

# Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht

Bausteine zu einem Verfassungsrecht  
des sozialen Steuerstaates

von

Moris Lehner



J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen

070327575



*Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme*

*Lehner, Moris:*

Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht : Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates / von Moris Lehner. – Tübingen : Mohr, 1993

(Jus publicum ; Bd. 5)

ISBN 3-16-146071-5

NE: Ius publicum

© 1993 J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Computersatz Staiger in Pfäffingen aus der Times-Antiqua belichtet, von Gulde-Druck in Tübingen auf säurefreies Werkdruckpapier der Papierfabrik Niefern gedruckt und von der Großbuchbinderei Heinr. Koch in Tübingen gebunden.

ISSN 0941-0503

UK 93 | 21 667

*Klaus Vogel gewidmet*



## Vorwort

Die nachfolgende Untersuchung wurde von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität München im Wintersemester 1991/92 als Habilitationsschrift angenommen. Neuere Rechtsprechung und neueres Schrifttum konnten noch bis zum Herbst 1992 berücksichtigt werden. Dies gilt vor allem für die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrages in den Jahren 1978 bis 1984, 1986, 1988 und 1991 vom 25. 9. 1992, die im Anhang besprochen ist.

Herrn Professor Dr. Klaus Vogel danke ich durch die Widmung dieses Buches für die großzügige Förderung meiner Habilitation und für den Freiraum zu selbständiger wissenschaftlicher Arbeit an seinem Lehrstuhl. Besonders danke ich auch Herrn Professor Dr. Hans F. Zacher für vielfältige Anregungen zum sozialrechtlichen Teil der Untersuchung und für die Erstattung des Zweitberichts. Mein Dank gebührt auch Herrn Jan Seest, der den einfachgesetzlichen Teil des Einkommensteuerrechts aus der Sicht des Praktikers gelesen hat, meinen Münchner Kollegen, die mir stets hilfreiche Gesprächspartner waren und nicht zuletzt Frau Stephanie Herrmann, die aus dem Manuskript der Arbeit mit großer Sorgfalt eine druckfertige Vorlage erstellt hat.

München, im Januar 1993

Moris Lehner



# Inhaltsübersicht

<i>Einleitung</i> . . . . .	1
A) Problemstellung . . . . .	1
B) Zielsetzung und Lösungsansatz . . . . .	12

## *Erster Teil* Grundlagen

<i>Erstes Kapitel: Vorstrukturierung des Verständnisses von einem sozialen Steuerrecht</i> . . . . .	17
A) Die Notwendigkeit der Abgrenzung unterschiedlicher sozialer Steuerwirkungen . . . . .	18
B) Die Methode zur Abgrenzung sozialer Steuerwirkungen und zur Bestimmung des für den Lebensbedarf zu verschonenden Einkommens . . . . .	39
C) Ergebnis der Vorstrukturierung . . . . .	48

<i>Zweites Kapitel: Sozialrecht als Bezugssystem für ein soziales Steuerrecht</i> . . . . .	49
A) Der sozialpolitische Sozialrechtsbegriff als Ausgangspunkt . . . . .	49
B) Internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht . . . . .	52
C) Sozialrecht im engeren Sinn, Überblick . . . . .	59

<i>Drittes Kapitel: Sozialhilferechtliche Vorgaben für ein soziales Steuerrecht</i> . . . . .	63
A) Das Spektrum der Hilfs- und Förderungssysteme . . . . .	64
B) Das Sozialhilferecht als allgemeines Hilfs- und Förderungssystem . . . . .	69
C) Besondere Hilfs- und Förderungssysteme – Bedeutung für ein soziales Steuerrecht – . . . . .	107
D) Zusammenfassung zum ersten Teil . . . . .	127

## *Zweiter Teil* Konkretisierungen sozialer Besteuerung im geltenden Einkommensteuerrecht

<i>Erstes Kapitel: Einführung</i> . . . . .	133
A) Bezüge zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz . . . . .	134
B) Das Prinzip der Individualbesteuerung und der sozialhilferechtliche Individualisierungsgrundsatz . . . . .	155

C) Die Notwendigkeit einer bedarfsorientierten Betrachtung . . . . .	167
D) Schwerpunkte der Darstellung . . . . .	173

<i>Zweites Kapitel: Aufwand für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen . . .</i>	175
A) Unbenannte Entlastungen durch den Grundfreibetrag . . . . .	175
B) Aufstockung durch Sonderausgaben . . . . .	183
C) Außergewöhnliche Belastungen . . . . .	198
D) Zusammenfassung . . . . .	228

<i>Drittes Kapitel: Aufwendungen für den Lebensbedarf von Angehörigen des Steuerpflichtigen . . . . .</i>	231
A) Das Ehegattensplitting . . . . .	233
B) Kinderfreibetrag und Kindergeld, Exponenten des Problems der Alternativität zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung . . . . .	239
C) § 33 a EStG als sedes materiae bedarfsabhängiger Steuerverschonungen . . . . .	271
D) Zusammenfassung zum zweiten Teil . . . . .	292

### *Dritter Teil*

## Verfassungsrechtliche Bindungen des Einkommensteuerrechts an Vorgaben des Sozialhilferechts

<i>Erstes Kapitel: Gleichheitsrechtliche Grundlagen der Steuergerechtigkeit . .</i>	302
A) Der allgemeine Gleichheitssatz als inhaltlich begrenztes Mittel zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit . . . . .	303
B) Die personale Ausrichtung des allgemeinen Gleichheitssatzes auf Art. 1 GG 322	
C) »Horizontale« und »vertikale« Steuergerechtigkeit als Entfaltungsmuster der rechtlichen Gleichheit im Steuerrecht . . . . .	333

<i>Zweites Kapitel: Entfaltung eines freiheitsrechtlichen Ansatzes von Steuergerechtigkeit . . . . .</i>	337
A) Die Freiheitsverantwortung des sozialen Rechtsstaats . . . . .	337
B) Die besondere Abhängigkeit des Sozialstaats von der Freiheit seiner Bürger . . . . .	348
C) Folgerungen für einen freiheitsrechtlichen Ansatz von Steuergerechtigkeit	361

<i>Drittes Kapitel: Art. 14 GG als freiheitsrechtliche Weichenstellung zwischen der steuerlichen Belastung und der sozialhilfe-rechtlichen Leistung . . . . .</i>	364
A) Besteuerung und Eigentum, Meinungsstand und Kritik . . . . .	365
B) Der eigentumsrechtliche Schutz des Einkommens . . . . .	380
C) Folgerungen für ein freiheitsrechtliches Konzept von Steuergerechtigkeit . . . . .	408



# Inhaltsverzeichnis

<i>Einleitung</i> . . . . .	1
A) Problemstellung . . . . .	1
B) Zielsetzung und Lösungsansatz . . . . .	12

## *Erster Teil* Grundlagen

<i>Erstes Kapitel: Vorstrukturierung des Verständnisses von einem sozialen Steuerrecht</i> . . . . .	17
A) Die Notwendigkeit der Abgrenzung unterschiedlicher sozialer Steuerwirkungen . . . . .	18
I) Historisch-finanzwissenschaftliche Grundlagen . . . . .	19
1) Die Entwicklung vom Äquivalenzprinzip zum Leistungsfähigkeitsprinzip als »Ursache« für das Abgrenzungsproblem . . . . .	20
2) Soziales Steuerrecht bei <i>Adolph Wagner</i> und <i>Robert Meyer</i> . . . . .	22
3) Soziales Steuerrecht in den Kodifikationen der Preußischen und der Reichseinkommensteuergesetze . . . . .	24
a) Die Preußischen Einkommensteuergesetze der Jahre 1808 bis 1891 24 – b) Die Reichseinkommensteuergesetze 31	
II) Moderne rechtswissenschaftliche Unterscheidungen . . . . .	37
B) Die Methode zur Abgrenzung sozialer Steuerwirkungen und zur Bestimmung des für den Lebensbedarf zu verschonenden Einkommens . . . . .	39
I) Abschichtung nach der Funktion steuergesetzlicher Regelungen . . . . .	40
II) Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips als bedarfsgerechtes Besteuerungsprinzip . . . . .	41
1) Der herkömmliche Interpretationsansatz . . . . .	42
2) Sozialhilferechtliche Anforderungen an einen bedarfsorientierten Interpretationsansatz . . . . .	46
C) Ergebnis der Vorstrukturierung . . . . .	48

<i>Zweites Kapitel: Sozialrecht als Bezugssystem für ein soziales Steuerrecht</i>	49
A) Der sozialpolitische Sozialrechtsbegriff als Ausgangspunkt	49
B) Internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht	52
I) Die grundlegende Unterscheidung	53
II) Zusammenhänge zwischen internalisierenden und externalisierenden Problemlösungen	55
III) Folgen für ein soziales Steuerrecht	57
1) Internalisierende und externalisierende Problemlösungen als Konkretisierungen des Alternativitätsproblems	57
2) Soziales Steuerrecht als Wirkungsbedingung für internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht	57
C) Sozialrecht im engeren Sinn, Überblick	59
 <i>Drittes Kapitel: Sozialhilferechtliche Vorgaben für ein soziales Steuerrecht</i>	 63
A) Das Spektrum der Hilfs- und Förderungssysteme	64
I) Überblick	64
II) Funktion und Funktionswandel der Sozialhilfe	65
III) Strukturierung	69
B) Das Sozialhilferecht als allgemeines Hilfs- und Förderungssystem	69
I) Bedarfsdeckung nach dem Individualisierungsgrundsatz	71
1) Hilfe zum Lebensunterhalt	73
a) Allgemeine Grundsätze 73 – b) Leistung nach Regelsätzen 75	
2) Hilfe in besonderen Lebenslagen, Überblick	79
II) Bedarfsdeckung nach dem Nachranggrundsatz	82
1) Einkommen und Vermögen i.S. des Sozialhilferechts	85
a) Der Begriff des Einkommens 85 – b) Der Begriff des Vermögens 95 – c) Einkommen und Vermögen im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt und im Rahmen der Hilfen in besonderen Lebenslagen 96	
2) Die Berücksichtigung von Unterhaltsansprüchen des Hilfesuchenden – Bedeutung für das Steuerrecht	100
a) Unterhaltsansprüche innerhalb von Haushalts- und Bedarfsgemeinschaften 101 – b) Unterhaltsansprüche außerhalb von Bedarfsgemeinschaften 103 – c) Unterhaltsansprüche im Rahmen der Hilfe in besonderen Lebenslagen 106	
C) Besondere Hilfs- und Förderungssysteme – Bedeutung für ein soziales Steuerrecht	107

I) Kindergeld, Erziehungsgeld, Unterhaltsvorschuß, Kinder- und Jugendhilfe sowie Ausbildungsförderung . . . . .	108
1) Kindergeld . . . . .	108
2) Erziehungsgeld . . . . .	109
3) Unterhaltsvorschuß . . . . .	109
4) Kinder- und Jugendhilfe . . . . .	110
5) Ausbildungsförderung . . . . .	111
II) Wohngeld . . . . .	113
1) Inhalt der Regelung . . . . .	114
2) Wohngeld im Verhältnis zur Sozialhilfe . . . . .	116
III) Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz . . . . .	117
1) Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe . . . . .	118
a) Bedeutung der Kompensationsfunktion 118 – b) »Parallelen« zur Sozialhilfe 120	
2) Die individuelle Förderung der beruflichen Bildung . . . . .	123
a) Förderung der beruflichen Ausbildung 124 – b) Förderung der beruflichen Fortbildung 125 – c) Förderung der beruflichen Umschulung 125	
3) Das Verhältnis der individuellen beruflichen Förderung zur Sozialhilfe . . . . .	126
4) Einordnung des Arbeitsförderungsgesetzes als besonderes Hilfs- und Förderungssystem . . . . .	126
D) Zusammenfassung zum ersten Teil . . . . .	127

### Zweiter Teil

## Konkretisierungen sozialer Besteuerung im geltenden Einkommensteuerrecht

<i>Erstes Kapitel: Einführung</i> . . . . .	133
A) Bezüge zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz . . . . .	134
I) Der soziale Anspruch des subjektiven Nettoprinzips . . . . .	134
II) Die funktionale Korrespondenz zwischen dem sozialhilfe- rechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip .	136
1) Funktionale Unterschiede zwischen dem steuerrechtlichen und dem sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff . . . . .	137
a) Orientierung des sozialhilferechtlichen Einkommensbegriffs an der Einkommensverwendung 138 – b) Orientierung des steuer- rechtlichen Einkommensbegriffs an der Einkommensentstehung 138	

2) Konkretisierungen des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs durch sozial geprägte Ausnahmebestimmungen des § 3 EStG . . .	140
a) Die unterschiedlichen Funktionen der Befreiungstatbestände 141 –	
b) Soziale Einordnung der Befreiungstatbestände nach der Methode vergleichender Abschichtung 143	
3) Die zweifache Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips . . . . .	145
a) Das Universalitäts- bzw. Totalitätsprinzip und das objektive Nettoprinzip 145 – b) Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips 146	
4) Die Bedeutung der Grundsatzaussage des § 12 EStG für die funktionale Korrespondenz zwischen den normdirigierenden Prinzipien . . . . .	147
a) Der restriktive Ansatz des Bundesverfassungsgerichts 148 –	
b) Historisch begründete Kritik an der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts 148	
5) Beziehungen zwischen steuerlicher Leistungsfähigkeit und sozialem Bedarf . . . . .	150
a) Unterschiede zwischen der Bezugsgröße subjektiver Leistungsfähigkeit und sozialem Bedarf 150 – b) Unterschiede zwischen fehlender subjektiver Leistungsfähigkeit und sozialer Bedürftigkeit 152	
III) Zwischenergebnis und Bestätigung der funktionalen Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip . . . . .	154
B) Das Prinzip der Individualbesteuerung und der sozialhilferechtliche Individualisierungsgrundsatz . . . . .	155
I) Grundsatz und Ausnahmen . . . . .	156
II) Rückblick auf die sozialhilferechtliche Regelungskonzeption . . . . .	156
III) Die Familienbesteuerung im Überblick . . . . .	157
1) Unterhaltsaufwendungen im Verhältnis zwischen Ehegatten . . . . .	158
a) Bestehende Wahlmöglichkeit zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung 158 – b) Fehlende Wahlmöglichkeit 159	
2) Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern . . . . .	160
a) Freibeträge für den Kindesunterhalt 160 – b) Kinderadditive 162	
3) Aufwendungen für den Unterhalt von anderen Personen . . . . .	162
IV) Reformvorschläge . . . . .	163
1) Familiensplitting . . . . .	165
2) Familien-Realsplitting . . . . .	166
C) Die Notwendigkeit einer bedarfsorientierten Betrachtung . . . . .	167
I) Typischer und atypischer Bedarf – gewöhnliche und außergewöhnliche Aufwendungen bzw. Belastungen . . . . .	169

II)	Unterscheidung zwischen einem steuerrechtlichen Zuordnungs- und einem Aufwandstatbestand . . . . .	170
III)	Abzug des existenznotwendigen Aufwands von der Bemessungsgrundlage als Voraussetzung für eine bedarfsgerechte Verschonung .	171
D)	Schwerpunkte der Darstellung . . . . .	173
<i>Zweites Kapitel: Aufwand für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen . . .</i>		175
A)	Unbenannte Entlastungen durch den Grundfreibetrag . . . . .	175
I)	Abzug von der Bemessungsgrundlage, nicht von der Steuerschuld .	176
II)	Anforderungen an eine bedarfsorientierte Ausgestaltung des Grundfreibetrages . . . . .	177
1)	Angleichung des Grundfreibetrages an sozialhilferechtliche Vorgaben . . . . .	177
2)	Steuerrechtliche Anhaltspunkte für die Bemessung des Grundfreibetrages . . . . .	181
a)	Die Vorgaben der §§ 3 Nr. 11 EStG, 53 AO 181 – b) Die Opfergrenze i.S. des § 33 a EStG 182	
III)	Vorläufige Bewertung der sozialen Reichweite des Grundfreibetrages . . . . .	183
B)	Aufstockung durch Sonderausgaben . . . . .	183
I)	Das Spektrum der Abzugstatbestände . . . . .	184
II)	Entscheidung für eine bedarfsorientierte Interpretation der Abzugstatbestände . . . . .	184
1)	Vorsorgeaufwendungen . . . . .	186
a)	Beschränkung durch die Saldierungsvorschrift des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG 186 – b) Begrenzung durch Höchstbeträge 188	
2)	Aufwendungen für die berufliche Ausbildung und Weiterbildung . . . . .	189
a)	Verminderung des Sonderausgabenabzugs durch zweckgebundene Sozialleistungen 190 – b) Formulierung einer Saldierungsregel 192	
3)	Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnungs- bzw. Unterkunftsbedarfs . . . . .	193
a)	Beiträge an Bausparkassen 193 – b) Aufwendungen für die Herstellung und Schaffung von Wohneigentum 194	
III)	Vorläufige Bewertung der sozialen Reichweite des Sonderausgabenabzugs . . . . .	197
C)	Außergewöhnliche Belastungen . . . . .	198
I)	Überblick . . . . .	198

1) Systematisierungsansatz . . . . .	199
2) Unterschiede zur Konzeption der Hilfe in besonderen Lebenslagen . . . . .	199
II) Die eingeschränkte Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen durch § 33 EStG . . . . .	200
1) Die Zumutbarkeitsregel des § 33 Abs. 3 EStG als Ausdruck eines verfehlten Verschonungskonzepts . . . . .	201
a) Unterscheidung von der sozialhilferechtlichen Zumutbarkeit des Verweises auf eigenes Einkommen und Vermögen 201 – b) Vorrang der Belastungs- vor der Entlastungsgerechtigkeit 202	
2) Das Prinzip der Vorteilsanrechnung und die Gegenwerttheorie . . . . .	203
a) Zeitlich-funktionale Konkretisierung der Saldierungsregel bei der Vorteilsanrechnung 204 – b) Individuell-funktionale Konkretisierung der Gegenwerttheorie 206	
3) Die Gruppenvergleichsformel des § 33 Abs. 1 EStG als Hindernis für eine bedarfsgerechte Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen . . . . .	210
a) Bedarfsorientierte Auslegung der Gruppenvergleichsformel 211 – b) Bedarfsorientierte Unterscheidung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Belastungen 212 – c) Berücksichtigung sozialhilferechtlicher Vorgaben 214	
4) Die tatbestandsübergreifende Bedeutung der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 EStG . . . . .	215
a) Die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach 216 – b) Die Zwangsläufigkeit der Höhe nach 225	
D) Zusammenfassung . . . . .	228
 <i>Drittes Kapitel: Aufwendungen für den Lebensbedarf von Angehörigen des Steuerpflichtigen . . . . .</i>	
231	
A) Das Ehegattensplitting . . . . .	233
I) Bedeutung für ein soziales Steuerrecht . . . . .	234
II) Kritik an der Splitting-Regelung . . . . .	236
1) Ehegattensplitting und Gütertrennung . . . . .	237
2) Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis . . . . .	238
III) Das Realsplitting . . . . .	238
B) Kinderfreibetrag und Kindergeld, Exponenten des Problems der Alternativität zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung . . . . .	239
I) Rechtsentwicklung des dualen Systems . . . . .	240
II) Problemstellung und Ausblick . . . . .	243

1) Gesetzliche Konzeption und Funktion des Kinderfreibetrages . . . . .	244
a) Erste, insbesondere sozialhilferechtliche Konkretisierungen 245 –	
b) Die Unterscheidung zwischen Barunterhalt und Betreuungsunterhalt 247 – c) Halbteilungsgrundsatz und Übertragung des halben Kinderfreibetrages 250 – Die funktionale Überfrachtung des Kinderfreibetrages mit immateriellen Betreuungslasten 252	
2) Gesetzliche Konzeption und Funktion des Kindergeldes . . . . .	254
a) Schwerpunkte der gesetzlichen Regelung 255 – b) Die sozialrechtliche Funktion des Kindergeldes 256 – c) Zwischenergebnis 259	
III) Die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes in der neuesten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts . . . . .	260
1) Die Prämissen der Kindergeldentscheidung . . . . .	260
2) Kritik an der sozialrechtlich-steuerlichen Doppelfunktion des Kindergeldes . . . . .	261
a) Das schmale Spektrum funktional begründeter Kritik 262 –	
b) Die Verdrängung der sozialrechtlichen durch die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes 264 – c) Kritik an der Umrechnung des Kindergeldes in einen steuerlichen Freibetrag 266	
IV) Lösungsvorschlag für die Beibehaltung des dualen Systems . . . . .	269
V) Zwischenergebnis für das Alternativitätsproblem . . . . .	270
C) § 33 a EStG als sedes materiae bedarfsabhängiger Steuerverschonungen 271	
I) Überblick . . . . .	271
II) Qualitative Konkretisierungen der Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung . . . . .	273
1) Aufwendungen für den Unterhalt . . . . .	274
2) Aufwendungen für die Berufsausbildung . . . . .	276
III) Quantitative Konkretisierungen der Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung . . . . .	277
1) Der Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Vergleich zu den Leistungen der Sozialhilfe . . . . .	279
a) Vergleichsvoraussetzungen 279 – b) Vergleichsergebnisse 281	
2) Der Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG . . . . .	282
a) Vergleichsvoraussetzungen und Ergebnisse 282 – b) Vergleichsergebnisse unter Berücksichtigung der Ausbildungsförderung 283	
3) Anrechnungsproblem . . . . .	285
a) Kritik an der Bedürftigkeitsvoraussetzung des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG 286 – b) Kritik an der Freibetragsmindernden Anrechnung von Leistungen der Sozialhilfe 286 – c) Kritik an der Verminderung der Ausbildungsfreibeträge durch öffentliche Ausbildungshilfen 289	
IV) Folgerungen für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen . . . . .	290
D) Zusammenfassung zum zweiten Teil . . . . .	292

## Dritter Teil

Verfassungsrechtliche Bindungen des Einkommensteuerrechts  
an Vorgaben des Sozialhilferechts

Einführung . . . . .	299
<i>Erstes Kapitel: Gleichheitsrechtliche Grundlagen der Steuergerechtigkeit</i> . .	302
A) Der allgemeine Gleichheitssatz als inhaltlich begrenztes Mittel zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit . . . . .	303
I) Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundes- verfassungsgerichts . . . . .	304
1) Gleichheitsrechtliche Bindungen durch die Wertentscheidungen des Art. 6 Abs. 1 und 2 GG . . . . .	307
2) Freiheitsrechtliche Ansätze zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips . . . . .	311
a) Art. 14 GG 311 – b) Art. 12 GG 312	
3) Soziale Vorgaben . . . . .	315
4) Relativierung der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips . .	319
II) Zwischenergebnis . . . . .	322
B) Die personale Ausrichtung des allgemeinen Gleichheitssatzes auf Art. 1 GG . . . . .	322
I) Unterscheidung zwischen dem Gleichheitssatz und dem Willkürverbot . . . . .	323
II) Art. 1 GG als erste freiheitsrechtliche Weichenstellung zwischen der faktischen Gleichheit des Sozialhilferechts und der faktischen Ungleichheit des Steuerrechts . . . . .	325
1) Rechtliche und faktische Gleichheit . . . . .	326
2) Die Wertentscheidung des Art. 1 GG als Vorbedingung rechtlicher Gleichheit . . . . .	327
a) Der durch das ökonomische Existenzminimum vergegenständlichte Freiheitsanspruch der Menschenwürde 328 – b) Konkretisierung der Minimalanforderungen an den Fortbestand bestehender und an die Erreichbarkeit fehlender Freiheit 332	
III) Erste Folgerungen für das Verhältnis zwischen der faktischen Gleichheit des Sozialhilferechts und der faktischen Ungleichheit des Steuerrechts . . . . .	333
C) »Horizontale« und »vertikale« Steuergerechtigkeit als Entfaltungsmuster der rechtlichen Gleichheit im Steuerrecht . . . . .	333
<i>Zweites Kapitel: Entfaltung eines freiheitsrechtlichen Ansatzes von Steuergerechtigkeit</i> . . . . .	337



A) Die Freiheitsverantwortung des sozialen Rechtsstaats . . . . .	337
I) Das Spektrum staatlicher Freiheitsverantwortung . . . . .	339
II) Die besondere sozialstaatliche Freiheitsverantwortung . . . . .	341
1) Kernaussagen des Sozialstaatsatzes für das ökonomische Existenzminimum . . . . .	343
2) Das ökonomische Existenzminimum im Spannungsfeld zwischen staatlicher Mitverantwortung und individueller Eigenverantwortung . . . . .	344
B) Die besondere Abhängigkeit des Sozialstaats von der Freiheit seiner Bürger . . . . .	348
I) Die Bundesrepublik Deutschland als Steuerstaat . . . . .	348
1) Freiheitliche Grundbedingungen im Steuerstaat . . . . .	349
2) Der Steuerstaat als Ausprägung der Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft . . . . .	351
a) Die Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft als funktionales Erklärungsmodell 351 – b) Folgen für die freiheitlichen Grundbedin- gungen im Steuerstaat 353	
3) Die finanzverfassungsrechtliche Festlegung für den Steuerstaat . 354	
a) Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen 355 – b) Folgen für den steuer- und abgabenfinanzierten Sozialstaat 355	
II) Die freiheits- und sozialstaatliche Festlegung des Steuerstaates im Grundgesetz . . . . .	357
1) Die freiheitsrechtliche Basis des Steuerstaates . . . . .	357
2) Die sozialstaatliche Basis des Steuerstaates . . . . .	360
C) Folgerungen für einen freiheitsrechtlichen Ansatz von Steuergerechtigkeit . . . . .	361
I) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip . . . . .	361
II) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsmaßstab des sozialen Steuerstaates . . . . .	362
 <i>Drittes Kapitel: Art. 14 GG als freiheitsrechtliche Weichenstellung zwischen der steuerlichen Belastung und der sozialhilferechtlichen Leistung . . . . .</i>	
A) Besteuerung und Eigentum, Meinungsstand und Kritik . . . . .	365
I) Die Theorie vom eigentumsrechtlichen Schutz eines durch die Besteuerung auferlegten Wertopfers . . . . .	367
II) Die Auffassung vom mittelbaren Vermögensschutz . . . . .	370

III) Ansätze zur Begrenzung des steuerlichen Zugriffs durch die Institutsgarantie des Art. 14 GG . . . . .	372
IV) Entfaltung des Art. 14 GG als steuerrechtsleitendes Prinzip . . . . .	374
B) Der eigentumsrechtliche Schutz des Einkommens . . . . .	380
I) Die funktionale Sicht der Eigentumsgarantie als Voraussetzung für den eigentumsrechtlichen Schutz des Einkommens . . . . .	381
1) Die freiheits- und daseinssichernde Funktion des Eigentums . . . . .	381
2) Eigentumsfunktionen des Einkommens . . . . .	385
a) Wandel der Eigentumsfunktion 385 – b) »Eigentum im Sinne von Einkommen« 387	
3) Konkretisierung von unterhaltsrechtlichen, sozialrechtlichen und steuerrechtlichen Einkommensfunktionen . . . . .	388
a) Der zivilrechtliche Befund 389 – b) Die Maßstabsfunktion der sozialrechtlichen Hilfs- und Förderungssysteme 389 – c) Steuerrechtliche Konkretisierungen der Einkommensfunktion 391	
II) Einkommensfunktionen als Ausprägungen der Institutsgarantie des Eigentums . . . . .	392
1) Die Bedeutung der Institutsgarantie für die Inhaltsbestimmung des Eigentums . . . . .	393
a) Konkretisierung der Institutsgarantie durch das Prinzip der Privat- nützigkeit 396 – b) Privatnützigkeit und Selbstverantwortung 398	
2) Zwischenergebnis . . . . .	400
III) Konkretisierung des schutzwürdigen Erwerbseinkommens im Spiegel der Sozialbindung des Eigentums . . . . .	401
1) Privatnütziges und sozial gebundenes Eigentum . . . . .	402
2) Ausschluß der Verhältnismäßigkeitsprüfung . . . . .	404
a) Privatnütziges, indisponibles Einkommen 406 – b) Sozial gebundenes, disponibles Einkommen 407	
C) Folgerungen für ein freiheitsrechtliches Konzept von Steurgerechtigkeit . . . . .	408
I) Zusammenfassung der Anknüpfungspunkte . . . . .	408
II) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als bedarfs- gerechtes Besteuerungsprinzip . . . . .	409
III) Berücksichtigung des existenznotwendigen Bedarfs bei der Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage . . . . .	410
<i>Anhang: Die Entscheidung des bundesverfassungsgerichts zur Verfassungs-     widrigkeit des Grundfreibetrages in den Jahren 1978 bis 1984, 1986,     1988 und 1991 . . . . .</i>	411
<i>Literaturverzeichnis . . . . .</i>	417
<i>Register . . . . .</i>	447

# Einleitung

## A) Problemstellung

Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung ist das Verhältnis zwischen dem Einkommensteuerrecht und dem Sozialhilferecht.

Die besondere Problematik dieses Verhältnisses zeigt sich an der vielfach kritisierten Tatsache, daß die Besteuerung dem erwerbstätigen Steuerpflichtigen ein geringeres Existenzminimum beläßt, als es dem erwerbslosen Empfänger von Sozialhilfe gewährt wird.<sup>1</sup> Mit Beschluß des Ersten Senats vom 22. Februar 1984 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden,<sup>2</sup> daß der Gesetzgeber bei der Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen im Einkommensteuerrecht keine realitätsfremden Grenzen ziehen dürfe;<sup>3</sup> es hat dabei als Maßstab eines realitätsgerechten Abzugs das sozialhilferechtli-

<sup>1</sup> Ein alleinstehender Sozialhilfeempfänger erhält in der Stadt München seit dem 1. Juli 1992 eine monatliche Regelsatzleistung in Höhe von DM 555 und darüber hinaus die Kosten der Unterkunft in Höhe von durchschnittlich DM 584/Monat. Auf das Jahr gerechnet ergibt sich daraus ein Betrag in Höhe von DM 13.668. Wer Einkommen in dieser Höhe selber verdient, muß darauf nach der Einkommensteuer-Grundtabelle eine Einkommensteuer von DM 1575 bezahlen (vgl. dazu auch u. zweiter Teil, 3. Kap. C)IV) in FN 538); allgemein zur Kritik an der fehlenden Abstimmung zwischen der steuerlichen Verschonung und der sozialhilferechtlichen Leistung: *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, S. 214; *K. Tipke*, *StuW* 1989, S. 291 ff., 308; *ders.*, *ZRP* 1983, S. 25 ff., 27; *ders.*, Über Steuerreform, S. 717 ff., 724; *P. Kirchhof*, Ehe und Familie, S. 21; *ders.*, Gutachten, S. F 9 ff., F 51; *ders.*, *JZ* 1982, S. 305 ff., 309; *F. Klein*, *DStR* 1987, S. 779 ff., 782; *J. Lang*, *StuW* 1983, S. 103 ff., 107 ff.; *ders.*, *StuW* 1984, S. 129 ff., 131; *ders.*, Reformentwurf, S. 69 ff.; *ders.*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, S. 38 ff.; *H.-W. Arndt*, *NVwZ* 1988, S. 787 ff., 790; *R. Wendt*, *DÖV* 1988, S. 710 ff., 720 f.; *H. Fichtelmann*, *FR* 1969, S. 483 ff., 489 f.; *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, S. 21 ff.; *R. Mellinshoff*, *StVj* 1989, S. 130 ff.; *K. G. Deubner*, *NJW* 1985, S. 839 ff.; *P. Meincke*, *DB* 1988, S. 1869 ff.; *W. Traxel*, *KFR* 1989, S. 45 f.; *C. R. Beul*, *FR* 1986, S. 340 ff.; *A. Obermeier*, *FR* 1986, S. 473 ff.; *M. Bühler*, *BB* 1986, S. 173, 177 ff.; *H. Schöberle*, in: *Kirchhoff/Söhn*, *ESTG*, § 32 a, Rdnr. A 44; *D. Dziadkowski*, *FR* 1986, S. 504 ff.; *H.-J. Pezzer*, *StuW* 1989, S. 219 ff., 222 ff.; *J. Isensee*, Referat, S. N 9 ff., N 42; Beschlüsse des 57. DJT, 1988, V. Abteilung Steuerrecht, VII., 1; vgl. auch die Nachw. u. zweiter Teil, 3. Kap. B)III)1) in FN 264.

<sup>2</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff. Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob die Beschränkung des Abzugs von zwangsläufigen Unterhaltsaufwendungen für bestimmte Personen in der durch § 33 a *ESTG* 1961 (*BGBI.* I, S. 1253) festgesetzten Höhe von DM 1200 noch im Jahre 1973 mit dem Grundgesetz vereinbar war. Dies erschien problematisch, weil der zum Abzug zugelassene Betrag von DM 1200 sowohl unterhalb des im Streitjahr maßgeblichen steuerlichen Grundfreibetrages in Höhe von DM 1680 als auch unter dem damals maßgeblichen, auf ein Jahr umgerechneten Sozialhilfe-Regelsatz in Höhe von DM 2484 lag.

<sup>3</sup> *BVerfGE*, aaO., Leitsatz.

che Existenzminimum herangezogen.<sup>4</sup> Im Beschluß über die einkommensabhängige Kindergeldkürzung vom 29. Mai 1990<sup>5</sup> hat das Bundesverfassungsgericht seine Anforderungen präzisiert und mit aller nur wünschenswerten Klarheit festgestellt, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen »insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Leben benötigt wird«.<sup>6</sup>

Diese Entscheidungen haben jedoch die Kritik an der unzureichenden Abstimmung unter den beiden Teilrechtsordnungen nicht verstummen lassen; sie haben im Gegenteil eine neue Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundregel für eine gerechte steuerliche Belastung ausgelöst.<sup>7</sup> Hatte auch nach langem Zögern das Bundesverfassungsgericht die Verpflichtung des Gesetzgebers, zwangsläufige Belastungen durch Unterhaltsaufwendungen bei der Einkommensteuer überhaupt, d.h. dem *Grunde* nach zu berücksichtigen, nicht zuletzt durch die angeführten Beschlüsse i.S. einer in der Wissenschaft seit langem erhobenen Forderung bejaht,<sup>8</sup> so geht es seitdem vornehmlich um die *Höhe* der zu berücksichtigenden Unterhaltsaufwendungen des Steuerpflichtigen und um einen realitätsgerechten Grundfreibetrag für seinen eigenen Lebensbedarf.<sup>9</sup> Insoweit haben die Entscheidungen wichtige neue Fragen aufgeworfen, die trotz deutlicher Reaktionen des Gesetzgebers auf die Gebote des Verfassungsgerichts<sup>10</sup> bislang nicht gelöst sind und dringend einer Klärung bedürfen. Das belegen auch die Vorlagebeschlüsse des niedersächsischen Finanzgerichts und des Finanzgerichts Münster, in denen die Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrages angezweifelt wird.<sup>11</sup> Die aufgeworfenen Fragen betreffen sowohl das grundlegende Verhältnis zwischen sozialrechtlicher *Leistung* und steuerlicher *Verschonung*, als auch, eng damit ver-

<sup>4</sup> BVerfGE, aaO., S. 224; vgl. auch: BVerfGE 67, S. 290 ff., 298.

<sup>5</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff.

<sup>6</sup> BVerfGE, aaO., S. 85.

<sup>7</sup> Vgl. J. Lang, StuW 1990, S. 331 ff.; H.-J. Kanzler, FR 1990, S. 457 ff.; ders., KFR 1990, S. 327 ff.; B. Paus, INF 1990, S. 394 ff., 529 ff.; G. Felix/K. C. Nordenham, Stbg 1990, S. 438 ff.; R. Jüptner, StVj 1990, S. 307 ff.; H. Buob, DSStZ 1990, S. 579 ff.; G. Rößler, DSStZ 1990, S. 553 ff.; ders., DSStZ 1991, S. 393 ff.; R. Chartier, NWB F 3, S. 7483 ff.; D. Dziadkowski, FR 1991, S. 281 ff.; W. Späth, Stbg 1991, S. 72 f.; V. Mittmann, DSStZ 1991, S. 163 f.; F. Dötsch, FR 1991, S. 315 ff.; W. Löwer, StVj 1991, S. 97 ff.

<sup>8</sup> BVerfGE 66, aaO. (FN 2), S. 223; 82, aaO. (FN 5), S. 85 und zu dieser Entwicklung der Rechtsprechung K. Vogel, StuW 1984, S. 197 ff.

<sup>9</sup> Vgl. die Nachw. in FN 7.

<sup>10</sup> Vgl. nur zu den Erhöhungen des der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (o. FN 2) zugrundeliegenden Unterhaltsabzugsbetrages (§ 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) durch § 54 Steuerbereinigungsg 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I, S. 1493) auf DM 3000 für die Veranlagungszeiträume 1971 bis 1974; durch Steuersenkungsg 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I, S. 1153) auf DM 4500; durch das SteuerreformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I, S. 1093) auf DM 5400 (umfassend zu dieser Reform: K. Tipke, StuW 1988, S. 262 ff.) und durch das Steueränderungsgesetz 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I, S. 297) auf DM 6300.

<sup>11</sup> Niedersächsisches FG, Beschl. v. 15.1.1991, FR 1991, S. 140 ff.; FG Münster, Beschl. v. 1.2.1991, EFG 1991, S. 253 ff.; FG Saarland, Beschl. v. 19.3.1991, StEd 1991, S. 128; vgl. auch die Nachweise u. zweiter Teil, 2. Kap. A)II)1) in FN 35 und 44.

bunden, die Kriterien, anhand derer einzelne Leistungs- und Verschonungstatbestände miteinander verglichen werden können.

Gefordert wird, das steuerliche an das sozialhilferechtliche Existenzminimum anzugleichen.<sup>12</sup> Daneben wird die Auffassung vertreten, dem erwerbstätigen Steuerpflichtigen müsse grundsätzlich mehr als das belassen werden, was dem erwerbslosen Sozialhilfeempfänger gewährt wird.<sup>13</sup> Die Rechtsprechung hat sich bisher weder zu der einen noch zu der anderen Auffassung bekannt. Obwohl auch sehr deutlich die Meinung vertreten wird, daß eine Besteuerung des Existenzminimums selbst dann nicht statthaft sei, wenn dieses Defizit durch Sozialleistungen wieder ausgeglichen werde,<sup>14</sup> fehlt es insoweit an einer verfassungsrechtlichen Auseinandersetzung mit der damit nicht ohne weiteres übereinstimmenden Rechtsauffassung des Bundesverfassungsgerichts: seinen Ausspruch, der Gesetzgeber habe die »Wahl, Umstände, welche die Leistungsfähigkeit mindern, ausnahmsweise im Steuerrecht nicht oder nur am Rande zu berücksichtigen und sie statt dessen als förderungswürdigen Tatbestand im Sinne des Sozialrechts zu definieren«<sup>15</sup> hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung über die einkommensabhängige Kindergeldkürzung erneut bekräftigt.<sup>16</sup>

Die Frage nach der »Alternativität von Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen«<sup>17</sup> ist für das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Sozialhilferecht außerordentlich bedeutsam. Anders ausgedrückt geht es um die freiheitsrecht-

<sup>12</sup> *H.-J. Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen, S. 122 ff.; *E.-P. Kausemann*, Möglichkeiten einer Integration, S. 61 ff., 127 ff.; *H. Fichtelmann*, FR 1969, S. 483 ff., 488 ff.; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, Sozialhilfe, S. 149.

<sup>13</sup> Vgl. *P. Kirchhof*, Ehe und Familie, S. 22; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 326; *ders.*, Gutachten, S. F 9 ff., F 51; *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 214; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DStJG 12 (1989), S. 3 ff., 29; *R. Wendt*, DÖV 1988, S. 710 ff., 720; *H. Söhn*, StuW 1990, S. 356 ff., 360; *H. Fichtelmann*, FR 1969, S. 483 ff., 488; Beschlüsse des 57. DJT, 1988, aaO. (FN 1); *J. Lang*, StuW 1984, S. 129: »Familien-Steuererechtigkeit hat Vorrang vor der Vergabe von Familiensubventionen«; *ders.*, StuW 1990, S. 331, 333; *H. Söhn*, Verfassungsrechtliche Aspekte, FA 46 (1988), S. 154 ff., 170; *A. Uelner*, Referat, S. N 9 ff., N 22 f.; *J. Isensee*, aaO. (FN 1), S. N 42, N 55 f.; *D. Dziadkowski*, DStZ 1987, S. 131 ff., 133 f.; *M. Moderegger*, Der verfassungsrechtliche Familienschutz, S. 99 ff.

<sup>14</sup> *K. Tipke*, StuW 1989, S. 291 ff., 308; *P. Kirchhof*, Ehe und Familie, S. 22; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff., 311; *J. Lang*, Reformentwurf, S. 70; *W. Zeidler*, StuW 1985, S. 1 ff., 5.; *H.-J. Pezzer*, Familienbesteuerung, S. 757 ff., 764 f.; *ders.*, StuW 1989, S. 219 ff., 223; *H. Söhn*, aaO. (FN 13), S. 168 f.; ausdrücklich offengelassen: *R. Herzog*, DStZ 1988, S. 287 ff., 291.

<sup>15</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 354; vgl. auch *BVerfGE* 43, S. 108 ff., 120 f.; 45, S. 104 ff., 126 f.; vgl. auch *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 119, der den Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Steuerverteilungsregel als Summe steuerlicher Belastungen abzüglich bestimmter, gegenleistungsunabhängiger Entlastungen als »effektive« oder »saldierte« Last definiert; ausdrücklich für die Zulässigkeit einer zu weit gehenden steuerlichen Belastung bei entsprechender Kompensation durch Sozialleistungen: *H.-J. Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen, S. 59, 140; grundlegend zum Problem: *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 123 ff.; *ders.*, Steuerrecht oder Sozialrecht, S. 104 ff.

<sup>16</sup> *BVerfGE* 82, aaO. (FN 5), S. 84, 97 (darauf stützt sich auch die entsprechende Auffassung der Bundesregierung (BT-Drucks. 11/8461 v. 20.11.1990, S. 4).

<sup>17</sup> *H. F. Zacher*, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 748.

lich bedeutsame Entscheidung, ab wann es gerechtfertigt ist, von der Verweisung auf die Möglichkeit, Erwerbseinkommen zu erzielen, zur Leistung von Sozialeinkommen überzugehen.<sup>18</sup> Der Gesetzgeber hat sich für eine subsidiäre Sozialhilfe entschieden:<sup>19</sup> Sozialhilfe erhält nach § 2 Abs. 1 BSHG nicht, wer sich selber helfen kann, oder wer die erforderliche Hilfe von anderen erhält. Sollte der Steuergesetzgeber verpflichtet sein, dieser Zielsetzung nicht entgegenzuwirken, so würde das sozialhilferechtliche Subsidiaritätsprinzip nicht nur die steuerliche Verschonung des für den Lebensbedarf existenznotwendigen Mindesteinkommens verlangen, sondern auch den Ausschluß einer Alternativität in der Form einer »Wahlmöglichkeit« zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen. Solch eine »Wahlmöglichkeit« zwischen Erwerb und Erwerbslosigkeit könnte entstehen, wenn dem erwerbstätigen Steuerpflichtigen nicht mehr belassen wird, als dem erwerbslosen Sozialhilfeempfänger gewährt wird.<sup>20</sup>

Die schwierigsten Abstimmungsprobleme zwischen der steuerlichen Verschonung von Erwerbseinkommen und der Leistung von Sozialeinkommen ergeben sich allerdings in Zusammenhängen, in denen sich das Alternativitätsproblem nicht i.S. eines »Entweder-Oder«, sondern in denen es sich für *Teil- und Übergangsbereiche* stellt. Gemeint sind diejenigen steuerlichen Verschonungsvorschriften, die eine Berücksichtigung oder auch Anrechnung von Sozialeinkommen gebieten,<sup>21</sup> in denen also neben einer echten Alternativität die Möglichkeit der Kombination oder »Saldierung« steuerlicher und sozialhilferechtlicher Entlastungen steht. Auch die »duale« Kombination von Kindergeld und Kinderfreibetrag, die Gegenstand der Entscheidung des Bundesverfassungsgericht vom 29. Mai 1990<sup>22</sup> war, muß im Zusammenhang mit dem Alternativitätsproblem gesehen werden.

Als Gesetzgebungsproblem ist die Fragestellung nach dem Verhältnis zwischen steuerlicher Verschonung und sozialhilferechtlicher Leistung dadurch gekennzeichnet, daß die quantitative Abstimmung eine Vielzahl qualitativer Vorfragen aufwirft. Sie stellen sich unabhängig von der Entscheidung, ob das Steuerrecht mehr verschonen soll, als die Sozialhilfe leistet und haben ihre Ursache darin, daß es »das« steuerliche Existenzminimum ebensowenig gibt, wie »das« sozialhilferechtliche Existenzminimum. Das Steuerrecht betrachtet Ein-

<sup>18</sup> H. F. Zacher, aaO., S. 749.

<sup>19</sup> Vgl. zu der besonderen »Steuerungsfunktion« dieses Grundsatzes für das gesamte Sozialhilferecht einstw. nur: B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 12), S. 104 ff., 109 ff.

<sup>20</sup> Vgl. das Beispiel in FN 1.

<sup>21</sup> Dazu gehört beispielsweise die Berücksichtigung von Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz und besonderer arbeitsförderungsrechtlicher Hilfen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für Aufwendungen zur Berufsausbildung oder Weiterbildung gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 oder § 33 a EStG, die Verminderung von außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 EStG durch Sozialeinkommen oder die Anrechnung von eigenen Bezügen einer unterstützten Person bei der Bestimmung einer außergewöhnlichen Belastung des unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen im Rahmen des § 33 a Abs. 2 EStG.

<sup>22</sup> BVerfGE 82, aaO. (FN 5); vgl. auch: BVerfGE 82, S. 198 ff.

kommen als indisponibel,<sup>23</sup> wenn es aufgrund besonderer Verwendung nicht für Zwecke der Steuerzahlung zur Verfügung steht. Danach bleibt zunächst Einkommen unbelastet, das der Steuerpflichtige für die Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle benötigt,<sup>24</sup> darüber hinaus Einkommen, das er für sein eigenes Existenzminimum und für den Lebensbedarf derjenigen Personen aufwenden muß, denen er Unterhalt schuldet.<sup>25</sup> In diesem System ist der Grundfreibetrag<sup>26</sup> lediglich eine typisierte Basisgröße, die »aufgestockt«<sup>27</sup> werden kann, insbesondere durch Berücksichtigung von Sonderausgaben<sup>28</sup> und außergewöhnlichen Belastungen.<sup>29</sup> Diesem System komplizierter Ausnahmen vom steuerlichen Regelfall<sup>30</sup> steht im Sozialhilferecht eine Teilrechtsordnung gegenüber, deren Zielsetzung darin besteht, existenznotwendige Bedarfe zu befriedigen. Auch die Leistungen der Sozialhilfe sind indes Ausnahmen: sie sollen nur dem gewährt werden, der sich nicht selber helfen kann und der die erforderliche Hilfe nicht von Dritten erhält.<sup>31</sup> Hauptzweck der Sozialhilfe ist also nicht die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe durch *andauernde* staatliche Leistungen, sondern letztendlich deren Befriedigung durch den Hilfesuchenden selber: Die Hilfe soll den Empfänger »soweit wie möglich befähigen, unabhängig von ihr zu leben.«<sup>32</sup>

Zur Verwirklichung dieser Zielsetzung, die in hohem Maße auf die Mitwirkung des Hilfesuchenden angewiesen ist,<sup>33</sup> bietet das Sozialhilferecht ein differenziertes, auf individuelle Besonderheiten abgestimmtes und abstimmbares<sup>34</sup> System von Hilfen, Anreizen zur Selbsthilfe, Sanktionen und Möglichkeiten zur Realisierung von Ansprüchen, die der Hilfesuchende gegenüber Dritten hat. So unterscheidet das Gesetz grundlegend zwischen der Hilfe zum

<sup>23</sup> Vgl. einstw. nur *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 1), S. 213 ff., 205 ff.

<sup>24</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 205 ff. zum sog. objektiven Nettoprinzip.

<sup>25</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 214 ff. (subjektives Nettoprinzip).

<sup>26</sup> Gem. § 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG beträgt der Grundfreibetrag *DM 5616* und im Fall der Zusammenveranlagung *DM 11.232* (§ 32 a Abs. 5 EStG).

Zur Entwicklung bis zur Einkommensteuerreform 1974: *H. Schöberle*, aaO. (FN 1), Rdnr. A 55 ff. Danach: Anhebung von *DM 1680/3360* auf *DM 3000/6000* durch EStRG 1974 v. 5.8.1974 (BGBl. I, S. 1769); weitere Anhebung auf *DM 3300/ 6600* durch Gesetz vom 4.11.1977 (BGBl. I, S. 1965); weitere Anhebung auf *DM 3690/7380* durch Gesetz v. 30.11.1978 (BGBl. I, S. 1849); weitere Anhebung auf *DM 4212/8424* durch SteuerentlastungsG v. 16.8.1980 (BGBl. I, S. 1381); weitere Anhebung auf *DM 4536/9072* durch SteuerentlastungsG 1986/88 v. 26.6.1985 (BGBl. I, S. 1153); weitere Anhebung auf *DM 4752/9504* durch Steuerentlastungs-ErweiterungsG v. 14.7.1987 (BGBl. I S. 1629) und auf *DM 5616/ 11.232* durch SteuerreformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I, S. 1093).

<sup>27</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 1), S. 215.

<sup>28</sup> Insbes. § 10 EStG.

<sup>29</sup> §§ 33, 33 a, 33 c EStG.

<sup>30</sup> Vgl. § 12 Satz 1 EStG.

<sup>31</sup> Vgl. o. bei FN 19.

<sup>32</sup> § 1 Abs. 2 Satz 2 BSHG.

<sup>33</sup> BSHG, aaO.: » ... ; hierbei muß er nach Kräften mitwirken«.

<sup>34</sup> Vgl. zu dem in § 3 Abs. 1 BSHG normierten Individualisierungsgrundsatz einstw. nur: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 12), S. 113 ff.

Lebensunterhalt, die dem zu gewähren ist, der seinen *laufenden*, notwendigen Lebensunterhalt nicht selber beschaffen kann<sup>35</sup> und Hilfen, die darauf gerichtet sind, Bedarfe infolge *besonderer* Lebenslagen zu befriedigen.<sup>36</sup> Sozialhilfe gibt Anreiz zur Selbsthilfe beispielsweise dadurch, daß sie für den, der trotz beschränkten Leistungsvermögens einer Erwerbstätigkeit nachgeht, Mehrbedarfzuschläge vorsieht.<sup>37</sup> Sie ermöglicht Sanktionen, wenn der Hilfesuchende kooperationsunwillig ist, d.h. wenn er sich weigert, »zumutbare Arbeit zu leisten«, durch eine Kürzung der Hilfe bis auf das, was zum Lebensunterhalt unerlässlich ist.<sup>38</sup> Zur Realisierung von Ansprüchen, die der Hilfesuchende gegen Dritte, insbesondere gegen unterhaltsverpflichtete Angehörige hat, ist die Überleitung dieser Ansprüche auf den in der aktuellen Notlage des unmittelbaren Bedarfs vorleistenden<sup>39</sup> Träger der Sozialhilfe vorgesehen.<sup>40</sup>

Von den Verbindungen der Sozialhilfe zu den besonderen Hilfs- und Förderungssystemen ganz abgesehen,<sup>41</sup> ergibt sich schon aus den vorstehenden Zusammenhängen, daß »das« Existenzminimum für das Sozialhilferecht keine eindeutige Größe ist. Zusätzliche Probleme wirft dessen Verknüpfung mit dem nicht weniger komplizierten »System«<sup>42</sup> steuerlicher Verschonungen auf. Sie lassen sich anhand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>43</sup> zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen beispielhaft deutlich machen:

Soweit das Gericht<sup>44</sup> dem »Sozialhilferecht wesentliche Anhaltspunkte« für die realitätsgerechte Bemessung des Steuerabzugsbetrages für zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen entnimmt,<sup>45</sup> stellt es auf einen Vergleich zwischen dem steuerlichen Abzugsbetrag und dem sozialhilferechtlich gewährleisteten Existenzminimum in Gestalt der Sozialhilfe-Regelsätze ab. Dies ist insofern problematisch, als die Regelsatz-Leistungen nur typisierte Basisgrößen zur Bemessung dessen sind, was das Sozialhilferecht im Rahmen der Hilfe zum

<sup>35</sup> § 11 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 12 ff. BSHG.

<sup>36</sup> Hilfe in besonderen Lebenslagen umfaßt gem. §§ 27 ff. BSHG u.a. nicht monetäre, d.h. persönliche Hilfe zur Pflege (§ 8 BSHG), zur Familienplanung und zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten. Zu der grundlegenden Unterscheidung von der Hilfe zum Lebensunterhalt: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 12), S. 140 f.

<sup>37</sup> Vgl. z.B. § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG.

<sup>38</sup> § 25 BSHG.

<sup>39</sup> §§ 11 Abs. 2, 29 BSHG.

<sup>40</sup> §§ 90 f. BSHG.

<sup>41</sup> Vgl. o. FN 21.

<sup>42</sup> Vgl. die Kritik bei *K. Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, *StuW* 1971, S. 2 ff.

<sup>43</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 2).

<sup>44</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 224.

<sup>45</sup> Von dieser, unter C.II.1. der Urteilsgründe allein auf das Sozialhilferecht bezogenen Argumentation ist die im Anschluß an die einfachgesetzliche Kritik darzustellende Begründung unter C.II.2. zu unterscheiden, die sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip stützt (dazu u. bei FN 80 ff.).



Lebensunterhalt<sup>46</sup> als »notwendige(n) Lebensunterhalt«<sup>47</sup> gewährt.<sup>48</sup> Freilich mag es bei der Auswahl von Vorgaben für einen typisierten Steuerabzugsbetrag<sup>49</sup> gerechtfertigt erscheinen, diejenigen Regelsatzaufstockungen außer Betracht zu lassen, die entweder ohnehin besonderen Lebens- bzw. Bedarfslagen vorbehalten<sup>50</sup> sind oder die als Konkretisierungen des sozialhilferechtlichen Individualisierungsgrundsatzes<sup>51</sup> zur Berücksichtigung besonderer persönlicher Bedarfe nur in Einzelfällen Bedeutung haben. Etwas anderes muß aber für Aufstockungen gelten, die für typischen Bedarf gewährt werden,<sup>52</sup> wie insbesondere für den Unterkunftsbedarf.<sup>53</sup> Solche typischen Aufwendungen müßten im Steuerrecht durch einen realitätsgerecht zu bemessenden Abzugsbetrag umfaßt werden.<sup>54</sup> Unabhängig von der Frage, ob das Steuerrecht mehr verschonen muß, als die Sozialhilfe leistet,<sup>55</sup> bleibt also eine realitätsgerechte Bemessung des steuerlich anzuerkennenden Aufwandes für zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen fragwürdig, solange sie nicht zumindest auch den Sozialhilfe-Leistungen für den Unterkunftsbedarf Rechnung trägt.

Handelt es sich bei der Gleichsetzung des Sozialhilfe-Regelsatzes mit »dem« Existenzminimum noch allein um die Frage nach dem rechten Verständnis des Sozialhilferechts, so berührt die quantitative Verknüpfung des Steuerabzugsbetrags für zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen mit einem wie immer zusammengesetzten sozialhilferechtlichen Existenzminimum das *Grundverhältnis* zwischen den beiden Teilrechtsordnungen. Anders nämlich als das Steuerrecht berücksichtigt das Sozialhilferecht Belastungen des Hilfesuchenden durch Unterhaltsleistungen nicht. Sozialhilfe*intern* ist dies relativ unproblematisch, weil einer bedürftigen unterhaltsberechtigten Person, nicht anders als auch einer bedürftigen (und unter dieser Voraussetzung nur noch dem Grunde nach) unterhaltsverpflichteten Person, ein eigener Anspruch auf Sozialhilfe zusteht.<sup>56</sup> Ist die unterhaltsverpflichtete Person aber nicht bedürftig und leistet sie den Unterhalt nicht, nicht in ausreichender Höhe oder nicht

<sup>46</sup> Vgl. o. FN 35.

<sup>47</sup> § 11 Abs. 1 Satz 1 BSHG.

<sup>48</sup> Vgl. § 22 BSHG i.V.m. der RegelsatzVO vom 20.7.1962, BGBl. I, S. 515 i.d.F. der ÄndVO vom 10.5.1971, BGBl. I, S. 451; modifiziert durch die 2. VO zur Änderung der RegelsatzVO v. 21.3.1990, BGBl. I, S. 562 und die 3. VO v. 7.10.1991, BGBl. I, S. 1971.

<sup>49</sup> § 33 a EStG berücksichtigt außergewöhnliche Belastungen durch typische Unterhaltsaufwendungen, während § 33 EStG u.a. atypische Unterhaltsaufwendungen erfaßt.

<sup>50</sup> Vgl. o. FN 36.

<sup>51</sup> Vgl. o. FN 34.

<sup>52</sup> Vgl. zu den Grenzen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers: *H.-W. Arndt*, Praktikabilität, S. 9 ff., 41 ff.; *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, S. 297 ff., 306 f.; v. *Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Art. 3, Rdnr. 18; *BVerfGE* zuletzt: 79, S. 87 ff., 100 m.w.N.

<sup>53</sup> § 12 Abs. 1 BSHG i.V.m. § 3 Abs. 1 Satz 1 der RegelsatzVO (o. FN 48).

<sup>54</sup> Vgl. einstw. nur: *A. Arndt*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 33 a, Rdnr. B 52 m.w.N.; eine Andeutung in diese Richtung enthält die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung (*BVerfGE* aaO. (FN 5), S. 91, 94).

<sup>55</sup> Vgl. o. bei FN 13.

<sup>56</sup> Zu dieser Folge des Individualisierungsgrundsatzes u. erster Teil, 3. Kap. B)I), B)II)1)a)aa)(2), B)II)1)a)cc)(3).

rechtzeitig, so steht das Steuerrecht vor der Frage, ob und wie es die Belastung des Unterhaltsverpflichteten durch den sozialhilferechtlichen Überleitungsanspruch des vorleistenden Trägers der Sozialhilfe<sup>57</sup> ausgleicht. Da das Sozialhilferecht außerhalb bestehender Bedarfs- und Haushaltsgemeinschaften<sup>58</sup> weder qualitativ noch quantitativ zwischen dem Bedarf einer unterhaltsberechtigten und dem einer unterhaltsverpflichteten Person unterscheidet, liegt es nahe, nicht nur den steuerlichen Abzugsbetrag für zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen, sondern auch das, was der unterhaltsverpflichtete Steuerpflichtige für seinen eigenen Lebensbedarf benötigt, am Maßstab des Sozialhilferechts, verstanden als Mindestgrenze, zu bemessen. Die im Schrifttum überwiegende Meinung hält solch eine Anknüpfung, auch im Hinblick auf den Unterhaltsverpflichteten, für geboten.<sup>59</sup> Aus dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts über die realitätsgerechte Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen<sup>60</sup> läßt sie sich im Wege eines *argumentum ex maiore ad minus* ableiten. Das Gericht vergleicht zwar den steuerlichen Grundfreibetrag mit dem Abzugsbetrag für Unterhaltsaufwendungen nur *steuerrechtsintern* und stellt fest, daß der Abzugsbetrag für Unterhaltsaufwendungen »schon nach den vom Steuergesetzgeber aufgestellten Maßstäben unterhalb des von ihm selbst angenommenen Existenzminimums liegt.«<sup>61</sup> Überaus nahe liegt dann aber die Folgerung, daß das Steuerrecht dem unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen für seinen *eigenen* Lebensbedarf nicht weniger steuerfreies Einkommen belassen darf, als es ihm für seine Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Dritten zubilligt.

Allerdings dürfen dabei die Auswirkungen auf die unterhaltsberechtigte Person nicht unberücksichtigt bleiben. Insoweit ist bedeutsam, daß die von der unterhaltsberechtigten Person empfangenen Zahlungen als Unterhaltsleistungen auch dann steuerfrei sind, wenn sie den Steuerabzugsbetrag des Unterhaltsverpflichteten übersteigen.<sup>62</sup> Darüber hinaus verbleibt der unterhaltsberechtigten Person für den Fall, daß sie neben den steuerfreien Unterhaltszahlungen eigenes Erwerbseinkommen bezieht, steuerfrei auch der eigene Grundfreibetrag nebst dessen Aufstockungen.<sup>63</sup> Eine sachgerechte Abstimmung zwischen Steuerrecht und Sozialleistungsrecht verlangt somit nicht allein, daß die Belastungen des Steuerpflichtigen zumindest im Umfang der entsprechenden Sozialhilfeleistungen berücksichtigt werden müssen. Vielmehr ist andererseits

<sup>57</sup> Vgl. o. FN 39.

<sup>58</sup> Vgl. B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 12), S. 144 ff., 189 ff.

<sup>59</sup> Vgl. die Nachw. in FN 1.

<sup>60</sup> BVerfGE, aaO. (o. FN 2).

<sup>61</sup> BVerfGE, aaO., S. 225: Danach ergab sich für das Streitjahr 1973 eine Differenz zwischen dem Grundfreibetrag von DM 1680 und dem Abzugsbetrag von DM 1200 in Höhe von DM 480.

<sup>62</sup> § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG. Etwas anderes gilt für Unterhaltsleistungen, die im Rahmen des sog. Realsplitting vom Geber abgezogen werden können (§ 22 Nr. 1a i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

<sup>63</sup> Vgl. o. FN 26 bis 29.

auch sicherzustellen, daß solche Regelungen nicht zu einer Bevorzugung der unterhaltsberechtigten gegenüber der unterhaltsverpflichteten Person führen.<sup>64</sup>

Die Zusammenhänge werden noch komplexer, wenn die Forderung nach einer realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen auf atypische Unterhaltsaufwendungen<sup>65</sup> ausgedehnt wird. Ihre steuerrechtliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ist u.a. an die Bedingung geknüpft, daß sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen aus »rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen« nicht entziehen kann.<sup>66</sup> Das sind Tatbestandsmerkmale, deren Bedeutung durch die Kasuistik einer kaum überschaubaren Rechtsprechung<sup>67</sup> geprägt wurde und denen das Sozialhilferecht, ergänzt durch die Leistungen der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme, mit einem nicht weniger komplexen System von Hilfetatbeständen und Konkurrenzvorschriften gegenübersteht.

Unter dem Grundgesetz sind die vorstehend skizzierten Probleme nicht nur Gesetzgebungs-, sondern auch Verfassungsprobleme.

Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht begegnen einander als Teilrechtsordnungen einseitigen staatlichen Nehmens und einseitigen staatlichen Gebens bei der Ausgestaltung der ökonomischen Mindestvoraussetzungen für den Lebensbedarf des Menschen. Ihre Wirkungen erscheinen zunächst gegensätzlich. Im übergreifenden Zusammenhang der sozialstaatlichen Zielsetzung des Grundgesetzes stehen sie jedoch im engen Zusammenhang von Voraussetzung und Folge, der Nehmen und Geben im Sozial- und Steuerstaat miteinander verbindet.<sup>68</sup> Aus der Sicht des einzelnen lassen sich dagegen die Unterschiede zwischen Nehmen und Geben im gemeinsamen Nenner eines menschenwürdigen Existenzminimums für jedermann vereinbaren. Dieses bildet zugleich das wichtigste Ziel des Sozialstaats.<sup>69</sup> Das Sozialhilferecht nimmt diese verfassungsrechtliche Zielsetzung ausdrücklich auf: Sozialhilfe hat die Aufgabe, dem, der seinen notwendigen Lebensunterhalt nicht selber oder durch Inanspruchnahme von unterhaltsverpflichteten Dritten bestreiten kann, Hilfe zur Führung eines Lebens zu gewähren, das der *Würde des Menschen* entspricht.<sup>70</sup> Der Teilrechtsordnung Steuerrecht liegt keine vergleichbare Ziel-

---

<sup>64</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang den Vorschlag von *J. Lang* (Die Bemessungsgrundlage, S. 542 ff., Reformentwurf, S. 98 f.) zur steuerlichen Berücksichtigung von Lebensbedarfseinahmen bzw. Pri vatbezügen.

<sup>65</sup> Vgl. o. FN 49.

<sup>66</sup> § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG.

<sup>67</sup> So umfaßt z.B. das »ABC« der außergewöhnlichen Belastungen bei *Herrmann/Heuer/Leupach*, Anm. 300 zu § 33 EStG mehr als dreihundert verschiedene Eintragungen; vgl. auch die Einzelnachweise bei *A. Arndt*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 33, Rdnr. C 63.

<sup>68</sup> *P. Kirchhof*, JZ 1982, S. 305: »...der Steuerstaat (ist) Financier, der Leistungsstaat überbringer staatlicher Geldleistungen«.

<sup>69</sup> *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 25.

<sup>70</sup> §§ 1 Abs. 2, 2 Abs. 1 i.V.m. § 11 BSHG. Zu den ökonomischen Mindestbedingungen als Voraussetzungen für eine menschenwürdige Existenz: *G. Dürig*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Cholz*, GG, Art. 1, Rdnr. 43; *O. Bachof*, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVD-IRL 12 (1954), S. 42; *E. Benda*, Die Menschenwürde, S. 106 ff., 115; *P. Häberle*, Die Men-

setzung zugrunde. Steuern werden »zur Erzielung von Einnahmen« auferlegt.<sup>71</sup> Diesem Fiskalzweck<sup>72</sup> sind indes Grenzen gesetzt. Der verfassungsrechtliche Maßstab für die Bestimmung dieser Grenzen ist das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<sup>73</sup> als spezifischer Ausdruck der Gerechtigkeitsidee im Steuerrecht.<sup>74</sup> Als Rechtsprinzip ist es aus Grundwertungen zu entfalten, die die Gerechtigkeitsidee in Form von ersten Ableitungen näher konkretisieren.<sup>75</sup> Zu ihnen gehört die Entscheidung, daß steuerliche Leistungsfähigkeit, verstanden als Fähigkeit zur Steuerzahlung, erst jenseits eines Existenzminimums beginnt.<sup>76</sup> In seiner verfassungsrechtlichen Ableitung wird das Leistungsfähigkeitsprinzip überwiegend als Konkretisierung des Gleichheitssatzes verstanden,<sup>77</sup> der die Herstellung von Belastungsgerechtigkeit als folgerichtige Verwirklichung der Grundwertungen gebietet.<sup>78</sup> In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verblissen diese Gerechtigkeits-Grundwertungen jedoch häufig; ihre eigentliche verfassungsrechtliche Anbindung bleibt bei der Gleichheitsprüfung verdeckt.<sup>79</sup> In der Entscheidung zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen<sup>80</sup> beruft sich das Bundesverfassungsgericht zwar auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, stellt aber im Ergebnis ohne weitere verfassungsrechtliche Begründung lediglich darauf ab, daß der Gesetzgeber selber eine betragsmäßige Übereinstimmung zwischen dem Abzugsbetrag und dem sozialhilferechtlichen Regelsatz für notwendig erachtet habe. Denn ursprünglich, im Jahre 1962, habe die Höhe des Abzugsbetrages in § 33 a EStG 1961 noch ungefähr den

---

schenwürde, S. 815 ff., 851; *P. Trenk-Hinterberger*, ZfSH 1980, S. 46 ff.: *BVerwGE* 1, S. 159 ff., 161 f.; 25, S. 307 ff., 317 f.; *H. F. Zacher*, Grundrechte, S. 327 ff., 333.

<sup>71</sup> § 3 Abs. 1 AO.

<sup>72</sup> *K. Vogel*, DStZ 1977, S. 5 ff., 8 f.; *ders.*, StuW 1977, S. 97 ff., 106 f.

<sup>73</sup> Vgl. einstw. nur: *D. Birk*, aaO. (FN 15), insbes. S. 123 ff.; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, insbes. S. 97 ff.

<sup>74</sup> *K. Vogel*, DStZ 1977, S. 5 ff., 9; *D. Birk*, aaO., S. 52; *P. Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 ff., 323; *J. Lang*, StuW 1974, S. 293 ff., 296 ff; *ders.*, StuW 1983, S. 103 ff., 104 f.; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, S. 98: »Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit«; *H.-J. Pezzer*, Familienbesteuerung, S. 757 ff., 761 ff.

<sup>75</sup> *D. Birk*, aaO., S. 52 ff.

<sup>76</sup> *D. Birk*, aaO., S. 55, sowie die Nachw. in FN 1.

<sup>77</sup> *P. Kirchhof*, StuW 1984, S. 297 ff.; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DSjG 12 (1989), S. 3 ff., 27; *J. Lang*, StuW 1983, S. 103 ff., 104 f.; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, S. 97 ff.; *D. Birk*, aaO. (FN 15), S. 123 ff.; *R. Wendt*, DÖV 1988, S. 710 ff., 712 ff.; *H. W. Kruse*, StuW 1990, S. 322 ff.; *BVerfGE* zuletzt: 74, S. 182 ff., 199 f.; *K. Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts, Rdnr. 92 gründet das Leistungsfähigkeitsprinzip auf eine vierfache verfassungsrechtliche Wurzel: im Finanzverfassungsrecht auf Art. 106 GG, auf das Gleichheitsgrundrecht, das Rechtsstaatsgebot und den Sozialstaatsgrundsatz; zum Zusammenhang mit dem Sozialstaatsprinzip auch: *K. H. Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, S. 84 f.

<sup>78</sup> *D. Birk*, aaO., S. 58; vgl. auch: *BVerfGE* 66, o. FN 2, S. 223 f.; 59, S. 36 ff., 49 m.w.N.

<sup>79</sup> Vgl. zum Problem der Berücksichtigung von »Wertentscheidung(en) des Grundgesetzes« bei der Verwirklichung des »aus Art. 3 Abs. 1 GG zu entnehmenden Gebots der Steuergerechtigkeit« *BVerfGE* 61, S. 339 ff., 343.

<sup>80</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 2), S. 223.

Regelsätzen der Sozialhilfe entsprochen;<sup>81</sup> anders als die Sozialhilfe-Regelsätze, die sich zwischen 1962 und dem Streitjahr 1973 nahezu verdoppelt hätten, sei der Steuerabzugsbetrag dann jedoch ohne sachlich erkennbaren Grund unverändert geblieben.<sup>82</sup> Das Gericht sieht hierin einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Form einer »Verletzung der vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit«.<sup>83</sup>

Hinter dieser isolierten Anknüpfung an eine Vorentscheidung des Gesetzgebers, an das von ihm »einmal gewählte Ordnungsprinzip«,<sup>84</sup> die (bzw. das) das Verfassungsgericht als solche(s) nicht weiter beurteilt, bleibt verschwiegen, daß die ökonomischen Lebensgrundlagen tatsächliche Bedingungen für die Verwirklichung des *freiheitsrechtlichen* Elements der Menschenwürde sind.<sup>85</sup> Dieses wird steuerlich durch Verschonung und sozialhilferechtlich durch Gewährung des existenznotwendigen Mindestbedarfs konkretisiert.<sup>86</sup> Erst im Beschluß zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung<sup>87</sup> tritt an die Stelle der isolierten Anknüpfung an eine Vorentscheidung des Gesetzgebers die Verankerung des steuerfreien Existenzminimums in »Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsatz des Art. 20 Abs. 1 GG«. Indes bleibt auch diese Entscheidung kritikwürdig, weil sie nicht genügend zwischen der steuerlichen Verschonung und der sozialen Leistung unterscheidet. Zur Beantwortung der Frage, ob dem Steuerpflichtigen eine der sozialhilferechtlichen Vorgabe entsprechende Entlastung für den Kindesbedarf zuteil wird, rechnet das Bundesverfassungsgericht<sup>88</sup> dem steuerlichen Kinderfreibetrag das in einen »fiktiven Kinderfreibetrag« umgerechnete Kindergeld hinzu und vergleicht diesen »Gesamtfreibetrag« mit den durchschnittlichen Sozialhilfeleistungen für Kinder. Diese »funktionsvereinfachende« Einbeziehung des Kindergeldes und des Kinderfreibetrages in einen Gesamtfreibetrag verdeckt das Alternativitätsproblem zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen.<sup>89</sup>

Nicht um Freiheitsverschaffung,<sup>90</sup> sondern um Bewahrung bestehender, d.h. selber erworbener ökonomischer Freiheitsvoraussetzungen geht es bei der ver-

<sup>81</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>82</sup> BVerfGE, aaO., S. 225.

<sup>83</sup> BVerfGE, aaO., S. 223 f. Ähnlich verfährt das Gericht in seiner Zusatzbegründung (vgl. o. bei FN 61 f.).

<sup>84</sup> BVerfGE, aaO., S. 223 mit der Einschränkung, daß der Gesetzgeber das einmal gewählte Ordnungsprinzip »nicht ohne weiteres« verlassen darf (Hervorhebung nur hier).

<sup>85</sup> Zur Grundlegung der Freiheit in der Menschenwürde: G. Dürig, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Art. 1, Rdnr. 11; J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, S. 273; E. Benda, Die Menschenwürde, S. 107 ff., 112; M. Kriele, Freiheit und Gleichheit, S. 129 ff.

<sup>86</sup> Vgl. o. FN 6, 70.

<sup>87</sup> BVerfGE, aaO. (FN 5), S. 85.

<sup>88</sup> BVerfGE, aaO., S. 92, 95 ff.

<sup>89</sup> Vgl. o. bei FN 17 f.

<sup>90</sup> Vgl. zu diesem, auf dem Boden einer sozialen Grundrechtsinterpretation entwickelten Anspruch: U. Scheuner, DÖV 1971, S. 505 ff.; R. Scholz, NVwZ 1982, S. 337 ff., 348 f.; W. Martens, VVDStRL 30 (1972), S. 7 ff.; K. A. Schachtschneider, Das Sozialprinzip, S. 61 ff.; R. Alexy, Theorie der Grundrechte, S. 397 ff., 454 ff.; BVerfGE 33, S. 303 ff., 336 f. (numerus clausus); dazu A. v. Mutius, VerwArch 64 (1973), S. 183 ff.

fassungsrechtlichen Diskussion über freiheitsrechtliche Begrenzungen der steuerlichen Belastung. Daß solche Begrenzungen weit vor dem Erreichen einer konfiskatorischen Höchstbelastung einsetzen müssen, wird heute, vornehmlich gestützt auf Art. 14 GG, überwiegend anerkannt.<sup>91</sup> Auf dieser Ebene unterschiedlicher Ausprägungen des in Art. 1 Abs. 1 GG enthaltenen Anspruchs stellt sich die Frage nach der Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen<sup>92</sup> als Frage nach dem Verhältnis, in dem die »eingeschränkte Freiheit und die hergestellte Freiheit«<sup>93</sup> zueinander stehen und stehen sollen. Für das Steuerrecht, d.h. aus dem Blickwinkel der eingeschränkten Freiheit, läßt sich dies nicht ohne weiteres beantworten. Obwohl freiheitsrechtliche Begrenzungen der steuerlichen Belastung seit langem anerkannt sind,<sup>94</sup> fehlt bisher die dogmatische »Brücke«, über die das gleichheitsrechtlich verstandene Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>95</sup> freiheitsrechtliche Begrenzungen in sich aufnehmen könnte. Dieser Mangel hat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dazu geführt, daß die Gleichheitsprüfung im Steuerrecht den *freiheitsrechtlichen* Wertvorgaben der Verfassung nicht ausreichend Rechnung getragen hat. Das erschwert eine wertgeleitete, bedarfsgerechte Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Zu erarbeiten ist daher ein verfassungsrechtliches Konzept für die *Absimmung zwischen steuerlicher Verschonung und sozialhilferechtlicher Leistung*. Von besonderer Bedeutung hierfür sind die verfassungsrechtlichen Zusammenhänge zwischen der Bildung des Belastungsmaßstabs und seiner gleichheitskonformen Verwirklichung: sie bilden den Weg, über den der Gleichheitssatz in seiner für das Steuerrecht maßgebenden Gestalt – der des Leistungsfähigkeitsprinzips – soziale Inhalte aufgenommen hat, und sie geben Aufschluß darüber, ob dieser steuerliche Belastungsmaßstab zusätzlichen sozialen Anforderungen gerecht werden kann.

## B) Zielsetzung und Lösungsansatz

Ziel der Untersuchung ist die Formulierung konkreter Anforderungen an ein soziales, zugleich freiheitsgerechtes Steuerrecht und die verfassungsrechtliche Absicherung dieser Anforderungen. *Ein soziales Steuerrecht muß, so lautet die These der Arbeit, dem erwerbstätigen Steuerpflichtigen mehr als das belassen, was dem Sozialhilfeempfänger gewährt wird.*<sup>96</sup> So gesehen ergeben sich aus

<sup>91</sup> Vgl. einstw. nur: P. Kirchhof, H.-H. v. Arnim, jew. Besteuerung und Eigentum, VVD-StRL 39 (1981); aus neuerer Zeit: K. H. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen, S. 3 ff., 19 ff.; a.A.: D. Birk, aaO. (FN 15), S. 202 ff., 231; aus sozialrechtlicher Sicht: H. F. Zacher, Verfassung und Sozialrecht, S. 67 ff., 87.

<sup>92</sup> Vgl. o. bei FN 17 f., 89.

<sup>93</sup> P. Badura, DÖV 1989, S. 491 ff., 498.

<sup>94</sup> Vgl. o. FN 91.

<sup>95</sup> Vgl. o. FN 73 ff.

<sup>96</sup> Vgl. dazu bereits o. bei FN 13 i.V.m. dem Beispiel in FN 1.

den Leistungstatbeständen des Sozialhilferechts einfachgesetzliche Mindestanforderungen an eine diesen Hilfen entsprechende steuerliche Verschonung. Diese Mindestanforderungen lassen sich dem Sozialhilferecht jedoch nicht ohne weiteres entnehmen. Um seine Reichweite zu erfassen, muß es in einen sozialrechtlichen Gesamtzusammenhang eingeordnet werden, in dem ihm die Aufgabe eines allzuständigen »Ausfallbürgen«<sup>97</sup> zugewiesen ist. Auf diese Weise wird ein *funktionaler* Ansatz vorgegeben, der beim Vergleich der sozialhilferechtlichen Leistungs- mit den steuerlichen Verschonungstatbeständen beachtet werden muß. Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts stellt demgegenüber zu sehr auf die Anbindung des Verschonungsgrundes an eine gesetzliche, i.d.R. unterhaltsrechtliche Verpflichtung ab und berücksichtigt diese Verpflichtung weitgehend nur in formaler Abhängigkeit von einer Vorentscheidung des Gesetzgebers.<sup>98</sup> Dagegen stellt die Betrachtung der *Funktion* steuerlicher Verschonungen stärker auf die kausale, nicht notwendig bezweckte Folge bzw. Auswirkung<sup>99</sup> der Verschonung ab. Sie beurteilt die Verschonung als erforderlich, ausreichend oder unzureichend im Hinblick darauf, ob Einkommen, das für bestimmte existenznotwendige Bedarfe benötigt wird, steuerlich unbelastet bleibt oder nicht. Diese *bedarfsorientierte* Sicht der Zwangsläufigkeit findet eine Parallele in der ausdrücklichen, wenngleich nicht alleinigen Zielsetzung der auf Bedarfsbefriedigung gerichteten Sozialhilfe.<sup>100</sup> So entsteht die Möglichkeit eines Vergleichs zwischen steuerlicher Verschonung und sozialhilferechtlicher Leistung und eine Grundlage für einen Befund von Übereinstimmungen und Abweichungen, der auf einfachgesetzlicher Ebene am Maßstab des sozialhilferechtlichen Subsidiaritätsprinzips i.S. der hier formulierten »Abstands«-Forderung bewertet werden kann.

Für das Steuerrecht findet diese Forderung verfassungsrechtlich konkreten Ausdruck weit vor dem Gebot des Art. 1 GG, die für ein menschenwürdiges Existenzminimum unabdingbaren Daseinsvoraussetzungen zu verschonen. Sie ergibt sich bereits aus dem Schutzbereich des Art. 14 GG. Die darauf gestützte freiheitsrechtliche Entfaltung der Eigentumsgarantie als »steuerrechtsleitendes Prinzip«<sup>101</sup> trägt der Tatsache Rechnung, daß heute weithin nicht mehr das Sacheigentum, sondern das *Einkommen* aus Arbeitsleistung Grundlage indivi-

<sup>97</sup> Gesetzesbegründung zum BSHG, BT-Drucks. III/1799, S. 37, A VIII.

<sup>98</sup> Vgl. neben dem Beschluß des *BVerfG* zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen (o. FN 2 und zur Kritik bei FN 43 ff., 79 ff.) einstw. nur: *BVerfGE* 6, S. 55 ff., zum Vergleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten mit unverheirateten Steuerpflichtigen; *BVerfGE* 43, S. 108 ff., 113, 118, zum Vergleich der steuerlichen Belastung von Ehepaaren mit Kindern und kinderlosen Ehepaaren; *BVerfGE* 61, S. 319 ff., zum Vergleich zwischen Alleinerziehenden und Ehepaaren mit Kindern; *BVerfGE* 68, S. 143 ff., 152, zum Vergleich der steuerlichen Belastung von alleinstehenden Eltern mit Kindern und Ehepaaren mit Kindern.

<sup>99</sup> Vgl. zu diesem Verständnis von »Funktion« K. Vogel, *DSiZ* 1977, S. 5 ff., 9; *ders.*, *StuW* 1977, S. 97 ff., 107.

<sup>100</sup> Vgl. o. bei FN 31.

<sup>101</sup> P. Kirchhof, *VVDStRL* 39 (1981), S. 213 ff., 269.

dueller Daseinsgestaltung und Daseinsbehauptung ist.<sup>102</sup> Art. 14 GG läßt sich als verfassungsrechtliche Wertentscheidung entfalten, die staatliches Geben und Nehmen miteinander verbindet. Diese Wertentscheidung gibt der privaten nützigen Befriedigung des existenznotwendigen Bedarfs aus selber verdientem Einkommen nicht nur Vorrang vor der Abgabe zum »Wohle der Allgemeinheit«, sondern auch Vorrang vor dem Anspruch des einzelnen an die Allgemeinheit. Der eigentumsrechtlich zu begründende Anspruch auf Bewahrung der daseinssichernden Funktion von *erworbenem* Einkommen steht deshalb im Mittelpunkt der verfassungsrechtlichen Untersuchung.<sup>103</sup> Er findet wichtige, grundrechtsübergreifende Vorgaben im steuerstaatlichen und im *sozialen Prinzip* der Verfassung. Als »Maßstab allen staatlichen Handelns«<sup>104</sup> bestimmt das Sozialstaatsprinzip nicht nur den Verschaffungsanspruch des Sozialhilfebedürftigen, sondern auch den *Abwehranspruch des Steuerpflichtigen*. Das soziale Prinzip und das Eigentumsgrundrecht sind aufeinander bezogene Konkretisierungen einer soweit als möglich selbstverantwortlichen, *staatsfreien* Daseinsgestaltung. Aufgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips ist es, die so gewonnenen Wertvorgaben gleichheitskonform, d.h. sozial gerecht,<sup>105</sup> zu verwirklichen. In diesem Sinne kann das Leistungsfähigkeitsprinzip als *bedarfsgerichtetes und freiheitssicherndes* Besteuerungsprinzip im Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates entfaltet werden.

---

<sup>102</sup> P. Badura, BayVBl. 1973, S. 1 ff., 3 m.w.N.

<sup>103</sup> Vgl. u. dritter Teil.

<sup>104</sup> H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, S. 1045 ff., 1108.

<sup>105</sup> Vgl. dazu einstw. nur: H. F. Zacher, aaO. (FN 91), S. 70, 88 ff.; R. Scholz/R. Pitschas, Sozialstaat und Gleichheit, S. 627 ff., 655 ff.



*Erster Teil*

# Grundlagen



## Erstes Kapitel

# Vorstrukturierung des Verständnisses von einem sozialen Steuerrecht

Das Verhältnis zwischen dem Steuerrecht und dem Sozialhilferecht und die daran geübte Kritik<sup>1</sup> muß in einem Bereich qualitativ vergleichbarer Normwirkungen<sup>2</sup> untersucht werden.<sup>3</sup> Sowohl das Steuerrecht als auch das Sozialhilferecht hat Einkommen zum Gegenstand, das für die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe benötigt wird: die steuerliche Belastung soll es verschonen; Sozialhilfe soll es gewähren. Die Normwirkungen der beiden Teilrechtsordnungen erschöpfen sich jedoch nicht in diesem Begegnungsbereich. Besonders vielfältig ist das Wirkungsspektrum der Steuer. Sie verschont nicht nur Einkommen, das für die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen benötigt wird; unbelastet bleibt auch, was für die Erhaltung und Sicherung der Einkommensquelle in Form von Betriebsausgaben und Werbungskosten aufgewendet werden muß.<sup>4</sup> In großem Umfang wird die Steuer auch als Mittel zur Verwirklichung außersteuerlicher Lenkungsziele<sup>5</sup> eingesetzt, ein Bereich, in dem die Verschonung wie eine Subven-

---

<sup>1</sup> Vgl. Einleitung A) FN 1.

<sup>2</sup> Der Begriff wird zunächst, ebenso wie der Begriff der Steuerwirkungen sehr weit verstanden. In diesem weiten Sinne erfaßt er sowohl gezielte, als auch ohne besondere Ziel- bzw. Zwecksetzung eintretende Folgen bzw. Auswirkungen der steuerlichen Belastung und der sozialhilferechtlichen Leistung. Vgl. zu den Präzisierungen des Begriffs u. B).

<sup>3</sup> Vgl. Einleitung B).

<sup>4</sup> Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG zum Betriebsausgabenabzug und § 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 9 EStG zum Werbungskostenabzug.

<sup>5</sup> Vgl. etwa § 6 d EStG. Er erlaubt die Bildung von gewinnmindernden Rücklagen beim Erwerb von Betrieben, deren Fortbestand gefährdet ist und zielt u.a. auf die Erhaltung gefährdeter Arbeitsplätze (*Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 6 d, Anm. 7); vgl. auch die Möglichkeit von »Sonderabschreibungen zur Förderung kleinerer und mittlerer Betriebe« gem. § 7 g EStG oder die Förderung des sozialen Wohnungsbaus durch die Sonderabschreibungen nach § 7 k EStG, sowie die Beispiele bei *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, S. 617 ff.

Zur steuerlichen Lenkung i.e.: *Ch. Bellstedt*, Die Steuer, S. 184 ff.; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 19 ff.; *P. Selmer*, Steuerinterventionismus, insbes. S. 59 ff., 138 ff.; *W. Knies*, Steuerzweck, S. 31 ff.; *K. Vogel*, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, S. 225 ff.; *ders.*, *StuW* 1977, S. 97 ff.; *ders.*, *DSStZ* 1975, S. 409 ff.; *ders.*, *DSStZ* 1977, S. 5 ff.; *ders.*, *lBayVBl.* 1980, S. 523 ff.; *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, S. 297 ff., 299 ff.; *H.-W. Bayer*, *StuW* 1972, S. 149 ff.; *P. Badura*, Verwaltungsrecht im liberalen und sozialen Rechtsstaat, S. 26; *IH. G. Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen, S. 162 ff.; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 71 ff.; *D. G. Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, S. 154 ff. sowie die in FN 20 Genannten.

tion<sup>6</sup> wirken kann. Unbelastet bleibt in diesen Fällen nicht, was für die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe benötigt wird, sondern das, oder ein Teil dessen, was für die Verwirklichung des außersteuerlichen Lenkungszieles investiert werden muß oder was als steuerliche »Entlastungs-Prämie« für ein bestimmtes Verhalten gewährt werden soll. Schließlich kann die Verschonung auch der Steuervereinfachung<sup>7</sup> dienen.

Sozialhilfe ist demgegenüber in ihren Mitteln sehr viel differenzierter,<sup>8</sup> in ihrer Zielsetzung aber vergleichsweise eindeutig strukturiert. Auch soweit sie darauf gerichtet ist, den Hilfesuchenden zur Selbsthilfe zu befähigen, zielt diese Befähigung letztlich auf die (Selbst-)Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe.<sup>9</sup> Ausgehend von dem Anspruch, das Verhältnis zwischen den beiden Teilrechtsordnungen und die damit verbundene Kritik in einem Bereich qualitativ vergleichbarer Normwirkungen zu untersuchen, gilt es also, aus dem Wirkungsspektrum der steuerlichen Belastung bzw. Verschonung herauszufiltern, was in Bezug auf die unmittelbare Verfügbarkeit von existenznotwendigem Einkommen auf Seiten des Steuerrechts mit den Normwirkungen des Sozialhilferechts verglichen werden kann. Nur insoweit soll einstweilen von einem sozialen Steuerrecht gesprochen werden.

### A) Die Notwendigkeit der Abgrenzung unterschiedlicher sozialer Steuerwirkungen

Aus der Möglichkeit, die steuerliche Verschonung auch zur Verwirklichung von außersteuerlichen Lenkungszielen einzusetzen, ergibt sich die Notwendigkeit, die auf die Verfügbarkeit von existenznotwendigem Einkommen bezogene Verschonungswirkung von anderen Verschonungswirkungen abzugrenzen. Dies ist jedoch im Bereich sozialer Steuerwirkungen besonders schwierig, weil die begriffliche und sachliche Reichweite des »Sozialen«<sup>10</sup> denkbare Grenzen sofort verschwimmen läßt. So besteht beispielsweise kein Zweifel daran, daß eine steuerliche Verschonung, die demjenigen gewährt wird, der einen von der Stilllegung bedrohten Betrieb erwirbt, fortführt und auf diese Weise Arbeitsplätze erhält,<sup>11</sup> die Qualität eines »lenkenden Wirtschaftsverwal-

<sup>6</sup> G. Strickrodt, Das Subventionsthema, passim; H.-W. Bayer, aaO., S. 149 ff., 153 ff.; K. Vogel, Begrenzung von Subventionen, S. 539 ff.; ders., StuW 1977, S. 97 f.; W. Rißner, Formen öffentlicher Verwaltung, S. 136 f.; H. G. Ruppe, aaO., S. 179 ff.; P. Kirchhof, Verwalten, S. 380 ff.; J. Lang, Systematisierung, S. 124: »subventive Steuervergünstigung«.

<sup>7</sup> Vgl. insbes. die Vorschriften zur Pauschalierung von Werbungskosten oder Sonderausgaben (§§ 9 a, 10 c EStG). Dazu K. Tipke/J. Lang, aaO., S. 21; J. Lang, Systematisierung, S. 107; H.-W. Arndt, Praktikabilität, S. 40 ff.; H. G. Ruppe, aaO. (FN 5), S. 217 ff.

<sup>8</sup> Vgl. Einleitung bei FN 31 ff. und u. 3. Kap. B).

<sup>9</sup> AaO.

<sup>10</sup> Vgl. einstw. nur: H. F. Zacher, Was ist Sozialrecht?, S. 371 ff.; ders., VSSR 1976, S. 1 ff.; ders., DÖV 1970, S. 3 ff.

<sup>11</sup> Vgl. zu § 7 g EStG o. FN 5.

tuingsakt(s)«<sup>12</sup> hat und zugleich eine *soziale* Zielsetzung höchster Priorität verwirklicht. Selbst der Zusammenhang zu der Hauptzielsetzung der Sozialhilfe, der Befähigung zu einer von der Hilfe unabhängigen Bedarfsbefriedigung,<sup>13</sup> ist für den, dessen Arbeitsplatz erhalten bleibt, gegeben. Freilich ist dieser Zusammenhang nur ein mittelbarer. Er wird indes enger und die Abgrenzung sozialer Steuerwirkungen wird schwieriger am Beispiel der Steuerverchonung, die demjenigen gewährt wird, der Wohnraum herstellt und selber darin wohnt.<sup>14</sup> Hier konkurrieren zwei soziale Wirkungen sehr eng miteinander: die (lernkende) Verschonung mit dem Ziel, den Wohnungsbau zu fördern,<sup>15</sup> und die Verschonung von Einkommen, das zur Befriedigung des existenznotwendigen Wohnbedarfs benötigt wird. Eine qualitativ vergleichbare Wirkung<sup>16</sup> kommt auch der Sozialhilfe für die Kosten der Unterkunft<sup>17</sup> oder dem staatlichen Wohngeld<sup>18</sup> zu.

### I) Historisch-finanzwissenschaftliche Grundlagen

Steuerwirkungen sind Gegenstand rechts- und finanzwissenschaftlicher Untersuchungen. Aus rechtswissenschaftlicher Sicht werden sie vornehmlich im Hinblick auf ihre verfassungsrechtlichen, insbesondere grundrechtlichen und kompetenzrechtlichen Prüfungsmaßstäbe unterschieden.<sup>19</sup> Der heutigen finanzwissenschaftlichen Steuerwirkungslehre geht es um die mikro- und makroökonomischen Auswirkungen von Steuern und Transferleistungen einschließlich ihrer Ankündigungs- und Änderungseffekte, dies u.a. im Hinblick auf verteilungs- bzw. konjunktur- und wohlstandspolitische Zielsetzungen,<sup>20</sup>

<sup>12</sup> P. Badura, aaO. (FN 5).

<sup>13</sup> Vgl. die Verweise in FN 8.

<sup>14</sup> § 10 e EStG.

<sup>15</sup> Entwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 10/3633, A. Zielsetzung; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 10/5208.

<sup>16</sup> Vgl. o. FN 2.

<sup>17</sup> Dazu bereits die Einleitung bei FN 53 und u. 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>18</sup> Vgl. § 1 WoGG: »Zur wirtschaftlichen Sicherung angemessenen und familiengerechten Wohnens...«.

<sup>19</sup> K. H. Friauf, aaO. (FN 5), S. 25 ff.; P. Selmer, Steuerinterventionismus, S. 209 ff.; K. Vogel, StuW 1977, S. 97 ff. m.w.N. in FN 20 zur kompetenzrechtlichen Problematik; ders., BayVBl. 1980, S. 523 ff.; P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 48 ff.; D. Birk, aaO. (FN 5), S. 200; J. Lang, Systematisierung, S. 124 f., 141 ff.; K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 5), S. 21 f., 617 ff.; H.-W. Bayer, aaO. (FN 5), S. 151 ff.

<sup>20</sup> H.-C. Recktenwald, Steuerüberwälzungslehre, S. 82 ff.; ders., System der Steuerwirkungen, S. 363 ff.; K. Littmann, Problemstellung, S. 99 ff.; 108 ff.; D. Pohmer, Wirkungen, S. 193 ff., 202 ff.; W. Albers, Transferzahlungen, S. 861 ff., 895 ff.; G. Schmolders, Finanzpolitik, S. 359 ff.; H. Haller, Die Steuern, S. 206 ff.; F. Neumark, Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, S. 279 ff.; ders., Grundsätze, S. 225; H. Schneider/H. H. Nachtkamp, HdWW Bd. 7, S. 356 ff., Steuern, V: Wirkungslehre; P. Knief, Steuerfreibeträge, S. 12; D. Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, S. 240 ff.; Zimmermann/Henke, Einführung, S. 197 ff., 240 iff.

die hier außer Betracht bleiben müssen.<sup>21</sup> Für das Verständnis der aktuellen rechtswissenschaftlichen Problematik eines sozialen Steuerrechts muß jedoch an die historisch-finanzwissenschaftlichen Grundlagen sozialer Steuerwirkungen angeknüpft werden.

### 1) Die Entwicklung vom Äquivalenzprinzip zum Leistungsfähigkeitsprinzip als »Ursache« für das Abgrenzungsproblem

Mit der Ablösung der steuerlichen Lastenverteilung nach dem Maßstab der Äquivalenz durch den Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit veränderte die Steuer ihren Charakter als Entgelt für in Anspruch genommene Staatsleistung zugunsten eines sehr viel weiteren Wirkungsspektrums.<sup>22</sup> Sowohl das Äquivalenzprinzip als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip sind Ausdruck des Bemühens um eine gerechte Verteilung der steuerlichen Last. Unterschiedlich ist nicht das Streben nach Lastengleichheit, unterschiedlich sind nur die für eine Gleichbehandlung relevanten Bezugspunkte der Gleichheitsprüfung. Die Äquivalenztheorie sah die Steuer, liberalistischer Staatsauffassung entsprechend, im Bild eines privatwirtschaftlichen Synallagmas zwischen dem Staat und seinem Bürger: die Steuer war individuelles Entgelt für frei in Anspruch genommene Staatsleistungen und nach dem Nutzen bzw. nach den Kosten der Staatsleistung zu bemessen.<sup>23</sup> Da eine sozial- und wirtschaftspolitische Intervention mit dieser Staatsauffassung grundsätzlich unvereinbar war, durfte die Steuer nicht zu Lenkungs Zwecken eingesetzt werden.<sup>24</sup> Auch individuelle soziale Entlastung schien mit dem Gegenleistungscharakter der Steuer unvereinbar.

Die Auffassung vom Entgeltcharakter der Steuer konnte sich gegen die der Staatsvertragslehre des Liberalismus entgegenwachsende romantische Staatsauffassung des 19. Jahrhunderts nicht durchsetzen.<sup>25</sup> Die zunehmende Not-

<sup>21</sup> Vgl. Einleitung B), FN 91.

<sup>22</sup> Dies war freilich nicht der Grund für die Verdrängung des Äquivalenzprinzips durch das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Wie tief der Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit schon im abendländischen Denken und in der Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts verwurzelt ist, bedarf an dieser Stelle keines Nachweises. Insoweit kann auf die Arbeit von *D. Birk* (Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 6 ff.) verwiesen werden. Lediglich aus dem Blickwinkel der für die vorliegende Untersuchung bedeutsamen Unterscheidung zwischen sozialen Lenkungsnormen einerseits und sozialen Lastenausteilungsnormen andererseits sei der Versuch unternommen, seine Darstellung zu ergänzen.

<sup>23</sup> Vgl. aus der Sicht der Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts: *F. J. Neumann*, Die Steuer nach der Steuerfähigkeit, S. 511 ff.; kritisch: *J. S. Mill*, Principles of political Economy, zit. nach der Übersetzung von *W. Gehrig*, Bd. II, S. 468 f. Aus neuerer Sicht: *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, S. 238 ff.; *K. H. Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, S. 22 ff.; *H. Haller*, Die Steuern, S. 13 ff., 16 ff.; *K. Vogel*, Der Staat 25 (1986), S. 481 ff., 487.

<sup>24</sup> *D. Schmidt*, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, S. 22; *P. Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 32 f.; *W. Bickel*, Die Steuer, S. 15 ff.; *K. H. Ossenbühl*, aaO., S. 24 f., 32 f.; *W. Knies*, Steuerzweck, S. 17.

<sup>25</sup> Zu dieser Entwicklung: *K. Vogel*, aaO. (FN 23), S. 488 f.

wendigkeit und Akzeptanz wohlfahrtsstaatlicher, sozialer Zielsetzungen in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts<sup>26</sup> und eine Auffassung von Sozialpolitik, die »nicht nur im Geben, sondern auch im Nehmen« betrieben wird,<sup>27</sup> führten zu einer neuen, opfertheoretischen Begründung der Steuerpflicht.<sup>28</sup> Im Mittelpunkt dieser Bestrebungen stand die *quantitative* Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Einführung einer progressiven Einkommensteuer.<sup>29</sup>

Für das heutige Verständnis von einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und für die soziale Ausrichtung dieses Besteuerungsgrundsatzes ist die Entwicklung von der »sachlichen« zur »persönlichen« Leistungsfähigkeit von besonderer Bedeutung. Damit ist die Entwicklung zu einem Verständnis von Leistungsfähigkeit gemeint, das Fähigkeit nicht nur als Synonym für Einkommen und Vermögen versteht,<sup>30</sup> sondern auch auf die mit der Belastung verbundene individuelle Beschwer, d.h. auf eine *soziale* Komponente, abstellt. Typisch für ein Verständnis von Leistungsfähigkeit im erstgenannten Sinne war die äquivalenztheoretische Auffassung, die in der Höhe des Einkommens und des Vermögens lediglich einen Indikator für das Ausmaß des vom Staat gewährten Schutzes und einen Anhaltspunkt für die Bestimmung des dafür zu erbringenden (Steuer-)Entgelts sah.<sup>31</sup> Dieses sachbezogene Verständnis von Leistungsfähigkeit steht im Gegensatz zu einer Auffassung, die, wenn auch nur sehr vereinzelt, in aller heute nur wünschenswerten Deutlichkeit bereits in der Mitte des 18. Jahrhunderts vertreten wurde. Wegen ihres konkreten, aus heutiger Sicht *sozialen* Anspruchs (der in ähnlicher Form erst mehr als einhundert Jahre später von A. Wagner<sup>32</sup> erneut formuliert wurde) soll

<sup>26</sup> Vgl. P. Badura, Das Verwaltungsrecht des liberalen Rechtsstaats, S. 16 ff.; ders., Der Staat 14 (1975), S. 18 ff.

<sup>27</sup> F. K. Mann, aaO. (FN 23), S. 305.

<sup>28</sup> J. S. Mill, aaO. (FN 23), S. 468 f.; A. Schäffle, Die Steuern, S. 52. Zur Entwicklung: K. H. Ossenbühl, aaO. (FN 23); aus neuerer, finanzwissenschaftlicher Sicht: H. Haller, Die Steuern, S. 71 ff.; D. Pohmer, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 151 f.

<sup>29</sup> K. Vogel, aaO. (FN 23), S. 491; zur kodifikatorischen Entwicklung eines sozialen Steuerrechts s. u. 3). Vgl. aber auch die opfertheoretische Begründung der Steuerfreiheit des Existenzminimums bei J. S. Mill, aaO. (FN 23), S. 472: »Nimmt man jährlich jemandem von ... einem Einkommen von 10000 Pfd. 1000 Pfd. fort, so würde man ihn nicht dessen berauben, was er tatsächlich für seinen notwendigen Unterhalt oder für Annehmlichkeiten des Lebens bedarf; wenn dies in dem Falle eintritt, daß man 5 Pfd. jemandem, dessen Einkommen 50 Pfd. beträgt, abforderte, so ist das von dem letzteren verlangte Opfer nicht nur größer, sondern vollständig außerhalb jedes Vergleichs mit dem ersteren. Die mir am besten erscheinende Art und Weise, diese *ungleichen Lasten* auszugleichen, ist die von Bentham empfohlene, nämlich einen bestimmten Mindestsatz an Einkommen, das zur Beschaffung des *notwendigen Lebensunterhalts* ausreicht, unbesteuert zu lassen.« (Hervorhebungen nur hier).

<sup>30</sup> K. H. Ossenbühl, aaO. (FN 23), S. 29 FN 66 weist unter Bezug auf E. R. A. Seligman (L'impôt progressif, S. 204 f.) darauf hin, daß »ability« oder »faculty« ursprünglich nur das Vermögen und ab der Mitte des 17. Jahrhunderts Vermögen und Einkommen bezeichneten.

<sup>31</sup> Vgl. K. H. Ossenbühl, aaO., S. 29; F. K. Mann, aaO. (FN 23), S. 147 ff., 225 f.

<sup>32</sup> Zu ihm u. 2).

diese, von *F. J. Neumann*<sup>33</sup> festgehaltene Auffassung kurz referiert werden: besonders hervorzuheben sei danach die Ansicht des hochfürstlich Brandenburgisch-Onolzbachischen wirklichen Hof- Regierungs- und Justiz- auch Konsistorialrath's *von der Lith*, der bereits im Jahre 1766<sup>34</sup> »Abgabenermässigung wegen zahlreicher Familie« und »Besteuerung zum Zwecke der Verringerung vorhandener Vermögensungleichheiten« empfahl.<sup>35</sup>

Hier wurde bereits sowohl die soziale Entlastungsfunktion als auch die soziale Lenkungsfunktion der Steuer<sup>36</sup> der Sache nach deutlich angesprochen. Die mit der Unterscheidung der beiden Steuerwirkungen verbundenen Probleme kamen dann aber besonders deutlich in den Auffassungen von *Adolph Wagner*<sup>37</sup> und *Robert Meyer*<sup>38</sup> zum Ausdruck.

## 2) Soziales Steuerrecht bei *Adolph Wagner* und *Robert Meyer*

Das »Princip der Opfergleichheit« nimmt in den Worten von *R. Meyer*<sup>39</sup> »auf die Verschiedenheit der *Bedarfsverhältnisse* der Steuerpflichtigen in dem Sinne Rücksicht, daß sie (erg.: die Opfergleichheit) bei größeren *Bedürfnissen* eine mildere, bei geringeren Bedürfnissen eine höhere Steuer verlangt«. Ausdrücklich fordert *A. Wagner*<sup>40</sup> ebenso wie *R. Meyer*<sup>41</sup> die Steuerfreiheit des Existenzminimums;<sup>42</sup> er begründet diese Forderung aber mit seinem, von *R. Meyer*<sup>43</sup> vehement abgelehnten »socialpolitischen« Standpunkt, den er dem rein »finanzielle(n) oder fiscalische(n)«<sup>44</sup> gegenüberstellt: der »socialpolitische« sei neben dem »finanziellen« ein »zweiter Gesichtspunct ... kraft dessen die Steuer nicht nur Mittel zur Deckung des Finanzbedarfs, sondern zugleich ein solches Mittel dazu ist, welches in die bei freier Concurrenz entstandene Einkommen- und Vermögensvertheilung corrigirend mit eingreift«. <sup>45</sup> Die Meinungsverschiedenheiten zwischen *A. Wagner* und *R. Meyer* bedürften kaum

<sup>33</sup> *F. J. Neumann*, aaO. (FN 23), S. 554 ff.

<sup>34</sup> *v. der Lith*, Neue Abhandlung von den Steuern, Ulm 1766, §§ 17 und 36 ff. (im letzten Krieg zerstört, zit. nach *F. J. Neumann*, aaO., S. 554 f.)

<sup>35</sup> »Ein weiser Regent wird mithin die Steuern dazu anwenden, um die gemeldete Ungleichheit des Vermögens seiner Unterthanen zu vermindern. Wenigstens wird er dieselbe nicht durch die ungleichen *Anlagen* (richtig wohl: Abgaben) vermehren.« (Zit. nach *F. J. Neumann*, aaO., S. 555).

<sup>36</sup> Dazu u. B)I). Zur Entwicklung sozialpolitischer Lenkungszwecke im 18. und 19. Jahrhundert: *W. Bickel*, aaO. (FN 24), S. 15 ff., 16 ff.

<sup>37</sup> *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, Band 2, Theorie der Besteuerung.

<sup>38</sup> *R. Meyer*, Die Principien der gerechten Besteuerung.

<sup>39</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 337 (Hervorhebungen nur hier).

<sup>40</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 405, 442 ff.

<sup>41</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 410.

<sup>42</sup> Vgl. auch: *J. S. Mill*, aaO. (FN 23), S. 473: »Ein Einkommen, das 50 Pfd. nicht übersteigt, sollte überhaupt nicht, weder unmittelbar, noch durch Steuern auf notwendige *Lebensbedürfnisse* besteuert werden:« (Hervorhebung nur hier).

<sup>43</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 397.

<sup>44</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 383.

<sup>45</sup> *A. Wagner*, aaO.



der Erwähnung, wären sie nicht Ausdruck des Ringens um die Anfänge eines sozialen Steuerrechts und gleichzeitig ein Lehrstück für die Notwendigkeit zur Unterscheidung zwischen verschiedenen sozialen Steuerwirkungen.

Die unterschiedlichen Standpunkte von *A. Wagner* und *R. Meyer* beruhen auf einem Mißverständnis. *A. Wagner* selber stellt das fest,<sup>46</sup> doch bleibt beiden Wissenschaftlern der Grund für dieses Mißverständnis verborgen. Beide verstehen unter dem »socialpolitischen Steuergesichtspunct«<sup>47</sup> bzw. unter der »socialpolitischen Aufgabe«,<sup>48</sup> was nach heute richtigem Verständnis unter der sozialen Lenkungswirkung zu verstehen ist,<sup>49</sup> nämlich, daß »... die Steuer ... ein ... Mittel dazu ist, welches in die bei freier Concurrenz entstandene Einkommen- und Vermögensvertheilung corrigirend mit eingreift«<sup>50</sup> bzw. »...die corrigirende Einwirkung der Steuer auf die bestehende Vermögens- und Einkommensvertheilung, im Sinne der Ausgleichung der bestehenden ... Ungleichheiten«.<sup>51</sup> Auch in ihrer Ansicht über den Ertrags- bzw. den Finanzzweck der Steuer kommen beide der heute für richtig befundenen Meinung<sup>52</sup> sehr nahe: *A. Wagner*<sup>53</sup> mit der Formulierung, daß »vom rein finanziellen Standpunct«<sup>54</sup> die principielle Steuerfreiheit des kleinen Einkommens abzulehnen« ist und *R. Meyer*,<sup>55</sup> der die »Steuerfreiheit des Existenzminimums« und die »Rücksichtnahme auf die concreten *Bedarfsverhältnisse* des Einzelnen u.s.w.« als »Einschränkungen der fiscalischen Interessen« erkennt.

Der entscheidende Unterschied in den Auffassungen der beiden Finanzwissenschaftler besteht nun darin, daß *A. Wagner*<sup>56</sup> vom »socialpolitischen Steuergesichtspunct aus« zu einer Rechtfertigung der Steuerfreiheit des Existenzminimums gelangt: »Hier darf aus Rücksicht auf die geringere ökonomische Leistungsfähigkeit u.s.w. das kleine Einkommen personalsteuerfrei sein, um die Leute zu schonen«, während bei *R. Meyer*<sup>57</sup> die »Einschränkungen der fiscalischen Interessen, z.B. die Steuerfreiheit des Existenzminimums ... in dem Grundsatz der Gerechtigkeit ihre ausreichende Begründung finden«.<sup>58</sup>

Aus heutiger Sicht müßte man *A. Wagner* den Vorwurf machen, daß er die Steuerfreiheit des Existenzminimums als soziale *Lenkungswirkung* beschrie-

<sup>46</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 294: »Dabei fehlt es aber bei *Meyer* nicht an Missverständnissen meiner Doctrin«.

<sup>47</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 405.

<sup>48</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 184.

<sup>49</sup> Vgl. o. bei FN 5, 12, sowie u. B)I).

<sup>50</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 383.

<sup>51</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 184.

<sup>52</sup> Vgl. u. II).

<sup>53</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 405.

<sup>54</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 381 f.: vom »finanziellen Standpunct« her gesehen ist die »Besteuerung ... auf den Zweck der Dekung des Finanzbedarfs streng beschränkt ...«.

<sup>55</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 410 (Hervorhebung nur hier).

<sup>56</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 405 (Hervorhebung bei ihm).

<sup>57</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 410.

<sup>58</sup> *R. Meyer*, aaO., sowie S. 290 ff. (Hervorhebung nur hier).

ben hat. *R. Meyer* hat *A. Wagner* beim Wort genommen, hat ihn an der zeitgemäßen Definition der »socialpolitischen« Steuerfunktion festgehalten und beide haben nicht erkannt, daß es neben der sozialen Lenkungsfunktion auch eine soziale Entlastungsfunktion geben kann.<sup>59</sup> Dennoch entspricht die von *R. Meyer* auf *Gerechtigkeit*<sup>60</sup> gestützte Steuerfreiheit des Existenzminimums unserem heutigen Verständnis, weil wir Gerechtigkeit im Zusammenhang mit der Verschönerung des existenznotwendigen Bedarfs als soziale Gerechtigkeit verstehen müssen.<sup>61</sup>

Festzuhalten bleibt, daß Differenzierungen der individuellen Belastungsscheidung in der Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts nur deshalb nicht ausdrücklich »sozial« begründet werden, weil der Begriff »social« im Zusammenhang mit der Besteuerung nach damaligem Verständnis keine unmittelbar individualbezogene Bedeutung hat. Unter der »socialpolitischen Aufgabe«<sup>62</sup> der Besteuerung wurde, das kann nicht deutlich genug gesagt werden, nur die globale, »corrigierende Einwirkung der Steuer auf die bestehende Einkommensverteilung«<sup>63</sup> verstanden. Der Sache nach entwickelte sich jedoch bereits seit dem Beginn des 19. Jahrhunderts ein Steuerrecht, das auf die existenznotwendigen Bedürfnisse der Steuerpflichtigen Rücksicht nahm. In den Kodifikationen der Preußischen und der Reichseinkommensteuergesetze wird dies ganz deutlich.

### 3) Soziales Steuerrecht in den Kodifikationen der Preußischen und der Reichseinkommensteuergesetze

#### a) Die Preußischen Einkommensteuergesetze der Jahre 1808 bis 1891

Das Preußische Einkommensteuergesetz vom 23. Februar 1808<sup>64</sup> gilt als erstes deutsches Einkommensteuergesetz.<sup>65</sup> Es wurde als »Reglement, das Kriegsschulden-Wesen der Provinz Ostpreußen und Lithauen und der Stadt Königsberg insbesondere betreffend«,<sup>66</sup> nach dem Sieg Frankreichs über Preußen von Friedrich Wilhelm dem Dritten zur Finanzierung der Kriegsfolgelasten erlassen. Die auf das Einkommen, nicht auf das Vermögen selbst gerichtete Steuer<sup>67</sup> wurde nach einem progressiven Tarif erhoben, dessen Eingangssatz  $\frac{2}{3}$  % von

<sup>59</sup> Zumindest haben sie sachlich nicht entsprechend unterschieden.

<sup>60</sup> Nachdem *R. Meyer* die »socialpolitische Aufgabe« übereinstimmend mit *A. Wagner* (vgl. o. FN 47 f.) im heutigen Sinne sozialer Lenkung bzw. Intervention verstanden hat, konnte er Gerechtigkeit im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit des Existenzminimums zumindest nicht wörtlich, wohl aber in der Sache als soziale Gerechtigkeit verstehen (vgl. insbes. aaO., S. 290 ff.)

<sup>61</sup> Dazu u. einstw. nur: *H. F. Zacher*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff.

<sup>62</sup> *R. Meyer*, aaO., S. 184.

<sup>63</sup> *R. Meyer*, aaO., sowie *A. Wagner*, aaO. (FN 44).

<sup>64</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1806 – 1810, S. 193.

<sup>65</sup> *H.-W. Bayer*, FR 1983, S. 77 f.

<sup>66</sup> Preuß. Ges.-Sammlg., aaO.

<sup>67</sup> § 14 des Gesetzes.

100 Reichstalern und dessen höchster Steuersatz 20 % von 5900 Reichstalern und mehr betrug,<sup>68</sup> sodaß sich ein steuerfreies Existenzminimum für Einkommen unter 100 Reichstalern ergab. § 12 normierte die Steuerpflicht u.a. für Personen, die durch »ihre Arbeiten, sich ihren Unterhalt zu erwerben *fähig* sind«<sup>69</sup> und § 34 verschonte Einkünfte, sofern sie als »bloße Almosen ... zu betrachten sind.«

Das Edikt vom 24. Mai 1812 über die Vermögen- und Einkommensteuer<sup>70</sup> betrachtete die Einkommensteuer nur als »Annex der Vermögensteuer«.<sup>71</sup> § 40 der Instruktion Nr. 99 vom 24. Mai 1812<sup>72</sup> bestimmte aber bereits, daß unter dem »reinen Einkommen« nur dasjenige zu verstehen (sei), was jemand von dem Gesamteinkommen seines Gewerbes, nach Abzug dessen, was zur Betreibung des Gewerbes erforderlich ist, übrig behält. »*Es versteht sich von selbst, daß die Kosten des persönlichen Haushalts nicht in Abzug gebracht werden dürfen.*«<sup>73</sup> Diese »Selbstverständlichkeit« muß im Zusammenhang mit dem Steuertarif gesehen werden,<sup>74</sup> der nach § 11 des Gesetzes für ein Einkommen zwischen 100 und 300 Reichstalern eine Belastung von 1 % und für Einkommen über 300 Reichstalern eine Belastung von 5 % des Reineinkommens vorsah. Interessant ist die soziale Differenzierung innerhalb der Gruppe derer, »welche kein Einkommen von Hundert Thaler nachweisen«<sup>75</sup>: »Die erste Klasse besteht in denjenigen, welche bloß (!) durch die Anwendung ihrer physischen Kräfte sich ihren *Unterhalt* erwerben; z.B. Tagelöhner und Gesinde. Die andere in denjenigen, welche irgend einer Kunst oder besonders erlernter Kenntnisse zur Betreibung ihres Gewerbes bedürfen, z.B. Handwerker.«<sup>76</sup> Die erste Klasse sollte einen niedrigeren Steuerbetrag, nämlich »ein für allemal zwölf gute Groschen«, die andere sollte achtzehn »gute Groschen« entrichten. »Arme, die von Almosen aus Staats- oder Gemeindekassen leben« waren, wie bereits nach § 12 des Preußischen Einkommensteuergesetzes vom 23. Februar 1808<sup>77</sup> auch von der Klassensteuer des Jahres 1820 ausgenom-

<sup>68</sup> § 35 i.V.m. Anlage A des Gesetzes.

Um die Gewährleistung einer »verhältnismäßig« gleichen Heranziehung der Steuerpflichtigen ging es in der Ergänzung des Gesetzes durch die »Anweisung für die Kriegssteuerbehörden« vom 26. März 1810 (Preuß. Ges.-Sammlg. 1806–1810, S. 681).

<sup>69</sup> Hervorhebung nur hier.

<sup>70</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1812, S. 49.

<sup>71</sup> R. Grabower, Preußens Steuern, S. 257 zu § 10 des Gesetzes.

<sup>72</sup> Preuß. Ges.-Sammlg., aaO., S. 54 ff., 65.

<sup>73</sup> AaO. Hervorhebungen nur hier.

<sup>74</sup> Eine weitere Begründung für das Abzugsverbot wurde zu der inhaltlich vergleichbaren Regelung des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Preuß. EStG 1891 (dazu u. bei FN 110 ff.) aus dem »wirtschaftlichen Einkommensbegriffe« abgeleitet (vgl. B. Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern, 1. Bd., Anm. 25 zu § 9 Preuß. EStG 1891).

<sup>75</sup> § 11 Satz 3 des Gesetzes.

<sup>76</sup> § 11 Sätze 4 und 5 des Gesetzes (Hervorhebung nur hier).

<sup>77</sup> Vgl. o. FN 64.

men.<sup>78</sup> Die besondere soziale Bedeutung dieser<sup>79</sup> Klassensteuer lag darin, daß ihre Erhebung nach Haushaltungen erfolgte,<sup>80</sup> die in fünf, nach der Höhe des Haushaltseinkommens unterteilte »Klassen« unterschieden wurden.<sup>81</sup> Nach der Idee ihres Begründers *J. G. Hoffmann* sollten die fünf Klassen der damaligen Einkommens-, Berufs- und Bildungsgliederung der bürgerlichen Gesellschaft entsprechen,<sup>82</sup> wobei die »Lohnarbeiter, gemeines Gesinde und Tagelöhner« die unterste Klasse bildeten.<sup>83</sup> Die Steuerschuld einer dieser Klasse angehörenden Person betrug einen Groschen pro Monat<sup>84</sup> im Gegensatz zu vier Talern für die Haushaltung in der ersten Klasse »der vorzueglich wohlhabenden und reichen Einwohner«.<sup>85</sup> Auf das Bestehen von Bedarfsgemeinschaften, die in den Haushaltungen zusammenlebten,<sup>86</sup> wurde dadurch Rücksicht genommen, daß die Steuerschuld der ganzen Haushaltung im Durchschnitt lediglich doppelt so hoch war, wie die für einen Alleinstehenden.<sup>87</sup> Ein besonderes Existenzminimum war bei dieser als Kopfsteuer ausgestatteten Klassensteuer nicht vorgesehen.

Die am 1. Mai 1851 eingeführte »Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer«<sup>88</sup> sollte Einheit in den »Wirrwar von Steuern«<sup>89</sup> bringen, der aus dem unübersichtlichen Nebeneinander zwischen den in den Städten geltenden Mahl- und Schlachtsteuern einerseits und der seit ihrem Inkrafttreten häufig in Bezug auf die Unterscheidung und Einteilung der Klassen geänderten Klassensteuer andererseits entstanden war.<sup>90</sup> Wichtig war, so *O. Gerlach*,<sup>91</sup> die Einführung einer »allgemeinen direkten Personensteuer nach der Leistungsfähigkeit«, die wegen »laxer Veranlagung der Wohlhabenden« und der Erkenntnis, daß »Leistungsfähigkeit durch andere Umstände neben der Grösse des Einkommens wesentlich mit beeinflußt wird« dringend geboten war. Die sozial

---

<sup>78</sup> § 2 Buchst. e) des Gesetzes »... wegen Einführung einer Klassensteuer« vom 30. Mai 1820, Preuß. Ges.-Sammlg. 1820, S. 140; vgl. auch § 2 Buchst. f): »Diejenigen, die in öffentlichen Anstalten auf öffentliche Kosten verpflegt werden«.

<sup>79</sup> Vgl. zu der kurz nach ihrer Einführung gescheiterten Klassensteuer vom 6. Dezember 1811: *R. Grabower*, aaO. (FN 71), S. 253 f.

<sup>80</sup> § 4 des Gesetzes.

<sup>81</sup> § 5 des Gesetzes.

<sup>82</sup> Vgl. *E. v. Beckerath*, Die preussische Klassensteuer, S. 4 ff.; *J. Popitz*, Hdw. d. Staatsw., Bd. III, 4. Aufl., S. 439 f.; *R. Grabower*, aaO. (FN 71), S. 509 f.

<sup>83</sup> § 3 Satz 1 des Gesetzes.

<sup>84</sup> § 5 Buchst. f) des Gesetzes.

<sup>85</sup> § 5 Buchst. a) i.V.m. § 3 Satz 1 des Gesetzes.

<sup>86</sup> § 3 einer von *R. Grabower* (aaO., S. 523) ohne Quellenangabe zitierten Instruktion sieht als zur Haushaltung gehörend nur Personen an, »welche durch Blutsfreundschaft (!) miteinander verwandt sind, in demselben Hause wohnen und aus dem Vermögen des Hausherrn oder der Hausfrau erhalten werden«.

<sup>87</sup> Vgl. § 5 des Gesetzes.

<sup>88</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1851, S. 193.

<sup>89</sup> *E. v. Beckerath*, aaO. (FN 82), S. 95.

<sup>90</sup> *E. v. Beckerath*, aaO. (FN 82), S. 91 ff.; zur Entwicklung des Gesetzes: *A. Wagner*, FA 2 (1891), S. 71 ff., 73 ff.

<sup>91</sup> *O. Gerlach*, Hdw. d. Staatsw., Bd. III, 2. Aufl., S. 383 ff., 388 f.

bedeutsamen Merkmale dieser entgegen der Intention überaus komplizierten und, ebenfalls entgegen dieser Intention, weiterhin neben der Mahl- und Schlachtsteuer erhobenen Abgabe sind in dem besonderen Verhältnis zwischen der »Klassensteuer« und der »klassifizierten Einkommensteuer« angelegt: Die »Klassensteuer« erfaßte Einkommen bis zur Höhe von 1000 Reichstalern.<sup>92</sup> Durch die Anknüpfung an Haushaltungen<sup>93</sup> wurde auf Bedarfsgemeinschaften Rücksicht genommen. Ganz von der Steuer befreit waren bestimmte Personen, die ihr »60stes Lebensjahr bereits zurückgelegt haben«,<sup>94</sup> sowie »Arme, die im Wege der öffentlichen Armenpflege eine fortlaufende Unterstützung erhalten oder in öffentlichen Anstalten auf öffentliche Kosten verpflegt werden.«<sup>95</sup> Die Steuer wurde in drei Hauptklassen nach Abstufungen erhoben, die durchaus mit den gesellschaftlich sozialen Differenzierungen der Klassensteuer des Jahres 1820<sup>96</sup> verglichen werden können und betrug in der höchsten, der dritten Hauptklasse, 24 Thaler jährlich.<sup>97</sup> Eine besondere, auf individuelle Merkmale gerichtete Regelung, begründete jedoch die Verpflichtung, Steuerpflichtige innerhalb der Hauptklassen »unter Berücksichtigung ihrer gesamten Verhältnisse und der durch diese bedingten besonderen *Leistungsfähigkeit* einzuschätzen«.<sup>98</sup>

Der »zweite Teil« dieser Steuer, nämlich die »klassifizierte Einkommensteuer«,<sup>99</sup> die für Einkommen von über 1000 Talern erhoben wurde, sah einen progressiven Tarif vor, dessen Spitzensteuersatz 3 % nicht überstieg.<sup>100</sup> Bei ihrer Erhebung waren alle Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, »soweit dies ohne tieferes Eindringen in die ersteren (erg.: Einkommensverhältnisse) geschehen kann«.<sup>101</sup> § 30 enthielt zwar Regelungen über den Abzug von Ausgaben zur »Fortführung des Haushalts oder Gewerbebetriebes« einschließlich einer Bestimmung über Abschreibungen; ein Abzug von Aufwendungen, die der Sphäre der Einkommensverwendung für privaten Lebensbedarf zuzurechnen wären, war allerdings ausdrücklich ausgeschlossen.<sup>102</sup>

Nach § 7 Abs. 1 des Änderungsgesetzes vom 25. Mai 1873<sup>103</sup> war es aber innerhalb der neuen Klassensteuer-Einteilung in zwölf Stufen »gestattet, besondere, die *Leistungsfähigkeit* bedingende wirtschaftliche Verhältnisse der

<sup>92</sup> § 2 Buchst. a) des Gesetzes.

<sup>93</sup> § 8 des Gesetzes.

<sup>94</sup> § 6 Buchst. d) des Gesetzes.

<sup>95</sup> § 6 Buchst. e) des Gesetzes.

<sup>96</sup> Vgl. o. FN 78.

<sup>97</sup> § 9 Buchst. c) des Gesetzes.

<sup>98</sup> § 7 des Gesetzes (Hervorhebung nur hier). Abs. 2 nannte das Kriterium der *Leistungsfähigkeit* auch als Bezugspunkt für einen Vergleich zwischen Angehörigen ein und derselben Hauptklasse.

<sup>99</sup> §§ 16 ff. des Gesetzes.

<sup>100</sup> § 20 des Gesetzes.

<sup>101</sup> § 22 Abs. 3 des Gesetzes.

<sup>102</sup> § 30 Abs. 2 des Gesetzes.

<sup>103</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1873, S. 213.

einzelnen Steuerpflichtigen (eine große Zahl von Kindern, die Verpflichtung zur Unterhaltung armer Angehöriger, andauernde Krankheit, ferner, soweit die *Leistungsfähigkeit*<sup>104</sup> dadurch wesentlich beeinträchtigt wird, Verschuldung und außergewöhnliche Unglücksfälle)« zu berücksichtigen.<sup>105</sup>

Diese, in einer Gesetzesänderung versteckte Begriffsbestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit muß als Markstein in der Entwicklung eines sozialen Steuerrechts verstanden werden. Von *Fürst Bismarck* mitunterzeichnet erscheint die Gesetzesänderung denn auch als wichtiger Schritt auf dem Weg zu einer neuen, nicht nur auf das Gebiet des Steuerrechts beschränkten Sozialgesetzgebung.<sup>106</sup>

Nach diesem »entscheidende(n) Sieg des Prinzips der direkten Staatsbesteuerung«<sup>107</sup> wurde den Gesichtspunkten sozialer und gerechter Besteuerung vornehmlich in den Reformbestrebungen des preußischen Finanzministers *Johannes v. Miquel* immer mehr Gewicht gegeben.<sup>108</sup> Ergebnis dieser Reformbestrebungen war die Vereinigung der bestehenden Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer zu einer »*einheitlichen Einkommensteuer*«,<sup>109</sup> die am 24. Juni 1891 in Kraft treten konnte.<sup>110</sup> In der Gesetzesbegründung<sup>111</sup> legt die Staatsregierung Wert auf die Feststellung, »daß ihr die Umstände gestatten, bei ihren Reformvorschlägen sich lediglich von der Absicht einer *gerechteren*, ... insbesondere der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in höherem Masse entsprechenden *Verteilung* der direkten Steuer-

<sup>104</sup> Hervorhebungen nur hier.

<sup>105</sup> Gemäß § 7 Abs. 2 des Gesetzes konnten die genannten Gründe auch zur vollständigen »Freilassung« des Steuerpflichtigen in der ersten der zwölf Stufen führen, die sich ihrerseits mit einer Belastung von einem Taler für Einkommen bis zu 220 Talern an einen in jedem Fall steuerfreien Grundbetrag von 140 Talern anschloß (Die leicht progressiv ansteigende Belastung betrug in der höchsten Klasse 24 Taler bei einem Einkommen zwischen 900 und 1000 Talern).

Übereinstimmend mit dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 gab § 23 dann sogar für die ab einem Einkommen in Höhe von 1000 Talern zu entrichtende Einkommensteuer die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen niedriger als seinem Einkommen entsprechend einzustufen. Die tarifliche Belastung reichte bei der Einkommensteuer von 30 Talern bei einem Einkommen zwischen 1000 und 1200 Talern in vierzig Stufen bis zu 7200 Talern bei einem Einkommen zwischen 240.000 und 260.000 Talern; darüber hinaus stieg sie für je 20.000 Taler um 600 Taler (§ 23 des Gesetzes).

<sup>106</sup> Vgl. zur *Bismarckschen* Sozialpolitik den Überblick bei *F. Tennstedt*, in: SRH A. 2 Rz. 10 ff.

Nur als Folge »*administrativer*« insbesondere steuertechnischer Erwägungen sieht dagegen *A. Wagner*, aaO. (FN 90), S. 71 ff., 80 (Hervorhebung im Original) »diese erste Gewährung des »steuerfreien Existenzminimums«, eine Sicht, die auf das der Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts eigene Verständnis von einem sozialen Steuerrecht zurückgeführt werden muß (vgl. o. 2).

<sup>107</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 74.

<sup>108</sup> *A. Wagner*, aaO., S. 111, 160 ff.

<sup>109</sup> *O. Gerlach*, Hdw. d. Staatsw., Bd. III, 2. Aufl., S. 395 (Hervorhebung im Original).

<sup>110</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1891, S. 175.

<sup>111</sup> Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes v. 3.11.1880, abgedruckt in: FA 7 (1890), S. 263 ff.

last leiten zu lassen.«.<sup>112</sup> Die Notwendigkeit dieser Entwicklung begreife sich, so heißt es in der Begründung weiter,<sup>113</sup> »weil in unseren jetzigen sozialen Zuständen, welche ohnehin zu einem immer stärkeren Hervortreten des Einkommens aus persönlichen Leistungen führen, das Verlangen einer thunlichsten Uebereinstimmung mit der *Leistungsfähigkeit* ihres Trägers zu immer unbestrittenerer Herrschaft gelangt ist ...«.<sup>114</sup>

Diese Ziele wurden zum einen mit Hilfe eines Tarifs<sup>115</sup> angestrebt, der Einkommen unter 900 Mark unbelastet ließ und jenseits dieser Grenze in sechs- undzwanzig Stufen leicht progressiv von 0,62 % bis 3 % bei Einkommen zwischen 9500 und 10.500 Mark anstieg.<sup>116</sup> Aufgestockt wurde das Existenzminimum in Höhe von 900 Mark zum anderen durch die Steuerfreiheit bestimmter »Sozialleistungen« nach näherer Maßgabe des § 6.<sup>117</sup> § 9 des Gesetzes gestattete neben dem Abzug von Ausgaben zur »Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens« erstmals die Berücksichtigung von bestimmten »persönliche(n) Aufwendungen«,<sup>118</sup> in heutiger Terminologie: Sonderausgaben, u.a. die von den Steuerpflichtigen »gesetz- oder vertragsmäßig zu entrichtenden Beiträge zu Kranken-, Unfall-, Alters- und Invalidenversicherungs-, Witwen-, Waisen und Pensionskassen«.<sup>119</sup> Angesichts der Tatsache, daß der Staat den Gemeinden bereits in der Gewerbeordnung von 1845 das Recht gegeben hatte, Handwerker zum Beitritt zu bestimmten Versicherungskassen zu zwingen,<sup>120</sup> kam diese Regelung etwas spät. Rechtzeitig genug jedenfalls im Hinblick auf das »Gesetz betreffend die Invaliditäts- und Altersversicherung«, das ebenfalls 1891 in Kraft trat.<sup>121</sup> Nach der Grundregel des § 9 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891<sup>122</sup> durften andere, der privaten Lebenssphäre zuzurechnende Aufwendungen, insbesondere »die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben...« nicht vom Einkommen abgezogen werden. Diese, mit dem heutigen § 12 EStG<sup>123</sup> vergleichbare Vorschrift wurde zweifach modifiziert: Gemäß § 18 konnte für jedes nicht selbständig zu veranla-

<sup>112</sup> AaO., S. 264 (Hervorhebungen im Original).

<sup>113</sup> AaO., S. 266.

<sup>114</sup> AaO. (Hervorhebung im Original).

<sup>115</sup> Vgl. zu der im Zuge der Reform sehr heftig geführten Tarifik Diskussion: A. Wagner, aaO., FN (90), S. 237 ff.

<sup>116</sup> § 17 des Gesetzes. Einkünfte im Bereich von mehr als 10.500 bis 100.000 Mark wurden mit Spitzensteuersätzen bis zu 5 % belastet.

<sup>117</sup> Vgl. § 6 Abs. 1, 3, 4 und 5 wonach bestimmte Pensionen, vornehmlich kriegsbedingte Entschädigungen und Ehrensolden steuerfrei waren.

<sup>118</sup> H. Söhn, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 10, Rdnr. A 176 (zu § 9 Abs. 1 Preuß. EStG 1891).

<sup>119</sup> § 9 Abs. 1 Nr. 6 des Gesetzes; vgl. auch Abs. 7, der den Abzug bestimmter Lebensversicherungsprämien vorsah.

<sup>120</sup> Vgl. F. Tennstedt, aaO. (FN 106), Rz. 8.

<sup>121</sup> F. Tennstedt, aaO., Rz. 16.

<sup>122</sup> Vgl. o. FN 110.

<sup>123</sup> Vgl. dazu u. zweiter Teil, I. Kap. A)II)4).

gende Familienmitglied unter 14 Jahren ein Betrag von 50 Mark abgezogen werden, falls das steuerpflichtige Einkommen des Haushaltsvorstandes den Betrag von 3000 Mark nicht überstieg.<sup>124</sup> § 19 schließlich gestattete die Berücksichtigung besonderer, die »Leistungsfähigkeit<sup>125</sup> ... wesentlich beeinträchtigende(r) wirtschaftliche(r) Verhältnisse« durch Ermäßigung des Steuersatzes.<sup>126</sup> Als »Verhältnisse dieser Art« kamen aber nur »außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt und Erziehung der Kinder, Verpflichtung zum Unterhalte mittelloser Angehöriger, andauernde Krankheit, Verschuldung und besondere Unglücksfälle« in Betracht.<sup>127</sup> Von der Legaldefinition steuerlicher Leistungsfähigkeit in den §§ 7 und 23 des Änderungsgesetzes zu der »Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer« des Jahres 1851<sup>128</sup> vom 25. Mai 1873<sup>129</sup> unterschied sich die Neuregelung im Gesetz von 1891 demnach insbesondere durch die Sondervorschrift zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder<sup>130</sup> und durch die einschränkende Präzisierung des Verständnisses von verminderter Leistungsfähigkeit<sup>131</sup> durch das Erfordernis der *Außergewöhnlichkeit* in § 19 Abs. 2 des Gesetzes.

Sozial bedeutsame Änderungen und Konkretisierungen des Gesetzes von 1891 finden sich in der Neufassung des § 9 Abs. 2<sup>132</sup> durch die Abänderung vom 19. Juni 1906,<sup>133</sup> wonach nichtabzugsfähig »insbesondere alle Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, wie die für Wohnung, Nahrung, Kleidung, Bedienung, Pflege, Erziehung ...« waren. Ausgeweitet und differenziert wurden aber auch die Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen in einem vollständig neu formulierten § 19, der ausdrücklich auf die Unterhaltsverpflichtungen in den §§ 1601 bis 1615 des mittlerweile in Kraft getretenen BGB Bezug nahm.<sup>134</sup> § 19 in der Fassung des Abänderungsgesetzes vom 19. Juni 1906 kann somit als erste Norm einer steuerlichen Kodifikation angesehen werden, die die Berücksichtigung anderweitig normierter, zwangsläufiger Unterhaltspflichten dem Grunde nach an-

<sup>124</sup> *B. Fuisting* (Die Preußischen direkten Steuern, I. Bd., 5. Aufl., 2. Ausg. 1901, Anm. 2 zu § 18 des Gesetzes) weist darauf hin, daß diese Altersgrenze deshalb gewählt worden sei, weil sie für die hauptsächlich in Betracht kommenden Klassen in der Regel den Eintritt der Erwerbsfähigkeit bezeichne.

<sup>125</sup> Hervorhebung nur hier.

<sup>126</sup> Diese Möglichkeit bestand nur, soweit das steuerpflichtige Einkommen 9500 Mark nicht überstieg und wurde durch eine Ermäßigung des vorgesehenen Steuersatzes um höchstens drei Stufen verwirklicht (§ 19 Abs. 1 i.V.m. § 17 des Gesetzes).

<sup>127</sup> § 19 Abs. 2 des Gesetzes.

<sup>128</sup> Vgl. o. FN 124.

<sup>129</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1873, S. 213.

<sup>130</sup> § 18 des Gesetzes.

<sup>131</sup> Schon damals wurde Leistungsfähigkeit i.S. unseres heutigen Verständnisses dazu u. B)II)1)) als Ist- und nicht als Soll-Leistungsfähigkeit verstanden (vgl. *B. Fuisting*, aaO. (FN 124), Anm. 6 zu § 19 des Gesetzes: »... bedeutet nicht Arbeitsfähigkeit ...«).

<sup>132</sup> Vgl. zur ursprünglichen Fassung o. bei FN 122.

<sup>133</sup> Preuß. Ges.-Sammlg. 1906, S. 241.

<sup>134</sup> Diese Bezugnahme findet sich auch in der erneuten Abänderung des § 19 durch das Gesetz vom 26. Mai 1909 (Preuß. Ges.-Sammlg. 1909, S. 349).



ordnete. Hervorzuheben ist auch, daß § 19 die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen nicht mehr, wie nach § 18 des Gesetzes von 1891,<sup>135</sup> durch Abzug fester Beträge vom Arbeitseinkommen, sondern durch Steuerermäßigungen als Ergebnisse von Tarifkorrekturen ermöglichte. Sozial bedeutsam war schließlich auch die Einführung der Zusammenveranlagung von Ehegatten durch § 11 des Änderungsgesetzes.<sup>136</sup> Der Tarif, insbesondere die Höhe des Existenzminimums blieben unverändert.<sup>137</sup>

## b) Die Reichseinkommensteuergesetze

Der Gedanke an eine Reichseinkommensteuer taucht, vertreten von dem im Jahre 1890 zum preußischen Finanzminister ernannten *Johannes v. Miquel*, bereits kurz nach der Reichsgründung auf, kann sich aber gegen die geschlossene Front der Bundesstaaten erst nach dem Kriegszusammenbruch durchsetzen.<sup>138</sup>

Das Reichseinkommensteuergesetz trat, kompetentiell gestützt auf Art. 8 und hinsichtlich seiner sozialen Inhalte gegründet auf Art. 134 der neuen Reichsverfassung vom 11. August 1919 am 29. März 1920 in Kraft.<sup>139</sup> Die neue Einkommensteuer, so die Gesetzesbegründung, »soll jeden Steuerzahler nach seiner wirtschaftlichen *Leistungsfähigkeit* treffen«. <sup>140</sup> Nicht steuerbar waren nach § 12 des Gesetzes u.a. kriegsbedingte Versorgungsbezüge und Zulagen sowie Bezüge aus einer Krankenversicherung und öffentliche Unterstützungen wegen Hilfsbedürftigkeit.<sup>141</sup> Das steuerpflichtige Einkommen unterlag einer »durchgestaffelten prozentualen Steuer«, <sup>142</sup> die von 10 % für die ersten

<sup>135</sup> Vgl. o. bei FN 130.

<sup>136</sup> Gemäß § 11 Abs. 2 des Gesetzes werden Ehefrauen u.a. nur dann selbständig veranlagt, wenn sie »dauernd von dem Ehemanne getrennt leben«.

<sup>137</sup> Auch für die ab dem 1. April 1825 erhobene Ergänzungssteuer (Preuß. Ges.-Sammlg. 1906, S. 294) galt die Besteuerungsgrenze von 900 Mark, falls der Gesamtwert des steuerbaren Vermögens nicht mehr als 20.000 Mark betrug (§ 17 Ziff. 2 des Ergänzungssteuergesetzes).

In den einzelnen Ländern war die Höhe des Existenzminimums verschieden bemessen. Noch im Kriege betrug es in Sachsen-Coburg und Gotha 300, in Schwartzburg-Rudolfstadt 350, in Oldenburg und Sachsen 400, in Sachsen-Altenburg und Schaumburg-Lippe 450, in Hessen, Württemberg, Sachsen-Weimar, Schwarzburg-Sondershausen 500, in Bayern und Lübeck 600, in Baden, Braunschweig, Bremen, Sachsen-Meiningen 900 und in Hamburg 1000 Mark (Begründung zum Entwurf des Gesetzes vom 29. November 1919, FA 37 (1920), S. 602).

<sup>138</sup> Vgl. zur geschichtlichen Entwicklung: *J. Popitz*, aaO. (FN 82), S. 445 ff., *G. Strutz*, Handbuch des Reichssteuerrechts S. 1 ff.; Begründung zum Entwurf des Gesetzes vom 29. November 1919, FA 37 (1920), S. 591.

<sup>139</sup> RGBI. 1920, S. 359 ff. Dem Gesetz war in seiner ursprünglichen Fassung nur eine Geltungsdauer von wenigen Monaten beschieden (vgl. i.e.: Begründung zum RESIG 1924/25, RT-Drucks. 1924/25, Bd. 400 Nr. 795, S. 19).

<sup>140</sup> Begründung zum Entwurf des Gesetzes vom 29. November 1919, FA 37 (1920), S. 593 (Hervorhebung nur hier).

<sup>141</sup> § 12 Ziff. 6 ff. RESIG 1920.

<sup>142</sup> *G. Strutz*, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920, 2. Aufl. 1920, Anm. 4 zu § 21.

1000 Mark bis zu 59,9 % bei 595.300 Mark reichte, wobei z.B. ein Einkommen in Höhe von 100.000 Mark mit 34.300 Mark (34,3 %) belastet wurde. Steuerfrei blieb jedoch ein Existenzminimum in Höhe von 1500 Mark.<sup>143</sup> Unabhängig von der Höhe des Einkommens, also abweichend von den an Einkommenshöchstgrenzen gebundenen Entlastungen der Preußischen Gesetze von 1873 und 1891<sup>144</sup>, wurde das steuerfreie Existenzminimum für die Ehefrau und jedes Kind um jeweils 500 Mark aufgestockt.<sup>145</sup> An eine Einkommensgrenze von 30.000 Mark war jedoch die von § 26 REStG 1920 eröffnete Möglichkeit zur Berücksichtigung wesentlich (!) beeinträchtigter Leistungsfähigkeit<sup>146</sup> gebunden, wobei die Abgabe bei einem steuerbaren Einkommen von nicht mehr als 10.000 Mark sogar ganz erlassen werden konnte.

Die wichtige Gesetzesänderung vom 24. März 1921<sup>147</sup> reagierte auf die Anerkennung der Reparationsforderungen aus dem ersten Weltkrieg auch mit sozialen Verschärfungen: gestrichen wurde mit § 20 REStG 1920 die Steuerfreiheit des Existenzminimums und dessen Aufstockung durch steuerfreie Einkommensteile für die Frau und die haushaltsangehörigen Kinder. Abhängig von der Höhe des Einkommens waren jedoch für jede zu der Haushaltung des Steuerpflichtigen zählende Person Abzüge von der *Steuerschuld* vorgesehen.<sup>148</sup> Neu eingeführt wurde die Zusammenveranlagung des steuerpflichtigen Haushaltsvorstandes mit seinen minderjährigen Kindern, soweit diese kein eigenes Arbeitseinkommen bezogen.<sup>149</sup> Die tarifliche Belastung reichte zwar nach wie vor von ca. 10 % bis 60 %, wurde jedoch im Bereich bis zu 30.000 Mark etwas abgeflacht.<sup>150</sup>

Einen gewissen Abschluß kurzlebiger Entwicklungen während der Inflationszeit<sup>151</sup> bildet das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz 1923/24, das auf der Grundlage der zweiten Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 noch im Jahr der Währungsreform<sup>152</sup> am 21. Dezember 1923 erlassen

<sup>143</sup> Für dessen Bemessung war auch die »verminderte Kaufkraft des Geldes« maßgebend (Gesetzesbegründung, aaO. (FN 140), S. 602).

<sup>144</sup> Vgl. o. FN 103, 105, 110, 124.

<sup>145</sup> § 20 Abs. 2 REStG 1920, wobei sich der Abzugsbetrag bei Einkommen unter 10.000 Mark um 200 Mark für die zweite und jede weitere Person erhöhte, sofern sie das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte.

<sup>146</sup> Berücksichtigt werden konnten »insbesondere außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt..., durch Krankheit, Körperverletzung, Verschuldung, Unglücksfälle oder *durch besondere Aufwendungen im Haushalt infolge einer Erwerbstätigkeit der Ehefrau.*« (Hervorhebung nur hier).

<sup>147</sup> RGBl. 1921, S. 313; dazu: *G. Schanz*, FA 38 (1921), S. 118 ff.

<sup>148</sup> § 26 des Änderungsgesetzes vom 24. März 1921 erlaubte einen Abzug von 120 Mark bei einem steuerbaren Einkommen von nicht mehr als 60.000 Mark; darüber hinaus einen Abzug von 60 Mark, jedoch nur bis zu einem Einkommen in Höhe von 100.000 Mark.

<sup>149</sup> § 17 des Änderungsg. Gemäß § 16 war die Zusammenveranlagung nicht dauernd getrennt lebender Ehegatten vorgesehen, soweit nicht die Ehefrau Arbeitseinkommen aus Beschäftigung in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezog.

<sup>150</sup> § 21 des Änderungsg.

<sup>151</sup> Vgl. dazu *J. Popitz*, aaO. (FN 82), S. 447 f.; *G. Schanz*, aaO. (FN 147), S. 118 ff.

<sup>152</sup> Vgl. *H. Luther*, Politiker ohne Partei, S. 128 f.

wurde.<sup>153</sup> Sozial bedeutsam ist die Modifizierung eines in § 45 REStG 1920<sup>154</sup> normierten Lohnsteuerabzugsverfahrens. Danach war die dort vorgesehene zehnpromzentige Quellensteuer nur noch abzuziehen, soweit der monatliche Lohn 50 Goldmark überstieg.<sup>155</sup> Dieser Abzugsbetrag ermäßigte sich für jedes Haushaltsmitglied ohne eigenes Arbeitseinkommen um 1 %.<sup>156</sup> Interessant ist auch die Bestimmung der Steuervorauszahlungen auf der Grundlage einer *Verbrauchsrechnung*, wobei zum Verbrauch »insbesondere die zur Bestreitung des Haushalts und der Lebensführung des Steuerpflichtigen sowie die zu seinem und zu seiner Familienangehörigen Unterhalt aufgewendeten Beträge...« gehörten.<sup>157</sup>

Das von *J. Popitz* stark beeinflusste Reichseinkommensteuergesetz vom 10. August 1925<sup>158</sup> versucht »vor allem...die Überspannung des Tarifs« zu vermeiden, weil »die Steuermoral im Höchstfall eine Belastung von mehr als etwa  $\frac{1}{3}$  des Einkommens nicht aushält.«<sup>159</sup> Neben dieser, vornehmlich aus Gründen der Wirtschaftsförderung eingeführten Entlastung<sup>160</sup> stand der »Wunsch, so bald als möglich wieder zu einer echten, die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Personalsteuer zurückzukehren.«<sup>161</sup>

Der neue Tarif<sup>162</sup> belastete steuerpflichtiges Einkommen bis zu 8000 Mark mit 10 % und erreichte einen Spitzensteuersatz von 40 % bei 800.000 Mark, wobei die Durchschnittsbelastung erst bei einem steuerpflichtigen Einkommen von mehr als 160.000 Mark 30 % überstieg. Der tariflichen Belastung unterfiel nur Einkommen von mehr als 1100 Mark.<sup>163</sup> Vielfältige Aufstockungen dieses Existenzminimums führten zu einer Verschiebung der Anfangsbelastung, wobei veranlagte Steuerpflichtige und Steuerpflichtige, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterfielen, unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen Bela-

<sup>153</sup> RGBl. 1923 I, S. 1205.

<sup>154</sup> Vgl. o. FN 139.

<sup>155</sup> § 17 Abs. 2 des Änderungsg.

<sup>156</sup> § 17 Abs. 3 des Änderungsg.

<sup>157</sup> § 11 Abs. 2 des Änderungsg. Ausgenommen waren Medikamente und andere Gegenstände für Heilzwecke. Auf Antrag konnten »auch andere Ausgaben, die infolge von Krankheiten und Unglücksfällen verursacht sind«, vom Finanzamt als steuerfrei erklärt werden.

In diesen Sondervorschriften spiegelt sich einmal die durch den vorangegangenen Krieg bestimmte, durch eine Vielzahl von Kriegsversehrten sozial geprägte Situation der damaligen Zeit.

<sup>158</sup> RGBl. 1925 I, S. 189.

<sup>159</sup> Begründung zum REStG 1924/25, RT-Drucks. 1924/25, Bd. 400 Nr. 795, S. 19 ff., 20.

<sup>160</sup> AaO.

<sup>161</sup> AaO.

<sup>162</sup> Vgl. § 55 REStG 1925.

<sup>163</sup> § 50 Abs. 1 REStG 1925.

stungen<sup>164</sup> grundsätzlich gleich behandelt wurden.<sup>165</sup> Vorgesehen waren tarifliche Abzugsbeträge, die mit der Kinderzahl anstiegen und ein Abzugsbetrag für die Ehefrau.<sup>166</sup>

Gemäß § 17 REStG 1925 wurden Sonderleistungen berücksichtigt, die, vergleichbar mit den Sonderausgaben des geltenden Rechts,<sup>167</sup> neben unterschiedlichen Versicherungsbeiträgen auch Zuwendungen an betriebliche Pensionskassen umfaßten. Nicht abzugsfähig waren »die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge«. <sup>168</sup> »Besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen« wurden durch § 56 REStG 1925 berücksichtigt.<sup>169</sup> Besonders bemerkenswert ist, daß die Legaldefinition neben der bereits üblichen Einschränkung durch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen die »sittliche Verpflichtung zum Unterhalte mittelloser Angehöriger,<sup>170</sup> auch wenn sie nicht zur Haushaltung des Steuerpflichtigen zählen, umfaßt ...«. <sup>171</sup> Spezielle, die Leistungsfähigkeit mindernde Verhältnisse bestanden auch infolge von »besondere(n) Aufwendungen im Haushalt, die durch Erwerbstätigkeit einer Witwe mit minderjährigen Kindern veranlaßt worden sind.«<sup>172</sup>

In der Zeit bis zum Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes vom 16.10.1934<sup>173</sup> wurde das Gesetz vom 15.8.1925 mehrfach novelliert.<sup>174</sup> Während das Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31.3.1926<sup>175</sup> keine sozialen Bestimmungen enthielt, führte die Novelle vom 23.7.1928<sup>176</sup> zu einer Ermäßigung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn und von der veranlagten Einkommensteuer um 25 %, höchstens jedoch um 36 Reichsmark jährlich.<sup>177</sup>

<sup>164</sup> Vgl. Begründung zum Entwurf des Gesetzes, aaO. (FN 159), S. 61 f., 63 f.; G. Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Bd. 2, Anm. V 1 vor § 50.

<sup>165</sup> Zumindest bestand dieser Anspruch nach der Begründung zum Entwurf des Gesetzes (aaO., S. 63 zu § 50 REStG 1925).

<sup>166</sup> § 50 Abs. 2 REStG und die Sonderregelung des § 70 für den Steuerabzug vom Arbeitslohn.

<sup>167</sup> Dazu u. zweiter Teil, 2. Kap. B).

<sup>168</sup> § 18 Abs. 1 Ziff. 2 REStG 1925.

<sup>169</sup> Diese Möglichkeit bestand gem. § 56 Abs. 1 REStG 1925 bis zu einer Einkommensgrenze von 30.000 Reichsmark. Über die Verweisungsnorm des § 75 REStG 1925 war die Vorschrift auch im Rahmen des Steuerabzugs vom Arbeitslohn anzuwenden.

<sup>170</sup> »Mittellos«, so die Begründung zum Entwurf des Gesetzes (aaO., FN 159, S. 65) sei »nicht wörtlich« zu nehmen. Die Aufwendungen seien auch dann zu berücksichtigen, wenn andernfalls »das Vermögen des Angehörigen in verhältnismäßig kurzer Zeit aufgezehrt werden müßte.«

<sup>171</sup> § 56 Abs. 1 REStG 1925 (Hervorhebung nur hier).

<sup>172</sup> AaO., vgl. dazu bereits § 26 REStG 1920, o. FN 146.

<sup>173</sup> RGBl. 1934 I, S. 1005.

<sup>174</sup> Vgl. Schillinger/Hassel/Schick, EStG v. 16.10.1934 nebst Bürgersteuergesetz, Berlin 1935, Einleitg., S. 10 ff.

<sup>175</sup> RGBl. 1926 I, S. 185; verlängert durch Gesetz vom 7.12.1928, RGBl. 1928 I, S. 399.

<sup>176</sup> RGBl. 1928 I, S. 290.

<sup>177</sup> AaO., Art. I des Änderungsg.

Seit dem Beginn des wirtschaftlichen Niederganges im Jahre 1929 standen Bemühungen zur Erhöhung des Steueraufkommens im Mittelpunkt der durch Notverordnungen vorgenommenen Gesetzesänderungen.<sup>178</sup>

Das Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934 ist Vorbild für die Nachkriegskodifikationen und prägt das innere und das äußere System des Einkommensteuerrechts bis zum heutigen Tag. § 3 REStG 1934<sup>179</sup> enthielt bereits eine in vierzehn Ziffern gegliederte Auflistung steuerfreier Einkünfte, zu denen insbesondere die Leistungen der Sozialversicherer zählten. Der Tabellentarif beruhte auf der in den §§ 26 und 27 normierten Haushaltsbesteuerung, die eine Zusammenveranlagung von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten einerseits und des Haushaltsvorstandes mit seinen Kindern andererseits vorsah. Die tarifliche Belastung reichte von 8 % bis 40 %, bei Ledigen sogar bis 50 % des steuerpflichtigen Einkommens.<sup>180</sup>

§ 50 REStG 1925<sup>181</sup> über das steuerfreie Existenzminimum war entfallen, weil die vom Familienstand abhängigen Entlastungen bereits in die neuen Tabellen eingearbeitet waren. Danach betrug das steuerfreie Existenzminimum für einen ledigen Steuerpflichtigen 560 Reichsmark, für einen kinderlos Verheirateten 825 Reichsmark und für verheiratete Steuerpflichtige mit fünf Kindern 3800 Reichsmark.<sup>182</sup> Besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die »steuerliche Leistungsfähigkeit...wesentlich beeinträchtigen« wurden nach Maßgabe des § 33 REStG 1934 durch Ermäßigungen der Einkommensteuer berücksichtigt.<sup>183</sup> Dabei wurde »klargestellt«, daß die *steuerliche* Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt sein muß.<sup>184</sup> Die Formulierung bringt zum Ausdruck, daß es für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit nicht allein auf die Höhe des Einkommens, sondern auf das Verhältnis des Einkommens nach Abzug der in anderer Weise nicht zu deckenden Aufwendungen zu der tariflichen Belastung ankommt.<sup>185</sup> Die Berücksichtigung eingeschränkter steuerlicher Leistungsfähigkeit war an eine von 30.000 Reichsmark auf 20.000

---

<sup>178</sup> Die Notverordnung zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände vom 27.7.1930 (RGBl. I, S. 311) brachte einen Zuschlag zur Einkommensteuer in Höhe von 5 % auf Einkommen über 8000 Reichsmark. Die Verordnung zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.12.1930 (RGBl. I, S. 517) führte eine Krisenlohnsteuer und eine Krisensteuer für veranlagte Einkommen ein, die jedoch bereits 1932 wieder außer Kraft gesetzt wurde (RGBl. I, S. 273, 283).

<sup>179</sup> RGBl. 1934 I, S. 1005.

<sup>180</sup> § 32 REStG 1934 i.V.m. der als Anlage 1 zum Gesetz beigelegten Tabelle und deren Änderung durch das Gesetz vom 1.2.1938, RGBl. 1938 I, S. 99.

<sup>181</sup> O. bei FN 158.

<sup>182</sup> Die sozialen Differenzierungen wurden durch das Änderungsgesetz vom 17.2.1939 (RGBl. I, S. 283) noch weiter vereinfacht.

<sup>183</sup> Vgl. § 33 Abs. 1 REStG 1934.

<sup>184</sup> Gesetzesbegründung vom 8.1.1935, RGBl. I, S. 33 ff., 51.

<sup>185</sup> *Schillinger/Hassel/Schick*, aaO. (FN 174), Anm. 2 zu § 33 REStG 1934; *Blümich*, EStG, 3. Aufl. 1938, Anm. 2 zu § 33 REStG 1938 will bei der Beurteilung der Leistungsfähigkeit auch das Vermögen des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

Reichsmark verminderte Einkommensgrenze gebunden,<sup>186</sup> »weil es bei den heutigen Wirtschaftsverhältnissen, unter denen noch ein großer Teil der Volksgenossen zu leiden hat, nicht vertretbar erschien, großen Einkommensbeziehern mit Rücksicht auf eine bestimmte Einkommensverwendung die Steuerlast zu erleichtern«.<sup>187</sup> Neu war die Einführung des Begriffs der »sonstige(n) notwendige(n) Aufwendungen, die nicht zu den Sonderausgaben im Sinn des § 10 gehören« in § 33 Ziff. 2 REStG 1934.<sup>188</sup> Dazu gehörten Ausgaben wegen Krankheit, Todesfalls oder Unglücksfalls. Diese Konkretisierung bildete neben der ausdrücklichen Erwähnung von Unterhaltsaufwendungen<sup>189</sup> die einzige Legaldefinition besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse, die die steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.<sup>190</sup> A. Arndt<sup>191</sup> sieht in der Gesetzesbegründung, die die besonderen Verhältnisse »nur in großen Zügen gezeichnet«<sup>192</sup> wissen will, die Intention eines mehr »generalisierenden Ansatzes zur Regelung außergewöhnlicher Belastungen«, die in § 33 EStG 1938<sup>193</sup> ihren Niederschlag gefunden habe.<sup>194</sup> Danach wurden bei der Veranlagung auf Antrag »außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen und seine steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, durch Ermäßigungen der Einkommensteuer berücksichtigt«.<sup>195</sup> Einkommensgrenzen waren für die Anwendung dieser Vorschrift, die »Härten in der Steuer beseitigen«<sup>196</sup> sollte, nur nach Maßgabe von Durchführungsbestimmungen vorgesehen.<sup>197</sup> Während sich § 27 EStDV 1938 mit der überkom-

<sup>186</sup> § 33 Satz 1 REStG 1934; für Steuerpflichtige, denen Kinderermäßigung für mehr als zwei Kinder zu gewähren war (§ 32 Abs. 2 Ziff. 2 REStG 1934) blieb es allerdings bei der Grenze von 30.000 Reichsmark (§ 33 Satz 1 REStG 1934).

<sup>187</sup> Gesetzesbegründung, aaO. (FN 184).

<sup>188</sup> Das waren Aufwendungen, die neben den Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern oder bedürftigen Angehörigen (§ 33 Ziff. 1 REStG 1934) zur Konkretisierung des Begriffs der außergewöhnlichen Belastungen in § 33 Satz 1 REStG 1934 und zur Abgrenzung von den abzugsfähigen Sonderausgaben nach § 10 REStG 1934 dienten.

Die Neufassung des REStG 1934 durch das Gesetz vom 28.2.1939 (RGBl. I, S. 297) verzichtete vollständig auf eine Legaldefinition des Begriffs der wesentlich beeinträchtigten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

<sup>189</sup> § 33 Ziff. 1 REStG 1934.

<sup>190</sup> Die Gesetzesbegründung (aaO.) macht jedoch deutlich, daß es sich hierbei nicht um eine abschließende Aufzählung handelt. Vgl. auch: A. Arndt, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, Rdnr. A 30 zu § 33.

<sup>191</sup> A. Arndt, aaO.

<sup>192</sup> Gesetzesbegründung, aaO.

<sup>193</sup> Gesetz zur Änderung des EStG vom 1.2.1938, RGBl. 1938 I, S. 99.

<sup>194</sup> A. Arndt, aaO. (FN 190), Hervorhebungen im Original.

<sup>195</sup> § 33 REStG 1938.

<sup>196</sup> A. Mrozek/J. Peters, Kommentar zum EStG, Köln, Losebl., Stand Juli 1942, Anm. 1 zu § 33.

<sup>197</sup> Vgl. A. Arndt, aaO. (FN 190).

Während die 2. VO zur Durchführung des EStG vom 6.2.1938 (RGBl. 1938 I, S. 143) zunächst nach Einkommens- und Familienverhältnissen bestimmte »Sonderbelastungsmindestgrenzen« als Anwendungsvoraussetzungen formulierte, ließ die EStDV 1941 vom 7.12.1941

menen Legaldefinition eingeschränkter Leistungsfähigkeit begnügte, enthielt § 22 Abs. 2 EStDV 1941 bereits die späteren Gesetzesfassungen entsprechende Klausel, wonach die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, »wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann«. <sup>198</sup>

Die letzte, sozial bedeutsame Änderung der Reichseinkommensteuergesetze findet sich in der Formulierung des § 1 Abs. 4 der Steuervereinfachungsverordnung vom 14.9.1944, <sup>199</sup> der eine entsprechende Anpassung der Einkommenverhältnisse vorsah, wenn »sich die Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Kalenderjahr 1944 oder 1945 verändert« haben. Das allerdings dürfte bei einem Großteil der Steuerpflichtigen der Fall gewesen sein.

## II) *Moderne rechtswissenschaftliche Unterscheidungen*

Vorwiegend im Hinblick auf unterschiedliche verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe <sup>200</sup> aber auch mit vielfältigem Bezug auf ein undeutliches Vorverständnis von »sozial« wird im modernen Steuerrecht u.a. <sup>201</sup> zwischen Steuerzwecken, <sup>202</sup> Steuerwirkungen <sup>203</sup> und Steuerfunktionen <sup>204</sup> unterschieden. Dabei besteht zumindest eine Tendenz zur Trennung zwischen der mit der Besteuerung bezweckten Einnahmeerzielung und anderen, im weitesten Sinne sozialpolitischen Zielsetzungen der steuerlichen Belastung. *P. Selmer* <sup>205</sup> unterscheidet insoweit zwischen einem »Ertragszweck« und einem »sozialgestalterische(n) Regulierungszweck«. *K. H. Friauf* <sup>206</sup> formuliert den Unterschied im Hinblick auf den Steuerbegriff der Verfassung, dessen Grenze jedenfalls dann überschritten sei, »wenn der finanzielle Zweck von dem wirtschafts- oder sozialpolitischen vollständig überlagert« werde. <sup>207</sup> Einen Gegensatz betont auch

---

(RGBl. 1941 I, S. 751) Abzüge nur noch in Höhe des den Grenzwert übersteigenden Betrages zu (§ 22 Abs. 4 EStDV 1941).

<sup>198</sup> »Personen, die Juden sind«, konnten Steuerermäßigungen wegen außerordentlicher Belastungen nicht in Anspruch nehmen (§ 22 Abs. 5 EStDV 1941).

<sup>199</sup> RGBl. 1944 I, S. 202.

<sup>200</sup> Vgl. o. I) bei FN 19.

<sup>201</sup> Vgl. den Überblick über die Literatur vor 1972 bei *P. Selmer*, aaO. (FN 5), S. 59 ff.

<sup>202</sup> *D. G. Bodenheimer*, Der Zweck der Steuer, passim; vgl. noch die im folgenden Text Genannten.

<sup>203</sup> *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 68 ff.; dazu u. B).

<sup>204</sup> *K. Vogel*, StuW 1977, S. 106 f.; dazu u. B).

<sup>205</sup> *P. Selmer*, aaO. (FN 5), S. 129.

<sup>206</sup> *K. H. Friauf*, aaO. (FN 5), S. 17.

<sup>207</sup> An der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit steuerlicher Lenkung besteht heute kein Zweifel mehr (vgl. *K. Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts, Rdnr. 51; *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 78 f. jew. m.w.N.). Kritik wird dem Einsatz der Steuer zur Verwirklichung außersteuerlicher Zielsetzungen jedoch aus steuersystematischen Gründen entgegengebracht. Vgl. bereits: *U. Scheuner*, Die staatliche Intervention, VVDStRL 11 (1954), S. 1 ff., 26 ff., 41: »...höchst gefährliches Mittel.«; *H. G. Ruppe*, aaO. (FN 5), S. 10, 162 ff.; *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 5),

*K. H. Ossenbühl*,<sup>208</sup> der zwischen dem »fiskalische(n) Steuerziel«, auf den sich das Leistungsfähigkeitsprinzip beziehe und einem »sozialpolitische(n) Steuerziel« der Einkommensumverteilung unterscheidet. Besonders mit dem Anspruch eindeutiger Zuordnung zu verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäben trennt *K. Vogel*<sup>209</sup> zwischen der »sozialen Gestaltung« und der gerechten Verteilung steuerlicher Lasten. Auch soweit sozialpolitische Steuerwirkungen oder Steuerzwecke nicht bereits in einen Gegensatz zum Einnahmeerzielungszweck gestellt werden, fehlen abgrenzende Differenzierungen im Hinblick auf das Soziale, wobei bereits zweifelhaft ist, ob insoweit überhaupt ein Differenzierungsbedarf erkannt wird. *K. Tipke/J. Lang*<sup>210</sup> trennen Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungsnormen.<sup>211</sup> Fiskalzwecknormen dienen dazu, den Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken. Sie treffen konkrete Steuerwürdigkeitsentscheidungen nach den Kriterien austeilender Gerechtigkeit, wie sie vornehmlich im Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck kommen.<sup>212</sup> Sozialzwecknormen sind lenkende Normen,<sup>213</sup> die »sozialpolitisch (insbesondere wohlstandskorrigierend ...)« motiviert sind.<sup>214</sup> Auch Fiskalzwecknormen haben, so *K. Tipke/J. Lang*<sup>215</sup> »wirtschaftliche und soziale Auswirkungen«; diese sind jedoch »Folge, nicht Zweck« dieser Normen. *H.-W. Bayer*<sup>216</sup> unterscheidet in Bezug auf die Steuerverschonung im Anschluß an *G. Strickrodt*<sup>217</sup> zwischen der »Ausgrenzungsbefreiung«, die er als Ausnahme von der Zielsetzung der Mittelbeschaffung für die öffentliche Hand versteht und der »Lenkungsbefreiung«, für die das »Sozialstaatsprinzip die einzig denkbare verfassungsrechtliche Grundlage« bilde.<sup>218</sup> Dem tritt *J. Lang*,<sup>219</sup> der sachlich gleichbedeutend mit der Lenkungsbefreiung von der »subventiven

---

S. 617 ff.; *P. Kirchhof*, NJW 1987, S. 3217 ff., 3226; *ders.*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 2, Rdnr. A 681; *Gutachten der Steuerreformkommission*, 1971, Allg. Teil, Tz. 15 ff., 30 ff.; *Beschlüsse des 57. DJT*, V. Abteilung, Steuerrecht, III., 1 f.

<sup>208</sup> *K. H. Ossenbühl*, aaO. (FN 23), S. 92.

<sup>209</sup> *K. Vogel*, DStZ 1975, S. 409 ff., 410, sowie u. B)I).

<sup>210</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 5), S. 19 f.; vgl. bereits: *K. Tipke*, Steuerrecht, 1. Aufl., 1973 S. 15: »Finanzzwecknormen«, »Sozialzwecknormen«, »Vereinfachungsnormen«; *ders.*, Steuergerechtigkeit, S. 57 ff.

<sup>211</sup> Vgl. zu den für die vorliegende Untersuchung weniger bedeutsamen Vereinfachungsnormen: o. FN 7.

<sup>212</sup> Dazu ausf. u. B)II).

<sup>213</sup> Vgl. die Beispiele in FN 5.

<sup>214</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 20, 617 ff., sowie S. 20 FN 14 zum Begriffsverständnis von sozial: »...nicht bloß die Unterstützung einkommensloser oder einkommensschwacher Gruppen, sondern soviel wie: zum Nutzen der Allgemeinheit oder der Gesellschaft, im öffentlichen Interesse, das Zusammenleben der Bürger fördernd.«; begrifflich sehr weit bereits: *U. Scheuener*, aaO. (FN 207) S. 41: »...Vehikel legalisierender sozialer Umformung«.

<sup>215</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 19.

<sup>216</sup> *H.-W. Bayer*, aaO. (FN 5), S. 155.

<sup>217</sup> *G. Strickrodt*, aaO. (FN 6), S. 14, 40: »Bereichsausnahme«.

<sup>218</sup> Sehr allgemein zur »Einkommensteuergesetzgebung als Instrument zur Verwirklichung des Sozialstaatsmodells«: *H.-H. Hartwich*, Sozialstaatspostulat, S. 223 ff.

<sup>219</sup> *J. Lang*, Systematisierung, S. 177 ff., 124 ff.



Steuerbefreiung« spricht, mit dem Argument entgegen, daß das Sozialstaatsprinzip sowohl die Steuerwürdigkeits- als auch die steuerordnungspolitischen Prinzipien zu prägen vermag und daher »als Abgrenzungsprinzip ungeeignet« sei.<sup>220</sup>

Auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts fehlen Differenzierungen und Hinweise auf einen Differenzierungsbedarf des Sozialen im Hinblick auf die unterschiedlichen Wirkungsweisen der Steuer. So rechtfertigt das Gericht steuerliche Belastungsentscheidungen mit sachlich nicht näher konkretisierten sozialpolitischen Erwägungen des Gesetzgebers sowohl beim Vorliegen als auch beim Fehlen außersteuerlicher Lenkungsziele.<sup>221</sup> Ganz deutlich mit einem am persönlichen Bedarf orientierten Ansatz spricht *J. Martens*<sup>222</sup> in Bezug auf die in § 2 i.V.m. §§ 1, 3 ff. SGB I genannten sozialen Rechte von »Sozialrechtsnormen im Steuerrecht«.

Das Bemühen um eine Abgrenzung sozialer, allein auf die Verfügbarkeit von existenznotwendigem Einkommen bezogener Steuerwirkungen wird erschwert, wenn soziale Steuerwirkungen ohne eindeutig abgegrenzte Begriffsinhalte sowohl mit der Lenkungsnorm, als auch mit der Finanz- bzw. Fiskalzwecknorm in Verbindung gebracht werden. Aus diesem Grund bleibt die Unterscheidung zwischen sozialen Steuerwirkungen, die auf die Verschonung von existenznotwendigem Einkommen gerichtet sind bzw. gerichtet sein können und anderen (sozialen) Steuerwirkungen weiterhin aufgegeben.

### *B) Die Methode zur Abgrenzung sozialer Steuerwirkungen und zur Bestimmung des für den Lebensbedarf zu verschonenden Einkommens*

Die Abgrenzung der unterschiedlichen sozialen Steuerwirkungen stellt sich auf einer ersten Stufe<sup>223</sup> als Anwendungsfall der allgemeinen, von *K. Vogel*<sup>224</sup> entwickelten Methode zur Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Sie führt zur Zuordnung der auf die Verfügbarkeit von existenznotwendigem Einkommen gerichteten sozialen Steuererschonung zu der Fiskalzweck- bzw. »Lastenausteilungsnorm«.<sup>225</sup> Innerhalb des Anwendungsbereichs dieser Lastenausteilungsnorm sind sodann auf einer zweiten Stufe soziale Vorgaben zur Bestimmung des für den Lebensbedarf erforderlichen Einkommens zu ermit-

<sup>220</sup> *J. Lang*, aaO., S. 126; vgl. auch: *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 251, FN 63; *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, S. 297 ff., 306; zur Bedeutung des Sozialstaatsprinzips für ein soziales Steuerrecht u. dritter Teil, 2. Kap. A)II)1).

<sup>221</sup> *BVerfGE* 13, S. 181 ff., 203; 16, S. 147 ff., 165; 37, S. 38 ff., 51; 65, S. 325 ff., 354; 74, S. 182 ff., 200 (Rechtfertigung von Lenkungszielen); *E* 43, S. 108 ff., 120; 50, S. 386 ff., 392 (Entscheidungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip).

<sup>222</sup> *J. Martens*, *StVj* 1989, S. 199 ff., 202.

<sup>223</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>224</sup> *K. Vogel*, *StuW* 1977, S. 97 ff.

<sup>225</sup> Zu ihr *K. Vogel*, aaO., S. 107 und dort insbes. FN 91, sowie hier u. I).

teln. Sie erweisen sich als konkrete Anforderungen des Sozialhilferechts an die Gerechtigkeitswertungen des Leistungsfähigkeitsprinzips.

### 1) Abschichtung nach der Funktion steuergesetzlicher Regelungen

Mit Hilfe der Abschichtungsmethode soll festgestellt werden, ob die Steuernorm nach einem außersteuerlichen Zweck auszulegen und zu überprüfen ist oder ob eine teleologische Auslegung nicht möglich ist, mit der Folge, daß die Norm den Anforderungen der austeilenden (hier: sozialen) Gerechtigkeit unterworfen bleibt.<sup>226</sup> Im ersten Fall ist die Rechtsfolge der Steuernorm abschichtungsfähig, im zweiten nicht. Die Abschichtungsmethode beruht auf der Erkenntnis, daß der außersteuerliche Zweck als subjektiver bzw. planvoll beigelegter Gesetzeszweck nur in Ausnahmefällen eindeutig ermittelt werden kann.<sup>227</sup> Sie ist daher um eine Anknüpfung an die durch die Gesetzesanwendung erzielte »Wirkung«, den »objektiven Zweck« des Gesetzes bzw. seine »Funktion« bemüht.<sup>228</sup> Insoweit unterscheidet *K. Vogel*<sup>229</sup> neben der allen Steuergesetzen gemeinsamen *Ertragsfunktion*, d.h. der Funktion, Mittel zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs aufzubringen, drei weitere Steuerfunktionen: die *Lastenausteilungsfunktion*, in der die »unverzichtbare Aufgabe des Steuerrechts« zum Ausdruck kommt, den staatlichen Finanzbedarf nach den Kriterien austeilender Gerechtigkeit auf die Steuerpflichtigen zu verteilen;<sup>230</sup> die *Lenkungsfunktion*, durch die sich konkrete, außersteuerliche Verwaltungszwecke auswirken und die *Vereinfachungsfunktion*.<sup>231</sup> Die Abschichtungsmethode ist ein »Vorgang der Interpretation«, bei dem über die Einordnung der Norm als Lastenausteilungsnorm oder als Lenkungsnorm im Wege einer vergleichenden Gewichtung<sup>232</sup> der genannten Funktionen entschieden wird: Kennzeichen der Lenkungsnorm ist die »Verdrängung« der Austeilungs- durch die Lenkungsfunktion.<sup>233</sup> Dabei hat die Austeilungsfunktion ein höheres Gewicht als die Lenkungsfunktion, weil nicht die ins Auge gefaßte Einordnung der Norm als Lenkungsnorm, sondern die als *Lastenausteilungsnorm* »Basis

<sup>226</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 224), S. 99, 107.

<sup>227</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 224), S. 106; zu den Problemen, die mit einer Zuordnung der Steuer nach ihrem Zweck verbunden sind: *H. G. Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen, S. 57 ff., 76 ff.; *W. Knies*, aaO. (FN 5), S. 124 ff.; *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 76 ff.

<sup>228</sup> *K. Vogel*, aaO.; *ders.*, DStZ 1977, S. 5 ff., 9 versteht »Funktion« also nicht i.S. einer angestrebten Wirkung in der außerrechtlichen Wirklichkeit. Vielmehr begreift er den Zweck (i.S. der angestrebten Wirkung) als Unterfall der Funktion. Funktion in diesem Sinne ist also objektive Wirkung. Kritisch zu diesem Funktions-Begriff: *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 68, FN 4, der zwischen einer Belastungswirkung und einer Gestaltungswirkung der Steuer unterscheidet.

<sup>229</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 224), S. 106 f.

<sup>230</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 224), S. 107.

<sup>231</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 224), sowie o. FN 5, 7.

<sup>232</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 224), insbes. S. 108.

<sup>233</sup> *K. Vogel*, DStZ 1977, S. 5 ff., 10 (Hervorhebung nur hier).

für eine objektive Abschichtung«<sup>234</sup> ist.<sup>235</sup> Das ist diejenige Regelung, »die sich unter den der zu prüfenden noch am nächsten kommenden Möglichkeiten »gerade noch« als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit verstehen läßt«.<sup>236</sup> Dieser Anspruch zeigt ganz deutlich, daß die Abschichtungsmethode auf ein Vorverständnis von austeilender Gerechtigkeit, d.h. von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angewiesen ist. Insoweit besteht aber kein Zweifel, daß die steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Einkommen zum wichtigsten Bestand steuerlicher Gerechtigkeitsvorstellungen gehört.<sup>237</sup> Eine Regelung, die sich auf die Belastung bzw. Verschonung von existenznotwendigem Einkommen auswirkt, ist also nie »gerade noch«, sondern stets als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit zu verstehen und aus diesem Grund nicht abschichtungsfähig. Sie ist stets Lastenausteilungsnorm. Jeder Versuch,<sup>238</sup> soziale Lenkungen von dieser Basis-Regelung abzuschichten muß das höhere Gewicht der sozialen Austeilungsfunktion beachten.

## II) Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips als bedarfsgerechtes Besteuerungsprinzip

Steuerliche Regelungen zur Verschonung von existenznotwendigem Einkommen sind Lastenausteilungsnormen. Aus diesem Grund unterliegen sie den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips.<sup>239</sup> Obwohl es allgemeiner Auffassung entspricht, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip die Verschonung des existenznotwendigen Einkommens gebietet,<sup>240</sup> fehlt bislang ein systematisches Konzept zur qualitativen und quantitativen Konkretisierung dieses Gebots. Es läßt sich aus dem *funktionalen* Zusammenhang zwischen der Grundwertung zur Verschonung des existenznotwendigen Einkommens und dem auf die Gewährung von existenznotwendigem Einkommen gerichteten Sozialhilferecht entwickeln.

<sup>234</sup> K. Vogel, aaO. (FN 224), S. 107; zur Interpretation unter Einbeziehung des Interpretationsergebnisses bei der Abschichtung unter Bezug auf K. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, S. 15; M. Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung, 1967, S. 197 ff.; K. Vogel, Gesetzgeber und Verwaltung, VVDStRL 24 (1966), S. 125 ff., 170 (FN 138): »rückkoppelnde Gesetzesauslegung«.

<sup>235</sup> Ohne den besonderen Zusammenhang zur Methode der Rechtsfolgenabschichtung ergibt sich das höhere Gewicht der Austeilungsfunktion auch aus der Begründung des besonderen Rechtfertigungsbedarfs von Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch steuerliche »Gestaltungswirkungen« bei D. Birk, aaO. (FN 5), S. 236 ff.; vgl. auch: ders., StuW 1990, S. 300 ff., 304 ff.

<sup>236</sup> K. Vogel, aaO. (FN 224).

<sup>237</sup> Vgl. bereits die Nachw. in FN I der Einleitung sowie u. B)II)1) und dritter Teil, I. Kap. B)II)2)a), 3. Kap. B).

<sup>238</sup> Vgl. zur »probeweisen« Abschichtung als Vorstufe der Abschichtung: K. Vogel, aaO. (FN 224), S. 108.

<sup>239</sup> Vgl. o. I.

<sup>240</sup> Vgl. die Nachw. in FN I der Einleitung sowie D. Birk, aaO. (FN ), S. 55; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 191 ff.

## 1) Der herkömmliche Interpretationsansatz

Die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit konkretisiert die Gerechtigkeitsidee im Steuerrecht.<sup>241</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird als ein »sachgerechtes, sinnstiftendes Fundamentalprinzip der Besteuerung«,<sup>242</sup> als verfassungsrechtlicher »Maßstab für die Besteuerungsgleichheit«,<sup>243</sup> ja sogar als »ethisches Prinzip« der Besteuerung<sup>244</sup> bezeichnet. Diese und ähnliche Umschreibungen der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>245</sup> finden Bestätigung im Gesetzgebungsverfahren,<sup>246</sup> vor allem aber auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Sie umfaßt eine Entwicklung,<sup>247</sup> in der die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips von seiner Funktion als Maßstab für die Belastungsentscheidungen des progressiven Tarifs<sup>248</sup> über das auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bezogene Gebot reicht, zwangsläufige Aufwendungen auch dann von steuerlicher Belastung zu verschonen, wenn sie in den Bereich der privaten Einkommensverwendung fallen.<sup>249</sup> Die Entwicklung des Belastungsmaßstabs findet ein vorläufiges Ende in der vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen Verpflichtung des Gesetzgebers, zwangsläufige Aufwendungen nicht nur dem Grunde nach, sondern auch in ausreichendem Umfang, d.h. »realitätsgerecht« zu berücksichtigen.<sup>250</sup> Diesem hohen Anspruch entsprechend kennzeichnet *D. Birk*<sup>251</sup> das Leistungsfähigkeitsprinzip im Anschluß an *K. Tipke*<sup>252</sup> und *K. Vogel*<sup>253</sup> als Ordnungsprinzip, als ein der gesetzgeberischen Konkretisierung und Ausfüllung bedürftiges

<sup>241</sup> Vgl. bereits bei FN 73 ff. der Einleitung.

<sup>242</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 5), S. 27; *J. Lang*, aaO. (FN 240), S. 98.

<sup>243</sup> *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319 ff., 321; vgl. zu dieser gleichheitsrechtlichen Sicht und ihrer besonderen Problematik bereits die Einleitung bei FN 77 ff. und u. dritter Teil, I. Kap. A).

<sup>244</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1976, S. 293 ff., 305; vgl. auch: *K. Walzer*, *Steuergerechtigkeit*, S. 89 ff.

<sup>245</sup> Vgl. die Nachw. bei *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 27 ff.; *J. Lang*, aaO. (FN 240), S. 97 ff.; zur historischen Entwicklung: *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 6 ff., sowie o. A)I).

<sup>246</sup> Vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 9.1.1974, BT-Drucks. 7/1470, S. 211 f.: »...jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten«.

<sup>247</sup> Vgl. dazu: *K. Vogel*, *StuW* 1984, S. 197 ff. und i.e. u. dritter Teil, I. Kap. A)I).

<sup>248</sup> *BVerfGE* 6, S. 55 ff., 67, 70; 8, S. 51 ff., 68 f.

<sup>249</sup> Seit dem Kinderfreibetragsbeschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 23.11.1976 (*BVerfGE* 43, S. 108 ff., 110) steht fest, »daß auch solche Ausgaben einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden müssen, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind«.

<sup>250</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff. (dazu bereits in der Einleitung A) bei FN 43 ff. Bereits in der Entscheidung zur Beamtenalimantation (*BVerfGE* 44, S. 249 ff.) hat das Gericht Hinweise zum Umfang derjenigen »Grundbedürfnisse« gegeben, die durch Eigenwerb zu befriedigen sein müssen (aaO., S. 265 ff.).

<sup>251</sup> *D. Birk*, aaO. (FN 5), S. 52.

<sup>252</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1971, S. 2 ff., *ders.*, *StuW* 1976, S. 293 ff., 305.

<sup>253</sup> *K. Vogel*, *DSiZ* 1975, S. 409 ff., 410 f.; *ders.*, *DSiZ* 1977, S. 5 ff., 9.

Rahmenprinzip. Als »normkonzipierendes Prinzip« sei es nicht selber in einem Rechtssatz niedergelegt, sondern stehe als »Primär- oder Grundwertung«, als »erste Konkretisierung des aufgegebenen Ziels der Gerechtigkeit«<sup>254</sup> an der Spitze einer »Pyramide von Wertungen«<sup>255</sup> und gewährleiste zusammen mit anderen Grundwertungen die innere Ordnung und Einheit des Rechtsstoffes.<sup>256</sup> Seien grundsätzliche Lastenverteilungsentscheidungen gefallen,<sup>257</sup> so müßten sie folgerichtig, d.h. wertgeleitet fortentwickelt werden. Die Konkretisierungsbedürftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips ist nicht nur in der Literatur,<sup>258</sup> sondern auch in der Rechtsprechung<sup>259</sup> und besonders aus der Sicht des Gesetzgebers<sup>260</sup> unbestritten. Auch über die wichtigsten »Primär- und Sekundärableitungen«<sup>261</sup> besteht im Grundsatz Einigkeit: Den Indikator für die wirtschaftliche<sup>262</sup> Leistungsfähigkeit, verstanden als steuerliche Belastbarkeit, bildet das innerhalb der Besteuerungsperiode des Kalenderjahres erzielte Einkommen.<sup>263</sup> Steuerliche Leistungsfähigkeit ist aber nur insoweit Maßstab für die Anknüpfung der Einkommensteuerpflicht, als sich die Fähigkeit, zu erwerben, tatsächlich realisiert hat. Sie ist Ausdruck der Ist-Leistungsfähigkeit, nicht einer Soll-Leistungsfähigkeit.<sup>264</sup>

Bei der Bestimmung der Ist-Leistungsfähigkeit und der daran anknüpfenden Steuerpflicht hat der konkrete Bedarf des Steuerpflichtigen grundsätzlich Vorrang vor dem Finanzbedarf der Allgemeinheit, der dem individuellen Bedarf im anonymen und undifferenzierten Finanzausgangszweck der Belastungsnorm gegenübersteht. Dieser Vorrang kommt dadurch zum Ausdruck, daß Gegenstand der steuerlichen Belastung nur ein positiver Saldo ist, der nach Abzug der aus

<sup>254</sup> K. Vogel, DStZ 1977, aaO.

<sup>255</sup> K. Tipke, Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, S. 214; vgl. auch: ders., StuW 1976, aaO. (FN 252).

<sup>256</sup> D. Birk, aaO. (FN 5), S. 52 ff.

<sup>257</sup> D. Birk, aaO., S. 54 unterscheidet zwischen Grundwertungen, die er »Primärableitungen« nennt und sog. »Sekundärableitungen«.

<sup>258</sup> Vgl. neben D. Birk, aaO.; ders., StuW 1983, S. 293 ff., einstw. nur: K. Tipke, StuW 1976, aaO. (FN 252); P. Kirchhof, StuW 1984, 297 ff., 301 ff.; ders., NJW 1987, S. 3217 ff., 3221 f.; K. H. Ossenbühl, aaO. (FN 23), S. 91; K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 5), S. 29; J. Lang, aaO. (FN 240), S. 99 f.; S. Bach, StuW 1991, S. 116 ff., 119; kritisch: H. W. Kruse, StuW 1990, S. 322 ff., 326 ff.

<sup>259</sup> Vgl. einstw. nur: BVerfGE 43, S. 108 ff., 120: »Das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erweist sich allerdings, wenn daraus konkrete Schlüsse gezogen werden sollen, als vieldeutig...«.

<sup>260</sup> Gesetzesentwurf der Bundesregierung, aaO. (FN 246), S. 212: »... gibt es keinen wissenschaftlich exakten Maßstab, nach dem die Höhe der steuerlichen Leistungsfähigkeit ... bestimmt werden könnte.«.

<sup>261</sup> D. Birk, aaO. (FN 257).

<sup>262</sup> P. Kirchhof, StuW 1984, S. 297 ff., 299: »ausschließlich ökonomische Vergleichsebene«; dazu auch: H. v. Bockelberg, BB 1971, S. 925 ff., insbes. S. 926 FN 19.

<sup>263</sup> Vgl. K. H. Ossenbühl, aaO. (FN 23), S. 95 ff.; K. Tipke, Steuergerechtigkeit, S. 65 ff.; J. Lang, aaO. (FN 240), S. 65 ff., 191 ff.; D. Birk, aaO. (FN 5) S. 32 ff., 55; P. Brandis, StuW 1987, S. 289 ff.

<sup>264</sup> P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., 226; ders., StuW 1984, S. 297 ff., 298; K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 5), S. 30.

dem erzielten Einkommen vorweg zu befriedigenden erwerbs- und daseinsichernden Aufwendungen des Steuerpflichtigen übrigbleibt. Leistungsfähigkeit i.S. einer Fähigkeit, steuerliche Belastungen zu tragen, entsteht also erst jenseits der Fähigkeit zum Erwerb und zur Sicherung einer Einkommensquelle und jenseits der Fähigkeit zur Befriedigung zwangsläufiger, ökonomischer Daseinsvoraussetzungen.

Das Einkommensteuergesetz bringt diese Wertentscheidungen durch die gesetzlichen Konkretisierungen des Nettoprinzips zum Ausdruck. Das Nettoprinzip ist »Ausfluß des Leistungsfähigkeitsprinzips«. <sup>265</sup> Man bezeichnet als *objektives* Nettoprinzip <sup>266</sup> das Gebot, bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens diejenigen Beträge zu verschonen, die der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle aufwenden muß. Als *subjektives* Nettoprinzip bezeichnet man den ebenfalls aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Grundsatz, daß bestimmte Aufwendungen steuerlich unbelastet bleiben müssen, die dem Steuerpflichtigen zur Gewährleistung seiner persönlichen, ökonomischen Daseinsvoraussetzungen <sup>267</sup> und bestimmter Vorsorge gegen Krankheits- und Altersrisiken <sup>268</sup> sowie zur Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflichten <sup>269</sup> notwendig erwachsen. <sup>270</sup> Verbleibt nach Abzug des indisponiblen Aufwandes ein positiver Saldo von frei verfügbarem, disponiblen Einkommen, so darf dieser steuerlich belastet, nicht aber in vollem Umfang als Steuer eingefordert werden. Das Ausmaß der Steuerbelastung richtet sich nach der mit zunehmendem disponiblen Einkommen anwachsenden Leistungsfähigkeit, so daß der »wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat, als der wirtschaftlich Schwächere«. <sup>271</sup>

Dieser grundsätzlichen Lastenverteilungsentscheidung entspricht das Einkommensteuergesetz durch einen progressiven Steuertarif. <sup>272</sup> Er verwirklicht Steuergerechtigkeit in der Gestalt verhältnismäßiger Gleichheit. <sup>273</sup>

Obwohl über die grundlegenden Lastenverteilungsentscheidungen weitgehend Einigkeit besteht, stößt die »wertgeleitete« <sup>274</sup> Systematisierung und tatbestandliche Konkretisierung der durch das Leistungsfähigkeitsprinzip aufge-

<sup>265</sup> K. Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 171; ders., StuW 1974, S. 84 ff.; J. Lang, aaO. (FN 240), S. 183 ff.; P. Kirchhof, StuW 1985, S. 319 ff.; 328 f.; ders., Gutachten, S. F 9 ff., F 39 ff.; H. Söhn, Verfassungsrechtliche Aspekte, FA 46 (1988), S. 155 ff.; zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vgl. u. dritter Teil, 1. Kap. A)I).

<sup>266</sup> § 2 Abs. 2 Nr. 1, 2 EStG.

<sup>267</sup> §§ 32 a, 10 Abs. 1 Nr. 7, 33 EStG (dazu u. zweiter Teil, 2. Kap.).

<sup>268</sup> §§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 EStG (dazu u. zweiter Teil, 2. Kap. B).

<sup>269</sup> §§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 32, 33 a, 33, 33 c EStG (zweiter Teil, 3. Kap.).

<sup>270</sup> Dazu einstw. nur: J. Lang, aaO. (FN 265); ders., StuW 1983, S. 103 ff., 105 ff.; ders., Reformentwurf, S. 68 ff.; P. Kirchhof, Gutachten, S. F 9, F 51 ff., sowie u. zweiter Teil; kritisch zum Konzept der subjektiven Leistungsfähigkeit: P. Bareis, StuW 1991, S. 38 ff.

<sup>271</sup> BVerfGE 8, S. 51 ff., 69.

<sup>272</sup> § 32 a EStG.

<sup>273</sup> K. Vogel, DStZ 1975, S. 409 ff., 411; K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 5), S. 49.

<sup>274</sup> D. Birk, aaO. (FN 5), S. 58.

gebenen Steuergerechtigkeit auf Schwierigkeiten.<sup>275</sup> Sie haben ihre Ursache darin, daß die Konkretisierungsaufgabe eher formal prozeßhaft gesehen wird,<sup>276</sup> was sich zu Lasten einer wertgeleiteten Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips auswirkt<sup>277</sup>. Charakteristisch dafür sind auch die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, in denen es sich ausdrücklich<sup>278</sup> mit dem Nettoprinzip auseinandersetzt und dessen Geltung entweder dahinstehen läßt,<sup>279</sup> oder ablehnt,<sup>280</sup> wobei es u.a. »verkehrspolitische Erwägungen«<sup>281</sup> oder »verschiedenartige rechtspolitische Ziele«<sup>282</sup> als »sachlich einleuchtende Differenzierungsgründe« für die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers anspricht.

Das betrifft zunächst das *allgemeine* gleichheitsrechtliche Problem der Rechtfertigung von Differenzierungen anhand der einen oder der anderen Zielsetzung des Gesetzgebers.<sup>283</sup> Die besondere steuerrechtliche Problematik besteht jedoch darin, daß Zielsetzungen angesprochen werden, noch bevor entschieden – abgeschichtet<sup>284</sup> – ist, ob überhaupt eine Lenkungsnorm und nicht eine Lastenausteilungsnorm zur verfassungsrechtlichen Überprüfung steht. Gerade aus diesem Grund sind auch Urteilsgründe bedenklich, in denen sachlich nicht näher konkretisierte sozialpolitische Erwägungen des Gesetzgebers sowohl beim Vorliegen als auch beim Fehlen außersteuerlicher Lenkungsziele zur Rechtfertigung von Belastungsentscheidungen herangezogen werden, wobei diese Unterscheidung nicht einmal erwähnt wird.<sup>285</sup> Daß hinter der Entscheidung für die Steuerfreiheit des Existenzminimums die *Bewertung* des ökonomischen Mindestbedarfs für ein ökonomisches Existenzminimum stehen

<sup>275</sup> Vgl. nur die kontroverse Diskussion über den steuerlichen Familienlastenausgleich: *J. Lang*, *StuW* 1983, S. 103 ff.; *ders.*, *Reformentwurf*, S. 73 ff.; *W. Zeidler*, *StuW* 1985, S. 1 ff.; *F. Klein*, *DStR* 1987, S. 779 ff.; *K. Tipke*, *ZRP* 1983, S. 25 ff.; *G. v. Mirbach*, *StuW* 1987, S. 319 ff.; *H.-J. Pezzer*, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*, S. 757 ff.; *ders.*, *StuW* 1989, S. 219 ff.; *G. Niemeyer*, *FuR* 1990, S. 2 ff.; *A. Raupach*, *Niedergang*, S. 125 ff.

<sup>276</sup> Vgl. etwa die häufig wiederholte Formel von der Bindung des Gesetzgebers an ein einmal gewähltes Ordnungsprinzip oder an eine von ihm selber statuierte Sachgesetzlichkeit in *BVerfGE* 66, S. 214 ff., 223 (vgl. dazu bereits die Einleitung bei FN 83 sowie *BVerfGE* 9, S. 20 ff., 28; 13, S. 331 ff., 340; 18, S. 315 ff., 334; S. 366 ff., 372; 22, S. 28 ff., 34; 24, S. 75 ff., 100; S. 174 ff., 181; 25, S. 371 ff., 401 f.; 30, S. 250 ff., 270 f.; 34, S. 103 ff., 115); zur Bewertung dieser Rechtsprechung: *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, S. 297 ff., 301 ff.

<sup>277</sup> *AaO.* und u. dritter Teil, I. Kap. A).

<sup>278</sup> Allgemein ist das Nettoprinzip in jeder Entscheidung zum Leistungsfähigkeitsprinzip angesprochen. Vgl. zu deren Bewertung insbesondere u. dritter Teil, I. Kap. A)I); vgl. auch zur Problematik des grundsätzlichen Verbots, Aufwendungen der privaten Lebensführung von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen u. zweiter Teil, I. Kap. A)II)4).

<sup>279</sup> *BVerfGE* 27, S. 58 ff., 65.

<sup>280</sup> *BVerfGE* 34, S. 103 ff., 117.

<sup>281</sup> *BVerfGE* o. FN 279.

<sup>282</sup> *BVerfGE* o. FN 280.

<sup>283</sup> Vgl. dazu einstw. nur: *Ch. Starck*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Art. 3, Rdnr. 15.

<sup>284</sup> Vgl. o. I).

<sup>285</sup> Vgl. die Nachw. in FN 221.

muß, gerät möglicherweise auch deshalb aus dem Blick,<sup>286</sup> weil im Steuerrecht vornehmlich auf den *Aufwand* und nicht auf den *Bedarf* abgestellt wird.<sup>287</sup> Ein kritikwürdiges »Vorbild« für diesen Interpretationsansatz bildet die tatbestandsmäßige Konzeption zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen in atypischen Fällen gemäß § 33 EStG.<sup>288</sup> Danach kommt es nicht auf das Bestehen außergewöhnlicher *Bedarfe* an, sondern darauf, daß dem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere *Aufwendungen* erwachsen, als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes.<sup>289</sup>

Verlieren aber die Entscheidungen zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips ihre funktionalen Bezüge zu den ursprünglichen Grundwertungen, so besteht die Gefahr, daß austeilende Gerechtigkeit »disponibel« wird. Nach alledem ist Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip berechtigt, wenn sie nicht Kritik am Prinzip, sondern an seinen unzureichenden Konkretisierungen ist.<sup>290</sup>

## 2) Sozialhilferechtliche Anforderungen an einen bedarfsorientierten Interpretationsansatz

Die wertgeleitete Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips stellt sich im Hinblick auf die Entfaltung eines sozialen Steuerrechts als besonders wichtige Aufgabe, weil sie die Steuerfreiheit des existenznotwendigen Bedarfs betrifft. Voraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist eine *bedarfsorientierte* Entfaltung der auf die Verschonung eines steuerlichen Existenzminimums gerichteten Grundwertung.<sup>291</sup> Insoweit »kann das Sozialhilferecht wesentliche Anhaltspunkte liefern.«<sup>292</sup> Anders, als für das Bundesverfassungsgericht ergeben sich diese Anhaltspunkte aber hier für die weitere Untersuchung nicht aus der ordnungsbildenden Kraft einer Vorentscheidung des Gesetzgebers,<sup>293</sup> sondern aus dem funktionalen Zusammenhang, der die steuerliche Verschonung und die sozialhilferechtliche Leistung von existenznotwendigem Einkommen

<sup>286</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 84 ff.

<sup>287</sup> Eine Ausnahme enthält, soweit ersichtlich, nur der Beschluß über die Verpflichtung zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen (*BVerfGE* aaO. (Einleitung, FN 2)). Dort (aaO., S. 225) bemerkt das Gericht außerhalb seiner Hauptbegründung, daß Erwachsene einen höheren Unterhaltsbedarf haben, als Kinder (Hervorhebung nur hier). In der steuerrechtlichen Literatur ist ganz besonders auf den bedarfsorientierten Ansatz von *J. Lang*, aaO. (FN 240), S. 549 ff., 579 ff. hinzuweisen. Vgl. auch *J. Martens*, aaO. (FN 222), S. 210 ff.

<sup>288</sup> Vgl. dazu u. zweiter Teil, 2. Kap. C)II).

<sup>289</sup> § 33 Abs. 1 EStG.

<sup>290</sup> Vgl. *J. Martens*, *KritV* 1987, S. 39 ff.; *ders.*, aaO. (FN 222), S. 201 f.; *W. Leisner*, *StuW* 1983, S. 97 ff.

<sup>291</sup> Vgl. o. 1).

<sup>292</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff., 224; grundlegend: *J. Lang*, aaO. (FN 240), S. 549 ff.; *ders.*, *StuW* 1990, S. 331 ff.; 337 ff.; vgl. auch: *D. Dziadkowski*, *FR* 1991, S. 281 ff.

<sup>293</sup> Vgl. die Einleitung insbes. bei FN 84 sowie o. FN 276.



über die Grundannahme modernen Sozialrechts miteinander verbindet: Modernes Sozialrecht formuliert seinen Auftrag zur Beseitigung von Defiziten mit den Worten von *H. F. Zacher*<sup>294</sup> im Hinblick auf die Grundannahme, wonach jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf verwiesen ist, den Lebensbedarf für sich und seine Familie durch abhängige oder selbständige Arbeit zu verdienen. Die Grundannahme, in der sich auch das sozialhilferechtliche Subsidiaritätsprinzip spiegelt, ist nicht mehr als eine Regel, also etwas, was die Möglichkeit und Wirklichkeit von Ausnahmen einschließt. Sie ist aber auch etwas, was es erlaubt, die Ausnahmen wahrzunehmen, zu bewerten und einer Abhilfe zuzuführen.<sup>295</sup> Abhilfe in Form eines Defizitausgleichs durch Sozialleistungen ist indes nicht nur dann nötig, wenn Krankheit, Tod oder Arbeitslosigkeit des Verdieners zu Störungen im Vollzug der Grundannahme führen.<sup>296</sup> Auch eine zu weit gehende steuerliche Belastung von existenznotwendigem Einkommen kann derartige Störungen und Defizite auslösen und Kompensation durch Sozialleistungen erfordern. Daraus ergibt sich, daß die ausreichende Verschonung von Einkommen, das der Steuerpflichtige für seinen eigenen und für den Lebensbedarf seiner unterhaltsberechtigten Familienangehörigen benötigt, eine von der Grundannahme vorausgesetzte *Bedingung* ist.<sup>297</sup> Das Sozialhilferecht präzisiert diese Bedingung *funktional* i.S. einer Zielsetzung<sup>298</sup> durch den Grundsatz des Vorrangs der Selbsthilfe vor der Sozialhilfe und *inhaltlich* qualitativ und quantitativ durch die einzeltatbestandlichen Konkretisierungen des für ein menschenwürdiges Leben erforderlichen Mindestbedarfs. Dabei ist bedeutsam, daß die einzeltatbestandlichen Konkretisierungen des sozialhilferechtlichen Bedarfs nicht unverbindliche Vorgaben zur Entfaltung der steuerlichen Grundwertung sind, sondern daß sie durch den Anspruch des sozialhilferechtlichen Subsidiaritätsprinzips<sup>299</sup> die Qualität von einfachgesetzlichen *Mindestanforderungen* an die steuerliche Verschonung gewinnen. Aus diesem Grund ist es gerechtfertigt und geboten, die einzeltatbestandlichen Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips an den funktionalen und inhaltlichen Vorgaben des Sozialhilferechts zu messen.

---

<sup>294</sup> *H. F. Zacher*, Ehe und Familie, S. 955; *ders.*, Grundtypen, S. 572 ff., 574 f.; *ders.*, ZfSH/SGB 1991, S. 625 ff., 627; *ders.*, Verfassung und Sozialrecht, S. 67 ff., 71 ff.; *ders.*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 28.

<sup>295</sup> *H. F. Zacher*, jew. aaO.

<sup>296</sup> Vgl. zu den Beispielen für das Entstehen von sozialen Defiziten: *H. F. Zacher*, jew. aaO.

<sup>297</sup> Vgl. auch *P. Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 ff., 328 ohne Bezug auf die Grundannahme.

<sup>298</sup> Vgl. zur Abgrenzung von der Funktion als objektiver Wirkung o. FN 228.

<sup>299</sup> Vgl. die Einleitung A).

### C) Ergebnis der Vorstrukturierung

Soziales Steuerrecht ist auf die Verschonung von Einkommen gerichtet, das der Steuerpflichtige zur Befriedigung seines eigenen und des existenznotwendigen Bedarfs seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen benötigt. In dieser Umschreibung spricht soziales Steuerrecht die Lastenausteilungsnorm an, die ihrerseits den Anforderungen austeilender Gerechtigkeit genügen muß. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip kommt die Aufgabe zu, diesen Gerechtigkeitsanspruch im Steuerrecht zu verwirklichen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist aus Grundwertungen zu entfalten, zu denen auch das Gebot zur Verschonung des existenznotwendigen Einkommens gehört. Soziales Steuerrecht findet in den Leistungstatbeständen des Sozialhilferechts funktionale und inhaltliche Vorgaben für eine wertgeleitete Entfaltung und einzelstatbestandliche Konkretisierung dieser sozialen Grundwertung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Diese Vorgaben sind keine unverbindlichen Anhaltspunkte für die Entfaltung von Mindestanforderungen an ein soziales Steuerrecht. Vielmehr gewinnen sie durch den Anspruch des sozialhilferechtlichen Subsidiaritätsprinzips die Qualität von einfachgesetzlichen *Mindestanforderungen* an ein soziales Steuerrecht.

## Zweites Kapitel

# Sozialrecht als Bezugssystem für ein soziales Steuerrecht

Sozialrecht ist »innerjuristisch interdisziplinär«.<sup>1</sup> Es muß in »Begegnung mit anderen Rechtsbereichen erfaßt«<sup>2</sup> werden. Dabei besteht es selber aus verschiedenen Teilrechtsgebieten, die vielfältig miteinander verbunden sind<sup>3</sup> und im Sozialhilferecht einen allzuständigen »Ausfallbürgen« finden.<sup>4</sup> Ohne Beachtung dieser Zusammenhänge kann nicht beurteilt werden, ob die sozialen steuerlichen Befreiungs- und Verschonungsvorschriften den einfachgesetzlichen Anforderungen des Sozialhilferechts genügen, ob sie also in ihrer *sozialen Mindestreichweite bzw. Effektivität* ausreichend oder verbesserungsbedürftig sind.

### A) Der sozialpolitische Sozialrechtsbegriff als Ausgangspunkt

Die Verfassung kennzeichnet den Staat als sozialen Staat und beschreibt damit eine anzustrebende Normalität.<sup>5</sup> Moderne Sozialpolitik<sup>6</sup> lebt von einem Verständnis, das diese, von der Verfassung beschriebene Normalität, die »politische Idee des Wohlfahrtsstaates«,<sup>7</sup> als Idealfall begreift, als Ziel, das sich »im Unendlichen«<sup>8</sup> verliert. Als ein »der konkreten Ausgestaltung in hohem Maße fähiges und bedürftiges Prinzip«<sup>9</sup> ist das soziale Staatsziel, der demokratischen Ordnung des Grundgesetzes entsprechend, nicht im Sinne einer »so und

<sup>1</sup> H. F. Zacher, VSSR 1976, S. 1 ff., 9, 15; ders., Die Rolle des Beitrags, S. 9.

<sup>2</sup> H. F. Zacher, VSSR 1976, S. 1 ff., 9.

<sup>3</sup> B. v. Maydell, Einführung, in: SRH, A. 1, Rz. 2; ders., DVBl. 1976, S. 1 ff.; W. Gitter, Sozialrecht, S. 1 ff.; H. Bley, Sozialrecht, S. 37 ff.; G. Wannagat, Sozialgesetzbuch, S. 209 ff.; ders., Das Sozialrecht im sozialen Rechtsstaat, S. 55 ff.; J. Müller-Volbehr, JZ 1984, S. 6 ff.

<sup>4</sup> Vgl. W. Adamy/G. Naegele/J. Steffen, SF 1983, S. 193; zur Subsidiarität der Sozialhilfe s. bereits die Einleitung A) bei FN 19 ff.; ausf. u. 3. Kap. B)II).

<sup>5</sup> H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 1, 61 ff., 30 ff.; P. Bull, ZfSR 1988, S. 13 ff., 15; zum Steuerrecht: P. Kirchhof, Gutachten, S. F 9 ff., F 61.

<sup>6</sup> Zur Entwicklung von einer konservativ reaktiven zu einer evolutionär umformenden Sozialpolitik: H. Bley, aaO. (FN 3), S. 36 ff., m.w.N. Besonders zum Konzept der Subsidiarität: R. G. Heinze, »Neue Subsidiarität«, S. 13 ff.; S. Leibfried, Perspektiven der Sozialhilfepolitik, S. 91 ff.; M. Spieker, Legitimitätsprobleme, S. 222 ff.

<sup>7</sup> P. Badura, DÖV 1968, S. 446 ff., 447.

<sup>8</sup> H. F. Zacher, aaO. (FN 5), Rdnr. 63.

<sup>9</sup> BVerfGE 5, S. 85 ff., 198.

nicht anders« einzulösenden verfassungsrechtlichen Verpflichtung aufgegeben.<sup>10</sup> Vielmehr verwirklicht es sich in einem an die sozialstaatliche Grundannahme angebundenen<sup>11</sup> Prozeß der politischen Willensbildung. Sozialpolitik zielt auf die Sicherung eines menschenwürdigen Daseins, d.h. auf die Gewährung des Existenzminimums für jedermann; auf den Ausgleich von Wohlstandsunterschieden im Sinne von mehr Gleichheit und auf den Schutz gegen schicksalhafte Verschlechterung der ökonomischen Lebensbedingungen im engeren Sinne von sozialer Sicherheit.<sup>12</sup> So verstanden ist Sozialrecht ein »Medium der Sozialpolitik«.<sup>13</sup> Daran knüpft der »sozialpolitische Sozialrechtsbegriff«:<sup>14</sup> Recht, das in den Dienst der Sozialpolitik genommen ist, ist »umso mehr Sozialrecht, je intensiver dieser Zusammenhang hervortritt«.<sup>15</sup> So sehr dieser »sozialpolitische Sozialrechtsbegriff« ebenso wie der des sozialen Steuerrechts<sup>16</sup> der Präzisierung bedarf, so sehr ist die Formulierung eines derart offenen Sozialrechtsbegriffs<sup>17</sup> auch Ausdruck einer Notwendigkeit. Die weite Begriffsbestimmung trägt dem umfassenden Anspruch des Sozialstaatsprinzips<sup>18</sup> Rechnung, indem sie soziales Recht nicht nur als gegebenen Bestand und auf eine Teilrechtsordnung beschränktes Recht beschreibt.<sup>19</sup> Die weite Begriffsbestimmung umfaßt das Steuerrecht,<sup>20</sup> so wie Sozialpolitik auch die Steuerpolitik mitumfaßt. Nicht nur in Bezug auf eine allgemeine wohlfahrtsstaatliche Interventionspolitik, die sich einer an nichtfiskalischen Nebenzwecken orientierten Besteuerung<sup>21</sup> als Mittel<sup>22</sup> bedient, sondern auch im Hin-

<sup>10</sup> BVerfGE 59, S. 231 ff., 262; vgl. auch: E 12, S. 354 ff., 363.

<sup>11</sup> H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 728 f.; P. Badura, DÖV 1989, S. 491 ff.; D. Merten, Sozialrecht. Sozialpolitik, S. 765 ff., 793; W. Schmitt Glaeser, AöR 107 (1982), S. 337 ff., 353 f.

<sup>12</sup> H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 729; ders., Das soziale Staatsziel, Rdnr. 27 ff.; Grundtypen, S. 571 ff., 573.

<sup>13</sup> H. F. Zacher, VSSR 1979, S. 145 ff., 148; P. Badura, Parlamentarische Gesetzgebung, S. 115 ff., 116: »Das Gesetz ist ... Werkzeug staatlicher Sozialgestaltung .... die zur verbindlichen Norm gewordene Erscheinungsform erfolgreicher Politik«; H. Bley, aaO. (FN 3), S. 37; B. v. Maydell, aaO. (FN 3), Rz. 52; zum Spannungsverhältnis zwischen Sozialpolitik und Sozialrecht: R. Pitschas, Soziale Sicherung, S. 150 ff.; R. Voigt, Regulatives Recht, S. 19 ff.; J. Hoffmann, SF 1988, S. 180 ff.

<sup>14</sup> H. F. Zacher, aaO. (FN 2), S. 8; ders., Was ist Sozialrecht?, S. 371 ff., 373 f.; ders., Verrechtlichung, S. 11 ff., 14.

<sup>15</sup> H. F. Zacher, VSSR 1979, S. 145 ff., 147 f.

<sup>16</sup> Vgl. o. I. Kap. A).

<sup>17</sup> W. Wertenbruch, DÖV 1969, S. 593 ff., 597; H. F. Zacher, aaO. (FN 2), S. 14; ders., Das soziale Staatsziel, Rdnr. 68; B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilfe, S. 30; kritisch: G. Wannagat, Die Bedeutung des Allgemeinen Teils des Sozialgesetzbuchs, S. 347 ff., 349; J. Müller-Volbehr, JZ 1978, S. 249 ff., 252; W. Gitter, Sozialrecht, S. 2; vgl. auch: BVerfGE 59, S. 231 ff., 263.

<sup>18</sup> Vgl. einstw. nur: H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, passim.

<sup>19</sup> Vgl. H. F. Zacher, jew. aaO.; M. Stolleis, Referat, S. N 9 ff., N 47 ff.; S. Wendt, Bemerkungen, S. 365 ff.

<sup>20</sup> H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 728: »soziale Zwecke« von Steuerverschonungen.

<sup>21</sup> P. Badura, aaO. (FN 7).

<sup>22</sup> Vgl. o. I. Kap. B)I).

blick auf die Sicherung der individuellen Existenzgrundlagen.<sup>23</sup> Der sozialpolitische Sozialrechtsbegriff berücksichtigt, daß eine freiheitsschonende Verwirklichung der vom Sozialstaatsprinzip aufgegebenen Normallage, wie sie von der Grundannahme modernen Sozialrechts vorausgesetzt wird,<sup>24</sup> nicht durch das Steuerrecht oder das Sozialhilferecht allein verwirklicht werden kann. Sie muß vielmehr im abgestimmten Zusammenwirken von sozialer Leistung und steuerlicher Verschonung, von hergestellter und von eingeschränkter Freiheit<sup>25</sup> gesucht werden. Nirgends wird die Bedeutung dieses Zusammenwirkens deutlicher als in einem Verhältnis, in dem die Techniken einseitigen Gebens und Nehmens offenbar funktional vertauschbar sind, in dem Steuervershonungen dem Betroffenen gegenüber augenscheinlich den gleichen Dienst tun, wie Sozialleistungen.<sup>26</sup> Ein Beispiel bildet die Verwirklichung des »Recht(s) auf Minderung« der durch den Kindesunterhalt entstehenden wirtschaftlichen Belastungen<sup>27</sup> durch das Kindergeld und den steuerlichen Kinderfreibetrag.<sup>28</sup> Auch das Bundesverfassungsgericht<sup>29</sup> geht davon aus, daß der Gesetzgeber die Wahl habe, Umstände, welche die Leistungsfähigkeit mindern, »ausnahmsweise« nicht im Steuerrecht (durch Verschonung) oder dort nur am Rande zu berücksichtigen und sie stattdessen als förderungswürdige Tatbestände »im Sinne des Sozialrechts« zu definieren.<sup>30</sup> Mit dieser Aussage wird das Problem der Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen<sup>31</sup> als Problem der Alternativität zwischen sozialer Leistung und steuerlicher Verschonung bzw. als Problem der Alternativität zwischen selber erworbener und staatlich gewährter Freiheit angesprochen. Es stellt sich in aller Schärfe im Verhältnis zwischen dem steuerlichen und dem sozialhilferechtlichen Existenzminimum als Frage, ob der Staat das Existenzminimum besteuern darf, wenn er diese Last anschließend durch steuerfreie Leistungen der Sozialhilfe ausgleicht.<sup>32</sup> Das Alternativitätsproblem ist Ausdruck der intensiven Verbindung zwischen Steuerrecht und Sozialrecht. Ohne Berücksichtigung dieser Verbindung kann es weder zugunsten noch zulasten zusätzlicher sozialer Leistung oder zusätzlicher steuerlicher Verschonung gelöst werden. Wegen dieser Verbindung kann auch die soziale Reichweite bzw. Effektivität eines steuerlichen Befreiungs- bzw. Verschonungstatbestandes ebensowenig mit einem auf die Teilrechtsordnung des Steuerrechts beschränkten Blick beur-

<sup>23</sup> Vgl. zu diesem Vorverständnis von sozialem Steuerrecht o. 1. Kap. B)II)2), C).

<sup>24</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2).

<sup>25</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 93.

<sup>26</sup> Vgl. H. F. Zacher, DÖV 1970, S. 3 ff., 6; ders., Was ist Sozialrecht?, S. 371; ders., Der Sozialstaat als Aufgabe der Rechtswissenschaft, S. 943 ff., 956; ders., Verrechtlichung, S. 30. Zur Problematik dieser Auffassung s. bereits die Einleitung bei FN 14 ff.

<sup>27</sup> § 6 SGB I.

<sup>28</sup> Dazu u. zweiter Teil, 3. Kap. B).

<sup>29</sup> BVerfGE 61, S. 321 ff., 354; vgl. auch die in FN 15 f. der Einleitung zit. Entscheidungen.

<sup>30</sup> BVerfGE 61, aaO.

<sup>31</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 17.

<sup>32</sup> Vgl. den Verweis in FN 26.

teilt werden, wie eine Sozialleistung isoliert als Regelung des Sozialhilfrechts, des Kindergeldrechts oder einer anderen sozialrechtlichen Kodifikation bewertet werden darf. Vielmehr bedarf es hierfür stets eines Bezugssystems, das die *Funktion* der Leistungen und Verschonungen in ihrem jeweiligen Zusammenhang offenbart. Erst wenn dieses soziale Bezugssystem entfaltet und funktional differenziert ist, können sozial geprägte Befreiungs- und Verschonungsvorschriften mit sozialen Leistungsvorschriften verglichen und Unterschiede aufgezeigt werden. Erst danach kann das Problem der Alternativität zwischen Leistung und Verschonung vor dem Hintergrund des Spannungsverhältnisses zwischen Freiheit und Gleichheit auch auf Verfassungsebene untersucht werden.<sup>33</sup>

### B) Internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht

Der sozialpolitische Sozialrechtsbegriff, ein von seiner Funktion her bestimmter Begriff, der für die Qualifikation von Recht als Sozialrecht auf die Intensität abstellt, mit der Recht soziale Aufgaben erfüllt, muß dem Bedenken Rechnung tragen, wonach Sozialrecht über das unscharfe Kriterium der Intensität des sozialen Gehalts jegliche Abgrenzbarkeit verlieren kann.<sup>34</sup> Wird die Aufgabe des Sozialrechts vor allem im Ausgleich sozialer Defizite durch soziale Leistungen gesehen,<sup>35</sup> dann muß das Recht der sozialen Sicherheit, das Sozialversicherungsrecht, das Sozialhilfrecht, im Ergebnis also das im Sozialgesetzbuch kodifizierte Recht als Kern des Sozialrechts, als »Sozialrecht im engeren Sinne«<sup>36</sup> bezeichnet werden, weil es den Ausgleich von Defiziten durch Leistungen zum Gegenstand hat.<sup>37</sup> Nicht zum Kern des Sozialrechts gehört dann Recht, das lediglich sozial geprägt ist: der Sozialrechtscharakter ist gebrochen, wo Austauschrecht, wie etwa im Mietrecht oder deutlicher noch in der Transformation vom Dienstvertragsrecht zum Arbeitsrecht, lediglich sozial

<sup>33</sup> Vgl. u. dritter Teil.

<sup>34</sup> Vgl. o. FN 17.

<sup>35</sup> Vgl. zu diesem Systematisierungsansatz: *H. F. Zacher*, VSSR 1979, S. 145 ff., 147 f.; *H. Bley*, Sozialrecht, S. 24.

<sup>36</sup> *H. F. Zacher*, Verrechtlichung, S. 21; *ders.*, Einführung in das Sozialrecht, S. 9.

<sup>37</sup> So *H. F. Zacher*, VSSR 1979, S. 148; *ders.*, Materialien, A -21-; mit dem gleichen Ergebnis: *E. Eichenhofer*, VSSR 1981, S. 9; *G. Wannagat*, Die Bedeutung des Allgemeinen Teils des Sozialgesetzbuchs, S. 347 ff., 352 f.

Nicht auf diese Zielsetzung stellt der *formelle* Sozialrechtsbegriff ab. Er erfaßt nach heute herrschendem Verständnis als Sozialrecht von vornherein das im Sozialgesetzbuch kodifizierte Recht (vgl. Art. II, § 1 SGB AT; *H. F. Zacher*, VSSR 1976, S. 1 ff., 6 f., *ders.*, Was ist Sozialrecht?, S. 371 ff., 372; *ders.*, Einführung in das Sozialrecht, S. 9; *ders.*, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 727 f.; *B. v. Maydell*, aaO. (FN 3), Rz. 11 ff.; *D. Merten*, aaO. (FN 11), S. 766 f.; *G. Wannagat*, Die Bedeutung des Allgemeinen Teils des Sozialgesetzbuchs, S. 347 ff., 353; *W. Gitter*, aaO. (FN 3), S. 3; wohl auch *H. Bley*, aaO. (FN 3), S. 24 f.).

Der formelle Sozialrechtsbegriff ist ein pragmatischer Begriff (*H. F. Zacher*, VSSR 1976, S. 1 ff., 6 f., *ders.*, Was ist Sozialrecht?, aaO., S. 371 ff., 372; *ders.*, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 727).

durchdrungen wird.<sup>38</sup> H. Bley<sup>39</sup> spricht insoweit von anderen Rechtsgebieten, die soziale Aufgaben »akzessorisch sekundär« im Zusammenhang mit Primäraufgaben anderer Art wahrnehmen. Davon unterscheidet er diejenigen Aufgaben, die dem Sozialrecht als »eigenständig primäre« obliegen.<sup>40</sup>

Zacher hat den sozialpolitischen Ansatz zur Systematisierung von Sozialrecht durch die Unterscheidung zwischen *internalisierenden* und *externalisierenden* Lösungen konkretisiert.<sup>41</sup>

### 1) Die grundlegende Unterscheidung

Die Unterscheidung zwischen *internalisierendem* und *externalisierendem* Sozialrecht geht von der Würdigung grundlegender funktionaler Zusammenhänge der Lebenswirklichkeit aus und sieht die Aufgabe des Sozialrechts darin, Störungen, die diese Funktionszusammenhänge beeinträchtigen können, auszugleichen. Diese Zusammenhänge ergeben sich aus der Grundannahme modernen Sozialrechts, wonach jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf verwiesen ist, den Lebensunterhalt für sich und seine Familie zu verdienen.<sup>42</sup> Sie bestehen zwischen Arbeit und Einkommen, Bedarfsdeckung und Unterhaltsverband.<sup>43</sup> Störungen bzw. Defizite, verstanden als Ausnahmen von der Grundannahme, können sich in jedem der funktional miteinander verbundenen Problemfelder ergeben: im Problemfeld Arbeit und Einkommen z.B. Gefährdungen bei gefahrgeneigter Arbeit oder ein Überwiegen der Nachfrage nach Arbeitsgelegenheit gegenüber dem Arbeitsangebot; im Problemfeld Bedarfsdeckung u.a. eine relative Knappheit von Gütern; im Problemfeld Unterhaltsverband (in dem nicht nur Einkommen als Familienunterhalt weitergereicht wird, sondern auch durch tätigen Unterhalt befriedigt wird) das Fehlen der tätigen Versorger oder Verdieners.<sup>44</sup> Die Masse der sozialen Probleme erwächst indes aus der »Interdependenz der Felder«.<sup>45</sup>

<sup>38</sup> H. F. Zacher, jew. aaO.

<sup>39</sup> H. Bley, Sozialrecht, S. 24.

<sup>40</sup> H. Bley, aaO., wiederum mit Bezug auf die Kodifikation in den besonderen Teilen des SGB und damit gleichbedeutend mit dem formellen Sozialrechtsbegriff (vgl. FN 37).

<sup>41</sup> H. F. Zacher, Verrechtlichung, S. 10 ff., 23 ff.; ders., Der Sozialstaat als Aufgabe der Rechtswissenschaft, S. 943 ff., 948 ff.; ders., Was ist Sozialrecht?, Berichte und Mitteilungen der Max-Planck-Gesellschaft, S. 10 ff.; ders., Grundtypen, S. 571 ff., 574 ff.; ders., Chancen und Grenzen, S. 66 ff., 68 ff.; ders., Ehe und Familie, S. 955 ff., 961 ff.; ders., Die Rollen der öffentlichen Verwaltung, ZfAS 1990, S. 95 ff., 106 ff.; ders., Sozialversicherung, Soziale Sicherheit., HdV, S. 795 ff.; ders., ZfSH/SGB 1991, S. 625 ff., 628 ff.

<sup>42</sup> Vgl. o. l. Kap. B)II)2).

<sup>43</sup> H. F. Zacher, aaO. (FN 41).

<sup>44</sup> H. F. Zacher, Verrechtlichung, S. 24; ders., Der Sozialstaat als Aufgabe der Rechtswissenschaft, S. 943; ders., Ziele der Alterssicherung, S. 25 ff., 60 ff.

<sup>45</sup> Durch den Tod des Verdieners wird die durch ihn vermittelte Verbindung zwischen dem Feld Arbeitskraft und Einkommen und dem Feld des Unterhaltsverbandes zerstört. Daraus wiederum ergeben sich Folgen für die Bedarfsbefriedigung im Unterhaltsverband (H. F. Zacher, Verrechtlichung, S. 24 f.).

Trotz dieser Interdependenz lassen sich zwei grundsätzlich unterschiedliche Ansätze zur Vermeidung bzw. Beseitigung von Defiziten, die im Vollzug der Grundannahme entstehen, aufzeigen: *internalisierende* Problemlösungen, die durch eine soziale Veränderung der vorfindlichen Lebensordnungen wirken und *externalisierende* Problemlösungen, bei denen die soziale Korrektur aus dem Zusammenhang der vorfindlichen Lebensordnung herausgelöst wird.<sup>46</sup> Die Vorschriften über den Arbeitsschutz und die Haftung des Arbeitgebers für Betriebsunfälle bilden arbeitsrechtliche, internalisierende Problemlösungen für Defizite im Wirkungsfeld Arbeit und Einkommen, während etwa die Unfallversicherung insoweit einen externalisierenden Ansatz bildet. Internalisierend, weil der vorfindlichen Lebensordnung, dem »natürlichen« Problemfeld entspringend, ist die Ausweitung der Unterhaltspflicht auf die Großfamilie; externalisierende Lösungen werden hier in Form des Kindergeldes und der Alters- und Hinterbliebenenrente angeboten. Internalisierende und externalisierende Lösungen stimmen in ihrem sozialen Zweck insofern überein, als sie auf die Beseitigung von Defiziten gerichtet sind, die im Vollzug der Grundannahme entstehen können. Sie unterscheiden sich jedoch in der Intensität und in der Selbständigkeit ihres Ansatzes: Internalisierende Lösungen wirken auf die rechtliche Ausgestaltung *vorhandener* Lebensordnungen, indem sie diese, am Beispiel des Arbeitsrechts, etwa durch Vorschriften über die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall oder durch Unfallverhütungsvorschriften sozial verändern. Im Fall der internalisierenden Lösung geht der soziale Zweck in den größeren Zusammenhang des vorfindlichen Rechts ein: er tritt ergänzend und sichernd neben den originären Zweck des vorfindlichen Rechts, ist in seinem Bestand und in seiner Wirkung aber auch *abhängig* vom Fortbestand der vorfindlichen Lebensordnung. Der Zweck des Arbeitsrechts, Regeln für den Austausch zwischen Arbeit und Entgelt zur Verfügung zu stellen,<sup>47</sup> kann eben nur dann internalisierend gesichert werden, wenn ein Arbeitsverhältnis überhaupt besteht und er kann nur mit der Intensität gesichert werden, die mit dem Fortbestand eines Arbeitsverhältnisses vereinbar ist. Am Beispiel der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall<sup>48</sup> ergeben sich folgende Konsequenzen: Lohn ist Gegenleistung für die Arbeitsleistung. Diese Funktion entfällt nicht dadurch, daß die Arbeitsleistung im Krankheitsfall vorübergehend nicht erbracht werden kann,<sup>49</sup> weil die Lohnfortzahlung sowohl dem Gläubiger, als auch dem Schuldner der Arbeitsleistung Vertrauen in den Fortbestand eines Vertragsverhältnisses gibt, das nicht allein auf den synallagmatischen Austausch von Entgelt und Arbeitsleistung beschränkt ist, sondern Treuepflichten des Arbeitnehmers und Fürsorgepflichten des Arbeitgebers umfaßt.<sup>50</sup> Eine andere Situation tritt aber ein, wenn

<sup>46</sup> Dazu und zum Folgenden: H. F. Zacher, aaO. (FN 41).

<sup>47</sup> H. F. Zacher, Grundtypen, S. 571 ff., 576; ders., Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 745 f.

<sup>48</sup> Vgl. §§ 1 f. Lohnfortzahlungsgesetz.

<sup>49</sup> Die im Krankheitsfall zu zahlende Vergütung ist Arbeitsentgelt (G. Schaub, Arbeitsrechtshandbuch, S. 712).

<sup>50</sup> G. Schaub, aaO., S. 711.



die Krankheit dazu führt, daß die Arbeitsleistung auf Dauer nicht mehr erbracht werden kann. Weitere Zahlungen des Arbeitgebers würden den Rahmen des Arbeitsverhältnisses sprengen und könnten nicht mehr als internalisierende Lösung innerhalb des vorfindlichen Arbeitsrechts begriffen werden.<sup>51</sup> Erweisen sich internalisierende Lösungen als unzureichend, so entsteht Bedarf nach externalisierenden Problemlösungen. Mit ihnen wird die soziale Korrektur aus dem Zusammenhang der vorfindlichen Lebensordnungen herausgelöst.<sup>52</sup> Die externalisierenden Lösungen, sind die Sozialleistungssysteme, die durch die Dichte (!) ihres sozialen Zwecks zum »genuinen Sozialrecht«, zum »Sozialrecht im engeren Sinn« geprägt werden.<sup>53</sup> Anders als bei den internalisierenden Ansätzen, deren soziale Ziele eng mit dem vorfindlichen Recht verbunden sind, ist der soziale Zweck des externalisierenden Sozialrechts »primär«.<sup>54</sup> Externalisierendes Sozialrecht ist nicht vom Bestand vorfindlichen Rechts abhängig, vielmehr knüpft es seine Leistungsvoraussetzungen häufig gerade an das Fehlen von Lösungsmöglichkeiten im vorfindlichen Recht: sei es, daß eine die Grundannahme konkretisierende Rechtsbeziehung, z.B. ein Arbeitsverhältnis, erlischt, oder sei es, daß eine solche Rechtsbeziehung gar nicht zustande gekommen ist. Dennoch wäre es angesichts vielfältiger Überschneidungen und Zusammenhänge zwischen den beiden Ansätzen verfehlt, von einer grundsätzlichen Subsidiarität des externalisierenden gegenüber dem internalisierenden Sozialrecht zu sprechen.

## II) Zusammenhänge zwischen internalisierenden und externalisierenden Problemlösungen

Externalisierende und internalisierende Lösungen überschneiden und ergänzen sich ebenso wie die Problemfelder der vorfindlichen Lebensordnungen.<sup>55</sup> Beispiele aus dem auch für das Steuerrecht bedeutsamen Problemfeld Arbeit und Einkommen<sup>56</sup> bilden die Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz: externalisierend, teils auf Einkommenskompensation und teils auf Reintegration in das Arbeitsleben gerichtet sind die Leistungen des Arbeitslosengeldes und der Arbeitslosenhilfe.<sup>57</sup> Auf Integration und auf Reintegration in das Arbeitsleben

---

<sup>51</sup> H. F. Zacher, aaO. (FN 47).

<sup>52</sup> H. F. Zacher, o. FN 47.

<sup>53</sup> H. F. Zacher, Verrechtlichung, S. 29; *ders.*, Der Sozialstaat als Aufgabe der Rechtswissenschaft, S. 943 ff., 955 f.; *ders.*, Was ist Sozialrecht?, aaO., S. 12.

<sup>54</sup> H. F. Zacher, Grundtypen, S. 571 ff., 577.

<sup>55</sup> Vgl. H. F. Zacher, Grundtypen, S. 571 ff., 576: »Die sozialen Defizite und ihre Korrekturen bilden (so) eine in zwei Dimensionen flottierende Masse«.

<sup>56</sup> Im Zusammenhang mit der Besteuerung des Erwerbseinkommens ist hier auf die Verschönerung des existenznotwendigen Einkommens und auf die progressionserhöhende Berücksichtigung der arbeitsförderungsrechtlichen Einkommensersatzleistungen gemäß § 32 b Nr. 1 a EStG hinzuweisen.

<sup>57</sup> Vgl. §§ 100 ff., 134 ff. AFG sowie u. 3. Kap. C)III)1). Der Reintegrationsgedanke kommt dadurch zum Ausdruck, daß die Leistungen nur demjenigen gewährt werden, der der

gerichtet sind die Leistungen der Arbeitsvermittlung,<sup>58</sup> der Berufsberatung,<sup>59</sup> der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Bildung bzw. Umschulung.<sup>60</sup> Erfolgen diese Maßnahmen im Rahmen arbeitsrechtlicher Bindungen, d.h. innerhalb bestehender Beschäftigungsverhältnisse, dann stehen internalisierende und externalisierende Problemlösungen, ähnlich wie bei den sozialhilferechtlichen Arbeitshilfen ergänzend nebeneinander.<sup>61</sup> Das gilt auch dann, wenn der Bestand eines für internalisierende Lösungen erforderlichen Rechtsverhältnisses von externalisierenden Förderungsleistungen an Dritte, beispielsweise an Arbeitgeber abhängig ist. Beispiele dafür bilden nicht nur die Maßnahmen nach dem Arbeitsförderungsgesetz zur Förderung der ganzjährigen Beschäftigung in der Bauwirtschaft,<sup>62</sup> sondern auch steuerliche Lenkungsvorschriften, die, wie § 7 g EStG, die Bildung von gewinnmindernden Rücklagen beim Erwerb von wirtschaftlich gefährdeten Betrieben erlauben und damit der Sicherung von Arbeitsplätzen dienen.<sup>63</sup>

Besonders deutlich werden die Zusammenhänge zwischen externalisierendem und internalisierendem Sozialrecht am Beispiel des Sozialhilferechts. Leistungen der Sozialhilfe stützen und schützen den Unterhaltsverband externalisierend, wenn die internalisierenden Vorschriften des familiären Unterhaltsrechts, die das Problemfeld Einkommen und Bedarfsbefriedigung im familiären Bereich bestimmen, ganz oder teilweise (!) leerlaufen, weil ständiger oder außergewöhnlicher Bedarf mangels ausreichenden Erwerbseinkommens oder unzureichender steuerlicher Verschonung nicht autonom befriedigt werden kann.<sup>64</sup> Besonders eng ist die Verbindung zwischen internalisierendem, vorfindlichem und externalisierendem Sozialhilferecht schließlich, wenn persönliche Hilfe in Form von Betreuung und Beratung geleistet wird,<sup>65</sup> weil die Effektivität dieser Hilfen ganz entscheidend von ihrer Abstimmung auf den vorfindlichen, familienrechtlich geregelten Lebensbereich und von der Kooperationsbereitschaft des/der Hilfesuchenden abhängt. Mehr als Sach- und Geldleistungen stehen also die persönlichen Hilfen im Feld der internalisierenden Problemlösungen.

---

Arbeitsförderung zur Verfügung steht (§§ 100 Abs. 1, 134 Abs. 1 Nr. I AFG). Darin besteht ein grundlegender Unterschied gegenüber den Leistungsvoraussetzungen nach dem BSHG (vgl. u. 3. Kap. C)III)4).

<sup>58</sup> §§ 13 ff. AFG.

<sup>59</sup> §§ 25 ff. AFG.

<sup>60</sup> §§ 40 ff. AFG. Dazu u. 3. Kap. C)III)2).

<sup>61</sup> Vgl. insbes. § 40 AFG und §§ 18 ff. BSHG. Zur Abgrenzung u. 3. Kap. C)III)3).

<sup>62</sup> Vgl. §§ 74 ff. AFG.

<sup>63</sup> Vgl. o. 1. Kap. A), insbes. bei FN 5.

<sup>64</sup> Vgl. u. 3. Kap. B)II).

<sup>65</sup> Vgl. u.a. nach dem BSHG: § 8 i.V.m. § 37 b (Hilfe zur Familienplanung), §§ 68 ff. (Hilfe zur Pflege und Weiterführung des Haushalts), § 72 (Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten und i.V.m. § 75 (Altenhilfe).

### III) Folgen für ein soziales Steuerrecht

Im Bild des Alternativitätsproblems<sup>66</sup> wird deutlich, daß das Sozialhilferecht die internalisierende gegenüber der externalisierenden Lösung bevorzugt und daß soziales Steuerrecht eine wichtige Bedingung für die Verwirklichung dieser Bevorzugung ist.

#### 1) Internalisierende und externalisierende Problemlösungen als Konkretisierungen des Alternativitätsproblems

Das Problem einer Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen stellt sich, wenn die Arbeitskraft ausfällt oder mangels Arbeitsplatzes nicht eingesetzt werden kann, so daß fehlendes Erwerbseinkommen durch Sozialeinkommen ersetzt werden muß.<sup>67</sup> In diesen Fällen ist die Sozialleistung zugleich externalisierende Alternative zu dem sozial geprägten, internalisierenden (Arbeits)Recht des Einkommenserwerbs. Für das Sozialhilferecht ergibt sich aus dem Subsidiaritätsprinzip ein deutlicher Vorrang der internalisierenden Problemlösung gegenüber der externalisierenden Leistung, weil letztere erst dann gewährt wird, wenn der Hilfesuchende seinen notwendigen Lebensbedarf nicht aus eigenem Erwerbseinkommen befriedigen kann.<sup>68</sup>

Die Verwirklichung dieser Zielsetzung findet in den sozialen Verschonungstatbeständen des Steuerrechts wichtige Wirkungsbedingungen.

#### 2) Soziales Steuerrecht als Wirkungsbedingung für internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht

Soweit die Alternativität zwischen internalisierendem und externalisierendem Sozialrecht als Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen in Erscheinung tritt,<sup>69</sup> trifft die Verwirklichung einer der beiden Alternativen oder einer Kombination zwischen Erwerbs- und Sozialeinkommen auf die *Wirkungsbedingungen des Steuerrechts*: Die Verwirklichung der internalisierenden Lösung durch Verweis auf das Erwerbseinkommen ist nicht erst dann sehr problematisch, wenn bereits von vornherein, d.h. »brutto«, zu wenig Erwerbseinkommen verdient wird. Sie scheidet häufig auch dann aus, wenn und soweit das Erwerbseinkommen existenznotwendig ist und trotzdem steuerlich belastet wird.<sup>70</sup> So gesehen ist eine ausreichende steuerliche Verschonung *Wirkungsbedingung* bzw. *negative Voraussetzung* für internalisierendes Sozial-

<sup>66</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 17 sowie o. A) bei FN 31 ff.

<sup>67</sup> H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 748 f.

<sup>68</sup> Vgl. die Einleitung bei FN 31 ff., sowie o. I).

<sup>69</sup> Vgl. o. 1) und D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 123 ff.; ders., Steuerrecht oder Sozialrecht, S. 104 ff.

<sup>70</sup> Etwas anderes gilt, wenn der Steuerpflichtige, was häufig der Fall sein dürfte, den existenznotwendigen Bedarf trotzdem, nämlich aus steuerlich belastetem indisponiblen Einkommen befriedigen kann. Freilich liegt in diesem Fall ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor (dazu u. zweiter Teil, I. Kap. C)III).

recht. Die sozialhilferechtliche Zielsetzung der Befriedigung des existenznotwendigen Bedarfs durch den Hilfesuchenden selber setzt voraus, daß das von ihm erworbene existenznotwendige Einkommen steuerfrei bleibt. Darüber hinaus darf das Bemühen um Erwerbseinkommen keine für den Hilfesuchenden gleichwertige Alternative zum Sozial(hilfe)einkommen sein. Er braucht einen Erwerbsanreiz in der Form, daß das Steuerrecht mehr verschont, als das, was Sozialhilfe gewährt.<sup>71</sup> Steht aber bereits von vornherein, d.h. »brutto«, zu wenig Erwerbseinkommen zur Verfügung, so muß die für den Defizitausgleich gewährte externalisierende Sozialleistung, soll sie für die Bedarfsbefriedigung ausreichen, steuerfrei sein.<sup>72</sup> Die Steuerbefreiung für Sozialleistungen ist m.a.W. Wirkungsbedingung bzw. Negativvoraussetzung für externalisierendes Sozialrecht.<sup>73</sup>

Insoweit ist soziales Steuerrecht unselbständiger Teil modernen Sozialrechts. Steuerbefreiungen, vor allem aber Steuerverschonungen lassen sich unabhängig von ihrer Voraussetzungsfunktion aber auch selber als internalisierendes Sozialrecht begreifen, weil das Steuerrecht alle Problemfelder der sozialrechtlichen Grundannahme von den Zusammenhängen zwischen Arbeit, Einkommen und Bedarfsbefriedigung<sup>74</sup> übergreift.<sup>75</sup> Diese Zusammenhänge lassen erkennen, daß eine ausreichende steuerliche Verschonung zugleich Bedingung für die Verwirklichung dieser Grundannahme ist, die jeden Erwachsenen darauf verweist, seinen eigenen und den Lebensbedarf seiner Familie durch selbständige oder unselbständige Arbeit zu verdienen. Unzureichende Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen löst denn auch genau so wie ein von vornherein, d.h. »brutto«, unzureichendes Erwerbseinkommen Defizite bei der Verwirklichung der Grundannahme aus. Durch eine unzureichende steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen wird das Alternativitätsproblem aus dem alleinigen Zusammenhang zwischen internalisierendem und externalisierendem Sozialrecht gelöst und in einen weiteren Zusammenhang gestellt: Die Frage lautet nicht mehr nur ob und unter welchen Voraussetzungen Erwerbseinkommen durch Sozialeinkommen zu ersetzen ist. Vielmehr bezieht sie sich zusätzlich auf das Verhältnis zwischen steuerlicher *Verschonung* und sozial(hilfe)rechtlicher *Leistung*. Ebenso wenig, wie sich aber die Alternativität zwischen Erwerbs- und Sozialeinkommen als jeweils eine von nur zwei klar begrenzten Möglichkeiten stellt,

<sup>71</sup> Vgl. zu dieser Forderung bereits die Einleitung bei FN 1 und 13.

<sup>72</sup> Vgl. § 3 Nr. 11 EStG für die Steuerfreiheit der Sozialhilfe, andererseits aber auch § 32 b Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach u.a. die Leistungen der Arbeitslosenhilfe progressions-, d.h. steuersatzerhöhend zu berücksichtigen sind.

<sup>73</sup> Soweit Aufwendungen in Form von Sozialversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben von steuerlicher Belastung verschont werden (vgl. zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG u. zweiter Teil, 2. Kap. B)II)1)), sind die Verschonungen letztlich auch mittelbare Voraussetzungen für die Erlangung der beitragsfinanzierten (externalisierenden) Sozialleistungen.

<sup>74</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2).

<sup>75</sup> H. F. Zacher, *Ziele der Alterssicherung*, S. 25 ff., 66 ff.; *ders.*, *Verrechtlichung*, S. 14 ff., 30; *ders.*, *Ehe und Familie*, S. 955, 975 f.

bieten sich auch steuerliche Verschonung und soziale Leistung als jeweils einander ausschließende Alternativen an:<sup>76</sup> solange verschonbares Erwerbseinkommen vorhanden ist, kommt nicht nur eine Ergänzung desselben durch Sozialleistungen, sondern auch eine Kombination zwischen Sozialleistung und steuerlicher Verschonung in Betracht.<sup>77</sup>

Nach alledem ist für die Beurteilung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungen aus dem Blickwinkel des Steuerrechts zu berücksichtigen, ob die Entlastung einen Lastenausteilungs-, einen Lenkungs- oder einen Vereinfachungszweck<sup>78</sup> verfolgt und, falls sie einen Lastenausteilungszweck verfolgt, ob die Entlastung zur Erhaltung und Sicherung der Erwerbsgrundlage oder zur Erleichterung zwangsläufiger Aufwendungen im Bereich der Privatsphäre dient.<sup>79</sup> Aus dem Blickwinkel des Sozialhilferechts kommt es darauf an, welche *Funktion* die Leistung im System des Sozialrechts hat.

### C) Sozialrecht im engeren Sinn, Überblick

Herkömmlich wird »Sozialrecht im engeren Sinne«<sup>80</sup> also »externalisierendes«, »genuines«<sup>81</sup> bzw. »eigenständig primäres«<sup>82</sup> Sozialrecht, längerer historischer Entwicklung entsprechend,<sup>83</sup> in die Gebiete Sozialversicherung, Sozialversorgung bzw. soziale Entschädigung und Sozialhilfe oder Fürsorge eingeteilt.<sup>84</sup> Die Einteilung erfaßt zwar den Kernbestand des überkommenen Sozialrechts, beschränkt sich aber auf eine sehr grobe Darstellung der typischen Merkmale<sup>85</sup> und nimmt zum Teil erhebliche Überschneidungen der einzelnen Bereiche in Kauf.<sup>86</sup> Problematisch bleibt vor allem die systematische Einordnung der Sozialhilfe, die wegen ihres Auffangcharakters geradezu auf sachli-

<sup>76</sup> Etwas anderes gilt nur, wenn und soweit eine Verschonung mangels verschonbaren Erwerbseinkommens leerläuft.

<sup>77</sup> Beispiel: Kindergeld und Kinderfreibetrag. Dazu u. zweiter Teil, 3. Kap. B).

<sup>78</sup> Vgl. o. I. Kap. A)II), B)II)2).

<sup>79</sup> Vgl. zu der grundlegenden Unterscheidung zwischen dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip bereits o. I. Kap. B)II)1) bei FN 266 ff.

<sup>80</sup> *W. Boggs*, Referat, S. G 5 ff., G 6; *H. F. Zacher*, Verrechtlichung, S. 21.

<sup>81</sup> Vgl. *H. F. Zacher*, VSSR 1976, S. 1 ff., 6.

<sup>82</sup> *H. Bley*, Sozialrecht, S. 24.

<sup>83</sup> Vgl. dazu: *H. F. Zacher*, Einführung, S. 14 ff.; *T. Tomandl*, VSSR 1982, S. 213 ff.

<sup>84</sup> *W. Wertenbruch*, Sozialversicherungsrecht, in: v. *Münch* (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 1969, S. 341; *ders.*, DÖV 1969, S. 593 ff., 595, 596 (wo er den überkommenen »Typen-Dreiklang« bereits anzweifelt); *G. Wannagat*, Das Sozialrecht im sozialen Rechtsstaat, S. 55; *W. Gitter*, Sozialrecht, S. 5; *M. Faude*, Selbstverantwortung und Solidarverantwortung, S. 21.

<sup>85</sup> *H. Bley*, Sozialrecht, S. 24; *W. Gitter*, Sozialrecht, S. 5.

<sup>86</sup> *H. F. Zacher*, Einführung, S. 20 weist beispielsweise darauf hin, daß sich Sozialversicherung und Beamtenversorgung in der Vorsorge gegen bestimmte soziale Risiken, wie Krankheit, Invalidität u.s.w. gleichen; vgl. auch *D. Schäfer*, Die Rolle der Fürsorge im System sozialer Sicherung, S. 183 ff.

che Überschneidungen nicht nur mit internalisierenden Problemlösungen,<sup>87</sup> sondern auch mit anderen Bereichen des Sozialleistungsrechts *angelegt* ist. Eine neue, von *H. F. Zacher*<sup>88</sup> eingeführte Systematisierung der Sozialleistungen nach Vorsorgesystemen, sozialen Entschädigungssystemen sowie Hilfs- und Förderungssystemen macht dies deutlich. Sie beruht auf einem *funktionalen* Ansatz: Soziale Defizite sind besondere Ausprägungen »sozialer Lagen«, die ihrerseits durch die von der Grundannahme geprägten Funktionszusammenhänge zwischen Arbeit, Einkommen, Bedarfsdeckung und Unterhaltsverband miteinander verbunden sind und die ihre besondere soziale Relevanz gerade durch nachteilige Veränderungen dieser *Funktionszusammenhänge* erhalten. In der Grundkonzeption seiner Systematisierung unterscheidet *H. F. Zacher* neben typischen und atypischen defizitären sozialen Lagen, »Lagen sozialer Förderung«, die alternativ oder kumulativ zu defizitären Lagen gegeben sein können.

Mit den »Lagen sozialer Förderung« sind Sachverhalte gemeint, die grundsätzlich nicht als Abweichungen von der Normallage bewertet werden,<sup>89</sup> bei denen die staatliche Leistung, beispielsweise die Ausbildungsförderung oder das Wohngeld, also nicht, zumindest nicht primär, zum Ausgleich oder zur Vermeidung einer defizitären Lage, sondern zur Förderung und Aufrechterhaltung eines erwünschten sozialen Zustandes, etwa eines hohen Bildungsniveaus der Bevölkerung gewährt wird. »Lagen sozialer Förderung« können aber dann zu defizitären sozialen Lagen führen oder zu defizitären sozialen Lagen hinzutreten, wenn nachteilige Veränderungen der Funktionszusammenhänge zwischen Arbeit, Einkommen, Bedarfsdeckung und Unterhaltsverband<sup>90</sup> zu einer Abweichung von der geförderten Normallage führen. So können Leistungen an Familien, beispielsweise das Kindergeld, die Ausbildungsförderung oder das Wohngeld sowohl allgemein die Lebensbedingungen heben und die Chancengleichheit fördern, aber auch existenznotwendiges Erwerbseinkommen kompensieren. Dies gilt gleichermaßen für die Leistungen der Ausbildungs-, Arbeits- und Berufsförderung.<sup>91</sup>

Die Unterscheidung zwischen defizitären Lagen und Lagen sozialer Förderung ist nicht nur für die Systematisierung des Sozialrechts von großer Bedeutung; in ihrer Abgrenzungsfunktion offenbart sie auch eine Parallele zu der

<sup>87</sup> Vgl. o. B)II).

<sup>88</sup> Die nachfolgenden Ausführungen stützen sich auf: *H. F. Zacher*, Einführung, S. 20 ff., *ders.*, Was ist Sozialrecht, Berichte und Mitteilungen der Max-Planck-Gesellschaft, S. 16 f; *ders.*, Sozialversicherung, Soziale Sicherheit., HdV, S. 795 ff.; *ders.*, Ehe und Familie, S. 955 ff., 963 ff.; *ders.*, Grundtypen, S. 571 ff., 574 ff.; *ders.*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 673 ff.; *ders.*, Chancen und Grenzen, S. 66 ff., 68 ff.; *ders.*, Die Rollen der öffentlichen Verwaltung, ZfAS 1990, S. 95 ff., 116 ff.

<sup>89</sup> *H. F. Zacher*, jew. aaO., nennt als Beispiele Kinder, Kinderreichtum, Wohnungsaufwand, Ausbildung und berufliche Entwicklung.

<sup>90</sup> Vgl. zu diesen, durch die Grundannahme begründeten Funktionszusammenhängen o. B)I).

<sup>91</sup> Vgl. zu allen angeführten Leistungen i.e. u. 3. Kap. C).

steuerrechtlichen Unterscheidung zwischen der Verschonung aus Gründen eingeschränkter Leistungsfähigkeit einerseits – der sozialen Verschonung<sup>92</sup> – und einer Verschonung aus Lenkungsgründen andererseits.<sup>93</sup> Für die sozialrechtliche Systematisierung hat die grundsätzliche Unterscheidung zwischen defizitären sozialen Lagen und Lagen sozialer Förderung den Vorzug weiterer Differenzierbarkeit. Anhand einzelner defizitärer Lagen und/oder Lagen sozialer Förderung werden zunächst die vielfältigen Überschneidungen zwischen unterschiedlichen Ausgleichstatbeständen deutlich: Defizitäre Lagen in der Gestalt von typischen sozialen Risiken sind beispielsweise Krankheit, Invalidität, Alter, Tod oder Arbeitsunfall. Sie werden sowohl von der Sozialversicherung in Gestalt der Kranken-, Renten- oder Unfallversicherung, als auch von der Beamtenversorgung, von der Kriegsopferversorgung<sup>94</sup> und von den Leistungstatbeständen der Sozialhilfe<sup>95</sup> erfaßt. Für die Systematisierung ergibt sich daraus die Notwendigkeit, aber auch die Möglichkeit, nach der Ausgleichsfunktion zu unterscheiden, d.h. nach unterschiedlichen Gründen, Zielen und Motiven für den jeweiligen gesetzlichen Ausgleichstatbestand zu fragen. Auf diese Weise entsteht eine Ordnung, die an den Funktionsunterschieden der Ausgleichstatbestände oder, so bei Bley,<sup>96</sup> an der Art des auszugleichenden Güterdefizits orientiert ist.

H. F. Zacher unterscheidet insoweit zwischen Vorsorgesystemen, sozialen Entschädigungssystemen sowie Hilfs- und Förderungssystemen. Zu den *Vorsorgesystemen* gehört die Sicherung gegen bestimmte soziale Risiken bzw. defizitäre Lagen durch die Sozialversicherung und die Beamtenversorgung. Beide Systeme sind dadurch gekennzeichnet, daß der gesicherte Personenkreis kollektiv leistend in das Vorsorgesystem mit einbezogen wird.<sup>97</sup> Soziale *Entschädigung* umfaßt den Ausgleich von Schäden, für die das Gemeinwesen eine besondere Verantwortung trägt und für die der einzelne typischerweise nicht vorsorgen kann.<sup>98</sup> Die *Hilfs- und Förderungssysteme* gewähren Leistungen in

---

<sup>92</sup> Vgl. o. I. Kap. B)II).

<sup>93</sup> AaO. und zur Abschtichtung I. Kap. B)I).

<sup>94</sup> Vgl. jew. zur Einführung: W. Nicolay/F. Knieps, Krankenversicherung, in: SRH, C. 14; F. Ruland, Rentenversicherung, in: SRH, C. 16; W. Gitter, Unfallversicherung, in: SRH, C. 15; W. Boecken, Berufsständische Versorgungswerke, in: SRH, C. 17; B. Schulin, Soziales Entschädigungsrecht, in: SRH, C. 24.

<sup>95</sup> Dazu u. 3. Kap. B).

<sup>96</sup> H. Bley, aaO. (FN 85), S. 27 ff; 32.

<sup>97</sup> In der Sozialversicherung besteht die kollektive Leistung in der Beitragszahlung der Versicherten und bestimmter dritter Personen; in der Beamtenversorgung wird die Versorgung erdient; vgl. nur H. F. Zacher, Einführung, S. 20 f.; ders., Materialien, A-23-; ders., VSSR 1973/1974, S. 97 ff., 105; H. Bley, Sozialrecht, S. 29 f., 131 ff; W. Gitter, aaO. (FN 3), S. 4 f., 41 ff; 51 f.

<sup>98</sup> H. F. Zacher, Einführung, aaO.; H. Bley, aaO., S. 350 ff; W. Gitter, aaO., S. 202 ff. Den Kernbereich der sozialen Entschädigung bildet das Recht der Kriegsopferversorgung nach dem Bundesversorgungsgesetz mit seinen vielfältigen Bezügen u.a. zum Bundesseuchengesetz, zum Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten sowie das Lastenausgleichs- und Wiedergutmachungsrecht.

Notlagen oder in Fällen, in denen Entfaltungshilfen angemessen erscheinen, in Situationen also, in denen aus Gründen sozialer Gerechtigkeit und Solidarität geleistet wird.<sup>99</sup> Sie umfassen Maßnahmen nach dem Arbeitsförderungsgesetz, insbesondere das Arbeitslosengeld, die Arbeitslosenhilfe und besondere berufsfördernde Maßnahmen, weiterhin die Leistung von Wohngeld, Erziehungsgeld, Unterhaltsvorschuß und Kindergeld, sowie die Leistungen der Jugendhilfe.<sup>100</sup> Als allgemeines Hilfs- und Förderungssystem steht diesen Leistungen die Sozialhilfe zur Seite.<sup>101</sup> Die funktionale Ausrichtung der Unterscheidung zwischen Vorsorgesystemen, sozialen Entschädigungssystemen sowie Hilfs- und Förderungssystemen zeigt sich auch darin, daß die Vorsorgesysteme auf ein definiertes, vorsorgefähiges Risiko hin orientiert sind, bei dessen Realisierung der Vorsorge entsprechend geleistet wird, während soziale Entschädigung nach einer Verantwortung des Gemeinwesens für den Schaden fragt und damit kausal definiert ist. Hilfe und Förderung dagegen knüpfen unabhängig von einer Vorsorge oder Verantwortung, d.h. unabhängig von einer »Vorgeschichte«, an die *Situation*, beispielsweise an den konkreten, unmittelbaren (sozialhilfe-rechtlichen) Bedarf an. Sie sind von ihrer Zielsetzung her, etwa der Bedarfsbefriedigung in Gestalt der Hilfe zur Selbsthilfe, d.h. *final* determiniert. Komplex »final-kausal« definiert ist die Vorsorge: finaler Natur ist die Institution der Vorsorge als solche. Kausaler Natur dagegen sind die Einkommensersatzleistungen insofern, als sie durch vorgegebene Umstände ausgelöst und generell bestimmt werden, ohne daß die konkrete Zweckmäßigkeit geprüft wird.<sup>102</sup>

<sup>99</sup> H. F. Zacher, aaO. (FN 98); F. Klanberg, SF 1980. S. 246 ff., 247; F. Klanberg/A. Prinz, Anatomie der Sozialhilfe, FA 41 (1983), S. 281 ff., 288.

<sup>100</sup> Vgl. zu diesen Leistungen i.e. u. 3. Kap. C).

<sup>101</sup> Vgl. u. 3. Kap. B).

<sup>102</sup> H. F. Zacher, aaO. Eine Modifizierung dieser Systematisierung findet sich bei H. Bley (Sozialrecht, S. 29 f.), der Sozialrecht einteilt einerseits in das Recht des sozialen Schadensausgleichs, zu dem er die Untersysteme des Rechts der sozialen Vorsorge (dazu gehören die Sozialversicherung einschließlich der Altersvorsorge) und der sozialen Entschädigung (Beispiel: Kriegsopferversorgung) rechnet und andererseits das Recht des sozialen Nachteilsausgleichs. Das Recht des sozialen Nachteilsausgleichs umfaßt als Subsysteme das Recht der sozialen Entlastung (Beispiele: Kindergeld, Erziehungsgeld), das Recht der sozialen Hilfen (das Sozialhilferecht) und das Recht der sozialen Förderung (dazu gehören die Ausbildungsförderung und die Jugendhilfe). H. Bleys Systematisierung orientiert sich an der Art – Schaden oder Nachteil – des auszugleichenden individuellen Güterdefizits. Davon ausgehend zieht er die Verbindungslinien zum Leistungsgrund des Schadens- bzw. Nachteilsausgleichs. Schaden ist für H. Bley in diesem Zusammenhang die Differenz zwischen zwei Güterlagen, die auf die Person des Leistungsempfängers bezogen sind (»intrasubjektive« Güterlagen): der bestehenden (schlechteren) und der besseren, die bestehen würde, wenn der Leistungsfall nicht eingetreten wäre. Nachteil dagegen ist die Differenz zweier interpersoneller Güterlagen. Die Differenz ergibt sich aus einem Vergleich der Güterlage des Leistungsempfängers mit der des »Durchschnittsbürgers«. Abgesehen davon, daß H. Bley, anders als H. F. Zacher, nicht primär von der Funktion der einzelnen Sozialleistung, sondern von der Art des Schadens bzw. des Nachteils ausgeht, besteht Übereinstimmung zwischen beiden Autoren in der Grundkonzeption der Systematisierung: in der Terminologie von H. Bley unterfallen dem Schadensausgleich die Vorsorge- und Entschädigungssysteme i.S. der Einteilung von H. F. Zacher; dem Nachteilsausgleich dagegen die Hilfs- und Förderungssysteme.



### *Drittes Kapitel*

## Sozialhilferechtliche Vorgaben für ein soziales Steuerrecht

Bei dem Versuch, die soziale Reichweite bzw. Effizienz steuerlicher Entlastungsvorschriften an sozialhilferechtlichen Leistungstatbeständen zu messen, muß die besondere Funktion des Sozialhilferechts im Spektrum des Sozialrechts und der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme beachtet werden. Andernfalls besteht nicht nur die Gefahr, daß staatliche Leistungen und vom Staat auferlegte Belastungen ohne Berücksichtigung der verfassungsrechtlich bedeutsamen Unterscheidung zwischen dem Freiheitswert von Erwerbseinkommen einerseits und Sozialeinkommen andererseits<sup>1</sup> verglichen werden.<sup>2</sup> Unklar wäre bereits, welche Leistungen des Sozialhilferechts bestimmten steuerlichen Be- oder Entlastungen gegenüberzustellen sind: Ob beispielsweise in den Vergleich mit dem steuerlichen Grundfreibetrag nur der regelsatzmäßig gewährte Lebensunterhalt, oder, darüber hinaus, bestimmte Mehrbedarfszuschläge, das Kindergeld und die für einen Teil des Jahres gewährte Arbeitslosenhilfe einzu beziehen ist. Unklar wäre, ob sich Hilfen in besonderen Lebenslagen und steuerliche Verschonungen für typische oder atypische außergewöhnliche Belastungen entsprechen müssen. Schwer zu entscheiden wäre auch die Frage der Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen und, eng damit zusammenhängend, die Frage nach der Alternativität zwischen sozialer Leistung und steuerlicher Verschonung.<sup>3</sup>

Den ersten Schritt zur Lösung dieser Probleme bildet der Versuch, die systematischen Zusammenhänge der vielfältigen Hilfs- und Förderungsleistungen, ihre Zielsetzungen und die funktionalen Unterschiede zwischen den einzelnen Leistungen zu bestimmen.

---

<sup>1</sup> P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305 ff., 306: »Die vom Staat empfangene und die selbstverdiente DM vermitteln ein unterschiedliches Maß an individueller Freiheit.«

<sup>2</sup> Vgl. dazu bereits die Einleitung bei FN 93 und die verfassungsrechtliche Untersuchung u. dritter Teil.

<sup>3</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2, 2. Kap. B)III)2).

## A) Das Spektrum der Hilfs- und Förderungssysteme

Die Leistungen der Sozialhilfe, die Hilfe zum Lebensunterhalt<sup>4</sup> einerseits und die einzelnen Hilfen in besonderen Lebenslagen<sup>5</sup> andererseits stehen, was das externalisierende Sozialrecht<sup>6</sup> anbelangt, als Teile eines allgemeinen Hilfs- und Förderungssystems sowohl im Zusammenhang mit den sozialen Vorsorge- und Entschädigungssystemen als auch mit den sog. besonderen Hilfs- und Förderungssystemen.<sup>7</sup>

### 1) Überblick

Soziale Hilfs- und Förderungssysteme bilden neben den sozialen Vorsorge- und Entschädigungssystemen die dritte Säule des *externalisierenden* Sozialrechts. Sie bauen nicht auf eine Vorgeschichte der Vorsorge oder der Verantwortung auf, sondern knüpfen unabhängig davon an eine konkrete Situation, beispielsweise an einen unmittelbaren Bedarf an<sup>8</sup>. Dadurch unterscheiden sie sich von den Vorsorge- und Entschädigungssystemen. Im Zentrum der sozialen Hilfs- und Förderungssysteme steht das Sozialhilferecht als allgemeines Hilfs- und Förderungssystem. Daneben stehen als besondere Hilfs- und Förderungssysteme das Recht der Ausbildungs- und Berufsförderung, des Wohn- und Kindergeldes, das Recht der Jugendhilfe, der Arbeitslosenhilfe und das Unterhaltsvorschußgesetz.<sup>9</sup>

Hilfs- und Förderungssysteme umfassen in komplexem Zusammenspiel einzelner Leistungen ein Spektrum, das von der Gewährleistung eines minimalen, durchschnittlichen Standards über das Angebot von Chancengleichheit bis zur Förderung von Wohlstandsteilhabe reicht<sup>10</sup> und die Frage nach entsprechender, »spiegelbildlicher« steuerlicher Verschonung von Erwerbseinkommen nahelegt. Einen minimalen, durchschnittlichen Standard bietet das Sozialhilferecht mit der Hilfe zum Lebensunterhalt, die unter bestimmten Voraussetzungen auf das zum Lebensunterhalt Unerläßliche eingeschränkt,<sup>11</sup> aber auch durch Mehrbedarfzuschläge<sup>12</sup> und durch Hilfen in besonderen Lebenslagen<sup>13</sup> so weit aufgestockt werden kann, daß Erwerbseinkommen in gleicher Höhe steuerpflichtig wäre.<sup>14</sup> Ausbildungsförderung ist auf berufliche Chancengleichheit gerichtet,<sup>15</sup> sie kann aber auch zur Sicherung des Existenzmini-

<sup>4</sup> §§ 11 ff. BSHG.

<sup>5</sup> §§ 27 ff. BSHG.

<sup>6</sup> Vgl. o. 2. Kap. B).

<sup>7</sup> Vgl. o. 2. Kap. C), sowie u. C).

<sup>8</sup> Vgl. o. 2. Kap. C), sowie u. B).

<sup>9</sup> AaO., sowie u. C).

<sup>10</sup> Vgl. H. F. Zacher, Sozialversicherung, Soziale Sicherheit, in: HdV, S. 795 ff.

<sup>11</sup> § 25 BSHG.

<sup>12</sup> Vgl. §§ 23 f. BSHG.

<sup>13</sup> §§ 27 ff. BSHG.

<sup>14</sup> Vgl. die Einleitung A), FN 1, sowie u. zweiter Teil, 3. Kap. C)IV) in FN 538.

mums dienen.<sup>16</sup> Die Förderung der beruflichen Bildung nach dem Arbeitsförderungsgesetz reicht von Zuschüssen an Berufsanfänger<sup>17</sup> bis zur Gewährung von Unterhaltsgeld bei beruflicher Fortbildung und Umschulung.<sup>18</sup> Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe kompensieren den Ausfall von Einkommen im Problemfeld Arbeit und Einkommen.<sup>19</sup> Wohngeld dient der Sicherung wirtschaftlichen, angemessenen und familiengerechten Wohnens.<sup>20</sup> Jugendhilfe soll den Anspruch auf Erziehung zur körperlichen, geistig-seelischen und sozialen Tüchtigkeit u.a. durch Gewährung des notwendigen Lebensunterhalts verwirklichen.<sup>21</sup> Erziehungsgeld soll die Betreuung des Kleinkindes in der ersten Lebensphase fördern.<sup>22</sup> Leistungen nach dem Unterhaltsvorschußgesetz sollen Ausfälle zivilrechtlicher Unterhaltsansprüche kompensieren.<sup>23</sup> Kindergeld schließlich soll das in § 6 SGB I normierte Recht auf Minderung der durch den Kindesunterhalt entstehenden wirtschaftlichen Belastungen ausfüllen.<sup>24</sup>

## II) Funktion und Funktionswandel der Sozialhilfe

Das Bundessozialhilfegesetz ist am 1.6.1962 in Kraft getreten.<sup>25</sup> Es löste die Reichsverordnung über die Fürsorgepflicht vom 8.12.1923<sup>26</sup> und die Reichsgrundsätze über Voraussetzung, Art und Maß der öffentlichen Fürsorge vom 4.12.1924<sup>27</sup> ab.<sup>28</sup> Verglichen mit seiner ursprünglichen Konzeption hat das Bundessozialhilfegesetz einen tiefgreifenden Funktionswandel von einer Hilfe in Ausnahmefällen zu einer vermehrt auf Dauer angelegten Hilfeleistung erfahren. Er ist bedeutsam u.a. für die Lösung des Alternativitätsproblems, d.h. für das Verhältnis zwischen staatlich gewährter und selber erworbener Freiheit.

In der Gesetzesbegründung<sup>29</sup> wird festgestellt, daß die Hilfe unter der Geltung des alten Fürsorgerechts überwiegend in der Unterstützung für den »laufenden Lebensunterhalt«<sup>30</sup> gesehen wurde. Sowohl »infolge der Besserung der

<sup>15</sup> Vgl. die Gesetzesbegründung zum BAföG, BT-Drucks. VI/1975, S. 20, sowie u. C)I)5).

<sup>16</sup> Vgl. o. 2. Kap. C) bei FN 99 f., sowie u. C)I)5).

<sup>17</sup> §§ 33 ff. i.V.m. § 40 AFG, sowie u. C)III)2)a).

<sup>18</sup> §§ 33 ff., i.V.m. §§ 41 ff., 47 ff., 44 AFG, sowie u. C)III)2)b), c).

<sup>19</sup> §§ 100 ff., 134 ff. AFG sowie u. C)III)1).

<sup>20</sup> § 1 WoGG sowie u. C)II).

<sup>21</sup> § 1 i.V.m. § 6 Abs. 2 JWG, sowie u. C)I)4).

<sup>22</sup> Vgl. die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 10/3792, S. 13, sowie u. C)I)2).

<sup>23</sup> §§ 1, 2 UnterhVG, sowie u. C)I)3).

<sup>24</sup> Vgl. u. C)I)1), sowie u. zweiter Teil, 3. Kap. B).

<sup>25</sup> BSHG vom 30.6.1961 (BGBl. I, S. 815) i.d.F. vom 20.1.1987 (BGBl. I, S. 401, ber. S. 494); vgl. zur Rechtsentwicklung: P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilferecht, Rz. 4 f.

<sup>26</sup> RGBl. I, S. 179.

<sup>27</sup> RGBl. I, S. 765.

<sup>28</sup> Zur Rechtsentwicklung: B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilfe, S. 37 ff., 43 ff.; Burdenski/v. Maydell/Schellhorn, Gemeinschaftskommentar, Rdnr. 9 ff. zu § 9 SGB I.

<sup>29</sup> BT-Drucks. III/1799, S. 3, A I 3.

<sup>30</sup> AaO. (Hervorhebung nur hier).

wirtschaftlichen Verhältnisse als auch infolge der Schaffung besonderer Sozialleistungsgesetze« sei jetzt die Möglichkeit gegeben, »sich mehr und mehr *individuellen* Notständen zuzuwenden, die nicht den reinen Lebensunterhalt betreffen.<sup>31</sup> Mit der Bezugnahme auf die Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Feststellung, daß »ein weit größerer Personenkreis als früher in die Systeme der sozialen Sicherheit einbezogen ist«,<sup>32</sup> erhielt das Gesetz die »Stellung eines Ausfallbürgen«:<sup>33</sup> Der Grundsatz des Nachrangs der Sozialhilfe<sup>34</sup> wurde zu einem systemtragenden Prinzip des Sozialhilferechts.<sup>35</sup> Sozialhilfe sollte einen »Ausnahmecharakter« haben:<sup>36</sup> sowohl gegenüber der Selbsthilfe des Hilfesuchenden als auch gegenüber der Hilfe Dritter einschließlich (!) der Hilfe anderer Sozialleistungsträger.<sup>37</sup> Der Nachranggrundsatz kennzeichnet die Sozialhilfe als »Basissystem«, als »Auffangnetz« der sozialen Sicherung und weist ihr eine »Lückenbüßerfunktion« dort zu, wo das »Netz der sozialen Sicherheit« zu grobmaschig ist.<sup>38</sup>

Die Hoffnung, daß die Bedeutung der Fürsorge als »Instrument materieller Mindestsicherung«<sup>39</sup> der Konzeption des neuen Sozialhilfegesetzes und dem Trend in den Jahren 1950 bis 1960 entsprechend, weiter zurückgehen würde, hat sich nicht erfüllt.<sup>40</sup> Entgegen der Erwartung einer »Marginalisierung des Leistungsaufwandes der Sozialhilfe«<sup>41</sup> ist die Anzahl der unterstützten Personen und der Leistungsaufwand sprunghaft angestiegen.<sup>42</sup> Auch der innerhalb des Sozialhilferechts angestrebte Vorrang der Hilfen in *besonderen* Lebenslagen bzw. *vorübergehenden* Notsituationen anstelle der dem alten Fürsorge-recht entsprechenden laufenden Hilfe zum allgemeinen Lebensunterhalt<sup>43</sup> ist

<sup>31</sup> AaO. (Hervorhebung nur hier), sowie aaO., S. 33, A III.

Vgl. zu diesen Erwartungen und Prognosen: B. Schulte, NVwZ 1989, S. 211 ff.; D. Krefl/J. Münder, Einführung, S. 1 ff.; D. Giese, Die Entwicklung, S. 9 ff.

<sup>32</sup> BT-Drucks., aaO., S. 31, A I 1.

<sup>33</sup> AaO., S. 37, A VIII.

<sup>34</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 19 ff.

<sup>35</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 28), S. 109.

<sup>36</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO.

<sup>37</sup> Vgl. zu diesem umfassenden Nachrang: § 2 Abs. 2 BSHG sowie u. B)II).

<sup>38</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 28), S. 32; vgl. auch: H. Bley, Sozialrecht, S. 402; W. Gitter, Sozialrecht, S. 214; W. Adamy/G. Naegele/J. Steffen, SF 1983, S. 193; F. Klanberg/A. Prinz, FA 41 (1983), S. 281 ff., 284; M. Faude, Selbstverantwortung und Solidarverantwortung, S. 22.

<sup>39</sup> D. Giese, aaO. (FN 31), S. 10.

<sup>40</sup> Vgl. die Nachw. in FN 28.

<sup>41</sup> D. Giese, aaO. (FN 31), S. 10.

<sup>42</sup> In DM: 1963 = 1860 Mio.; 1985 = 20.823,6 Mio.; 1986 = 23.100 Mio. (D. Giese, aaO.). Die Steigerungsrate der Sozialhilfesaufgaben der Kommunen betrug von 1985 auf 1986 19,2 v.H. (J. Egert, Sozialhilfe und Sozialstaat, S. 21 ff., 22;). Vgl. auch: I. Gaertner, Perspektiven der Sozialhilfe, S. 65 ff., 66 f.

<sup>43</sup> Vgl. die Gesetzesbegründung o. FN 29, sowie B. Schulte, aaO. (FN 31), S. 21; ders., Perspektiven der Sozialhilfe, S. 73 ff.; D. Giese, aaO. (FN 31), S. 9 ff., 10; O. Fichtner, Die Defizite der Sozialhilfe, S. 29; S. Leibfried, Perspektiven der Sozialhilfepolitik, S. 91; J. Münder, Mängelagen, S. 56 ff., 62.

nicht eingetreten.<sup>44</sup> Ganz im Gegenteil: Hilfe zum laufenden Lebensunterhalt hat eine wichtige und »wachsende Bedeutung für die Einkommenssicherung großer Schichten der Bevölkerung«, die Funktion einer »zentralen sozialen Grundsicherung«,<sup>45</sup> den Charakter einer immer noch »unzureichenden Sicherungseinrichtung gegen typische Lebensrisiken«,<sup>46</sup> einer »letzten Unterstützung«<sup>47</sup> bzw. »Grundversorgung«<sup>48</sup> bekommen.<sup>49</sup> Die Rede ist von einem »Paradigmenwechsel« von der »individuellen Nothilfe« zur sozialen »Grundsicherung«<sup>50</sup> und der Grund für diese Entwicklung wird sowohl in der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung als auch in einer restriktiven Gesetzgebung gesehen. Für ersteres sei hier nur auf die Arbeitslosigkeit,<sup>51</sup> für letzteres auf die sog. »Deckelung der Regelsätze« durch das Haushaltsstrukturgesetz 1981 und das Haushaltsbegleitgesetz 1983 verwiesen.<sup>52</sup> *B. Schulte*<sup>53</sup> spricht von »Strukturdefizite(n) der Sozialhilfe« und nennt insbesondere die mangelnde Harmonisierung des Sozialhilferechts mit dem privatrechtlichen Unterhaltsrecht und mit dem Steuerrecht.<sup>54</sup>

Im Rahmen der Vorschläge zur Lösung der Schwierigkeiten gibt es zwei Diskussionsschwerpunkte. Zum einen geht es um eine an den tatsächlichen Lebenshaltungskosten orientierte, bedarfsgerechte Bestimmung des Warenkorb.<sup>55</sup> Zum anderen werden, der eingetretenen Funktionsänderung des Sozialhilferechts entsprechend, unterschiedliche Modelle einer Grundsicherung, Grundversorgung oder Grundrente diskutiert.<sup>56</sup> Die Idee von einer »Garantie

<sup>44</sup> Von den 3,02 Mio. Personen (1,33 Mio. Männer und 1,69 Mio. Frauen), die im Jahr 1986 Sozialhilfe erhielten, bezogen 2,24 Mio. laufende Hilfe zum Lebensunterhalt und 1,12 Mio. Hilfe in besonderen Lebenslagen (*B. Schulte*, aaO. (FN 31), S. 211 ff., 212; *ders.*, Perspektiven der Sozialhilfe, S. 73 ff., 80 f.). Bereits im Jahre 1981 lebten knapp 30 v.H. aller Berechtigten sieben Jahre lang und mehr von der Sozialhilfe (*B.-O. Kuper*, Die Defizite der Sozialhilfe, S. 37 ff., 41).

<sup>45</sup> *B. Schulte*, aaO. (FN 31), S. 211 ff., 212.

<sup>46</sup> *J. Egert*, aaO. (FN 42), S. 21.

<sup>47</sup> *D. Kreft/J. Münder*, aaO. (FN 31), S. 3.

<sup>48</sup> *S. Leibfried*, aaO. (FN 43), S. 91 ff., 92.

<sup>49</sup> Vgl. auch: *D. Giese*, aaO. (FN 31), S. 10; *J. Egert*, aaO. (FN 42), S. 21; *O. Fichtner*, aaO. (FN 43), S. 29 ff.

<sup>50</sup> *S. Leibfried*, aaO. (FN 43), S. 91 ff., 105.

<sup>51</sup> *W. Adamy/G. Naegele/J. Steffen*, aaO. (FN 38), S. 199; *G. Bäcker/H. Kühn*, ZfS/SH 1986, S. 70 ff., 75.

<sup>52</sup> Durch die »Deckelung« wurde die am sog. Warenkorb orientierte Bedarfsermittlung durch gesetzliche, unter dem Preisanstieg liegende Erhöhungsquoten ersetzt (durch das HStruktG vom 22.12.1981, BGBl. I, S. 523 wurde die Regelsatzerhöhung für 1982 und 1983 auf 3 v.H. begrenzt; das Haushaltsbegleitgesetz 1983 vom 20.12.1982, BGBl. I, S. 1857 brachte eine Begrenzung auf 1 v.H. jährlich, i.e.: *S. Leibfried*, aaO. (FN 43), S. 91 ff., 96; *D. Giese*, aaO. (FN 31), S. 14; *J. Egert*, aaO. (FN 42), S. 21).

<sup>53</sup> *B. Schulte*, aaO. (FN 31), S. 212.

<sup>54</sup> AaO.: »z.B. aufgrund unterschiedlicher »Existenzminima«.

<sup>55</sup> Vgl. dazu die Nachw. in FN 52.

<sup>56</sup> *D. Kreft/J. Münder*, aaO. (FN 31), S. 4; *J. Münder*, Mängelagen, S. 56 ff., 62; *D. Giese*, aaO. (FN 31), S. 16; *K.-O. Lindlahr*, Die Defizite der Sozialhilfe, S. 47 ff., 50; *B. Schulte*, Perspektiven der Sozialhilfe, S. 73 ff., 75 f., 84; *ders.*, aaO. (FN 31), S. 211 ff.; *ders.*, Die

eines individuellen Mindesteinkommens« wurde aber nicht erst in der Krisenzeit des Sozialhilferechts diskutiert.<sup>57</sup> Im Steuerrecht ist sie unter dem Stichwort einer »Negativsteuer« geläufig.<sup>58</sup>

Die Einführung einer Grundsicherung würde, nur darauf sei an dieser Stelle hingewiesen,<sup>59</sup> die wichtigsten Strukturprinzipien des Sozialhilferechts berühren. Nicht nur der Nachranggrundsatz,<sup>60</sup> auch der Grundsatz einer an den Besonderheiten des individuellen Einzelfalles orientierten Bedarfsermittlung<sup>61</sup> müßte modifiziert werden. Dies hätte eine Verringerung des Ansporns zur Selbsthilfe, einer Hauptzielsetzung der Sozialhilfe<sup>62</sup> mit einem hohen, die Menschenwürde berührenden verfassungsrechtlichen Rang,<sup>63</sup> zur Folge. Die damit verbundene Typisierung und Nivellierung von Leistungen auf niedrigem Niveau (»Gruppenfürsorge«) hätte, von der freiheitsrechtlichen Problematik einer solchen Egalisierung abgesehen, wichtige Auswirkungen auf die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungen. Zum einen wäre die Frage der Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen in einem wichtigen Bereich zu Lasten des Erwerbseinkommens, verbunden mit geringeren Anforderungen an die steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen beantwortet. Zum anderen würde durch die notwendige Pauschalierung und Typisierung des Bedarfs die Verwirklichung individueller Steuergerechtigkeit<sup>64</sup> erschwert.

Die nachfolgende Untersuchung erhebt nicht den Anspruch, über das Für und Wider einer Grundsicherung zu entscheiden. Sie orientiert sich am »klassischen« Verständnis von Sozialhilfe und damit an der ursprünglichen funktionalen Konzeption des Bundessozialhilfegesetzes. Zum einen, weil das Gesetz in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nach wie vor mit dem ursprünglichen Auftrag des Gesetzgebers<sup>65</sup> ausgelegt wird: danach ist Sozialhilfe gerade keine »rentengleiche wirtschaftliche Dauerleistung«. <sup>66</sup> Zum anderen können

Rolle des Beitrags, S. 383 ff.; S. Leibfried, aaO. (FN 43), S. 91 ff., 92, 105; A. Hofmann, Eine bedarfsorientierte Grundsicherung, S. 112 ff.; J. Isensee, Die Rolle des Beitrags, S. 481; F. Klanberg, NDV 1986, S. 437 ff.; ders., SF 1980, S. 246 ff.; F. Ruland, ZRP 1987, S. 354 ff.; M. Stolleis, Referat, S. 63; B. v. Maydell, NDV 1978, S. 341 ff.; H. F. Zacher, VSSR 1976, S. 1 ff., 20.

<sup>57</sup> Vgl. nur *BVerwGE* 23, S. 149 ff., 155 vom 26.1.1966.

<sup>58</sup> I. Chrysant/B. Rürup, *StuW* 1971, S. 359 ff.; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 112 f.; K. Strohner, *FR* 1988, S. 434 ff. zum Entwurf des »Kronberger Kreises« zur Neuordnung von direkten Steuern und Sozialleistungen; vgl. auch, aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht, E.-P. Kauemann, Möglichkeiten, S. 127 ff.

<sup>59</sup> Vgl. zur verfassungsrechtlichen Problematik einer steuerfinanzierten Grundsicherung u. dritter Teil, 3. Kap. B) 1)2)a) bei FN 217.

<sup>60</sup> Dazu i.e. u. B)II).

<sup>61</sup> Vgl. zum Individualisierungsgrundsatz des § 3 BSHG u. B)I).

<sup>62</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 19 ff., 31 ff.

<sup>63</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 BSHG, sowie u. dritter Teil, 1. Kap. B)II)2), 3. Kap. B).

<sup>64</sup> Zur Individualisierung im Steuerrecht u. zweiter Teil, 1. Kap)B).

<sup>65</sup> Vgl. die Gesetzesbegründung o. FN 29.

<sup>66</sup> Vgl. auch: *BVerwGE* 25, S. 307 ff., 309; 40, S. 308 ff., 310; 57, S. 237 ff., 239; 66, S. 342 ff., 344.

sich die differenzierten Leistungsvoraussetzungen des Bundessozialhilfegesetzes auch dann als wertvolle Vorgaben für ein soziales Steuerrecht erweisen, wenn Sozialhilfe selber diesen Vorgaben nicht mehr genügen kann; aus Gründen, die ihre Ursache möglicherweise gerade in sozialen Defiziten des Steuerrechts haben.

### III) Strukturierung

Aussagen über die soziale Reichweite bzw. Effektivität steuerlicher Entlastungen setzen eine Strukturierung des Spektrums der Hilfs- und Förderungssysteme voraus. Sie soll unter Berücksichtigung der funktionalen Verflechtungen und Differenzierungen innerhalb dieser Systeme Bezugspunkte bzw. Bezugsebenen für die soziale Bewertung der steuerlichen Entlastungen de lege lata oder de lege ferenda erkennbar machen. Erste Strukturelemente ergeben sich bereits aus der funktionalen Konzeption des allgemeinen Hilfs- und Förderungssystems Sozialhilfe, dessen Zielsetzungen ganz entscheidend durch den Grundsatz des Nachrangs staatlicher Hilfe gegenüber der Selbsthilfe geprägt werden.<sup>67</sup> Weiterhin aus der Unterscheidung zwischen dem allgemeinen Hilfs- und Förderungssystem Sozialhilfe und den besonderen Hilfs- und Förderungssystemen sowie aus dem Versuch, Hilfe und Förderung jeweils funktional voneinander abzugrenzen.<sup>68</sup>

### B) Das Sozialhilferecht als allgemeines Hilfs- und Förderungssystem

Aufgabe der Sozialhilfe ist es, dem Empfänger der Hilfe die Führung eines Lebens zu ermöglichen, das der Würde des Menschen entspricht.<sup>69</sup> Zur Erfüllung dieser Aufgabe sieht das Gesetz persönliche Hilfen, Geld- und Sachleistungen vor.<sup>70</sup> Die Leistungen sollen den Empfänger der Hilfe befähigen, soweit wie möglich unabhängig von ihr zu leben.<sup>71</sup> Mit diesem Anspruch, der auch im unmittelbaren textlichen Anschluß an die Verpflichtung auf die Menschenwürde steht und konkreten Ausdruck u.a. in den Vorschriften über die Hilfe zur Arbeit findet,<sup>72</sup> verdeutlicht das Gesetz einen wichtigen Aspekt menschenwürdi-

---

<sup>67</sup> Vgl. den Verweis in FN 62.

<sup>68</sup> Die nachfolgende Darstellung der Grundzüge des Sozialhilferechts erweist sich im Hinblick auf einige »Vereinfachungen« in der *steuerrechtlichen* Diskussion über die Maßstabsfunktion sozialhilferechtlicher Leistungen für realitätsgerechte Steuerverschonungen (vgl. den Verweis in FN 2) als dringend erforderlich.

<sup>69</sup> § 1 Abs. 2 Satz 1 BSHG. W. Groß, NDV 1963, S. 313 ff., 318 spricht von der »königlichen Norm« des Sozialhilferechts; vgl. auch: Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 1, Rdnr. 3; B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilfe, S. 104 m.w.N.

<sup>70</sup> § 8 BSHG.

<sup>71</sup> § 1 Abs. 2 Satz 2 BSHG.

<sup>72</sup> §§ 18 ff. BSHG. Dazu u. C)III)1)b).

gen Lebens<sup>73</sup> in Form einer Zielvorstellung, hinter der das Menschenbild einer freiheitlich über ihr eigenes Schicksal bestimmenden Persönlichkeit steht.<sup>74</sup> Das Nachrang- bzw. Subsidiaritätsprinzip, das Bedarfsdeckungsprinzip und das Individualisierungsprinzip<sup>75</sup> sichern die Verwirklichung der in § 1 Abs. 2 BSHG niedergelegten Aufgaben und Zielsetzungen in dem sie »ergänzt, unterstrichen und verstärkt« durch § 1 SGB I<sup>76</sup> als Rahmen und Leitlinien für die Anwendung und Auslegung des Bundessozialhilfegesetzes maßgebend sind.<sup>77</sup>

Anhand der genannten Prinzipien lassen sich die Bezugspunkte für die Beurteilung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungen weiter strukturieren:<sup>78</sup> Die Konkretisierungen des *Nachrangprinzips* bestimmen die Schwelle, jenseits derer es gerechtfertigt ist, vom Erwerbseinkommen oder vom Verweis auf ein Erwerbseinkommen auf Leistungen der Sozialhilfe überzuwechseln.<sup>79</sup> Weil aber steuerliche Entlastungen Wirkungsbedingungen bzw. negative Voraussetzungen nicht nur für das internalisierende, sondern auch für das externalisierende Sozialrecht sind, geraten die Konkretisierungen des Nachrangprinzips und, damit verbunden, die Bestimmung der »Schwelle« in eine unmittelbare Abhängigkeit zu den Befreiungs- und Verschonungstatbeständen des Steuerrechts.<sup>80</sup> Die Konkretisierungen des sozialhilferechtlichen *Individualisierungsprinzips* bilden die Bezugspunkte für das Maß der personellen und sachlichen Differenziertheit, mit der steuerliche Befreiungen und Verschonungen wirken. Sie stehen in engem Zusammenhang mit den Konkretisierungen des *Bedarfsprinzips*, die als Kriterien für den Grund und für den Umfang sozialhilferechtlicher Leistung und, spiegelbildlich dazu, als denkbare Vorgaben

<sup>73</sup> In der Literatur finden sich nur vereinzelt Hinweise darauf, daß die Befähigung zur Selbsthilfe eine wichtige Voraussetzung für ein menschenwürdiges Leben ist. Vgl. etwa P. Trenk-Hinterberger, ZfSH 1980, S. 46 ff., 48; ders., Sozialhilferecht, Rz. 12 ff.; J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip, S. 273. Den Zusammenhang zwischen der Pflicht des Staates zum Schutz der Menschenwürde und dem Verlangen an den einzelnen, seine eigenen Kräfte anzuspinnen, betont aber BVerwGE 23, S. 149 ff., 153. Eine andere Auffassung, so das Gericht (aaO., S. 156), würde zur unausgesprochenen Voraussetzung die Vorstellung haben, daß die Gemeinschaft in der Lage wäre, die Persönlichkeit des einzelnen als eines individuellen Wesens auf ein Standardbild hin umzuformen,... eine Auffassung, die ihn letztlich zum Objekt eines staatlichen Verfahrens machen und damit gegen den Satz von der Menschenwürde verstoßen würde.

<sup>74</sup> Vgl. H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 739: »Der Mensch bleibt primär ein Wesen, das in Freiheit für sich selbst sorgt«. Dazu gehört auch, daß bei der Gestaltung der Hilfe den Wünschen des Hilfeempfängers entsprochen werden soll (vgl. § 3 Abs. 2 BSHG, dazu: Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 3, Rdnr. 11 f.).

<sup>75</sup> Vgl. zu diesen Grundsätzen u. B)I)1),II).

<sup>76</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 1, Rdnr. 18.

<sup>77</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 69), S. 104; P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilferecht, in: SRH, C. 21, Rz. 18 ff.; W. Schellhorn, Textausgabe, S. 11 ff.; W. Gitter, Sozialrecht, S. 214 f.

<sup>78</sup> Vgl. zu diesem Ansatz o. A)I).

<sup>79</sup> Vgl. zum Alternativitätsproblem bereits die Einleitung bei FN 17 ff., sowie 2. Kap. B)III)2).

<sup>80</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)III)2).



für entsprechende steuerliche Verschonungen im Mittelpunkt dieser Untersuchung stehen.

### 1) Bedarfsdeckung nach dem Individualisierungsgrundsatz

Das Bedarfsdeckungsprinzip besagt, daß Leistungen der Sozialhilfe gewährt werden, um einer konkreten individuellen Notlage abzuhelpfen.<sup>81</sup> Sozialhilfe ist, ihrem Auftrag, Hilfe zur Selbsthilfe zu leisten, entsprechend, keine »rentengleiche wirtschaftliche Dauerleistung mit Versorgungscharakter«. <sup>82</sup> Zur Sozialhilfe wird nicht für einen bestimmten Zeitraum »veranlagt«, vielmehr bringt der in § 3 Abs. 1 BSHG konkretisierte Individualisierungsgrundsatz<sup>83</sup> zum Ausdruck, daß das Gesetz den Hilfesuchenden mit seinen wechselnden Wünschen und Bedürfnissen in einer konkreten, sich ständig wandelnden Notlage sieht, die den Sozialhilfefall »gleichsam täglich erneut regelungsbedürftig« macht.<sup>84</sup> Im Hinblick auf die weitgehenden Typisierungen der steuerlichen Verschonungstatbestände<sup>85</sup> ist das Individualisierungsprinzip auf drei verschiedenen Ebenen Bezugspunkt für das Maß der personellen und sachlichen Differenziertheit, mit der steuerliche Entlastungen wirken: Bei der *Feststellung der Notlage* ist zu berücksichtigen, ob und inwieweit der Hilfeempfänger, dem Grundsatz der materiellen Subsidiarität entsprechend, auf seine eigenen Kräfte und auf die Hilfe Dritter verwiesen werden darf. Auch sein Alter, die Zugehörigkeit zu einem Familienverband und seine psychische Situation ist bei der Feststellung der Notlage zu beachten. Die *Individualisierung der Hilfestaltung* erfordert eine auf die konkrete Notlage bzw. auf den konkreten Bedarf abgestimmte Hilfeform,<sup>86</sup> die auch in einer Kombination, etwa von Beratung, Betreuung, Zuteilung eines Heimplatzes und Gewährung von Geld- und Sachleistungen bestehen kann.<sup>87</sup> *Individualität der Hilfeleistung* schließ-

<sup>81</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 69), S. 126; Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, Einf., Rdnr. 14, § 3, Rdnr. 1 f. Vgl. auch: BVerwGE 58, S. 65 ff., 70 f.

<sup>82</sup> BVerwGE o. FN 66.

Rein tatsächlich hat aber gerade die Hilfe zum Lebensunterhalt heute wachsende Bedeutung für die Einkommenssicherung großer Schichten der Bevölkerung (vgl. zu diesem Funktionswandel der Hilfe o. A)II).

Darin und in der Unabhängigkeit von den Gründen, die zu der Notlage geführt haben (vgl. auch: BVerwGE 29, S. 99 ff., 102) unterscheidet sich die Sozialhilfe von den Vorsorge- und Entschädigungssystemen, die auf einer Vorgeschichte aufbauen und in dieser ihren Leistungsgrund finden (vgl. dazu o. 2. Kap. C).

<sup>83</sup> Gemäß § 3 Abs. 1 BSHG richten sich Art, Form und Maß der Sozialhilfe nach der Besonderheit des Einzelfalles, vor allem nach der Person des Hilfeempfängers, der Art seines Bedarfs und den örtlichen Verhältnissen.

<sup>84</sup> BVerwGE 25, S. 307 ff., 308 f.

<sup>85</sup> Vgl. u. zweiter Teil, 2. Kap. B); B)II)1b); C)II)1); C)II)3) bei FN 305 ff.; C)II)3)c) bei FN 336 ff.; C)II)4) bei FN 349; 3. Kap. A)I) bei FN 37; C)I) bei FN 353 ff.; C)II)1); C)III)1a) bei FN 420 f.

<sup>86</sup> Vgl. § 8 Abs. 1 und 2 BSHG.

<sup>87</sup> Vgl. § 21 Abs. 3 BSHG.

lich verlangt, vom Anspruch des *einzelnen* und von seinem individuellen, persönlichen Bedarf auszugehen,<sup>88</sup> auch dann, wenn der Hilfsbedürftige einer Bedarfsgemeinschaft angehört.<sup>89</sup> Im Gegensatz zu der streng gesetzgebundenen Eingriffsverwaltung im Steuerrecht ist schließlich noch auf die Konkretisierung des Individualisierungsgrundsatzes durch § 4 Abs. 2 BSHG hinzuweisen. Danach ist, soweit vom Gesetz nicht ausgeschlossen, über Form und Maß der Sozialhilfe nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden,<sup>90</sup> wobei die Hilfe zur Abwendung einer dem einzelnen drohenden Notlage auch vorbeugend gewährt werden kann.<sup>91</sup>

Das Gesetz unterscheidet zwischen der Hilfe zum Lebensunterhalt und der Hilfe in besonderen Lebenslagen,<sup>92</sup> wobei die Hilfe zum Lebensunterhalt als Sicherung des Existenzminimums den typischen und die Hilfe in besonderen Lebenslagen ergänzend dazu oder auch allein<sup>93</sup> den untypischen, d.h. den außerhalb des allgemeinen Lebensunterhalts liegenden Bedarf befriedigen soll.<sup>94</sup> In dieser Zweigleisigkeit wird, darauf sei hier nur zur Rechtfertigung einer weiteren Auffächerung des Bedarfsprinzips hingewiesen, eine Ähnlichkeit mit der äußeren Systematik einkommensteuerrechtlicher Verschonungen deutlich: der Sicherung des normalen Existenzminimums<sup>95</sup> dient der typisierte Grundfreibetrag, während Aufwendungen für bestimmte untypische, »außergewöhnliche« Aufwendungen durch besondere Abzugsbeträge berücksichtigt werden.<sup>96</sup>

Gemäß § 8 BSHG wird Sozialhilfe in den Formen der persönlichen Hilfe, der Geld- oder der Sachleistung gewährt.

Entsprechend der Zielsetzung dieses Kapitels, Bezugspunkte für eine Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften zu erarbeiten, läge eine Beschränkung auf Sozialhilfe in Form von Geldleistungen

<sup>88</sup> *BVerwGE* 50, S. 73 ff., 76 f.; 55, S. 148 ff., 150; vgl. auch § 22 Abs. 1 Satz 2 BSHG, wonach Leistungen zum Lebensunterhalt abweichend von den Regelsätzen zu bemessen sind, soweit dies nach den Besonderheiten des Einzelfalles geboten ist (dazu u. 1)b)).

<sup>89</sup> §§ 11, 16 und § 7 BSHG, wonach bei der Gewährung der Sozialhilfe die besonderen Verhältnisse der Familie des Hilfesuchenden berücksichtigt werden sollen (Grundsatz der familiengerechten Hilfe, dazu u. 1)b)).

<sup>90</sup> Vgl. auch §§ 88 Abs. 3, 91 Abs. 3 BSHG, wonach vom Einsatz bestimmten Vermögens oder von der Inanspruchnahme Dritter abgesehen werden kann, wenn dies eine »Härte« bzw. »besondere Härte« darstellen würde. Auf die »Vertretbarkeit«, »Zumutbarkeit« oder »Angemessenheit« stellen ab: §§ 12 Abs. 1 Satz 2, 15, 18 Abs. 3, 43 Abs. 1, 23 Abs. 3, 69 Abs. 2 BSHG.

<sup>91</sup> § 6 Abs. 1 BSHG.

<sup>92</sup> Vgl. §§ 11 ff., 27 ff. BSHG.

<sup>93</sup> Vgl. das Beispiel der Verknüpfung von Hilfe in besonderen Lebenslagen als Anstalts- oder Heimhilfe mit der Hilfe zum Lebensunterhalt (§ 27 Abs. 3 BSHG; dazu: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 69), S. 152).

<sup>94</sup> *W. Schellhorn*, Textausgabe, S. 25; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*. BSHG, § 27, Rdnr. 1; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO., S. 140.

<sup>95</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 23 ff., sowie u. zweiter Teil, 2. Kap. A)II).

<sup>96</sup> Vgl. einstw. nur §§ 33, 33 a EStG.

nahe.<sup>97</sup> Auf diese Weise würde jedoch die Darstellung der besonderen Funktion des allgemeinen Hilfs- und Förderungssystems und damit eine wichtige Voraussetzung für die richtige Bewertung möglicher Vorgaben für ein soziales Steuerrecht unnötig erschwert.

### 1) Hilfe zum Lebensunterhalt

Die gesetzlichen Konkretisierungen der Hilfe zum Lebensunterhalt haben besondere Bedeutung für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Verschonungen, weil sie die typischen Aufwendungen für ein menschenwürdiges Leben umfassen. Soweit Hilfe zum Lebensunterhalt in Form von Regelsätzen gewährt wird, ist sie in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verpflichtung des Gesetzgebers zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht<sup>98</sup> als Vorgabe für die Bemessung des Umfangs steuerlicher Verschonungen und damit für die quantitative Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips ausdrücklich angesprochen.<sup>99</sup>

#### a) Allgemeine Grundsätze

Hilfe zum Lebensunterhalt ist gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 BSHG Hilfe zum »notwendigen Lebensunterhalt«. Sie umfaßt die notwendigen Bedürfnisse des täglichen Lebens, die Grundbedürfnisse der menschlichen Existenz und unterscheidet sich dadurch von der Hilfe in besonderen Lebenslagen, die bestimmten, »qualifizierten« Bedarfssituationen begegnen soll.<sup>100</sup> Entsprechend der Zielsetzung des § 1 Abs. 1 BSHG sind mit dem Begriff des notwendigen Lebensunterhalts die zur Erhaltung eines menschenwürdigen Lebens erforderlichen Mittel gemeint.<sup>101</sup> § 12 BSHG bestimmt anhand einer nicht abschließenden Aufzählung<sup>102</sup> von Bedarfsgruppen, was zum notwendigen Lebensunterhalt gehört und nennt »besonders Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Heizung und persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens« zu denen »in vertretbarem Umfang auch Beziehungen zur Umwelt und eine

---

<sup>97</sup> Wenngleich auch Sachbezüge die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhen, so werden diese grundsätzlich nicht einzelnen Belastungen als diesen konkret entsprechende Entlastungen gegenübergestellt, sondern »unter Verlust ihrer sachlichen Identität« i.d.R. den Einkünften aus unselbständiger Arbeit hinzugerechnet (vgl. § 19 Abs. 1 EStG i.V.m. § 2 LStDVO und der VO über den Wert der Sachbezüge in der Sozialversicherung – SachbezVO – i.d.F. v. 18.12.1984, BGBl. I, S. 1642, zuletzt geändert durch Art. 1 VO v. 17.12.1990, BGBl. I, S. 2913 und VO v. 12.12.1991, BGBl. I, S. 2210).

<sup>98</sup> BVerfGE 66, S. 214 ff. Dazu die Einleitung A), bei FN 2 ff., 43 ff.).

<sup>99</sup> BVerfGE, aaO., S. 214: »...kann das Sozialhilferecht wesentliche Anhaltspunkte liefern«.

<sup>100</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilfe, S. 145; Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 12, Rdnr. 2.

<sup>101</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 1, Rdnr. 2.

<sup>102</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 100), S. 147.

Teilnahme am kulturellen Leben« gehören.<sup>103</sup> Aus der in der Sanktionsnorm des § 25 Abs. 2 BSHG vorgesehenen Möglichkeit, die Hilfe »bis auf das zum Lebensunterhalt Unerläßliche« einzuschränken, ergibt sich, daß der notwendige Lebensunterhalt nicht die Untergrenze des für ein menschenwürdiges Leben erforderlichen Existenzminimums bildet.<sup>104</sup> Was der notwendige Lebensunterhalt im einzelnen umfaßt ist mehr als der notdürftige Unterhalt i.S. des § 1611 Abs. 1 BGB a.F., jedoch weniger, als der angemessene Unterhalt gemäß § 1610 Abs. 1 BGB.<sup>105</sup> Das Bundesverwaltungsgericht<sup>106</sup> weist »auf die in gewissen Grenzen wandelbaren Anschauungen über das, was zu einem menschenwürdigen Leben gehört« hin. Es nimmt Bezug auf die »jeweils herrschenden Lebensgewohnheiten und Erfahrungen«,<sup>107</sup> stellt fest, daß der Begriff des menschenwürdigen Lebens »sich nicht allein als eine Formel für das physiologisch Notwendige« umschreiben läßt.<sup>108</sup> Der Bedürftige, so das Gericht, in seiner Entscheidung über die Versorgung von Behinderten mit Kraftfahrzeugen,<sup>109</sup> soll »die Hilfen finden, die es ihm ermöglichen, in der Umgebung von Nichthilfeempfängern ähnlich wie diese zu leben«. Anhaltspunkte für die Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffs »notwendiger Lebensunterhalt« aus dem Zusammenhang des Gesetzes ergeben sich neben allgemeinen Differenzierungsgeboten, die auf die grundsätzliche Bedeutung *individueller* Bedarfsprüfung und Bedarfsbefriedigung für ein menschenwürdiges Leben hinweisen,<sup>110</sup> aus der ausdrücklichen gesetzlichen Benennung bestimmter Bedarfe bzw. Leistungen, beispielsweise der Möglichkeit zur Übernahme von Krankenversicherungs- und Alterssicherungsbeiträgen.<sup>111</sup> Das sind Hilfen, die den besonderen Stellenwert der Sicherheit und des Risikoschutzes für ein menschenwürdiges Leben zum Ausdruck bringen. Auslegungshilfen ergeben sich auch aus den gesetzlichen Konkretisierungen des in § 3 BSHG normierten Individualisierungsgrundsatzes, insbesondere aus personellen Differenzierungen: der Tatsache, daß der notwendige Lebensunterhalt bei Kindern und Jugendlichen auch den besonderen, vor allem durch das Wachstum bedingten Bedarf umfaßt<sup>112</sup> und den Vorschriften über die Eingliederungshilfen in das Arbeitsleben.<sup>113</sup> Eine den notwendigen Lebensunterhalt nach personel-

<sup>103</sup> § 12 Abs. 1 BSHG.

<sup>104</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 102).

<sup>105</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 100), S. 148.

<sup>106</sup> BVerwGE 25, S. 307 ff., 316 f.

<sup>107</sup> BVerwGE 35, S. 178 ff., 180 f.; vgl. auch BVerwGE 69, S. 146 ff., 154. Dort wird ein zusätzlicher Bedarf für Aufwendungen zu Weihnachten durch einmalige Leistungen (vgl. § 21 Abs. 1 BSHG) durch Bezugnahme auf die »herrschenden Lebensgewohnheiten und Erfahrungen« begründet.

<sup>108</sup> BVerwGE, aaO.

<sup>109</sup> BVerwGE 36, S. 256 ff., 258.

<sup>110</sup> Vgl. §§ 3, 15 a, 16, 21 BSHG.

<sup>111</sup> §§ 13, 14 BSHG.

<sup>112</sup> § 12 Abs. 2 BSHG; vgl. dazu: BVerwG, NJW 1991, S. 2304 ff.; J. Winkelmann, ZfSH/SGB 1992, S. 113 ff.; Mergler/Zink, § 12, Rdnr. 45 ff.

<sup>113</sup> §§ 18 ff., insbes. § 20 BSHG. Dazu u. C)III)1)b).

len und nach sachlichen Merkmalen konkretisierende Regelung findet sich in § 21 Abs. 3 BSHG, der die Gewährung von Geldleistungen bei einem Anstalts- oder Heimaufenthalt zum Gegenstand hat und zugleich eine »Brücke« zu den Hilfen in besonderen Lebenslagen bildet.<sup>114</sup>

Ganz besondere Bedeutung, insbesondere als Vorgaben für die quantitative Bestimmung steuerlicher Verschonungen haben gesetzliche Konkretisierungen des notwendigen Lebensunterhalts im Rahmen der Leistungsgewährung nach Regelsätzen.<sup>115</sup>

## b) Leistung nach Regelsätzen

Laufende Leistungen zum Lebensunterhalt außerhalb von Anstalten, Heimen und gleichartigen Einrichtungen werden gemäß § 22 BSHG nach Regelsätzen, oder, soweit dies nach den Besonderheiten des Einzelfalles geboten ist, auch abweichend von diesen gewährt.<sup>116</sup> Die Höhe der Regelsätze wird im Rahmen einer entsprechend § 22 Abs. 2 BSHG zu erlassenden Rechtsverordnung<sup>117</sup> von den zuständigen Landesbehörden festgesetzt. Bis zur Einführung eines als »Statistik-Modell« bezeichneten Bedarfsbemessungssystems mit Geltung ab 1.7.1990<sup>118</sup> war das vom Deutschen Verein für öffentliche und private Fürsorge entwickelte Warenkorb-Modell Bemessungsgrundlage für den Regelsatz-Bedarf.<sup>119</sup> Das neue »Statistik-Modell« orientiert sich, angelehnt an die Bedarfsgruppen des § 12 BSHG, am tatsächlichen, statistisch ermittelten Ausgaben- und Verbrauchsverhalten von Haushalten in unteren Einkommensgruppen,<sup>120</sup> wobei laufende Leistungen für die Unterkunft grundsätzlich in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen gewährt werden.<sup>121</sup> Die mit der Bedarfsbefriedi-

<sup>114</sup> § 21 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 27 Abs. 3 BSHG.

<sup>115</sup> Vgl. o. FN 98.

<sup>116</sup> § 22 Abs. 1 Satz 2 BSHG; vgl. zum sozialhilferechtlichen Individualisierungsgrundsatz o. bei FN 88 ff.

<sup>117</sup> Verordnung zur Durchführung des § 22 des Bundessozialhilfegesetzes (Regelsatzverordnung) v. 20.7.1962 – BGBl. I, S. 515 – i.d.F. der ÄndVO v. 10.5.1971 – BGBl. I, S. 451), modifiziert durch die zweite Verordnung zur Änderung der Regelsatzverordnung vom 21.3.1990 (BGBl. I, S. 562) und die 3. VO v. 7.10.1991 (BGBl. I, S. 1971).

<sup>118</sup> Dazu *B. Schulte*, NVwZ 1990, S. 1146 ff.; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, BSHG, Nachtrag, S. 3; Deutscher Verein für öffentliche und private Fürsorge, Gutachtliche Äußerung; *M. Mehlich*, ZfSH/SGB 1992, S. 14 ff.

<sup>119</sup> Vgl. zu diesem Verfahren, zur Kritik und zu neueren Entwicklungen bei der Bedarfsermittlung *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, Sozialhilfe, S. 153 ff.; *B. Schulte*, Perspektiven der Sozialhilfe, S. 73 ff., 88; *P. Galperin*, Neubearbeitung des Bedarfsmengenschemas (Warenkorbes) für die Regelsätze in der Sozialhilfe, NDV 1981, S. 110 ff.; *O. Fichtner*, Die Defizite der Sozialhilfe, S. 29 ff., 32 f.; *K. O. Lindlahr*, Die Defizite der Sozialhilfe, S. 47 ff., 48.

<sup>120</sup> Vgl. die Nachweise in FN 118 und die §§ 1 bis 3 der RegelsatzVO.

<sup>121</sup> § 3 Abs. 1 RegelsatzVO. Gemäß § 3 Abs. 3 der VO werden auch die laufenden Leistungen zum Lebensunterhalt in Höhe der tatsächlichen Kosten gewährt, wenn jemand außerhalb, beispielsweise in einer anderen Familie untergebracht wird (vgl. dazu *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 151 m.w.N.); zum Verhältnis zu den Leistungen nach dem Wohngeldgesetz u. C)II)2). Nach Auskunft des Sozialamts der Stadt München wurden an

gung nach Regelsätzen verbundene Typisierung und Leistungspauschalierung trägt der Notwendigkeit Rechnung, Verwaltungsabläufe auch im Rahmen der Sozialhilfegewährung zu schematisieren und damit zu vereinfachen.<sup>122</sup> Dies gilt vor allem angesichts der zunehmenden Bedeutung, die die Hilfe zum Lebensunterhalt für die Einkommenssicherung großer Teile der Bevölkerung erlangt hat.<sup>123</sup> Die damit verbundene Einschränkung des Individualisierungsgrundsatzes wird aber durch besondere gesetzliche Differenzierungsgebote gemildert: Vorgaben für das durch die Regelsätze zu bestimmende allgemeine »Sozialhilfeleistungsniveau«<sup>124</sup> enthält § 22 Abs. 3 BSHG in der Form des Gebotes, bei der Festsetzung der Regelsätze die tatsächlichen Lebenshaltungskosten und die örtlichen Unterschiede zu berücksichtigen und darauf Bedacht zu nehmen, daß die Regelsätze zusammen mit den Durchschnittsbeträgen für die Kosten der Unterkunft unter dem durchschnittlichen Netto-Arbeitsentgelt unterer Lohngruppen zuzüglich Kindergeld und Wohngeld bleiben.<sup>125</sup> Obwohl mit diesen Vorschriften ein bedarfsfremder, weil einkommensorientierter Bezugspunkt in die Bestimmung des notwendigen Lebensunterhalts hineinkommt, verhindert sie, daß Sozialhilfe entgegen der Intention des Nachranggrundsatzes eine »attraktive Alternative«<sup>126</sup> zu eigener Erwerbstätigkeit wird.<sup>127</sup> Dennoch bleibt Kritik: für eine an den Regelsätzen orientierte steuerliche Verschonung<sup>128</sup> ist der Einwand bedeutsam, daß der Bezug der Regelsätze auf das untere Lohnniveau eine Größe zum Maßstab hat, die das notwendige Existenzminimum möglicherweise selber nicht garantiert.<sup>129</sup> Das Gesetz erlaubt jedoch eine Überschreitung dieser Bezugsgrenze bei größeren Haushaltsgemeinschaften, wenn sich die Verpflichtung zur Sicherung des Lebensunterhalts anders nicht erreichen läßt.<sup>130</sup> Soweit zur Begründung dieser Ausnahme darauf hingewiesen wird, daß das Arbeitseinkommen reines Entgelt für die Arbeitsleistung sei und die familiäre Situation nicht berücksichtige, während die Leistungen nach den §§ 11 ff. BSHG der Zahl der Familienangehörigen Rechnung zu tragen hätten,<sup>131</sup> kann dem nicht ohne weiteres zugestimmt werden:

---

alleinstehende Wohnungsinhaber (Haushaltsvorstände) über die Regelsatzleistungen (vgl. u. in FN 135) hinaus im Jahr 1991 Kosten für die Unterkunft in Höhe von durchschnittlich DM 467 zuzüglich eines Zuschusses in Höhe von 25 v.H. für Heizung und Mietnebenkosten, somit DM 584/Monat gezahlt. Diese Zahlungen erhöhen sich für jedes weitere Familienmitglied um ca. DM 100/Monat.

<sup>122</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 152.

<sup>123</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>124</sup> W. Breuer/H. Hartmann, NDV 1983, S. 33.

<sup>125</sup> § 22 Abs. 3 BSHG. Zu den Ausnahmen sogleich.

<sup>126</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 163.

<sup>127</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO.; W. Breuer/H. Hartmann, aaO. (FN 124), S. 36 ff.; Deininger, NDV 1981, S. 104 ff.

<sup>128</sup> Vgl. BVerfGE, aaO. (FN 98 f.), und die Einleitung A) bei FN 44 ff.

<sup>129</sup> Vgl. die in FN 127 angeführten Nachw.

<sup>130</sup> § 22 Abs. 3 BSHG i.V.m. § 4 der RegelsatzVO a.F. (vgl. zur Neufassung, in der § 4 nicht mehr enthalten ist o. bei FN 117 ff.).

<sup>131</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 163; Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, Rdnr. 3 zu § 4 der RegelsatzVO.

§ 22 Abs. 2 Satz 2 BSHG verweist ausdrücklich auf das *Netto*-Arbeitsentgelt zuzüglich Kindergeld und Wohngeld. Das *Netto*-Arbeitsentgelt ergibt sich jedoch durchaus unter Berücksichtigung der familiären Situation, insbesondere nach Abzug von Kinderfreibeträgen und anderen unterhaltsbedingten Belastungen. Auch das Wohn- und das Kindergeld berücksichtigen die familiäre Lage.<sup>132</sup> Steuerlich bleibt sie im Ergebnis nur dann unberücksichtigt, wenn die zur Entlastung entsprechender Aufwendungen vorgesehenen Abzüge mangels eines entsprechenden Brutto-Einkommens nicht zur Wirkung kommen, wenn also entsprechende Steuerverschonungen leerlaufen.<sup>133</sup>

Unabhängig davon, ob die Regelsätze nach der Grundregel des § 22 Abs. 3 Satz 2 BSHG unter Beachtung des durchschnittlichen *Netto*-Arbeitsentgelts unterer Lohngruppen oder entsprechend der soeben beschriebenen Abweichung festgesetzt werden, ergibt sich als Ergebnis der Festsetzung der sog. *Eckregelsatz* für den Haushaltsvorstand, d.h. für denjenigen, der die Generalunkosten einer gemeinsamen Haushaltsführung zu tragen hat.<sup>134</sup> Haushaltsangehörigen steht wegen des Individualisierungsgrundsatzes ein eigener Anspruch auf Hilfe zum Lebensunterhalt zu, der gestaffelt nach dem Alter des Haushaltsangehörigen in Prozenten des *Eckregelsatzes* bemessen ist.<sup>135</sup> In diesem Zusammenhang ist auch auf die Möglichkeit zur Gewährung einmaliger Leistungen nach Maßgabe des § 21 BSHG an Personen, die keine laufende Hilfe zum Lebensunterhalt benötigen, hinzuweisen. Einmalige Leistungen sollen unregelmäßig auftretende Bedarfe (Kleider, größere Haushaltsgegenstände, Heizmaterial) befriedigen, die nicht von der laufenden Hilfe zum Lebensunterhalt umfaßt sind. Sie werden auch Personen gewährt, die zwar grundsätzlich keine laufenden Leistungen zum Lebensunterhalt benötigen, aber der ein-

<sup>132</sup> Dazu u. C)I)1); C)II); zweiter Teil, 3. Kap. B).

<sup>133</sup> Vgl. bereits o. 2. Kap. B)III)2).

<sup>134</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, Rdnr. 6 zu § 2 RegelsatzVO. Zu diesen Kosten rechnen bestimmte Gesamtbedürfnisse der Haushaltsgemeinschaft sowie nicht aufteilbarer Aufwand an Kochfeuerung, Beleuchtung u.a. (*dies.*, aaO.). Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 RegelsatzVO gelten die Regelsätze für den Haushaltsvorstand (in München ab 1.7.1992: DM 555/Monat) auch für den Alleinstehenden. Ein durch die 2. VO zur Änderung der RegelsatzVO v. 21.3.1990 (BGBl. I, S. 562) an § 2 Abs. 1 Satz 2 angefügter Satz 3 der RegelsatzVO vom 10.5.1971 (o. FN 117), wonach für Alleinstehende vom Beginn des 19. bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres ein Regelsatz in Höhe von 90 v.H. des Regelsatzes eines Haushaltsvorstandes festzusetzen ist, sofern nach Landesrecht nicht ein höherer Regelsatz gilt, wurde durch die 3. VO v. 7.10.1991 (BGBl. I, S. 1971) wieder gestrichen.

<sup>135</sup> Gemäß § 2 Abs. 3 der RegelsatzVO betragen die Regelsätze für sonstige Haushaltsangehörige bezogen auf den Regelsatz des Haushaltsvorstandes:

1. bis zur Vollendung des 7. Lebensjahres 50 v.H., beim Zusammenleben mit einer Person, die allein für die Pflege und Erziehung des Kindes sorgt, 55 v.H. (in München ab 1.7.1992: DM 278/305),

2. vom Beginn des 8. bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres 65 v.H. (in München ab 1.7.1992: DM 361),

3. vom Beginn des 15. bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres 90 v.H. (in München ab 1.7.1992: DM 500) und vom Beginn des 19. Lebensjahres an 80 v.H. (in München ab 1.7.1992: DM 444).

maligen oder der unregelmäßigen Belastung nicht aus eigenen Kräften gewachsen sind.<sup>136</sup>

Gesetzliche Modifikationen, d.h. weitere Differenzierungen der Regelsatzbeträge ergeben sich für die in den §§ 23 und 24 BSHG typisierten Mehrbedarfsfälle. Im Hinblick auf die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungen für Unterhaltsaufwendungen ist besonders auf die Mehrbedarfsregelung für Alleinerziehende in § 23 Abs. 2 BSHG hinzuweisen, die vor allem den durch Kinderbetreuungskosten entstehenden Mehraufwand ausgleichen sollen.<sup>137</sup> Alleinerziehende erhalten vorbehaltlich eines im Einzelfall höheren Bedarfs einen Mehrbedarfszuschlag von 20 vom Hundert des maßgebenden Regelsatzes, wenn sie mit einem Kind unter 7 Jahren oder mit zwei oder drei Kindern unter 16 Jahren zusammenleben und allein für deren Pflege und Erziehung sorgen. Bei vier oder mehr Kindern erhöht sich der Zuschlag auf 40 vom Hundert.<sup>138</sup> Von den besonderen Mehrbedarfszuschlägen des § 23 Abs. 1 und 3 BSHG<sup>139</sup> abgesehen, verdient die Mehrbedarfsregelung des § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG Erwähnung im Hinblick auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Lastenausteilungs- und Lenkungsnormen.<sup>140</sup> Das Gesetz sieht einen Mehrbedarf »in angemessener Höhe ... für Erwerbstätige, vor allem für Personen vor, die trotz beschränkten Leistungsvermögens einem Erwerb nachgehen«. Während die bisher beschriebenen Hilfen, der wichtigsten Funktion des allgemeinen Hilfs- und Förderungssystems entsprechend, »konkret-bedarfsorientiert«<sup>141</sup> sind, kommt der Mehrbedarfsregelung für Erwerbstätige neben einer Hilfs-<sup>142</sup> auch eine Anreiz- bzw. eine Förderungsfunktion in Bezug auf die von § 2 Abs. 2 BSHG erstrebte Unabhängigkeit von der Sozialhilfe zu.<sup>143</sup> Als Ausnahme vom Grundsatz des Nachrangs, der eine volle Anrechnung des Erwerbseinkommens nach Maßgabe des § 76 BSHG gebietet,<sup>144</sup> ist die Vorschrift, die im Ergebnis einen Anrechnungsfreibetrag gewährt, jedoch eng auszulegen.<sup>145</sup>

<sup>136</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 181 ff.; vgl. zur steuerrechtlichen Problematik der außergewöhnlichen Belastungen u. zweiter Teil, 2. Kap. C)II); 3. Kap. C).

<sup>137</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 168; vgl. in diesem Zusammenhang auch die Behandlung des Kindergeldes als Einkommen i.S. des § 76 BSHG, u. II)1)a) aa)(2).

<sup>138</sup> Damit ist jedoch nicht der Lebensbedarf der Kinder abgegolten. Vielmehr steht diesen, dem Individualisierungsgrundsatz entsprechend, jeweils ein eigener Anspruch auf Sozialhilfe zu, der vorbehaltlich eines besonderen Bedarfs nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 RegelsatzVO zu bemessen ist (vgl. dazu auch o. bei FN 112).

<sup>139</sup> § 23 Abs. 1 BSHG sieht einen Mehrbedarfszuschlag u.a. für Personen vor, die das 60. Lebensjahr vollendet haben und für werdende Mütter vom 6. Schwangerschaftsmonat an. Abs. 3 regelt Mehrbedarfszuschläge für Behinderte.

<sup>140</sup> Vgl. o. I. Kap. B).

<sup>141</sup> H. F. Zacher, Grundtypen, S. 571 ff., 587.

<sup>142</sup> Z.B. Ausgleich des durch eine bestimmte Tätigkeit erhöhten Energiebedarfs (Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 23, Rdnr. 31).

<sup>143</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 169; BVerwGE 39, S. 314 ff., 319; 40, S. 343 ff., 345.

<sup>144</sup> Dazu u. II)1)a).

<sup>145</sup> BVerwGE 51, S. 55 ff., 57. Insbesondere darf kein Verhalten gefördert werden, das in



## 2) Hilfe in besonderen Lebenslagen, Überblick

Während die Hilfe zum Lebensunterhalt als Sicherung des Existenzminimums den typischen Bedarf des Hilfesuchenden befriedigen soll, ist die Hilfe in besonderen Lebenslagen<sup>146</sup> ergänzend dazu darauf gerichtet, den untypischen, d.h. den außerhalb des allgemeinen Lebensunterhalts entstehenden, »qualifizierten« Bedarf zu decken.<sup>147</sup> § 27 BSHG führt in Abs. 1 zwölf verschiedene<sup>148</sup> »Typen«<sup>149</sup> bzw. »vertypete« Hilfearten<sup>150</sup> beispielhaft, d.h. nicht abschließend,<sup>151</sup> auf. Anders als bei der Hilfe zum Lebensunterhalt stehen bei den Hilfen in besonderen Lebenslagen nicht die Geldleistung bzw. die wirtschaftliche Hilfe, sondern die persönliche Hilfe und die Sachleistung im Vordergrund.<sup>152</sup> Dies ergibt sich auch aus der besonderen Formulierung des Nachranggrundsatzes in § 28 BSHG, ergänzt durch Sondervorschriften für einzelne Hilfearten. Nach diesen Vorschriften wird bei der Hilfe in besonderen Lebenslagen auf den Einsatz von Einkommen und Vermögen verzichtet, soweit dies dem Hilfesuchenden und seinen Angehörigen nicht zuzumuten ist.<sup>153</sup>

Der Vorrang der »humanitären gegenüber der materiellen« Hilfe<sup>154</sup> erschwert Vergleiche zwischen den Hilfen in besonderen Lebenslagen und Verschonungstatbeständen des Steuerrechts, die auf die Entlastung von Aufwendungen für in *Geld* bewertbare Leistungen gerichtet sind. Dennoch sind sie in einem kurzen Überblick darzustellen. Zum einen, weil sie ein Ausmaß an funktionaler Differenziertheit offenbaren, das die Bedenken bezüglich eines isolierten Vergleichs des Regelsatzes mit dem steuerlichen Grundfreibetrag be-

---

Folge eines durch Raubbau an der Gesundheit erzielten Mehreinkommens letztlich Mehraufwendungen, etwa in Gestalt von Krankenhilfe erforderlich macht (aaO.). Anders, als steuerliche Lenkungsziele, die dem Fiskalzweck der Belastung häufig zuwiderlaufen, darf also die Anreizfunktion der sozialhilferechtlichen Mehrbedarfsregelung den Primärzielen des allgemeinen Hilfs- und Förderungssystems nicht entgegenstehen.

<sup>146</sup> §§ 27 ff. BSHG.

<sup>147</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 250 f., 252; Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, Rdnr. 1, 24 ff., E. Oestreicher, BSHG, Rdnr. 5, 9 f.; Knopp/Fichtner, BSHG, Rdnr. 4 jew. zu § 27.

<sup>148</sup> Die Hilfe zum Aufbau oder zur Sicherung der Lebensgrundlage (§ 30), vorbeugende Gesundheitshilfe (§ 36), Krankenhilfe, sonstige Hilfe (§§ 37 ff.), Hilfe zur Familienplanung (§ 37 b), Hilfe für werdende Mütter und Wöchnerinnen (§ 38), Eingliederungshilfe für Behinderte (§§ 39 ff.), Blindenhilfe (§§ 67 ff.), Hilfe zur Pflege (§ 68 f.), Hilfe zur Weiterführung des Haushalts (§§ 70 f.), Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten (§ 72) und Altenhilfe (§ 75).

<sup>149</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 250.

<sup>150</sup> P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilferecht, Rz. 79.

<sup>151</sup> Vgl. Abs. 2 Satz 1. Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, Rdnr. 7 und Knopp/Fichtner, BSHG, Rdnr. 1 f. jew. zu § 27 betonen, daß die Aufzählung in Abs. 1 für Ist- und Soll-Leistungen vollständig, für Kann-Leistungen (Abs. 2) jedoch nicht erschöpfend sei.

<sup>152</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 251; Gottschick/Giese, BSHG, § 27, Rdnr. 1.

<sup>153</sup> Dazu u. II)1)c)cc).

<sup>154</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 152).

stätigt.<sup>155</sup> Danach erweist sich der Regelsatz nicht nur im System der Hilfe zum Lebensunterhalt,<sup>156</sup> sondern auch in Anbetracht möglicher Aufstockungen durch die Hilfen in besonderen Lebenslagen lediglich als Basisgröße.

Soweit im Rahmen dieser Hilfen Geldleistungen vorgesehen sind, ist im Hinblick auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Lastenausteilungs- und Lenkungsnormen<sup>157</sup> zu beachten, ob sie mit der Zielsetzung einer Förderungsleistung oder zum Ausgleich einer defizitären Lage erbracht werden.

Als Förderungsleistung, deren Gewährung im Ermessen der Behörde steht, kann Hilfe zum Aufbau oder zur Sicherung der Lebensgrundlage in Form von Geldbeihilfen oder Darlehen gegeben werden.<sup>158</sup> Wegen des Vorrangs entsprechender arbeitsförderungsrechtlicher Maßnahmen<sup>159</sup> hat diese Hilfe in der Praxis<sup>160</sup> keine besondere Bedeutung. Sie soll i.d.R. nur dann gewährt werden, wenn dem Hilfesuchenden andernfalls Hilfe zum Lebensunterhalt geleistet werden müßte.<sup>161</sup> In Bezug auf die soziale Reichweite steuerlicher Verschonungen ist die Regelung dennoch interessant, weil sie das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung als objektives Nettoprinzip berührt, d.h. als Gebot, Aufwendungen, die der Sicherung und Erhaltung der Einnahmequelle dienen, von steuerlicher Belastung zu verschonen.<sup>162</sup>

Im Bereich der Hilfen, bei denen es um Beseitigung körperlicher und psychischer Notlagen geht und im Bereich der Lebenslagen, die durch »Sozialisationsdefizite bzw. Desozialisationsgefahren« gekennzeichnet sind,<sup>163</sup> haben Geldleistungen grundsätzlich nur eine ergänzende Funktion zu persönlichen Hilfen und Sachleistungen. Dies gilt vornehmlich für diejenigen Leistungen, die, wie die vorbeugende Gesundheitshilfe und die Krankenhilfe,<sup>164</sup> hauptsächlich subsidiär zu entsprechenden Versicherungsleistungen gewährt werden und die in erster Linie, wie bei der Hilfe zur Familienplanung,<sup>165</sup> die direkte Übernahme der Behandlungskosten zum Gegenstand haben.<sup>166</sup> Eine ergänzende Funktion haben Geldleistungen auch im Rahmen der Hilfe für werdende Mütter und Wöchnerinnen.<sup>167</sup>

<sup>155</sup> Vgl. zu diesen Bedenken bereits die Einleitung bei FN 23 ff., 65 ff., 80 ff.

<sup>156</sup> Vgl. o. 1)b).

<sup>157</sup> Vgl. o. 1. Kap. B).

<sup>158</sup> § 30 BSHG.

<sup>159</sup> Zu diesen u. C)III).

<sup>160</sup> *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 267: 1983 entfielen darauf 0,05 % der gesamten Ausgaben für die Hilfen in besonderen Lebenslagen.

<sup>161</sup> § 30 Abs. 2 BSHG.

<sup>162</sup> Vgl. bereits o. 1. Kap. bei FN 4, 266 ff.

<sup>163</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung, der die Hilfen nach Maßgabe der §§ 36 bis 71 einerseits und §§ 72, 75 BSHG andererseits entsprechen: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 266.

<sup>164</sup> Vgl. §§ 36, 37 BSHG.

<sup>165</sup> § 37 b BSHG.

<sup>166</sup> Vgl. *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 269 ff.

<sup>167</sup> Gem. § 38 Abs. 2 Nr. 3 BSHG wird ein Pauschbetrag für die im Zusammenhang mit der Entbindung entstehenden Aufwendungen, gem. Abs. 2 Nr. 5 wird Mutterschaftsgeld geleistet.

Leistungen, die als Hilfe zum Lebensunterhalt bei der Unterbringung des Behinderten in einer Anstalt, einem Heim oder in einer gleichartigen Einrichtung gewährt werden, umfassen neben den Aufwendungen für den in der Einrichtung gewährten Lebensunterhalt auch einen angemessenen Barbetrag.<sup>168</sup> Dieser dient zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse; er soll den »Freiheits- und Gestaltungsraum« des Hilfeempfängers vergrößern.<sup>169</sup> Während die Eingliederungshilfe für Behinderte gemäß § 39 Abs. 4 BSHG nur bei Aussicht auf Erfolg gewährt<sup>170</sup> wird und dadurch, insbesondere im Zusammenhang mit § 39 Abs. 3 BSHG<sup>171</sup> der Reintegrationsgedanke des Sozialhilferechts<sup>172</sup> betont und verfolgt wird, liegt der Schwerpunkt bei der Hilfe zur Pflege nach Maßgabe der §§ 68, 69 BSHG nicht primär auf einer Besserung des Gebrechens, sondern auf der Sicherstellung der erforderlichen Pflegevoraussetzungen.<sup>173</sup> Hilfe und Pflege, die auch im Steuerrecht unter dem Blickwinkel der außergewöhnlichen Belastung eine wichtige Rolle spielen,<sup>174</sup> sollen nach der Intention des Gesetzgebers aus humanitären und aus Kostengründen als häusliche Pflege erbracht werden.<sup>175</sup> Darauf abgestimmt ist die Zielsetzung der Geldleistungen, die bei häuslicher Pflege gewährt werden. Als finanzielle *Anreize* sollen sie die Pflegebereitschaft nahestehender Personen, Angehöriger und Nachbarn, abhängig vom Grad der Pflegebedürftigkeit steigern, eine Funktion, die insbesondere dem nach näherer Maßgabe des § 69 Abs. 3 BSHG gewährten Pflegegeld zukommt.<sup>176</sup> Das Pflegegeld, so das Bundesverwaltungsgericht,<sup>177</sup> dient nicht dazu, den Pflegeaufwand abzudecken, weil sich die persönlichen Hilfen ihrer Art nach »nicht in Geld ausdrücken« lassen.<sup>178</sup> Dem steht nicht entgegen, daß der Hilfeempfänger in die Lage versetzt werden soll, vielfältige Aufwendungen der durch § 69 Abs. 2 Satz 2 BSHG erfaßten Art<sup>179</sup> ohne Einzelnach-

<sup>168</sup> Vgl. § 27 Abs. 3 BSHG, die Barbetragsregelung des § 21 Abs. 3 und die Mehrbedarfszuschläge gem. § 23 Abs. 3, 4 und § 24 BSHG.

<sup>169</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 21, Rdnr. 20; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 186 f.

<sup>170</sup> *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 288.

<sup>171</sup> Danach ist es Aufgabe der Eingliederungshilfe, eine entsprechende Behinderung zu verhindern oder die Folgen eingetretener Behinderung zu beseitigen bzw. zu mildern.

<sup>172</sup> Vgl. zur Zielsetzung der Hilfe zur Selbsthilfe bereits die Einleitung bei FN 32, sowie o. bei FN 69 f.

<sup>173</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 68, Rdnr. 20; *Knopp/Fichtner*, BSHG, Rdnr. 7, wonach die Krankheit oder Behinderung den Hilfesuchenden so hilflos machen muß, daß er nicht ohne Wartung und Pflege bleiben kann.

<sup>174</sup> Vgl. § 33 i.V.m. § 33 b EStG. Dazu u. zweiter Teil, 2. Kap. C)I) bei FN 205 f.; C)II)4)b)bb) bei FN 444 ff.; 3. Kap. B)II)1)a) bei FN 154.

<sup>175</sup> Dazu und zu neueren Konzepten: *Knopp/Fichtner*, BSHG, § 68, Rdnr. 1 a ff.; § 69, Rdnr. 1 ff.; *E. Oestreicher*, BSHG, Rdnr. 8 ff. vor § 68 BSHG.

<sup>176</sup> *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 306; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 69, Rdnr. 38; *Knopp/Fichtner*, BSHG, § 69, Rdnr. 10; *E. Oestreicher*, BSHG, § 69, Rdnr. 14.

<sup>177</sup> *BVerwG*, NDV 1975, S. 26 f.

<sup>178</sup> *BVerwG*, aaO.; vgl. auch *BVerwGE* 29, S. 108 ff., 110.

<sup>179</sup> Die Vorschrift nennt neben angemessenen Aufwendungen der Pflegeperson zu denen beispielsweise Fahrtkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung oder besondere Kleidung gehö-

weis aufzufangen.<sup>180</sup> Vom Pflegegeld zu unterscheiden ist demzufolge die Übernahme der Kosten für die Beschäftigung einer besonderen Pflegekraft, falls eine solche neben oder anstelle einer nahestehenden Person eingesetzt werden muß,<sup>181</sup> wobei sich auch hier die Frage nach einer Vergleichbarkeit zu den (außergewöhnlichen) Belastungen für entsprechenden Aufwand im Steuerrecht stellt.<sup>182</sup>

Auch im Bereich der Hilfen in Lebenslagen, die durch »Sozialisationsdefizite« oder »Desozialisationsgefahren«<sup>183</sup> gekennzeichnet sind: der Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten und der Altenhilfe<sup>184</sup> steht die Geldleistung nur ergänzend neben persönlichen Hilfen und Sachleistungen. Dies gilt vor allem für die Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten,<sup>185</sup> während der Geldleistung im Rahmen der Altenhilfe u.a. bei der altersentsprechenden Umgestaltung und Ausstattung von Wohnungen Bedeutung zukommt.<sup>186</sup> Auch insoweit stellt sich die Frage nach der steuerlichen Berücksichtigung entsprechender Aufwendungen.<sup>187</sup> Eine Ausnahme für die lediglich ergänzende Hilfs- und Förderungsfunktion des Geldes im Rahmen der Hilfen in besonderen Lebenslagen gilt für die Blindenhilfe nach Maßgabe des § 67 BSHG, die das Bedarfsdeckungsprinzip des Sozialhilferechts wegen ihres Versorgungscharakters sprengt, die aber wegen ihres Nachrangs gegenüber zahlreichen Landesblindepflegegesetzen nur eingeschränkte Bedeutung hat.<sup>188</sup>

## II) Bedarfsdeckung nach dem Nachranggrundsatz

Der Grundsatz des Nachrangs bzw. das Prinzip der materiellen Subsidiarität findet seine wichtigste Ausprägung im Grundsatz der individuellen Selbsthilfe vor der Gemeinschaftshilfe.<sup>189</sup> Zusammen mit dem Nachrang der Sozialhilfe

---

ren (Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 69, Rdnr. 15) auch Beiträge für eine angemessene Alterssicherung der Pflegeperson.

<sup>180</sup> BVerwG, aaO.

<sup>181</sup> Vgl. § 69 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 5 BSHG. Dazu B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 313 f.

<sup>182</sup> Vgl. die Verweise in FN 174.

<sup>183</sup> Vgl. o. FN 163.

<sup>184</sup> §§ 72, 75 BSHG.

<sup>185</sup> Die Verordnung zur Durchführung des § 72 des Bundessozialhilfegesetzes (VO v. 9.6.1976, BGBl. I, S. 1469) nennt insbesondere Personen ohne ausreichende Unterkunft, Landfahrer, Nichtseßhafte, aus Freiheitsentziehung Entlassene und verhaltensgestörte junge Menschen, denen Hilfe zur Erziehung nicht gewährt werden kann (§ 1 Abs. 2 der VO) und nennt als Hilfen Beratung und persönliche Betreuung (§ 7), Beschaffung und Erhaltung einer Wohnung (§ 8), Erlangung und Sicherung eines Platzes im Arbeitsleben (§ 9), Hilfen zur Ausbildung (§ 10) und Hilfen zur Begegnung und Gestaltung der Freizeit (§ 11).

<sup>186</sup> Vgl. i.e. B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 355 ff.

<sup>187</sup> Vgl. u. zweiter Teil, 2. Kap. C)II)2)b) bei FN 293, 297 ff.

<sup>188</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 67, Rdnr. 1 ff.

<sup>189</sup> § 2 Abs. 1, 1. Alt. BSHG. Während das Prinzip der »fürsorgerischen oder materiellen

gegenüber tatsächlichen Leistungen und Leistungsverpflichtungen Dritter<sup>190</sup> bringt das Gesetz, soweit es sich bei den Dritten um Angehörige handelt,<sup>191</sup> einen Nachrang externalisierender gegenüber internalisierenden Lösungen<sup>192</sup> im Unterhaltsverband zum Ausdruck. In Bezug auf Hilfen von anderen Sozialleistungsträgern<sup>193</sup> begründet es einen Nachrang der Sozialhilfe gegenüber anderem externalisierendem Sozialrecht: insbesondere gegenüber der sozialen Vorsorge und Entschädigung,<sup>194</sup> grundsätzlich aber auch gegenüber den besonderen Hilfs- und Förderungssystemen.<sup>195</sup> Der Grundsatz des Nachrangs bestimmt demnach den Standort des Sozialhilferechts sowohl gegenüber dem internalisierenden, als auch innerhalb des externalisierenden Sozialrechts. Das Nachrangprinzip ergänzt die Zielsetzung des § 1 Abs. 2 Satz 2 BSHG, wonach die Hilfe den Hilfesuchenden soweit wie möglich befähigen soll, unabhängig von ihr zu leben, indem es Selbsthilfe fördert und indem es demjenigen, der zur Selbsthilfe fähig, oder wieder fähig geworden ist, die Sozialhilfe versagt.

---

Subsidiarität« das Verhältnis des einzelnen Menschen zur Gesellschaft bezeichnet, versteht man unter »institutioneller Subsidiarität« den Vorrang der kleineren vor den größeren Gebilden, wie er im Vorrang der freien Wohlfahrt gegenüber der Sozialhilfe in § 10 BSHG zum Ausdruck kommt (vgl. *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 109 f; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 2, Rdnr. 1); *F. Ruland*, Familiärer Unterhalt, S. 81 ff. *M. Spieker*, Legitimitätsprobleme, S. 222 ff. Das materielle, aber auch das institutionelle Subsidiaritätsprinzip, auch »Grundsatz des hilfreichen Bestands« (vgl. *O. v. Nell-Breuning*, Theorie und Praxis der sozialen Arbeit 1976, S. 6 ff., 8) findet seine klassische Formulierung in der Enzyklika »Quadragesimo anno« von Papst Pius XI vom 15. Mai 1931 (vgl. den Veröffentlichungshinweis bei *J. Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, S. 18, FN 1). Sie hat in der amtlichen römischen Übersetzung folgenden Wortlaut: »Es muß allzeit unverrückbar jener oberste sozial-philosophische Grundsatz festgehalten werden, an dem nicht zu rütteln noch zu deuteln ist: wie dasjenige, was der Einzelmensch aus eigener Initiative und mit seinen eigenen Kräften leisten kann, ihm nicht entzogen und der Gesellschaftstätigkeit zugewiesen werden darf, so verstößt es gegen die Gerechtigkeit, das, was die kleineren und untergeordneten Gemeinwesen leisten und zum guten Ende führen können, für die weitere und übergeordnete Gemeinschaft in Anspruch zu nehmen; zugleich ist es überaus nachteilig und verwirrt die ganze Gesellschaftsordnung. Jedwede Gesellschaftstätigkeit ist ja ihrem Wesen und Begriff nach subsidiär; sie soll die Glieder des Sozialkörpers unterstützen, darf sie aber niemals zerschlagen oder aufsaugen.« (*P. Jostock*, Die sozialen Rundschreiben, 3. Aufl. Freiburg, Basel 1961, o. S.; zit. nach: *J. Isensee*, aaO., S. 19 FN 2); allgemein zum ideengeschichtlichen Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips: *Ch. SachßelF. Tennstedt*, Geschichte, S. 14 ff.; *O. v. Nell-Breuning*, Theorie und Praxis der sozialen Arbeit 1976, S. 6 ff.; *R. Herzog*, Subsidiaritätsprinzip und Staatsverfassung, Der Staat 2 (1963), S. 399 ff.; *H. H. Rupp*, Die Unterscheidung von Staat und Gesellschaft, Rdnr. 51 ff.; *J. Münder*, Subsidiarität, S. 147 ff., 150 f; *ders.*, Neue Subsidiarität, S. 72 ff.; vgl. in diesem Zusammenhang auch o. A)II) zum Funktionswandel der Sozialhilfe. Auf den Aspekt des Nachranggrundsatzes i.S. einer sozialen Disziplinierung des Bedürftigen (vgl. § 25 BSHG) macht *P. Blum* (Staatliche Armenfürsorge, S. 181 f.) aufmerksam.

<sup>190</sup> § 2 Abs. 1, 2. Alt., § 2 Abs. 2 Satz 1 BSHG.

<sup>191</sup> Vgl. die in der vorstehenden FN zit. Bestimmungen i.V.m. § 11 BSHG.

<sup>192</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. 2. Kap. B).

<sup>193</sup> § 2 Abs. 1, 3. Alt., § 2 Abs. 2, 2. Alt. BSHG.

<sup>194</sup> Vgl. o. 2. Kap. C).

<sup>195</sup> Dazu u. C).

Bei der Ausgestaltung des Nachranggrundsatzes unterscheidet das Gesetz zwischen der Hilfe zum Lebensunterhalt<sup>196</sup> und der Hilfe in besonderen Lebenslagen.<sup>197</sup> Während das Gesetz den Hilfesuchenden in den typischen Bedarfssituationen, d.h. bei der Sicherung der Grundbedarfe des täglichen Lebens durch Hilfe zum Lebensunterhalt, in hohem Maß zunächst auf den Einsatz von eigenem Einkommen und Vermögen, auf die eigene Arbeitskraft und auf die Hilfe von Angehörigen verweist,<sup>198</sup> gewährt es in Bedarfssituationen, die für den überwiegenden Teil der Bevölkerung nicht typisch sind, Hilfe in besonderen Lebenslagen<sup>199</sup> grundsätzlich bereits dann, wenn dem Hilfesuchenden der Einsatz eigenen Einkommens und Vermögens »nicht zumutbar« ist.<sup>200</sup>

Die Bedeutung des Nachranggrundsatzes für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften findet konkreten Ausdruck vor allem in den Bestimmungen über das vom Hilfesuchenden einzusetzende Einkommen und Vermögen<sup>201</sup> und in der Abhängigkeit der Leistungsgewährung von der Unterhaltspflicht seiner Angehörigen:<sup>202</sup> Die Vorschriften über den Einsatz des Einkommens und Vermögens bestimmen die Schwelle, jenseits derer es gerechtfertigt ist, vom Erwerbseinkommen oder vom Verweis auf ein Erwerbseinkommen auf Leistungen der Sozialhilfe überzugehen.<sup>203</sup> Weil aber ausreichende steuerliche Entlastung von existenznotwendigem Einkommen Wirkungsbedingung bzw. Negativvoraussetzung für internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht ist,<sup>204</sup> hat das Steuerrecht Einfluß auf die Bestimmung dieser Schwelle. Die Abhängigkeit der Leistungsgewährung von der Unterhaltspflicht Angehöriger ist deshalb bedeutsam, weil sie zur Folge hat, daß eine unzureichende steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen nur insoweit zu einer Kompensation durch Leistungen der Sozialhilfe führt, als keine Unterhaltsansprüche des Hilfesuchenden gegen Angehörige bestehen und durchgesetzt werden können.<sup>205</sup>

<sup>196</sup> §§ 11 ff., i.V.m. §§ 76 ff. BSHG.

<sup>197</sup> §§ 11 ff., i.V.m. §§ 28, 88 f. BSHG.

<sup>198</sup> Vgl. zu §§ 2 Abs. 1, 11 i.V.m. §§ 25, 76 ff., 88 BSHG u. 1)c).

<sup>199</sup> Vgl. o. 1)2).

<sup>200</sup> § 28 BSHG. Dazu u. 1)c)bb), cc).

<sup>201</sup> Vgl. §§ 11 Abs. 1, 28, 76 ff., 88 f. BSHG. Dazu u. 1).

<sup>202</sup> Vgl. §§ 2 Abs. 1, 11, 28 i.V.m. §§ 90, 91 BSHG. Dazu u. 2).

<sup>203</sup> Vgl. zur Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen bereits die Einleitung A), insbes. bei FN 15, sowie o. 2. Kap. B)III).

<sup>204</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)III)2).

<sup>205</sup> Dazu u. 2).

## 1) Einkommen und Vermögen i.S. des Sozialhilferechts

Das Sozialhilferecht definiert die Begriffe des Einkommens<sup>206</sup> und des Vermögens<sup>207</sup> für seine Zwecke, d.h. im Hinblick auf die Eignung dieser Ressourcen für die Bedarfsbefriedigung.<sup>208</sup> Daneben, teils sehr eng verbunden mit diesen Begriffsbestimmungen, regelt es die zur Verwirklichung der erstrebten Unabhängigkeit des Hilfesuchenden von der Sozialhilfe erforderlichen Konkretisierungen des Nachranggrundsatzes: in Form von Grundregeln, die der Ersatz- bzw. Substitutionsfunktion von eigenem Einkommen und Vermögen für die Hilfe zum Lebensunterhalt gerecht werden und, darauf aufbauend, in Form von Sonderregeln für die Hilfen in besonderen Lebenslagen. In beiden Fällen geht es nicht allein um Einkommen und Vermögen in der Hand des Hilfesuchenden, sondern auch um die einer ganzen Bedarfs- bzw. Haushaltsgemeinschaft zur Verfügung stehenden Ressourcen und um Ansprüche gegen Dritte, insbesondere um Unterhaltsansprüche gegen Angehörige.<sup>209</sup>

## a) Der Begriff des Einkommens

Einkommen i.S. des Sozialhilferechts wird im Hinblick auf seine Eignung und Verfügbarkeit zur Bedarfsbefriedigung, d.h. funktional, bestimmt.

## aa) Die besondere Funktion des Einkommens

§ 76 Abs. 1 Satz 1 BSHG bestimmt den Begriff des Einkommens umfassend durch Einbeziehung aller »Einkünfte in Geld oder Geldeswert« unabhängig vom steuerrechtlichen Einkommensbegriff.<sup>210</sup> Die Zielsetzung der Vorschrift, Einkommen zu erfassen, das anstelle von Sozialhilfe zur Bedarfsbefriedigung zur Verfügung steht, wird durch die Ausnahmenvorschrift des Abs. 1 Satz 2 bestätigt. Danach sind neben den Leistungen der Sozialhilfe selbst bestimmte Versorgungs- und Entschädigungsleistungen »von Trägern anderer Sozialleistungen« aus dem Einkommensbegriff ausgenommen. In dieser Ausnahmebestimmung kann eine gesetzliche Konkretisierung des § 77 BSHG gesehen werden, wonach Leistungen, die auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften zu einem ausdrücklich genannten Zweck gewährt werden, nur insoweit als Einkommen i.S. des Gesetzes zu berücksichtigen sind, als die Sozialhilfe im Einzelfall demselben Zweck dient.<sup>211</sup> Die Vorschrift will einerseits vermeiden,

<sup>206</sup> §§ 76 – 78 BSHG i.V.m. der VO zur Durchführung des § 76 BSHG (VO vom 28.11.1962, BGBl. I, S. 629 i.d.F. der ÄnderungsVO v. 23.11.1976, BGBl. I, S. 3234).

<sup>207</sup> § 88 Abs. 1 BSHG.

<sup>208</sup> BVerwGE 29, S. 295 ff, 297; 20, S. 188 ff, 190.

<sup>209</sup> Dazu u. 2).

<sup>210</sup> Gottschick/Giese, BSHG, § 76, Rdnr. 1, 4; BVerwGE 21, S. 208 ff., 211.

<sup>211</sup> Die legislatorische Entwicklung bestätigt diesen Zusammenhang für die Grundrente nach dem Bundesversorgungsgesetz, die das Bundesverwaltungsgericht (vgl. BVerwGE 19, S. 198 ff., 202 ff.) schon vor deren Aufnahme in den Ausnahmekatalog des Abs. 1 Satz 2 als zweckbestimmte Leistung i.S. des § 77 BSHG angesehen hat (vgl. dazu Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 76, Rdnr. 20 ff.).

daß Leistungen, die mit einer ausdrücklichen Zweckbestimmung<sup>212</sup> gewährt werden, ihre Zielsetzung durch Einbeziehung in den sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff, also mittelbar durch Anrechnung auf eine mit dieser Zielsetzung nicht übereinstimmende Sozialhilfeleistung verfehlen. Zum anderen sollen zweckidentische Doppelleistungen aus öffentlichen Mitteln vermieden werden.<sup>213</sup> Das Abstellen auf die Eignung des Einkommens zur Substituierung dessen, was Sozialhilfe »im Einzelfall«<sup>214</sup> bezweckt, wird bei den speziellen Zielsetzungen der Hilfen in besonderen Lebenslagen besonders deutlich, prägt aber auch die Bestimmung des allgemeinen, d.h. des auf die Hilfe zum Lebensunterhalt zugeschnittenen Einkommensbegriffs entscheidend.<sup>215</sup>

### (1) Berücksichtigung tatsächlich bereiter Mittel

Der sozialhilferechtliche Einkommensbegriff umfaßt abgesehen von denjenigen staatlichen Geldleistungen, die ohne besondere Zweckbestimmung i.S. des § 77 BSHG gewährt werden, nicht nur die dem Einkommensteuergesetz unterfallenden Einkünfte, sondern alles, was dem Hilfesuchenden in »Geld oder Geldeswert«<sup>216</sup> zur Befriedigung des laufenden Lebensunterhalts und besonderer Bedarfe zur Verfügung steht.<sup>217</sup> Einkommen ist jedoch nur dann geeignet, Leistungen der Sozialhilfe entbehrlich zu machen, wenn es die Befriedigung konkreter, unmittelbar anstehender Bedarfe ermöglicht. Aus diesem Grund darf der sozialhilferechtliche Einkommensbegriff nur solche Zuflüsse umfassen, die dem Hilfesuchenden *tatsächlich* als »bereite Mittel« für die Bedarfsbefriedigung zur Verfügung stehen.<sup>218</sup> Während § 77 BSHG i.V.m. der Ausnahmebestimmung des § 76 Abs. 1 BSHG dadurch zur Erfüllung dieser Bedingung beiträgt, daß er *Leistungen* aus dem Einkommensbegriff ausklammert, die weder zur Bedarfsbefriedigung im Rahmen des laufenden Le-

<sup>212</sup> Vgl. zu dieser Anforderung: *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 77, Rdnr. 11; Abs. 2 bestimmt ausdrücklich, daß Schmerzensgeldzahlungen i.S. des § 847 BGB nicht als Einkommen zu berücksichtigen sind. Zur Behandlung des Kindergeldes vgl. u. (2).

<sup>213</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, aaO., Rdnr. 1; *BVerwGE* 45, S. 157 ff.

<sup>214</sup> § 77 Abs. 1 BSHG.

<sup>215</sup> Die Ausnahmevorschrift des § 78 BSHG steht diesem Interpretationsansatz nicht entgegen. Soweit Zuwendungen der freien Wohlfahrtspflege gemäß Abs. 1 unberücksichtigt bleiben, gilt dies nur, solange die Lage des Leistungsempfängers nicht so günstig beeinflusst wird, daß Sozialhilfe daneben ungerechtfertigt wäre. Zuwendungen eines rechtlich oder sittlich nicht zur Leistung verpflichteten Dritten bleiben ohnehin nur insoweit außer Betracht, soweit ihre Berücksichtigung für den Empfänger eine besondere Härte bedeuten würde, etwa dann, wenn die Anrechnung eine Zahlungseinstellung seitens des Dritten zur Folge hätte (*Knopp/Fichtner*, BSHG, § 78, Rdnr. 9).

<sup>216</sup> § 76 Abs. 1 Satz 1 BSHG i.V.m. der VO zur Durchführung des § 76 BSHG (o. FN 206).

<sup>217</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, Rdnr. 5 ff.; *Gottschick/Giese*, aaO. (FN 210), jew. zu § 76. Dazu gehören nicht nur laufende, sondern auch einmalige Einkünfte, wie Lottogewinne und private Veräußerungserlöse.

<sup>218</sup> *BVerwGE* 21, S. 208 ff., 212; 67, S. 163 ff., 166.

Nicht realisierbare Ansprüche gegen Dritte sind demzufolge kein Einkommen i.S. des BSHG (*BVerwGE* 21, aaO., S. 210 f.; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 76, Rdnr. 11).



bensunterhalts noch zur Befriedigung einzelner, den Hilfen in besonderen Lebenslagen entsprechender Bedarfe gewährt werden, sieht § 76 Abs. 2 BSHG die Bereinigung des für die Bedarfsbefriedigung zur Verfügung stehenden Einkommens um diejenigen Aufwendungen vor, die dem Hilfesuchenden dadurch erwachsen, daß er sich durch eigene Erwerbstätigkeit bemüht, für seinen laufenden Lebensunterhalt »bereite Mittel« zu erzielen. Auf diese Weise wird der sozialhilferechtliche Einkommensbegriff, ausgehend von der Eignung und bei öffentlich-rechtlichen Leistungen i.S. des § 77 BSHG auch der Zweckbestimmung zur Bedarfsbefriedigung, von »zwei Seiten« konkretisiert: von der Seite der Einkommensentstehung einerseits und von der der Einkommensverwendung andererseits.

## (2) Einbeziehung des Kindergeldes

Eine eigenständige Bedeutung für den sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff hat das Kindergeld. Seine grundsätzliche Behandlung als Einkommen i.S. des § 76 BSHG verdient deshalb besondere Beachtung, weil es eine Ergänzung zur steuerlichen Berücksichtigung zwangsläufiger Aufwendungen für den Kindesunterhalt durch die Kinderfreibeträge bildet.<sup>219</sup> Das Bundeskindergeldgesetz verfolgt den Zweck, die wirtschaftliche Lage von Familien mit Kindern im Verhältnis zu Familien ohne Kinder zu verbessern<sup>220</sup> und verwirklicht für das Sozialrecht den in § 6 SGB I normierten Anspruch, Belastungen durch Kindesunterhalt zu mildern.<sup>221</sup>

Das Gesetz gibt dem Berechtigten »Anspruch auf Kindergeld für seine Kinder«<sup>222</sup> und bringt damit eine Zweckbestimmung zum Ausdruck, die Anlaß zu der Frage gab, ob das Kindergeld Einkommen i.S. des § 76 Abs. 1 BSHG darstellt, das den Eltern für ihren eigenen laufenden Lebensunterhalt zur Verfügung steht, oder ob es eine i.S. des § 77 BSHG nach Zweck und Inhalt bestimmte Leistung ist, die zu einem anderen, ausdrücklich genannten Zweck, nämlich für den Lebensunterhalt der Kinder gewährt wird.<sup>223</sup> Das Bundesverwaltungsgericht verneint eine solche ausdrückliche Zweckbindung<sup>224</sup> und rechnet das Kindergeld grundsätzlich<sup>225</sup> zum Einkommen i.S. des § 76 BSHG. Von dem Hinweis auf die fehlende anderweitige Zweckbestimmung des Kindergeldes abgesehen, begründet das Gericht seine Auffassung damit, daß es für

<sup>219</sup> Dazu u. zweiter Teil, 3. Kap. B).

<sup>220</sup> BT-Drucks. 8/2102, 2120, 2183.

<sup>221</sup> Vgl. i.e. *Burdenski/v. Maydell/Schellhorn*, Gemeinschaftskommentar, zu § 6 SGB I; *R. Hönsch*, Erziehungs- und Kindergeldrecht, Einführung, Rdnr. 306 ff.

<sup>222</sup> § 1 Abs. 1 BKGG.

<sup>223</sup> Zur Diskussion: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, Sozialhilfe, S. 222 f.; *D. Giese*, ZfSH/SGB 1986, S. 159 ff.; *H.-D. Piel*, ZfSH/SGB 1986, S. 386 ff.; *D. Schoch*, ZfSH/SGB 1986, S. 103 ff.; *Gutachten des DV*, NDV 1968, S. 331 f.

<sup>224</sup> *BVerwGE*, aaO.: »... die Bezeichnung »Kindergeld« ist zweckneutral«.

<sup>225</sup> *BVerwG*, FEVS 35, Nr. 1; vgl. auch: *BVerwGE* 39, S. 314 ff., 317 f.; 60, S. 6 ff. zur Anrechnung von Kindergeld auf das Pflegegeld nach § 6 JWG.

die Beurteilung der Hilfsbedürftigkeit auf die tatsächliche Lage des Hilfesuchenden ankomme, daß also im Rahmen des § 76 BSHG alle geldwerten Zuflüsse unabhängig vom Rechtsgrund der Zahlung als Einkommen zu beachten seien.<sup>226</sup> Ein weiteres, für die Funktion des sozialhilferechtlichen Einkommensbegriffs bedeutendes Argument des Gerichts ergibt sich daraus, daß § 11 BSHG jedem Hilfsbedürftigen einen selbständigen Anspruch auf Hilfe zum Lebensunterhalt einräumt, eine wichtige Voraussetzung für die Folgerung, daß es nicht Aufgabe der Sozialhilfe sei, bestehende Unterhaltsverpflichtungen des Hilfesuchenden zu berücksichtigen.<sup>227</sup> Eine enge, auf Art. 6 Abs. 2 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG gestützte Ausnahme wird zugestanden,<sup>228</sup> soweit das Kindergeld dem einkommens- und vermögenslosen Kind bis zur Höhe seines sozialhilferechtlichen Bedarfs zugewendet wird. Im Hinblick auf die vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochene Verpflichtung des Gesetzgebers, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht realitätsgerecht zu berücksichtigen,<sup>229</sup> sind die vom Bundesverwaltungsgericht entschiedenen Fälle, in denen Sozialhilfeempfänger Kindergeld für ihre bedürftigen Kinder verwenden, von besonderer Bedeutung. Während das Bundesverfassungsgericht in seiner steuerrechtlichen Entscheidung ohne einen wertungsmäßigen Bezug zum Grundrechtsteil der Verfassung, insbesondere zu Art. 1 Abs. 1 GG, auskommt,<sup>230</sup> stellt das Bundesverwaltungsgericht diesen Bezug in zweifacher Weise her: zunächst knüpft es an den in § 1 Abs. 2 BSHG »der staatlichen Gewalt erteilten Auftrag zum Schutz der Menschenwürde tätig zu werden« an.<sup>231</sup> Sodann stellt es fest, daß die »Anerkennung des Rechtes zur Pflege der Kinder« auch zur »Verwirklichung der Person der Eltern« diene, so daß Art. 6 Abs. 2 GG »zugleich Anwendungsfall des Satzes von der Verpflichtung des Staates zum Schutze der Menschenwürde« sei. »Infolgedessen hat auch die Mutter, die selbst hilfsbedürftig ist (!), das Recht, ihrem Kinde wenigstens das zuzuwenden, was ihr die staatliche Gemeinschaft für die Kinder zukommen läßt.«<sup>232</sup> Von diesen Ausnahmen abgesehen, bleibt es jedoch bei einer Einschränkung der Dispositionsbefugnis dessen, dem Mittel ohne besondere Zweckbindung i.S. des § 77 BSHG zufließen: ist Einkommen zur Bedarfsbefriedigung geeignet, dann muß es auch für diesen Zweck eingesetzt wer-

<sup>226</sup> *BVerwGE* 39, S. 314 ff., 317; 20, S. 188 ff., 191 f.; 21, S. 208 ff., 211; 60, S. 6 ff., 9 f.

<sup>227</sup> *BVerwGE* 25, S. 307 ff., 310; 20, S. 188 ff., 191 f.; 39, S. 314 ff., 316.

<sup>228</sup> Grundlegend: *BVerwGE* 20, S. 188 ff., 192 f.; 25, S. 305 ff., 312; vgl. auch: 39, S. 314 ff., 317; 60, S. 6 ff., 9; dazu *Gottschick/Giese*, BSHG, § 76, Rdnr. 6; zur älteren Rechtsprechung: *Gutachten des DV*, aaO. (FN 223).

<sup>229</sup> Vgl. die Einleitung bei FN 2.

<sup>230</sup> Vgl. die Einleitung bei FN 44 ff.

<sup>231</sup> *BVerwGE* 20, aaO. (FN 228), S. 192 f. (betreffend das einer Mutter gewährte Zweitkindergeld).

<sup>232</sup> *BVerwGE*, aaO., S. 193, bestätigt durch *E* 25, S. 307 ff., 312; 39, S. 314 ff., 317 f. Kritisch zu dieser Rechtsprechung ohne nähere Begründung: *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 76, Rdnr. 28; grundsätzlich zustimmend: *Gottschick/Giese*, BSHG, § 76, Rdnr. 6 und die in FN 223 genannte Literatur.

den.<sup>233</sup> Die Regelung des § 76 Abs. 2 BSHG über die vom Einkommen abzusetzenden Aufwendungen bestätigt diese Auslegung.

#### bb) Vom Einkommen abzusetzende Aufwendungen

Eine Gemeinsamkeit der gemäß § 76 Abs. 2 BSHG abzugsfähigen Aufwendungen<sup>234</sup> besteht darin, daß sie das für den laufenden Lebensunterhalt, insbesondere das für den Konsum, zur Verfügung stehende Erwerbseinkommen schmälern. Dies gilt vor allem für die nach Abs. 2 Nr. 1 auf das Einkommen zu entrichtende Steuer. Es gilt auch für die Versicherungsbeiträge nach Abs. 2 Nr. 2 und 3 und für die mit der Erzielung des Einkommens verbundenen notwendigen Ausgaben gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 4 BSHG. Die von *Schellhorn/Jirasek/Seipp*<sup>235</sup> zu dieser Abzugsregelung vertretene Auffassung betont übereinstimmend mit der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zur Abzugsmöglichkeit von Kraftfahrzeug-Haftpflichtprämien gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 3 BSHG,<sup>236</sup> daß die Möglichkeit zur Absetzung von Einkommen im Ergebnis einer Gewährung von Leistungen der Sozialhilfe gleichkomme, so daß jedenfalls im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt eine enge, am Leistungsrecht orientierte Auslegung angebracht sei. Die Besonderheit der Abzugstatbestände besteht jedoch darin, daß sie zwar Aufwendungen erfassen, denen bestimmte sozialhilferechtliche Leistungstatbestände entsprechen, daß sie aber im Ergebnis mehr verschonen, als nach diesen Leistungstatbeständen gewährt werden kann. Damit erfüllen sie eine wichtige Anreizfunktion zur Selbsthilfe. Entsprechungen zwischen sozialhilferechtlichen Abzugs- und Leistungstatbeständen bestehen zwischen der Abzugsmöglichkeit von Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 2 BSHG einerseits und der Möglichkeit zur Übernahme entsprechender Kosten im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt gemäß § 13 BSHG andererseits. Dies gilt auch im Verhältnis zwischen dem »Werbungskostenabzug« gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 4 BSHG und der Möglichkeit, Hilfesuchenden, die die Gelegenheit zu gemeinnütziger und zusätzlicher Arbeit i.S. des § 19 Abs. 2 BSHG wahrnehmen, eine *angemessene* »Entschädigung für Mehraufwendungen« zu gewähren.<sup>237</sup> Eine ähnliche Funktion hat auch der

---

<sup>233</sup> *BVerwGE* 20, S. 188 ff., 192: »... Hat der Hilfsbedürftige Einkommen, so muß er es in der Regel auch dann für sich verwenden, wenn er sich dadurch außerstande setzt, bestehende gesetzliche oder vertragliche Verpflichtungen zu erfüllen.«.

<sup>234</sup> Danach sind vom Einkommen abzusetzen:

1. auf das Einkommen entrichtete Steuern,
2. Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitslosenversicherung,
3. Beiträge zu öffentlichen oder privaten Versicherungen oder ähnlichen Einrichtungen, soweit diese Beiträge gesetzlich vorgeschrieben oder nach Grund und Höhe angemessen sind,
4. die mit der Erzielung des Einkommens verbundenen notwendigen Ausgaben.

<sup>235</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 76, Rdnr. 33.

<sup>236</sup> *BVerwGE* 62, S. 261 ff., 264.

<sup>237</sup> Danach können u.a. Aufwendungen für Fahrtkosten zur Arbeitsstätte und für Arbeitskleidung gewährt werden. Vgl. i.e. *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 19, Rdnr. 18.

Mehrbedarfszuschlag gemäß § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG,<sup>238</sup> wobei beiden Vorschriften neben der Entschädigungs- bzw. Ausgleichsfunktion auch eine Anreizfunktion zukommt.<sup>239</sup> Abgesehen von § 76 Abs. 2 Nr. 3 BSHG,<sup>240</sup> der grundsätzlich kein Pendant in den Leistungstatbeständen der Hilfe zum Lebensunterhalt findet<sup>241</sup> und der Sondervorschrift des § 76 Abs. 2 Nr. 1 BSHG, die den Abzug gezahlter Einkommensteuer vorsieht,<sup>242</sup> besteht auch zwischen den Abzugstatbeständen des § 76 Abs. 2 Nr. 2 und 4 BSHG einerseits und den ihnen entsprechenden Leistungstatbeständen andererseits insofern ein Unterschied, als das Verschonungsvolumen der Abzugstatbestände grundsätzlich über das Leistungsvolumen der Hilfe-Tatbestände hinausgeht: § 76 Abs. 2 Nr. 2 BSHG sieht den Abzug von Pflichtbeiträgen zur Arbeitslosenversicherung vor und § 76 Abs. 2 Nr. 4 BSHG erfaßt nicht nur angemessene, sondern alle mit der Erzielung des Einkommens verbundenen notwendigen Ausgaben.<sup>243</sup>

Der Grund für die gegenüber den Leistungstatbeständen weitergehende Wirkung der Abzugstatbestände kann nur darin gesehen werden, daß der Gesetzgeber dem nur partiell sozialhilfebedürftigen Bezieher von Erwerbseinkommen mehr – in engen Grenzen – frei verfügbares Einkommen belassen will, als dem, der kein Erwerbseinkommen bezieht oder der durch Hilfe zur Arbeit erst auf den Weg zur Erzielung von Erwerbseinkommen gebracht werden muß. Eine Bestätigung für diese, den Abzugstatbeständen des § 76 Abs. 2 BSHG zu Grunde liegende Motivation des Gesetzgebers, die sich im übrigen auch als Konkretisierung des Nachranggrundsatzes erweist, ergibt sich daraus, daß die Abzugstatbestände Aufwendungen zum Gegenstand haben, die ausschließlich oder typischerweise nur Erwerbstätigen erwachsen. Dies gilt vor allem für die gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 1 BSHG vom Einkommen abzuziehenden Steuern und für die Pflichtbeiträge zur Sozial- insbesondere zur Arbeitslosenversicherung gemäß Abs. 2 Nr. 2. Es gilt auch für die nach § 76 Abs. 2 Nr. 3 abziehbaren Versicherungsbeiträge und für die gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 4 mit der Einkommenserzielung verbundenen Ausgaben.

### cc) Besonderheiten im Verhältnis zum Steuerrecht

Für das Verhältnis zwischen dem Steuerrecht und dem Sozialhilferecht ergibt sich eine Besonderheit daraus, daß § 76 Abs. 2 BSHG neben dem Abzug der auf das Einkommen entrichteten Steuern den Abzug der mit der Erzielung des

<sup>238</sup> *Gottschick/Giese*, BSHG, § 19, Rdnr. 5 mit dem Hinweis, daß § 19 Abs. 2 dem § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG als Sonderbestimmung vorgeht.

<sup>239</sup> Vgl. zu § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG o. 1)b) bei FN 137 ff.; zu § 19 Abs. 2 BSHG: *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 19, Rdnr. 7 ff.

<sup>240</sup> Vgl. o. FN 234.

<sup>241</sup> Eine Ausnahme gilt für die in § 13 Abs. 2 BSHG vorgesehene Möglichkeit zur Übernahme angemessener Beiträge für eine freiwillige Krankenversicherung.

<sup>242</sup> Dazu u. cc).

<sup>243</sup> Vgl. die Einzelregelungen in den §§ 3 ff. der DVO zu § 76 BSHG (o. FN 206).

Einkommens verbundenen notwendigen Ausgaben erlaubt,<sup>244</sup> daß aber der Abzug zwangsläufiger Aufwendungen im Bereich der privaten Einkommensverwendung, etwa zur Erfüllung von Unterhaltsverpflichtungen vom Gesetz nicht vorgesehen ist.<sup>245</sup>

(1) Der Steuerabzug gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 1 BSHG

Durch den von § 76 Abs. 2 Nr. 1 BSHG vorgesehenen Steuerabzug wird dem Umstand Rechnung getragen, daß die auf dem Einkommen lastende Steuer nicht für die Bedarfsbefriedigung zur Verfügung steht. Wenngleich auf diese Weise ein zu weitgehender Steuereingriff rein rechnerisch kompensiert werden kann, verfehlt doch eine auf diesen Belastungsausgleich gerichtete Sozialhilfeleistung die Zielsetzung, ein von Sozialhilfe unabhängiges Leben zu ermöglichen:<sup>246</sup> führt die Erwerbstätigkeit zu einer steuerlichen Belastung, die sozialhilfebedürftig macht, darf also der Hilfesuchende das, was er erwirbt, noch nicht einmal insoweit behalten, als er es zum Leben benötigt, dann wird seine Erwerbsbereitschaft schnell erlahmen. Er wird seine »Wahlmöglichkeit«<sup>247</sup> zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen zu Lasten des Erwerbseinkommens ausüben und auf Erwerbstätigkeit letztlich ganz verzichten. Auch die Sanktionsnorm des § 25 BSHG, wonach die Weigerung, zumutbare Arbeit zu leisten, eine Einschränkung der Hilfe bis auf das »zum Lebensunterhalt Unerläßliche« zur Folge haben kann, hilft nicht weiter, weil ihre Anwendung den Hilfesuchenden in einen menschenunwürdigen »circulus vitiosus« von übermäßiger Steuerbelastung und Sozialhilfe zwingen würde. Schließlich bleibt als besonders wichtiger Umstand zu berücksichtigen, daß für die sozialhilferechtliche Kompensation übermäßiger steuerlicher Belastung, wie für jede andere Sozialhilfeleistung auch, der Nachrang gegenüber leistungs- bzw. unterhaltsverpflichteten Dritten gilt.<sup>248</sup> Ihnen würde also die Kompensation einer übermäßigen steuerlichen Belastung des Hilfesuchenden in erster Linie obliegen; sie müßten neben der eigenen, allenfalls durch Steuerfreibeträge gemilderten Steuerlast auch die Steuerlast des Hilfesuchenden, soweit diese Steuerlast sozialhilferechtlichen Bedarf auslöst, tragen. Das übersehen die Vertreter der Meinung, daß der Staat das Existenzminimum besteuern dürfe, wenn er das entstandene Defizit wieder durch Leistungen der Sozialhilfe ausgleiche.<sup>249</sup> Gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 1 BSHG sind von dem »Einkommen« die auf »das Einkommen entrichteten Steuern«<sup>250</sup> abzusetzen. Nach überwiegender Auffassung zählen dazu neben der Einkommen- bzw. Lohnsteuer auch die Kirchen-

<sup>244</sup> § 76 Abs. 2 Nr. 1 und 2 BSHG.

<sup>245</sup> Abziehbar sind dagegen die den steuerlichen Sonderausgaben des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG entsprechenden Beiträge zu öffentlichen oder privaten Versicherungen.

<sup>246</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 BSHG. Dazu o. bei FN 71 ff.

<sup>247</sup> Vgl. die Einleitung insbes. bei FN 20.

<sup>248</sup> Vgl. bereits o. bei FN 205 und u. 2).

<sup>249</sup> Vgl. die Einleitung bei FN 12 ff.

<sup>250</sup> Hervorhebung nur hier.

steuer,<sup>251</sup> jedoch nicht, wie *Schellhorn/Jirasek/Seipp*<sup>252</sup> meinen, auch die Umsatzsteuer. Abgesehen davon, daß die Umsatzsteuerbelastung bei nicht buchführungspflichtigen Privatpersonen ohnehin nicht ermittelt werden kann, beruhen auch die Leistungen der Sozialhilfe nicht auf Netto-, sondern auf Brutto-Verkaufspreisen.<sup>253</sup> Maßgeblich sind die tatsächlich gezahlten Steuern,<sup>254</sup> also das, was die tatsächlich *bereiteten* Mittel<sup>255</sup> schmälert. Deshalb scheidet eine zusätzliche Minderung des Einkommens i.S. des § 76 BSHG durch Steuerfreibeträge aus.<sup>256</sup>

## (2) Abzug von Erwerbsaufwendungen gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 4 BSHG

Mit der Vorschrift über den Abzug der mit der Erzielung des Einkommens verbundenen notwendigen Ausgaben enthält das Bundessozialhilfegesetz eine dem steuerlichen Werbungskostenabzug<sup>257</sup> ähnliche Regelung. Dennoch bestehen wichtige Unterschiede. Zum einen, weil der konsumorientierte Einkommensbegriff des Sozialhilferechts weiter ist, als der Einkommensbegriff des Steuerrechts.<sup>258</sup> Zum anderen, weil auch für den sozialhilferechtlichen Abzug der Erwerbsaufwendungen gilt, daß er im Ergebnis einer Leistung von Sozialhilfe gleichkommt,<sup>259</sup> und von daher im Hinblick auf die Notwendigkeit der Aufwendung strengerer Voraussetzungen unterliegt, als sie für den Abzug von Werbungskosten gelten.<sup>260</sup>

Konkretisierungen des sozialhilferechtlichen Einkommensbegriffs und der gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 4 BSHG abzugsfähigen Erwerbsaufwendungen enthält die auf Grund des § 76 Abs. 3 BSHG zur Durchführung des § 76 BSHG erlassenen Verordnung der Bundesregierung.<sup>261</sup> Die VO bestimmt in ihrem § 1, daß die Berechnung der Einkünfte »ohne Rücksicht darauf« zu erfolgen habe, »ob sie zu den Einkunftsarten im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehören und ob sie der Steuerpflicht unterliegen«. Dennoch nimmt die Verordnung zur Abgrenzung und Konkretisierung der einzelnen Einkunftsarten weitgehend auf das Steuerrecht Bezug.<sup>262</sup> Durch die Zielsetzung und die Leistungsvorausset-

<sup>251</sup> *Knopp/Fichtner*, Rdnr. 23; *Gottschick/Giese*, Rdnr. 8.1., *E. Oestreicher*, Rdnr. 31; *Mergler/Zink*, Rdnr. 85, jew. zu § 76 BSHG.

<sup>252</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 76, Rdnr. 35.

<sup>253</sup> Vgl. zur verbrauchsbezogenen Berechnung des »Warenkorbes« o. I)1)b) und zum »Statistik-Modell« aaO. bei FN 118 ff.

<sup>254</sup> Vgl. die Nachw. in FN 251.

<sup>255</sup> Vgl. o. a)aa) (1).

<sup>256</sup> *OVG Münster*, ZfSH 1980, S. 344.

<sup>257</sup> Vgl. 1. Kap. bei FN 4, 266 ff.

<sup>258</sup> Vgl. o. a)aa)(1), FN 217, wonach der sozialhilferechtliche Einkommensbegriff auch einmalige Zuflüsse, beispielsweise Lottogewinne erfaßt. Zum steuerlichen Einkommensbegriff u. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)1)b), 2).

<sup>259</sup> Vgl. o. 1)a)bb) bei FN 235, 236.

<sup>260</sup> Vgl. *BVerwGE* 62, S. 275 ff., 279.

<sup>261</sup> Vgl. o. FN 206. Dazu *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, S. (!) 713 ff.

<sup>262</sup> Vgl. § 3 Abs. 1: Einkünfte aus selbständiger Arbeit; § 4 Abs. 1: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit; § 6 Abs. 1: Einkünfte aus Ka-

zungen der Sozialhilfe bedingte Besonderheiten bringt die Verordnung vor allem dadurch zum Ausdruck, daß sie in § 8 andere als die in den §§ 3 bis 7 genannten Einkünfte in Form einer Generalklausel erfaßt, einen Verlustausgleich verbietet<sup>263</sup> und Sonderregelungen für nicht regelmäßig wiederkehrende Einkunftsarten enthält.<sup>264</sup> Ein im Hinblick auf steuerrechtliche Regelungen über den Abzug von Werbungskosten interessantes Beispiel für die besondere Abstimmung der sozialhilferechtlichen Abzugsvorschriften auf die Leistungsgrundsätze des Sozialhilferechts bildet die Regelung des § 3 Abs. 6 der VO zu § 76 BSHG über den Abzug von Fahrtkosten bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs. Danach ist, falls bei Nichtvorhandensein eines Kraftfahrzeugs die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels notwendig wäre, abzusetzen, was für die tariflich günstigste Zeitkarte aufzuwenden wäre.<sup>265</sup> Wenn kein öffentliches Verkehrsmittel vorhanden, oder dessen Benutzung unzumutbar ist, kann ein Betrag in Höhe von DM 10,- für jeden vollen Kilometer pro Monat (!) pauschal abgezogen werden.<sup>266</sup> In dieser Regelung kommt zum Ausdruck, daß das Gesetz dem Hilfesuchenden besondere Einschränkungen bzw. besonderen Verzicht zumutet, wenn er von der Allgemeinheit Hilfe zum Lebensunterhalt erwartet, die gemäß § 11 BSHG deutlich auf den »notwendigen« Lebensunterhalt beschränkt ist.<sup>267</sup>

### (3) Kein Abzug von zwangsläufigen Aufwendungen des Hilfesuchenden

Für zwangsläufige Aufwendungen im Bereich der privaten Lebensführung, etwa zur Erfüllung von Unterhaltsverpflichtungen, sieht § 76 BSHG keine Abzugsmöglichkeit vor, obwohl durch diese Aufwendungen das, was dem Hilfesuchenden für die Bedarfsbefriedigung zur Verfügung steht, ebenso geschmälert wird, wie durch die gesetzlich zugelassenen Minderungsposten des § 76 BSHG. Dies ist umso erstaunlicher, als die Leistung von Unterhalt grundsätzlich in Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung erfolgt. Wenngleich § 1603 Abs. 1 BGB denjenigen von der Unterhaltspflicht befreit, der außerstande ist, Unterhalt ohne Gefährdung seines eigenen, angemessenen Unterhalts zu gewähren, gilt dies nicht ohne weiteres auch im Verhältnis zwischen den Eltern und ihren minderjährigen Kindern.<sup>268</sup> Obwohl den Eltern auch ihren

---

pitalvermögen; § 7 Abs. 1: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; § 8 Abs. 1: Andere Einkünfte.

<sup>263</sup> § 10 der VO zu § 76 BSHG. Das Verbot des Verlustausgleichs soll vermeiden, daß sich der Hilfesuchende auf Kosten der Allgemeinheit eine verlustbringende Einkunftsart erhält. *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, aaO. (FN 261), Anm. 1 zu § 10 der VO.

<sup>264</sup> § 11 der VO.

<sup>265</sup> § 3 Abs. 6 Nr. 1 der VO.

<sup>266</sup> § 3 Abs. 6 Nr. 2 a der VO. Die vergleichbare Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 4 a EStG sieht einen Abzugsbetrag von DM 0,65 für den Entfernungskilometer vor.

<sup>267</sup> Vgl. *BVerwGE* 62, S. 261 ff., 264 f. zur Übernahme von Kfz.-Haftpflichtbeiträgen durch die Sozialhilfe.

<sup>268</sup> § 1603 Abs. 2 BGB.

Kindern gegenüber der Anspruch auf den sog. »kleinen Selbstbehalt« verbleibt,<sup>269</sup> dessen Bemessung sich am Sozialhilferecht orientiert,<sup>270</sup> sind Fälle denkbar, in denen der Hilfesuchende durch die Erfüllung zivilrechtlicher Unterhaltspflichten, insbesondere wenn er mit dem Unterhaltsberechtigten in einer Bedarfsgemeinschaft<sup>271</sup> zusammenlebt, sozialhilfebedürftig wird.<sup>272</sup> In keinem Fall kann jedoch ausgeschlossen werden, daß sozialhilferechtlicher Bedarf in Form des Fehlens von tatsächlich bereiten Mitteln<sup>273</sup> dadurch entsteht, daß Unterhalt ohne Bestehen oder bei Zweifeln am Bestehen einer zivilrechtlichen Unterhaltspflicht geleistet wird, zumal § 1603 BGB mit der Folge einer entsprechenden Beweislast davon ausgeht, daß jeder Verwandte imstande ist, seine bedürftigen Angehörigen zu unterhalten.<sup>274</sup>

Das Fehlen einer Abzugsmöglichkeit für zwangsläufige Aufwendungen der privaten Lebensführung, insbesondere für Unterhaltsaufwendungen findet eine Erklärung in den Gründen der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zur Einbeziehung des Kindergeldes in den Einkommensbegriff des § 76 BSHG. Die Auffassung, daß das Sozialhilferecht wegen des Bestehens eines eigenständigen Hilfeanspruchs des Unterhaltsberechtigten nicht anstehe, Unterhaltsverpflichtungen des Hilfesuchenden zu übernehmen,<sup>275</sup> muß im Hinblick auf die Funktion des sozialhilferechtlichen Einkommensbegriffs<sup>276</sup> grundsätzlich auch dann gelten, wenn es sich nicht um zweckneutrale staatliche Transferleistungen, sondern um Erwerbseinkommen des (unterhaltsverpflichteten) Hilfesuchenden handelt. Dennoch sollte dem, der *eigenes Erwerbseinkommen* für den Unterhalt von Angehörigen einsetzt, ein weitergehender Freiraum eingeräumt werden, als dem, der *staatliche Transferleistungen* weitergibt. Darin läge nicht mehr, als ein mit den grundlegenden Zielsetzungen des Nachranggrundsatzes zu vereinbarender Anreiz. Darüber hinaus würde eine wichtige Voraussetzung für den sozialpolitisch erstrebenswerten familiären Zusammenhalt erfüllt, wie ihn das Bundessozialhilfegesetz in seinen §§ 11 und 16 für die Bedarfs- und die Haushaltsgemeinschaft,<sup>277</sup> beide

<sup>269</sup> Vgl. MünchKomm-Köhler, § 1610, Rdnr. 31 f.; Göppinger/Wenz, Unterhaltsrecht, Rz. 1215 ff.; W. Köhler, Handbuch des Unterhaltsrechts, Rdnr. 58, 526 ff.; E. Kalthoener/H. Büttner, Die Rechtsprechung zur Höhe des Unterhalts, Rdnr. 32 ff.; G. Walter, NJW 1984, S. 257 ff., 261 f.

<sup>270</sup> MünchKomm-Köhler, § 1603, Rdnr. 37; Göppinger/Wenz, aaO., Rz. 1226 f.; W. Köhler, aaO., Rdnr. 103 f.

Besondere Schongrenzen bestehen für den Unterhaltsverpflichteten, der sich einem auf die §§ 90, 91 BSHG gestützten Überleitungsanspruch des Trägers der Sozialhilfe ausgesetzt sieht. Dazu u. 2).

<sup>271</sup> Dazu u. 2)a).

<sup>272</sup> Vgl. zu den vielfältigen Konstellationen: Göppinger/Wenz, aaO. (FN 269), Rz. 202 ff.; A. Derleder/P. Derleder, DAVorm 1984, Sp. 99 ff., 110; zu den Fehlerquellen in der Sozialhilfepaxis: D. Schoch, ZfSH/ SGB 1986, S. 103 f.

<sup>273</sup> Vgl. o. a)aa)(1).

<sup>274</sup> MünchKomm-Köhler, § 1603, Rdnr. 1.

<sup>275</sup> Vgl. o. FN 226.

<sup>276</sup> Vgl. o. a)aa).

<sup>277</sup> Dazu u. 2)a).



wiederum Konkretisierungen des Grundsatzes der familiengerechten Hilfe,<sup>278</sup> auch voraussetzt bzw. vermutet. Davon zu unterscheiden ist der bereits de lege lata bestehende Anspruch auf Sozialhilfe beim Fehlen *tatsächlich bereiter* Mittel,<sup>279</sup> mag dieses Fehlen seine Ursache auch in der Erfüllung einer vermeintlichen Unterhaltspflicht haben. In der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zur Pfändung von Unterhaltsansprüchen<sup>280</sup> wird dies ausdrücklich anerkannt.

## b) Der Begriff des Vermögens

§ 88 Abs. 1 BSHG setzt den Begriff des Vermögens als bekannt voraus,<sup>281</sup> indem er bestimmt, daß zum Vermögen das gesamte verwertbare Vermögen gehört, also das, was durch Verkauf, Beleihung oder durch die Einräumung von Nutzungsrechten<sup>282</sup> in bereite Mittel überführt werden kann. Obwohl die Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einkommensteuerlicher Entlastungstatbestände nur eine relativ geringe Bedeutung haben,<sup>283</sup> verdient der sozialhilferechtliche Vermögensbegriff insbesondere in seiner Abgrenzung zum Einkommen i.S. des § 76 BSHG Beachtung. Konkretisierungen ergeben sich aus der Aufzählung derjenigen Vermögensbestandteile in § 88 Abs. 2 Nr. 1-8 BSHG, von deren Einsatz oder Verwertung Sozialhilfe nicht abhängig gemacht werden darf.<sup>284</sup> Im Hinblick auf die Abgrenzung vom Einkommen bedeutsam ist die Ausklammerung eines Vermögens, das aus öffentlichen Mitteln zum Aufbau oder zur Sicherung einer Lebensgrundlage oder zur Gründung eines Hausstandes gewährt wird.<sup>285</sup> Davon und von der Nichtberücksichtigung »kleinerer Barbeträge und sonstiger Geldwerte«<sup>286</sup> abgesehen, gilt für die Abgrenzung von Einkommen und Vermögen i.S. des Sozialhilferechts die für den

<sup>278</sup> § 7 BSHG.

<sup>279</sup> Vgl. o. a)aa)(1).

<sup>280</sup> BVerwGE 55, S. 148 ff., 152.

<sup>281</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 88, Rdnr. 5; B. Schultel/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 224.

<sup>282</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, aaO., Rdnr. 23 ff.

<sup>283</sup> Gemäß § 33 Abs. 1 EStG sind bei der Prüfung, ob eine einkommensmindernde zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung vorliegt, u.a. auch die Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

<sup>284</sup> Sog. Schonvermögen. Die in § 88 Abs. 2 Nr. 1-8 BSHG genannten Vermögensteile sind »sozialhilferechtlich nicht existent« (Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 88, Rdnr. 28).

<sup>285</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 88, Rdnr. 31. Die Ähnlichkeit zu § 77 BSHG (vgl. o. a)aa)) ist offensichtlich.

<sup>286</sup> § 88 Abs. 2 Nr. 8 BSHG. Die gemäß § 88 Abs. 4 erlassene DurchführungsVO (VO v. 11.2.1988, BGBl. I, S. 150) differenziert sowohl bezüglich der Hilfe zum Lebensunterhalt und der Hilfe in besonderen Lebenslagen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1) als auch nach der Stellung des Hilfesuchenden innerhalb der Bedarfsgemeinschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3) und reicht in ihren Basisbeträgen von DM 2500 bei der Hilfe zum Lebensunterhalt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1a) bis zu DM 8000 bei der Hilfe in besonderen Lebenslagen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1b). Vgl. dazu die besondere Kommentierung bei Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, S. (!) 740 ff; Mergler/Zink, § 88, Rdnr. 52 ff.

Vergleich des steuerlichen mit dem sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff<sup>287</sup> interessante, sog. Zuflußtheorie:<sup>288</sup> danach ist Einkommen, was dem Hilfesuchenden oder der Bedarfsgemeinschaft im Bedarfszeitraum zufließt; Vermögen dagegen, was an verwertbarem Geld oder geldwerten Mitteln im Zeitpunkt des Eintritts eines Bedarfs bereits vorhanden war.<sup>289</sup>

### c) Einkommen und Vermögen im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt und im Rahmen der Hilfen in besonderen Lebenslagen

Während der Nachranggrundsatz bei der Hilfe zum Lebensunterhalt nach Maßgabe der §§ 11, 76 ff., 18 Abs. 1 BSHG grundsätzlich den vollen Einsatz eigenen Einkommens, eigenen Vermögens und der eigenen Arbeitskraft fordert, gilt für die Hilfe in besonderen Lebenslagen die Zumutbarkeitsgrenze des § 28 i.V.m. §§ 79 ff. BSHG.<sup>290</sup> Danach wird dem Hilfesuchenden und seinen Angehörigen Selbsthilfe in besonderen, atypischen Bedarfssituationen nur insoweit abverlangt, als ihm dies ohne Gefährdung seiner allgemeinen Lebensbedürfnisse zugemutet werden kann.<sup>291</sup> Auf diese Weise wird vermieden, daß der Verweis auf eigenes Erwerbseinkommen und Vermögen in besonderen Lebenslagen sozialhilferechtlichen Bedarf in Form von Hilfe zum Lebensunterhalt auslöst.

#### aa) Einkommensgrenzen als Belastungsgrenzen

Die sozialhilferechtlichen Vorschriften zur Bestimmung der zumutbaren Eigenbelastung des Hilfesuchenden normieren unterschiedliche, auf einzelne Hilfearten abgestimmte und von seinem Familienstand abhängige Einkommensgrenzen,<sup>292</sup> jenseits derer Selbsthilfe »in angemessenem Umfang zuzumuten«<sup>293</sup> ist. Während also bei der Hilfe zum Lebensunterhalt das nach den §§ 76 ff. BSHG zu ermittelnde Einkommen<sup>294</sup> in der Regel voll auf den typischen Lebensbedarf angerechnet werden muß, bleibt Einkommen unterhalb der nach den §§ 79 ff. BSHG zu bestimmenden Einkommensgrenzen im Rahmen der Hilfen in besonderen Lebenslagen als Mindestbedarf des Einkommenserwerbers für seinen *laufenden* Lebensunterhalt grundsätzlich anrechnungsfrei. Das Gesetz unterscheidet bei der Hilfe in besonderen Lebenslagen zwischen der allgemeinen Einkommensgrenze des § 79 BSHG und der besonderen Grenze des § 81 BSHG. Keine Anrechnung und, dem entsprechend, keine Einkommensgrenzen sind bei denjenigen Hilfen vorgesehen, die als *per-*

<sup>287</sup> Dazu u. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)1).

<sup>288</sup> Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 88, Rdnr. 16.

<sup>289</sup> Dies. aaO.

<sup>290</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 253.

<sup>291</sup> Vgl. Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 79, Rdnr. 1.

<sup>292</sup> §§ 79 ff. BSHG; für einen Überblick: J. Münder, NJW 1990, S. 2031 ff.

<sup>293</sup> § 84 Abs. 1 Satz 1 BSHG.

<sup>294</sup> Vgl. o. a).

sönliche Hilfen ohnehin unabhängig von der Höhe des Einkommens und des Vermögens gewährt werden.<sup>295</sup> Die allgemeine Einkommensgrenze des § 79 BSHG<sup>296</sup> beläßt dem Hilfesuchenden mehr zur Befriedigung seines allgemeinen Lebensbedarfs, als er in Form der Hilfe zum Lebensunterhalt als sog. Eckregelsatz<sup>297</sup> beanspruchen könnte, nämlich zunächst einen Grundbetrag in Höhe von DM 926 pro Monat.<sup>298</sup> Dazu kommen, wie auch bei der Hilfe zum Lebensunterhalt, angemessene Kosten der Unterkunft<sup>299</sup> und Familienzuschläge in Höhe eines Betrages von 80 v.H. des Eckregelsatzes für jede Person, die der von § 79 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 BSHG umfaßten Bedarfsgemeinschaft angehört.<sup>300</sup> Besondere Einkommensgrenzen mit unterschiedlich hohen Grundbeträgen und Familienzuschlägen gelten gemäß § 81 Abs. 1 BSHG für die dort genannten »schweren Fälle«<sup>301</sup> körperlicher Behinderung und Krankheit, bei denen der Grundbetrag auf DM 1214 pro Monat aufgestockt wird sowie bei der Blindenhilfe und dem Pflegegeld,<sup>302</sup> bei denen der Grundbetrag DM 2779 beträgt,<sup>303</sup> wobei auch der Familienzuschlag entsprechend erhöht wird.<sup>304</sup>

Die Konzeption der Anrechnungstatbestände hat Bedeutung für die Bestimmung der sozialen Reichweite steuerlicher Verschonungstatbestände.

---

<sup>295</sup> Vgl. die persönliche Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten gem. § 72 Abs. 3 BSHG; die persönliche Altenhilfe gem. § 75 Abs. 4 BSHG und die erweiterte Hilfe für Behinderte gem. § 43 Abs. 2 BSHG.

<sup>296</sup> Sie gilt für alle Leistungen der Hilfe in besonderen Lebenslagen, für die in § 81 BSHG keine Sonderregelung getroffen ist (*Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 79, Rdnr. 6).

<sup>297</sup> Vgl. o. I)1)b).

<sup>298</sup> § 79 Abs. 1 Nr. 1 BSHG ab 1.7.1992. *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 256 sprechen von einem »großzügigeren Warenkorb«. Im Vergleich dazu beträgt der Eckregelsatz im Bundesdurchschnitt für das Jahr 1992/93 DM 501/Monat.

<sup>299</sup> § 79 Abs. 1 Nr. 2 BSHG. *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 256 f.; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 79, Rdnr. 26 ff.

Zu den Kosten der Unterkunft als Bestandteil der Hilfe zum Lebensunterhalt vgl. o. I)1)b).

<sup>300</sup> Gemäß § 79 Abs. 1 Nr. 3 BSHG wird der Zuschlag bei volljährigen Hilfesuchenden für den nicht getrennt lebenden Ehegatten und für jede weitere Person hinzugerechnet, die vom Hilfesuchenden oder seinem nicht getrennt lebenden Ehegatten unterhalten werden. Bei minderjährigen, unverheirateten Hilfesuchenden unterscheidet § 79 Abs. 2 BSHG über die Hinzurechnung in Abhängigkeit von den tatsächlichen Lebensverhältnissen; vgl. dazu i.e. *Schellhorn/Jirasek/Seipp*. BSHG, § 79, Rdnr. 32 ff. und die Beispielsrechnungen bei *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 257 f. Als Mindestbetrag ergibt sich auf der Basis des Münchner Regelsatzes für die Ehefrau in Höhe von DM 444 (vgl. o. I)1)b) in FN 135) zuzüglich des Grundbetrages von DM 926 eine allgemeine Einkommensgrenze in Höhe von DM 1370/Monat zuzüglich der Kosten für die Unterkunft (vgl. o. I)1)b) in FN 121)).

<sup>301</sup> *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 258.

<sup>302</sup> Vgl. o. I)2).

<sup>303</sup> § 81 Abs. 2 BSHG ab 1.7.1992.

<sup>304</sup> § 81 Abs. 3 BSHG.

## bb) Steuerliche Bedeutung der Regelung

Die hinter den Anrechnungsvorschriften stehende Unterscheidung zwischen der Hilfe zum Lebensunterhalt und der Hilfe in besonderen Lebenslagen begründet eine »Zweigleisigkeit«, in der eine Ähnlichkeit zu der *äußeren* Systematik einkommensteuerlicher Verschonungen zum Ausdruck kommt: der Sicherung des *normalen* Existenzminimums durch den typisierten Grundfreibetrag und bestimmter Aufstockungen und der Entlastung von *außergewöhnlichen* Aufwendungen durch besondere Abzugsbeträge.<sup>305</sup> Eine weitere, zunächst rein äußere Ähnlichkeit wird jetzt dadurch deutlich, daß auch das Einkommensteuergesetz eine Grenze zumutbarer Eigenbelastung in seiner Verschonungssystematik kennt. So können außergewöhnliche Belastungen nach näherer Maßgabe des § 33 a EStG nur abgezogen werden, soweit die Aufwendungen »die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung« übersteigen.<sup>306</sup> Wenngleich zunächst offen bleiben muß, inwieweit zwischen der steuerlichen Berücksichtigung außergewöhnlicher Aufwendungen und der Hilfe in besonderen Bedarfssituationen funktionale Parallelen bestehen,<sup>307</sup> bilden die sozialhilferechtlichen Einkommensgrenzen Anhaltspunkte für die Bestimmung von Mindesteinkommen, die, bereinigt u.a. um die steuerliche Belastung und die Erwerbsaufwendungen<sup>308</sup> für den allgemeinen Lebensbedarf, nicht aber für besondere, darüber hinausgehende Aufwendungen ausreichen können, wenn sie *tatsächlich* steuerfrei bleiben. Dabei kann für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften davon ausgegangen werden, daß diese Mindesteinkommen knapp bemessen sind, weil die Aufbringung der Mittel für den besonderen Bedarf gemäß § 84 Abs. 1 BSHG auch jenseits der Einkommensgrenzen nur in »angemessenem Umfang zuzumuten« ist, soweit nicht ausnahmsweise Einkommen auch unterhalb der Einkommensgrenze angesetzt werden kann.<sup>309</sup> Dennoch liegt das Niveau dieser *typisierten* Einkommensgrenze wegen des den Eckregelsatz übersteigenden Grundbetrages über dem am Regelsatz orientierten Leistungsniveau der Hilfe zum Lebensunterhalt. In dieser Diskrepanz kann nicht allein eine gewisse Sicherheitsreserve für die Befriedigung besonderer Bedarfe gesehen werden, vielmehr liegt darin auch eine Höherbewertung des selbst erworbenen gegenüber dem staatlich gewährten Einkommen begründet. Sie ist gerechtfertigt durch den wichtigen Auftrag der Sozialhilfe, den Hilfesuchenden von staatlicher Hilfe unabhängig zu machen.<sup>310</sup> Wegen der Wirkungsbedingung sozialen Steuerrechts für inter-

<sup>305</sup> Vgl. einstw. nur § 32 a Abs. 1 und 5, § 10 EStG einerseits und § 33 EStG andererseits. Besonderheiten ergeben sich u.a. daraus, daß das Einkommensteuergesetz, anders als die Sozialhilfe (vgl. o. a)aa)(2), (3), sowie u. 2)) Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern und für andere unterhaltsberechtigte Personen (vgl. einstw. nur §§ 32, 33 a EStG) berücksichtigt.

<sup>306</sup> § 33 a Abs. 1 EStG.

<sup>307</sup> Dazu u. zweiter Teil, 1. Kap. A)II); A)II)5); C); 2. Kap. C)II)3); 3. Kap. C).

<sup>308</sup> Vgl. o. a)cc)(1), (2) zu § 76 Abs. 2 BSHG.

<sup>309</sup> Dies ist gemäß § 85 BSHG u.a. dann der Fall, wenn zur Deckung des Bedarfs nur geringfügige Mittel erforderlich sind.

<sup>310</sup> Vgl. o. bei FN 189 ff.

nalisiertes und externalisiertes Sozialrecht<sup>311</sup> stützt die gesetzliche Differenzierung auch die These, daß Steuerrecht mehr als das verschonen muß, was Sozialhilfe gewährt.<sup>312</sup>

#### cc) Die Angemessenheitsformel des § 84 BSHG

Die Angemessenheitsformel des § 84 Abs. 1 BSHG bietet nur wenige Anhaltspunkte, anhand derer die zumutbare Selbstbeteiligung bestimmt werden kann. Danach sind bei der Prüfung, in welchem Umfang eine Heranziehung der die Einkommensgrenzen übersteigenden Mittel angemessen und damit zumutbar ist, die Art des Bedarfs, die Dauer und Höhe der erforderlichen Aufwendungen sowie besondere Belastungen (!) des Hilfesuchenden und seiner unterhaltspflichtigen Angehörigen zu berücksichtigen.<sup>313</sup> Auch die Erhaltung und Stärkung der Befähigung zur Selbsthilfe, d.h. die Anforderungen des sozialhilfrechtlichen Subsidiaritätsprinzips sind zu beachten.<sup>314</sup> In Anlehnung an die Empfehlungen des Vereins für öffentliche und private Fürsorge<sup>315</sup> erkennt die Praxis als besondere Belastungen i.S. des § 84 Abs. 1 BSHG u.a. Schuldverpflichtungen, insbesondere aus Ratenkäufen und Aufwendungen im Zusammenhang mit besonderen Familienereignissen an, wobei das Ausmaß des jenseits der Einkommensgrenze zu belastenden Einkommens anhand schematisierender Prozentsätze bestimmt wird.<sup>316</sup> Dies gilt auch in den von § 85 BSHG geregelten Ausnahmefällen für den Einsatz von Einkommen unterhalb der Einkommensgrenze.<sup>317</sup>

#### dd) Einsatz des Vermögens

Wenngleich § 28 BSHG auch für den Einsatz des Vermögens auf die Zumutbarkeitsbestimmungen der §§ 76 ff. BSHG verweist, enthält das Gesetz insofern keine mit den Vorschriften über den Einsatz des Einkommens vergleichbare Konkretisierung. Besonders erwähnt wird der Einsatz des Vermögens im Rahmen der Hilfen in besonderen Lebenslagen lediglich in § 88 Abs. 3 BSHG,

<sup>311</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)III)2).

<sup>312</sup> Vgl. die Einleitung B) bei FN 13.

<sup>313</sup> § 84 Abs. 1 BSHG. Die Abs. 2 und 3 enthalten Sonderregelungen für kurzfristige Bedarfe nach einem vollständigen oder teilweisen Einkommensausfall und für die Behandlung einmaliger Leistungen zur Beschaffung von langlebigen Bedarfsgegenständen (dazu *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 84, Rdnr. 22 ff.).

<sup>314</sup> *Gottschick/Giese*, BSHG, § 84, Rdnr. 4.

<sup>315</sup> *Deutscher Verein*, Empfehlungen für die Anwendung der §§ 84 ff. BSHG.

<sup>316</sup> *DV*, aaO. (FN 315); i.e.: *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, Rdnr. 14 ff.; *Gottschick/Giese*, BSHG, Rdnr. 4.5, jew. zu § 84; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 260 f.

<sup>317</sup> Danach kann die Aufbringung der für die Bedarfsbefriedigung erforderlichen Mittel auch aus Einkommen unterhalb der Bedarfsgrenze verlangt werden, wenn der Hilfesuchende für den Zweck, zu dem Sozialhilfe geleistet werden müßte, Hilfe von Dritten erhält (§ 85 Nr. 1 BSHG), wenn zur Bedarfsdeckung nur geringfügige Mittel erforderlich sind (§ 85 Nr. 2 BSHG) oder wenn der in einem Heim untergebrachte Hilfesuchende eigene Aufwendungen erspart (§ 85 Nr. 3 BSHG). Dazu *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 261 f.

wonach von einem solchen Einsatz abgesehen werden soll, wenn dies für den Hilfesuchenden und seine Angehörigen eine besondere Härte bedeuten würde. Das Gesetz nimmt dies vor allem dann an, wenn durch den Vermögenseinsatz eine angemessene Lebensführung oder die Aufrechterhaltung einer angemessenen Alterssicherung wesentlich erschwert würde.<sup>318</sup> Für die steuerrechtliche Wertung hat die Regelung insoweit einen Vorgabewert, als § 33 EStG für die Feststellung einer außergewöhnlichen Belastung auch auf die Vermögensverhältnisse des betroffenen Steuerpflichtigen abstellt.

## 2) Die Berücksichtigung von Unterhaltsansprüchen des Hilfesuchenden – Bedeutung für das Steuerrecht

Die Vorschriften über die Verpflichtung zum Einsatz von eigenem Einkommen und Vermögen, man könnte sie für die Zwecke dieser Untersuchung als »sachliche« Konkretisierungen des Nachranggrundsatzes bezeichnen, werden durch »personale« Ausformungen dieses Grundsatzes ergänzt: das Sozialhilferecht verweist den, der seinen notwendigen Lebensunterhalt nicht aus eigenen Kräften und Mitteln beschaffen kann, oder dem dies in einzelnen, besonderen Lebenslagen nicht zumutbar ist, auf die Hilfe seiner Angehörigen,<sup>319</sup> bevor es ihm Sozialhilfe auf Kosten der Allgemeinheit gewährt. Auf diese Weise kommt ziviles Unterhaltsrecht in den Blick. Dabei geht es nicht um die Frage, Unterhaltsverpflichtungen des Hilfesuchenden zu berücksichtigen oder zu übernehmen,<sup>320</sup> sondern darum, inwieweit Unterhaltsansprüche, die dem Hilfesuchenden selber zustehen, bei der Bemessung seines Sozialhilfeanspruchs zu berücksichtigen sind: sei es, daß ihm von vornherein nur eine um den eigenen zivilrechtlichen Unterhaltsanspruch geminderte Leistung gewährt wird, sei es, daß der Unterhaltsverpflichtete nachträglich von dem vorleistenden Träger der Sozialhilfe<sup>321</sup> in Anspruch genommen wird.<sup>322</sup> Aus der Sicht des Steuerrechts sind diese Konstellationen deshalb sehr wichtig, weil die soziale Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften trotz ihrer Orientierung (zumindest dem Grunde nach) an den zivilrechtlich begründeten Unterhaltspflichten davon abhängt, ob und inwieweit dem »sozialhilferechtlichen« Anspruch an den Unterhaltsverpflichteten eine steuerliche Entlastung des so in Anspruch genommenen tatsächlich entspricht. Mit anderen Worten: berücksichtigt die

<sup>318</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 265 f. schlagen vor, daß der Sozialhilfeträger die Härteregelung des § 88 Abs. 3 BSHG umso großzügiger anwenden sollte, je höher die maßgebliche Einkommensgrenze der im Einzelfall begehrten Hilfe in besonderen Lebenslagen ist. Vgl. auch *BVerwGE* 32, S. 89 f.

<sup>319</sup> §§ 11 Abs. 1, 28 i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 1 BSHG.

<sup>320</sup> Dazu bereits o. 1)a)aa)(2), cc)(3).

<sup>321</sup> Sozialhilfe darf auf unmittelbar bestehende Bedarfe nicht mit dem Verweis auf Ansprüche des Hilfesuchenden, die nicht sofort realisiert werden können, reagieren (B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 389); sowie o. 1)a)aa)(1) zur Berücksichtigung nur solcher Mittel, die für die Befriedigung eines gegenwärtigen Bedarfs tatsächlich zur Verfügung stehen.

<sup>322</sup> Vgl. §§ 90 f. BSHG; dazu: J. Münder, NJW 1990, S. 2031 ff.

gemessen am zivilrechtlich geschuldeten Unterhalt in den meisten Fällen ohnehin unzureichende steuerliche Entlastung des Unterhaltsverpflichteten<sup>323</sup> zumindest das, was er wegen seiner Inanspruchnahme durch den Träger der Sozialhilfe leisten muß? Besondere Bedeutung hat diese Frage vor allem in den Fällen, in denen der sozialhilferechtliche Bedarf des Hilfesuchenden und in der Folge davon der Anspruch an den unterhaltsverpflichteten Angehörigen aus einer unzureichenden steuerlichen Entlastung dieses Hilfesuchenden resultiert.<sup>324</sup>

Die soziale Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften steht also nicht nur dort auf der Probe, wo es aus der Sicht des Hilfesuchenden/Steuerpflichtigen um eine Besteuerung geht, die ihn nicht selber sozialhilfebedürftig machen darf, sondern auch dort, wo der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz zu einer Inanspruchnahme des unterhaltsverpflichteten Angehörigen führt.

Das Bundessozialhilfegesetz unterscheidet bei der Verwirklichung des Nachranggrundsatzes durch Inanspruchnahme von Angehörigen nach dem Verwandtschaftsgrad zum Hilfesuchenden und danach, ob er mit ihnen in einer Bedarfsgemeinschaft zusammenlebt oder nicht. Sedes materiae der Regelungen über die Inanspruchnahme von Angehörigen, die mit dem Hilfesuchenden in einer Bedarfsgemeinschaft zusammenleben, ist § 11 BSHG für die Hilfe zum Lebensunterhalt und § 28 i.V.m. § 29 BSHG für die Hilfe in besonderen Lebenslagen. § 91 i.V.m. § 90 BSHG regelt die Überleitung von Ansprüchen des Hilfesuchenden gegen einen nach bürgerlichem Recht Unterhaltspflichtigen, der mit dem Hilfesuchenden *nicht* in Bedarfsgemeinschaft lebt, auf den Träger der Sozialhilfe.

#### a) Unterhaltsansprüche innerhalb von Haushalts- und Bedarfsgemeinschaften

Besondere Konkretisierungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes enthalten die Vorschriften der §§ 16 und 11 Abs. 2 BSHG. Während § 16 BSHG die durch Tatsachen widerlegbare Vermutung enthält, daß ein Hilfesuchender, der mit Verwandten oder Verschwägerten in »Haushaltsgemeinschaft« lebt, nach der allgemeinen Lebenserfahrung, von ihnen Leistungen zum Lebensunterhalt erhält,<sup>325</sup> geht das Gesetz bei Bestehen einer Bedarfsgemeinschaft i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 2 BSHG sehr viel weiter unter der Bedingung, daß sich der Hilfesuchende insbesondere aus eigenem Einkommen und Vermögen nicht selber helfen kann: danach sind bei nicht getrennt lebenden Ehegatten Einkommen und Vermögen beider Ehegatten zu berücksichtigen; bei minderjährigen unverheirateten Kindern, die dem Haushalt ihrer Eltern oder eines Elternteils angehören, sind auch Einkommen und Vermögen der Eltern oder eines Elternteils zu berücksichtigen.<sup>326</sup> Der vom Gesetz selbst nicht

<sup>323</sup> Vgl. zu dieser Kritik bereits die Einleitung insbes. FN 1, sowie u. zweiter Teil, 3. Kap.

<sup>324</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)III)2.

<sup>325</sup> *Gottschick/Giese*, BSHG, § 16, Rdnr. 5; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 189 f.

<sup>326</sup> § 11 Abs. 1 Satz 2 BSHG. § 11 Abs. 2 BSHG enthält eine Ermächtigung des Leistungs-

verwendete Begriff der »Bedarfsgemeinschaft«<sup>327</sup> unterscheidet sich von der als »Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft«<sup>328</sup> gekennzeichneten Haushaltsgemeinschaft des § 16 BSHG durch die Beschränkung auf eine nähere verwandtschaftliche Beziehung, die eine gesteigerte zivilrechtliche Unterhaltspflicht<sup>329</sup> begründet.<sup>330</sup> Trotz dieses deutlichen Bezugs zum Zivilrecht handelt es sich bei § 11 Abs. 1 Satz 2 BSHG um eine »öffentlich-rechtliche Vorschrift sui generis«,<sup>331</sup> die den Leistungsgrundsätzen des Sozialhilferechts verpflichtet bleibt, und anders als die zivilrechtliche Unterhaltspflicht gerade an das Bestehen einer tatsächlichen Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft anknüpft.<sup>332</sup> Dies hat zur Folge, daß es bei der Anwendung der für die Bedarfsgemeinschaft geltenden Regeln auf das Bestehen einer zivilrechtlichen Unterhaltspflicht gar nicht ankommt.<sup>333</sup> Auch die Begrenzung des zivilrechtlichen Unterhaltsanspruchs durch den Selbstbehalt des § 1603 BGB<sup>334</sup> findet innerhalb der Bedarfsgemeinschaft keine unmittelbare Anwendung.<sup>335</sup> Darin liegt kein Widerspruch zu der Aussage, daß sich die Bemessung des kleinen Selbsthalts i.S. des § 1603 BGB am Sozialhilferecht orientiert,<sup>336</sup> weil sich die Bemessung der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht nicht auf den Sonderfall des Bestehens einer Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft zwischen dem Unterhaltsverpflichteten und dem Unterhaltsberechtigten beschränken darf.<sup>337</sup> Dementsprechend orientiert sich das Sozialhilferecht dann sehr viel stärker an den Vorschriften über den zivilrechtlichen Unterhalt, wenn eine solche Bedarfsgemeinschaft nicht besteht.<sup>338</sup>

Auch zu dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz, daß Sozialhilfe auf das Bestehen von Unterhaltspflichten keine Rücksicht nehmen

---

trägers zu Vorleistungen an den Hilfesuchenden und einen entsprechenden Aufwendersatzanspruch gegen die in Abs. 1 Satz 2 genannten Personen. Neben oder anstelle des Aufwendersatzanspruchs ist eine Inanspruchnahme der in die Bedarfsgemeinschaft einbezogenen Personen durch Überleitung zivilrechtlicher Unterhaltsansprüche des Hilfesuchenden gem. § 91 BSHG ausgeschlossen (*Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 91, Rdnr. 37).

<sup>327</sup> Vgl. *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, Rdnr. 5; *Knopp/Fichtner*, BSHG, Rdnr. 22, jew. zu § 11.

<sup>328</sup> *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 189; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, § 16, Rdnr. 6; *D. Schoch*, NDV 1984, S. 431 ff., 432.

<sup>329</sup> Vgl. §§ 1360, 1360 a, 1601 ff., 1603 BGB.

<sup>330</sup> *D. Schoch*, aaO. (FN 328).

<sup>331</sup> *D. Schoch*, aaO. (FN 328), S. 433.

<sup>332</sup> *D. Schoch*, aaO. (FN 328), S. 433, 432; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 11, Rdnr. 19; *BVerwGE* 25, S. 307 ff.

<sup>333</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, aaO.; *F. Ruland*, Familiärer Unterhalt, S. 85 f. m.w.N.; aus diesem Grund wird dem vorleistenden Träger der Sozialhilfe auch kein Anspruch auf Überleitung eines zivilrechtlichen Unterhaltsanspruchs. sondern lediglich ein Aufwendersatzanspruch (vgl. §§ 11 Abs. 2, 29 BSHG) zugestanden.

<sup>334</sup> Dazu bereits o. 1)a)cc)(3).

<sup>335</sup> *D. Schoch*, aaO. (FN 328), S. 435.

<sup>336</sup> Vgl. o. FN 270.

<sup>337</sup> Beachte aber für den Ehegattenunterhalt §§ 1360, 1361 BGB.

<sup>338</sup> Vgl. zur Überleitung zivilrechtlicher Unterhaltsansprüche gem. §§ 90, 91 BSHG u. b).



darf,<sup>339</sup> steht die Regelung über die Bedarfsgemeinschaft nicht in Widerspruch. Sie regelt im Grunde genommen nur die Verweisung auf die tatsächlich bereiten Mittel<sup>340</sup> für diejenigen Fälle besonders, in denen, der Lebenserfahrung entsprechend, aus einem Topf gewirtschaftet<sup>341</sup> wird. Dies ergibt sich daraus, daß das Gesetz nicht auf Bedarfe abstellt, sondern ausdrücklich auf die Berücksichtigung von *Einkommen* und *Vermögen*,<sup>342</sup> das nach Maßgabe der §§ 76 – 78, 88 BSHG nur *tatsächlich bereites* Einkommen und Vermögen ist.<sup>343</sup> Für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften ist also besonders zu berücksichtigen, daß die sozialhilferechtliche »Unterhaltspflicht« innerhalb von Bedarfsgemeinschaften und dementsprechend auch der Aufwendungsersatzanspruch des vorleistenden Trägers der Sozialhilfe gem. § 11 Abs. 2 BSHG weiter gehen kann, als die zivilrechtliche Unterhaltspflicht.<sup>344</sup> Es sind Belastungen, die sozialhilferechtlich eigenständige, vom Zivilrecht unabhängige Vorgaben für die Beurteilung der sozialen Reichweite steuerlicher Entlastungsvorschriften bilden. Sie haben, gerade im Hinblick auf die steuerrechtliche Regelung des Ehegattensplitting,<sup>345</sup> besondere Bedeutung für Personen, die in eheähnlicher Gemeinschaft zusammenleben. Diese dürfen gemäß § 122 Satz 1 BSHG hinsichtlich der Voraussetzungen sowie des Umfangs der Sozialhilfe nicht besser gestellt werden als Ehegatten. Dies bedeutet, daß die Regeln der Bedarfsgemeinschaft auch im Verhältnis der Partner einer ehelichen Gemeinschaft gelten,<sup>346</sup> wobei § 122 Satz 2 BSHG über die Begründung einer entsprechenden Anwendbarkeit des § 16 BSHG die Vermutung der Bedarfsbefriedigung innerhalb der Haushaltsgemeinschaft<sup>347</sup> auch für das Verhältnis der dort genannten Personen zu den Partnern der eheähnlichen Gemeinschaft begründet.

#### b) Unterhaltsansprüche außerhalb von Bedarfsgemeinschaften

Leben Angehörige nicht in einer Bedarfsgemeinschaft zusammen, so entfällt die Möglichkeit, den Nachranggrundsatz durch Verweis auf das gemeinsame

<sup>339</sup> Vgl. o. 1)a)aa)(2), cc)(3).

<sup>340</sup> Vgl. o. 1)a)aa)(1).

<sup>341</sup> Vgl. zu diesem Konzept der Bedarfsgemeinschaft: *BVerwG*, NDV 1973, S. 109; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 145 f.

<sup>342</sup> Diese Unterscheidung betont besonders *D. Schoch*, aaO. (FN 328), S. 431 ff.

<sup>343</sup> Vgl. o. 1)a)aa)(1).

<sup>344</sup> *Schellhorn, Jirasek/Seipp*, BSHG, § 91. Rdnr. 12 f. nennen als Beispiele u.a. Hilfen, die dem Aufbau oder der Sicherung der Existenz dienen (vgl. § 30 BSHG) oder Hilfen, die auf die Übernahme von Schulden gerichtet sind (vgl. vor allem die Möglichkeit zur Übernahme von Mietschulden gem. § 15 a BSHG).

Freilich können diese Erweiterungen gegenüber der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht nur zu Lasten von solchen Angehörigen einer Bedarfsgemeinschaft gehen, die dadurch nicht selber sozialhilfebedürftig werden.

<sup>345</sup> Dazu u. zweiter Teil, 1. Kap. B)III)1).

<sup>346</sup> *Schellhorn, Jirasek/Seipp*, BSHG, § 112, Rdnr. 8; *BVerwGE* 39, S. 262 ff., 267 ff.; a.A. *D. Schoch*, NDV 1984, S. 431 ff., 435.

<sup>347</sup> Vgl. o. FN 325.

Wirtschaften aus einem Topf zu konkretisieren. In diesen Fällen wird der Nachrang der Sozialhilfe gegenüber den nach bürgerlichem Recht Unterhaltsverpflichteten<sup>348</sup> durch die §§ 90, 91 BSHG verwirklicht.<sup>349</sup> Sie geben dem Träger der Sozialhilfe, soweit er vorgeleistet hat, die Möglichkeit, Ansprüche des Hilfesuchenden, insbesondere Unterhaltsansprüche, auf sich überzuleiten.<sup>350</sup> Im Vergleich zu den Belastungen, die innerhalb einer Bedarfsgemeinschaft aufgrund eigenständiger sozialrechtlicher Verpflichtung weitgehend unabhängig vom Bestehen entsprechender zivilrechtlicher Verpflichtungen getragen werden müssen,<sup>351</sup> gelten für die Überleitung zivilrechtlicher Ansprüche differenzierte Einschränkungen. Sie resultieren daraus, daß der zivilrechtliche Unterhaltsanspruch durch den sozialhilferechtlichen Überleitungsanspruch grundsätzlich nicht in vollem Umfang ausgeschöpft wird.<sup>352</sup> Der Überleitungsanspruch kann also hinter dem zivilrechtlichen Unterhaltsanspruch des Hilfesuchenden zurückbleiben. Dies vermindert aber nicht die Erwartungen an den Umfang der steuerlichen Entlastung des Unterhaltsverpflichteten. Nicht zuletzt deshalb, weil auch der Betrag, auf den der Träger der Sozialhilfe nicht zurückgreift, als zivilrechtlicher Anspruch des Hilfesuchenden gegen den Unterhaltsverpflichteten bestehen bleibt.<sup>353</sup>

Eine erste gesetzliche Einschränkung des Überleitungsanspruchs gegenüber dem Zivilrecht betrifft den Personenkreis der Unterhaltsverpflichteten. Sie ergibt sich aus § 91 Abs. 1 Satz 1 BSHG, der die Überleitung verbietet, wenn der nach bürgerlichem Recht Unterhaltsverpflichtete mit dem Hilfesuchenden im zweiten oder einem entfernteren Grad verwandt ist.<sup>354</sup> Trotz der aus § 91 Abs. 1 Satz 1 BSHG resultierenden Beschränkung des Überleitungsanspruchs auf Verwandte ersten Grades ist der damit bestimmte Personenkreis weiter als der von der Bedarfsgemeinschaft umfaßte. Sind dort Einkommen und Vermögen der Eltern nur im Verhältnis zu ihren minderjährigen Kindern zu berücksichtigen,<sup>355</sup> so erfaßt der Überleitungsanspruch nach §§ 90, 91 BSHG auch Eltern gegenüber ihren volljährigen Kindern und Kinder gegenüber ihren El-

<sup>348</sup> § 2 Abs. 2 Satz 1 BSHG.

<sup>349</sup> Die Vorschriften über die Bedarfsgemeinschaft (o. a.) gehen der Anwendung der §§ 90, 91 BSHG als Spezialvorschriften vor (*F. Ruland*, aaO. (FN 333), S. 87; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 393 f.; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, § 91, Rdnr. 35 ff.).

<sup>350</sup> Zur rechtlichen Konstruktion des Überleitungsanspruchs: *B. Witte*, Die Überleitung von Unterhaltsansprüchen gemäß §§ 90, 91 BSHG; vgl. auch: *J. Münder*, aaO. (FN 322).

<sup>351</sup> Vgl. o. a.)

<sup>352</sup> Vgl. *F. Ruland*, aaO. (FN 333), S. 89 f.

<sup>353</sup> § 90 Abs. 1 Satz 2 BSHG: »... bis zur Höhe seiner Aufwendungen...« sowie *DV*, Empfehlungen, Rdnr. 61: kein »Rest« verbleibt, wenn und soweit die Leistung der Sozialhilfe das abdeckt, was als i.S. des Zivilrechts angemessener Unterhalt zu leisten wäre. Das ist denkbar, wenn die zivilrechtliche Unterhaltungspflicht auf den »notwendigen Unterhalt« (vgl. *Münch-Komm-Köhler*, § 1610, Rdnr. 5) beschränkt ist.

<sup>354</sup> Diese Einschränkung hat im Verhältnis zwischen Ehegatten keine Bedeutung, weil ihre wechselseitigen Unterhaltsansprüche nicht auf Verwandtschaft beruhen (*Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 91, Rdnr. 41). Unabhängig davon kommen für nicht getrennt lebende Ehegatten ohnehin die Regeln über die Bedarfsgemeinschaft zur Anwendung (vgl. o. a.).

<sup>355</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2 BSHG sowie o. a.)

tern.<sup>356</sup> Sachliche, ebenfalls unmittelbar auf Gesetz beruhende Besonderheiten gegenüber der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht ergeben sich insbesondere aus § 91 Abs. 1 Satz 2 BSHG. Danach darf zur Vermeidung einer Schlechterstellung des Unterhaltsverpflichteten gegenüber dem Hilfesuchenden, der eigenes Einkommen und Vermögen einzusetzen hätte,<sup>357</sup> die Überleitung nur in dem Umfang bewirkt werden, in dem auch beim Hilfeempfänger eigenes Einkommen und Vermögen zu berücksichtigen wäre.<sup>358</sup> Zusätzliche Besonderheiten ergeben sich aus dem zeitlichen Kongruenzgebot des § 90 Abs. 1 Satz 1 BSHG, nach welchem ein Anspruch nur insoweit übergeleitet werden kann, als er während der Zeit, in der Sozialhilfeleistungen gewährt werden, auch bestand. Schließlich sei noch auf die Härteregelung des § 91 Abs. 3 BSHG hingewiesen, die, als Soll-Vorschrift formuliert, zu einer »erheblichen Einschränkung« der Möglichkeiten zur Heranziehung Unterhaltsverpflichteter führt.<sup>359</sup>

Zur Konkretisierung dieser gesetzlichen Vorgaben orientiert sich die sozialhilferechtliche Praxis an der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht. Sie unterscheidet, den Empfehlungen des *Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge*<sup>360</sup> entsprechend, zwischen Unterhaltspflichtigen mit gesteigerter Unterhaltspflicht<sup>361</sup> und Unterhaltspflichtigen mit nicht gesteigerter Unterhaltspflicht.<sup>362</sup> Während der gesteigert Unterhaltspflichtige entsprechend den Regeln des BGB über die Grenzen der unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit<sup>363</sup> »in der Regel gehalten (ist), alle verfügbaren Mittel zu seinem und der gesteigert Unterhaltsberechtigten Unterhalt zu verwenden«,<sup>364</sup> ist der nicht gesteigert Unterhaltspflichtige nur insoweit zum Unterhalt verpflichtet, als er ihn »bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhalts (Eigenbedarf) zu gewähren in der Lage ist.«<sup>365</sup> Die Empfehlungen zur Berechnung der Überleitungsansprüche orientieren

<sup>356</sup> Vgl. §§ 1589, 1601 i.V.m. § 1603 BGB; dazu: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 394; *D. Giese*, ZfF 1975, S. 25 ff., 26; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 91, Rdnr. 39 ff.

<sup>357</sup> Vgl. o. 1)c).

<sup>358</sup> Daraus ergeben sich vor allem bei den Hilfen in besonderen Lebenslagen Einschränkungen, d.h. »Einkommensfreigrenzen« (*DV*, Empfehlungen, Rdnr. 40), die das BGB bei der Bemessung der Unterhaltspflicht nicht kennt.

<sup>359</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 91, Rdnr. 67.

<sup>360</sup> *DV*, Empfehlungen, NDV 1987, S. 273 ff.

<sup>361</sup> *AaO.*, S. 275, Rdnr. 26 – 28: Eltern im Verhältnis zu ihren minderjährigen unverheirateten ehelichen, diesen rechtlich gleichgestellten (§§ 1736, 1740 f., 1754 BGB) und nichtehelichen (§§ 1615 a ff. BGB) Kindern (§ 1603 Abs. 2 BGB) sowie Ehegatten untereinander, auch soweit sie getrennt leben (§§ 1360, 1361 BGB).

<sup>362</sup> *DV*, aaO. 33-39: alle anderen Unterhaltspflichtigen mit Ausnahme der bereits von § 91 Abs. 3 Satz 1 BSHG Ausgeschlossenen, die mit dem Hilfesuchenden im zweiten oder einem entfernteren Grade verwandt sind.

<sup>363</sup> Vgl. *MünchKomm-Köhler*, § 1603, Rdnr. 23 ff.; *H. Göppinger*, Unterhaltsrecht, Rz. 1224 ff.; *G. Walter*, NJW 1984, S. 257 ff., 260 ff.; *W. Rassow*, FamRZ 1980, S. 541 ff.

<sup>364</sup> *DV*, Empfehlungen, Rdnr. 73.

<sup>365</sup> *DV*, aaO., Rdnr. 106.

sich zwar an der Düsseldorfer Tabelle;<sup>366</sup> sie bedienen sich aber zugleich eines schematisierten Verfahrens, das bei der Bestimmung des zu berücksichtigenden Eigenbedarfs »relativ großzügig«<sup>367</sup> ist.<sup>368</sup>

Soweit andererseits aufgrund sozialhilferechtlicher Vorschriften Leistungen gewährt werden können, denen keine zivilrechtliche Unterhaltspflicht entspricht,<sup>369</sup> ist, anders als unter der Geltung der Regelungen über die Bedarfsgemeinschaft<sup>370</sup> eine über die zivilrechtliche Unterhaltspflicht hinausgehende Inanspruchnahme des Angehörigen von vornherein ausgeschlossen.<sup>371</sup> Insoweit bestehen aus der Sicht des Unterhaltsverpflichteten auch keine besonderen Anforderungen an steuerliche Entlastungsvorschriften. Davon sind aber die zuvor besprochenen<sup>372</sup> Konstellationen eines gegenüber dem zivilrechtlichen Unterhaltsanspruch quantitativ eingeschränkten Überleitungsanspruchs zu unterscheiden. In diesen Fällen wird die Erwartung an den Umfang der steuerlichen Entlastung des Unterhaltsverpflichteten deshalb nicht vermindert, weil die »originäre« zivilrechtliche Unterhaltspflicht fortbesteht, soweit sie durch den Überleitungsanspruch nicht ausgeschöpft wird.<sup>373</sup>

### c) Unterhaltsansprüche im Rahmen der Hilfe in besonderen Lebenslagen

Die grundlegende Unterscheidung zwischen der Berücksichtigung von eigenem Einkommen und Vermögen bei der Hilfe zum Lebensunterhalt einerseits und bei der Hilfe in besonderen Lebenslagen andererseits<sup>374</sup> wirkt auch auf die Berücksichtigung von Unterhaltsansprüchen innerhalb und außerhalb von Bedarfsgemeinschaften zurück.<sup>375</sup> Aus diesem Grund gelten die für den Ersatz von eigenem Einkommen und Vermögen bei der Hilfe in besonderen Lebenslagen bestehenden Einkommens- und Zumutbarkeitsgrenzen<sup>376</sup> auch für die in die Bedarfsgemeinschaft einbezogenen Angehörigen.<sup>377</sup> Ebenso wie für den Hilfesuchenden ist daher auch für den in die Bedarfsgemeinschaft einbezogenen Angehörigen anhand der Angemessenheitsformel des § 84 i.V.m. § 85 BSHG<sup>378</sup> zu ent-

<sup>366</sup> DV, aaO., Rdnr. 77 ff.

<sup>367</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 393.

<sup>368</sup> So wird beispielsweise, »um die Sozialhilfebedürftigkeit des Unterhaltsbedürftigen auszuschließen« (DV, aaO., Rdnr. 102), bei gesteigerter Unterhaltspflicht derjenige Einkommensbetrag belassen, der dem Unterhaltspflichtigen und seinen weiteren, tatsächlich unterhaltenen, gesteigert unterhaltsberechtigten Angehörigen als laufende Leistung zum Lebensunterhalt zuzüglich 25 v.H. der maßgebenden Regelsätze zustehen würde (DV, aaO.). Dazu B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 391 ff.

<sup>369</sup> Vgl. o. bei FN 344.

<sup>370</sup> Vgl. o. a).

<sup>371</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 399.

<sup>372</sup> Vgl. o. bei FN 354 ff.

<sup>373</sup> Vgl. o. bei FN 353.

<sup>374</sup> Vgl. o. 1)c).

<sup>375</sup> Vgl. o. a).

<sup>376</sup> Vgl. o. 1)c)cc).

<sup>377</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 254; Schellhorn/Jirasek/Seipp, BSHG, § 28, Rdnr. 13.

scheiden, in welchem Umfang das die Einkommensgrenzen überschreitende Einkommen zu berücksichtigen ist. Dies gilt entsprechend für die Berücksichtigung des Vermögens, wobei es das Bundesverwaltungsgericht<sup>379</sup> als unerheblich ansieht, ob der minderjährige, unverheiratete Hilfesuchende mit seinen Eltern in einer Haushaltsgemeinschaft zusammenlebt, oder nicht.<sup>380</sup>

Für die Bewertung der steuerlichen Entlastung von Unterhaltsaufwendungen für Bedarfe, die der Unterhaltsberechtigte in besonderen Lebenslagen hat, ist zu beachten, daß die Mindestgrenzen der §§ 79 ff. BSHG für den Unterhaltsverpflichteten insoweit aufgestockt werden müssen, als er selber besondere Bedarfe hat. Dies ergibt sich ohne weiteres unmittelbar aus der Angemessenheitsformel des § 84 Abs. 1 BSHG und daraus, daß Sozialhilfe nicht die Funktion eines Ersatzes für Unterhaltsansprüche hat.<sup>381</sup> Jenseits dieser (sozialhilferechtlichen) Begrenzung ist der Aufwendersersatzanspruch des vorleistenden Trägers der Sozialhilfe gemäß §§ 11 Abs. 2, 29 BSHG durch die zivilrechtliche Unterhaltspflicht beschränkt.<sup>382</sup> Als qualifizierte Mindestgrenzen für das, was dem Unterhaltsverpflichteten für seinen eigenen, allgemeinen Lebensbedarf nach Abzug seiner Erwerbsaufwendungen steuerfrei belassen werden muß,<sup>383</sup> behalten die Einkommensgrenzen der §§ 79 ff. BSHG jedoch eigenständige Bedeutung für die Bewertung der sozialen Reichweite entsprechender steuerlicher Verschonungstatbestände.

### C) Besondere Hilfs- und Förderungssysteme – Bedeutung für ein soziales Steuerrecht –

Zu den besonderen Hilfs- und Förderungssystemen gehören die Leistungen von Kindergeld, Erziehungsgeld, Unterhaltsvorschuß, Jugendhilfe, Ausbildungsförderung und Wohngeld sowie bestimmte Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz.<sup>384</sup> Ebenso wie die Leistungen der Sozialhilfe haben auch die im Rahmen der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme gewährten Leistungen Bedeutung für die Bewertung und Strukturierung eines sozialen Steuerrechts, und zwar sowohl für das Ob und das Ausmaß einer Steuerbefreiung als auch im Hinblick auf die Frage, ob und inwieweit den jeweiligen Leistungen steuerliche Verschonungstatbestände entsprechen bzw. entsprechen sollten.<sup>385</sup> Die Einordnung der Leistungen in die Systematik der Hilfs- und

<sup>378</sup> Vgl. o. 1)c)cc).

<sup>379</sup> BVerwGE 66, S. 82.

<sup>380</sup> Kritisch: B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 377).

<sup>381</sup> Dazu o. 1)a)aa)(2), cc)(3).

<sup>382</sup> Vgl. BVerwGE, aaO.

<sup>383</sup> Vgl. zur Systematisierung o. b).

<sup>384</sup> Vgl. o. 2. Kap. C).

<sup>385</sup> Die Ausführungen beschränken sich auf die für die steuerrechtliche Zielsetzung erforderlichen Grundlagen. Insoweit kann auf keine anderweitige, zusammenfassende Darstellung verwiesen werden.

Förderungssysteme<sup>386</sup> erfolgt im Hinblick auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Lastenausteilungs- und Lenkungsverschonungen.

### 1) Kindergeld, Erziehungsgeld, Unterhaltsvorschuß, Kinder- und Jugendhilfe sowie Ausbildungsförderung

Auf einen gemeinsamen Nenner gebracht betreffen die genannten Leistungssysteme, sieht man sie nicht aus dem Blickwinkel des Unterhaltsverpflichteten, sondern aus dem des Unterhaltsberechtigten, den Bedarf von Personen, für die die sozialhilferechtliche Grundannahme von der Möglichkeit einer Bedarfsbefriedigung durch *eigene* Erwerbstätigkeit<sup>387</sup> grundsätzlich noch nicht gilt, weil es sich bei ihnen nicht um Erwachsene i.S. der Grundannahme handelt. Aus dem Blickwinkel des unterhaltsverpflichteten Erwachsenen ist die Grundannahme dementsprechend in Bezug auf die Möglichkeit angesprochen, den existenznotwendigen Bedarf für seine unterhaltsberechtigten Angehörigen zu verdienen.<sup>388</sup> Für ein soziales Steuerrecht geht es dabei um diejenigen Wirkungsbedingungen für internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht,<sup>389</sup> die der Belastung des Steuerpflichtigen durch zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen Rechnung tragen bzw. Rechnung tragen sollten.<sup>390</sup>

#### 1) Kindergeld

Das Bundeskindergeldgesetz verwirklicht für das Sozialrecht die in § 6 SGB I normierte Zielsetzung, demjenigen, der Kindern Unterhalt zu leisten hat oder leistet, eine Minderung der dadurch entstehenden wirtschaftlichen Belastungen zu gewähren.<sup>391</sup> Soweit der Empfänger von Kindergeld<sup>392</sup> steuerpflichtiges Einkommen bezieht, werden die daraus erbrachten Aufwendungen für den Kindesunterhalt vor allem durch den Kinderfreibetrag und die Ausbildungsfreibeträge<sup>393</sup> steuermindernd berücksichtigt.<sup>394</sup>

<sup>386</sup> Vgl. zur Konzeption bereits o. 2. Kap. C).

<sup>387</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)III)2).

<sup>388</sup> AaO.

<sup>389</sup> Vgl. zu dieser Voraussetzungsfunktion sozialen Steuerrechts o. 2. Kap. B)III).

<sup>390</sup> Vgl. einstw. nur: § 32 EStG für den Lebensbedarf von Kindern und § 33 a Abs. 1 EStG für den Lebensbedarf anderer unterhaltsberechtigter Personen. Dazu u. zweiter Teil, 3. Kap.

<sup>391</sup> Vgl. o. FN 221.

<sup>392</sup> Wenngleich der Anspruch auf Kindergeld grundsätzlich den Eltern des Kindes und nicht den Kindern selber zusteht (§ 1 Abs. 1 i.V.m. §§ 2 ff. BKGG; vgl. bereits o. B)II)1 a)aa)2). Eigene Ansprüche des Kindes bestehen nach Maßgabe der §§ 1 Abs. 2, 14 BKGG), verfolgt die Zahlung den Zweck, die wirtschaftliche Lage von Familien mit Kindern im Verhältnis zu Familien ohne Kinder zu verbessern.

<sup>393</sup> §§ 32, 33 a Abs. 2 EStG.

<sup>394</sup> Wegen des besonderen Zusammenhangs zwischen dem Kindergeld und der steuerlichen Verschonung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder, wird das Kindergeld zusammen mit den steuerrechtlichen Verschonungstatbeständen erörtert. Dazu u. zweiter Teil, 3. Kap. B).

## 2) Erziehungsgeld

Ebenso wie das Kindergeld steht auch das Erziehungsgeld den Eltern zu.<sup>395</sup> Wie das Kindergeld wird es nur einem Elternteil gewährt.<sup>396</sup> Seine Zielsetzung besteht darin, die Betreuung und Erziehung des Kleinkindes in der ersten Lebensphase zu erleichtern,<sup>397</sup> indem der Mutter oder dem Vater im Anschluß an die Mutterschaftsfrist ein Verzicht auf Erwerbstätigkeit ermöglicht wird.<sup>398</sup> Neben dieser Hilfs- und Unterstützungsfunktion zielt das Gesetz aber auch darauf ab, die Erziehungsleistung junger Familien anzuerkennen.<sup>399</sup> Schwangeren Frauen, die sich aus wirtschaftlichen Gründen in einer Konfliktsituation befinden, soll durch die finanzielle Zuwendung die Entscheidung für das Kind erleichtert werden.<sup>400</sup> Danach kommt dem Erziehungsgeld sowohl eine Hilfs- als auch eine Förderungsfunktion<sup>401</sup> zu, die bei der Bewertung steuerlicher Erleichterungen im Zusammenhang mit der Unterhaltsgewährung an Kinder zu berücksichtigen ist. Das Gesetz verwirklicht die genannten Zielsetzungen, indem es die Gewährung eines Betrages in Höhe von DM 600 monatlich vom Tag der Geburt des Kindes an, bis zur Vollendung des achtzehnten Lebensmonats<sup>402</sup> vorsieht, wobei das Erziehungsgeld vom Beginn des siebenten Monats an gemäß § 6 BErzGG zu mindern ist, wenn das grundsätzlich nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 und 2 EStG zu berechnende Einkommen der anspruchsberechtigten Person eine bestimmte Höhe übersteigt.<sup>403</sup>

## 3) Unterhaltsvorschuß

Das Unterhaltsvorschußgesetz gibt Kindern, die das sechste Lebensjahr noch nicht vollendet haben und bei einem ihrer getrennt lebenden Elternteile aufwachsen,<sup>404</sup> für längstens sechszwanzig Monate<sup>405</sup> einen eigenen Anspruch auf Zahlung eines Unterhaltsvorschlusses in Höhe des Regelunterhalts, wenn ein bestehender Unterhaltstitel nicht erfüllt wird.<sup>406</sup> Auf diese Weise soll gewährleistet werden, daß alleinstehende Eltern die für den Unterhalt der Kinder erforderlichen Barmittel ohne die mit der Durchsetzung von Unterhaltsansprü-

<sup>395</sup> § 1 BErzGG.

<sup>396</sup> § 3 Nr. 1 BKGG; § 3 Abs. 1 BErzGG.

<sup>397</sup> Vgl. Regierungsbegründung, BT-Drucks. 10/3792, S. 13.

<sup>398</sup> R. Hönsch, Erziehungs- und Kindergeldrecht, Erläuterungsteil, Rdnr. 7 f.

<sup>399</sup> Regierungsbegründung, aaO.

<sup>400</sup> AaO.

<sup>401</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung: 2. Kap. C).

<sup>402</sup> § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 BErzGG, wobei der Leistungszeitraum für Kinder, die nach dem 31.12.1992 geboren wurden, bis zur Vollendung des vierundzwanzigsten Lebensmonats reicht.

<sup>403</sup> § 5 BErzGG.

<sup>404</sup> § 1 Abs. 1 UnterhVG.

<sup>405</sup> § 3 UnterhVG.

<sup>406</sup> § 2 UnterhVG; vgl. auch §§ 1615 f, 1615 g BGB.

chen verbundenen Verzögerungen erhalten.<sup>407</sup> Als Leistung, die zeitlich begrenzt nur den Ausfall des existentiell notwendigen typisierten Mindestunterhalts sichern soll, ist der Unterhaltsvorschuß in die Kategorie der reinen Hilfsysteme<sup>408</sup> einzuordnen.

#### 4) Kinder- und Jugendhilfe

Das Gesetz zur Neuordnung des Kinder- und Jugendhilferechts vom 26.6.1990<sup>409</sup> löst das auf das Reichsjugendwohlfahrtsgesetz vom 9.7.1922 zurückgehende Jugendwohlfahrtsgesetz<sup>410</sup> als SGB VIII ab.<sup>411</sup> Das Gesetz gibt jedem jungen Menschen ein Recht auf Förderung seiner Entwicklung und auf Erziehung zu einer eigenverantwortlichen und gemeinschaftsfähigen Persönlichkeit.<sup>412</sup> Im Hinblick auf die steuerrechtlichen Verschonungstatbestände für kindbedingte Unterhaltsaufwendungen<sup>413</sup> sei hier nur auf die in § 39 SGB VIII vorgesehenen Leistungen zum Unterhalt des Kindes oder des Jugendlichen hingewiesen. Die Leistungen werden ergänzend zu und abgestimmt auf die in den §§ 32 bis 35 SGB VIII vorgesehenen Hilfen zur Erziehung gewährt.<sup>414</sup> Sie umfassen den gesamten Lebensbedarf einschließlich der Kosten für die Erziehung. Auf diese Leistungen, die Krankenhilfe nach Maßgabe des Sozialhilferechts umfassen,<sup>415</sup> ist Kindergeld nach Maßgabe des § 39 Abs. 6 SGB VIII anzurechnen. Die von den zuständigen Landesbehörden festzusetzenden Leistungen gehen der Sozialhilfe vor, soweit es sich nicht um Maßnahmen der Eingliederungshilfe handelt.<sup>416</sup> Über eine Kostenbeteiligung des Kindes, des Jugendlichen oder der Eltern ist nach Maßgabe der §§ 91 bis 94 SGB VIII zu entscheiden, wobei § 93 SGB VIII für die Ermittlung des zu berücksichtigenden Einkommens und Vermögens auf die entsprechenden Regelungen des Bundessozialhilfegesetzes verweist.<sup>417</sup>

<sup>407</sup> Vgl. *D. Henrich*, Aktuelle Probleme des Unterhaltsrechts, S. 230.

<sup>408</sup> Vgl. o. 2. Kap. C).

<sup>409</sup> Kinder- und Jugendhilfegesetz (KJHG, BGBl. I, S. 1163).

<sup>410</sup> Gesetz für Jugendwohlfahrt i.d.F. vom 25.4.1977, BGBl. I, S. 633, 795, zuletzt geändert durch Artikel 6 § 8 des Gesetzes vom 25.7.1986, BGBl. I, S. 1142.

<sup>411</sup> Art. 24 KJHG.

<sup>412</sup> § 1 Abs. 1 und 3 SGB VIII; vgl. zur Neufassung: *W. Rübner*, NJW 1991, S. 1 ff.; *P. Storr*, NWB F 27, S. 3743 ff.

<sup>413</sup> Vgl. u. zweiter Teil, 1. Kap. B)III)2); 3. Kap. B); C)III).

<sup>414</sup> § 39 Abs. 1 bis 3 SGB VIII; vgl. zu dem Erziehungshilfen: *H.J. Friedrichs*, ZfSH/SGB 1992, S. 14 ff.

<sup>415</sup> § 40 SGB VIII.

<sup>416</sup> § 39 Abs. 5 i.V.m. § 10 Abs. 2 SGB VIII.

<sup>417</sup> Vgl. dazu o. B)II).



## 5) Ausbildungsförderung

Die Gesetzesbegründung<sup>418</sup> umschreibt die Zielsetzung der Ausbildungsförderung mit dem Auftrag, durch individuelle Ausbildungsförderung auf eine berufliche Chancengleichheit hinzuwirken.<sup>419</sup> Die Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz werden einerseits durch das Kindergeld und andererseits, im Bereich des Steuerrechts, durch die Kinderfreibeträge des § 32 Abs. 6 und die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG ergänzt.<sup>420</sup> Insoweit sind die Leistungen Teil des sozialen Familienlastenausgleichs.<sup>421</sup> Dem sozialstaatlichen Grundgedanken entsprechend, beschränkt sich das Gesetz nicht auf die Förderung von überdurchschnittlich Begabten, vielmehr begnügt es sich hinsichtlich der Qualifikation von Bewerbern mit einer relativ großzügigen Eignungsvermutung.<sup>422</sup> Ausbildungsförderung, auf die gemäß § 1 BAföG i. V. m. § 3 Abs. 1 SGB I ein Rechtsanspruch besteht, wird für »den Lebensunterhalt und die Ausbildung«<sup>423</sup> nach typisierten Anspruchsvoraussetzungen<sup>424</sup> für eine bestimmte Dauer<sup>425</sup> weitgehend pauschaliert geleistet. Insoweit unterscheidet das Gesetz<sup>426</sup> zwischen dem Bedarf für Schüler,<sup>427</sup> Studierende,<sup>428</sup> und Praktikanten,<sup>429</sup> wobei die gesetzlichen Bedarfssätze alle zwei Jahre zu überprüfen und gegebenenfalls neu festzusetzen sind.<sup>430</sup> Für Härtefälle sind Zusatzleistungen vorgesehen.<sup>431</sup> Die Leistungen werden als Zuschuß oder als Darlehen gewährt.<sup>432</sup> Insoweit wird der Nachranggrundsatz des § 1 BAföG dadurch konkretisiert, daß Einkommen und Vermögen des Auszu-

<sup>418</sup> BT-Drucks. VI/1975, S. 19, Ziff. 2.1.

<sup>419</sup> Vgl. auch: aaO., Ziff. 2.3.: »Interesse der Allgemeinheit an der Heranziehung eines qualifizierten Nachwuchses«; I. Richter, Ausbildungsförderung, Rz. 1 ff.; P. M. Seifert, BAföG, Anm. 1; U. Ramsauer/M. Stallbaum, BAföG, Rdnr. 5, jew. zu § 1.

<sup>420</sup> Hinzu kommt die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die eigene und die Berufsaus- oder Weiterbildung seiner Ehefrau als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Dazu u. zweiter Teil, 2. Kap.B)II)2).

<sup>421</sup> U. Ramsauer, NVwZ 1990, S. 17 ff., 18; Bericht des Beirats für Ausbildungsförderung vom Oktober 1988, S. 34.

<sup>422</sup> Vgl. U. Ramsauer/M. Stallbaum, aaO. (FN 419), Rdnr. 1; P. M. Seifert, aaO. (FN 419), jew. zu § 9 BAföG.

<sup>423</sup> § 11 Abs. 1 BAföG; E. A. Blanke, Ausbildungsförderungsrecht, S. 15.

<sup>424</sup> Vgl. §§ 2 ff., über die förderungsfähige Ausbildung, die grundsätzlich auf eine einzige Ausbildung mit berufsqualifizierendem Abschluß beschränkt ist (§ 7 Abs. 2) sowie die persönlichen Voraussetzungen u.a. der Staatsangehörigkeit (bei Ausländern gem. § 8 grundsätzlich des inländischen Wohnsitzes), der Eignung und des Alters (§§ 9, 10).

<sup>425</sup> §§ 15, 15 a, 16 BAföG.

<sup>426</sup> Vgl. den Überblick bei U. Ramsauer, aaO. (FN 421), S. 19 ff.

<sup>427</sup> § 12 BAföG.

<sup>428</sup> § 13 BAföG.

<sup>429</sup> § 14 BAföG.

<sup>430</sup> § 35 BAföG. Dazu: B. Weismann, ZRP 1990, S. 50. Zur Anhebung der Bedarfssätze durch das 11. BAföGÄndG v. 21.6.1988 (BGBl. I, S. 829): Schieckel/Grüner/Oestreicher, BAföG, Einführung, Tz. 11,1

<sup>431</sup> § 14 a BAföG.

<sup>432</sup> Vgl. § 17 Abs. 1 und 2 BAföG.

bildenden, seines Ehegatten und seiner Eltern nach Maßgabe der §§ 21 ff. BAföG zu berücksichtigen sind.<sup>433</sup> Für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Verschonungen von Aufwendungen für den Kindesunterhalt ist jedoch zu beachten, daß Einkommen und Vermögen der Eltern nicht nur dann außer Betracht bleiben, wenn die Eltern ihre zivilrechtliche Unterhaltspflicht<sup>434</sup> erfüllt haben, sondern daß das Gesetz eine vom Einkommen und Vermögen der Eltern unabhängige Förderung auch in Fällen vorsieht, in denen eine entsprechende zivilrechtliche Unterhaltspflicht fortbesteht<sup>435</sup> und steuerlichen Verschonungsbedarf auslöst.

Die Vorschriften über die Einkommensanrechnung<sup>436</sup> orientieren sich an der Summe der positiven Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 und 2 EStG, die jedoch um bestimmte Freibeträge,<sup>437</sup> um die für den Berechnungszeitraum<sup>438</sup> zu leistende Einkommen- und Kirchensteuer, sowie um bestimmte Aufwendungen für Sozial- und Privatversicherungen zu vermindern sind.<sup>439</sup> Gemäß § 21 Abs. 3 BAföG gehören zum Einkommen jedoch neben bestimmten Sozialleistungen<sup>440</sup> grundsätzlich alle Einnahmen, die zur Deckung des Lebensbedarfs bestimmt sind.<sup>441</sup> Nicht als Einnahmen gelten die in § 21 Abs. 4 BAföG genannten Versorgungs- bzw. Entschädigungsrenten, sowie Einnahmen, deren Zweckbestimmung einer Anrechnung auf den Bedarf entgegensteht.<sup>442</sup> Freibeträge vom Einkommen des Auszubildenden<sup>443</sup> und vom Einkommen der Eltern und des

<sup>433</sup> § 11 Abs. 2 BAföG.

<sup>434</sup> §§ 1601, 1610 Abs. 2 BGB.

<sup>435</sup> § 11 Abs. 3 Ziff. 5 sowie § 37 BAföG, der den Übergang von Unterhaltsansprüchen des nach § 36 BAföG vorausleistenden Leistungsträgers regelt. Zu der entsprechenden sozialhilferechtlichen Vorschrift o. B)II)2)b).

<sup>436</sup> §§ 21 ff. BAföG. Dazu umfassend: *J. Becker*, Das Einkommensteuergesetz als allgemeine Bemessungsgrundlage.

<sup>437</sup> Vgl. § 21 Abs. 1 BAföG (Altersentlastungsbetrag gem. § 24 a EStG und Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 Abs. 3 EStG) sowie Abs. 1 Nr. 2 a, 2 b, (Absetzung für Abnutzung bzw. Sonderausgabenabzug für selbstgenutzte Eigentumswohnungen und Einfamilienhäuser gem. §§ 7 b, 10 e EStG).

<sup>438</sup> §§ 22, 24 BAföG.

<sup>439</sup> § 21 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. der Höchstbetragsregelung des Abs. 2 BAföG.

<sup>440</sup> U.a. Waisenrenten und Gelder, sowie Ausbildungsbeihilfen, die der Antragsteller mit Ausnahme der Leistungen nach dem BAföG bezieht. Leistungen nach dem Bundeskindergeldgesetz, die der Auszubildende für seine Kinder erhält, fallen im Gegensatz zur Praxis der Sozialhilfe (vgl. o. B)II)1)a) aa)2)) jedoch nicht unter den Einkommensbegriff (§ 21 Abs. 3 Nr. 3 BAföG).

Die sozialhilferechtlichen Regelungen der §§ 31–35 BSHG über die Ausbildungshilfe wurden durch das 2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I, S. 1523) ersatzlos gestrichen (dazu *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, Rdnr. 1 ff. zu §§ 31–35 alten Rechts). Eine Sonderregelung enthält § 26 BSHG, der Hilfe zum Lebensunterhalt nur in »besonderen Härtefällen« zuläßt, wenn eine Ausbildung im Rahmen des BAföG oder des AFG (dazu u. III)2)) dem Grunde nach förderungswürdig ist (dazu: *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 26, Rdnr. 1 ff.; *U. Kraher*, ZfSH/SGB 1984, S. 61 ff.; *P. M. Seifert*, aaO. (FN 419) § 1, Anm. 8).

<sup>441</sup> § 21 Abs. 3 Nr. 4 BAföG.

<sup>442</sup> Vgl. zu der entsprechenden sozialhilferechtlichen Regelung o. B)II)1)a)aa)1).

<sup>443</sup> § 23 BAföG.

Ehegatten<sup>444</sup> vermindern die Inanspruchnahme des gesamten nach Maßgabe des § 21 BAföG zu berücksichtigenden Einkommens.<sup>445</sup>

Die auf berufliche Chancengleichheit gerichtete Zielsetzung des Gesetzes<sup>446</sup> reiht die Leistungen der Ausbildungsförderung in die Gruppe der besonderen Förderungssysteme ein.<sup>447</sup>

## II) Wohngeld

Wohngeld wird auf Antrag als Zuschuß zu den Aufwendungen für Wohnraum gewährt. Die Leistung verfolgt den Zweck, angemessenes und familiengerechtes Wohnen wirtschaftlich zu sichern.<sup>448</sup> Wegen dieser auf die Befriedigung ökonomischer Grundbedürfnisse des Menschen<sup>449</sup> gerichteten Zielsetzung, muß das Wohngeld in engem Zusammenhang mit dem Sozialhilferecht gesehen werden, dessen Hilfe zum Lebensunterhalt auch die Kosten der Unterkunft umfaßt.<sup>450</sup> Darüber hinaus steht es als externalisierendes, auf die Befriedigung besonderer, individueller Bedarfe gerichtetes Leistungsrecht sowohl im Umfeld internalisierender zivilrechtlicher Mieterschutzvorschriften<sup>451</sup> als auch im Zusammenhang mit vielfältigen staatlichen Maßnahmen zur Förderung des Wohnungsbaus.<sup>452</sup> Im Hinblick auf die steuerliche Entlastung von Aufwendungen für selbstgenutzten Wohnraum<sup>453</sup> und die in diesem Zusammenhang schwierige Unterscheidung zwischen Lastenausteilungs- und Lenkungsver-schonungen,<sup>454</sup> ist die Einordnung des Wohngeldes in die Systematik der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme und die Abgrenzung von den sozialhilferechtlichen Leistungen für Unterkunft<sup>455</sup> von Interesse.

<sup>444</sup> § 25 i.V.m. § 24 BAföG. Damit nicht jeder Mehrverdienst der Eltern und des Ehegatten zu einer entsprechenden Verminderung des Förderungsanspruchs führt, sieht § 25 Abs. 4 BAföG prozentual relative Freibeträge zur Förderung des Erwerbsanreizes vor.

<sup>445</sup> Zur Vermögensanrechnung vgl. §§ 26 ff. BAföG.

<sup>446</sup> Vgl. o. B)I)1)b).

<sup>447</sup> Vgl. H. F. Zacher, Grundtypen, S. 588.

<sup>448</sup> § 1 WoGG i.d.F. v. 4.7.1991, BGBl. I, S. 1433. Vgl. auch § 7 SGB I, wonach derjenige, der für eine angemessene Wohnung Aufwendungen erbringen muß, die ihm nicht zugemutet werden können, ein Recht auf Zuschuß zur Miete oder zu vergleichbaren Aufwendungen hat.

<sup>449</sup> *Burdenski/v. Maydell/Schellhorn*, aaO. (FN 221), SGB I, § 7, Anm. 7.

<sup>450</sup> Vgl. o. B)I)1)b).

<sup>451</sup> Vgl. §§ 564 b ff. BGB und die Vorschriften des Gesetzes zur Regelung der Miethöhe.

<sup>452</sup> *Burdenski/v. Maydell/Schellhorn*, aaO. (FN 221), SGB I, § 7, Anm. 7 ff.. Zur Rechtsentwicklung: *dies.*, aaO., Anm. 13 ff.; vgl. auch: B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 34; K. Müller-Heine, Entwicklungsphasen der Wohnungspolitik in der Bundesrepublik Deutschland, Studien zur Sozialpolitik, Bd. 1 Krefeld, 1984; H. Lampert, Sozialpolitik, S. 342 ff.; Leviathan, Zeitschrift für Sozialwissenschaft, 3-4/1981 mit Beiträgen von H. Häußermann/W. Siebel, R. Neet, F. Pesch/K. Selle/D. Ipsen/C. Mussel, W. Nelles/B. Wanders.

<sup>453</sup> Vgl. zu § 10 e EStG u. zweiter Teil, 2. Kap. B)II)3)b).

<sup>454</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. 1. Kap. E).

<sup>455</sup> Vgl. o. B)I)1)b) sowie 2. Kap. C).

## 1) Inhalt der Regelung

Wohngeld wird dem Mieter als Mietzuschuß<sup>456</sup> und dem Eigentümer einer Wohnung oder eines Eigenheimes als Lastenzuschuß<sup>457</sup> nach Maßgabe besonderer, dem Gesetz als Anlagen beigefügter Wohngeldtabellen<sup>458</sup> gewährt. Danach wird die Wohngeldleistung unter Berücksichtigung der Miet-<sup>459</sup> oder der Belastungshöhe,<sup>460</sup> der Familienverhältnisse<sup>461</sup> und insbesondere des Familieneinkommens in Form von Höchstbeträgen bestimmt.<sup>462</sup> Die Vorschriften über die Berechnung des Familieneinkommens sind mit den sozialhilferechtlichen Bestimmungen über die Ermittlung des im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt innerhalb von Bedarfsgemeinschaften zu berücksichtigenden Einkommens im Ansatz vergleichbar. Sie unterscheiden sich aber deutlich hinsichtlich der gegenüber dem Sozialhilferecht sehr viel großzügigeren Bestimmungen über die vom Einkommen abzusetzenden Beträge.<sup>463</sup>

Ebenso wie § 76 Abs. 1 BSHG i.V.m. § 1 der VO zur Durchführung des § 76 BSHG<sup>464</sup> bestimmt § 10 Abs. 1 WoGG das Einkommen unter Einbeziehung aller Einnahmen in Geld oder Geldeswert ohne Rücksicht auf ihre Quelle und ohne Rücksicht darauf, ob sie als Einkünfte i.S. des Einkommensteuergesetzes steuerpflichtig sind oder nicht.<sup>465</sup> Noch mit § 76 Abs. 2 Nr. 4 BSHG vergleichbar ist der Abzug von Werbungskosten gemäß § 12 WoGG, wobei die wohngeldrechtliche Vorschrift im Gegensatz zu der nach Maßgabe der VO zu

<sup>456</sup> § 2 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 WoGG.

<sup>457</sup> § 2 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 und § 6 WoGG.

<sup>458</sup> § 2 Abs. 1 i.V.m. Anlagen 1 – 10 WoGG.

<sup>459</sup> § 5 WoGG i.V.m. §§ 2 – 8 WoGV.

<sup>460</sup> Gemäß § 6 Abs. 1 WoGG besteht die in der gemäß Abs. 2 zu erstellenden Wohngeld-Lastenberechnung berücksichtigungsfähige Belastung aus dem Kapitaldienst und aus der Bewirtschaftung (vgl. Teil A WoGVwV 1986, Ziff. 6.01 ff., u.a. den Erwerbskosten einschließlich der Zinsen und Tilgungen aus Erwerbsdarlehen, aus den Instandhaltungs- und Betriebskosten, aus der Grundsteuer und aus den Verwaltungskosten).

<sup>461</sup> § 4 WoGG.

<sup>462</sup> Für einen Alleinstehenden mit einem Monatseinkommen in Höhe von DM 1360 und einer Mietbelastung von DM 540 (Höchstbetrag für Alleinstehende) beträgt das Wohngeld monatlich DM 13 (!) (Anlage 1 WoGG). Steht einer vierköpfigen Familie der gleiche Betrag als Familieneinkommen zur Verfügung, so beträgt das Wohngeld bei ebenfalls gleichem Mietaufwand DM 264 und bei einem Mietaufwand von DM 960 (Höchstbetrag für die vierköpfige Familie) DM 546 monatlich (Anlage 4 WoGG).

<sup>463</sup> Bei diesem Vergleich ist natürlich zu berücksichtigen, daß die Leistungen nach dem Wohngeldgesetz nur als Zuschüsse gewährt werden, während die Hilfe zum Lebensunterhalt die Kosten der angemessenen Unterkunft in tatsächlicher Höhe umfaßt (vgl. o. B)I)1)b)).

<sup>464</sup> Vgl. o. B)I)1)a)aa), cc).

<sup>465</sup> Außer Betracht bleibt jedoch gem. § 14 WoGG ein Katalog von 32 Leistungen, Zuwendungen und Beihilfen, »soweit sie steuerfrei« (§ 14 Abs. 1 Satz 1), durch besondere Zweckbestimmungen gekennzeichnet, jedenfalls »nicht zur Deckung des Lebensunterhalts bestimmt« (§ 14 Abs. 1 Nr. 9, 12, 17, 18, 22, 27 WoGG) sind. Dazu gehören neben Leistungen nach dem BSHG, soweit sie die Kosten der Unterkunft übersteigen (Nr. 18) auch die Leistungen zur Förderung der beruflichen Ausbildung (Nr. 9). Ausgenommen sind gemäß § 14 Abs. 2 und 3 WoGG auch bestimmte Leistungen nach dem 4. Vermögensbildungsgesetz und gesetzlich vorgeschriebene Zuschüsse zur Krankenversicherung.

§ 76 BSHG eng auszulegenden sozialhilferechtlichen Abzugsvorschrift<sup>466</sup> auf die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes einschließlich der dort vorgesehenen Pauschalierungsmöglichkeiten verweist.<sup>467</sup> Ohne sozialhilferechtliches Pendant ist aber vor allem der Abzug von Aufwendungen zur Erfüllung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen<sup>468</sup> nach Maßgabe des § 12 a WoGG,<sup>469</sup> wobei jedoch entsprechende steuerliche Verschonungen keine über die Steuerlastverminderung hinausgehende, zusätzliche Abzugsmöglichkeit begründen.<sup>470</sup> Darüber hinaus sind bei der Ermittlung des Jahreseinkommens Familienfreibeträge und Freibeträge für besondere Personengruppen<sup>471</sup> abzusetzen. Die von § 15 WoGG vorgesehenen Familienfreibeträge führen im Ergebnis zu einer Aufstockung der nach § 12 a WoGG abziehbaren Unterhaltsaufwendungen und vermindern daher das zu berücksichtigende Familieneinkommen ganz erheblich. Im Hinblick auf die Behandlung des Kindergeldes als Teil des den Eltern für den eigenen Lebensunterhalt zuzurechnenden Einkommens i.S. des Sozialhilferechts<sup>472</sup> ist die dem entgegengesetzte Regelung des § 15 WoGG besonders hervorzuheben. Danach werden für die zum Haushalt rechnenden Kinder, für die Kindergeld gewährt wird, Beträge in Höhe des Kindergeldes vom Jahreseinkommen abgesetzt.<sup>473</sup>

§ 17 WoGG schließlich sieht einen pauschalen Abzug in Höhe von 6 v.H. der ermittelten Einnahmen vor. Die Regelung ist deshalb besonders bemerkenswert, weil sie die Belastung einzelner (!) Familienmitglieder mit Steuern vom Einkommen und mit Sozial- und diesen entsprechenden Privatversicherungsbeiträgen durch Erhöhungen des pauschalen Abzugsbetrages in Stufen von 12,5 v.H., 20 v.H. und 30 v.H. berücksichtigt. Dabei kommt es *nicht* auf die Höhe der jeweils entrichteten Beiträge und Steuern an,<sup>474</sup> sondern allein darauf, ob und inwieweit Beiträge einerseits oder Beiträge und Steuern andererseits alternativ oder kumulativ entrichtet werden.<sup>475</sup>

Die Komplexität der Bestimmungen über die Berechnung des für die Wohngeldzahlung maßgeblichen Einkommens muß im Zusammenhang mit der be-

<sup>466</sup> Vgl. o. B)II)1)a)cc)(2) bei FN 260.

<sup>467</sup> § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 WoGG.

<sup>468</sup> Vgl. zu der entsprechenden sozialhilferechtlichen Problematik o. B)II)1)a)cc)(3).

<sup>469</sup> Die gemäß § 12 a abzugsfähigen Beträge sind Höchstbeträge. Abziehbar sind nur die tatsächlichen Unterhaltsaufwendungen, wobei es nur auf die Unterhaltspflicht dem Grunde nach ankommt, nicht aber auf die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten oder die Bedürftigkeit des Berechtigten (*R. Lenhard*, Das neue Wohngeldgesetz, Anm. 2 zu § 12 a).

<sup>470</sup> Vgl. Teil A WoGVwV 1986, Ziff. 12.12: »... sind bei der Ermittlung des Jahreseinkommens nicht abzusetzen«.

<sup>471</sup> § 16 WoGG; die Vorschrift gilt u.a. für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung, Vertriebene, Heimkehrer und Schwerbehinderte.

<sup>472</sup> Vgl. o. B)II)1)a)aa)(2).

<sup>473</sup> § 15 Abs. 1 WoGG. Gem. Abs. 2 erhöht sich der Freibetrag, wenn Kinder mit erwerbstätigen alleinstehenden Eltern zusammenleben um DM 1200. Nach näherer Maßgabe des Abs. 4 wird für Familienmitglieder, die das zweiundsechzigste Lebensjahr vollendet haben, ein Freibetrag von DM 2400 vom Familieneinkommen abgesetzt.

<sup>474</sup> *R. Lenhard*, aaO. (FN 469), Anm. II 1 zu § 17 WoGG.

<sup>475</sup> Vgl. § 17 Abs. 2 und 3 WoGG sowie Teil A WoGVwV 1986, Ziff. 17.21 ff.

sonderen Funktion dieser Sozialleistung gesehen werden. Sie erklärt auch die aufgezeigten Unterschiede zu den sozialhilferechtlichen Leistungsvoraussetzungen für die Kosten der Unterkunft in Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt und macht deutlich, daß Wohngeld, wenn gleich auf höherem Leistungsniveau und mit besonderer Zielsetzung, jedenfalls mit der Hilfe in besonderen Lebenslagen verglichen werden kann.<sup>476</sup>

## 2) Wohngeld im Verhältnis zur Sozialhilfe

Die Leistungen nach dem Wohngeldgesetz sind gegenüber den Leistungen der Sozialhilfe vorrangig.<sup>477</sup> § 18 Abs. 1 WoGG, der die Gewährung von Wohngeld ausschließt, wenn für die wirtschaftliche Sicherung von Wohnraum andere, mit dem Wohngeld vergleichbare Leistungen aus öffentlichen Kassen erbracht werden, bestimmt ausdrücklich, daß Leistungen für die Unterkunft nach den Vorschriften des Bundessozialhilfegesetzes »nicht mit dem Wohngeld vergleichbar sind«.<sup>478</sup> Mit dieser Bestimmung reagiert das Gesetz auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Sozialhilfebeziehern vom Anspruch auf Wohngeld nach § 29 WoGG a.F.<sup>479</sup> Danach solle Sozialhilfe dem Empfänger der Hilfe die Führung eines menschenwürdigen Lebens ermöglichen, während das Wohngeld den Zweck verfolge, dem Inhaber von Wohnraum »zur Vermeidung sozialer Härten« ein Mindestmaß an Wohnraum wirtschaftlich zu sichern.<sup>480</sup> Dies schließt jedoch nach anderer Auffassung<sup>481</sup> nicht aus, daß Wohngeld als Einkommen i.S. des Sozialhilferechts zu berücksichtigen ist, wenn und soweit entsprechende Leistungen für die Unterkunft erbracht werden, weil mit der Anrechnung »zweckidentischer Leistungen« i.S. des § 77 Abs. 1 BSHG Doppelleistungen »für ein und denselben Zweck« aus öffentlichen Mitteln vermieden werden sollen.<sup>482</sup> Die Anrechnung von Wohngeld auf entsprechende Leistungen der Sozialhilfe mit der Begründung der Zweckidentität beider Leistungen und die Nichtanrechnung von Sozialhilfe auf das Wohngeld mit der Begründung der Unvergleichbarkeit beider Leistungen läßt sich dadurch erklären, daß das Wohngeld eine besondere über die entsprechende Einkommensersatzfunktion der Sozialhilfe hinausgehende Zielsetzung verfolgt, die letzt-

<sup>476</sup> Vgl. auch *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 34.

<sup>477</sup> *BVerwGE* 45, S. 157 ff.; *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 2, Rdnr. 35, 41; § 12, Rdnr. 22; *Knopp/Fichner*, BSHG, § 12, Rdnr. 11, § 2, Rdnr. 20; *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 476).

<sup>478</sup> § 18 Abs. 1 Nr. 1 WoGG. Vgl. auch § 14 Abs. 1 Nr. 18 WoGG wonach bei der Entwicklung des Jahreseinkommens außer Betracht bleiben: Leistungen nach den Vorschriften des Bundessozialhilfegesetzes mit Ausnahme aufender Leistungen für den Lebensunterhalt, soweit diese die Kosten der Unterkunft übersteigen.

<sup>479</sup> *BVerfGE* 27, S. 220 ff., 225.

<sup>480</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>481</sup> *Schellhorn/Jirasek/Seipp*, BSHG, § 77, Rdnr. 12; *BVerwGE* 45, S. 157 ff.

<sup>482</sup> *BVerwGE*, aaO.

lich auch den Vorrang des Wohngeldes gegenüber der Sozialhilfe<sup>483</sup> legitimiert. Diese besondere Zielsetzung kommt dadurch zum Ausdruck, daß das Wohngeldgesetz auf das Einkommen lessert, der selber zur Befriedigung seines Wohnbedarfs beiträgt und daher nur eines Zuschusses bedarf, sehr viel zurückhaltender zugreift, als dies bei einer Hilfeleistung möglich ist, die zwar bedarfsabhängig, insooweit aber auf eine vollständige Kompensation von Erwerbseinkommen auf Kosten der Allgemeinheit zugeschnitten sein muß. Auf diese Weise verbindet das Wohngeld mit der Sicherung eines besonders wichtigen Bedarfs<sup>484</sup> eine Anreizfunktion, die nicht nur wegen ihrer Spezialität weit über das hinausgeht, was das allgemeine Hilfssystem leisten kann. Das begründet den Vorrang des Wohngeldes gegenüber der Sozialhilfeleistung für Unterkunft und weist das Wohngeldrecht sowohl als Hilfs- als auch als Förderungssystem aus.<sup>485</sup>

### III) Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz

Das Arbeitsförderungsgesetz umfaßt neben dem Arbeitslosengeld<sup>486</sup> und der Arbeitslosenhilfe<sup>487</sup> vor allem finanzielle Zuschüsse und Beihilfen im Rahmen der individuellen Förderung der beruflichen Bildung,<sup>488</sup> insbesondere der Ausbildung,<sup>489</sup> der Fortbildung<sup>490</sup> und der Umschulung.<sup>491</sup> Neben dieser *individuellen* Förderung gewährt das Gesetz im Rahmen der *institutionellen* Förderung<sup>492</sup> Leistungen für den Aufbau, die Erweiterung und Ausstattung von Einrichtungen zur beruflichen Ausbildung, Fortbildung und Umschulung.<sup>493</sup> Als Leistungen, die dem Arbeitgeber gewährt werden können, die aber dem einzelnen nur mittelbar zugutekommen, bleiben sie in dem nachfolgenden Überblick, ebenso wie die Leistungen zur Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen,<sup>494</sup> unberücksichtigt.

<sup>483</sup> Vgl. o. FN 477.

<sup>484</sup> H. F. Zacher, Grundtypen, S. 588: »Scherung des Existenzminimums als auch ... Hebung der Lebensbedingungen und Chancen«

<sup>485</sup> H. F. Zacher, aaO.; *id.vers.*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 680 f.

<sup>486</sup> §§ 100 ff. AFG.

<sup>487</sup> §§ 134 ff. AFG.

<sup>488</sup> §§ 33 ff., 40 ff. AFG.

<sup>489</sup> §§ 40, 40 a AFG.

<sup>490</sup> §§ 41 – 46 AFG.

<sup>491</sup> §§ 47 – 49 AFG.

<sup>492</sup> Vgl. die Gliederungsüberschrift III des vierten Unterabschnitts des AFG. Zu der Unterscheidung zwischen individueller und institutioneller Förderung: *Knigge/Ketelsen/Marschall/Wittrock*, AFG, Anm. I 1 vor §§ 33 - 52.

<sup>493</sup> §§ 50 – 52 AFG.

<sup>494</sup> Vgl. die Maßnahmen zur Förderung der ganzjährigen Beschäftigung in der Bauwirtschaft (§§ 74 – 79 AFG) und die Maßnahmen zur Arbeitsbeschaffung nach Maßgabe der §§ 91 ff. AFG. Vgl. in diesem Zusammenhang auch die in § 6 d ESIG vorgesehene Möglichkeit zur Bildung gewinnmindernder Rücklagen beim Erwerb von Betrieben, deren Fortbestand gefährdet ist. Dazu I. Kap. FN 5.

## 1) Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe

Für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Verschonungstatbestände hat die Leistung von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe keine Bedeutung, sieht man einmal von der steuerlichen Entlastung (des Versicherungs- bzw. Beitragsaufwandes als Sonderausgaben<sup>495</sup> ab. Etwas anderes gilt für die Steuerfreiheit des Arbeitslosengeldes und der Arbeitslosenhilfe,<sup>496</sup> weil diese Leistungen im Gegensatz zu denen der Sozialhilfe (!) in den Progressionsvorbehalt des § 32 b EStG einbezogen werden.

## a) Bedeutung der Kompensationsfunktion

Die Regelungen über die Gewährung von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe begründen ein einheitliches System abgestufter Leistungen zur Sicherung gegen die finanziellen Folgen der Arbeitslosigkeit.<sup>497</sup> Die Leistung von Arbeitslosengeld beruht auf dem durch Beitragszahlungen begründeten Rechtsverhältnis der Arbeitslosenversicherung und wird nach näherer Maßgabe der §§ 100 ff. AFG für eine bestimmte Zeitdauer geleistet, wenn der Arbeitslose<sup>498</sup> neben anderen Leistungsvoraussetzungen u. a. eine bestimmte Anwartschaftszeit<sup>499</sup> erfüllt hat. Fehlen die Voraussetzungen für die Zahlung von Arbeitslosengeld,<sup>500</sup> dann entsteht nach näherer Maßgabe der §§ 1134 ff. AFG ein Anspruch auf Leistungen der Arbeitslosenhilfe. Die Leistung von Arbeitslosenhilfe ist gegenüber der Leistung von Arbeitslosengeld subsidiär.<sup>501</sup> Mit dieser Wechselwirkung zielen die genannten Vorschriften jedoch nicht darauf ab, einen möglichst fein abgestuften Übergang zu den Leistungstatbeständen des Sozialhilferechts zu schaffen. Der Blick auf die unmittelbare Wirkung von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe, die in der Sicherung gegen die finanziellen Folgen der Arbeitslosigkeit besteht,<sup>502</sup> darf nicht daran vorbeigehen, daß die *primären* Zielsetzungen des Arbeitsförderungsgesetzes nicht auf den Ausgleich der beschriebenen Defizite gerichtet sind.<sup>503</sup>

<sup>495</sup> Vgl. zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG u. zweiter Teil, 2. Kap. B)II)1)).

<sup>496</sup> § 3 Nr. 2 EStG.

<sup>497</sup> H. Krebs, AFG, Bd. III, Rdnr. 30 zu § 134 Abs. 4 AFG, wonach der Anspruch auf Arbeitslosengeld und der Anspruch auf Arbeitslosenhilfe als einheitlicher Anspruch auf Leistungen bei Arbeitslosigkeit gelten.

<sup>498</sup> Vgl. zum Begriff der Arbeitslosigkeit § 101 AFG.

<sup>499</sup> § 104 AFG.

<sup>500</sup> Das sind insbesondere Fälle, in denen Arbeitslosengeld mangels Erfüllung der Anwartschaftszeit von vorneherein nicht bezahlt wird (vgl. §§ 100 ff., 104 i. V.m. § 134 Abs. 1 Ziff. 1 AFG) oder in denen die Höchstdauer für die Gewährung des Arbeitslosengeldes überschritten ist (vgl. §§ 106 f. AFG).

<sup>501</sup> H. Krebs, aaO. (FN 497), Rdnr. 10 zu § 134 AFG; vgl. auch den Wortlaut des Gesetzes: »... Anspruch auf Arbeitslosenhilfe hat, wer ... keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld hat...« (§ 134 Abs. 1 Ziff. 2 AFG).

<sup>502</sup> Vgl. o. FN 497.

<sup>503</sup> Vgl. aber *BVerfGE* 72, S. 9 ff., 20 ff. zur existenzsichernden Funktion des Arbeitslosengeldes.



Das geltende Arbeitsförderungsgesetz<sup>504</sup> unterscheidet sich von seinen Vorläufern<sup>505</sup> insbesondere durch eine stärkere Betonung des Gedankens der *Prävention* gegenüber dem der *Kompensation*. Im Vordergrund der Zielsetzungen steht nicht mehr das Bestreben, Einkommensausfälle, die bei Verlust des Arbeitsplatzes eintreten, durch Lohnersatzleistungen auszugleichen, sondern die Aufgabe, Arbeitslosigkeit nach Möglichkeit zu verhindern.<sup>506</sup> Dieser in den §§ 1 und 2 AFG näher umschriebene Zielsetzung dienen die der Bundesanstalt für Arbeit übertragenen Aufgaben<sup>507</sup> insbesondere die Arbeitsvermittlung und die Berufsberatung.<sup>508</sup> Hinzu treten Maßnahmen zur Förderung der beruflichen Bildung,<sup>509</sup> die Gewährung vonberufsfördernden Leistungen zur Rehabilitation<sup>510</sup> und die Gewährung von Leistungen zur Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen.<sup>511</sup> »Schließlich«<sup>512</sup> die finanziellen Leistungen zum Ausgleich von Einkommensdefiziten.<sup>513</sup> Nicht allein aus der Reihenfolge dieser gesetzlichen Aufzählung wird deutlich, daß die finanzielle Unterstützung im Fall von Arbeitslosigkeit »an letzte Stelle steht«.<sup>514</sup> Der einerseits gegenüber den primären Zielsetzungen des Arbeitsförderungsgesetzes subsidiäre, diese Zielsetzungen aber gleichzeitig stützende Charakter der Kompensationsvorschriften ergibt sich aus dem Gesetz: sowohl der Anspruch auf Arbeitslosengeld als auch der Anspruch auf Arbeitslosenhilfe setzen grundsätzlich voraus, daß der arbeitslose Antragsteller der »Arbeitsvermittlung zur Verfügung steht«.<sup>515</sup> Die gesetzliche Umschreibung der Verfügbarkeit<sup>516</sup> bewirkt einen Ausschluß derjenigen Personen aus den Kreis der Leistungsberechtigten, die der Arbeitsvermittlung aus objektiven oder aus subjektiven Gründen nicht zur

<sup>504</sup> Arbeitsförderungsgesetz (AFG) vom 25.6.1969 (BGBl. I, S. 582).

<sup>505</sup> Gesetz über die Arbeitsvermittlung und Arbeitslosenversicherung vom 16.7.1927 (RGBl. I, S. 187) nebst dessen Änderungen, insbes. vom 23.12.1965 (BGBl. I, S. 1018).

<sup>506</sup> Vgl. *BVerfGE* 53., S. 323 ff., 324; *H. Bey*, Sozialrecht, S. 322; *J. Stingl*, VSSR 1979, S. 67 ff.; *W. Gitter*, Sozialrecht, S. 177; *H. Kreis*, aaO. (FN 497), Rdnr. 2 zu § 2 AFG.

<sup>507</sup> § 3 Abs. 1 AFG.

<sup>508</sup> Vgl. §§ 13 ff., 25 ff. AFG; zum Verhältnis dieser Vorschriften zu den sozialhilferechtlichen Regelungen über die Hilfe zur Arbeit s. u b).

<sup>509</sup> § 3 Abs. 2 Ziff. 3 i.V.m. §§ 33 – 52 AFG.

<sup>510</sup> § 3 Abs. 2 Ziff. 4 i.V.m. §§ 56 – 62 AFG.

<sup>511</sup> § 3 Abs. 2 Ziff. 5 AFG i.V.m. den Vorschriften des dritten Abschnitts des Gesetzes über die Gewährung von Kurzarbeitergeld (§§ 63 – 73 AFG), Schlechtwettergeld (§§ 83 – 89 AFG) und der produktiven Winterbauförderung (§§ 7 – 82 AFG), um nur die wichtigsten zu nennen.

<sup>512</sup> *J. Stingl*, VSSR 1979, S. 67 ff., 69.

<sup>513</sup> Die Gewährung von Arbeitslosengeld (§ 3 Abs. 2 Ziff. 6 i.V.m. §§ 100 ff. AFG), die Gewährung von Arbeitslosenhilfe im Auftrag des Bundes (§ 3 Abs. 4 i.V.m. §§ 134 ff. AFG) und die Gewährung von Konkursausfallgeld (§ 3 Abs. 2 Ziff. 7 i.V.m. §§ 141 a ff. AFG).

<sup>514</sup> *J. Stingl*, aaO. (FN 512).

<sup>515</sup> Vgl. für den Anspruch auf Arbeitslosengeld § 100 Abs. 1 AFG und für den Anspruch auf Arbeitslosenhilfe § 134 Abs. 1 Ziff. 1 AFG. Dazu *J. Stingl*, aaO.

<sup>516</sup> Den Begriff der Verfügbarkeit bestimmt § 103 AFG, wobei hinsichtlich der Verfügbarkeit als Anspruchsvoraussetzung für die Arbeitslosenhilfe zusätzlich § 134 Abs. 4 Satz 2 AFG zu beachten ist.

Verfügung stehen.<sup>517</sup> Damit rückt die auf Arbeitsvermittlung gerichtete Zielsetzung der Leistungsbestimmungen gegenüber der Kompensations-Zielsetzung in den Vordergrund.<sup>518</sup>

Die Bedeutung der Kompensationsfunktion des Arbeitslosengeldes und der Arbeitslosenhilfe soll durch die Betonung der Primärfunktionen des Gesetzes nicht geschmälert werden; gegenüber der Primärfunktionen, aber auch gegenüber den Leistungen der Sozialhilfe steht die Kompensationsfunktion jedoch in einem Verhältnis der »funktionalen Subsidiarität«. Mit der Betonung dieser »funktionalen Subsidiarität« wird der Blick auf wesentliche Unterschiede in den Zielsetzungen sozialer Maßnahmen bzw. Mittel gelenkt. Damit soll der Gefahr begegnet werden, daß über einen auf die Analyse von bloßen Wirkungen beschränkten Vergleich funktionale Differenzierungen verlorengehen, die für die Suche nach den Wertvorgaben für ein soziales Steuerrecht von ausschlaggebender Bedeutung sein können.

Ein Vergleich arbeitsförderungsrechtlicher und sozialhilferechtlicher Maßnahmen bzw. Hilfen macht dies deutlich:

#### b) »Parallelen« zur Sozialhilfe

Beschränkt man den Blick nur auf die *Wirkungen* der Mittel, dann treten zu den arbeitsförderungsrechtlichen Bestimmungen über die Arbeitsvermittlung und Arbeitsbeschaffung<sup>519</sup> die sozialhilferechtlichen Regelungen über die Hilfe zur Arbeit,<sup>520</sup> während Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe eine »Parallele« in der Hilfe zum Lebensunterhalt<sup>521</sup> finden. »Parallelen zur Sozialhilfe«<sup>522</sup> erscheinen aber auch dann naheliegend, wenn auf gleiche oder ähnliche Anspruchsvoraussetzungen arbeitsförderungsrechtlicher und sozialhilferechtlicher Leistungen verwiesen wird; beispielsweise darauf, daß der Anspruch auf Arbeitslosenhilfe, ebenso wie der Anspruch auf Sozialhilfe, Bedürftigkeit und das wirtschaftliche Unvermögen, den Ausfall von Erwerbseinkommen aus eigener Kraft zu überwinden voraussetzt.<sup>523</sup> Bei einer genaueren Betrachtung

<sup>517</sup> Die sog. objektive Verfügbarkeit regelt § 103 Abs. 1 Ziff. 1 AAFG, indem er Verfügbarkeit als gegeben ansieht, wenn eine zumutbare Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes ausgeübt werden kann und darf; subjektive Verfügbarkeit ist gemäß § 103 Abs. 1 Ziff. 2 AFG gegeben, wenn der Anspruchsteller bereit ist, jede zumutbare Beschäftigung anzunehmen, die er (objektiv gesehen) ausüben darf (vgl. *H. Krebs*, aaO. (FN 497), Rdnr. 1, 3 ff. zu § 103 AFG; *Schieckel/Grüner/Oestreicher*, Arbeitsförderungsgesetz, Anm. II zu § 103 AFG).

<sup>518</sup> *Schieckel/Grüner/Oestreicher*, aaO., Anm. I zu § 103 AFG mit Hinweis auch auf § 14 AFG.

<sup>519</sup> Dazu gehören im wesentlichen die Vorschriften über Beschäftigung und Arbeitsmarkt (§§ 4 – 62 AFG) und über Leistungen der Arbeitslosenversicherung zur Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen (§§ 63 – 99 AFG).

<sup>520</sup> §§ 18 – 20 BSHG.

<sup>521</sup> Vgl. o. B)I)1).

<sup>522</sup> *W. Gitter*, Sozialrecht, S. 197.

<sup>523</sup> *H. Bley*, Sozialrecht, S. 257; *W. Gitter*, Sozialrecht, S. 197 und zu den Leistungsvoraussetzungen nach dem BSHG o. B)I).

wird aber erkennbar, daß Arbeitslosenhilfe weitaus weniger auf Besonderheiten der Person des Antragstellers zugeschnitten ist als die »parallele« sozialhilferechtliche Regelung.<sup>524</sup> Auch gelten für die Einkommensersatzleistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz anders als für die Sozialhilfe strenge zeitliche Leistungsgrenzen.<sup>525</sup> Gemeinsamkeiten, Ergänzungen, Überschneidungen und Unterschiede lassen sich nur funktional erklären.

Auszugehen ist von einem Vergleich zwischen den Arbeitshilfen des Bundessozialhilfegesetzes und den Leistungen der Arbeitsvermittlung nach dem Arbeitsförderungsgesetz. Das Bundessozialhilfegesetz regelt unter der Überschrift »Hilfe zur Arbeit«<sup>526</sup> die Verpflichtung des Hilfesuchenden, seine Arbeitskraft zur Beschaffung des Lebensunterhalts für sich und seine unterhaltsberechtigten Angehörigen einzusetzen<sup>527</sup> und, korrespondierend, ein auf die Erfüllung dieser Verpflichtung gerichtetes Wirken des Trägers der Sozialhilfe.<sup>528</sup> Die Arbeitshilfen des Bundessozialhilfegesetzes konkretisieren den in § 2 BSHG niedergelegten Grundsatz des Nachrangs, d.h. die gegenüber der Fremdhilfe vorrangige Verpflichtung zur Selbsthilfe,<sup>529</sup> als Selbsthilfe durch Arbeit. Das gesetzliche Instrumentarium ist auf die vielfältigen Ziele, die mit Arbeit und Tätigkeit verbunden sind, abgestimmt und verdeutlicht diese Zielsetzungen nicht zuletzt im Zusammenwirken mit Sanktionen, die kooperationsunwilligen Hilfesuchenden auferlegt werden können.<sup>530</sup> Die Verpflichtung zum Einsatz der Arbeitskraft nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 BSHG ist nicht Verpflichtung zur Tätigkeit schlechthin, sondern Verpflichtung zur Erwerbstätigkeit, weil grundsätzlich nur Erwerbstätigkeit die Inanspruchnahme von Leistungen der Sozialhilfe ausschließen bzw. mindern kann.<sup>531</sup> Entsprechend dieser Zielsetzung ist die Verpflichtung des Trägers der Sozialhilfe zu verstehen, mit den Dienststellen der Bundesanstalt für Arbeit zusammenzuarbeiten und entsprechend dieser Zielsetzung ist zwischen der Funktion von Arbeitsvermittlung i.S. des Arbeitsförderungsgesetzes und der Funktion von »Arbeitsvermittlung« i.S. des Bundessozialhilfegesetzes zu unterscheiden. § 13 Abs. 3 Ziff. 1 AFG stellt fest, daß Maßnahmen öffentlicher Träger der sozialen Sicherung keine Arbeitsvermittlung i.S. des Arbeitsförderungsgesetzes sind. Im Sinne des Arbeitsförderungsgesetzes mag die Tätigkeit von Trägern der Sozialhilfe im Rahmen des § 18 Abs. 2 BSHG allenfalls als Arbeitsvermittlung »bei Gelegenheit« der Verfolgung speziell sozialhilferechtlicher Zielsetzungen, grob umschrieben als Mithilfe bei der Hilfe zur Selbsthilfe durch Arbeit, verstanden werden.<sup>532</sup> Davon unterscheidet sich die den wirtschaftspolitischen

<sup>524</sup> Vgl. zum sozialhilferechtlichen Individualisierungsgrundsatz o. B)I).

<sup>525</sup> Vgl. §§ 106 ff., 1309 i. AFG.

<sup>526</sup> 2. Unterabschnitt des 2. Abschnitts (Hilfe zum Lebensunterhalt) des BSHG.

<sup>527</sup> § 18 Abs. 1 BSHG.

<sup>528</sup> §§ 18 Abs. 2, 19 – 20 i. V. m. §§ 25, 64 ff. BSHG.

<sup>529</sup> J. Münder/U.-A. Birr, Sozialhilfe und Arbeitslosigkeit, S. 9; B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, Sozialhilfe, S. 119).

<sup>530</sup> Dazu sogleich.

<sup>531</sup> J. Münder/U.-A. Birr aaO.; B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO., S. 198.

<sup>532</sup> In diesem Sinne auch H. Krebs, aaO. (FN 497), Rdnr. 11 zu § 13 AFG, der darauf hin-

Primärzielen des Arbeitsförderungsgesetzes<sup>533</sup> verpflichtete Arbeitsvermittlung nach Maßgabe der §§ 13 ff. AFG erheblich, weil sie schon von ihrer gesamtwirtschaftlichen, arbeitsmarktpolitischen Aufgabenstellung her nicht in dem Maß auf die vielfältigen Funktionen von Arbeit i.S. einer »Lebensführungschance«<sup>534</sup> eingehen kann wie die dem Individualisierungsgrundsatz<sup>535</sup> verpflichtete Sozialhilfe. Eine Bestätigung und Verdeutlichung dieser funktionalen Unterschiede ergibt sich auch aus den Bedingungen, die für die Verknüpfung primärer und sekundärer Zielsetzungen einerseits im Arbeitsförderungsgesetz und andererseits im Bundessozialhilfegesetz gelten. Sekundäre Zielsetzungen des Arbeitsförderungsgesetzes, insbesondere die Absicherungen gegen die finanziellen Folgen bei Arbeitslosigkeit sind durch subjektive Eigenschaften des Anspruchstellers mit den primären Zielsetzungen dergestalt verbunden, daß Leistungsansprüche entfallen, wenn die Verfolgung primärer Zielsetzungen aus Gründen, die in der Person des Anspruchstellers liegen, unmöglich wird. Diese Wirkung tritt ein, wenn die an persönliche Eigenschaften gebundene Verfügbarkeit für die Arbeitsvermittlung i.S. des § 103 AFG<sup>536</sup> verneint werden muß, weil die Verfügbarkeit Anspruchsvoraussetzung sowohl für das Arbeitslosengeld als auch für die Arbeitslosenhilfe ist. Das Risiko der Arbeitslosigkeit aus Gründen, die allein in der Person des Anspruchstellers liegen, wird von den Leistungen der Arbeitslosenversicherung grundsätzlich nicht erfaßt.<sup>537</sup>

Den Vorschriften des Bundessozialhilfegesetzes ist eine derartige Kopplung zwischen vorrangigen und nachrangigen Zielen dagegen grundsätzlich fremd. Dies kommt bereits durch die gesetzliche Formulierung des § 1 Abs. 2 S. 2 BSHG zum Ausdruck, nach welcher die Hilfe den Empfänger »so weit wie möglich« befähigen soll, unabhängig von ihr zu leben. »Soweit wie möglich« bedeutet in der Systematik der Vorschriften über die Hilfe zur Arbeit, daß die gegenüber der Selbsthilfe subsidiäre Hilfe zum Lebensunterhalt in der Form von Geldleistungen nicht vollständig entfällt, wohl aber auf das zum Lebensunterhalt Unerläßliche eingeschränkt werden kann,<sup>538</sup> wenn der Hilfesuchende für die Erwerbstätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 BSHG<sup>539</sup> – in der Terminologie des Arbeitsförderungsgesetzes gesprochen: nicht »zur Verfügung«<sup>540</sup> steht.<sup>541</sup>

weist, daß den Trägern sozialer Sicherung nicht nur die finanzielle Unterstützung der sie Beanspruchenden obliege; vielmehr hätten sie auch den Zustand der Hilfsbedürftigkeit auf jede Weise zu beseitigen, wozu »auch die Vermittlung in ein Arbeitsverhältnis« gehören könne.

<sup>533</sup> Vgl. o. a) bei FN 503 ff.

<sup>534</sup> B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 119), S. 197.

<sup>535</sup> Vgl. o. B)I).

<sup>536</sup> Vgl. o. a) bei und in FN 516.

<sup>537</sup> Ausnahmen gelten für den Fall einer nicht nur vorübergehenden Minderung der Leistungsfähigkeit nach Maßgabe der §§ 105 a ff. AFG.

<sup>538</sup> § 25 Abs. 2 BSHG.

<sup>539</sup> Vgl. o. bei FN 532.

<sup>540</sup> § 103 Abs. 1 AFG.

<sup>541</sup> Die Einschränkung der Hilfe auf das zum Lebensunterhalt Unerläßliche gemäß § 25

Diese grundlegenden Unterschiede zwischen Arbeitsförderung und Sozialhilfe resultieren daraus, daß das Arbeitsförderungsgesetz im Rahmen seiner wirtschaftspolitischen Primärziele auf Interessenkollisionen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern, Beschäftigten und Nicht-Beschäftigten Rücksicht nehmen muß, während Sozialhilfe in ihrem obersten Ziel auf die Aufgabe gerichtet ist, dem Hilfesuchenden ein menschenwürdiges Leben zu ermöglichen. Diesem Ziel dienen auch die Vorschriften über die Hilfe zur Arbeit. Sie sollen keine Abgrenzung gegenüber arbeitsförderungsrechtlichen Bestimmungen ermöglichen, sondern die eigenständige Zielsetzung des Bundessozialhilfegesetzes verwirklichen. Sozialhilfe setzt nicht nachrangig und funktionsgleich, gewissermaßen nur auf niedrigerer Stufe fort, was Arbeitsförderung nicht mehr leisten kann; Sozialhilfe tritt vielmehr mit eigenständigem funktional differenzierten Anspruch auf, wenn menschenwürdiges Leben aus welchen Gründen auch immer,<sup>542</sup> gefährdet<sup>543</sup> oder nicht mehr gewährleistet ist.

## 2) Die individuelle Förderung der beruflichen Bildung

Die dargelegten Unterschiede zwischen der Sozialhilfe und den Maßnahmen bzw. Hilfen nach dem Arbeitsförderungsgesetz, insbesondere die arbeitsmarktpolitischen Zielsetzungen dieses Gesetzes sind auch bei der Bewertung der individuellen Berufsförderung zu beachten. Für das Recht der Steuerverschonungen ist sie sowohl im Zusammenhang mit dem Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG<sup>544</sup> als auch im Hinblick auf die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG<sup>545</sup> von Interesse.

---

Abs. 2 BSHG gleicht zwar entfernt dem Ausschlußgrund für Leistungen der Arbeitslosenversicherung bei fehlender Bereitschaft zur Annahme einer zumutbaren Beschäftigung; (§ 103 Abs. 1 Ziff. 2 a i.V.m. §§ 100 Abs. 1, 134 Abs. 1 Ziff. 1 AFG), sie unterscheidet sich jedoch im Hinblick auf die Voraussetzung der Zumutbarkeit, (u.a. verlangt § 103 Abs. 2 AFG für die Beurteilung der Zumutbarkeit eine Abwägung zwischen den Interessen des Arbeitslosen und denen der Gesamtheit der Beitragszahler, die das Bundessozialhilfegesetz in vergleichbarer Form nicht kennt) vor allem aber im Hinblick auf den sozialpädagogischen Anspruch des § 25 BSHG.

Auch wäre es verfehlt, in dieser Norm eine »Strafnorm« oder lediglich eine »Sanktionsnorm« zu sehen (*B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 119), S. 213; *BVerwGE* 29, S. 99 ff., 104 ff.; 67, S. 1 ff., 5 f; *M. Stolleis*, Referat, S. N 9 ff., N 30). Wenngleich bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der Anspruch auf Hilfe zum Lebensunterhalt eingeschränkt werden kann, wird der Träger der Sozialhilfe deshalb nicht aus seiner Betreuungspflicht gegenüber dem Hilfesuchenden entlassen, sondern nur in der Art und Weise der Hilfewährung freier gestellt. (Vgl. die vorstehend angef. Nachw.; zum Verhältnis des § 25 BSHG gegenüber den Mitwirkungspflichten der §§ 60 ff. SGB-AT und den Folgen fehlender Mitwirkung gemäß § 66 SGB-AT: *B. Schulte/P. Trenk-Hinterberger*, aaO., S. 217 f.; § 25 BSHG dient also der Unterstützung von Maßnahmen zur Arbeitshilfe (*BVerwGE* 67, S. 1 ff., 6)).

<sup>542</sup> Vgl. *BVerwGE* 29, S. 99 ff., 102.

<sup>543</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 BSHG, wonach Sozialhilfe vorbeugend gewährt werden soll, wenn dadurch eine dem einzelnen drohende Notlage ganz oder teilweise abgewendet werden kann.

<sup>544</sup> Dazu u. zweiter Teil, 2. Kap. B)II)2).

<sup>545</sup> Dazu u. zweiter Teil, 3. Kap. C)II), III).

So betont § 33 Abs. 1 AFG ausdrücklich, daß bei der Durchführung von Förderungsmaßnahmen neben dem von Antragsteller mit der beruflichen Bildung angestrebten Ziel »die Lage und Entwicklung des Arbeitsmarktes ... sowie die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit« zu beachten sind. § 36 Nr. 3 AFG bestimmt, daß Leistungen zur individuellem beruflichen Förderung nur gewährt werden dürfen, wenn die Teilnahme an der Maßnahme im Hinblick auf die Ziele des § 2 AFG<sup>546</sup> und unter Berücksichtigung der Lage und Entwicklung des Arbeitsmarktes zweckmäßig ist.<sup>547</sup> Die individuelle Förderung ist also, wenngleich nicht ausschließlich, Mittel zur Verwirklichung einer arbeitsmarktpolitischen Zielsetzung<sup>548</sup>

Die Maßnahmen zur individuellen Förderung der beruflichen Bildung stehen, soweit sie in Form von Geldleistungen externalisierende Problemlösungen zur Verfügung stellen, in einem sehr engen Zusammenhang mit internalisierenden, insbesondere arbeitsrechtlichen und institutionellen Vorbedingungen.<sup>549</sup>

#### a) Förderung der beruflichen Ausbildung

Zur Förderung der beruflichen *Erstausbildung*<sup>550</sup> insbesondere in betrieblichen oder überbetrieblichen Einrichtungen, also im Rahmen internalisierender<sup>551</sup> Vorbedingungen, wird Berufsausbildungsbeihilfe für den Lebensunterhalt und für die Ausbildung oder die Teilnahme an einer berufsfördernden Maßnahme gewährt.<sup>552</sup> Auf diesen »Bedarf«, <sup>553</sup> der in Anlehnung an die Leistungen des Bundesausbildungsförderungsgesetzes<sup>54</sup> nach Pauschsätzen festgelegt ist,<sup>555</sup> sind nach näherer Maßgabe einer Anordnung der Bundesanstalt für Arbeit<sup>556</sup> die Einkommen des Auszubildenden, seiner Eltern und seines Ehegatten anzurechnen.<sup>557</sup> In den Fällen des § 40 a AFG, der entsprechende Leistungen für

<sup>546</sup> Dazu o. 1)a) bei FN 506 ff.

<sup>547</sup> Vgl. auch § 39 Nr. 1 AFG.

<sup>548</sup> H. Lampert, Sozialpolitik, S. 284: »Arbeitsmarktausgleichspolitik«; vgl. auch: G. Bäcker/R. Bispinck/K. Hofemann/G. Naegele, Sozialpolitik, Bd. 1, S. 145; J. Paulus, Der Anspruch, S. 67.

<sup>549</sup> § 43 Abs. 2 AFG, wonach die Teilnahme an einer Maßnahme, die im überwiegenden Interesse des Betriebs, dem der Arbeitnehmer angehört, liegt, nicht gefördert wird. Zur Unterscheidung zwischen externalisierenden und internalisierenden Problemlösungen o. 2. Kap. B).

<sup>550</sup> K. P. Wagner, Arbeitslosenversicherung/Arbeitsförderung, Rz. 47.

<sup>551</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)1).

<sup>552</sup> § 40 Abs. 1, Abs. 1 a AFG.

<sup>553</sup> § 40 Abs. 1 a, Abs. 1 b AFG.

<sup>554</sup> Vgl. o. 1)5).

<sup>555</sup> § 40 Abs. 1 b Nr. 1 und 2 AFG.

<sup>556</sup> § 40 Abs. 1 a AFG i.V.m. §§ 10, 15 - 18 AAusb. Die Anordnung findet ihre Rechtsgrundlage in § 39 i.V.m. § 191 Abs. 3 AFG.

<sup>557</sup> Gemäß § 18 Abs. 1 AAusb. umfaßt Einkommen, offensichtlich in Anlehnung an die Begriffsbestimmung in § 76 BSHG (dazu o. 3)II)1)) alle Einkünfte in Geld oder Geldeswert nach Abzug der Steuern, der Beiträge zur Sozialversicherung und zur BA. Abs. 3 sieht den Abzug bestimmter Werbungskosten vor (vgl. zum Sozialhilferecht o. B)II)1)a)cc(2)). Gemäß

Personen vorsieht., die nach einer bestimmten Mindestbeitragszeit arbeitslos werden, wird auf eine Einkommensrechnung, insbesondere auf die Anrechnung des Einkommens von Angehörigen verzichtet. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, daß diese Personen durch ihre frühere Beschäftigung bereits finanziell unabhängig waren und ein Wiederaufleben von Unterhaltspflichten einer Teilnahme an der Bildungsmaßnahme entgegenstehen könnte.<sup>558</sup>

#### b) Förderung der beruflichen Fortbildung

Dem Umstand, daß berufliche Fortbildung auf eine Qualifizierung im bisherigen Beruf gerichtet ist,<sup>559</sup> trägt das Gesetz durch eine Reduzierung der finanziellen Hilfe auf ein Unterhaltsgeld Rechnung.<sup>560</sup> Bereits darin kommt die gegenüber dem individuellen Bedarf vorrangige arbeitsmarktpolitische Zielsetzung des Gesetzes besonders deutlich zum Ausdruck. Darüber hinaus ist eine Verringerung des grundsätzlich in Prozentsätzen vom Arbeitslosengeld zu bemessenden Unterhaltsgeldes<sup>561</sup> u.a. dann vorgesehen, wenn eine besondere arbeitsmarktpolitische Notwendigkeit für die Fortbildungsmaßnahme nach näherer Maßgabe des § 44 AFG fehlt.<sup>562</sup> Auch eine Verpflichtung zur Rückzahlung des Unterhaltsgeldes ist vorgesehen, falls der Antragsteller eine Fortbildungsmaßnahme vor deren Beendigung ohne wichtigen Grund abbricht.<sup>563</sup>

#### c) Förderung der beruflichen Umschulung

Im Rahmen der beruflichen Umschulung, verstanden als Vorbereitung auf einen Beruf anderen Inhalts,<sup>564</sup> ist die Gewährung eines Einarbeitungszuschusses<sup>565</sup> vorgesehen, der 70 v.H. des für den Beruf des Arbeitnehmers ortsüblichen Entgelts nicht überschreiten darf.<sup>566</sup> Abgesehen von der entsprechenden Geltung derjenigen Vorschriften, die die besondere arbeitsmarktpolitische Zielsetzung des Gesetzes für die Förderung der beruflichen Fortbildung begründen,<sup>567</sup> enthält § 49 Abs. 1 Nr. 2 AFG einen deutlichen Vorrang von inter-

---

Abs. 5 gelten nicht als Einkommen Leistungen, die nicht oder nicht hauptsächlich für den Lebensunterhalt, sondern als zweck(!)gebundene Sonderleistungen gewährt werden, u.a. gemäß Nr. 5 Leistungen nach dem Bundessozialhilfegesetz in der Form von Hilfen in besonderen Lebenslagen.

<sup>558</sup> *Knigge/Ketelsen/Marschall/Wittröck*, AFG, Anm. III 11 zu § 40 a AFG.

<sup>559</sup> *K.-P. Wagner*, aaO. (FN 550).

<sup>560</sup> § 44 AFG.

<sup>561</sup> § 44 Abs. 2 i.V.m. §§ 111, 112 AFG. Der Zuschuß beträgt je nach der Unterhaltsbelastung zwischen 73 und 65 v.H. des Arbeitslosengeldes (§ 44 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 AFG).

<sup>562</sup> § 44 Abs. 2 a AFG. Dazu *Knigge/Ketelsen/Marschall/Wittröck*, AFG, Anm. III 8 zu § 44 AFG.

<sup>563</sup> § 44 Abs. 6 AFG.

<sup>564</sup> § 47 Abs. 1 AFG; *K.-P. Wagner*, aaO. (FN 550).

<sup>565</sup> Der Zuschuß wird Arbeitgeberern »für Arbeitnehmer« gewährt (§ 49 Abs. 1 AFG).

<sup>566</sup> § 49 Abs. 1, Abs. 2 AFG.

<sup>567</sup> § 47 Abs. 1 AFG.

nalisierenden gegenüber externalisierenden Maßnahmen: Zuschüsse werden nicht gewährt, wenn die Einarbeitung beim bisherigen Arbeitgeber erfolgt oder wenn dieser gleichartige Leistungen erbringt.<sup>568</sup>

### 3) Das Verhältnis der individuellen beruflichen Förderung zur Sozialhilfe

Auszubildende, deren Ausbildung im Rahmen des Arbeitsförderungsgesetzes dem Grunde nach förderungswürdig ist, haben gemäß § 26 BSHG ebensowenig Anspruch auf Hilfe zum Lebensunterhalt, wie Auszubildende, deren Ausbildung nach den Vorschriften des Bundesausbildungsförderungsgesetzes dem Grunde nach förderungswürdig ist.<sup>569</sup> Etwas anderes gilt für die im Rahmen der Förderung beruflicher Fortbildung und Umschulung an den Erfordernissen des Arbeitsmarktes und weniger am individuellen Bedarf orientierten Leistungen. Insoweit wirkt sich § 37 Abs. 1 Satz 2 AFG aus, wonach der Nachrang gemäß § 2 Abs. 2 BSHG unberührt bleibt.<sup>570</sup>

### 4) Einordnung des Arbeitsförderungsgesetzes als besonderes Hilfs- und Förderungssystem

Die individualbezogenen Zielsetzungen des Arbeitsförderungsgesetzes sind vor allem auf die Verwirklichung von Chancengleichheit, wie dies in § 2 AFG beispielhaft dargelegt ist,<sup>571</sup> gerichtet. Dies gilt vor allem für die Leistungen im Rahmen der individuellen beruflichen Förderung. Daneben steht die Leistung des Arbeitslosengeldes und der Arbeitslosenhilfe, die existentielle Sicherung mit in den Dienst der arbeitsmarktpolitischen Zielsetzungen<sup>572</sup> stellt, aber nicht, wie die Sozialhilfe, als alleinige bzw. primäre Zielsetzung verfolgt.<sup>573</sup> Die »Pluralität der sozialrechtlichen Lösungen« zeigt sich hier deutlich auch innerhalb eines Systems. Dennoch gibt das auf die Verwirklichung von Chancengleichheit gerichtete Instrumentarium in der alternativen Unterscheidung zwischen Hilfe und Förderung Grund, die Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz als Teile eines besonderen Förderungssystems zu qualifizieren.<sup>574</sup>

<sup>568</sup> § 47 Abs. 2 Buchst. a), b), § 43 Abs. 2 AFG.

<sup>569</sup> Vgl. dazu o. FN 440.

<sup>570</sup> Vgl. *Knigge/Ketelsen/Marschall/Wittrock*, AFG, Anm. II 4 zu § 37 AFG, wonach der Nachrang nur gegenüber Leistungen gilt, auf die ein Rechtsanspruch besteht.

<sup>571</sup> Vgl. u.a. die Zielsetzung der beruflichen Eingliederung von Behinderten (§ 2 Nr. 4 AFG), von Frauen (Nr. 5) und älteren Erwerbstätigen (Nr. 6).

<sup>572</sup> Vgl. o. 1)a).

<sup>573</sup> AaO.

<sup>574</sup> *H. F. Zacher*, Grundtypen, S. 571 ff., 588; *ders.*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 680 f.



## D) Zusammenfassung zum ersten Teil

In seinem Beschluß zur Verpflichtung des Gesetzgebers, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht realitätsgerecht zu berücksichtigen, hat das Bundesverfassungsgericht<sup>575</sup> zum erstenmal eine ausdrückliche Verbindung zwischen der steuerlichen Verschonung von Erwerbseinkommen und der sozialhilferechtlichen Geldleistung hergestellt.<sup>576</sup> Die damit angesprochene Frage nach einer Vorbildfunktion des Sozialhilferechts für das Steuerrecht stellt sich auf Verfassungsebene als Frage nach dem Verhältnis, in dem die selber erworbene und die staatlich gewährte Freiheit zueinander stehen und zueinander stehen sollen.<sup>577</sup> Die einfachgesetzliche Problematik des Verhältnisses zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen<sup>578</sup> wird entscheidend durch den in § 2 Abs. 1 BSHG normierten Nachranggrundsatz bestimmt.<sup>579</sup> Er verweist den Hilfesuchenden soweit als möglich auf Selbsthilfe und damit vor allem auf die Befriedigung seiner Bedarfe aus selber verdientem Einkommen. Daraus ergibt sich die sozialhilferechtliche Forderung an das Steuerrecht, existenznotwendiges Einkommen steuerfrei zu lassen. Dieser Anspruch betrifft die steuerliche Lastenausteilungsnorm, die ihrerseits, aus der Sicht des Steuerrechts, den Anforderungen austeilender Gerechtigkeit nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen muß.<sup>580</sup> Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip eine beträchtliche wissenschaftliche und kodifikatorische Tradition hat,<sup>581</sup> stößt die wertgeleitete Konkretisierung seines Verschonungsanspruchs auf Schwierigkeiten.<sup>582</sup> Sie lenken den Blick auf entsprechende Vorgaben in den bedarfsorientierten Leistungstatbeständen des Sozialhilferechts. Diese Vorgaben sind nicht nur unverbindliche Anhaltspunkte für das Steuerrecht, vielmehr gewinnen sie durch die Zielsetzung des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes, Hilfe zur Selbsthilfe zu leisten, die Qualität von einfachgesetzlichen Mindestanforderungen an ein soziales Steuerrecht.<sup>583</sup>

Ob die steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Bedarf den Anforderungen des Sozialhilferechts genügt, ob sie also in ihrer sozialen *Mindestreichweite* bzw. *Effektivität* ausreicht, oder verbesserungsbedürftig ist, kann nur unter Beachtung der besonderen Stellung des Sozialhilferechts im System des Sozialrechts beurteilt werden. Steuerliche Befreiungs- und Verschonungstatbestände treten so in vielfältige Verbindung zu einem komplexen

<sup>575</sup> Vgl. zu *BVerfGE* 66, S. 214 ff. bereits die Einleitung bei FN 2 ff., 61, 81 ff., sowie u. zweiter Teil, 3. Kap. C)III)1).

<sup>576</sup> Jew. aaO.

<sup>577</sup> Dazu bereits die Einleitung A) bei FN 93 und u. dritter Teil.

<sup>578</sup> 2. Kap. B)III)2).

<sup>579</sup> 3. Kap. B)II).

<sup>580</sup> 1. Kap., insbes. B)I),II).

<sup>581</sup> 1. Kap. A)I).

<sup>582</sup> 1. Kap. B)II)1).

<sup>583</sup> 1. Kap. B)II)2).

Bezugssystem, das die Verwirklichung einer vom Sozialstaatsprinzip vorausgesetzten Normallage im abgestimmten Zusammenwirken von sozialer Leistung und steuerlicher Verschonung verlangt.<sup>584</sup> In diesem System<sup>585</sup> erweist sich soziales Steuerrecht als Bedingung für die Verwirklichung der sozialrechtlichen *Grundannahme*, die davon ausgeht, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf verwiesen ist, den Lebensbedarf für sich und für seine Familie durch abhängige oder selbständige Arbeit zu verdienen.<sup>586</sup>

Das Sozialhilferecht selber hat im System des Sozialrechts die Stellung eines allzuständigen Ausfallbürgen. Als allgemeines Hilfs- und Förderungssystem ist es nicht nur gegenüber den sozialen Vorsorge- und Entschädigungssystemen,<sup>587</sup> sondern auch gegenüber den besonderen Hilfs- und Förderungssystemen<sup>588</sup> abzugrenzen. Dabei erfordert die besondere Zielsetzung des auf Hilfe zur Selbsthilfe gerichteten Nachranggrundsatzes eine *funktionale* Betrachtung der einzelnen Hilfetatbestände. Hier ist im Hinblick auf eine Vorbild- und Maßstabsfunktion für die steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Einkommen besonders zu beachten, daß den Hilfetatbeständen neben der Bedarfsdeckungsfunktion auch eine den Nachranggrundsatz konkretisierende Anreizfunktion zukommt.<sup>589</sup> Dies wirkt sich auch auf die Bestimmung des sozialhilferechtlichen Einkommensbegriffs<sup>590</sup> und auf die Berücksichtigung von eigenem Einkommen und Vermögen des Hilfesuchenden aus. Dabei ist das Sozialhilferecht weniger großzügig gegenüber dem, der laufend Hilfe zum Lebensunterhalt benötigt, als gegenüber dem, der nur in besonderen Lebenslagen Hilfe braucht.<sup>591</sup> Als Konkretisierung des Nachranggrundsatzes stützt die Anreizfunktion mit der Zielsetzung, den Hilfesuchenden von den Leistungen der Sozialhilfe unabhängig zu machen, die These, daß der Staat dem Bezieher von Erwerbseinkommen für die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe mehr belassen muß, als er dem Sozialhilfeempfänger zuwendet.<sup>592</sup> Sehr wichtig für den Vergleich mit den Verschonungstatbeständen des Steuerrechts ist auch der Umstand, daß das Sozialhilferecht Unterhaltsverpflichtungen des Hilfesuchenden unberücksichtigt läßt, weil es jeder bedürftigen Person einen eigenen Anspruch auf Hilfe gibt.<sup>593</sup> Dennoch ist die innerhalb des Steuerrechts sehr bedeutsame Problematik der Berücksichtigung von Unterhaltsansprüchen deutlich angesprochen, weil diese Ansprüche Gegenstand von Überleitungs- und Aufwendungsersatzansprüchen des Sozialhilfeträgers gegen den steuerpflich-

---

<sup>584</sup> 2. Kap. A).

<sup>585</sup> 2. Kap. B), C).

<sup>586</sup> 2. Kap. B)III)2).

<sup>587</sup> 2. Kap. C).

<sup>588</sup> 2. Kap. C), 3. Kap. C).

<sup>589</sup> 2. Kap. B)III)2), 3. Kap. B)II).

<sup>590</sup> 3. Kap. B)II)1).

<sup>591</sup> 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>592</sup> Vgl. bereits die Einleitung, FN 13.

<sup>593</sup> 3. Kap. B)II)1)a)cc)3).

tigen Angehörigen des Hilfesuchenden sein können.<sup>594</sup> Darüber hinaus besteht ein enger Zusammenhang zwischen einer realitätsgerechten steuerlichen Verschonung von Aufwendungen für den existenznotwendigen Bedarf von Angehörigen des Steuerpflichtigen und Aufwendungen für seinen eigenen Lebensbedarf.<sup>595</sup>

Die Leistungen der Sozialhilfe stehen schließlich noch in funktional vielfältigen Bezügen zu den Leistungen, die nach Maßgabe besonderer Hilfs- und Förderungssysteme gewährt werden können.<sup>596</sup> Vor allem im Zusammenhang mit den Leistungen für Kinder geht es nicht nur um die bedarfsgerechte steuerliche Berücksichtigung dieser Leistungen. Vielmehr ist im Verhältnis zwischen dem Kindergeld und der steuerlichen Verschonung von Aufwendungen für den Kindesunterhalt auch das grundlegende und freiheitsrechtlich bedeutsame Problem der Alternativität zwischen der Leistung von Sozialeinkommen und der steuerlichen Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen angesprochen.<sup>597</sup>

---

<sup>594</sup> 3. Kap. B)II)2.

<sup>595</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 59 ff.

<sup>596</sup> 3. Kap. C).

<sup>597</sup> Vgl. die Einleitung bei FN 17 und 2. Kap. B)III).



*Zweiter Teil*

**Konkretisierungen sozialer Besteuerung  
im geltenden Einkommensteuerrecht**



## Erstes Kapitel

# Einführung

Die ausreichende steuerliche Verschonung des Erwerbseinkommens bildet eine wichtige Voraussetzung für die Verwirklichung der sozialrechtlichen Grundannahme, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit habe und auch darauf verwiesen sei, den Lebensbedarf für sich und seine Familie durch unselbständige oder selbständige Arbeit zu verdienen.<sup>1</sup> Defizite, die den Vollzug dieser Grundannahme erschweren, entstehen u.a.<sup>2</sup> dann, wenn das erworbene Einkommen in einem Ausmaß besteuert wird, daß es zur Befriedigung des eigenen Lebensbedarfs und des Lebensbedarfs der unterhaltsberechtigten Familienmitglieder nicht mehr ausreicht. Die ausreichende steuerliche Verschonung des existenznotwendigen Einkommens ist eine internalisierende Wirkungsbedingung bzw. Negativvoraussetzung für die Verwirklichung der sozialrechtlichen Grundannahme.<sup>3</sup> Reicht die steuerliche Verschonung nicht aus, weil schon von vornherein zu wenig Erwerbseinkommen für die Bedarfsbefriedigung zur Verfügung steht, so müssen die daraus entstehenden Defizite durch externalisierende Sozialleistungen ausgeglichen werden.<sup>4</sup> Diese Zielsetzung kann jedoch nur dann erfüllt werden, wenn die Sozialleistungen steuerfrei bleiben. Entsprechende steuerliche Befreiungstatbestände sind daher Wirkungsbedingungen für soziale Korrekturen der Grundannahme durch externalisierendes Sozialrecht.<sup>5</sup>

Das geltende Einkommensteuerrecht kommt diesen Anforderungen an ein soziales Steuerrecht<sup>6</sup> zwar grundsätzlich entgegen, jedoch ohne systematische Abstimmung auf die Leistungstatbestände des Sozialhilferechts<sup>7</sup> und mit vielfältigen Unzulänglichkeiten hinsichtlich des Grundes und des Umfangs bedarfsgerechter Entlastung:<sup>8</sup> Erwerbseinkommen, das der Steuerpflichtige für

<sup>1</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>2</sup> AaO., sowie 2. Kap. B)I).

<sup>3</sup> AaO., B)III)2).

<sup>4</sup> AaO.

<sup>5</sup> AaO.

<sup>6</sup> Vgl. zur kodifikatorischen Entwicklung eines sozialen Steuerrechts o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3).

<sup>7</sup> Die Erhöhungen des Unterhaltsabzugsbetrages in § 33 a EStG und des Grundfreibetrages in § 32 a EStG (vgl. die Einleitung in FN 10, 26) waren zwar Reaktionen des Gesetzgebers auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht (*BVerfGE* 66, S. 214 ff.). Sie können jedoch nicht als systematische Abstimmung steuerrechtlicher auf sozialhilferechtliche Vorschriften angesehen werden (vgl. bereits die Einleitung bei FN 79 ff.).

<sup>8</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 1, 53 ff.

seinen eigenen existenznotwendigen Bedarf benötigt, wird durch den Grundfreibetrag<sup>9</sup> und durch die Berücksichtigung von Sonderausgaben<sup>10</sup> und außergewöhnlichen Belastungen<sup>11</sup> steuerlich verschont. Aufwendungen für den Lebensbedarf unterhaltsberechtigter Angehöriger werden durch das Ehegattensplitting,<sup>12</sup> im Wege des Sonderausgabenabzugs,<sup>13</sup> durch Kinder-, Haushalts- und Ausbildungsfreibeträge<sup>14</sup> und als außergewöhnliche Belastungen<sup>15</sup> berücksichtigt. Sozialleistungen, die zum Ausgleich von Defiziten beim Vollzug der Grundannahme gewährt werden, sind Gegenstand steuerlicher Befreiungsvorschriften.<sup>16</sup>

Die Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips bilden den Ausgangspunkt für die Bewertung der sozialen Reichweite dieser Verschonungs- und Befreiungstatbestände.

### *A) Bezüge zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz*

Das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung als subjektives Nettoprinzip und das sozialhilferechtliche Subsidiaritätsprinzip stehen als normdirigierende Prinzipien des Steuerrechts<sup>17</sup> einerseits und des Sozialhilferechts<sup>18</sup> andererseits für die Ausgestaltung des jeweiligen, auf die Verschonung bzw. Gewährung von existenznotwendigem Einkommen gerichteten Rechts.

#### *1) Der soziale Anspruch des subjektiven Nettoprinzips*

Als grundlegender Maßstab für die steuerliche Verschonung von indisponiblen Erwerbseinkommen<sup>19</sup> enthält das subjektive Nettoprinzip einen sozialen Optimalanspruch,<sup>20</sup> dessen Konkretisierungen sich an den Mindestanforderungen der sozialhilferechtlichen Leistungstatbestände messen lassen müssen.

<sup>9</sup> § 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dazu u. 2. Kap. A).

<sup>10</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 1 a ff. EStG (insbesondere Vorsorgeaufwendungen und Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung, dazu u. 2. Kap. B)II).

<sup>11</sup> § 33 EStG. Dazu u. 2. Kap. C).

<sup>12</sup> §§ 26 ff. EStG. Dazu u. B)III)1) und 3. Kap. A)I)II).

<sup>13</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Realsplitting für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, dazu u. 3. Kap. A)III), § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung des Ehegatten, dazu u. 2. Kap. B)II)2).

<sup>14</sup> § 32 Abs. 6 und 7, § 33 a Abs. 2 EStG. Dazu u. 3. Kap. B), C)II)2), C)III)2).

<sup>15</sup> § 33 a Abs. 1 und 4, § 33 c EStG.

<sup>16</sup> Vgl. zu § 3 EStG u. A)II)2).

<sup>17</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II).

<sup>18</sup> AaO., 3. Kap. B)II).

<sup>19</sup> Vgl. erster Teil, 1. Kap. B)II).

<sup>20</sup> Allgemein zur Funktion des Prinzips als Optimierungsgebot: R. Alexy, Theorie der Grundrechte, S. 75 f.



Obwohl das Gebot, existenzsichernde Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen, heute einen festen Rang in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und in der steuerrechtlichen Literatur hat,<sup>21</sup> fehlen in großem Umfang konkrete und differenzierte, insbesondere inhaltlich abgesicherte Vorgaben für die tatbestandsmäßige Verwirklichung dieses Gebots.<sup>22</sup> Zwei Fragen stehen im Zusammenhang mit der sozialen Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzips eng verbunden nebeneinander: die nach dem *Grund* und die nach dem *Umfang* der Verschonung. Beide sind vom Bundesverfassungsgericht grundlegend und für die inhaltliche Ausgestaltung des subjektiven Nettoprinzips richtungweisend vorentschieden: Ohne die im Kinderfreibetragsbeschluß vom 23. November 1976<sup>23</sup> »noch verbliebene Halbherzigkeit«<sup>24</sup> folgert es im Urteil über die Besteuerung von alleinstehenden Eltern<sup>25</sup> vom 3. November 1982 aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine Pflicht des Gesetzgebers, zwangsläufige Aufwendungen der Privatsphäre zu berücksichtigen, und bekennt es sich damit erstmals eindeutig zu dem Gebot, eingeschränkte subjektive Leistungsfähigkeit dem *Grunde* nach zu beachten. In Bezug auf den *Umfang* bzw. das *Ausmaß* dieser dem Grunde nach gebotenen Verschonung fällt die richtungweisende Entscheidung erst mit dem Beschluß vom 22. Februar 1984.<sup>26</sup> Danach darf der Gesetzgeber für die Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen keine realitätsfremden Grenzen ziehen.<sup>27</sup> Beide Entscheidungen stehen in engem Zusammenhang mit dem *Sozialrecht* und weisen, wenn auch nur mit grober Richtungsbestimmung, den hier gewählten Weg, Prüfungskriterien und Wertvorgaben für die einzeltatbestandlichen Konkretisierungen des subjektiven Nettoprinzips zu suchen: die Entscheidung über die Verpflichtung dem Grunde nach, soweit sie dem Gesetzgeber die Wahl gibt, »Umstände, welche die Leistungsfähigkeit mindern, ausnahmsweise im Steuerrecht nicht oder nur am Rande zu berücksichtigen und sie statt dessen als förderungswürdigen Tatbestand im Sinne des *Sozialrechts* zu definieren«.<sup>28</sup> Auch die Entscheidung über das Gebot, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen dem Umfang nach bzw. im Ausmaß der Verschonung realitätsgerecht zu berücksichtigen, bringt diesen Zusammenhang zum Ausdruck:

<sup>21</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 2 f., 80 ff. sowie o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1).

<sup>22</sup> Vgl. *P. Kirchhof*, Gutachten, S. F 9 ff., F 53: »... bis in die Gegenwart eine der strittigen Fragen des Einkommensteuerrechts«, sowie o. erster Teil, 1. Kap. B)II).

<sup>23</sup> *BVerfGE* 43, S. 108 ff. Zur Entwicklung dieser Rechtsprechung: *K. Vogel*, *StuW* 1984, S. 197 ff., sowie u. 3. Kap. B)III).

<sup>24</sup> *K. Vogel*, aaO., S. 199.

<sup>25</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 344.

<sup>26</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff. Dazu bereits in der Einleitung bei FN 2 ff., 43 ff., 80 ff.

<sup>27</sup> AaO., Leitsatz.

<sup>28</sup> *BVerfGE* 61, aaO. (FN 25), S. 344, 354 (Hervorhebung nur hier); vgl. aber bereits die Ausführungen im Kinderfreibetragsbeschluß (o. FN 23, S. 121), wonach der Gesetzgeber davon absehen könne, Aufwendungen für den Kindesunterhalt »in vollem Umfang als steuerliche Entlastung zu berücksichtigen«, weil die steuerliche Entlastung nicht die einzige »Leistung« sei, die der Staat für Kinder erbringe.

das Gericht erkennt, daß das *Sozialhilferecht* zur Konkretisierung des »quantitativen« *Nettoprinzips* »wesentliche Anhaltspunkte liefern« kann.<sup>29</sup>

Beide Entscheidungen sprechen dem subjektiven *Nettoprinzip* zwar einen hohen Geltungsrang zu, belassen dem Gesetzgeber jedoch zu Recht umfangreiche Konkretisierungsaufgaben: er muß entscheiden, und dafür braucht er materiellrechtliche *Vorgaben*, welcher Aufwand im einzelnen existenznotwendig ist, ob die Berücksichtigung des Aufwandes ausschließlich im Steuerrecht oder alternativ im Steuerrecht durch Verschonung und/oder im Sozialrecht durch Leistung zu erfolgen hat und wie steuerliche Verschonung und soziale Leistung quantitativ aufeinander abzustimmen sind.

## *II) Die funktionale Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip*

In seiner Ausprägung durch das subjektive *Nettoprinzip* ist dem existenzsichernden Anspruch des Leistungsfähigkeitsprinzips erst dann genügt, wenn im Anschluß an die Feststellung, welcher Aufwand bzw. Bedarf dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig ist, auch gewährleistet wird, daß das zur Befriedigung des so ermittelten Bedarfs aufgewendete Einkommen nicht durch steuerliche Belastung geschmälert wird. So verstanden korrespondiert die Zielsetzung des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes, der den Antragsteller zunächst auf Selbsthilfe, d.h. auf selber verdientes Einkommen verweist,<sup>30</sup> im theoretischen Idealfall mit dem subjektiven *Nettoprinzip*. Besteuerung nach Maßgabe des subjektiven *Nettoprinzips* erleichtert die angestrebte Selbsthilfe, weil sie zumindest darauf abzielt, steuerlastbedingte Defizite bei der Bedarfsbefriedigung aus eigenem Erwerbseinkommen zu vermeiden. Der Anspruch des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes, den Hilfeempfänger von den Leistungen der Sozialhilfe unabhängig zu machen, oder ihm eine bereits erworbene Unabhängigkeit zu erhalten,<sup>31</sup> kann aber nur dann erfüllt werden, wenn eine »Wahlmöglichkeit« zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen vermieden wird.<sup>32</sup> Das setzt voraus, daß dem, der seinen existenznotwendigen Bedarf aus eigenem Erwerbseinkommen befriedigt, mehr belassen werden muß, als dem, der Leistungen von der Sozialhilfe bekommt.<sup>33</sup> Dabei ist zu beachten, daß ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur bzw. nicht erst dann vorliegt, wenn die Bedarfsbefriedigung durch die Steuerlast effektiv eingeschränkt und ein (externalisierender<sup>34</sup>) sozialhilferechtlicher Ausgleich des durch die Steuerlast entstandenen Defizits nötig wird. Vielmehr ist ein Verstoß gegen das subjektive *Nettoprinzip* schon dann gegeben, wenn

<sup>29</sup> BVerfGE 66, aaO. (FN 26). S. 224.

<sup>30</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II).

<sup>31</sup> AaO.

<sup>32</sup> Vgl. die Einleitung bei FN 1, 20, sowie o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1a)cc)(1).

<sup>33</sup> Vgl. bereits die Einleitung, bei FN 13, 93.

<sup>34</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)II).

der existenznotwendige Bedarf, ausreichendes Erwerbseinkommen vorausgesetzt, trotz der Belastung des indisponiblen Einkommens aus dem steuerlich belasteten Einkommen befriedigt werden muß.<sup>35</sup> Erst jenseits eines so verstandenen steuerlichen Existenzminimums darf eine schonende Belastung des disponiblen Einkommens einsetzen. Mit der Postulierung eines »Nachrangs staatlicher Besteuerungsansprüche« in Gestalt der Forderung, selber verdientes Einkommen vorrangig für eigenen, existenznotwendigen Bedarf zu verwenden, bildet das subjektive Nettoprinzip auch eine wichtige Voraussetzung für die Verwirklichung der sozialrechtlichen Grundannahme, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit haben solle und auch darauf verwiesen sei, den Lebensbedarf für sich und seine Familie selber zu verdienen.<sup>36</sup> Danach wird bereits an dieser Stelle erkennbar, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung als subjektives Nettoprinzip einerseits und der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz andererseits in einem *Verhältnis funktionaler Korrespondenz* zueinander stehen und daß die optimale Verwirklichung sowohl des subjektiven Nettoprinzips als auch die des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes nur dann möglich ist, wenn existenznotwendiges, indisponibles Erwerbseinkommen großzügiger bemessen wird, als existenznotwendiges Sozialeinkommen.

Obwohl sich die funktionale Korrespondenz zwischen den beiden Prinzipien gerade aus der gemeinsamen Orientierung auf eine eigenständige Bedarfsbefriedigung aus ungeschmälertem Erwerbseinkommen ergibt, unterscheidet sich die Funktion des steuerlichen von der des sozialhilferechtlichen Einkommensbegriffs ganz erheblich.

### 1) Funktionale Unterschiede zwischen dem steuerrechtlichen und dem sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff

Funktionale Unterschiede zwischen den beiden Einkommensbegriffen resultieren daraus, daß der sozialhilferechtliche Einkommensbegriff von vornherein auf die bedarfsorientierte Einkommens*verwendung* zugeschnitten ist, während der steuerrechtliche Einkommensbegriff primär vom Fiskalzweck der Einkommens*entstehung* geprägt ist.<sup>37</sup> Soziale, auf die Verfügbarkeit von existenznotwendigem Einkommen gerichtete Prägung erhält der steuerrechtliche Einkommensbegriff jedoch durch zahlreiche Befreiungs- und Verschonungstatbestände als Konkretisierungen des subjektiven Nettoprinzips.

<sup>35</sup> Vgl. zur Zielsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1).

<sup>36</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>37</sup> Zu den sachlich inhaltlichen Unterschieden zwischen sozialrechtlichen Einkommensbegriffen und dem steuerrechtlichen Einkommensbegriff im Überblick: O. Ganderberger, Harmonisierung, insbes. S. 21 ff.; J. Giloy, Vieldeutige Einkommensbegriffe, S. 32 ff.; P. Brandis, *StuW* 1987, S. 289 ff., 299 ff.; E. P. Kausemann, Möglichkeiten einer Integration, S. 155 ff.; Ch. Franz, *StuW* 1988, S. 17 ff.; grundlegend: J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 36 ff.; *ders.*, *StuW* 1990, S. 331 ff., 341 ff.; W. Burger, Der Einkommensbegriff, S. 62 ff., 159 ff.; speziell zum sozialrechtlichen Einkommensbegriff: *ders.*, *VSSR* 1991, S. 205 ff.

a) Orientierung des sozialhilfrechtlichen Einkommensbegriffs  
an der Einkommensverwendung

Die in der sozialrechtlichen Grundannahme vorausgesetzte funktionale Beziehung zwischen den Problemfeldern Arbeit, Einkommen und Bedarfsdeckung<sup>38</sup> kennzeichnet die allgemeine Funktion des Einkommens im sozialen Leistungsrecht als *konsum-* bzw. *bedarfsorientierte* Größe. Dies wird im Sozialhilfrecht am Beispiel der Ermittlung des notwendigen Lebensbedarfs auf der Basis des durchschnittlichen Ausgaben- und Verbrauchsverhaltens in unteren Einkommensgruppen<sup>39</sup> i.V.m. den Bestimmungen über den sozialhilfrechtlichen Einkommensbegriff<sup>40</sup> und den Einsatz von eigenem Einkommen für die Bedarfsbefriedigung<sup>41</sup> besonders deutlich.

b) Orientierung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs  
an der Einkommensentstehung

Anders als der sozialhilfrechtliche Einkommensbegriff orientiert sich der steuerrechtliche Einkommensbegriff grundsätzlich nicht an der Einkommensverwendung, sondern an der Einkommensentstehung.<sup>42</sup>

Nach der heute im Steuerrecht herrschenden Meinung liegt dem Einkommensteuergesetz ein pragmatischer Einkommensbegriff zu Grunde, der sowohl Elemente der von *B. Fuisting*<sup>43</sup> entwickelten, ertragsorientierten<sup>44</sup> Quellen- als auch solche der von *G. Schanz*<sup>45</sup> geprägten Reinvermögenszugangstheorie enthält.<sup>46</sup> Einen einheitlichen Grundgedanken formuliert die moderne Markteinkommenstheorie, die auf einen mit Gewinnabsicht erzielten Vermögenszu-

<sup>38</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>39</sup> AaO., 3. Kap. B)I)1)a).

<sup>40</sup> AaO., B)II)1)a).

<sup>41</sup> AaO., B)II)1)c).

<sup>42</sup> Die grundlegenden gesetzlichen Anweisungen zur Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit sind in § 2 EStG normiert. Danach wird Einkommen als Unterschiedsbetrag zwischen einem (Brutto-)Erwerbsergebnis und erwerbs- und daseinssichernder Aufwendungen bestimmt. In § 2 Abs. 5 EStG bezeichnet das Gesetz diesen Unterschiedsbetrag als das zu versteuernde Einkommen, das die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer bildet. Das Einkommen selber, verstanden als (Brutto-)Erwerbsergebnis ist also nur ein Indikator, es indiziert Leistungsfähigkeit (*P. Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319 ff.; *K. Tipke/J. Lang*, *Steuerrecht*, S. 160; *J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage*, S. 34 ff.; *D. Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 55; *ders.*, *Steuerrecht*, S. 54; *P. Brandis*, aaO. (FN 37), S. 289; *H. G. Ruppe*, *Die Ausnahmebestimmungen*, S. 85).

<sup>43</sup> *B. Fuisting*, *Die Preußischen direkten Steuern*, Bd. 4, Grundzüge der Steuerlehre, S. 108 ff.

<sup>44</sup> *B. Fuisting*, aaO., S. 133.

<sup>45</sup> *G. Schanz*, *FA a.F.* Bd. 13 (1896), S. 1 ff.; *ders.*, *FA a.F.* Bd. 39 (1922), S. 399 ff.

<sup>46</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1971, S. 2 ff., 8; *J. Lang*, aaO. (FN 42), S. 36 ff., 43; *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 42), S. 202 f.; *P. Kirchhof*, in: *Kirchhoff/Söhn*, *EStG*, § 2, Rdnr. A 68, A 328 ff.; *J. Giloy*, aaO. (FN 37), S. 34; *H. v. Bockelberg*, *BB* 1971, S. 925 ff., 926; *P. Brandis*, aaO. (FN 37), S. 298; zur Bestimmung des Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht: *J. Hackmann*, *Die Bestimmung*, S. 661 ff.; aus betriebswirtschaftlicher Sicht: *L. Konlarski*, *Einkommen*, S. 61 ff.; zur historischen Entwicklung des Einkommensbegriffs: *P.*

wachs aus der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr abstellt.<sup>47</sup> Für den Vergleich des steuerrechtlichen mit dem allgemeinen sozialrechtlichen Einkommensbegriff ist die Orientierung der Markteinkommenstheorie an der Einkommensentstehung<sup>48</sup> von ausschlaggebender Bedeutung. Sie führt damit letztlich eine Zielsetzung der Quellen- und der Reinvermögenszugangstheorie zu Ende, die bereits in der wichtigen Kritik an der vornehmlich von G. Schmoller<sup>49</sup> im Anschluß an F. Hermann<sup>50</sup> und A. Schäffle<sup>51</sup> vertretenen bedarfsorientierten Konsumfondstheorie<sup>52</sup> zum Ausdruck kam.

B. Fuisting<sup>53</sup> formulierte diese Kritik dahingehend, daß die Konsumfondstheorie nur den Zweck des Einkommens »zur Befriedigung ... (der) Bedürfnisse ... nicht aber die Entstehung des Einkommens« berücksichtigt. Heute steht eine an der Eignung zur Bedürfnisbefriedigung orientierte Bestimmung des Einkommensbegriffs vorwiegend in der finanzwissenschaftlichen nutzentheoretischen Einkommensdefinition zur Diskussion.<sup>54</sup> Für die steuerrechtliche Bestimmung des Einkommensbegriffs blieb sie ohne große Bedeutung, obwohl sie von den Vertretern einer Ausgabensteuer<sup>55</sup> befürwortet wird.<sup>56</sup> Dem steht nicht entgegen, daß Sozialleistungen nach der Markteinkommenstheorie

---

Kirchhof, aaO., Rdnr. 285 ff., insbes. 313 ff. (Quellentheorie), 321 ff. (Reinvermögenszugangstheorie); J. Lang, aaO. (FN 42), S. 36 ff.

<sup>47</sup> H. G. Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen, S. 7 ff., 16; K. Tipke, FR 1983, S. 580 ff. (insbesondere zur Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr); J. Lang, aaO. (FN 42), S. 235 ff. u.a. zu der systematisch grundlegenden Abgrenzung zwischen der Einkunftserzielung und der Einkommensverwendung (aaO., S. 240); ders., Reformentwurf, S. 31 f., 41 ff.; K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 42), S. 202 ff.; kritisch: R. Wendt, DÖV 1988, S. 710 ff., 714 f.

<sup>48</sup> P. Kirchhof, aaO. (FN 22), S. F 20, F 24 ff. betont vor allem den aus der Marktteilnahme abgeleiteten Entstehungsgrund des Einkommens, der zugleich die Rechtfertigung für die Einkommensbesteuerung bildet.

<sup>49</sup> G. Schmoller, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft, Bd. 19 (1863), S. 1 ff.

<sup>50</sup> F. Hermann, Staatswirtschaftliche Untersuchungen, S. 582 f.

<sup>51</sup> A. Schäffle, Deutsche VjSchr. Bd. 24 (1861), S. 232 ff.

<sup>52</sup> So benannt von A. Bauckner, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, S. 14; zu ihrem Inhalt: G. Schmoller, aaO. (FN 49), S. 52: »Unter Einkommen verstehen wir ... die Summe von Mitteln, welche der Einzelne, ohne in seinem Vermögen zurückzukommen, für sich und seine Familie, für seine geistigen und körperlichen Bedürfnisse, für seine Genüsse und Zwecke, kurz für Steigerung seiner Persönlichkeit in einer Wirtschaftsperiode verwenden kann. Das Einkommen ... ist also keine Ertragskategorie ...« (Hervorhebungen nur hier).

<sup>53</sup> B. Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4, S. 110; vgl. auch: G. Schanz, FA a.F. Bd. 13 (1896), S. 1 ff. 27: »... so wenig kann es Aufgabe des Einkommensbegriffs sein, die ganz individuelle, wirtschaftlich zulässige Verwendungsart in sich aufzunehmen.«

<sup>54</sup> Die nutzentheoretische Einkommensdefinition stellt auf die durch das Einkommen vermittelte Möglichkeit zur Bedürfnisbefriedigung ab (vgl. H. Haller, Die Steuern, S. 14 ff., 41 ff.).

<sup>55</sup> Grundlegend: N. Kaldor, An Expenditure Tax; R. Peffekoven, FA 37 (1979), S. 148 ff.; ders., Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, S. 417 ff.; P. Zumstein, Die Ausgabensteuer; kurz zusammenfassend: J. Lang, Reformentwurf, S. 13 f.

<sup>56</sup> Anders als bei der nutzentheoretischen Einkommensdefinition (o. FN 54) kommt es hier nicht in erster Linie auf die Möglichkeit zur Bedürfnisbefriedigung, sondern auf die tatsächliche, d.h. die »Verwirklichung von Bedürfnisbefriedigung« an (D. Schneider, FA 37 (1979), S. 26 ff., 32; wohl auch: R. Peffekoven, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, S. 428 f.).

steuerfrei bleiben, weil die Markteinkommenstheorie die Steuerfreiheit dieser Leistungen nicht bedarfstheoretisch begründet, sondern daraus ableitet, daß Sozialleistungen nicht als Ergebnis einer *Marktteilnahme* erlangt werden.<sup>57</sup> Insoweit handelt es sich um Zuflüsse, die im Gegensatz zum Bruttoerwerbseinkommen von vornherein keine Leistungsfähigkeit, verstanden als Fähigkeit zur Steuerzahlung,<sup>58</sup> indizieren. Besonders deutlich wird das für die Leistungen der Sozialhilfe, die streng bedarfsabhängig gewährt werden und von daher, in steuerrechtlicher Terminologie, von vornherein Zuflüsse von *indisponiblen Einkommen* sind. Unter diesem bedarfstheoretischen Aspekt, also nicht aus Gründen, die die Steuerfreiheit von Sozialleistungen nach der Markteinkommenstheorie begründen, lassen sich bestimmte sozial geprägte Befreiungstatbestände des § 3 EStG als soziale Modifizierungen des Einkommens auf der Seite der Einkommensentstehung verstehen. Von diesen sogleich darzustellenden Ausnahmen abgesehen, ist aber festzuhalten, daß der wichtigste Unterschied zwischen dem sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff und dem des Einkommensteuerrechts darin besteht, daß der sozialhilferechtliche Begriff auf die Möglichkeit der Bedarfsbefriedigung durch Einkommen, also auf die Einkommensverwendung abstellt, während der steuerliche Begriff primär an der Einkommensentstehung bzw. am Erwerbsergebnis orientiert ist. Dieser Befund entspricht den unterschiedlichen Zielsetzungen bzw. Zwecken sozialer Leistung und steuerlicher Belastung: einerseits dem am existenznotwendigen Lebensbedarf orientierten Ausgleich von Defiziten, die sich beim Vollzug der sozialrechtlichen Grundannahme ergeben und, im Gegensatz dazu, der Befriedigung des staatlichen Finanzbedarfs durch die steuerliche Belastung andererseits. Nur dieser Finanzzweck bildet einen eigentlichen, echten Zweck der Lastenausteilungs- bzw. Finanzzwecknorm.<sup>59</sup> Auf ihn ist die an der Einkommensentstehung orientierte Bestimmung des Einkommensbegriffs in erster Linie zugeschnitten. Dagegen wird die Verschonung individueller erwerbs- und daseinssichernder Aufwendungen nach dem Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips von der Zielsetzung der Finanzzwecknorm *nicht* umfaßt: die Verschonungsnorm steht der am staatlichen Finanzbedarf ausgerichteten Zielsetzung mit einer eigenen, nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips und bestimmter sozialhilferechtlicher Vorgaben zu differenzierenden *sozialen* Zielsetzung gegenüber.<sup>60</sup>

## 2) Konkretisierungen des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs durch sozial geprägte Ausnahmebestimmungen des § 3 EStG

Soziales Steuerrecht hat nicht nur die Aufgabe, existenznotwendiges Erwerbseinkommen von steuerlicher Belastung zu verschonen. Es muß auch gewährleisten, daß Sozialleistungen, die zum Ausgleich von fehlendem Erwerbseinkommen

<sup>57</sup> P. Kirchhof, aaO. (FN 22), S. F 25 (Hervorhebung nur hier); R. Wendt, aaO. (FN 47), S. 716.

<sup>58</sup> Vgl. zu diesem Verständnis von Leistungsfähigkeit u. FN 127.

<sup>59</sup> K. Vogel, DSZ 1977, S. 5 ff., 10; ders., StuW 1977, S. 97 ff., 107, FN 91; vgl. zum Zweck-Begriff bereits o. erster Teil, 1. Kap. B)1), bei FN 227 ff.

<sup>60</sup> Vgl. bereits o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

kommen gewährt werden, steuerfrei bleiben.<sup>61</sup> Diese Aufgabe erfüllen die sozial geprägten Ausnahmebestimmungen des § 3 EStG.

#### a) Die unterschiedlichen Funktionen der Befreiungstatbestände

§ 3 EStG enthält unter der Abschnittsüberschrift »Steuerfreie Einnahmen« einen umfangreichen Katalog von Befreiungsvorschriften, die das Spektrum der Vereinfachungs-, Lenkungs- und Lastenausteilungsnormen mit vielfältigen Überschneidungen umfassen.<sup>62</sup> § 3 EStG wird als Ausnahmenvorschrift zu den steuerpflichtbegründenden Tatbeständen der einzelnen Einkunftsarten verstanden,<sup>63</sup> obwohl er nicht nur solche Einnahmen befreit, die unter eine der sieben Einkunftsarten fallen, die also ohne besondere Befreiung steuerpflichtig wären; vielmehr werden zur »Klarstellung«<sup>64</sup> auch Einnahmen »befreit«, die ohnehin von keiner der sieben Einkunftsarten erfaßt werden und bereits aus diesem Grund nicht steuerpflichtig sind.<sup>65</sup> Parallelen zwischen Befreiungstatbeständen auf der Seite der Einkommensentstehung und Verschonungstatbeständen auf der Seite der Einkommensverwendung erleichtern die für die Bestimmung von sozialem Steuerrecht wichtige Unterscheidung zwischen Lenkungs- und Lastenausteilungsbefreiungen.<sup>66</sup> Sie zeigen, daß einzelne Befreiungstatbestände des § 3 EStG dem Einkommen als erster Bezugsgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit teils »spiegelbildlich« zu den am Nettoprinzip orientierten Verschonungstatbeständen bereits auf der Seite der Einkommensentstehung eine *soziale Vorstruktur* geben. Während eine Parallelität zwischen Befreiungstatbeständen und Konkretisierungen des *objektiven* Nettoprinzips die Stufe der Einkünfteermittlung i.S. des § 2 Abs. 1 und 2 EStG betrifft, wirkt sich die Parallelität zwischen einzelnen Befreiungstatbeständen und bestimmten Konkretisierungen des *subjektiven* Nettoprinzips auf der Stufe der Einkommensverwendung i.S. des § 2 Abs. 3, 4 und 5 EStG aus.<sup>67</sup> Ein Beispiel für diese Parallelität auf der Stufe der Einkünfteermittlung bildet § 3 Nr. 12 EStG, der bestimmte Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen von der sachlichen Steuerpflicht befreit und auf diese Weise einen durch das *objektive* Netto-

<sup>61</sup> Grundsätzlich zur Funktion der Befreiungstatbestände als Wirkungsbedingungen für externalisierendes Sozialrecht o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>62</sup> Sie werden hier nur beispielhaft dargestellt. Vgl. i.e.: *H. J. v. Beckerath*, in: *Kirchhoff Söhn*, EStG, § 3, Rdnr. A 1 ff.; *H. G. Ruppe*, aaO. (FN 42) S. 10 ff.

<sup>63</sup> *H. J. v. Beckerath*, aaO., Rdnr. A 171 f.; *H. G. Ruppe*, aaO., S. 11.

<sup>64</sup> *H. J. v. Beckerath*, aaO., Rdnr. A 172, A 579.

<sup>65</sup> Dazu gehören neben nicht wiederkehrenden Sozialversicherungs- und bestimmten staatlichen Entschädigungsleistungen u.a. Ausgaben des Arbeitgebers i.S. des § 3 Nr. 62 EStG, § 2 Nr. 3 LStDV; vgl. i.e. die Zusammenstellung bei *H. J. v. Beckerath*, aaO. (FN 62), Rdnr. A 271, A 579.

<sup>66</sup> Vgl. dazu o. erster Teil, I. Kap. B)I).

<sup>67</sup> Zuflüsse auf der »Stufe subjektiver Leistungsfähigkeit« begründen nach der Auffassung von *J. Lang* (Die Bemessungsgrundlage, S. 537 f.) das Bedürfnis nach einem »Rechtsinstitut der persönlichen Einnahme«.

prinzip gebotenen Werbungskostenabzug erübrigt.<sup>68</sup> Eine Parallelität zum *subjektiven* Nettoprinzip in seiner gesetzlichen Konkretisierung des Sonderausgabenabzugs wird durch § 3 Nr. 14 EStG deutlich. Danach sind Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung steuerfrei. Ohne diese Befreiung auf der Seite der Einkommensentstehung müßten die Aufwendungen auf der Seite der Einkommensverwendung als Sonderausgaben abgezogen werden.<sup>69</sup> *H. J. v. Beckerath*<sup>70</sup> faßt derartige Entsprechungen im Anschluß an *H. G. Ruppe*<sup>71</sup> mit dem Begriff »Vereinfachungsbefreiungen« zusammen und stellt ihnen die »Ausgrenzungsbefreiungen« und die »Sozialzwecknormen« gegenüber.<sup>72</sup> Unter der Überschrift der »Ausgrenzungsbefreiungen« erörtert er vor allem die vom Leistungsfähigkeitsprinzip gebotenen Befreiungen<sup>73</sup> und bezeichnet als »Sozialzwecknormen« die »sozialpolitisch, wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch oder ähnlich« motivierten Lenkungsbefreiungen.<sup>74</sup> Die Suche nach sozialen Konkretisierungen des steuerlichen Einkommensbegriffs gebietet einen Systematisierungsansatz, der Entsprechungen zwischen Befreiungs- und Verschonungstatbeständen nicht unter dem Gesichtspunkt einer möglichst praktikablen Gesetzestechnik<sup>75</sup> sondern vorrangig unter dem Aspekt ihrer sozialen, auf die Verfügbarkeit von existenznotwendigem Einkommen gerichteten Zielsetzungen bewertet. Anderenfalls besteht die Gefahr, daß Befreiungen, die aus Gründen austeilender Gerechtigkeit geboten sind, mit Steuerbefreiungen »saldiert« werden, die Lenkungsziele verfolgen, oder umgekehrt.<sup>76</sup>

Die qualitative Parallelität bzw. Entsprechung zwischen einzelnen Befreiungs- und Verschonungstatbeständen ergibt sich für die vorliegende Untersuchung als Ergebnis einer *vergleichenden Abschichtung*,<sup>77</sup> wobei die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip geprägten Verschonungstatbestände präjudizielle Bezugspunkte für den Vergleich bilden können.<sup>78</sup>

<sup>68</sup> Vgl. dazu *H. J. v. Beckerath*, aaO. (FN 62), Rdnr. A 583 ff.

<sup>69</sup> Vgl. *H. J. v. Beckerath*, aaO. Rdnr. A 593.

<sup>70</sup> *H. J. v. Beckerath*, aaO., Rdnr. A 578.

<sup>71</sup> *H. G. Ruppe*, aaO. (FN 42) S. 14.

<sup>72</sup> *H. J. v. Beckerath*, aaO. (FN 62), vgl. zu den unterschiedlichen Normwirkungen und ihrer Systematisierung bereits o. erster Teil, I. Kap. A)II, B).

<sup>73</sup> *H. J. v. Beckerath*, aaO., Rdnr. A 651 ff.

<sup>74</sup> *H. J. v. Beckerath*, aaO., Rdnr. A 674 ff. im Anschluß an die Terminologie von *K. Tipke*, *Steuerrecht*, 1. Aufl. (vgl. o. erster Teil, I. Kap. A)II), FN 210).

<sup>75</sup> Vgl. zur Darstellung der Vereinfachungsnormen unter diesem Blickwinkel: *H. J. v. Beckerath*, aaO. (FN 62), Rdnr. A 580.

<sup>76</sup> Vgl. zur Verdeutlichung einstw. nur das von *J. Lang* (aaO. (FN 67), S. 543 ff.) beschriebene »Lehrbeispiel« zu der in § 3 Nr. 2 EStG vorgeschriebenen Steuerbefreiung des Unterhaltsgeldes nach § 44 AFG. Zu Recht kommt *J. Lang* zu dem Ergebnis, daß die steuerfreie Einnahme nur dann geeignet ist, einen steuerfreien Abzug zu mindern, wenn sie dem in diesem Abzug geregelten Lebensbedarf zugeordnet werden kann.

<sup>77</sup> Vgl. zur Methode der Rechtsfolgenabschichtung bereits o. erster Teil, I. Kap. B)I).

<sup>78</sup> Das »Hin- und Herwandern des Blicks«, eine Interpretationsmethode, auf die *K. Vogel* (o. erster Teil, I. Kap. B)I), bes. FN 234; mit Bezug auf ihn: *H. J. v. Beckerath*, aaO. (FN 62), Rdnr. A 578) zur Verdeutlichung des Vorgangs der Rechtsfolgenabschichtung hin-



b) Soziale Einordnung der Befreiungstatbestände nach der Methode vergleichender Abschichtung

Die Methode der vergleichenden Abschichtung wird am Beispiel der in § 3 Nr. 24 EStG vorgesehenen Steuerbefreiungen für das Kindergeld deutlich: Die Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern ist ein »besonderer, die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigender Umstand«. <sup>79</sup> Das Gebot zur steuerlichen Berücksichtigung dieser Beeinträchtigung <sup>80</sup> findet u.a. in der Freibetragsregelung des § 32 Abs. 6 EStG Ausdruck <sup>81</sup> und ist darauf gerichtet, Defizite bei der Bedarfsbefriedigung durch steuerliche Entlastung des für den Kindesunterhalt aufzuwendenden Einkommens zu vermeiden. Auch das Kindergeld hat diese Funktion. <sup>82</sup> Sie wird durch den Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 24 EStG sogar weitaus zuverlässiger gesichert als durch die Freibetragsregelung des § 32 EStG, weil die steuerliche Freibetragsregelung bei fehlendem Erwerbseinkommen leerläuft. Wegen dieser *funktionalen* <sup>83</sup> Übereinstimmung zwischen der Steuerbefreiung des Kindergeldes und der steuerlichen Verschonung des für den Kindesunterhalt erforderlichen Einkommens ist § 3 Nr. 24 EStG als sozial geprägter Befreiungstatbestand auf der Seite der Einkommensentstehung zu qualifizieren. Schwieriger ist die soziale Einordnung des gemäß § 3 Nr. 67 EStG steuerfreien Erziehungsgeldes. <sup>84</sup> Das Erziehungsgeld wird bis zum siebten Lebensmonat des Kindes unabhängig von der Einkommenshöhe der bezugsberechtigten Person – des nicht oder nicht voll erwerbstätigen Elternteiles – steuerfrei gewährt. <sup>85</sup> Der Versuch einer vergleichenden Abschichtung <sup>86</sup> zeigt, daß das Erziehungsgeld ebenso wie das Kindergeld einen wertungsmäßigen Bezug zu der Funktion der steuerrechtlichen Freibetragsregelung des § 32 a EStG hat. Zweifel am Vorliegen einer Lastenausteilungsverschonung ergeben sich allenfalls daraus, daß das Erziehungsgeld den Freibetrag des § 32 a Abs. 6 EStG weit übersteigt, <sup>87</sup> so daß ihm im Vergleich zum Kindergeld auch eine Lenkungsfunktion zukommen kann. <sup>88</sup> Basis für eine »objektive Abschichtung« <sup>89</sup> muß jedoch diejenige Regelung

---

weist, erfolgt bei der vergleichenden Abschichtung im Verhältnis zwischen der zu qualifizierenden Befreiungsnorm und der bereits als Lastenausteilungsnorm qualifizierten Verschonungsnorm.

<sup>79</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff., 120.

<sup>80</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>81</sup> Dazu u. 3. Kap. B)II)1).

<sup>82</sup> Vgl. bereits o. erster Teil, 3. Kap. C)I)1) sowie u. 3. Kap. B)II)2).

<sup>83</sup> Vgl. zum Funktionsbegriff in diesem Sinne: o. erster Teil, 1. Kap. B)I), insbes. FN 229.

<sup>84</sup> Vgl. dazu bereits o. erster Teil, 3. Kap. C)I)2).

<sup>85</sup> §§ 1 Abs. 2, 3 Abs. 1, 5 BErzGG.

<sup>86</sup> Vgl. zur probeweisen Abschichtung o. erster Teil, 1. Kap. B)I) bei FN 238.

<sup>87</sup> Auf das Jahr umgerechnet beträgt das Erziehungsgeld gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 1 BErzGG höchstens DM 7200. Dem steht gemäß § 32 Abs. 6 EStG bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten ein Kindergeld in Höhe von DM 3024 gegenüber.

<sup>88</sup> Vgl. zur Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 10/3792, S. 13) o. erster Teil, 3. Kap. C)I)2) bei FN 397 ff.

<sup>89</sup> K. Vogel, StuW 1977, S. 97 ff., 105; dazu bereits o. erster Teil, 1. Kap. B)I).

sein, »die sich unter den der zu prüfenden noch am nächsten kommenden Möglichkeiten »gerade noch« als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit verstehen läßt«. <sup>90</sup> Berücksichtigt man bei dem Abschichtungsversuch auch, daß das Erziehungsgeld geeignet ist, soziale Defizite i.S. der von *H. F. Zacher*<sup>91</sup> entwickelten Grundannahme modernen Sozialrechts auszugleichen, so muß der Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 67 EStG ebenfalls als *Lastenausteilungsbefreiung* bewertet werden. Ihm kommt eine dem Kindergeld qualitativ vergleichbare Mindestsicherungsfunktion zu. Beide Befreiungstatbestände sind daher Wirkungsbedingungen für externalisierende Sozialleistungen.<sup>92</sup>

Das Verhältnis zwischen Befreiungs- und Verschonungstatbeständen ist sehr differenziert und kann daher nicht immer einheitlich bestimmt werden. Das gilt vor allem für die gemäß § 3 Nr. 11 EStG befreiten Leistungen der Sozialhilfe. Ihnen steht nicht nur *ein* Verschonungstatbestand als Bezugspunkt für eine vergleichende Abschichtung gegenüber. Laufende Hilfe zum Lebensunterhalt<sup>93</sup> umfaßt beispielsweise nicht nur Aufwendungen, die im Fall der Erzielung von Erwerbseinkommen als Grundfreibetrag steuerfrei bleiben.<sup>94</sup> Hilfe in besonderen Lebenslagen<sup>95</sup> etwa kann als vorbeugende Gesundheitshilfe einem Abzug von Sonderausgaben für Versicherungsbeiträge,<sup>96</sup> sie kann als Hilfe zur Pflege,<sup>97</sup> aber auch einer steuerlich zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastung in besonderen Fällen entsprechen.<sup>98</sup> Als Hilfe zum Aufbau oder zur Sicherung einer Existenzgrundlage gemäß § 30 BSHG findet sie sogar Parallelen zum Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung des objektiven Nettoprinzips, das den Abzug von Aufwendungen zur Erhaltung und Sicherung der Erwerbsquelle gebietet. Wie die Leistungen der Sozialhilfe sind auch die Leistungen nach dem Ausbildungs- und dem Arbeitsförderungs-gesetz<sup>99</sup> steuerfrei gemäß § 3 Nr. 11 EStG.<sup>100</sup> Auch sie umspannen ein differenziertes funktionales Spektrum, dessen Bedeutung für ein soziales Steuerrecht erst im Zusammenhang mit den einzelnen Verschonungstatbeständen deutlich wird.

<sup>90</sup> Dies gilt auch dann, wenn der Gesetzgeber die Regelung in eindeutiger Lenkungsabsicht getroffen hat (*K. Vogel*, aaO.).

<sup>91</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>92</sup> Vgl. zur Grundlegung dieser Funktion steuerlicher Befreiungstatbestände bereits o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>93</sup> Vgl. erster Teil, 3. Kap. B)I), II).

<sup>94</sup> Vgl. zur differenzierten Zusammensetzung des sozialhilferechtlichen und des steuerrechtlichen Existenzminimums bereits die Einleitung bei FN 23 ff., 34 ff. und im Zusammenhang mit dem Grundfreibetrag u. 2. Kap. A), 3. Kap. C)IV).

<sup>95</sup> Vgl. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>96</sup> Vgl. zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG u. 2. Kap. B)II)1).

<sup>97</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2) bei FN 173 ff.

<sup>98</sup> Dazu u. 2. Kap. C).

<sup>99</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)I)5), III). Besonderheiten gelten für die in den Progressionsvorbehalt des § 32 b EStG einbezogenen Leistungen des Arbeitslosengeldes und der Arbeitslosenhilfe.

<sup>100</sup> Vgl. i.e. *H. J. v. Beckerath*, aaO. (FN 62), Rdnr. B 11/1 ff., 11/34.

Festzuhalten bleibt, daß der steuerrechtliche Einkommensbegriff durch die Befreiungstatbestände des § 3 EStG, soweit sie existenzsichernde Sozialleistungen steuerfrei lassen, eine *soziale Vorstruktur* erhält. Die Bedeutung der sozial geprägten Befreiungstatbestände für die funktionale Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip liegt darin, daß sie (Sozial-)Einkommen steuerfrei lassen sollen, das von vornherein keine Fähigkeit zur Steuerzahlung indiziert und (!) nicht als Ergebnis einer Marktteilnahme erlangt wurde.<sup>101</sup> Auf diese Weise sind die Befreiungstatbestände darauf gerichtet, die durch den sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz gezogene Grenze zwischen Netto-Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen<sup>102</sup> steuerlich unverändert zu lassen.

### 3) Die zweifache Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips

Trotz seiner Funktion, erwerbs- und daseinssichernde Einkommensverwendungen von steuerlicher Belastung zu verschonen, hat das Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf die Einkommensentstehung Einfluß. Zwei Wirkungsweisen des Besteuerungsgrundsatzes lassen sich unterscheiden: eine, die der Zielsetzung der Finanzzwecknorm dient und eine, die ihr zuwiderläuft. Die erste läßt sich mit dem Anspruch des Universalitäts- bzw. Totalitätsprinzips, aber auch mit dem des objektiven Nettoprinzips umschreiben. Die zweite, dem Finanzzweck gegenläufige Wirkung verwirklicht durch das subjektive Nettoprinzip den eigentlichen *sozialen* Anspruch des Leistungsfähigkeitsprinzips und gibt dem Einkommen seine endgültige, für die steuerliche Belastung maßgebende Gestalt in der Form des zu versteuernden Einkommens i. S. des § 2 Abs. 5 EStG.

#### a) Das Universalitäts- bzw. Totalitätsprinzip und das objektive Nettoprinzip

Das Universalitäts- bzw. Totalitätsprinzip ist darauf gerichtet, daß alle natürlichen Personen ihr gesamtes disponibles Einkommen versteuern müssen.<sup>103</sup> Darin liegt eine Konkretisierung der bereits in Art. 134 WRV enthaltenen Forderung nach Allgemeinheit der Besteuerung.<sup>104</sup> Für die im Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierte Gerechtigkeitsidee der relativ gleichen Belastung von disponiblem Einkommen hat das Universalitäts- bzw. Totalitätsprinzip deshalb Bedeutung, weil das disponible Einkommen stets in Relation zu der

<sup>101</sup> Vgl. o. FN 57.

<sup>102</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)cc)(1), (2) und zum Problem der Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen aaO., 2. Kap. B)III).

<sup>103</sup> K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 42), S. 193 (»Totalitätsprinzip«); differenzierend: J. Lang, aaO. (FN 67), S. 88, 167 ff., wonach das Universalitätsprinzip das *subjektbezogene* Postulat enthalte, daß *alle* Bürger Einkommensteuer bezahlen müßten, während das Totalitätsprinzip das *objektbezogene* Postulat zum Ausdruck bringe, wonach das Einkommensteuerobjekt *sämtliche* Einkünfte zu erfassen habe (aaO., S. 168, Hervorhebungen bei J. Lang).

<sup>104</sup> Vgl. A. Hensel, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, S. 441 ff., 447.

durch den Einkommensbegriff umschriebenen Bezugsgröße für die in § 2 Abs. 2 bis 5 EStG normierten Saldierungsschritte gesehen werden muß. Indem gerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine möglichst umfassende Anknüpfung an diese Bezugsgröße voraussetzt, dient der Besteuerungsgrundsatz gewissermaßen »bei dieser Gelegenheit« auch dem Ertragszweck der Lastenausteilungsnorm. Insoweit prägt das Leistungsfähigkeitsprinzip den Einkommensbegriff von der Seite der Einkommensentstehung. Diese Funktion kommt auch der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das objektive Nettoprinzip zu, dient doch die Verschonung der Aufwendungen für den Erwerb und die Sicherung der Einkommensquelle auch einer Sicherung der Steuerquelle.<sup>105</sup> Das in § 2 Abs. 2 EStG ausgeprägte objektive Nettoprinzip verwirklicht also zwei soziale Funktionen: mit der Sicherung der Steuerquelle schafft es die Voraussetzungen für die Finanzierung staatlicher Leistungen, dient es also dem Finanzzweck, während es durch die Verschonung der Erwerbsaufwendungen die sachlichen Existenzgrundlagen des einzelnen Steuerpflichtigen sichert. Diese Funktion hat Vorrang gegenüber dem Steuerzahlungsanspruch der Allgemeinheit, der nur auf einen tarifmäßig bestimmten Anteil an einem positiven Saldo des disponiblen Einkommens gerichtet ist.

b) Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips

Im Unterschied zum objektiven Nettoprinzip geht es dem subjektiven Nettoprinzip um eine Verschonung von bestimmten zwangsläufigen Aufwendungen, die in den Bereich der privaten Einkommensverwendung fallen. Der Unterschied wirkt sich auf die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Konkretisierung des Einkommensbegriffs auf den einzelnen Stufen des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG aus: der Orientierung des Einkommensbegriffs an der Einkommensentstehung entspricht, vom Universalitäts- bzw. Totalitätsprinzip abgesehen, nur die auf die Erhaltung der Einkommensquelle gerichtete Zielsetzung des *objektiven* Nettoprinzips. Die Zielsetzung des *subjektiven* Nettoprinzips steht dazu im Gegensatz.<sup>106</sup> Sie ist auf die Verschonung des für die Befriedigung der persönlichen Daseinsvoraussetzungen erforderlichen Erwerbseinkommens gerichtet und steht mit dieser Zielsetzung in Übereinstimmung mit der allgemeinen Funktion des Einkommens im sozialen Leistungsrecht.<sup>107</sup>

<sup>105</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang auch § 3 c EStG, der den Abzug von Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbietet, soweit diese Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

<sup>106</sup> R. Meyer und A. Wagner (vgl. o. erster Teil, 1. Kap. A)1)2), bei FN 54, 55) haben diese, dem Finanzzweck widerstrebende Orientierung bereits gesehen. Sie war Gegenstand ihrer wissenschaftlichen Kontroverse, konnte aber in der Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts noch nicht dogmatisch klar eingeordnet werden, weil »soziales Steuerrecht« grundsätzlich auf die »Lenkungsfunktion« der Steuer beschränkt war (aaO.).

<sup>107</sup> Vgl. o. 1).

Dieses Ergebnis zeigt ganz deutlich, daß der einkommensteuerrechtliche Einkommensbegriff in seiner *primären* Ausrichtung vom undifferenzierten Finanzzweck der steuerlichen Belastung bestimmt wird. *Soziale Prägung* erhält er erst über die durch das subjektive Nettoprinzip nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 bis 5 EStG gebotenen Saldierungen, die der Orientierung des Einkommensbegriffs an der Einkommensentstehung mit einer eigenständigen, konsum- bzw. bedarfsorientierten sozialen Zielsetzung entgegenstehen.

Wichtiges Kennzeichen für die soziale Prägung einer Belastungsentscheidung ist jedoch nicht allein eine dem Finanzzweck entgegenstehende soziale Zielsetzung schlechthin. Vielmehr unterscheiden sich die gegenläufigen Zielsetzungen auch durch den Grad ihrer Differenziertheit: während die Zielsetzung der Finanzzwecknorm im Verhältnis der einzelnen Steuerpflichtigen zueinander nicht differenzierbar ist,<sup>108</sup> muß sich die soziale Zielsetzung der Verschonungsnorm an der individuellen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen orientieren.

#### 4) Die Bedeutung der Grundsatzaussage des § 12 EStG für die funktionale Korrespondenz zwischen den normdirigierenden Prinzipien

Der Einleitungssatz der Vorschrift bestimmt nach überwiegender Meinung<sup>109</sup> in seiner Fortführung durch Nr. 1 Satz 1, daß die tatbestandsmäßigen Konkretisierungen des subjektiven Nettoprinzips in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 8, § 10 b und §§ 33 bis 33 c EStG Ausnahmen von einem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Privataufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen sind.<sup>110</sup> Wenngleich diesem Abzugsverbot oft nur eine klarstellende Bedeutung für die Abgrenzung zwischen der Einkunfts- und der Privatsphäre zugesprochen wird,<sup>111</sup> so erfüllt es doch die Funktion einer »Interpretationshilfe« für die Bestimmung der Grenze zwischen den Maßgrößen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit.<sup>112</sup> In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erlangt § 12 EStG für eine restriktive Interpretation des subjektiven Nettoprinzips Bedeutung.<sup>113</sup> Daraus ergeben sich jedoch keine nachteiligen Auswirkungen auf die funktionale Kor-

<sup>108</sup> Vgl. *K. Vogel*, DStZ 1977, S. 5 ff., 9.

<sup>109</sup> *K. Tipke*, StuW 1971, S. 2 ff., 16; *H. G. Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben, S. 103 ff., 120 ff.; *J. Lang*, aaO. (FN 67), S. 77; *A. Arndt*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 12, Rdnr. A 1; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 12, Anm. 2; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 12, Anm. 1, 4.

<sup>110</sup> Ausdrücklich gegen einen materiellen Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Privatausgaben: *H. Söhn*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 10, Rdnr. A 18.

<sup>111</sup> *K. Tipke*, StuW 1979, S. 193 ff., FN 44; *J. Lang*, aaO. (FN 109); *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 42), S. 256; *H. Söhn*, Betriebsausgaben, S. 13 ff., 42; *A. Arndt*, aaO. (FN 109), Rdnr. A 2; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 109), Anm. 4.

<sup>112</sup> *K. Tipke/J. Lang*, aaO.; *A. Arndt*, aaO.; *Schmidt/Drenseck*, aaO.

<sup>113</sup> Vgl. zu diesem restriktiven Ansatz des Bundesverfassungsgerichts bereits o. erster Teil, I. Kap. B)II) bei FN 278 ff.

respondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip.

#### a) Der restriktive Ansatz des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht betont den Regel-Ausnahmecharakter des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG besonders deutlich in seinem Kinderfreibetragsbeschluß vom 23. November 1976.<sup>114</sup> Danach habe der Gesetzgeber in § 12 Nr. 1 EStG »das Prinzip aufgestellt«, daß die Bemessungsgrundlage durch Aufwendungen für den privaten Lebensbedarf nicht vermindert werden dürfe. »Andererseits«, so das Gericht im Anschluß daran, »ist es ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, daß die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.«<sup>115</sup> Obwohl das Bundesverfassungsgericht dieses Gebot bereits in der angeführten Entscheidung dahingehend konkretisiert hat, daß der Gesetzgeber auch solche Ausgaben einkommensteuerrechtlich berücksichtigen müsse, die »außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung«<sup>116</sup> anfielen, hat es seinen restriktiven Ansatz im Regel-Ausnahmecharakter des § 12 EStG noch nicht aufgegeben. Dies gilt auch nach dem für die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips bahnbrechenden Beschluß über die Verpflichtung des Gesetzgebers, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht realitätsgerecht zu berücksichtigen.<sup>117</sup> »Seit es eine allgemeine Einkommensteuer gibt«, so das Gericht in einer Entscheidung vom 4. Oktober 1984,<sup>118</sup> »war der Grundsatz, daß private Aufwendungen das Einkommen nicht mindern dürfen, stets durch spezielle Vorschriften über private Abzüge durchbrochen.«<sup>119</sup> So zutreffend diese allgemeine historische Anknüpfung zunächst scheint, zeigt doch genauere Betrachtung, daß das als Grundsatz formulierte Verbot des Abzugs von Aufwendungen für die private Lebensführung seine normativen Rechtfertigungszusammenhänge im modernen Steuerrecht verloren hat.

#### b) Historisch begründete Kritik an der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts

Die erste, mit dem heutigen § 12 EStG im Grundsatz vergleichbare Vorschrift war § 40 der Instruktion Nr. 99 zur Preußischen Vermögen- und Einkommensteuer vom 24. Mai 1812:<sup>120</sup> »Es versteht sich (danach) von selbst, daß die Ko-

<sup>114</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff., 119 f.; vgl. auch E 47, S. 1 ff., 23 ff.

<sup>115</sup> BVerfGE 43, S. 120; vgl. auch die Begründung zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes (BT-Drucks. 7/1470, S. 215), wo die Auffassung vertreten wird, daß die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Privatausgaben eine Durchbrechung einkommensteuerrechtlicher Prinzipien darstelle.

<sup>116</sup> BVerfGE, aaO., (Hervorhebung nur hier).

<sup>117</sup> Vgl. zu BVerfGE 66, S. 214 ff. bereits die Einleitung bei FN 2 ff., 60 ff., 80 ff.

<sup>118</sup> BVerfGE 67, S. 290 ff., 296 zur realitätsgerechten Berücksichtigung von zwangsläufigen Unterhaltsaufwendungen an den geschiedenen Ehegatten.

<sup>119</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>120</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3)a) bei FN 72; zur Entwicklung der Vorschrift seit dem

sten des persönlichen Haushalts nicht in Abzug gebracht werden dürfen.« Eine sehr ähnliche Regelung findet sich dann später in § 9 Abs. 2 des Preußischen Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891.<sup>121</sup> Im engen Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur »Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens« in § 9 Abs. 1 bestimmte § 9 Abs. 2 Nr. 2 Preuß. EStG 1891, daß die »zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben...« nicht abzugsfähig sein sollten. Abgesehen von der Ähnlichkeit zu § 12 EStG findet auch die heute vertretene Auffassung, daß die Vorschrift nur eine deklaratorische Bedeutung habe,<sup>122</sup> eine erste Stütze in der klarstellenden Formulierung der damaligen Gesetzesbegründung.<sup>123</sup> Danach sei die Regelung nur aufgenommen worden, »um häufig vorkommenden Mißverständnissen zu begegnen«. Bedeutsam ist jedoch, daß die als Ausnahme vom Grundsatz des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Preuß. EStG 1891 formulierten §§ 18 und 19 dieses Gesetzes<sup>124</sup> unter der Abschnittsüberschrift: »2. Ermäßigungen der Steuersätze« standen und daß

»besondere, die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigende wirtschaftliche Verhältnisse in der Art zu berücksichtigen (erg.: waren), daß bei einem steuerpflichtigen Einkommen von nicht mehr als 9500 Mark eine Ermäßigung der ... Steuersätze ... gewährt«

wurde.<sup>125</sup> Berücksichtigt man weiterhin, daß sich aus dem Steuertarif des § 17 Preuß. EStG 1891 für ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 3000 Mark lediglich eine Gesamtsteuerbelastung von 2 v.H. und für 9500 Mark nur eine Steuerbelastung von 3 v.H. ergab,<sup>126</sup> so leuchtet die Formulierung des damaligen Abzugsverbots als Grundsatz ohne weiteres ein. Diese Rechtfertigung des Abzugsverbots durch die damals nur höchst geringfügige tarifliche Steuerbelastung ist wegen des Ausmaßes der heutigen Tarifbelastung für § 12 EStG des geltenden Rechts nicht mehr gegeben. Ein Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von *existenznotwendigen* Privataufwendungen kann daher nicht anerkannt werden. § 12 EStG schränkt die Annahme einer funktionalen Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip somit nicht ein.

---

Preuß. EStG v. 24. Juni 1891: A. Arndt, aaO. (FN 109), Rdnr. A 31 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 109), Anm. 1; H. Söhn, aaO. (FN 111), S. 43 f.

<sup>121</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3a) bei FN 110.

<sup>122</sup> Vgl. o. FN 111.

<sup>123</sup> Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. November 1890, FA 1890, S. 643 ff., 680. Vgl. auch den o. FN 120 zit. § 40 der Instruktion Nr. 99 zur Preußischen Vermögen- und Einkommensteuer vom 24. Mai 1812: »Es versteht sich von selbst (!) ...«.

<sup>124</sup> Vgl. zu ihrem Inhalt i.e. o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3a) bei FN 122 ff.

<sup>125</sup> § 19 Abs. 1 Preuß. EStG 1891 (Hervorhebung nur hier).

<sup>126</sup> Eine Gesamtbelastung von 4 v.H. war erst bei einem zu versteuernden Einkommen von 100.000 bis einschließlich 105.000 Mark gegeben, wobei die Spitzenbelastung von jeweils weiteren 5000 Mark bei 4 v.H. blieb.

## 5) Beziehungen zwischen steuerlicher Leistungsfähigkeit und sozialem Bedarf

Trotz der funktionalen Korrespondenz zwischen dem steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip und dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz unterscheiden sich die tatbestandsmäßigen Konkretisierungen dieser normdirigierenden Prinzipien. Steuerliche Leistungsfähigkeit und sozialer Bedarf stehen sich nicht allein als Belastungsgrund einerseits, Leistungsgrund andererseits in einem jeweils einseitigen Transferverhältnis zwischen Staat und Bürger gegenüber.

Als »Fähigkeit, Steuerleistungen zu erbringen«,<sup>127</sup> ist steuerliche Leistungsfähigkeit, der Grundwertung des Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechend, auf disponibles Einkommen<sup>128</sup> beschränkt: sie entsteht nach näherer Maßgabe des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips erst jenseits der Fähigkeit zur finanziellen Sicherung und Erhaltung der Einkommensquelle und zur Befriedigung des eigenen sowie des existenznotwendigen Bedarfs von unterhaltsberechtigten Angehörigen.<sup>129</sup>

Obwohl steuerliche Leistungsfähigkeit die Fähigkeit zur Befriedigung des (steuerrechtlich anerkannten) Bedarfs umfaßt, bestehen zwischen den tatbestandsmäßigen Konkretisierungen des subjektiven Nettoprinzips und den sozialrechtlich umschriebenen Bedarfstatbeständen teilweise erhebliche Abweichungen in qualitativer und quantitativer Hinsicht. Aber auch soweit diesbezüglich Übereinstimmungen dem Grunde und/oder der Höhe nach gegeben sind, löst fehlende (subjektive) Leistungsfähigkeit nicht ohne weiteres ein durch Sozialleistungen zu befriedigendes Defizit aus.

### a) Unterschiede zwischen der Bezugsgröße subjektiver Leistungsfähigkeit und sozialem Bedarf

Da steuerliche Leistungsfähigkeit ein Potential umfaßt, das als Fähigkeit zur Steuerzahlung über die Fähigkeit zur Bedarfsbefriedigung hinausgeht, stellt sich die Frage nach Abweichungen zwischen der Bezugsgröße von Leistungsfähigkeit einerseits und sozialem Bedarf andererseits nur »unterhalb« der Trennungslinie, die § 2 Abs. 5 EStG zwischen disponiblem und indisponiblem

<sup>127</sup> K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, S. 30; P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., 226: »Besteuerung der Zahlungsfähigkeit«; ders., in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 2, Rdnr. A 646, sowie StuW 1984, S. 297 ff., 298: »Besteuerung der individuellen Zahlungskraft«; J. Lang, aaO. (FN 67), S. 13 f.

<sup>128</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen disponiblem und indisponiblem Einkommen o. erster Teil, I. Kap. B)II)1).

<sup>129</sup> K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 127) S. 31; P. Kirchhof, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 2, Rdnr. A 649; J. Lang, aaO. (FN 67), S. 97 ff.; D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 55; H. Schöberle, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 32, Rdnr. A 42, A 148; H. Haller, Die Steuern, S. 15; H. v. Bockelberg, BB 1971, S. 925 ff., 926; H. v. Wallis, FR 1972, S. 193; B. Bals, BB 1974, S. 455; R. Hoffmann/H.-P. Schneider, NJW 1975, S. 1956 ff., 1958; J. Giloy, DSZ 1979, S. 123; H.-J. Pezzer, StuW 1989, S. 219 ff., 224.



Einkommen zieht. Nur Einkommen, das nach Maßgabe des *subjektiven* Nettoprinzips nicht für die Steuerzahlung zur Verfügung steht, weil es für zwangsläufige Privataufwendungen benötigt wird, kann mit dem verglichen werden, was als sozialer Bedarf anerkannt wird. Insoweit bestehen erhebliche Abweichungen,<sup>130</sup> die bei der Bewertung eines sozialen Steuerrechts zu beachten und daher beim Vergleich zwischen steuerlichen Verschonungs- und sozialen Leistungstatbeständen aufzudecken sind. Die Aufgabe wird bereits dadurch erschwert, daß den Hilfs- und Förderungssystemen keine einheitliche Umschreibung von Bedarf zugrundeliegt. Erhebliche Unterschiede bestehen insoweit bereits innerhalb einzelner Systeme. So unterscheidet das Sozialhilferecht zwischen typischem Bedarf für den laufenden Lebensunterhalt und atypischen, in besonderen Lebenslagen auftretenden Bedarfen,<sup>131</sup> wobei dem Gebot individuell abgestimmter Hilfen durch vielfältige Differenzierungen einzelner Bedarfstatbestände Rechnung getragen wird.<sup>132</sup> Von den sozialhilferechtlich erfaßten Grund- bzw. Mindestbedarfen des Menschen sind Bedarfslagen zu unterscheiden, die sich nicht als Ausprägungen menschenunwürdiger Existenznot, sondern »nur« als Benachteiligungen einzelner i.S. einer ungleichen Verteilung bestimmter persönlicher Chancen auswirken.<sup>133</sup> Ein Beispiel bilden die Bedarfstatbestände des Ausbildungsförderungsgesetzes,<sup>134</sup> aber auch die nach dem Arbeitsförderungsgesetz vorgesehenen Hilfen.<sup>135</sup> Ihr Spektrum umfaßt neben den individuellen finanziellen Folgen der Arbeitslosigkeit und der fehlenden beruflichen Qualifikation Felder der Prävention und der Kompensation im individuellen Interesse der Existenzsicherung und im allgemeinen Interesse an einem stabilen und leistungsfähigen Arbeitsmarkt.<sup>136</sup> Im Verhältnis zwischen dem Steuerrecht und dem Sozialhilferecht sind grundlegende Abweichungen zwischen den Bezugsgrößen subjektiver Leistungsfähigkeit und sozialem Bedarf bereits in qualitativer und quantitativer Hinsicht deutlich geworden.<sup>137</sup> Sie ergeben sich zu einem großen Teil auch daraus, daß indisponibles Einkommen des Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Lebensunterhalt seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen einschließt, während der sozialhilferechtliche Bedarf Unterhaltsaufwand des Hilfesuchenden zugunsten

---

<sup>130</sup> Vgl. zur Problematik: *D. Birk*, aaO. (FN 129), S. 147 f.; *ders.*, ZRP 1979, S. 221 ff., 225 f.; *J. Martens*, StVj 1989, S. 199 ff., 201 ff.; vgl. zum Verhältnis zwischen sozialhilferechtlichem Bedarf und zivilrechtlichem Unterhalt: *J. Münder*, NJW 1990, S. 2031 ff.

<sup>131</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I).

<sup>132</sup> AaO.

<sup>133</sup> Allgemein zu den Zielsetzungen der Hilfs- und Förderungssysteme o. erster Teil, 2. Kap. C).

<sup>134</sup> AaO., 3. Kap. C)I)5).

<sup>135</sup> AaO., C)III).

<sup>136</sup> AaO., insbes. C)III)4).

<sup>137</sup> Vgl. einstw. nur die Einleitung bei FN 1 zur Problematik der unterschiedlich bemessenen Existenzminima und bei FN 53 zur Berücksichtigung von Kosten der Unterkunft allein im Sozialhilferecht.

eines eigenständigen Sozialhilfeanspruchs der unterhaltsberechtigten Person grundsätzlich unberücksichtigt läßt.<sup>138</sup>

#### b) Unterschiede zwischen fehlender subjektiver Leistungsfähigkeit und sozialer Bedürftigkeit

Fehlt das für die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe erforderliche Erwerbseinkommen und damit nicht nur die Bemessungsgrundlage für die steuerliche, sondern auch die Voraussetzung für die Berücksichtigung eingeschränkter subjektiver Leistungsfähigkeit, so ergibt sich daraus nicht ohne weiteres ein »spiegelbildlicher« sozialrechtlicher Kompensationsanspruch. Auch dann nicht, wenn die fehlende Bezugsgröße subjektiver Leistungsfähigkeit einem sozialrechtlich anerkannten Bedarf entspricht, wie dies etwa für Aufwendungen zum Erwerb von bzw. Bedarf an existenznotwendigen Nahrungsmitteln ohne weiteres angenommen werden kann. Die Ursache für diese Diskrepanz ergibt sich aus der im Sozialrecht terminologisch zwar ungebrauchlichen, der Sache nach aber ganz deutlichen und wichtigen Unterscheidung zwischen *Bedarf* und *Bedürftigkeit*. Bedarf beschreibt eine Mangellage, sagt aber nichts darüber aus, unter welchen Voraussetzungen und von wem dieser Bedarf zu befriedigen ist. Bedürftigkeit dagegen bringt eine Angewiesenheit auf die Bedarfsbefriedigung durch Sozialleistungen zum Ausdruck. Daß Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit *nicht* »zwei Seiten einer Medaille«<sup>139</sup> darstellen, hat mehrere Gründe, die für das Sozialhilferecht deutlich auf den Nachranggrundsatz zurückgeführt werden können. Das Sozialhilferecht formuliert Bedarfstatbestände, die erst dann zur Grundlage von Leistungsansprüchen werden, wenn und soweit der Hilfesuchende diese Bedarfe nicht selber oder durch Inanspruchnahme von unterhaltsverpflichteten Angehörigen befriedigen kann. Fehlende subjektive Leistungsfähigkeit im Steuerrecht muß deshalb aus dem Blickwinkel des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes zum einen in Relation zu einem Einkommensbegriff gesehen werden, der von vornherein enger begrenzt ist, als der des Sozialhilferechts.<sup>140</sup> Sie muß zum anderen ganz deutlich als eine *Ist-Leistungsfähigkeit* erkannt werden, die die Verhältnisse, in denen der Steuerpflichtige lebt, als ihren Ausgangspunkt hin nimmt:<sup>141</sup> »Der Steuerstaat duldet es, daß ein Bürger sein Talent – auch sein durch staatliche Leistungen erhaltenes und gefördertes Talent – brachliegen

<sup>138</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)b)cc)(3).

<sup>139</sup> So aber: *E.-P. Kausemann*, Möglichkeiten einer Integration, S. 184; *H.-J. Pezzer*, Familienbesteuerung, S. 757 ff., 770; ohne die hier vorgestellte Unterscheidung und daher nicht ganz eindeutig auch: *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit, S. 55: »die negative (Bedürftigkeit) oder positive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit«; *ders.*, *StuW* 1984, S. 127 f., 128: »Bedürftigkeit ist negative Leistungsfähigkeit«; *J. Martens*, aaO. (FN 130); *Ch. Franz*, aaO. (FN 37), S. 18 f.; differenzierend: *D. Birk*, aaO. (FN 129), S. 147 f.; *ders.*, *ZRP* 1979, S. 221 ff., 224 f.

<sup>140</sup> Vgl. o. 1)a)b) und dort die Nachw. in FN 37 sowie o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1).

<sup>141</sup> *K. Vogel*, *DStZ* 1975, S. 409 ff., 410; *P. Kirchhof*, in: *Kirchhoff/Söhn*, *EstG*, § 2, Rdnr. A 646 f.; *ders.*, *Ehe und Familie*, S. 15; *ders.*, *JZ* 1982, S. 305 ff., 306; *ders.*, *StuW* 1984, S. 297 ff., 298; *D. Birk*, aaO. (FN 129), S. 148; *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 127), S. 30 f.

läßt und seinen Beitrag zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs verweigert.«<sup>142</sup> Dieser Ausgangspunkt ist für das durch den Nachranggrundsatz geprägte Sozialhilferecht ungeeignet.<sup>143</sup> Sozialhilfe verweist den Hilfesuchenden auf seine »Soll-Leistungsfähigkeit«, indem sie ihn zur Selbsthilfe drängt und ihn im Fall seiner ungerechtfertigten Weigerung auf das für ein menschenwürdiges Leben Unerläßliche beschränkt.<sup>144</sup> Dazwischen gibt es Abstufungen: Mehrbedarfszuschläge für den, der sich besonders um Erwerb bemüht,<sup>145</sup> oder der mit den ihm gewährten Mitteln besonders erfolgreich umgeht.<sup>146</sup> Geringere Anforderungen bzw. Zurückhaltung soweit Selbsthilfe nicht »zumutbar« ist auch gegenüber dem, der für seinen laufenden Lebensunterhalt grundsätzlich allein sorgen kann und der nur ausnahmsweise, in einer »besonderen Lebenslage«, Hilfe braucht.<sup>147</sup> Mehr Freiraum also für den, der selber verdient und an die Gemeinschaft leistet, als für den, der sich selber nicht helfen kann, und noch weniger für den, der sich zwar selber helfen könnte, dies aber grundlos nicht tut. Die Bedarfstatbestände der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme formulieren ihre Leistungsvoraussetzungen zwar überwiegend ohne einen besonderen Anspruch an die Fähigkeit des Anspruchstellers, sich selber zu helfen,<sup>148</sup> in Ausnahmefällen verzichten sie sogar ganz auf eine besondere Bedürftigkeit als Leistungsvoraussetzung.<sup>149</sup> In ihrer Mehrzahl enthalten sie jedoch Vorschriften über die Anrechnung bzw. Berücksichtigung von Einkommen des Antragstellers und seiner Angehörigen, wobei die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit durch diese Bedürftigkeitskriterien häufig modifiziert werden.<sup>150</sup> Die an ein Familieneinkommen anknüpfenden Vorschriften des Wohngeldrechts<sup>151</sup> sind in diesem Zusammenhang besonders zu erwähnen.

<sup>142</sup> P. Kirchhof, JZ 1982, aaO.

<sup>143</sup> Allgemein zum Unterschied zwischen der Steuerbemessung nach der Zahlungsfähigkeit und der sozialen Leistungsbemessung unter Berücksichtigung des Grundes für die individuelle Mangelsituation: P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305 f.

<sup>144</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I), C)III)1)b), FN 541.

<sup>145</sup> Vgl. zu den Mehrbedarfszuschlägen des Sozialhilferechts o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>146</sup> Vgl. zu den großzügigen Erlaßmöglichkeiten für Darlehen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz bei besonders erfolgreichem Studienabschluß § 18 b BAföG.

<sup>147</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen der Sozialhilfe in besonderen Lebenslagen o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>148</sup> Erwähnenswert ist insoweit nur die für das Arbeitslosengeld und die Arbeitslosenhilfe in den §§ 100 Abs. 1 und 134 Abs. 1 AFG geforderte Verfügbarkeit des Arbeitslosen für die Arbeitsvermittlung. Dazu o. erster Teil, 3. Kap. C)III)1)a) bei FN 515 ff., C)III)1)b) bei FN 536.

<sup>149</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen für die Gewährung von Erziehungsgeld o. erster Teil, 3. Kap. C)I)2).

<sup>150</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)I), II), III).

<sup>151</sup> AaO., C)II), insbes. bei FN 462 ff.

III) *Zwischenergebnis und Bestätigung der funktionalen Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip*

Der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz verweist den Antragsteller soweit als möglich auf selber verdientes Einkommen und konkretisiert so die Grundannahme modernen Sozialrechts für das Sozialhilferecht. Das subjektive Nettoprinzip korrespondiert mit dieser Zielsetzung, weil es darauf gerichtet ist, daß existenznotwendiges Erwerbseinkommen von steuerlicher Belastung verschont wird.<sup>152</sup> Insoweit hat es, ebenso wie der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz, den Bereich der Einkommensverwendung zum Gegenstand. Während der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz im sozialhilferechtlichen Einkommensbegriff von vornherein einen auf die Bedarfsbefriedigung, d.h. auf die Einkommensverwendung ausgerichteten Bezug findet,<sup>153</sup> so ist der steuerrechtliche Einkommensbegriff vom Finanzzweck der Belastungsnorm geprägt und somit von der Seite der Einkommensentstehung her bestimmt. So gesehen, verwirklicht das subjektive Nettoprinzip seine Korrespondenzfunktion im Hinblick auf den sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz, indem es den steuerrechtlichen Einkommensbegriff mit einer eigenständigen, dem Finanzzweck der Belastungsnorm entgegenstehenden, *sozialen* Zielsetzung modifiziert. Erweisen sich steuerrechtliche Verschonungstatbestände als unzureichend, weil von vornherein kein oder zu wenig Erwerbseinkommen zur Verfügung steht, so wirken die sozial geprägten Befreiungstatbestände des § 3 EStG als Negativvoraussetzungen für einen Defizitausgleich durch externalisierende Sozialleistungen, indem sie diese steuerlich unbelastet zur Wirkung kommen lassen. Auf diese Weise erhält der steuerliche Einkommensbegriff eine soziale Vorstruktur.<sup>154</sup> Während die Befreiungstatbestände des § 3 EStG durch § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG von vornherein nicht betroffen sind, erweist eine Betrachtung der Vorschrift in ihrem historischen Regelungszusammenhang, daß sie die Annahme eines Grundsatzes der Nichtabzugsfähigkeit von existenznotwendigen Privataufwendungen nicht rechtfertigt.

Die Annahme einer funktionalen Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip wird daher nicht eingeschränkt.<sup>155</sup> Trotz dieser funktionalen Korrespondenz unterscheiden sich die tatbestandsmäßigen Konkretisierungen der normdirigierenden Prinzipien.

Abweichungen bestehen zwischen der Umschreibung des existenznotwendigen Einkommens als Bezugspunkt der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht einerseits und in den Bedarfstatbeständen der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme sowie innerhalb dieser Systeme anderer-

<sup>152</sup> Vgl. o. II).

<sup>153</sup> Vgl. o. II)1)a).

<sup>154</sup> Vgl. o. II)2).

<sup>155</sup> Vgl. o. II), III).

seits.<sup>156</sup> Weiterhin begründet fehlende subjektive Leistungsfähigkeit nach den Maßstäben des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht nicht ohne weiteres einen diesem »Defizit« entsprechenden Kompensationsanspruch durch externalisierende Sozialleistungen. Vielmehr formulieren die Hilfs- und Förderungssysteme ihre Leistungsvoraussetzungen nach Maßgabe eigenständiger Bedürftigkeitsvoraussetzungen.<sup>157</sup>

Diese Abweichungen begründen jedoch keine Zweifel an der funktionalen Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip, weil sie weder der Zielsetzung einer Verschonung, noch der Zielsetzung einer Gewährung des existenznotwendigen Bedarfs entgegenstehen. Ebenso wenig kann zweifelhaft sein, daß die tatbestandsmäßigen Konkretisierungen des Nachranggrundsatzes und die des subjektiven Nettoprinzips aufeinander abgestimmt werden müssen.

Bei dieser Aufgabe ist besonders zu beachten, daß das Einkommensteuerrecht zwar zwischen dem Bedarf des Steuerpflichtigen und dem seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen unterscheidet, daß es den Bedarf der Angehörigen jedoch, anders als das Sozialhilferecht, als individuelle Belastung des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Das Prinzip der Individualbesteuerung und der sozialhilferechtliche Individualisierungsgrundsatz bilden den dogmatischen Hintergrund für diese wichtige Problematik.

### B) Das Prinzip der Individualbesteuerung und der sozialhilferechtliche Individualisierungsgrundsatz

Bei der Bewertung steuerlicher Verschonungstatbestände anhand sozialhilferechtlicher Vorgaben sind neben den qualitativen Unterschieden zwischen sozialhilferechtlichem Bedarf und steuerlicher Leistungsfähigkeit Abweichungen in der persönlichen Zuordnung der jeweiligen Leistungs- und Verschonungsgründe zu berücksichtigen. Obwohl beide Teilrechtsordnungen im Grundsatz auf die *individuelle Leistungsfähigkeit* bzw. auf den *individuellen Bedarf* abstellen, gibt es Abweichungen von diesen Grundsätzen, die mit dem Hinweis auf die unterschiedliche Behandlung von Unterhaltungspflichten des Steuerpflichtigen einerseits und des Sozialhilfeempfängers andererseits nur grob umschrieben sind.

---

<sup>156</sup> Vgl. o. II 2)a).

<sup>157</sup> Vgl. o. II 2)b).

### I) Grundsatz und Ausnahmen

Im Sozialhilferecht verlangt der Individualisierungsgrundsatz, daß die Hilfeleistung auf die besonderen persönlichen Bedürfnisse des Antragstellers abgestimmt wird.<sup>158</sup> Der »Grundsatz der Individualbesteuerung«<sup>159</sup> oder das »Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeitsbesteuerung«<sup>160</sup> besagt, daß sich die Steuerpflicht einer natürlichen Person nach dem von ihr erzielten Einkommen bemißt. Ähnlich dem sozialhilferechtlichen Individualisierungsgrundsatz, der für den Unterschied zwischen einer individuellen Bedarfsermittlung und der Bedarfsermittlung für eine Gemeinschaft bzw. Mehrheit von Personen steht, richtet sich der Grundsatz der Individualbesteuerung gegen die Berücksichtigung einer Gesamtleistungsfähigkeit mehrerer Personen, seien sie durch eine gemeinschaftliche Einkommensquelle und/oder durch gemeinschaftlichen Konsum miteinander verbunden. Davon zu unterscheiden ist, daß eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit das Entstehenmüssen des Steuerpflichtigen für seinen eigenen und für den existenznotwendigen Bedarf von Personen berücksichtigt, denen er Unterhalt schuldet. *Individuelle* Leistungsfähigkeit wird also nicht nur durch *individuellen* Bedarf, sondern zusätzlich durch den Bedarf unterhaltsberechtigter Dritter gemindert. Sowohl der sozialhilferechtliche Individualisierungsgrundsatz als auch das Gebot zur Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit enthalten Besonderheiten und Ausnahmen, die bei dem Vergleich zwischen steuerrechtlichen Verschonungs- und sozialhilferechtlichen Leistungstatbeständen zu berücksichtigen sind.

### II) Rückblick auf die sozialhilferechtliche Regelungskonzeption

Die sozialhilferechtlichen Vorschriften der §§ 16, 122, 11 Abs. 2 BSHG über die Haushalts- und Bedarfsgemeinschaft einschließlich der eheähnlichen Gemeinschaft<sup>161</sup> ändern nichts daran, daß für jedes Mitglied einer solchen Gemeinschaft gesondert über dessen Bedarf zu entscheiden ist. Dennoch bezieht sich die widerlegbare Vermutung des § 16 BSHG, daß ein Hilfesuchender von Verwandten, mit denen er in einer Haushaltsgemeinschaft lebt, Leistungen zum Lebensunterhalt erhält, nicht auf Besonderheiten des *Bedarfs* innerhalb einer solchen Gemeinschaft, wohl aber auf eine (widerlegbar) geminderte *Bedürftigkeit*<sup>162</sup> dieser mit anderen in Haushaltsgemeinschaft lebenden Person. § 16 BSHG ist also primär eine den sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz konkretisierende (Sozial-) Leistungsvoraussetzung. Für die durch eine intensi-

<sup>158</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I).

<sup>159</sup> *BVerfGE* 6, S. 55 ff., 67; *J. Lang*, aaO. (FN 67), S. 624 ff.; *P. Kirchhof*, Gutachten, S. F 9 ff., F 68.

<sup>160</sup> *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, S. 196 (Hervorhebung im Original).

<sup>161</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)a).

<sup>162</sup> Zu der Unterscheidung zwischen Bedarf und Bedürftigkeit: o. A)II)5).

vere verwandtschaftliche Beziehung und aus diesem Grund auch durch gesteigerte Unterhaltsverpflichtungen verbundene Bedarfsgemeinschaft des § 11 Abs. 2 BSHG wird diese Normfunktion durch den Verweis auf Einkommen und Vermögen der dort genannten Personen noch deutlicher.<sup>163</sup> An das Bestehen einer Personenmehrheit anknüpfende Modifikationen bestimmter Bedarfstatbestände enthält dagegen die auf der Grundlage des § 22 Abs. 3 BSHG erlassene Regelsatzverordnung,<sup>164</sup> soweit sie bestimmte Allgemerkosten der Unterkunft als Bedarf des Haushaltsvorstandes und nicht als Bedarf der haushaltsangehörigen Person berücksichtigt.<sup>165</sup> Auch der Mehrbedarfzuschlag für Personen, die nach näherer Maßgabe des § 23 Abs. 2 BSHG mit minderjährigen Kindern zusammenleben und allein für deren Pflege und Erziehung sorgen, und die besonderen Hilfen zur Familienplanung und zur Weiterführung des Haushalts<sup>166</sup> konkretisieren Bedarfe, die auf das Zusammenleben mehrerer Personen abgestimmt sind. Sie tragen auf diese Weise dem Gebot der familienberechtigten Hilfe in § 7 BSHG Rechnung. Zusammen mit den Leistungen der Jugendhilfe, des Kinder-, Erziehungs- und des Wohngeldrechts<sup>167</sup> steht also die Sozialhilfe unter weitestgehender Wahrung des Individualisierungsgrundsatzes im Dienst der von § 1 Abs. 1 SGB I für das Recht des Sozialgesetzbuchs formulierten Aufgabe, »die Familie zu schützen und zu fördern«.

### III) Die Familienbesteuerung im Überblick

Die unter der Überschrift Familienbesteuerung zusammengefaßten Verschonungstatbestände haben die Aufgabe, Einkommen von steuerlicher Belastung zu verschonen, das der Steuerpflichtige für den existenznotwendigen Bedarf seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen aufwenden muß. Diese Vorschriften bilden eine der beiden Stützen des Familienlastenausgleichs.<sup>168</sup> Die andere

<sup>163</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)a).

<sup>164</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>165</sup> AaO., insbes. bei FN 131.

<sup>166</sup> AaO., 3. Kap. B)I)2).

<sup>167</sup> AaO., C).

<sup>168</sup> Der Familienlastenausgleich umfaßt sowohl die »steuerrechtliche« als auch die »unterstützungsrechtliche Seite« (*E.-W. Böckenförde*, *StuW* 1986, S. 335; vgl. auch: Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des *Familienlastenausgleichs* und der Sparförderung v. 5.8.1974 (BGBl. I, S. 1769, das u.a. sowohl steuerrechtliche als auch kindergeldrechtliche Vorschriften enthält)). Entgegen einer Mindermeinung, die unter dem Begriff des Familienlastenausgleichs nur die finanziellen Hilfen des Staates, also die Sozialleistungen, zusammenfaßt (*J. Lang*, *StuW* 1983, S. 103 ff., 108; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, *Zur Neuregelung der Familienbesteuerung*, S. 9 f., m.w.N.) werden die Probleme der Familienbesteuerung überwiegend als Teil des umfassenderen Familienlastenausgleichs behandelt (vgl. *K. Vogel*, *NJW* 1974, S. 2105 ff.; *R. Hoffmann/H.-P. Schneider*, aaO. (FN 129); *H. Haller*, *Besteuerung der Familieneinkommen*, S. 30; *H.-W. Arndt*, *JZ* 1983, S. 200 f.; *G. Niemeyer*, *FuR* 1990, S. 2 ff.; *H. Lampert*, *Sozialpolitik*, S. 369 ff.); für eine Beschränkung des Begriffs auf Maßnahmen, die an der »Versorgung und Betreuung« eines Kindes anknüpfen: *G. Igl*, *Familienlastenausgleichsrecht*, *Rz.* 2 ff., m.w.N. für die sozialrechtliche Begriffsbestim-

Stütze besteht aus Sozialleistungen, die Defizite beim Vollzug der sozialrechtlichen Grundannahme im Problemfeld des familiären Unterhaltsverbandes kompensieren sollen.<sup>169</sup> Beide Stützen tragen das Gewicht der wirtschaftlichen Belastung durch Unterhaltsaufwendungen mit unterschiedlicher Kraft: dergestalt, daß den Sozialleistungen nach Maßgabe der in Übereinstimmung mit dem Subsidiaritätsprinzip formulierten Grundannahme modernen Sozialrechts neben der steuerrechtlichen Verschonung nur eine Hilfsfunktion zukommen soll.<sup>170</sup>

Familienbesteuerung als Teil des Familienlastenausgleichs umfaßt das Unterhaltsverhältnis zwischen den verheirateten, zusammen oder getrennt lebenden sowie geschiedenen Ehegatten und, in einem weiteren Schwerpunkt, die Belastung durch Unterhaltsaufwendungen für Kinder und andere Angehörige.

Die gesetzlichen Regelungen berühren den Grundsatz der Individualbesteuerung in vielfältigen Zusammenhängen.

### 1) Unterhaltsaufwendungen im Verhältnis zwischen Ehegatten

Im Hinblick auf den Grundsatz der Individualbesteuerung ist zu unterscheiden, ob die Ehegatten zwischen einer Zusammenveranlagung und einer getrennten Veranlagung wählen können.<sup>171</sup>

#### a) Bestehende Wahlmöglichkeit zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung

Für die in intakter Ehe zusammenlebenden Partner beruht die gesetzliche Behandlung von gegenseitigen Unterhaltsaufwendungen auf der Annahme, daß die Ehegatten eine »Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs«<sup>172</sup> bilden, in der grundsätzlich keine einzeltatbestandlich differenzierbaren Unterhaltsleistungen gewährt werden. Dies gilt auch dann, wenn die unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ihre Wahl zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung<sup>173</sup> zugunsten der getrennten Veranlagung treffen. Bleiben in diesem Fall Unterhaltsaufwendungen des einen Ehegatten für den anderen auch bei unterschiedlich hohen Einkommen grundsätzlich unberücksichtigt, so trägt das Gesetz im Nor-

---

mung; vgl. aus österreichischer Sicht: *Ch. Huber*, ÖStZ 1992, S. 69 ff.; *Th. Neuber*, ÖStZ 1992, S. 109 ff.; *P. Quantschnigg*, ÖStZ 1992, S. 20 ff. insbesondere zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs v. 12.12.1991 (G 188, 189/91–15, G 290/91–7); kritisch zum Familienlastenausgleich: *T. Hoffmann*, ZfS 1992, S. 193 ff.

<sup>169</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>170</sup> Vgl. zur Funktion der steuerrechtlichen Verschonung als Wirkungsbedingung bzw. Negativvoraussetzung für internalisierendes Sozialrecht o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>171</sup> Die wichtigste Voraussetzung für eine solche Wahlmöglichkeit ist gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG, daß beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben.

<sup>172</sup> Vgl. einstw. nur: *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 345.

<sup>173</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen der Wahlmöglichkeit o. FN 171.



malfall<sup>174</sup> der Zusammenveranlagung einem »Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit«<sup>175</sup> zwischen den Ehegatten durch die Zusammenveranlagung ihrer Einkünfte in Kombination mit dem Progressionsausgleich des Splitting-Verfahrens Rechnung.<sup>176</sup> Dabei bleibt der Grundsatz der Individualbesteuerung für die Einkünfte-Ermittlung gewahrt. Auf der Seite der Einkommensverwendung wird er dagegen durchbrochen.<sup>177</sup>

## b) Fehlende Wahlmöglichkeit

Sind die Ehegatten geschieden oder leben sie dauernd getrennt, so entfällt die Wahlmöglichkeit zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung. In diesen Fällen wird dem Gebot der Individualbesteuerung auch auf der Seite der Einkommensverwendung entsprochen: Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten können nach der gesetzlichen Regelung des Realsplitting vom Geber bis zu einem Betrag von 27.000 Mark mit Zustimmung des Empfängers, der diesen Zufluß versteuern muß, als Sonderausgaben abgezogen werden.<sup>178</sup> Fehlt die Zustimmung des Empfängers oder ist er nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig,<sup>179</sup> so können typische Unterhaltsleistungen nur als außergewöhnliche Belastung im Rahmen der Höchstbetragsregelung des § 33 a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden.<sup>180</sup> Für atypische Unterhaltsaufwendungen kommt eine Aufstockung des Abzugsbetrages nach Maßgabe des § 33 EStG in Betracht.<sup>181</sup> Unterhaltsleistungen an den

<sup>174</sup> § 26 Abs. 3 EStG.

<sup>175</sup> J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 628, 629; ihm folgend: BVerfGE 61, S. 319 ff., 346.

<sup>176</sup> Gemäß § 26 b i.V.m. § 32 a Abs. 5 EStG beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Ehegatteneinkommens ergibt. Neben der damit verbundenen Verdoppelung des Grundfreibetrages sieht das Gesetz auch die Verdoppelung bestimmter Abzugshöchstbeträge vor: für abziehbare Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3), für den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10 c Abs. 1), den Vorsorge-Pauschbetrag (§ 10 c Abs. 2) und die Höchstbeträge für die Berechnung der Vorsorge-Pauschale (§ 10 c Abs. 3) jew. i.V.m. § 10 c Abs. 4.

<sup>177</sup> Erst an die getrennte Einkünfteermittlung schließt sich gemäß § 26 b EStG die Zusammenrechnung und gemeinsame Zurechnung der Ehegatteneinkünfte an (Schmidt/Glanegger, Anm. 2b; Littmann/Stephan, Rdnr. 12, jew. zu § 26 b EStG).

<sup>178</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 22 Nr. 1 a EStG.

<sup>179</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

<sup>180</sup> A. Arndt, aaO. (FN 109), § 33 a, Rdnr. B 25, B 191 ff. Zusammenfassend: BFH, BStBl. 1989 II, S. 658 f.

<sup>181</sup> Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10, Anm. 26 m, n; allgemein zum Verhältnis zwischen § 33 und § 33 a EStG u. 2. Kap. C)I), 3. Kap. C)I).

Nach neuerer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFHE 154, S. 556 ff., 566 (überholt: E 128, S. 236 ff.)); zustimmend: Schmidt/Drenseck, EStG, § 33 a, Anm. 2d; A. Arndt, aaO., Rdnr. B 45, B 192) können Unterhaltsleistungen eines Ehegatten an den anderen, nicht dauernd getrennt im Ausland lebenden und daher im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein.

Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft können nur in Ausnahmefällen und mit besonderen Anforderungen an das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit i.S. des § 33 a EStG<sup>182</sup> als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.<sup>183</sup>

## 2) Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern

Die wirtschaftliche Belastung durch Aufwendungen für den Kindesunterhalt wird seit der Wiedereinführung des dualen Systems<sup>184</sup> durch eine Kombination von Kindergeld und Kinderfreibeträgen gemindert. Wenngleich das Sozialhilferecht Belastungen des Hilfesuchenden durch Unterhaltsaufwendungen für Kinder grundsätzlich unberücksichtigt läßt,<sup>185</sup> erkennt es, dem Individualisierungsgrundsatz entsprechend, einen eigenständigen Bedarf des Kindes an.<sup>186</sup> Auf diese Weise stellt es Vorgaben für die Bewertung der sozialen Reichweite des steuerrechtlichen Kinderlastenausgleichs zur Verfügung.

Das Einkommensteuergesetz berücksichtigt Aufwendungen für den Kindesunterhalt nicht nur durch besondere Freibeträge, es enthält darüber hinaus »kindbedingte Erleichterungen«<sup>187</sup> bzw. »Kinderadditive«,<sup>188</sup> durch die andere Verschonungstatbestände aufgestockt bzw. erweitert werden.

### a) Freibeträge für den Kindesunterhalt

Die wirtschaftliche Belastung durch Aufwendungen für den Kindesunterhalt<sup>189</sup> wird durch den Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 EStG, den Haushaltsfreibetrag des § 32 Abs. 7 EStG, durch die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG, den Haushaltshilfe-Freibetrag des § 33 a Abs. 3 Nr. 1 b EStG, den Behinderten-Pauschbetrag des § 33 b Abs. 5 EStG und durch die Anerkennung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastungen alleinstehen-

<sup>182</sup> Dazu u. 2. Kap. C)I).

<sup>183</sup> *BFHE* 77, S. 319 ff., 323 f. zur »Onkelehe« unter der Voraussetzung, daß eine Eheschließung nicht möglich ist und außerdem Umstände vorliegen, die es als wahrscheinlich erscheinen lassen, daß das Zusammenleben von Dauer sein wird; vgl. auch E 131, S. 348 sowie Ur. v. 27.10.1989, BStBl. 1990 II, S. 294 und zu den abweichenden Auffassungen einiger Finanzgerichte: *A. Arndt*, aaO. (FN 109), § 33, Rdnr. C 63 (»Lebensgemeinschaft«); *ders.*, § 33 a, Rdnr. B 197; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 181); *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 33, Anm. 147, 300 (»Lebensgemeinschaft«).

<sup>184</sup> Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur leistungsfördernden Steuersenkung und zur Entlastung der Familie v. 26.6.1985 (StSenkG 1986/88, BGBl. 1985 I, S. 1153); zur Rechtsentwicklung u. 3. Kap. B)I).

<sup>185</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)cc)(3) und zu der Ausnahme des Mehrbedarfszuschlages gemäß § 23 BSHG aaO., B)I)1)b bei FN 137 f.

<sup>186</sup> AaO., B)II)1)a)aa)(2), cc)(3).

<sup>187</sup> *F. Klein*, DSr 1987, S. 779 ff., 781; *J. Lang*, StuW 1983, S. 103 ff., 107; *B. Malten*, DB, Beilage Nr. 29/83, S. 1.

<sup>188</sup> *K. Tipke*, StuW 1984, S. 127 f., 128; *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 168), S. 336.

<sup>189</sup> Dazu i.e. u. 3. Kap. B).

der Eltern nach Maßgabe des § 33 c EStG berücksichtigt.<sup>190</sup> Die Verschonungstatbestände berühren den Grundsatz der Individualbesteuerung nicht nur im Verhältnis der jeweils belasteten Eltern zueinander, sondern auch im Verhältnis zwischen den Eltern bzw. Elternteilen und den unterhaltsberechtigten Kindern.

Besonders differenzierte Konkretisierungen des Grundsatzes der Individualbesteuerung finden sich im Verhältnis der belasteten Eltern zueinander vor allem in der Gestalt des in § 32 Abs. 6 EStG normierten Halbteilungsgrundsatzes.<sup>191</sup> Danach wird ein voller Kinderfreibetrag von 3024 Mark nur dann von einem gemeinsamen Einkommen beider Eltern abgezogen, wenn diese zusammen veranlagt werden.<sup>192</sup> In allen anderen Fällen geht das Gesetz von einem halben Kinderfreibetrag aus. Er wird bei getrennter Veranlagung dem Elternteil zugerechnet, der Aufwendungen für den Kindesunterhalt erbringt.<sup>193</sup> Kommt ein Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im Gegensatz zum anderen Elternteil nicht oder nur zu einem unwesentlichen Teil nach, ist also seine individuelle Leistungsfähigkeit insoweit gemindert, die des anderen Elternteils jedoch nicht, so kann er in den Genuß des vollen Kinderfreibetrages kommen.<sup>194</sup> Vergleichbare Konkretisierungen des Grundsatzes der Individualbesteuerung enthält § 32 Abs. 7 EStG, der den Haushaltsfreibetrag demjenigen Elternteil zuspricht, in dessen Wohnung das Kind gemeldet ist, weiterhin § 33 a Abs. 2 Satz 8 EStG für die Aufteilung des Ausbildungsfreibetrages und § 33 b Abs. 5 EStG für die Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrages.

Keine Modifizierungen des Gebots der Individualbesteuerung ergeben sich aus der Abhängigkeit der Ausbildungsfreibeträge von bestimmten Einkünften und Bezügen des Kindes.<sup>195</sup> Zwar wird auf diese Weise eine deutliche, wenngleich begrenzte *Verbindung* zwischen der subjektiven Leistungsfähigkeit der unterhaltsverpflichteten Eltern und der des unterhaltsberechtigten Kindes hergestellt, doch ändert diese Verbindung nichts daran, daß die Leistungsfähigkeit der Eltern gesondert von der des Kindes festzustellen ist. Auch entstehen die Aufwendungen für den Ausbildungsbedarf nicht für einen gemeinsamen Bedarf der Eltern *und* des Kindes, sondern allein für einen Bedarf des Kindes.

---

<sup>190</sup> Durch Gesetz vom 30.6.1989 (BGBl. I, S. 1267) neu eingeführt wurde der Sonderausgabenabzug für versicherungspflichtige hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse. § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG sieht hierfür einen jährlichen Höchstbetrag bis zu 12.000 Mark insbesondere dann vor, wenn zum Haushalt zwei Kinder oder bei Alleinstehenden ein Kind gehören.

<sup>191</sup> Vgl. dazu einstweilen nur: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32, Anm. 182 f.

<sup>192</sup> § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG.

<sup>193</sup> § 32 Abs. 6 Satz 1 i. V.m. Satz 4 EStG.

<sup>194</sup> § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG. Dazu u. 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>195</sup> § 33 a Abs. 2 Satz 4 EStG. Dazu u. 3. Kap. C)III)3)c).

## b) Kinderadditive

Kinderadditive bzw. kindbedingte Erleichterungen<sup>196</sup> haben, vom Kindergeld<sup>197</sup> einmal abgesehen, u.a. im Rahmen direkter finanzieller Hilfen zur Vermögensbildung eine wichtige Ergänzungsfunktion.<sup>198</sup> Im Einkommensteuergesetz<sup>199</sup> stocken sie Verschonungstatbestände für Aufwendungen auf, die Eltern und Kindern *gemeinsam* zugutekommen. Auf diese Weise werden sachlich begrenzte Ansätze steuerlicher *Familienbedarfsgemeinschaften* erkennbar: wichtigstes Beispiel hierfür ist die von der Kinderzahl abhängige Aufstokkung von Abschreibungs- bzw. Sonderausgabenbeträgen für die Anschaffung oder Herstellung von Wohnraum gemäß § 34 f EStG.<sup>200</sup> Die Entlastung hat eine »besondere Förderung des Erwerbs von Wohneigentum zum Ziel«,<sup>201</sup> den sie durch einen von der Höhe des Einkommens unabhängigen, d.h. für jeden Steuerpflichtigen mit gleicher Kinderzahl betragsmäßig gleich entlastenden Abzug von der Steuerschuld anstrebt.<sup>202</sup> Eine weitere Modifizierung des Gebots der Individualbesteuerung enthält § 33 EStG, der die zumutbare Eigenbelastung bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ebenfalls von der Anzahl der zu versorgenden Kinder abhängig macht. Anders als die Regelung des § 34 f EStG, die auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung von Wohnraum beschränkt ist, umfaßt § 33 EStG jedoch ein weiteres Spektrum von (außergewöhnlichen) Belastungen.<sup>203</sup>

## 3) Aufwendungen für den Unterhalt von anderen Personen

§ 33 a Abs. 1 EStG berücksichtigt Aufwendungen für zwangsläufige Unterhaltsverpflichtungen gegenüber einer Person, für die kein Kinderfreibetrag gewährt wird.<sup>204</sup> Anders als bei einer vom Einkommen des Kindes unabhängigen

<sup>196</sup> Vgl. zum Begriff o. FN 187 f.

<sup>197</sup> Dazu u. 3. Kap. B)II)2).

<sup>198</sup> Vgl. zur Berücksichtigung von Kindern bei der Ermittlung von Einkommensgrenzen und Prämienbeträgen nach dem Sparprämien- und dem Wohnungsbauprämienengesetz, nach dem Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer und zum Kinderzuschlag nach dem Berlinförderungsgesetz: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32, Anm. 32; *B. Malten*, aaO. (FN 187), S. 18 f.

<sup>199</sup> Vgl. aber auch die Zusammenveranlagung von Ehegatten und Kindern bei der Vermögensteuer (§ 14 Abs. 1 VStG), die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Kinderfreibeträge (§§ 13 und 16 ErbStG), die Voraussetzungen für die Anerkennung steuerbegünstigter Wohnungen (§ 82 Abs. 2 a WobauG) und die Aussage des § 51 a EStG für die Bemessung der sog. Annexsteuern, insbes. der Kirchensteuer (vgl. dazu: *P. Kirchhof*, DStZ 1986, S. 25 ff.).

<sup>200</sup> § 34 f Abs. 1 i.V.m. §§ 7 b EStG, 15 BerlinFG und § 34 f Abs. 2 EStG i.V.m. §§ 10 e, 15 b BerlinFG.

<sup>201</sup> Regierungsbegründung zu § 34 f EStG in: BT-Drucks. 9/843, S. 10.

<sup>202</sup> Vgl. zu der mit dem Abzug von der Steuerschuld im Vergleich zu der Berücksichtigung des Abzugsbetrages bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage verbundenen Problematik u. C)III).

<sup>203</sup> Dazu. u. 2. Kap. C).

<sup>204</sup> § 33 a Abs. 1 HS 1 EStG. Dazu i.e. u. 3. Kap. C).

Gewährung der Kinderfreibeträge, aber vergleichbar mit der Berücksichtigung bestimmter Bezüge des Kindes bei der Gewährung der Ausbildungsfreibeträge,<sup>205</sup> stellt auch § 33 a Abs. 1 EStG mit auf die subjektive Leistungsfähigkeit der unterhaltsberechtigten Person ab: so bestimmt die Grundregel des Abs. 1 Nr. 1 und 2 zunächst Abzugshöchstbeträge, die in zwei Stufen nach dem Lebensalter der unterhaltsberechtigten Person unterscheiden.<sup>206</sup> Eine Verbindung zwischen der subjektiven Leistungsfähigkeit der unterhaltsverpflichteten und der der unterhaltsberechtigten Person gewährleistet sodann, daß sich die Abzugshöchstbeträge in dem Maß verringern, in dem die subjektive Leistungsfähigkeit der unterhaltsberechtigten Person zunimmt.<sup>207</sup> Trotz dieser Verbindung bleibt der Grundsatz der Individualbesteuerung durch § 33 a Abs. 1 EStG ebenso gewahrt, wie im Fall der Verminderung von Ausbildungsfreibeträgen durch eigene Bezüge des Kindes.<sup>208</sup>

#### IV) Reformvorschläge

Das geltende Einkommensteuergesetz durchbricht den Grundsatz der Individualbesteuerung vor allem durch das Ehegattensplitting,<sup>209</sup> während es mit den Freibeträgen für die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder und andere Angehörige Einschränkungen *individueller* Leistungsfähigkeit Rechnung trägt.<sup>210</sup> Neben diesen beiden Konzepten zur Berücksichtigung verminderter Leistungsfähigkeit steht die Ergänzung des Freibetrags-Konzepts durch Sozialleistungen. Die Vorschläge zur Reform der Familienbesteuerung betreffen die Konzepte als solche, aber auch deren einzeltatbestandliche Ausgestaltung. Auf sie ist vor allem die vom Bundesverfassungsgericht<sup>211</sup> unterstützte Forderung nach einer *realitätsgerechten* Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen gerichtet.<sup>212</sup> Die besondere Bedeutung dieses Ansatzes liegt darin, daß er nicht nur den Unterhaltsaufwand, sondern auch den Aufwand für den eigenen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen in den Anspruch realitätsgerechter Berücksichtigung mit einbezieht.<sup>213</sup> Das Konzept der *Ergänzung* von Freibeträgen durch Sozialleistungen stand bei der Ersetzung

<sup>205</sup> Vgl. u. 3. Kap. C)III)3).

<sup>206</sup> Gemäß § 33 a Abs. 1 Nr. 1 EStG wird für Personen, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, ein der Höhe des Kinderfreibetrages von 4014 Mark entsprechender Abzugshöchstbetrag gewährt, während für andere Personen ein Betrag bis zu 6300 Mark vorgesehen ist (Abs. 1 Nr. 2).

<sup>207</sup> Gemäß § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG vermindern sich die Abzugshöchstbeträge von 4014 und 6300 Mark um den Betrag, um den eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, den Betrag von 4500 Mark übersteigen (vgl. i.e. u. 3. Kap. C)III)3)).

<sup>208</sup> Vgl. u. 3. Kap. C)III)3).

<sup>209</sup> Vgl. o. III)1) und u. 3. Kap. A).

<sup>210</sup> Vgl. o. III)2), 3) und u. 3. Kap. B), C).

<sup>211</sup> BVerfGE, 66, S. 214 ff.

<sup>212</sup> Vgl. die Nachw. in FN 1, 2, 60 ff., 80 ff. der Einleitung.

<sup>213</sup> AaO., FN 1, 59 ff.

der steuerlichen Kinderfreibeträge durch ein einheitliches Kindergeld im Steuerreformgesetz 1974<sup>214</sup> zur Diskussion<sup>215</sup> und zur verfassungsgerichtlichen Entscheidung.<sup>216</sup> Obwohl es damals bereits seit langer Zeit Vorschläge zur Ausdehnung des Ehegattensplittings auf ein Familiensplitting gab,<sup>217</sup> blieben sie bei der verfassungsgerichtlichen Auseinandersetzung unberücksichtigt. Zur Beseitigung der durch die Gesetzesänderung ausgelösten Benachteiligung von Eltern mit Kindern gegenüber Eltern ohne Kinder wurde von den Beschwerdeführern »nur« der Abzug von der Bemessungsgrundlage, nicht die Gewährung von Kindergeld gefordert.<sup>218</sup> Auch das Gericht zog keine Reformen in Betracht. Es blieb mit seinen Erwägungen im Rahmen des Freibetrags-Sozialleistungskonzepts und beschränkte sich zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung insbesondere auf den Hinweis, daß die steuerliche Entlastung oder das Kindergeld nicht die einzigen Leistungen seien, die der Staat für Kinder erbringe.<sup>219</sup> Nur zwischen den Zeilen der Entscheidung über die Behandlung von Unterhaltsleistungen geschiedener, getrennt lebender und unverheirateter Eltern für nicht in ihrer Obhut stehende Kinder<sup>220</sup> wird eine Verbindung zwischen dem Splitting-Konzept und dem Freibetrags-Konzept deutlich: ausgehend von der Feststellung,<sup>221</sup> daß sich Abzugsbeträge bei Alleinstehenden ohne Einkünfte oder mit geringen Einkünften steuerlich nicht oder nur unvollständig auswirken, bei Ehegatten wegen der Zusammenfassung der Einkünfte aber schon,<sup>222</sup> führt das Gericht aus, daß der Gesetzgeber verfassungsrechtlich nicht gehindert wäre, die Möglichkeit der Zusammenveranlagung den in intakter Ehe lebenden Ehegatten vorzubehalten.<sup>223</sup> Sehr viel deutlicher (und wegen des Zusammenlebens von alleinerziehenden Eltern mit ihren Kindern auch mit unmittelbarem Anlaß) wies dann das Gericht in seiner Alleinerziehenden-Entscheidung vom 3. November 1982<sup>224</sup> auf die Möglichkeit hin, Alleinstehende mit Kindern in das Splitting einzubeziehen.<sup>225</sup> Die Entschei-

<sup>214</sup> BGBl. I, S. 1769.

<sup>215</sup> Vgl. K. Vogel, NJW 1974, S. 2105 ff.; ders., DStR 1977, S. 31 ff.; R. Hoffmann/H.-P. Schneider, NJW 1975, S. 1956 ff.

<sup>216</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff.

<sup>217</sup> Vgl. das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen vom 11.2.1967, S. 32; dagegen: Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. 589; zur Diskussion in der damaligen Literatur: K. Vogel, jew. aaO. (FN 215).

<sup>218</sup> BVerfGE, aaO., S. 114.

<sup>219</sup> BVerfGE, aaO. (FN 216), S. 121.

<sup>220</sup> BVerfGE 45, S. 104 ff.

<sup>221</sup> BVerfGE, aaO., S. 128.

<sup>222</sup> BVerfGE, aaO., S. 129.

<sup>223</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>224</sup> BVerfGE 61, S. 319 ff.

<sup>225</sup> BVerfGE, aaO., S. 355. Der Standpunkt des Gerichts, daß das Splitting vor allem die Familien entlasten soll, in denen sich ein Ehepartner überwiegend oder vollständig der Haushaltsführung und Kinderbetreuung widmet (aaO., S. 350), erscheint jedoch bedenklich, weil das Splitting auch kinderlosen Ehepaaren gewährt wird (vgl. zu dieser Kritik: F. Klein, Ehe und Familie, S. 773 ff., 790 ff.; K. Tipke, Neuordnung der Familienbesteuerung, S. 39 ff., 52 ff.; differenzierend: H.-J. Kanzler, FR 1988, S. 205 ff., 216 f.).

dung läßt nicht nur eine Verbindung zum Ehegatten-Beschluß aus dem Jahre 1957<sup>226</sup> erkennen, in dem das »Prinzip der Haushaltsbesteuerung« als verfassungsrechtlich unbedenkliche Besteuerungsform erwogen wurde;<sup>227</sup> sie hat auch eine neue Diskussion über das Familiensplitting ausgelöst.

Trotz gewichtiger Stimmen, die sich für eine Beibehaltung des klassischen Systems: Ehegattensplitting und Kinderfreibeträge,<sup>228</sup> teils mit besonderer Betonung eines Vorrangs der Freibetragsregelung und ihrem realitätsgerechten Ausbau<sup>229</sup> sogar auf Kosten des Ehegattensplittings<sup>230</sup> aussprechen, gewinnt die Idee eines *Familiensplittings* immer mehr an Bedeutung. Zu unterscheiden ist zwischen einem Familiensplitting, das die für Ehegatten geltende Regelung der Zusammenveranlagung mit Tarifkorrektur auf die unterhaltsberechtigten Kinder erstreckt und dem von *J. Lang* vorgeschlagenen *Familien-Realsplitting*.<sup>231</sup>

### 1) Familiensplitting

Das dem französischen Recht nachempfundene<sup>232</sup> Familiensplitting beruht auf der Annahme, daß das Einkommen von Familienangehörigen, die in einem gemeinsamen Haushalt leben, zusammengelegt und bedarfsanteilig verwendet wird.<sup>233</sup> Dem trägt die Besteuerung dadurch Rechnung, daß jedem Familienmitglied ein bedarfsorientierter Splitting-Divisor zugewiesen und das Gesamteinkommen durch die Summe der Splitting-Divisoren geteilt wird. Nach diesem Betrag richtet sich der auf das Gesamteinkommen anzuwendende Steuersatz.<sup>234</sup> Neben diesem teils grundsätzlich,<sup>235</sup> teils mit unterschiedlichen Split-

<sup>226</sup> BVerfGE 6, S. 55 ff.

<sup>227</sup> BVerfGE, aaO., S. 67.

<sup>228</sup> *K. Tipke*, StuW 1984, S. 127; *K. Vogel*, DStR 1977, S. 31 ff., 40 f.; *J. Isensee*, Referat, S. N 32 ff., N 56 ff.; *A. Uelner*, Referat, S. N 9 ff., N 23 f.; *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, S. 51, 56.

<sup>229</sup> Vgl. den Verweis in FN 212.

<sup>230</sup> Ganz dezidiert: *W. Zeidler*, Ehe und Familie, S. 555 ff., 602 f.; *ders.*, StuW 1985, S. 1 ff., 4 ff.

Ausdrücklich für eine Abschaffung des Splittings: Arbeitsrechtliche Abteilung des 50. DJT, Bd. II, Sitzungsberichte, 1974, L 242; anders aber die Abteilung Steuerrecht des 57. DJT, Beschlüsse VIII.: »Das Ehegattensplitting ist uneingeschränkt beizubehalten«.

<sup>231</sup> Dazu u. 2).

<sup>232</sup> *A. Mennel*, StuW 1984, S. 287 ff., 289.

<sup>233</sup> Grundlegend für die Funktion: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF, aaO. (FN 217), S. 32.

<sup>234</sup> Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF (aaO.), S. 37, hatte für die Eltern den Splitting-Faktor 1,8, für Kinder bis zu sechs Jahren den Faktor 0,3, bis zu 14 Jahren den Faktor 0,6 und über 14 Jahren den Faktor 0,9 vorgesehen. Bei einer Familie mit je einem Kind in den einzelnen Altersklassen wäre das Familieneinkommen somit durch 5,4 (1,8 + 1,8 + 0,3 + 0,6 + 0,9) zu teilen. Die für diesen Einkommensbetrag ermittelte Steuer wäre mit 5,4 zu vervielfältigen.

<sup>235</sup> *F. Klein*, DStR 1987, S. 779 ff., 782; *ders.*, Ehe und Familie, S. 773 ff., 798 ff.; *H. F. Zacher*, Ehe und Familie, S. 955 ff., 976; Regierungserklärung vom 13.10.1982, PlenarProt. 9/121, S. 7227; Begründung zum Entwurf eines Haushaltbegleitgesetzes 1983, BT-Drucks. 9/2140, S. 66.

ting-Divisoren<sup>236</sup> vertretenen, zum Teil auch nur als verfassungsrechtlich möglich<sup>237</sup> beschriebenen Konzept ist auf den Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats für Familienfragen beim Bundesminister für Jugend, Familie, Frauen und Gesundheit aus dem Jahr 1988<sup>238</sup> hinzuweisen. Danach sollte ein »phasenspezifisch ausgerichtetes« Splitting-Modell eingeführt werden, das den Splitting-Faktor nach dem Familienstand und der Kinderzahl »abändert«. Für einen eigenen »Verheirateten- und Familientarif« durch Einbeziehung von Kinderentlastungsbeträgen hat sich *E. W. Böckenförde*<sup>239</sup> ausgesprochen.

Berechtigte Kritik am Konzept des Familiensplittings beruht vor allem darauf, daß die Familie mit Kindern, anders als die Ehe, weder nach der Ausgestaltung des zivilen Unterhaltsrechts noch nach tatsächlichem Befund eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs bildet.<sup>240</sup> Sie ist vor allem eine »Unterhaltsgemeinschaft«.<sup>241</sup> Auch besteht, anders als im Verhältnis zwischen Ehegatten, kein auf Dauer angelegter Zusammenhang zwischen dem konsumierten und dem investierten Einkommen, der eine volle steuerliche Einbeziehung des Kindeseinkommens in das Familieneinkommen rechtfertigen könnte.<sup>242</sup>

Das von *J. Lang*<sup>243</sup> vorgeschlagene Modell eines *Familien-Realsplittings* vermeidet viele Nachteile des beschriebenen Familiensplittings.

## 2) Familien-Realsplitting

Das Familien-Realsplitting<sup>244</sup> unterscheidet sich vom Familien- und vom Ehegattensplitting dadurch, daß es allein auf die Bemessungsgrundlage einwirkt, daß es also ohne eine zusätzliche Korrektur des Steuertarifs auskommt und daß es das Gebot der Individualbesteuerung wahrt. Mit dem Realsplitting des

<sup>236</sup> *H. Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen, S. 33 f.; *ders.*, Die Steuern, S. 66 f.; *J. W. Gaddum*, Steuerreform, S. 43 ff.; *G. Bopp*, DStR 1983, S. 131 ff., 134 f.

<sup>237</sup> *BVerfGE* 6, S. 55 ff., 67; 61, S. 319 ff., 355; *P. Kirchhof*, Gutachten, S. F 9 ff., F 71; *ders.*, Ehe und Familie, S. 14; *H.-J. Pezzer*, aaO. (FN 129), S. 219 ff., 225; *R. Wendt*, DÖV 1988, S. 710 ff., 722.

<sup>238</sup> Wissenschaftlicher Beirat für Familienfragen beim Bundesminister für Jugend, Familie, Frauen und Gesundheit, Familienpolitik nach der Steuerreform, S. 16.

<sup>239</sup> *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 168), S. 339 f.

<sup>240</sup> Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. 577 ff.; *K. Vogel*, DStR 1977, S. 31 ff., 40; *K. Tipke*, Neuordnung, S. 39 ff., 61; *ders.*, StuW 1984, S. 127; *J. Lang*, StuW 1983, S. 103 ff., 121 ff.; *ders.*, StuW 1984, S. 129 ff.; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, S. 650 ff.; *A. Raupach*, Niedergang, S. 15 ff., 118; *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, aaO. (FN 228), S. 36 f.; *J. Isensee*, aaO. (FN 228), S. N 58; *A. Uelner*, aaO. (FN 228), S. N 24; Steuerrechtliche Abteilung des 57. DJT, aaO. (FN 230), IX. 3. a); zurückhaltend in der Kritik: *M. Moderegger*, Der verfassungsrechtliche Familienschutz, S. 166 f.

<sup>241</sup> *P. Kirchhof*, Gutachten, S. F 9 ff., F 71.

<sup>242</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 240); *Karl-Bräuer-Institut*, aaO. (FN 240).

<sup>243</sup> *J. Lang*, StuW 1983, S. 103 ff., 123 ff.; *ders.*, StuW 1984, S. 129 ff., 132; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, S. 650 ff.; *ders.*, Reformentwurf, S. 73 ff.; *ders.*, StuW 1989, S. 201 ff., 209 f.

<sup>244</sup> *J. Lang*, jew. aaO.



geltenden Rechts<sup>245</sup> verbindet es die dem Aufwendungsabzug beim unterhaltsverpflichteten Geber korrespondierende Pflicht des Leistungsempfängers zur Versteuerung der empfangenen Unterhaltsbezüge. Die Besonderheit des Familien-Realsplittings besteht jedoch darin, daß es, anders als das Realsplitting und anders als das durch die Splitting-Divisoren auf ein Annäherungsverfahren reduzierte Familiensplitting, auf den vollen Abzug der gesetzlich zwangsläufigen Unterhaltsaufwendungen zugeschnitten ist. Erreicht wird dies durch ein System von Unterhaltspauschalen sowie Regel- und Sonderunterhaltsabzügen, die dem zivilen Unterhaltsrecht angeglichen sind.<sup>246</sup>

Der Vorschlag von *J. Lang* ist in der Diskussion über die Familienbesteuerung, von Bedenken bezüglich der praktischen Realisierbarkeit abgesehen, sehr positiv aufgenommen worden.<sup>247</sup> Besonders hervorzuheben ist, daß sein Entwurf eines Einkommensteuergesetzes<sup>248</sup> nicht nur den Lebensbedarf von unterhaltsberechtigten Personen, sondern auch den des Steuerpflichtigen selber berücksichtigt.<sup>249</sup>

### C) Die Notwendigkeit einer bedarfsorientierten Betrachtung

Den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen und zwangsläufiger Aufwendungen für den existenznotwendigen Bedarf des Steuerpflichtigen fehlt eine materiellrechtlich inhaltliche Orientierung.<sup>250</sup> Der Grund für diesen Mangel liegt darin, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip zu einseitig *vergleichend aufwendungsorientiert* und zu wenig *originär bedarfsorientiert* interpretiert wird. Der Kinderbetreuungsaufwand des Alleinstehenden ist nicht deshalb besonders zu berücksichtigen, weil er »bei (lies: *im Vergleich zu*) Ehepaaren typischerweise nicht entsteht ... oder leichter getragen werden kann«.<sup>251</sup> Vielmehr steht hinter dem Aufwand als Anlaß ein zwangsläufiger *Bedarf*. Die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sehr formal anmutende Anerkennung von Aufwendungen in vergleichender Abhängigkeit von einer entsprechenden Belastung bzw. Nichtbelastung Dritter<sup>252</sup> hat ihre Ursache darin, daß bislang zu we-

<sup>245</sup> Vgl. u. 3. Kap. A)III).

<sup>246</sup> *J. Lang*, jew. aaO., besonders: Reformentwurf, § 31; Die Bemessungsgrundlage, S. 653.

<sup>247</sup> Vgl. *K. Tipke*, Neuordnung, S. 61 f.; *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, aaO. (FN 228), S. 48; *A. Raupach*, aaO. (FN 240), S. 118.

<sup>248</sup> *J. Lang*, Reformentwurf, S. 85 ff.

<sup>249</sup> *J. Lang*, aaO., § 30 (Lebensbedarfsabzüge).

<sup>250</sup> Vgl. bereits o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1).

<sup>251</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff., Leitsatz 2.

<sup>252</sup> Vgl. *BVerfGE* 6, S. 55 ff., 67 (Belastungsvergleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten und anderen Personen); 43, S. 108 ff., 118 (Vergleich zwischen Ehepaaren mit und ohne Kinder hinsichtlich der wirtschaftlichen Belastung durch Unterhaltsaufwendungen für Kinder); 45, S. 104 ff. (Behandlung des Unterhaltsaufwandes alleinstehender Eltern für nicht in ihrer Obhut stehende Kinder mit anderen Eltern); 47, S. 1 ff., 19, 31 (Vergleich zwischen

nig nach Vorgaben für eine differenziert *bedarfsorientierte* Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips Ausschau gehalten wurde. Auch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>253</sup> zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen ist nur ein vielversprechender Ansatz zu einer solchen bedarfsorientierten Interpretation. Obwohl die Entscheidung auch den quantitativen Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips betrifft, hat sie ihre Mängel doch in einem allzu formalen Verständnis dieses Besteuerungsgrundsatzes als Konsequenzgebot an den Gesetzgeber.<sup>254</sup> Keinen wirklichen Fortschritt in die Richtung einer bedarfsorientierten Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips bringen, mit Ausnahme des Entwurfs von *J. Lang*,<sup>255</sup> die Vorschläge zur Einführung eines Familien-Splittings. Auch wenn man die für Eltern und Kinder unterschiedlichen Splitting-Divisoren als typisierende Annäherungen an unterschiedlich abgestufte Bedarfe im Familienverband ansehen will, – ausdrücklich gesagt wird dies, soweit ersichtlich, nicht – vermengen die klassischen Splitting-Konzepte die Seite der Einkommensentstehung und die der Einkommensverwendung.<sup>256</sup> Einkommen, von der Entstehungsseite her gesehen, hat keine Bedeutung für den *Bedarf*, sondern nur für die *Bedürftigkeit* einer Person.<sup>257</sup>

Die Notwendigkeit der hier vorgeschlagenen *bedarfsorientierten* Betrachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips und seiner einzeltatbestandlichen Konkretisierungen<sup>258</sup> ergibt sich bereits aus der Funktion steuerlicher Entlastungen als Bedingung für die Grundannahme modernen Sozialrechts mit ihren Konsequenzen für die Sozialhilfe.<sup>259</sup> Sie wird bestätigt durch die funktionale Korrespondenz zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem subjektiven Nettoprinzip, die sich aus der gemeinsamen Orientierung des sozialhilferechtlichen und des steuerrechtlichen Prinzips auf eine eigenständige Bedarfsbefriedigung aus ungeschmälertem Erwerbseinkommen ergibt.<sup>260</sup> Diese funktionale Korrespondenz steht zugleich für den entscheidenden einfachgesetzlichen Vorrang der steuerlichen Verschonung vor der sozialhilferechtlichen Leistung, weil Selbsthilfe ohne diesen Vorrang für den einzelnen keine erstrebenswerte Alternative gegenüber der Sozialhilfe ist. Daraus folgt, daß sich aus den Leistungstatbeständen der allgemeinen Hilfs- und Förderungssysteme grundsätzlich nur *Mindestvorgaben* für die Bewertung und für die Ausgestaltung eines sozialen Steuerrechts entnehmen lassen.

---

Eheleuten und Ledigen bzw. zwischen Eltern mit einem und Eltern mit mehreren Kindern hinsichtlich der Belastung durch Aufwendungen für die Kinderbetreuung).

<sup>253</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff.

<sup>254</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 223 f., sowie die Einleitung bei FN 2 ff., 60 ff., 80 ff. und o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1).

<sup>255</sup> Vgl. dazu o. B)IV)2).

<sup>256</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. A)II)1).

<sup>257</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. A)II)1), 5).

<sup>258</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>259</sup> AaO., sowie 2. Kap. B)III).

<sup>260</sup> Vgl. o. A)II), III).

Systematische und rechtstechnische Besonderheiten des Steuerrechts erschweren den Vergleich der Verschonungstatbestände mit den sozialhilferechtlichen Leistungstatbeständen.

### 1) Typischer und atypischer Bedarf – gewöhnliche und außergewöhnliche Aufwendungen bzw. Belastungen

Der ohnehin auf das Sozialhilferecht beschränkten, in den besonderen Hilfs- und Förderungssystemen grundsätzlich nicht anzutreffenden Unterscheidung zwischen laufendem gewöhnlichem bzw. typischem Bedarf auf der einen und besonderem bzw. atypischem Bedarf auf der anderen Seite<sup>261</sup> entsprechen die Verschonungstatbestände des Einkommensteuergesetzes nur bei oberflächlicher Betrachtung ihres äußeren Systems. Das Gesetz selber verwendet weder identische noch synonyme Begriffe für das, was das Bundessozialhilfegesetz unter der Hilfe zum Lebensunterhalt im Unterschied zur Hilfe in besonderen Lebenslagen versteht.<sup>262</sup> Soweit Aufwendungen als »außergewöhnliche Belastungen«<sup>263</sup> oder als »Sonderausgaben«<sup>264</sup> berücksichtigt werden, steht dies nicht für eine systematisch durchgehende Unterscheidung zwischen Aufwendungen für gewöhnlichen und besonderen Bedarf, wie er einerseits durch den Grundfreibetrag des § 32 a Abs. 1 EStG<sup>265</sup> und andererseits u.a. durch den Abzug außergewöhnlicher Aufwendungen nach Maßgabe des § 33 EStG<sup>266</sup> berücksichtigt werden soll. Die Unterscheidung hat keinen systematisch einheitlichen Bezug zu gewöhnlichen oder außergewöhnlichen Bedarfen. Sie ist aber auch nicht ganz ohne einen solchen Bezug primär *aufwendungsorientiert*.<sup>267</sup> Ein systematisch einheitliches bzw. materiellrechtlich folgerichtiges Ordnungskonzept erschließt sich aber auch aus diesem Blickwinkel nicht. Nur als begrenzt tauglich für eine durchgehende Systematisierung, für eine bedarfsorientierte Bewertung der steuerrechtlichen Verschonungstatbestände aber als durchaus sinnvoll, erweist sich eine Unterscheidung nach Aufwendungen für den eigenen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen und für den seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen.<sup>268</sup> Eine durchgehende Zuordnung von außergewöhnlichen Aufwendungen zu außergewöhnlichem Bedarf und von anderen (gewöhnlichen) Aufwendungen zu gewöhnlichem Bedarf ist damit zwar aufgegeben, aber nur deshalb, weil sie ohne ein »System« von Ausnahmen nicht

---

<sup>261</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)1).

<sup>262</sup> AaO.

<sup>263</sup> §§ 33, 33 a, 33 b, 33 c EStG.

<sup>264</sup> §§ 10 ff. EStG.

<sup>265</sup> Dazu u. 2. Kap. A), 3. Kap. C)IV).

<sup>266</sup> Dazu u. 2. Kap. C).

<sup>267</sup> Vgl. die ausdrücklichen tatbestandsmäßigen Anknüpfungen der §§ 33 ff., 10 ff. EStG an »Aufwendungen«.

<sup>268</sup> Vgl. zu diesem Darstellungskonzept: J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 549 ff., 558 ff.

möglich wäre: Bei Unterhaltsaufwendungen etwa hängt die Entscheidung, ob der Aufwand oder die Belastung gewöhnlich oder außergewöhnlich ist, nicht allein davon ab, ob der *Bedarf* der unterhaltenen Person gewöhnlich oder außergewöhnlich ist. Vielmehr kommt es entscheidend auch auf die *personelle Zuordnung* zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Leistungsempfänger an. Während Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern i.S. des § 32 EStG je nach dem Bedarf gewöhnlich oder als Aufwendungen für den Ausbildungsbedarf nach § 33 a Abs. 2 EStG außergewöhnlich sein können,<sup>269</sup> sind Aufwendungen für den Unterhalt oder die Berufsausbildung von Personen i.S. des § 33 a Abs. 1 EStG<sup>270</sup> stets außergewöhnlich. Bei Ehegatten schließlich kommt es für die Beurteilung der Außergewöhnlichkeit darauf an, ob die Eheleute getrennt oder nicht dauernd getrennt leben. Nur in dem zuletzt genannten Fall gilt der gewöhnliche, gegenseitige Unterhalt als durch das Splitting berücksichtigt. Dagegen sind die Aufwendungen im Fall des Getrenntlebens, vom Sonderfall des Realsplittings einmal abgesehen, außergewöhnlich. Diskrepanzen dieser Art ergeben sich auch für die Sonderausgaben.<sup>271</sup>

## II) Unterscheidung zwischen einem steuerrechtlichen Zuordnungs- und einem Aufwandstatbestand

Trotz der angedeuteten Schwierigkeiten eröffnet die Unterscheidung zwischen Aufwendungen für den grundlegenden Lebensbedarf des Steuerpflichtigen und für den seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen den Blick auf einen steuerrechtlichen *Zuordnungs-* und auf einen *Aufwandstatbestand*. Der *Zuordnungstatbestand* gibt Auskunft darüber, welche personenrechtliche Beziehung vom subjektiven Nettoprinzip erfaßt wird (die zusammen oder getrennt lebenden Eltern im Verhältnis zu ihren Kindern; die Person im Verhältnis zu einer anderen, für die sie einen oder keinen Kinderfreibetrag erhält). Dagegen besagt der *Aufwandstatbestand*, welcher Aufwand in welchem Umfang steuermindernd berücksichtigt werden kann. Diesem steuerrechtlichen Aufwandstatbestand entspricht der weitaus differenziertere sozialhilferechtliche *Bedarfsstatbestand*, der den individuellen Bedarf (eines Kindes, eines Erwachsenen oder eines Menschen in der Situation des Auszubildenden, des Haushaltsvorstandes, des Heimbewohners oder des Behinderten) konkretisiert. Eine dieser Entsprechung zwischen dem steuerrechtlichen Aufwands- und dem sozialhilferechtlichen Bedarfstatbestand vergleichbare Verbindung fehlt dem steuerrechtlichen *Zuordnungstatbestand*, weil der sozialhilferechtliche Bedarf einer unterhaltsberechtigten Person nicht über die unterhaltsverpflichtete Person

<sup>269</sup> Dazu u. 3. Kap. B)II)1, C)III)2).

<sup>270</sup> Dazu u. 3. Kap. C)II), III).

<sup>271</sup> Dazu u. 2. Kap. B).

vermittelt wird. Vielmehr steht der bedürftigen unterhaltsberechtigten Person ein eigener Anspruch auf Sozialhilfe zu.<sup>272</sup>

Erwirbt der Träger der Sozialhilfe jedoch einen Aufwendungsersatz- oder einen Überleitungsanspruch<sup>273</sup> gegen den unterhaltsverpflichteten Angehörigen des Hilfesuchenden, so entsteht eine Verbindung nicht nur zwischen diesem Aufwendungsersatz- bzw. Überleitungsanspruch und dem steuerrechtlichen Zuordnungstatbestand, sondern auch zwischen dem durch die Sozialhilfeleistung zur Anwendung gebrachten Bedarfstatbestand und dem steuerrechtlichen Aufwandstatbestand. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob dem Steuerpflichtigen, der den Bedarf seines unterhaltsberechtigten Angehörigen in Gestalt eines sozialhilferechtlichen Aufwendungsersatz- bzw. Überleitungsanspruchs erfüllt, ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Aufwand für den unterhaltsberechtigten Empfänger der Sozialleistung entstanden ist.<sup>274</sup>

### III) Abzug des existenznotwendigen Aufwands von der Bemessungsgrundlage als Voraussetzung für eine bedarfsgerechte Verschonung

Neben der schwierigen Aufgabe, materiellrechtliche Vorgaben für eine bedarfsgerechte Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzips dem Grunde und der Höhe nach zu bestimmen, geht es bei der Entfaltung eines sozialen Steuerrechts um die Gewährleistung einer vollständigen Steuerfreiheit des für einen anerkannten Bedarf aufgewendeten Einkommensbetrages. Dies setzt voraus, daß der für die Bedarfsbefriedigung erforderliche Aufwand bereits bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als der Bemessungsgrundlage für die Steuerbelastung<sup>275</sup> und nicht erst als Tarifkorrektur mit der Wirkung eines Abzugs von der Steuerschuld berücksichtigt wird.<sup>276</sup>

<sup>272</sup> Vgl. zu dieser Folge des sozialhilferechtlichen Individualisierungsgrundsatzes o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)aa)(2), cc)(3).

<sup>273</sup> AaO., B)II)2)b).

<sup>274</sup> Dazu. u. 3. Kap. C)I), III)3)b).

<sup>275</sup> § 2 Abs. 5 EStG.

<sup>276</sup> K. Vogel, NJW 1974, S. 2105 ff.; ders., DStR 1977, S. 31 ff.; K. Tipke, Neuordnung, S. 39 ff., 43 ff.; ders., ZRP 1983, S. 25 ff.; K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, S. 199; P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rdnr. A 604 ff., A 677 ff.; ders., Gutachten, S. F 9 ff., F 57 ff.; ders., Der Schutz von Ehe und Familie, S. 18; H. Söhn, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10, Rdnr. A 135 ff.; E.-W. Böckenförde, aaO. (FN 168), S. 336 f.; H. v. Bockelberg, BB 1971, S. 925 ff., 927; J. Isensee, aaO. (FN 228), S. N 55; J. W. Gaddum, Wirtschafts- und Finanzpolitik, S. 117 ff.; D. Birk, StuW 1989, S. 212 ff., 215 f.; J. Lang, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, S. 38 ff.; F. Eggesiecker, FR 1971, S. 450 ff., 452; R. Mellingerhoff, StVj 1989, S. 130 ff., 146 f.; M. Moderegger, aaO. (FN 240), S. 95, 97; D. Dziadkowski, DStR 1991, S. 8, 9; ders., FR 1991, S. 281, 282.

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Auffassung in seiner Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der 1983 eingeführten Kürzung des Kindergeldes für Besserverdienende (BVerfGE 82, S. 60 ff., 90; dazu ausf. u. 3. Kap. B)III)) bestätigt.

Vgl. auch die Nachweise im Zusammenhang mit der Auswirkung des Grundfreibetrages, u.

Zur Berücksichtigung von existenzsichernden Aufwendungen sieht das Einkommensteuergesetz beide Verfahrensweisen vor: So ergibt sich die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer erst nach Abzug der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte<sup>277</sup> und nach einer weiteren Verminderung des so bestimmten Einkommens um die Freibeträge des § 2 Abs. 5 EStG, zu denen auch der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG und der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG gehören. Als Korrektur der tariflichen Belastungsentscheidung ist dagegen die Berücksichtigung des persönlichen Grundfreibetrages in § 32 a Abs. 1 Nr. 1 und das Ehegattensplitting in § 32 a Abs. 5 EStG ausgestaltet. Beide Möglichkeiten unterscheiden sich dadurch voneinander, daß der Abzug von der Bemessungsgrundlage eine degressive Entlastungswirkung zur Folge hat, während eine Korrektur der tariflichen Belastungsentscheidung, die als Abzug von der Steuerschuld wirkt, jeden Steuerpflichtigen linear, betragsmäßig also gleich entlastet. Von dem begrenzten Blickwinkel der Entlastungswirkung aus gesehen, könnte die degressive Entlastung ungerecht scheinen, weil sie sich für den Spitzenverdiener in Höhe von 53 Pfennig, für den Wenigverdiener etwa im Bereich des proportionalen Eingangsteuersatzes dagegen nur in Höhe von 19 Pfennig je abzuziehender DM auswirkt.<sup>278</sup> Daß die progressiv wirkende Verschonung des existenznotwendigen Einkommens jedoch keine privilegierende<sup>279</sup> Wirkung des progressiven Tarifs ist, wird erkennbar, wenn sie im Zusammenhang mit der Rechtfertigung des Belastungsgrundes gesehen wird.<sup>280</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips erlaubt nur die Belastung von disponiblen Einkommen.<sup>281</sup> Daraus ergibt sich unmittelbar, daß es auch nur disponibles Einkommen sein kann, dem mit zunehmendem Betrag eine progressionserhöhende Wirkung zukommen darf. Indisponibles Einkommen, das nicht Teil der Bemessungsgrundlage wird, weil es wegen anderweitiger, zwangsläufiger Verwendung *von vornherein* keine (Leistungs-) Fähigkeit zur Steuerzahlung begründet, löst dagegen sachgerecht keine Erhöhung der Tarifprogression aus. Wird existenznotwendiges Einkommen, wie das beim Grundfreibetrag der Fall ist, erst im Wege einer Tarifkorrektur *entlastet*, also nicht von vornherein durch Ausklammerung von der Bemessungsgrundlage *verschont*, so hat dies zur Folge, daß dieses indisponible Einkommen einen progressionserhöhenden »Schatten« auch auf das restliche disponible Einkommen wirft. Darüber hinaus würde das existenznotwendige Einkommen durch seine Einbeziehung in

---

2. Kap. A)I), des Kinderfreibetrages, u. 3. Kap. B)II), III)1) und zur degressiven Wirkung des § 10 e EStG u. 2. Kap. B)II)3)b).

<sup>277</sup> § 2 Abs. 4 EStG.

<sup>278</sup> Besonders häufig war und ist diese Wirkung noch heute im Zusammenhang mit der Diskussion über die Entlastungswirkung des Kinderfreibetrages Anlaß für heftige Kritik (vgl. u. 3. Kap. B)III)).

<sup>279</sup> K. Tipke/J. Lang, aaO. (FN 276), S. 199 f.

<sup>280</sup> P. Kirchhof, in: Kirchhoff/Söhn, aaO. (FN 276), Rdnr. A 607.

<sup>281</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1).

die Bemessungsgrundlage als steuerbar behandelt, die darauf entfallende Steuer aber durch die Tarifkorrektur »in einem die Progression nicht umkehrenden gleichbleibenden Abzug von der Steuerschuld teiltrückerstattet«. <sup>282</sup>

Problematisch ist aus diesem Grund nicht nur die gesetzliche Ausgestaltung des Grundfreibetrages, <sup>283</sup> sondern jede Argumentation, die sich auf die *Entlastungswirkung* einer für existenznotwendigen Aufwand gewährten Verschonung stützt. <sup>284</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt in seiner Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips, daß Einkommen, soweit es zur Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe verwendet wird, *steuerlich unbelastet* bleibt. Es verlangt keinesfalls, daß existenznotwendiger Bedarf aus *ersparter Steuer* befriedigt werden kann. <sup>285</sup>

### D) Schwerpunkte der Darstellung

Die Frage nach den Konkretisierungen sozialer, d.h. bedarfsgerechter <sup>286</sup> Besteuerung kann durch einen Vergleich zwischen einzelnen Leistungs- und Verschonungstatbeständen beantwortet werden. Diesen Ansatz hat das Bundesverfassungsgericht <sup>287</sup> in seinem Beschluß über die realitätsgerechte Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen gewählt. Daß es dabei den sozialhilferechtlichen Lebensbedarf aus dem zu engen Blickwinkel des Regelsatzes gesehen und die Anforderungen des Nachranggrundsatzes nicht beachtet hat, <sup>288</sup> begründet keine grundsätzlichen Vorbehalte gegen ein solches, einzelne Leistungs- und Verschonungstatbestände vergleichendes Konzept. Einen vergleichenden Ansatz wählt auch *J. Lang* <sup>289</sup>: getrennt nach dem »regelmäßigen« und dem »außergewöhnlichen« Lebensbedarf des Steuerpflichtigen selber <sup>290</sup> und unterhaltsberechtigter Dritter <sup>291</sup> berücksichtigt er in seiner umfassenden

<sup>282</sup> *P. Kirchhof*, Gutachten, aaO. (FN 276), S. F 57. Etwas anderes gilt, wenn die Steuerentlastung eine konkrete, außersteuerliche Zielsetzung verfolgt, wenn sie also Gegenleistung bzw. Prämie für erwünschtes Verhalten oder wenn sie Wirtschaftssubvention ist (vgl. o. erster Teil, 1. Kap. A)II). In diesen Fällen steht die Tarifprogression in keinem Zusammenhang zu den außersteuerlichen Zielen der Verschonung, so daß sie aus Gründen der Gleichbehandlung aller Adressaten des außersteuerlichen, von der Leistungsfähigkeit der Adressaten unabhängigen Lenkungszieles wirkungslos bleiben muß. Richtiges Mittel hierfür ist eine für alle Lenkungsadressaten gleiche Verminderung der Steuerschuld (vgl. die Nachw. in FN 276).

<sup>283</sup> Dazu u. 2. Kap. A).

<sup>284</sup> Vgl. insbesondere zur »Umrechnung« des Kindergeldes in Steuerfreibeträge u. 3. Kap. B)III)2)c).

<sup>285</sup> Insoweit kritikwürdig die Auffassung von *R. Herzog*, DSfZ 1988, S. 287 ff., 291: »Unzweifelhaft dürfte zunächst sein, daß es auf die *absoluten* (Hervorhebung bei ihm) Beträge ankommt, also auf das, was ein Kinderfreibetrag effektiv »bringt«.

<sup>286</sup> Vgl. erster Teil, 1. Kap. B)II)2) und o. C).

<sup>287</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff.; vgl. dazu die Einleitung bei FN 2 ff., 60 ff., 80 ff.

<sup>288</sup> AaO.

<sup>289</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 268), S. 549 ff.

<sup>290</sup> *J. Lang*, aaO. und S. 598 ff.

<sup>291</sup> *J. Lang*, aaO., S. 558 ff., 611 ff.

Untersuchung vor allem die Komplexität des sozialhilferechtlichen Existenzminimums. Diese Vorgabe kommt besonders deutlich in seiner Forderung nach einem »sozial-kulturellen Existenzminimum«<sup>292</sup> und im Normvorschlag der »Lebensbedarfabzüge«<sup>293</sup> zum Ausdruck, wobei dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz allerdings keine systemprägende Bedeutung eingeräumt wird.

Darauf aber, vor allem auf die funktionale Korrespondenz zwischen dem Nachranggrundsatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip in der Gestalt des subjektiven Nettoprinzips<sup>294</sup> stützt sich die nachfolgende Darstellung in ihrem Schwerpunkt. *Sie begreift ein durch den sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz modifiziertes und durch dessen einzelatbestandsmäßige Ausprägungen bedarfsgerecht konkretisiertes Leistungsfähigkeitsprinzip als Zielvorgabe für ein soziales Steuerrecht.* So gesehen findet die anschließende Untersuchung ihren Gegenstand und Schwerpunkt weniger in den konkreten Unterschieden zwischen der sozialen Leistung und der steuerlichen Verschonung einzelner Bedarfe. Sie bemüht sich vielmehr um eine kritische Überprüfung der Tatbestandskonzeption des Einkommensteuergesetzes anhand des dargelegten Verständnisses von sozial geprägter Leistungsfähigkeit. Damit bleibt sie auf die Grundzüge des Gesetzes beschränkt.

In der Darstellung wird zwischen dem Aufwand des Steuerpflichtigen für sich selber und für seine unterhaltsberechtigten Angehörigen unterschieden. Auf diese Weise folgt die Untersuchung auch in ihrer äußeren Form einer Vorgabe des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes, der die unterhaltsrechtliche Beziehung durch das Gebot zur vorrangigen Inanspruchnahme von unterhaltsverpflichteten Angehörigen anspricht und die Möglichkeit zur zwangsweisen Durchsetzung übergeleiteter Unterhaltsansprüche als Problem des steuerlichen Ausgleichs einer Belastung durch Unterhaltsaufwendungen aufwirft.<sup>295</sup>

---

<sup>292</sup> J. Lang, aaO., S. 549.

<sup>293</sup> J. Lang, Reformentwurf, S. 99, § 30 des Entwurfstextes; ders., Die einfache und gerechte Einkommensteuer, S. 38 ff., 41 f.

<sup>294</sup> Vgl. o. A)II), C).

<sup>295</sup> Vgl. o. C)II) bei FN 273 f.



## Zweites Kapitel

# Aufwand für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen

Das Einkommensteuergesetz berücksichtigt Aufwendungen für den existenznotwendigen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen durch den hinsichtlich einzelner Bedarfe unbenannten Grundfreibetrag,<sup>1</sup> durch den Abzug von Sonderausgaben für den Vorsorge-, den Bildungs-<sup>2</sup> und den Wohnungsbedarf<sup>3</sup> und durch die Verschonung von Aufwendungen für sachlich wiederum unbenannte, jedoch als »außergewöhnlich« qualifizierte Belastungen.<sup>4</sup>

### A) Unbenannte Entlastungen durch den Grundfreibetrag

Mit dem Grundfreibetrag erfaßt das Einkommensteuergesetz unbenannte Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seinen existenznotwendigen Eigenbedarf. Von den im Zuordnungs- oder im Aufwandstatbestand<sup>5</sup> differenzierten Verschonungstatbeständen zur steuerlichen Entlastung von Vorsorge- oder Ausbildungsaufwendungen des Steuerpflichtigen selber,<sup>6</sup> von Aufwendungen für den Kindes-<sup>7</sup> oder den Angehörigenunterhalt<sup>8</sup> und von anderen »außergewöhnlichen« bzw. »zwangsläufigen« Aufwendungen<sup>9</sup> unterscheidet sich der Grundfreibetrag vor allem durch die Verschonungstechnik. Während dieser ausschließlich tarifliche Auswirkungen hat, wirken die anderen Verschonungen unmittelbar auf die Bemessungsgrundlage.<sup>10</sup>

Vom Gesetz nicht näher bezeichnet, soll der Grundfreibetrag nach h.M. das persönliche Existenzminimum des Steuerpflichtigen sichern.<sup>11</sup> Obwohl der

---

<sup>1</sup> § 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

<sup>2</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 7 EStG.

<sup>3</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 3, § 10 e EStG.

<sup>4</sup> § 33 EStG.

<sup>5</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. 1. Kap. C)II).

<sup>6</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 7 EStG.

<sup>7</sup> § 32 Abs. 6, § 33 a Abs. 2, § 33 c EStG.

<sup>8</sup> § 33 a Abs. 1 EStG.

<sup>9</sup> § 33, 33 b EStG.

<sup>10</sup> Vgl. zum Unterschied zwischen diesen Wirkungen o. 1. Kap. C)III) sowie u. I).

<sup>11</sup> Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes v. 15.9.1953, BT-Drucks. II/481, S. 66; *Mersmann*, DSStZ 1959, S. 2 ff.; Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen v. 11.2.1967, S.42; *H. Fichtelmann*, FR 1969, S. 483 ff., 488 f.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. 650 ff.; *H. Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen, S. 7 ff. 13; *K. Tipke*, StuW 1971, S. 2 ff., 16; *ders.*, StuW 1980, S. 1 ff.,

Betrag durch das Steuerreformgesetz 1990<sup>12</sup> von DM 4752 für einzeln veranlagte Steuerpflichtige und DM 9504 für zusammenveranlagte Ehegatten<sup>13</sup> auf DM 5616 bzw. DM 11.232 erhöht wurde,<sup>14</sup> wird er den Anforderungen an eine realitätsgerechte Verschonung des existenznotwendigen Bedarfs nicht gerecht. Der Grund für diesen Mangel liegt in der rechtstechnischen Ausgestaltung des steuerlichen Existenzminimums und in der Unzulänglichkeit des Betrags.

### *I) Abzug von der Bemessungsgrundlage, nicht von der Steuerschuld*

Der Grundfreibetrag des § 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG ist de lege lata nicht bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Er wirkt erst als Korrektur der tariflichen Belastungsentscheidung und entlastet jeden Steuerpflichtigen, unabhängig von seiner individuellen Leistungsfähigkeit (!), betragsmäßig gleich in Höhe des proportionalen Eingangsteuersatzes. Der Grundfreibetrag wirkt somit als Abzug von der Steuerschuld.<sup>15</sup> Aus diesem Grund werden die Aufwendungen, die der Grundfreibetrag von steuerlicher Belastung verschonen soll, anders als die Aufstockungen des Grundfreibetrages, Teil des zu versteuernden Einkommens. So wird Leistungsfähigkeit unterstellt, obwohl sie in Höhe des existenznotwendigen Bedarfs nicht besteht. Folge dieser Gesetzestechnik ist eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Erhöhung der Tarifprogression durch indisponibles Einkommen, die durch eine Tarifkorrektur, den Abzug von der Steuerschuld, nicht wieder be-

---

4; *ders.*, ZRP 1983, S. 27 f.; *ders.*, StuW 1989, S. 291 ff., 308; *F. Eggesieker*, FR 1971, S. 450 ff., 453; *K. H. Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, S. 110 ff.; *J. Lang*, StuW 1974, S. 293 ff., 298; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, S. 549 ff.; *ders.*, StuW 1983, S. 103 ff., 109; *ders.*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, S. 38 ff.; *ders.*, Reformentwurf, S. 69 ff.; *J. Giloy*, DSZ 1979, S. 123 ff., *ders.*, FR 1986, S. 56 ff., 58; *R. Hennecke*, FR 1985, S. 433 f.; *D. Dziadkowski*, BB 1985, Beilage 9/1985, S. 9 f.; *ders.*, FR 1986, S. 504 ff., 509; *ders.*, DSz 1987, S. 131 ff., 133 f.; *K. Walzer*, StuW 1986, S. 201 ff., 206 f.; *M. Lehner*, StuW 1986, S. 59 ff.; *P. Kirchhof*, Ehe und Familie, S. 16 f.; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff., 309, 311; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 326; *ders.*, Gutachten, S. F 9 ff., F 51 ff., F 57; *ders.*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 2, Rdnr. A 130; *J. Martens*, KritV 1987, S. 39 ff., 57 ff.; *ders.*, StVj 1989, S. 199 ff.; *H. Schöberle*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, Rdnr. A 5, A 42 ff., B 14; *Schmidt/Glanegger*, Anm. 2; *Littmann/Stephan*, Rdnr. 10 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, grüne Seiten (Stand Okt. 1981), jew. zu § 32 a EStG; *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, S. 214; *H.-J. Pezzer*, Familienbesteuerung, S. 757 ff., 763 ff.; *ders.*, StuW 1989, S. 219 ff., 223 f.; *J. Isensee*, Referat, S. N 32 ff., N 42 ff.; *A. Uelner*, Referat, S. N 9 ff., N 22 f.; *BVerfG*, NJW 1988, S. 127, Kammerbeschluß v. 15.7.1987 (VR 54/87); *BVerfGE* 43, S. 1 ff.; *9. Herzog*, DSz 1988, S. 287 ff., 291; Beschlüsse des 57. DJT, Abteilung Steuerrecht; *FG Köln*, Urteil vom 14.7.1988, DSz 1989, S. 126; *H. Söhn*, Verfassungsrechtliche Aspekte, S. 154 ff., 162; *ders.*, ZRP 1988, S. 710 ff., 721; *R. Wendt*, DÖV 1988, S. 710 ff., 721; *D. Birk*, StuW 1989, S. 212 ff.; *R. Mellinghoff*, StVj 1989, S. 130 ff., 147 f.; S. 212 ff., 217; *K. Tipke/J. Lang*, aaO., S. 214 f.

<sup>12</sup> Gesetz vom 25.7.1988 (BGBl. I, S. 1093, BStBl. I, S. 224).

<sup>13</sup> § 32 a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 EStG.

<sup>14</sup> Vgl. zur betragsmäßigen Entwicklung: Einleitung, FN 26.

<sup>15</sup> Zur Wirkung: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, grüne Seiten zu § 32 a, Allgemeine Erläuterungen IV.

seitigt werden kann.<sup>16</sup> Ganz zu Recht fordert daher die h.M.,<sup>17</sup> daß der Grundfreibetrag nicht erst die Steuerschuld, sondern bereits die Bemessungsgrundlage für das zu versteuernde Einkommen mindern müsse.

## II) Anforderungen an eine bedarfsorientierte Ausgestaltung des Grundfreibetrages

Seit langem wird gefordert, die »Aufwendungen für die physische Existenz«,<sup>18</sup> für das »nicht individuell errechenbare Lebenshaltungsbedürfnis des Einzelnen«<sup>19</sup> oder für das, was »mindestens erforderlich ist, um die menschenwürdige Existenz in einem sozialen Rechtsstaat zu ermöglichen«,<sup>20</sup> in Abstimmung mit sozialen Transferleistungen, insbesondere mit dem Sozialhilferecht, anzusetzen.<sup>21</sup> Weniger bedeutsam für die Vorschläge zur Bemessung des Grundfreibetrages waren dagegen bisher steuerrechtsinterne Anhaltspunkte, beispielsweise die Verschonungstatbestände für Unterhaltsaufwendungen oder die quantitativen Konkretisierungen der Hilfsbedürftigkeit i.S. der Steuerbefreiung für Sozialleistungen nach Maßgabe des § 3 Nr. 11 EStG.

### 1) Angleichung des Grundfreibetrages an sozialhilferechtliche Vorgaben

Die Forderung nach einer Angleichung des Grundfreibetrages an sozialhilferechtliche Vorgaben entspricht der hier vertretenen Auffassung von der Notwendigkeit einer bedarfsorientierten Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Angleichungsvorschläge reichen jedoch sehr selten über ein pauschales oder allein quantitatives, auf die Regelsätze der Sozialhilfe bezogenes Orientierungsgebot hinaus. Einer der ersten detaillierten Vorschläge stammt von *H. Fichtelmann*.<sup>22</sup> Er weist auf die differenzierten Leistungstatbestände des Sozialhilferechts, vor allem aber auf die neben der Regelsatzleistung vorgesehene Übernahme der Kosten für die Unterkunft hin.<sup>23</sup> Ähnliche Anregun-

<sup>16</sup> Vgl. o. I. Kap. C)III).

<sup>17</sup> Vgl. bereits o. I. Kap. C)III) FN 276 und speziell zum Grundfreibetrag: *D. Dziadkowski, P. Kirchhof, J. Lang, K. Tipke*, jew. aaO. (FN 11); *H. Schöberle*, aaO. (FN 11), Rdnr. A 148; für die Beibehaltung als Tarifkorrektur: *J. Giloy*, aaO.; meine in *StuW* 1986, S. 59 ff. vertretene Auffassung halte ich nicht mehr aufrecht.

<sup>18</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1971, S. 16.

<sup>19</sup> *BVerfG*, aaO. (FN 11).

<sup>20</sup> *J. Lang*, *StuW* 1974, S. 298; vgl. auch: *H. Söhn*, *Verfassungsrechtliche Aspekte*, S. 162: »das zur Finanzierung existentieller Bedürfnisse benötigte Einkommen«.

<sup>21</sup> Grundlegend: *D. Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 102 ff.; speziell in Bezug auf den Grundfreibetrag: *D. Dziadkowski, F. Eggesiecker, H. Fichtelmann, J. Giloy, J. Isensee, P. Kirchhof, J. Martens, R. Mellinshoff, A. Uelner, H. Schöberle*, jew. aaO. (FN 11).

<sup>22</sup> *H. Fichtelmann*, *FR* 1969, S. 483 ff., 489 ff.

<sup>23</sup> *AaO.*; vgl. auch: *D. Dziadkowski*, *BB*, aaO. (FN 11), S. 12: die »Regelsätze der Sozialhilfe zuzüglich der Zuschläge für Unterkunft, Heizung usw.«; *ders.*, *FR* 1991, S. 281 ff.; *ders.*, *DStR* 1991, S. 8 ff.

gen finden sich bei *J. Giloy*,<sup>24</sup> der vom steuerlichen Existenzminimum nicht nur den physischen, sondern unter Hinweis auf § 12 BSHG<sup>25</sup> auch einen kulturellen Mindestbedarf umfaßt sieht.<sup>26</sup> Ein umfassendes, am Sozialhilferecht orientiertes System von Lebensbedarfsabzügen hat *J. Lang*<sup>27</sup> entwickelt. Es zielt auf eine Zusammenfassung des als Abzug von der Bemessungsgrundlage auszugestaltenden Grundfreibetrages mit den Abzügen für außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 EStG.<sup>28</sup> Die Lebensbedarfsabzüge sollen den in weitgehender Übereinstimmung mit § 12 Abs. 1 BSHG bestimmten »notwendigen Lebensbedarf«, also auch ein »sozialkulturelles Existenzminimum«<sup>29</sup> berücksichtigen und setzen sich aus den »Grundbedarfpauschalen« für den »regelmäßigen Grundbedarf«,<sup>30</sup> den »Mehrbedarfpauschalen« für den »regelmäßigen Mehrbedarf«<sup>31</sup> und den »Sonderbedarfsaufwendungen«<sup>32</sup> zusammen. Das Konzept von *J. Lang* ist überzeugend. Es bleibt jedoch mit dem Anspruch, »die Armutsgrenze im Steuer- und Sozialhilferecht möglichst einheitlich zu definieren«,<sup>33</sup> hinter den Anforderungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes zurück. Problematisch erscheint auch seine Auffassung, daß »ein zu niedriges steuerfreies Existenzminimum als Teil eines über dem Existenzminimum liegenden Einkommens nicht so scharfe Auswirkungen auf die sozial-kulturelle Existenz des Steuerpflichtigen hat, wie eine zu niedrige Sozialhilfe auf die sozialkulturelle Existenz des Sozialhilfeempfängers«. <sup>34</sup> Auch wenn dem Steuerpflichtigen im Ergebnis mehr Einkommen bleibt, als dem Sozialhilfeempfänger gewährt wird, so wird er doch bei der von *J. Lang* beispielhaft beschriebenen Konstellation darauf verwiesen, einen Teil seines Grundbedarfs aus steuerlich belastetem Einkommen zu befriedigen. Das aber steht nicht nur im Widerspruch zu den Anforderungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes. Es verstößt bereits gegen das Leistungsfähigkeits-

<sup>24</sup> *J. Giloy*, DStZ 1979, S. 123, FN 11.

<sup>25</sup> Vgl. zu § 12 BSHG o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)a).

<sup>26</sup> Ähnlich: *H. Schöberle*, in: *KirchhoffSöhn*, EStG, Rdnr. A 44 zu § 32 a EStG; *P. Kirchhof*, in: *KirchhoffSöhn*, aaO. (FN 11).

<sup>27</sup> *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 549 ff.; *ders.*, Reformentwurf, S. 69 ff.; *ders.*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, S. 38 ff.

<sup>28</sup> Für eine »systematische Zusammenfassung« aller existenzsichernden Ausgaben insbesondere unter Wegfall der Sonderausgaben hat sich auch *P. Kirchhof* (Gutachten, S. F 9 ff., F 55 f.) ausgesprochen.

<sup>29</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 27), S. 191.

<sup>30</sup> Dieser umfaßt gemäß § 30 Abs. 4 Reformentwurf eine an das Sozialhilferecht angeglichene Haushalts- und Wohnungspauschale.

<sup>31</sup> Darunter fallen gemäß § 30 Abs. 5 Reformentwurf u.a. die regelmäßigen Aufwendungen des Steuerpflichtigen in besonderen Lebenslagen, die nach Maßgabe des Sozialhilferechts bestimmt sind.

<sup>32</sup> Sie sind gemäß § 30 Abs. 7 und 8 Reformentwurf in voller Höhe abzugsfähig und umfassen neben bestimmten Vorsorgeaufwendungen (Abs. 8) u.a. Aufwendungen wegen Erkrankung (Abs. 7).

<sup>33</sup> *J. Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, S. 42; vgl. auch: *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, S. 551.

<sup>34</sup> *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 551.

prinzip verstanden als Verbot, indisponibles Einkommen steuerlich zu belasten. Besonders kritikwürdig ist aus diesem Grund eine Entscheidung des *Finanzgerichts Köln*.<sup>35</sup> Obwohl der Grundfreibetrag des § 32 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 1986<sup>36</sup> »realitätsfremd« i.S. der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gewesen sei, so das Gericht in seinem Leitsatz, führe dies nicht zur Verfassungswidrigkeit, »wenn der Steuerpflichtige in Erfüllung der Steuerschuld nicht das *realistische* Existenzminimum angreifen muß«. <sup>37</sup> Der Senat stellt insoweit fest, daß dem Kläger nach Abzug der Einkommensteuer noch ca. 20.000 DM zur Bestreitung seines und seiner Ehefrau Unterhalt verbleiben. Dies sei auch im Vergleich zum sozialhilferechtlichen Existenzminimum ein Betrag, der dem Kläger ein realistisches Existenzminimum belasse.<sup>38</sup> Das Finanzgericht verkennt, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht erst darauf gerichtet ist, daß dem Steuerpflichtigen gerade noch so viel Nettoeinkommen belassen wird, daß er daraus seine existenznotwendigen Ausgaben bestreiten kann. Vielmehr müssen die existenznotwendigen Aufwendungen unabhängig davon, wieviel Einkommen dem Steuerpflichtigen nach der Besteuerung noch verbleibt, von vornherein steuerfrei belassen werden.<sup>39</sup> Keinesfalls darf auch die hier vertretene *bedarfsorientierte* Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips mit einer an der *Bedürftigkeit* des Steuerpflichtigen orientierten Interpretation dieses Besteuerungsgrundsatzes verwechselt werden.<sup>40</sup> Aus diesem Grund kann auch dem Vorschlag von *F. Klein*<sup>41</sup> zur Einführung einer den Grundfreibetrag ersetzenden »Grundfreigrenze« nicht gefolgt werden. Die praktischen Auswirkungen der Entscheidung des *Finanzgerichts Köln* unterstreichen die Bedeutung einer am sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz auszurichtenden Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips und einer dem entsprechenden Bemessung des Grundfreibetrages: bei einem Eckregelsatz für die Stadt Köln in Höhe von DM 395 für das Jahr 1986,<sup>42</sup> einem daraus abzuleitenden Regelsatz für die Ehefrau in Höhe von DM 316,<sup>43</sup> einer Richt-Kalt-

<sup>35</sup> *FG Köln*, Urt. v. 14.7.1988, DStZ 1989, S. 126 f.; zustimmend: *K. Tipke*, FR 1990, S. 349 f.; bestätigt durch *BFHE* 161, S. 109 ff., Urt. v. 8.6.1990, mit Anm. *H. J. Kanzler*, KFR 1990, S. 327 ff.; *M. Lehner*, DStR 1990, S. 760 ff.; vgl. auch *BFHE* 162, S. 542 ff., 544, Beschl. v. 20.7.1990; 164, S. 570 ff., 572, Beschl. v. 25.7.1991; 165, S. 415 ff., 419, Beschl. v. 9.10.1991; im Ansatz auch: *BFH*, DStZ 1991, S. 635 f., Beschl. v. 25.7.1991; so auch: *FG Hamburg*, Urt. v. 15.2.1991, EFG 1991, S. 620 f.; *Nieders. FG*, Urt. v. 29.1.1991, BB 1991, S. 744; vgl. dagegen die in FN 11 der Einleitung zitierten Vorlagebeschlüsse.

<sup>36</sup> Der Grundfreibetrag betrug für den streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum DM 4536/9072.

<sup>37</sup> Hervorhebung nur hier.

<sup>38</sup> *FG Köln*, aaO., S. 127.

<sup>39</sup> Vgl. zum Gebot des Abzugs existenznotwendiger Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage o. 1. Kap. C)III).

<sup>40</sup> Vgl. zu der wichtigen Unterscheidung zwischen Bedarf und Bedürftigkeit o. 1. Kap. A)II)5).

<sup>41</sup> *F. Klein*, Diskussionsbeitrag, S. N 171 f.; vgl. auch: *P. Bareis*, FR 1991, S. 405 ff., 406 ff.

<sup>42</sup> Mündliche Auskunft einer Vertreterin des Sozialamts der Stadt Köln.

<sup>43</sup> Dieser beträgt gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 5 der RegelsatzVO (vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1b) FN 135) 80 v.H. des Eckregelsatzes.

miete für zwei Personen in Höhe von DM 555 und einem Heizkostenzuschlag von mindestens DM 50 ergab sich im Streitfall eine jährliche Mindestsozialhilfeleistung in Höhe von DM 15.792. Bei nur geringfügig höherer Miete<sup>44</sup> oder bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung von Mehrbedarfzuschlägen<sup>45</sup> bleibt dem Ehepaar »nach Erwerbsarbeit« ein Betrag, den es in nicht geringerer Höhe auch als Leistung der Sozialhilfe hätte bekommen können. Die Aussage dieses Beispiels bleibt im Tenor auch für den im Zuge des Steuerreformgesetzes 1990<sup>46</sup> auf DM 5616 erhöhten Grundfreibetrag unverändert, selbst dann, wenn man ihn entgegen der Gesetzeswirklichkeit als echten, auf die Bemessungsgrundlage wirkenden Freibetrag betrachtet.<sup>47</sup> Ausgehend vom Münchner Eckregelsatz für Jahr 1992/93<sup>48</sup> in Höhe von DM 555/Monat<sup>49</sup> ergibt sich bereits für den Alleinstehenden eine jährliche Regelsatzleistung in Höhe von DM 6660, die den steuerlichen Grundfreibetrag um DM 1044 übersteigt. Dabei sind die von der Sozialhilfe umfaßten Kosten der Unterkunft in Höhe von DM 7008<sup>50</sup> und andere Mehrleistungen<sup>51</sup> noch nicht umfaßt.

Andererseits ist aber auch zu beachten, daß dem Grundfreibetrag nicht alle sozialhilferechtlichen Mehrleistungen gegenübergestellt werden dürfen. Beiträge für Kranken- und Altersversorgung etwa, die im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt übernommen werden können,<sup>52</sup> sind im Steuerrecht über den Grundfreibetrag hinaus als Sonderausgaben zu berücksichtigen.<sup>53</sup> Sie stocken den Grundfreibetrag auf und lassen den Vergleich zwischen den Existenzminima in einem anderen Licht erscheinen. Dies gilt auch für bestimmte Hilfen in besonderen Lebenslagen, denen im Steuerrecht die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen gegenübersteht. Zu berücksichtigen sind schließlich auch die Leistungen der besonderen Hilfs- und Förderungssysteme.<sup>54</sup> Nur als Beispiel sei einstweilen die Aufstockung des Grundfreibetrages durch den Sonderausgabenabzug für die Berufsausbildung oder -weiterbildung gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG genannt, ein Verschonungstatbestand, der nicht an Leistungen der Sozialhilfe, sondern an denen nach dem BAföG zu messen

<sup>44</sup> Vgl. § 3 Abs. 1 der RegelsatzVO, danach sind die Kosten der Unterkunft grundsätzlich in tatsächlicher Höhe zu übernehmen; darüber setzt sich der Bundesfinanzhof (BFHE 161, aaO. FN 35, S. 114 f.) hinweg; ausdrücklich gegen diese Auffassung, d.h. für eine Einbeziehung der Kosten der Unterkunft in den Vergleichsmaßstab: Hess. FG, Beschl. v. 12.11.1990, EFG 1991, S. 88 f.; Nieders. FG, Vorlagebeschl. v. 15.1.1991, FR 1991, S. 140 ff.; FG Münster, Vorlagebeschl. v. 1.2.1991, EFG 1991, S. 253 ff.

<sup>45</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei FN 137 ff.

<sup>46</sup> Vgl. o. FN 12.

<sup>47</sup> Vgl. o. I. Kap. C)III) sowie o. I).

<sup>48</sup> Die Regelsätze werden jeweils mit Wirkung zum 1. Juli erhöht.

<sup>49</sup> Vgl. zum Regelsatz-System o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei und in FN 121, 135.

<sup>50</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) in FN 121; vgl. in diesem Zusammenhang auch die Berechnungen u. 3. Kap. C)IV) in FN 538.

<sup>51</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I).

<sup>52</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)a) bei FN 111.

<sup>53</sup> Vgl. zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG u. B)II)1).

<sup>54</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C).

ist.<sup>55</sup> Kann aus diesen Gründen ein abschließendes Urteil über die Vergleichbarkeit der Existenzminima erst nach einer Gesamtwürdigung der Leistungs- und Verschonungstatbestände abgegeben werden, so steht doch schon jetzt fest, daß den sozialhilferechtlichen Basisgrößen, Regelsatz und Kosten der Unterkunft, kein ausreichendes steuerliches Pendant zur Verschonung dieser Grundbedarfe gegenübersteht. Erste Anhaltspunkte für deren realitätsgerechte Bemessung ergeben sich indes bereits aus dem Steuerrecht selber.

## 2) Steuerrechtliche Anhaltspunkte für die Bemessung des Grundfreibetrages

Das Einkommensteuergesetz enthält Aussagen über den existenznotwendigen Bedarf des Steuerpflichtigen in § 3 Nr. 11 EStG, der die Leistungen der Sozialhilfe von steuerlicher Belastung verschont.<sup>56</sup> Anhaltspunkte für die Bemessung des Grundfreibetrages ergeben sich auch aus der vom Bundesfinanzhof gebilligten Verwaltungspraxis zur Bestimmung der sogenannten Opfergrenze des Unterhaltsabzugs nach § 33 a EStG. Mittelbare Vorgaben für den existenznotwendigen Bedarf des Steuerpflichtigen können schließlich der Behandlung von Unterhaltsaufwendungen für den Lebensbedarf von Angehörigen entnommen werden.<sup>57</sup>

### a) Die Vorgaben der §§ 3 Nr. 11 EStG, 53 AO

Soweit ersichtlich, hat bisher nur *K. Tipke*<sup>58</sup> darauf hingewiesen, daß § 3 Nr. 11 EStG Sozialleistungen in einer Höhe von der Steuer befreit, die den steuerrechtlichen Grundfreibetrag weit übertrifft. Die Finanzverwaltung<sup>59</sup> bestimmt die Befreiungsvoraussetzung der Hilfsbedürftigkeit in § 3 Nr. 11 EStG in Übereinstimmung mit den Bedürftigkeitsvoraussetzungen des § 53 AO. Sie erfassen Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe, wobei beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand sogar das Fünffache des Regelsatzbetrages anzusetzen ist.<sup>60</sup> Bezogen auf den Regelsatz der Stadt München wäre dies ein Betrag von DM 2220 im Monat bzw. DM 26.640 im Jahr. Freilich setzt die Tatbestandsvoraussetzung »wegen« Hilfsbedürftigkeit einen kausalen Zusammenhang zwischen der Leistung und der Hilfsbedürftigkeit voraus,<sup>61</sup> die bei dem nicht gegeben ist, der Einkünfte über diesen Betrag hinaus bezieht.<sup>62</sup> Dennoch kommt der Regelung eine wichtige steuerrechtsinterne Indizfunktion für einen existenznotwendigen Mindestbedarf zu.

<sup>55</sup> Vgl. u. B)II)2).

<sup>56</sup> Vgl. bereits o. I. Kap. A)II)2)b) bei FN 93 ff.

<sup>57</sup> Dazu erst nach der Gesamtdarstellung dieser Vorschriften u. 3. Kap. C)IV).

<sup>58</sup> *K. Tipke*, ZRP 1983, S. 25 ff., 27.

<sup>59</sup> EStR Abschnitt 6 zu § 3 Nr. 11.

<sup>60</sup> § 53 Nr. 2 AO.

<sup>61</sup> *H. J. v. Beckerath*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 3, Rdnr. B 11/12.

<sup>62</sup> Gemäß § 53 Satz 1 Nr. 2 a AO sind Bezüge Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 EStG.

## b) Die Opfergrenze i.S. des § 33 a EStG

Nach einer zwischenzeitlich mehrfach novellierten Verwaltungsanweisung des Bundesministers der Finanzen<sup>63</sup> werden Unterhaltsleistungen an Angehörige i.S. des § 33 a EStG<sup>64</sup> nur insoweit einkommensmindernd berücksichtigt, als dem Steuerpflichtigen »genügend Mittel zur Bestreitung des *Lebensbedarfs* für sich und gegebenenfalls für seinen Ehegatten und für seine Kinder verbleiben«. <sup>65</sup> Danach dürfen Unterhaltsaufwendungen eine »Opfergrenze«, die als Vomhundertsatz des Nettoeinkommens bestimmt ist, nicht übersteigen.<sup>66</sup> Die Berechnung<sup>67</sup> ergibt für ein Nettoeinkommen von DM 28.000 eine Opfergrenze von 13 v.H. dieses Nettoeinkommens, somit einen maximalen Abzugsbetrag für Unterhaltsaufwendungen i.S. des § 33 a Abs. 1 EStG in Höhe von DM 3640. Es verbleibt nach weiterer Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für die Ehefrau und für die Kinder des Steuerpflichtigen in Höhe von DM 7600 eine Differenz zum Nettoeinkommen von DM 16.760. Diesen Betrag benötigt der Steuerpflichtige, so die Konsequenz aus der Auffassung der Finanzverwaltung, »zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich und gegebenenfalls für seinen Ehegatten und für seine Kinder«, <sup>68</sup> obwohl im Nettoeinkommen bereits der indisponible Aufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigt ist. Der Bundesfinanzhof<sup>69</sup> hatte die Opfergrenze ursprünglich noch negativ dahingehend umschrieben, daß sie »jedenfalls dann überschritten« sei, wenn dem Steuerpflichtigen, seiner Ehefrau und seinen minderjährigen Kindern so wenig Mittel zum Lebensunterhalt bleiben würden, daß sie »Ansprüche auf die Regelsätze in der Sozialhilfe«<sup>70</sup> hätten. Mittlerweile sieht das Gericht<sup>71</sup> die Berechnung der Opfergrenze als »zutreffende norminterpretierende Verwaltungsregelung«.<sup>72</sup>

Es mag problematisch erscheinen, diese mit einer ganz anderen Zielsetzung entwickelte Auffassung zur Begründung eines realitätsgerecht zu bemessenden notwendigen Lebensbedarfs heranzuziehen. Indes sollte nicht gegen berechtig-

<sup>63</sup> BdF v. 27.7.1984, BStBl. I, S. 402; v. 10.3.1986, BStBl. I, S. 117 und v. 2.5.1990, BStBl. I, S. 226, jew. Tz. 2.5.2.

<sup>64</sup> § 33 a Abs. 1 EStG erfaßt Angehörige, die nicht Ehegatten oder freibetragsberechtigte Kinder des Steuerpflichtigen sind. Dazu i.e. u. 3. Kap. C)I), II).

<sup>65</sup> AaO. (FN 63). Zur gleichheitsrechtlichen Problematik dieser allein auf Gastarbeiter angewendeten Regelung: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 33 a, Anm. 143 ff. (Hervorhebung nur hier).

<sup>66</sup> Der Vomhundertsatz beträgt 1 v.H. je volle 1000 DM des Nettoeinkommens, höchstens 50 v.H. Er ist um je 5 Punkte für den Ehegatten und jedes Kind zu kürzen, höchstens jedoch um 25 Punkte.

<sup>67</sup> Vgl. das hier vereinfachte Rechenbeispiel in Tz. 3.B. der Anweisung vom 2.5.1990 (o. FN 63).

<sup>68</sup> AaO.

<sup>69</sup> *BFHE* 140, S. 261 ff.

<sup>70</sup> *BFHE*, aaO., Leitsatz 3.

<sup>71</sup> *BFHE* 147, S. 231 ff., zu Tz. 2.5.2. des BdF-Schreibens v. 27.7.1984, o. FN 63.

<sup>72</sup> *BFHE*, aaO., Leitsatz 2.



tes Interesse des Steuerpflichtigen sprechen, was »für seinen Schutz« höchst-richterlich bestätigt wurde.

### III) Vorläufige Bewertung der sozialen Reichweite des Grundfreibetrages

Obwohl ein abschließendes Urteil über die soziale Reichweite des Grundfreibetrages erst nach einer Gesamtbetrachtung des Systems der bedarfsorientierten Steuerverschonungen möglich ist, steht bereits nach dem Vorausgehenden fest, daß er in seiner derzeitigen Ausgestaltung als Tarif-Korrektur ein ungeeignetes Mittel zur Steuerbefreiung von Aufwendungen für existenznotwendigen Bedarf ist. Selbst als echter Freibetrag wäre er unter Berücksichtigung der Anforderungen des Nachranggrundsatzes unzureichend bemessen, weil er den Jahres-Eckregelsatz nur geringfügig übersteigt und weit hinter der Summe aus dem Eckregelsatz und der zusätzlichen Sozialhilfeleistung für die Kosten der Unterkunft zurückbleibt. Bei allen Vorbehalten gegen seine Bemessung anhand steuerrechtlicher Vorgaben gilt es zu beachten, daß die Steuerfreiheit des existenznotwendigen Bedarfs *nicht* von der Höhe des Gesamteinkommens abhängen darf. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist nicht erst letzte Sicherung gegen eine Besteuerung, die ohne seine Beschränkungen zur Bedürftigkeit des Steuerpflichtigen führen würde. Vielmehr gebietet es ohne weitere Bedingungen die steuerliche Verschonung von Einkommen, das für existenznotwendigen Bedarf benötigt wird und das aus diesem Grund nicht für Zwecke der Steuerzahlung zur Verfügung steht.

### B) Aufstockung durch Sonderausgaben

Konkret benannte zusätzliche Bedarfe des Steuerpflichtigen werden über den Grundfreibetrag hinaus im Rahmen des durch Höchstbeträge begrenzten Sonderausgabenabzugs berücksichtigt. Dazu gehören insbesondere Vorsorgeaufwendungen gegen die Risiken des Alters und der Krankheit,<sup>73</sup> Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnungs- bzw. Unterkunftsbedarfs<sup>74</sup> und Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung des Steuerpflichtigen.<sup>75</sup> Eine Sonderstellung nehmen die unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben<sup>76</sup> ein. Sie stehen nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit Aufwendungen zur Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe des Steuerpflichtigen und bleiben daher im Rahmen der nachfolgenden Erörterung unberücksichtigt.

---

<sup>73</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

<sup>74</sup> §§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 10 e EStG.

<sup>75</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

<sup>76</sup> Renten und dauernde Lasten gem. Abs. 1 Nr. 1 a, Kirchensteuern gem. Abs. 1 Nr. 4, Lastenausgleichsabgaben gem. Abs. 1 Nr. 5 und Steuerberatungskosten gem. Abs. 1 Nr. 6.

### I) Das Spektrum der Abzugstatbestände

Die Besonderheit der Abzugstatbestände für Sonderausgaben besteht darin, daß in ihnen Lastenausteilungs- und Lenkungsfunktionen<sup>77</sup> eng miteinander verbunden sind: die Abzugsmöglichkeit von Vorsorgeaufwendungen<sup>78</sup> schafft einerseits Anreiz zu eigenverantwortlicher Versicherung von Krankheits- und Altersrisiken, andererseits berücksichtigt sie tatsächlichen Bedarf und trägt entsprechender gesetzlicher Vorsorgepflicht gegen existenzgefährdende Lebensrisiken Rechnung.<sup>79</sup> Der Abzug von Beiträgen an Bausparkassen<sup>80</sup> kann, vergleichbar den Leistungen der Sozialhilfe für die Kosten der Unterkunft<sup>81</sup> oder der Zahlung von Wohngeld,<sup>82</sup> auf die Sicherung existentieller Wohnbedürfnisse zielen, er kann aber auch unter dem Aspekt einer Förderung des Wohnungsbaus gesehen werden.<sup>83</sup> Eng damit verbunden und ebenfalls im Grenzbereich zwischen der Berücksichtigung existentiellen Wohnbedarfs und staatlicher Lenkung steht die Verschonung von Aufwendungen für die Herstellung oder Anschaffung von Wohnungseigentum gemäß § 10 e EStG.<sup>84</sup> Auch der Abzug für die berufliche Ausbildung oder Weiterbildung<sup>85</sup> hat eine Doppelfunktion: er soll dem Steuerpflichtigen einerseits eine »selbständige, gesicherte Lebensstellung« verschaffen, andererseits aber auch »ein Schritthalten unserer Volkswirtschaft mit der Entwicklung anderer großer Industrienationen sichern«.<sup>86</sup>

### II) Entscheidung für eine bedarfsorientierte Interpretation der Abzugstatbestände

Das weite Spektrum der Abzugstatbestände spiegelt sich in Bewertungen, die zwar häufig von einem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen der privaten Lebensführung<sup>87</sup> ausgehen, die aber Durchbrechungen dieses

<sup>77</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. erster Teil, 1. Kap. B)I), II).

<sup>78</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

<sup>79</sup> *H. Söhn*, *StuW* 1985, S. 395 ff., 404; *ders.*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, Rdnr. A 25; *ders.*, *StuW* 1990, S. 356 ff., 359; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Anm. 78, jew. zu § 10; *K. Tipke*, *StuW* 1975, S. 152 ff., 156; *ders.*, *StuW* 1976, S. 157 ff., 160; *ders.*, *StuW* 1980, S. 1 ff., 4 f.; *J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage*, S. 208 ff.; *H. v. Bockelberg*, *BB* 1971, S. 925 ff., 926 f.; *H. Zitzelsberger*, *DSiZ* 1984, S. 467 ff., 471 f.

<sup>80</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

<sup>81</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>82</sup> *AaO.* C)II).

<sup>83</sup> *H. Söhn*, *StuW* 1985, S. 404 f.; *ders.*, in: *Kirchhoff/Söhn*, *aaO.* (FN 79), Rdnr. F 2; *Herrmann/Heuer/Raupach*, *aaO.* (FN 79), Anm. 151.

<sup>84</sup> Dazu u. 3)b)bb).

<sup>85</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

<sup>86</sup> Begründung zum Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 1968, *BT-Drucks.* V/3430, S. 8 f.; dazu: *H. Söhn*, *StuW* 1985, S. 405; *ders.*, in: *Kirchhoff/Söhn*, *aaO.* (FN 79), Rdnr. J 2 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, *aaO.* (FN 79), Anm. 290; vgl. auch: *K. Tipke*, *StuW* 1975, S. 157; *J. Lang*, *aaO.* (FN 34), S. 557 f.

<sup>87</sup> Vgl. zur Auslegung des § 12 EStG o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)4).

Grundsatzes ohne weiteres mit relativ unpräzisen »sozialen oder steuerpolitischen«<sup>88</sup> und »anderen Gründen«<sup>89</sup> rechtfertigen.<sup>90</sup> Die mittlerweile h.M.<sup>91</sup> legt die Abzugstatbestände des § 10 EStG nach Maßgabe des heutigen, auch durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geprägten Verständnisses von einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus. Sie sieht den Abzug von Sonderausgaben als geboten, »wenn und soweit die Aufwendungen unvermeidbar«<sup>92</sup> sind.

Ob allerdings Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen »rechtssystematisch« zusammengehören,<sup>93</sup> erscheint wegen des im Vergleich zu den außergewöhnlichen Belastungen<sup>94</sup> sehr viel weiteren Lenkungsspektrums der Abzugstatbestände problematisch. Als Ausgaben, deren »Besonder«heit gerade darin liegt, daß sie trotz einer nicht unbedeutenden Lenkungsfunktion von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind und somit eine (degressive) Wirkung entfalten,<sup>95</sup> die nur Abzügen wegen verminderter Leistungsfähigkeit zu kommen darf,<sup>96</sup> unterliegen sie Anforderungen, die eine rechtssystematische Eigenständigkeit der Sonderausgaben begründen: sie müssen den Anspruch rechtfertigen, daß ihre degressive Entlastungswirkung trotz ihrer außersteuerlichen Wirkungen (noch) hinzunehmen ist. Die Besonderheit der Abzugstatbestände für Sonderausgaben besteht also darin, daß sie trotz ihrer Lenkungsfunktion *Lastenausteilungsnormen* sein müssen. Nach der von *K. Vogel*<sup>97</sup> entwickelten Methode zur Abschichtung von Rechtsfolgen ist eine Abschichtung, d.h. eine Qualifizierung der Norm als Lenkungsnorm dann nicht möglich, wenn die gleiche Regelung auch aus Erwägungen austeilender Gerechtigkeit denkbar wäre.<sup>98</sup> Das aber ist immer dann der Fall, wenn existenznotwendiger Bedarf von steuerlicher Belastung verschont wird.<sup>99</sup> Die Norm muß dann den

<sup>88</sup> *BFHE* 117, S. 72, 75. Zu diesen Begriffen bereits o. erster Teil, I. Kap. A)II).

<sup>89</sup> *BFHE* 118, S. 331, 332 f.; vgl. auch: E 77, S. 592 f.; 98, S. 357, 359; 117, S. 72, 75; 129, S. 398, 400; anders aber E 145, S. 507, 510, wo aus dem Wort »Aufwendungen« in § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG gefolgert wird, daß die durch eine »Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit (!) hervorgerufene Belastung ... Voraussetzung für die Gewährung der steuerlichen Begünstigung (!) ist«.

<sup>90</sup> *Lademann/Gérard*, Anm. 9; *Gericke*, in: *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, Rz. 3, jew. zu § 10 EStG; *A. Uelner*, DStR 1977, S. 119 ff., 125; *B. Bals*, BB 1974, S. 454 ff., 457.

<sup>91</sup> *H. Söhn*, StuW 1985, S. 395 ff.; *ders.*, in: *Kirchhoff/Söhn*, Rdnr. A 16 ff.; *ders.*, StuW 1990, S. 356 ff., 360; *Herrmann/Heuer/Raupach*, Anm. 5; *K. Tipke, J. Lang, H. v. Bockelberg*, jew. aaO. (FN 79); *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 11), S. 367.

<sup>92</sup> *H. Söhn*, StuW 1985, S. 402.

<sup>93</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 91); wohl auch: *K. Tipke*, StuW 1980, S. 4.

<sup>94</sup> Dazu u. C).

<sup>95</sup> Vgl. o. I. Kap. C)III).

<sup>96</sup> AaO.

<sup>97</sup> *K. Vogel*, StuW 1977, S. 97 ff., 107; dazu o. erster Teil, I. Kap. B)I); vgl. auch *H. Söhn*, aaO. (FN 91), Rdnr. A 20, der die Auffassung vertritt, daß die steuermindernde Berücksichtigung indisponibler Privatausgaben gegenüber außersteuerlichen Zielsetzungen *vorrangig* (Hervorhebung bei *Söhn*) und deshalb das primäre teleologische Auslegungsmittel sei.

<sup>98</sup> *K. Vogel*, aaO.

<sup>99</sup> Vgl. o. erster Teil, I. Kap. B)I).

Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen,<sup>100</sup> sie muß also u.a. eine realitätsgerechte Verschonung des für die Bedarfsbefriedigung notwendigen Einkommens gewähren. Hierfür bieten die Leistungstatbestände der Hilfs- und Förderungssysteme wichtige Anhaltspunkte. Ob und wie weit etwa die Verschonung von Aufwendungen für die Herstellung von selbst genutztem Wohnungseigentum gemäß § 10 e EStG noch als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit begriffen werden kann, hängt davon ab, ob auf diese Weise die Befriedigung eines existenznotwendigen Bedarfs gesichert wird.

### 1) Vorsorgeaufwendungen

Entgegen einer auch in der Rechtsprechung<sup>101</sup> vertretenen Auffassung<sup>102</sup> handelt es sich bei der Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG<sup>103</sup> nicht um Vergünstigungen, deren Gewährung dem Gesetzgeber freisteht. Vielmehr sind Aufwendungen für eine *Mindestvorsorge* gegen Risiken der Krankheit und des Alters existentiell notwendig und damit zwangsläufig.<sup>104</sup> Die Einordnung der Mindestvorsorgeaufwendungen in die Gruppe der Lastenausteilungsverschonungen beruht trotz der Anreizwirkung zu entsprechender selbstverantwortlicher Vorsorge darauf, daß eine bedarfsorientierte Abschichtung<sup>105</sup> die sozialhilferechtliche Bewertung dieser Bedarfe berücksichtigen muß. Die Übernahme von »angemessenen« Beiträgen zur Kranken- und Alterssicherung ist als Leistung der Sozialhilfe im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt ausdrücklich vorgesehen<sup>106</sup> und somit als existenznotwendiger Bedarf anerkannt.

#### a) Beschränkung durch die Saldierungsvorschrift des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG

Gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist Voraussetzung für den Abzug von Vorsorgeaufwendungen, daß die aufgewendeten Beträge nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Der steuermindernde Abzug soll ausgeschlossen sein, wenn die Vorsorgeaufwendungen durch steuerfreie Einnahmen finanziert werden,<sup>107</sup> ein legitimer Anspruch, so-

<sup>100</sup> AaO.

<sup>101</sup> BFHE 120, S. 398, 400; 129, S. 553, 554 f.

<sup>102</sup> Littmann/Stephan, EStG, § 10, Rdnr. 261.

<sup>103</sup> Vgl. zum Begriff: H. Söhn, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 10, Rdnr. E 5 ff.; zu den Beiträgen an Bausparkassen u. 3)a).

<sup>104</sup> Vgl. die Nachweise in FN 79.

<sup>105</sup> Dazu o. erster Teil, 1. Kap. B)I).

<sup>106</sup> Vgl. zu den §§ 13 und 14 BSHG o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a) bei FN 110 f.; sowie zu § 76 Abs. 2 BSHG, der vorsieht, daß vom anrechnungspflichtigen Einkommen neben den in §§ 13 und 14 BSHG genannten »Vorsorgeaufwendungen« auch Beiträge zur Arbeitslosenversicherung und zu bestimmten freiwilligen Versicherungen abzusetzen sind (aaO., B)II)1)a)bb).

<sup>107</sup> Vgl. H. Söhn, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 10, Rdnr. M 8; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10, Anm. 375: »Verhinderung einer doppelten Steuerminderung«; vgl. auch: Schmidt/Heinicke, EStG, § 10, Anm. 26.

weit die mit der jeweiligen Aufwendung zusammenhängende Verminderung der subjektiven Leistungsfähigkeit durch die Steuerfreiheit der Einnahme tatsächlich berücksichtigt wird. Während der Bundesfinanzhof,<sup>108</sup> gestützt auf § 3 c EStG, einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und Vorsorgeaufwendungen bereits dann annimmt, wenn sich zwischen den Einnahmen und den Aufwendungen »eine klar abgrenzbare Beziehung ... eindeutig feststellen läßt«,<sup>109</sup> verlangt vor allem *H. Söhn*<sup>110</sup> für den Ausschluß der Abzugsberechtigung grundsätzlich einen kausalen Zusammenhang i.S. einer Zweckbindung der steuerfreien Einnahmen für die Vorsorgeaufwendungen.<sup>111</sup> Die Auseinandersetzung betrifft vor allem den Zusammenhang zwischen steuerfreiem Arbeitslohn bzw. steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers<sup>112</sup> und den Aufwendungen für den Sonderausgabenabzug,<sup>113</sup> während grundsätzlich keine Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, daß Sozialleistungen, die von ihrer Zweckbestimmung her zur Leistung von Vorsorgeaufwendungen dienen, den Sonderausgabenabzug ausschließen.<sup>114</sup> Unter Berücksichtigung der Zielsetzungen und der Leistungsvoraussetzungen ergibt sich der für das Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG ursächliche Zusammenhang ohne weiteres für die im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt mögliche Übernahme von Beiträgen zur Kranken- und Rentenversicherung nach Maßgabe der §§ 13 und 14 BSHG.<sup>115</sup> Daraus darf aber nicht geschlossen werden, daß Hilfe zum Lebensunterhalt, soweit sie entsprechende Vorsorgeleistungen nicht ausdrücklich umfaßt, ohne weiteres zu einer Einschränkung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen führen darf. Abgesehen von dem Gebot zur Beachtung der jeweiligen Leistungsfunktion ist in diesen Fällen zu berücksichtigen, daß die Hilfe zum Lebensunterhalt gemäß § 76 Abs. 2 Nr. 2 und 3 BSHG von einer entsprechenden Einkommensbelastung des Hilfesuchenden ausgeht und daher von vornherein entsprechend vermindert wird.

<sup>108</sup> *BFHE* 131, S. 339, 342, Urt. v. 18.7.1980 (danach können Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden, soweit sie auf einen Arbeitslohn entfallen, der von der inländischen Steuer befreit ist).

<sup>109</sup> *BFHE* aaO.

<sup>110</sup> *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. M I ff., M 8; vgl. auch: *H.-P. Reuter*, BB 1974, S. 1296 f., 1297.

<sup>111</sup> Weniger strenge Anforderungen stellen: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Anm. 376; *Littmann/Stephan*, Rdnr. 244; *Schmidt/Heinicke*, aaO. (FN 107); *Lademann/Gérard*, Anm. 109, jew. zu § 10 EStG.

<sup>112</sup> § 3 Nr. 62 EStG.

<sup>113</sup> Vgl. die Beispiele bei *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. M 9, B 85; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 376.

<sup>114</sup> Vgl. übereinstimmend mit EStR Abschnitt 87 a Abs. 2 Buchst. b) ff.: *H. Söhn*, aaO.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO., u.a. zu den steuerfreien Zuschüssen zur Krankenversicherung der Rentner und den Sonderleistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz für Wehrpflichtige oder Zivildienstleistende.

<sup>115</sup> Vgl. den Verweis in FN 106.

## b) Begrenzung durch Höchstbeträge

Vorsorgeaufwendungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, können, soweit sie tatsächlich geleistet werden,<sup>116</sup> nur in den Grenzen der typisierend abgestuften Höchstbetragsregelung des § 10 Abs. 3 EStG steuermindernd berücksichtigt werden. Die äußerst komplizierte Tatbestandsformulierung steht für eine bedarfsorientierte Systematik, die der Höherbelastung derjenigen Steuerpflichtigen Rechnung tragen will, die ihre Vorsorgeaufwendungen in vollem Umfang selber tragen müssen, weil sie, anders als die der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeitnehmer unterliegenden Steuerpflichtigen, keinen steuerfreien Arbeitgeberzuschuß zu diesen Aufwendungen erhalten. Um dies zu erreichen wird der sog. Vorwegabzug<sup>117</sup> in Höhe von DM 4000<sup>118</sup> nur denjenigen Steuerpflichtigen in vollem Umfang gewährt, die auch ihre Aufwendungen in vollem Umfang selber tragen müssen, während in allen anderen Fällen eine der jeweils geringeren Belastung entsprechende Kürzung des Vorwegabzugs vorgesehen ist.<sup>119</sup> Die Kürzungsregeln stehen in keinem unmittelbarem Zusammenhang mit der Saldierungsvorschrift des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG.<sup>120</sup> Während die Saldierungsvorschrift die bedarfsgerechte *Ermittlung* der Sonderausgabenbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen zum Gegenstand hat, geht es bei den Kürzungsregeln des Abs. 3 Nr. 1 um einen vom Leistungsfähigkeitsprinzip gebotenen gerechten *Ausgleich* zwischen Steuerpflichtigen mit unterschiedlich hoher Belastung.<sup>121</sup> Mittelbar ergibt sich eine Verbindung zwischen der Saldierungs- und der Ausgleichsvorschrift allerdings daraus, daß der im Rahmen des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG abzuziehende steuerfreie Entlastungsbetrag dem Kürzungsbetrag des Abs. 3 Nr. 2 entsprechen muß, um einen vollständigen Ausgleich der unterschiedlichen Belastungen zu gewährleisten. Dies ist jedoch teils zum Vorteil, teils zum Nachteil der in den Ausgleichsmechanismus einbezogenen Personen nicht der Fall.<sup>122</sup> Ebensowenig entsprechen die jedem Steuerpflichtigen gewährten Aufstockungen des Vorwegabzugs durch den Grundhöchstbetrag<sup>123</sup>

<sup>116</sup> H. Söhn, aaO. (FN 107), Rdnr. P 5; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 107), Anm. 389.

<sup>117</sup> § 10 Abs. 3 EStG; zur Terminologie des Gesetzes: H. Söhn, aaO. (FN 107), Rdnr. P 14; ders., StuW 1990, S. 356 ff., 361. Gemäß Abs. 3 Nr. 2 gilt der Vorwegabzug nur für Versicherungsaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

<sup>118</sup> § 10 Abs. 3 Nr. 2 und DM 8000 im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten.

<sup>119</sup> § 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG.

<sup>120</sup> Dazu o. a).

<sup>121</sup> Zumindest mißverständlich: K. Tipke, StuW 1975, S. 152 ff., 157, mit der Ansicht, daß es der Zweck der Regelung sei, eine »Doppelberücksichtigung zu vermeiden«. Dagegen H. Söhn, aaO. (FN 107), Rdnr. P 14, mit dem zutreffenden Hinweis, daß zweckgebundene steuerfreie Einnahmen keine abzugsfähigen Sonderausgaben sind.

<sup>122</sup> Vgl. H. Söhn, aaO. (FN 107), Rdnr. P 30 ff.

<sup>123</sup> Dieser beträgt gem. § 10 Abs. 3 Nr. 1 EStG DM 2340, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten DM 4680. Dazu H. Söhn, aaO., Rdnr. P 67 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 107), Anm. 396 ff.

den für eine Mindestvorsorge erforderlichen Aufwendungen,<sup>124</sup> so daß es äußerst zweifelhaft erscheint, ob die Abzugsbeträge »angemessen« i.S. der von den §§ 13 und 14 BSHG anerkannten Vorsorgeaufwendungen für Sozialhilfeempfänger sind.<sup>125</sup>

## 2) Aufwendungen für die berufliche Ausbildung und Weiterbildung

Die Abzugsbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG für die Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf<sup>126</sup> werden gewährt, »um die Ausbildungsförderung zu verbessern, insbesondere auch, um Umschulungen ... zu fördern«.<sup>127</sup> Wenngleich diese außersteuerrechtlichen Zielsetzungen allgemein anerkannt werden, besteht doch Übereinstimmung darüber, daß Aufwendungen für die Berufsausbildung und Weiterbildung zwangsläufig und vor allem aus diesem Grund steuermindernd zu berücksichtigen sind.<sup>128</sup> Trotz der Einordnung entsprechender Leistungen der Ausbildungs- und Arbeitsförderung in die Gruppe der sozialen Förderungssysteme<sup>129</sup> muß für eine bedarfsorientierte Abschichtung<sup>130</sup> entscheidend sein, daß den in Frage stehenden Verschonungen und Sozialleistungen eine Basisfunktion für den Bestand der sozialrechtlichen Grundannahme<sup>131</sup> zukommt: sie tragen dem Umstand Rechnung, daß jeder Erwachsene darauf verwiesen ist, den Lebensbedarf für sich und seine Familie durch abhängige oder selbständige (Berufs-)Arbeit zu verdienen.<sup>132</sup> Gemessen an diesem Anspruch sind die Verschonungsgrenzen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht realitätsgerecht.<sup>133</sup> Das ergibt sich bereits daraus, daß die Abzugsbeträge seit ihrer Einführung im Jahr 1979<sup>134</sup> bis heute unverändert geblieben sind, während vor allem die BAföG-Sätze in dieser Zeit, der

<sup>124</sup> Zur Kritik an einer realitätsfremden Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen: *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. P 8, 36, 69, 93.

<sup>125</sup> Die sachgerechte Überprüfung der Steuerentlastungen am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips bzw. der Angemessenheit i.S. der sozialhilferechtlichen Vorschriften ist ohne die Berücksichtigung der Besteuerung beitragsfinanzierter Leistungen nicht möglich (vgl. zur Problematik: *D. Birk*, Altersvorsorge, passim). Diese Problematik ist jedoch nicht Gegenstand dieser Untersuchung.

<sup>126</sup> Vgl. zur Abgrenzung von beruflich veranlaßten Weiterbildungskosten in einem erlernten und ausgeübten Beruf und deren Berücksichtigung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 292 ff., 310 ff.; *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. J 5 ff., J 53 ff., J 120 ff.; *Littmann/Stephan*, aaO. (FN 102), Rdnr. 191 ff., 200 ff.

<sup>127</sup> Gesetzesbegründung, BT-Drucks. V/3430, S. 9.

<sup>128</sup> *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. J 3, A 140; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 557 f.; *C. R. Beul*, FR 1986, S. 340 ff., 342 ff.

<sup>129</sup> Vgl. zu den Leistungen nach dem BAföG o. erster Teil, 3. Kap. C)I)5); zu den arbeitsförderungsrechtlichen Maßnahmen der individuellen beruflichen Bildung, aaO., C)III)2).

<sup>130</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)I).

<sup>131</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>132</sup> Vgl. zur Bedeutung ausreichender steuerlicher Verschonung als Voraussetzung für internalisierendes Sozialrecht o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>133</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 290; *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. J 140; *C. R. Beul*, aaO. (FN 128).

<sup>134</sup> StÄndG v. 20.2.1969, BGBl. I, S. 141.

Anpassungsvorschrift des § 35 BAföG entsprechend, mehrfach erhöht worden sind.<sup>135</sup>

a) Verminderung des Sonderausgabenabzugs durch zweckgebundene Sozialleistungen

Gemessen an dem Anspruch einer realitätsgerechten Entlastung und an dem Gebot vorrangiger steuerlicher Verschönerung<sup>136</sup> erweist es sich als problematisch, daß Sozialleistungen, insbesondere solche nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz und den arbeitsförderungsrechtlichen Bestimmungen über die individuelle berufliche Förderung nach überwiegender Meinung in der Literatur<sup>137</sup> den Sonderausgabenabzug vermindern oder ausschließen, soweit diese Leistungen als steuerfreie Bezüge zweckgebunden zur Förderung der beruflichen Ausbildung oder Weiterbildung zufließen und nicht ausschließlich zur Deckung von Lebenshaltungskosten dienen. Dies wird damit begründet, daß die Steuerbefreiung für zweckgebundene Leistungen der in Rede stehenden Art den Sonderausgabenabzug ersetze, weil der Steuerpflichtige insoweit wirtschaftlich nicht belastet sei. Nur ein Überschuß an erbrachten Aufwendungen sei als Sonderausgabe abzugsfähig.<sup>138</sup> Noch nicht abschließend geklärt ist die Behandlung von Bezügen, die pauschal sowohl für den Lebensunterhalt, als auch für die Ausbildungsförderung gewährt werden.<sup>139</sup> Der Bundesfinanzhof<sup>140</sup> hat die Auffassung zum grundsätzlichen Ausschluß der Anrechnung von Lebenshaltungskosten für das Unterhaltsgeld nach § 44 AFG<sup>141</sup> bestätigt. Er betont die Sonderstellung des § 10 EStG 1971, die eine Lösung der Anrechnungsfrage unter Rückgriff auf den allein für Betriebsausgaben und Werbungskosten anwendbaren § 3 c EStG ausschließe. In § 10 Abs. 1 Nr. 9 Satz 5 EStG 1971<sup>142</sup> habe der Gesetzgeber ausdrücklich klargestellt, daß Aufwendungen für den Lebensunterhalt nicht zu den steuerlich be-

<sup>135</sup> (Änderungen stehen unmittelbar bevor).

<sup>136</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>137</sup> *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. J 89 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 310 a; *Schmidt/Heinicke*, aaO. (FN 107), Anm. 22 d; *Littmann/Stephan*, aaO. (FN 102), Rdnr. 217; *Lademann/Gérard*, aaO. (FN 111), Anm. 341; *K. H. Nissen*, DStZ 1969, S. 49 ff., 52; vgl. auch: EStR Abschnitt 103; a.A.: *Husmann*, in: *Klein/Flockermann/Kühr*, EStG, § 10, Rdnr. 180; o.V., HFR 1979, S. 184 f. (Anm. zu *BFHE* 126, S. 552 ff.).

<sup>138</sup> Vgl. die Nachw. in der vorstehenden FN. Eine wirtschaftliche Belastung wird dagegen angenommen, wenn die Mittel aus privaten Schenkungen, etwa von den Eltern oder von Verwandten stammen (vgl. u.a. *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. J 86; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 300).

<sup>139</sup> Die Finanzverwaltung nimmt eine Kürzung der für den Sonderausgabenabzug in Betracht kommenden Aufwendungen »aus Vereinfachungsgründen« nur dann vor, wenn die in Betracht kommenden Aufwendungen »ausschließlich« zur Bestreitung der Berufsausbildungs- und Weiterbildungskosten bestimmt sind (EStR Abschnitt 103 Abs. 3 Satz 6).

<sup>140</sup> *BFHE* 122, S. 262 ff., Urt. v. 4.3.1977 (Vorinstanz *FG Bremen*, Urt. v. 20.2.1976, EFG 1976, S. 281 f.).

<sup>141</sup> Vgl. dazu o. erster Teil, 3. Kap. C)III)2)b).

<sup>142</sup> Der Regelung entspricht die geltende Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5 EStG 1987.



günstigen Kosten der Berufsausbildung gehörten, soweit es sich nicht um Mehrausgaben für eine auswärtige Unterbringung handele. Der Senat wertet die Leistung von Unterhaltsgeld nach § 44 AFG als »steuerlich ebensowenig relevant wie die Unterhaltskosten selbst«. <sup>143</sup> Offen geblieben ist in dieser Entscheidung, ob der Senat die überwiegende Meinung in der Literatur auch insoweit teilt, daß *zweckgebundene* steuerfreie Bezüge, die der Steuerpflichtige zur unmittelbaren Förderung seiner Aus- oder Weiterbildung erhält, im Rahmen des Sonderausgabenabzugs angerechnet werden müssen. <sup>144</sup>

In der Entscheidung <sup>145</sup> zu § 13 Abs. 1 und 2 BAföG 1971 <sup>146</sup> ging es dann um die Anrechenbarkeit einer für Ausbildung *und* Lebensunterhalt pauschal erbrachten Sozialleistung in Höhe von monatlich DM 420, die nach näherer Maßgabe einer Verwaltungsvorschrift Ausbildungskosten in Höhe von DM 50 enthielt. Der Senat lehnte eine Verminderung des Sonderausgabenabzugs um diesen Betrag ab, weil der Gesetzgeber selber von einer Trennung der Leistungen abgesehen und durch die Formulierung: »als Bedarf gilt« <sup>147</sup> eine gesetzliche Fiktion für das geschaffen habe, was typischerweise an Kosten für den Lebensunterhalt und die Ausbildung insgesamt anfalle. <sup>148</sup> Zwar betont der Senat, daß er (auch?) wegen der »geringfügigen Höhe der Zuschüsse« von einer Aufteilung und Anrechnung absehe, <sup>149</sup> auch läßt er, wie schon in der Entscheidung zu § 44 AFG, <sup>150</sup> ausdrücklich dahingestellt bleiben, »ob eine andere Beurteilung gerechtfertigt ist, wenn Leistungen unmittelbar zur Abgeltung von Ausbildungskosten erbracht werden«. <sup>151</sup> Daß er einer solchen anderen Beurteilung eher kritisch gegenübersteht, bringt er aber deutlich durch einen ablehnenden Bezug auf die Auffassung des Finanzamts, die inhaltlich einem rechtskräftigen Urteil des *Niedersächsischen FG* <sup>152</sup> entspricht, zum Ausdruck. <sup>153</sup> Das Finanzgericht <sup>154</sup> vertritt die Auffassung, daß Sonderausgaben ihrem Wesen nach nicht abziehbare Ausgaben der Lebensführung seien, an denen sich die »Allgemeinheit insbesondere aus sozialen Erwägungen« beteilige. Einer solchen Hilfe bedürfe nicht, wer »Sachkosten aus öffentlichen Mitteln ersetzt« bekomme. Anderenfalls käme zu der Zahlung aus öffentlichen Mitteln noch die Steuerfreiheit und der Abzug als Sonderausgabe hinzu. <sup>155</sup> Eine Anrech-

<sup>143</sup> *BFHE*, aaO. (FN 140).

<sup>144</sup> Vgl. § 3 Nr. 11 EStG. Dazu o. 1. Kap. A)II)2)b) bei FN 93 ff.

<sup>145</sup> *BFHE* 126, S. 552 ff., Urt. v. 8.12.1978 (Vorinstanz *FG Bremen*, Urt. v. 21.11.1975, EFG 1976, S. 179; vgl. auch *FG Hamburg*, Urt. v. 10.3.1976, EFG 1976, S. 333 f.) mit Anm.; o.V. HFR 1979, S. 184 f.

<sup>146</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)I)5).

<sup>147</sup> Vgl. § 13 Abs. 1 Satz 1 BAföG.

<sup>148</sup> *BFHE*, aaO., S. 555.

<sup>149</sup> *BFHE*, aaO., S. 555 f.

<sup>150</sup> O. FN 140.

<sup>151</sup> *BFHE*, aaO., S. 556.

<sup>152</sup> *Niedersächsisches FG*, Urt. v. 18.5.1978, EFG 1978, S. 541 f.

<sup>153</sup> *BFHE*, aaO.

<sup>154</sup> *Niedersächsisches FG*, aaO., S. 542.

<sup>155</sup> *Niedersächsisches FG*, aaO.

nung bzw. Kürzung des Sonderausgabenabzugs bejaht schließlich auch das *Finanzgericht Baden-Württemberg*,<sup>156</sup> indem es den Rechtsgedanken des § 3 c EStG, »einen doppelten Steuervorteil zu vermeiden«, entgegen der zutreffenden Auffassung des Bundesfinanzhofs auf den Sonderausgabenabzug zur Anwendung bringt.<sup>157</sup>

## b) Formulierung einer Saldierungsregel

Die Auffassung der überwiegenden Meinung in der Literatur<sup>158</sup> und die der vom Bundesfinanzhof abweichend entscheidenden Finanzgerichte beruht letztlich auf dem Gedanken, daß zweckgebundene steuerfreie Bezüge mit den hier in Frage stehenden Aufwendungen »verrechnet«<sup>159</sup> werden müssen, um einen doppelten »Vorteil« zu vermeiden. Sie betrachtet also die zweckgebundene steuerfreie Sozialleistung und den zweckgebundenen Sonderausgabenabzug als saldierbare bzw. austauschbare Größen. Obwohl die Zusammenfassung des Bedarfs für den Lebensunterhalt und für die Ausbildung in § 13 Abs. 1 BAföG vom Bundesfinanzhof im Ergebnis nur als ein technisches Verrechnungshindernis betrachtet wird, ist sie, weit darüber hinaus, Ausdruck einer funktionalen Besonderheit der Sozialleistung, die eine Saldierung mit der Steuerverschonung grundsätzlich verbietet. Die im Vergleich zur Sozialhilfe weitergehende und großzügigere Typisierung des Bedarfs ist Spiegelbild einer ebenfalls im Vergleich zur Sozialhilfe sehr viel großzügigeren Konkretisierung des Nachranggrundsatzes im Ausbildungsförderungsrecht. Dies wird nicht nur in der Formulierung des ausbildungsförderungsrechtlichen Einkommensbegriffs, sondern auch in den Vorschriften über die Heranziehung von Angehörigen des Antragstellers deutlich.<sup>160</sup> Auf diese Weise wird dem Antragsteller ein finanzieller Freiraum eröffnet, der eigenverantwortliche Selbsthilfe fördert.<sup>161</sup> Nimmt er diesen Freiraum in Anspruch, entscheidet er sich also zur Erwerbstätigkeit und zu eigenen Aufwendungen für seine Ausbildung, so schließt eine auf die Steuerfreiheit der Sozialleistung gestützte Verminderung des Sonderausgabenabzugs die Verwirklichung der sozialrechtlichen Zielsetzung aus.

Aus den Zusammenhängen zwischen dem Sonderausgabenabzug für Aufwendungen zur beruflichen Ausbildung oder Weiterbildung und den Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz wird deutlich, daß Steuerverschonungen und Sozialleistungen nicht ohne weiteres saldierbar sind. Soll die steuerliche Verschonung ihrer Aufgabe als Wirkungsbedingung nicht nur für internalisierendes, sondern auch für externalisierendes Sozialrecht<sup>162</sup> gerecht werden, so muß sie vor allem die Funktion der jeweiligen Sozialleistung

<sup>156</sup> *FG Baden-Württ.*, Urt. v. 28.6.1979, EFG 1979, S. 493.

<sup>157</sup> *FG Baden-Württ.*, aaO., entgegen *BFHE* 122, S. 262 ff., 264 (dazu o. bei FN 140).

<sup>158</sup> O. FN 137.

<sup>159</sup> *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. J 90.

<sup>160</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)1)5).

<sup>161</sup> Vgl. dazu *BVerwGE* 27, S. 58 ff., 65 ff. zu §§ 31 ff. BSHG a.F.

<sup>162</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

berücksichtigen. Diese Funktion kann hinter den besonderen Zielsetzungen des Nachranggrundsatzes verborgen sein.

### 3) Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnungs- bzw. Unterkunftsbedarfs

Wiederkehrende Aufwendungen für den laufenden, zeitlich unbefristeten Wohnbedarf werden im Einkommensteuerrecht außerhalb des Grundfreibetrages nicht berücksichtigt. Das gilt ohne Ausnahme für den Aufwand des Mieters und, hinsichtlich des Wohngeldes, auch für den Aufwand des Eigentümers. Etwas anderes gilt für Aufwand, der zur Erlangung von selbstgenutztem Wohneigentum erbracht wird: laufende Aufwendungen für *künftigen* Bedarf werden durch den begrenzten Sonderausgabenabzug von Beiträgen an Bausparkassen berücksichtigt;<sup>163</sup> einmalige Herstellungs- und Anschaffungskosten können innerhalb eines begrenzten Zeitraumes »wie Sonderausgaben« abgezogen werden.<sup>164</sup>

#### a) Beiträge an Bausparkassen

Am Beispiel der auf 50 v.H. begrenzten Abzugsfähigkeit von Beiträgen an Bausparkassen wird die Doppelfunktion der Sonderausgabenabzüge als Lenkungs- und Lastenausteilungsverschönungen besonders deutlich. Erstmals im Einkommensteuergesetz vom 16. 10.1934<sup>165</sup> als Sonderausgabe berücksichtigt, diente der Abzug zur »Förderung der Herstellung von Eigenwohnungen.«<sup>166</sup> Für die Entwicklung der Vorschrift<sup>167</sup> bedeutsam war die Einordnung des Abzugstatbestandes in die Gruppe der Vorsorgeaufwendungen durch das Einkommensteuerreformgesetz 1974.<sup>168</sup> Während *H. Söhn*<sup>169</sup> aus dieser Einordnung schließt, daß nur solche Bausparkassenbeiträge abziehbar seien, die der Vorsorge für existentielle Wohnbedürfnisse des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen,<sup>170</sup> sind *Herrmann/Heuer/Raupach*<sup>171</sup> insoweit großzügiger mit der Begründung, daß das Gesetz weder Vorsorge noch Zwangsläufigkeit für den Steuerpflichtigen und seine Angehörigen verlange. Die Auffassung von *H. Söhn* ist überzeugend, weil eine bedarfsorientierte Abschichtung<sup>172</sup> zunächst zu dem Ergebnis führt, daß die Verschönung von Aufwand für

<sup>163</sup> § 10 Abs. 3 Nr. 3 EStG.

<sup>164</sup> § 10 e Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>165</sup> RGBI. I, S. 1005.

<sup>166</sup> Begründung zum REStG 1934, RStBl. 1935, S. 33 ff., 40.

<sup>167</sup> Vgl. dazu: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 150.

<sup>168</sup> EStRG v. 5.8.1974, BGBl. I, S. 1769.

<sup>169</sup> *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. F 2, F 27, F 200.

<sup>170</sup> *H. Söhn*, aaO., bes. Rdnr. F 31: »Die Förderung des Wohnungsbaus überhaupt reicht nicht mehr.« (Die von *H. Söhn* in FN 25 ff. zu Rdnr. F 27 zitierten Auffassungen beziehen sich mit Ausnahme der nicht überzeugend begründeten Gegenmeinung von *G. Brusckke*, FR 1984, S. 582 ff., 584 auf den Rechtszustand vor der Umstellung durch das EStRG 1974).

<sup>171</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 151.

<sup>172</sup> Vgl. dazu o. erster Teil, 1. Kap. B)I).

existenznotwendigen Wohnbedarf die Einordnung des Abzugstatbestandes als Lastenausteilungsnorm gebietet. Daraus folgt sodann, daß die Norm nicht nur in ihrer Tatbestandsformulierung, sondern auch in der *Auslegung* den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen muß. Soweit dieses in seiner Ausprägung als subjektives Nettoprinzip<sup>173</sup> auf die Verschonung von existenznotwendigem Aufwand gerichtet ist, ist es so weit als möglich auf eine solche Verschonung auch zu beschränken. Es rechtfertigt grundsätzlich keine Auslegung, die neben dem indisponiblen auch disponiblen Aufwand zum Abzug zuläßt. Diese Auffassung wird durch § 10 Abs. 6 Nr. 2 EStG bestätigt, der die Nachversteuerung von Bausparbeiträgen gebietet, wenn sie ihren bedarfsorientierten Vorsorgezweck wegen anderweitiger Verwendung nicht mehr erfüllen.<sup>174</sup>

#### b) Aufwendungen für die Herstellung und Schaffung von Wohneigentum

Gemäß § 10 e EStG<sup>175</sup> können Aufwendungen für die Herstellung und Anschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum zeitlich und betragsmäßig begrenzt<sup>176</sup> wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.<sup>177</sup> Zusätzlich zu dieser progressionsabhängigen Verschonung sieht § 34 f Abs. 2 EStG ein sog. Baukindergeld in der Form eines Abzugs von der Steuerschuld vor, der für jedes Kind des Steuerpflichtigen 1000 DM beträgt. § 10 e EStG ersetzt die durch § 21 Abs. 2 i.V.m. § 7 b EStG verwirklichte *Investitionsgutlösung* durch die *Privatgut-* bzw. *Konsumgutlösung*, die auf die Besteuerung eines fiktiven Nutzungswertes der eigenen Wohnung verzichtet. Daraus folgt denn auch, daß Aufwendungen für die selbstgenutzte Wohnung nicht mehr als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sondern nur noch wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können.<sup>178</sup>

In der Kritik an der Neuregelung spiegeln sich drei allgemeine Argumentationsmuster, die den Stellenwert einer bedarfsorientierten Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>179</sup> unterstreichen.

<sup>173</sup> AaO., B)II)1).

<sup>174</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 107), Anm. 456; *H. Söhn*, aaO. (FN 107), Rdnr. F 27.

<sup>175</sup> Die Vorschrift wurde durch das Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums vom 15.5.1986 (BGBl. I, S. 730) eingeführt.

<sup>176</sup> Abziehbar sind nach der Grundregel des § 10 e Abs. 1 Satz 1 EStG von den Herstellungskosten und von der Hälfte der Anschaffungskosten für den dazugehörenden Grund und Boden im Jahr der Fertigstellung und in den sieben folgenden Jahren jeweils bis zu 5 v.H.. höchstens jeweils 16.500 DM; vgl. zu den Einzelheiten die Kommentierung von *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 10 e, mit Nachw. der umfangreichen Literatur vor Anm. 1.

<sup>177</sup> § 10 e Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 4 EStG.

<sup>178</sup> Zum Unterschied zwischen der Privat- bzw. Konsumgutlösung und der Investitionsgutlösung: *W. Drenseck*, DStR 1986, S. 379 ff.; *ders.*, NJW 1987, S. 8 ff.; *G. Stuhmann*, DStZ 1986, S. 263 ff.; *U. Klatt*, DB 1985, S. 1658 ff.

<sup>179</sup> Vgl. o. 1. Kap. C) sowie erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

## aa) Systematisierung der Kritik

*Vergleichend aufwendungsorientiert*<sup>180</sup> ist die Kritik<sup>181</sup> am Wegfall der Nutzungswertbesteuerung, die einen Ausgleich dafür geschaffen habe, »daß derjenige, der im eigenen Haus wohnt, ... im Vergleich zu anderen ...« Mietaufwendungen erspare.<sup>182</sup> Eine Verletzung des *Gebots zur Systemkonsequenz* sehen diejenigen als gegeben, die<sup>183</sup> auf den Unterschied zwischen der progressionsabhängigen Wirkung der Grundförderung nach § 10 e EStG und der progressionsunabhängigen Wirkung des Baukindergeldes im Tatbestand des § 34 f EStG abstellen. Diese Kritik steht im engen Zusammenhang mit einer Wertung des § 10 e EStG als *Subventions- bzw. Förderungsnorm*. Dabei richten sich die Bedenken nicht gegen die Subvention als solche, sondern nur gegen die Art ihrer progressionsabhängigen Wirkung.<sup>184</sup>

Die Auffassung, § 10 e EStG sei eine Subventions- bzw. Förderungsnorm, wird nicht näher begründet. Sie stützt sich offenbar auf die in der Begründung des Gesetzesentwurfs<sup>185</sup> formulierte »Zielsetzung«, daß das Gesetz die »steuerrechtliche Förderung« der selbstgenutzten eigenen Wohnung neu regeln wolle. Dieses Ziel wird dahingehend konkretisiert,<sup>186</sup> daß durch eine »verstärkt familienausgerichtete Gestaltung der bisherigen Förderung« die Voraussetzungen dafür geschaffen werden sollen, »daß möglichst viele Bürger, vor allem auch Familien mit Kindern, Wohneigentum erwerben können«. Auf diese Zielsetzung allein kann jedoch die Abschichtung der Vorschrift als Lenkungsnorm nicht gestützt werden.<sup>187</sup> Auch ein bewußtes Abweichen vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die *B. Ostendorf*<sup>188</sup> ganz zu Recht in der »Überbesteuerung von Mietern« sieht, kann, dieser Gedanke klingt bei ihm an, nicht zu einer Wertung der Vorschrift als »Maßnahme zur Förderung der Vermögensbildung« dienen (wohl aber zu der Folgerung, daß Mieter unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu hoch besteuert würden). Für das Vorliegen einer Lenkungsnorm könnte jedoch angeführt werden, daß Aufwendungen für den existentiell notwendigen Wohnbedarf, zumindest vom

<sup>180</sup> Vgl. o. I. Kap. C) bei FN 250 ff.

<sup>181</sup> Vgl. die Auseinandersetzung zwischen *B. Ostendorf*, DB 1985, S. 198 ff.; *ders.*, DB 1985, S. 1426 f. und *J. Fiedler*, DB 1985, S. 1422 ff.

<sup>182</sup> *BVerfGE* 9, S. 3 ff., 9.

<sup>183</sup> *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 176), Anm. 2; *W. Drenseck*, aaO. (FN 178); *A. Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, S. 36.

<sup>184</sup> Vgl. die Nachw. in FN 183 sowie *D. Birk*, *StuW* 1989, S. 212 ff., 217; *K. Tipke/J. Lang*, aaO. (FN 11), S. 628; *P. Handzig*, Wohneigentumsförderung, S. 32 f.; *J. Wieland*, Steuerliche Wohneigentumsförderung, S. 735 ff., 749 ff. (kritisch auch zur Subvention); *H.-G. Horlemann*, *DStZ* 1986, S. 523 ff.; *R. Stephan*, DB 1986, S. 1141 ff.; *U. Klatt*, DB 1985, S. 1658 ff.

<sup>185</sup> BT-Drucks. 10/3633, A. Zielsetzung (Hervorhebung nur hier).

<sup>186</sup> AaO., Begründung I. Allgemeiner Teil, S. 10.

<sup>187</sup> Vgl. zur bedingten Tauglichkeit von Ziel- bzw. Zweckvorgaben als Anhaltspunkte für die Abschichtung o. erster Teil, I. Kap. B)I).

<sup>188</sup> *B. Ostendorf*, DB 1985, S. 203.

Anspruch des Gesetzes her gesehen, bereits im Grundfreibetrag berücksichtigt sind,<sup>189</sup> so daß jede weitere Verschonung subventiven Charakter habe. Abgesehen davon, daß der Grundfreibetrag den Wohnungsaufwand betragsmäßig auch nicht annäherungsweise berücksichtigt,<sup>190</sup> müßte eine Abschichtung letztlich darauf gestützt werden, daß der Gesetzgeber einen besonderen Aufwand außerhalb des Grundfreibetrages gesondert verschone. Das aber ist bei allen Sonderausgaben und auch bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen der Fall. Gewichtiger wäre eine Begründung, die darauf abstellt, daß Lastenausteilungsverschonungen grundsätzlich Belastungen des laufenden, d.h. des während eines Veranlagungszeitraumes erzielten Einkommens zum Gegenstand haben, während der Herstellungs- bzw. Anschaffungsaufwand für Wohneigentum unabhängig davon gewährt wird, ob es sich um eine Vermögensumschichtung durch Verwertung von vorhandenem Geldvermögen oder um die Belastung des laufenden Einkommens insbesondere durch Zins- und Tilgungszahlungen handelt.<sup>191</sup> Gegen diese Überlegungen spricht jedoch eine bedarfsorientierte Bewertung des § 10 e EStG. Sie zeigt, daß es sich bei dieser Vorschrift um eine *fehlerhafte* Lastenausteilungsnorm handelt.

#### bb) Bedarfsorientierte Bewertung des § 10 e EStG

Die Vorschrift unterscheidet sich von der den Bereich der Einkünfteerzielung betreffenden Investitionsgutlösung des § 7 b EStG dadurch, daß er die Privatgut- bzw. die Konsumgutlösung, d.h. eine Lösung im Bereich der privaten Einkommensverwendung verwirklicht. Für die bedarfsorientierte Abschichtung ist dies insofern von großer Bedeutung, als die Verschonung von Einkommen, das für existenznotwendigen Bedarf verwendet wird, zur Einordnung der Norm als Lastenausteilungsverschonung führt. Dafür reicht es aus, daß sich eine »Regelung ... ›gerade noch‹ als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit verstehen läßt«. <sup>192</sup> Das ist für § 10 e EStG zumindest insoweit der Fall, als für die Befriedigung von existentiell notwendigem Wohnbedarf eine Belastung des Einkommens durch Finanzierungsaufwand erforderlich ist.<sup>193</sup> Ist die Vorschrift somit als Lastenausteilungsverschonung zu bewerten, so muß sie auch den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen. Als Maßstab, der auf die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit für Einkommen gerichtet

<sup>189</sup> So, allerdings ohne Zusammenhang zum Problem der Abschichtung: *J. Fiedler*, aaO. (FN 181), S. 1423.

<sup>190</sup> Vgl. o. I. Kap. A)II)1).

<sup>191</sup> Vgl. zu diesem Ansatz allerdings ohne Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip: *B. Ostendorf*, DB 1985, S. 1426 f.

<sup>192</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 97), S. 107: Dies müsse auch dann gelten, »wenn der Gesetzgeber die Regelung in eindeutiger Lenkungsabsicht getroffen hat«. Hervorhebung bei *K. Vogel*.

<sup>193</sup> Die Verneinung eines entsprechenden Bedarfs mit dem Hinweis, daß der existentielle Wohnbedarf auch in einer Mietwohnung befriedigt werden kann, würde im Gegensatz zu der Auffassung stehen, die der Gesetzgeber in der wohngeldrechtlichen Regelung über den Lastenzuschuß für Wohneigentum zum Ausdruck gebracht hat (vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)II)1) bei FN 457).

ist, das während eines Veranlagungszeitraumes erzielt wird, darf er nicht durch die Berücksichtigung von Aufwendungen verfälscht werden, die aus vorhandenem Geldvermögen erbracht wurden. Dies läuft, was die Herstellungs- und Anschaffungskosten für das Wohneigentum anbelangt, grundsätzlich auf eine Beschränkung des § 10 e EStG auf einen Abzugstatbestand für Schuldzinsen hinaus. Der Auffassung von *Schmidt/Drenseck*,<sup>194</sup> daß es der Vorschrift nicht bedurft hätte, wenn der Gesetzgeber den allgemeinen Schuldzinsenabzug wieder eingeführt hätte, ist daher im Ergebnis voll zuzustimmen. Freilich reicht ein allgemeiner Schuldzinsenabzug für eine bedarfsgerechte Berücksichtigung des laufenden Wohnungsaufwandes nicht aus. Unabhängig davon, ob dieser innerhalb des Grundfreibetrages oder gesondert berücksichtigt wird, muß er den aus dem laufenden Einkommen zu erbringenden Aufwand des Eigentümers und des Mieters umfassen. Anhaltspunkte für eine realitätsgerechte Regelung können den Leistungstatbeständen des Sozialhilferechts und den wohngeldrechtlichen Vorschriften über die Gewährung von Lastenzuschüssen<sup>195</sup> entnommen werden und in der Form des von *B. Ostendorf*<sup>196</sup> vorgeschlagenen Wohnzinses ausgestaltet werden.

### III) Vorläufige Bewertung der sozialen Reichweite des Sonderausgabenabzugs

Die Unzulänglichkeit des Grundfreibetrages<sup>197</sup> wird durch den Sonderausgabenabzug nicht ausgeglichen. Dies gilt vorbehaltlich etwaiger Korrekturen durch die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen<sup>198</sup> für den Vorsorge- und für den Ausbildungsbedarf des Steuerpflichtigen.<sup>199</sup> Besonders kritikwürdig ist, daß das Einkommensteuergesetz keine Vorkehrungen gegen eine Beschränkung des Sonderausgabenabzugs durch Sozialleistungen enthält. Was die Berücksichtigung von Aufwendungen für den Wohnbedarf anbelangt, so verschont das Steuerrecht mit dem Sonderausgabenabzug für Bausparkassenbeiträge<sup>200</sup> Aufwand für einen zukünftigen Bedarf, den die Hilfs- und Förderungssysteme nicht kennen. Unberücksichtigt bleibt jedoch der laufende, zeitlich unbefristete Aufwand des Mieters und diejenige Belastung des Eigentümers, die als laufender Aufwand über die Herstellungs- und Anschaffungskosten hinausgeht.

<sup>194</sup> *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 176), Anm. 1.

<sup>195</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)II)1), FN 457, 465.

<sup>196</sup> *B. Ostendorf*, aaO. (FN 181).

<sup>197</sup> Vgl. o. A).

<sup>198</sup> Dazu u. C).

<sup>199</sup> Vgl. o. II)1), 2).

<sup>200</sup> Vgl. o. II)3)a).

### C) Außergewöhnliche Belastungen

Aufwendungen für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen werden über den Grundfreibetrag und den Sonderausgabenabzug hinaus nach Maßgabe der §§ 33 ff. EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

#### I) Überblick

Außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG sind, wie beim Grundfreibetrag, unbenannte, im Unterschied zu diesem aber durch das Merkmal der Zwangsläufigkeit besonders qualifizierte Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seinen eigenen Lebensbedarf *und* für den Lebensbedarf seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen.<sup>201</sup> Darüber hinaus gewährt das Gesetz für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen in § 33 a Abs. 3 Satz 1 EStG einen Haushaltshilfe-Freibetrag<sup>202</sup> für den Fall des Alters und der Krankheit,<sup>203</sup> der Hilflosigkeit oder der schweren Behinderung<sup>204</sup> und einen Freibetrag für notwendige Heimunterbringung oder dauernde Pflege.<sup>205</sup> Aus Vereinfachungsgründen auch durch Pauschbeträge berücksichtigt und daher besonders benannt sind die außergewöhnlichen Belastungen des behinderten Steuerpflichtigen.<sup>206</sup> Im engen Zusammenhang mit dem Lebensbedarf des Steuerpflichtigen außergewöhnlich sind schließlich auch solche Aufwendungen, die einen im Verhältnis zwischen dem Unterhaltsverpflichteten und dem Unterhaltsberechtigten nicht ohne weiteres teilbaren bzw. unterscheidbaren Mehrbedarf betreffen. Ob allein der Mehrbedarf des Kindes oder daneben zusätzlicher Bedarf der Eltern oder eines Elternteiles ausgeglichen werden soll, liegt bei den Freibeträgen des § 33 a Abs. 3 EStG, soweit sie wegen Krankheit, Hilflosigkeit oder Behinderung eines Kindes gewährt werden,<sup>207</sup> ebensowenig auf der Hand wie beim Pflege-Pauschbetrag des § 33 b Abs. 6 EStG oder bei der steuermindernden Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten alleinerziehender Eltern gemäß § 33 c EStG. Personelle Abgrenzungs- bzw. Zurechnungsfragen ergeben sich auch im Verhältnis der Bedarfe von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, soweit die Pauschbeträge des § 33 a Abs. 3 EStG aus Gründen gewährt werden, die nur in der Person eines der beiden Ehegatten vorliegen.

<sup>201</sup> Vgl. zur Verschonung von Unterhaltsaufwendungen u. 3. Kap.

<sup>202</sup> Die Unterscheidung zwischen Hausgehilfin und Haushaltshilfe wurde im SteuerreformG 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I, S. 1093, ohne sachliche Änderung durch den Begriff »Hilfe im Haushalt« ersetzt (vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO., § 33 a, grüne Seiten, Anm. II 1; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 33 a, Anm. 4 e).

<sup>203</sup> § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 a und b EStG: DM 1200 im Kalenderjahr, unverändert seit StÄndG v. 13.7.1961 (BGBl. I, S. 444, 622).

<sup>204</sup> § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG (Erhöhung des Freibetrags auf DM 1800 durch das SteuerreformG 1990).

<sup>205</sup> § 33 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 (DM 1200) und Nr. 2 (DM 1800) EStG.

<sup>206</sup> Vgl. § 33 b EStG zu den Pauschbeträgen für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen.

<sup>207</sup> § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 b, Nr. 2 EStG.



## 1) Systematisierungsansatz

Für eine bedarfsorientierte Systematisierung der Abzugstatbestände, die den Lebensbedarf der unterhaltsberechtigten Angehörigen des Steuerpflichtigen umfaßt, ist das Merkmal der *Außergewöhnlichkeit* weitgehend untauglich:<sup>208</sup> Es erfaßt in § 33 EStG atypische Bedarfe des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen, in § 33 a EStG dagegen typische Bedarfe der unterhaltsberechtigten Angehörigen<sup>209</sup> und zugleich atypische, im Gegensatz zu § 33 EStG jedoch näher benannte bzw. durch besondere Lebenslagen umschriebene Bedarfe des Steuerpflichtigen selber.<sup>210</sup>

Denkbar einfach erscheint demgegenüber eine Systematisierung, die die an dieser Stelle ohnehin nicht zu erörternden unterhaltsrechtlichen Beziehungen ausklammert<sup>211</sup> und sich anstelle eines bedarfsorientierten Konzepts vorläufig mit einem aufwendungsorientierten Ansatz begnügt. Auf diese Weise kann die Untersuchung zwar der äußeren Unterscheidung des Gesetzes zwischen den außergewöhnlichen Aufwendungen für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen in den §§ 33 ff. EStG und den gewöhnlichen, im Grundfreibetrag und in den Abzugstatbeständen für Sonderausgaben berücksichtigten Aufwendungen<sup>212</sup> folgen. Sie darf sich jedoch durch diesen aufwendungsorientierten Ansatz nicht dahingehend präjudizieren lassen, daß sie außergewöhnliche Aufwendungen i.S. des Einkommensteuerrechts und besonderen Bedarf i.S. des Sozialhilferechts ohne weiteres gleichsetzt.

## 2) Unterschiede zur Konzeption der Hilfe in besonderen Lebenslagen

Sozialhilfe in besonderen Lebenslagen wird nicht als Aufstockung einer in jedem Fall zu gewährenden Grundversorgung oder, wie dies bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen im Steuerrecht der Fall ist, einer in jedem Fall zu gewährenden Grundbedarfsentlastung geleistet. Der ursprünglichen, durch die Entwicklung der sozialen Realität jedoch stark verdeckten Zielsetzung des Sozialhilferechts entsprechend, sollte die Hilfe zum laufenden Lebensunterhalt eine geringere Bedeutung haben als die Hilfe in besonderen Lebenslagen.<sup>213</sup> Sozialhilfe war primär als Ausfallbürge in einer *besonderen* Lebenslage für den konzipiert, der seinen laufenden Lebensunterhalt selber erwerben kann. Innerhalb des insgesamt durch einen besonderen Ausnahmecharakter geprägten Sozialhilferechts sollte die Hilfe in besonderen Lebenslagen

<sup>208</sup> Vgl. bereits o. 1. Kap. C)I).

<sup>209</sup> Vgl. die Aufwendungen für den Unterhalt in Abs. 1 und für die Berufsausbildung in Abs. 1 und Abs. 2 des § 33 a EStG; vgl. zu den Besonderheiten des Ehegattenunterhalts o. 1. Kap. B)III)1).

<sup>210</sup> Vgl. o. bei FN 202 ff.

<sup>211</sup> Vgl. dazu u. 3. Kap.

<sup>212</sup> Vgl. zu dieser aufwendungsorientierten Unterscheidung: A. Arndt, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 33, Rdnr. B 44.

<sup>213</sup> Vgl. zu den Zielsetzungen und zum Funktionswandel der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. A)II).

den »Normalfall«, die laufende Hilfe zum Lebensunterhalt dagegen den Ausnahmefall bilden.<sup>214</sup>

Was die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen der Verschonung von gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwendungen anbelangt, so gilt innerhalb des Systems der steuerrechtlichen Abzugstatbestände grundsätzlich das Gegenteil: den »Normalfall« bildet die Steuerfreiheit der Aufwendungen für den im Grundfreibetrag und den Abzügen für Sonderausgaben zu berücksichtigenden typischen Bedarf. Außergewöhnlich, zumindest in Bezug auf den eigenen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen, ist das, was darüber hinausgeht.<sup>215</sup> Daraus ergeben sich besondere Anforderungen an die steuerrechtlichen Verschonungen in ihrer Eigenschaft als internalisierende Bestandsvoraussetzungen für die sozialrechtliche Grundannahme von der Möglichkeit zur Befriedigung des persönlichen Lebensbedarfs durch eigenes Erwerbseinkommen.<sup>216</sup> Sie lassen sich vorbehaltlich weiterer Präzisierung dahingehend zusammenfassen, daß die steuerrechtlichen Verschonungsvorschriften auch dort besonders gefordert sind, wo es um die Verwirklichung der ursprünglichen Zielsetzung der Sozialhilfe, d.h. des ursprünglichen Verhältnisses zwischen Hilfe zum Lebensunterhalt und Hilfe in besonderen Lebenslagen geht. Die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für außergewöhnlichen Bedarf darf daher *keinesfalls* restriktiver sein, als die Berücksichtigung des Aufwandes für den gewöhnlichen Lebensbedarf. Dies rückt die ausdrücklichen gesetzlichen und die im Wege einer restriktiven Auslegung ergänzten Beschränkungen bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen in den Vordergrund des Interesses und der Kritik.

## II) Die eingeschränkte Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen durch § 33 EStG

Der Gesetzgeber bekennt sich in § 33 EStG ausdrücklich zu einer *unvollständigen* steuerlichen Entlastung von Einkommen, das der Steuerpflichtige für zwangsläufigen Bedarf aufwenden muß: die Verschonung nur desjenigen Aufwandes, der »die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung ... übersteigt«,<sup>217</sup> stellt keine nachfassend konkretisierende Einschränkung einer aus Praktikabilitätsgründen zu weit gefaßten oder, wie beim Sonderausgabenabzug,<sup>218</sup> Lenkungswirkungen umfassenden Verschonung dar, handelt es sich bei den in Frage stehenden Einkünften doch von vornherein nur um solche, die »den Umständen nach notwendig sind ..., einen angemessenen Betrag (ohnehin) nicht übersteigen«<sup>219</sup> und hinsichtlich derer der Steuerpflichtige keinerlei

<sup>214</sup> AaO.

<sup>215</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung: A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 44 ff.

<sup>216</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>217</sup> § 33 Abs. 1 i. V.m. Abs. 3 EStG.

<sup>218</sup> Vgl. o. B)I).

<sup>219</sup> § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Dispositionsbefugnis hat, weil er sich ihnen aus »rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen« nicht darf entziehen können.<sup>220</sup>

1) Die Zumutbarkeitsregel des § 33 Abs. 3 EStG als Ausdruck eines verfehlten Verschonungskonzepts

Die Beschränkung des Abzugsbetrages auf den Teil der zwangsläufigen Aufwendungen, der eine zumutbare Belastung übersteigt, widerspricht den Anforderungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes. Davon abgesehen steht die Einschränkung der Verwirklichung von Belastungsgerechtigkeit entgegen.

a) Unterscheidung von der sozialhilferechtlichen Zumutbarkeit des Verweises auf eigenes Einkommen und Vermögen

Auf den ersten Blick miteinander vergleichbar scheinen die steuerrechtliche Verweisung auf die zumutbare Eigenbelastung als einschränkende Bedingung für eine Steuerverschonung einerseits und die Verweisung der sozialhilferechtlichen Zumutbarkeitsvorschriften auf eigenes Einkommen und Vermögen<sup>221</sup> als Negativvoraussetzung für die Gewährung von Hilfe in besonderen Lebenslagen andererseits. Der Unterschied zwischen den beiden Zumutbarkeitsgrenzen besteht indes darin, daß das Sozialhilferecht, der besonderen Zielsetzung von Hilfe in besonderen Lebenslagen entsprechend,<sup>222</sup> mit der Formulierung relativ großzügiger Zumutbarkeitsgrenzen einen *Mindestfreiraum* sichern will, der dem Hilfesuchenden die Gewähr dafür gibt, daß er das, was er in einer besonderen Lebenslage braucht, nicht auf Kosten einer Einschränkung seines laufenden Lebensunterhalts erwerben muß.<sup>223</sup> Aus diesem Grund gewährt Sozialhilfe dem, der seinen laufenden Lebensunterhalt selber verdient, einen größeren finanziellen *Freiraum*, als dem, der nicht nur in der besonderen Lebenslage, d.h. ausnahmsweise, sondern, darüber hinaus, laufend auf Hilfe zum Lebensunterhalt angewiesen ist. Diese, in den differenzierten sozialhilferechtlichen Zumutbarkeitsgrenzen als Konkretisierungen des Nachranggrundsatzes angelegten Anreize zur Selbsthilfe in besonderen Lebenslagen<sup>224</sup> finden in den abzugsbeschränkenden Zumutbarkeitsregeln des § 33 Abs. 3 EStG nicht die für das Verhältnis der beiden Teilrechtsordnungen geforderten Wirkungsbedingungen.<sup>225</sup> Vielmehr handelt es sich bei der Zumutbarkeitsgrenze um ein Hindernis, das der sozialhilferechtlichen Zielsetzung entgegenwirkt, indem es den »Abstand« zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung in einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechenden Weise verringert.

---

<sup>220</sup> AaO.

<sup>221</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>222</sup> AaO.

<sup>223</sup> AaO.

<sup>224</sup> AaO., B)II)1).

<sup>225</sup> Vgl. den Verweis in FN 216.

## b) Vorrang der Belastungs- vor der Entlastungsgerechtigkeit

Der Unterschied zwischen einer am Kriterium der Zumutbarkeit orientierten Entlastungs- und einer am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Belastungsgerechtigkeit besteht darin, daß erstere nicht nach einer Rechtfertigung der Belastung fragt, diese vielmehr als gegeben hinnimmt und lediglich um die Korrektur von Auswirkungen einer zu weit gehenden Belastung bemüht ist. Belastungsgerechtigkeit fragt dagegen zunächst nach einer Rechtfertigung der Belastung und lehnt diese von vornherein für Einkommen ab, das für die elementare Existenzsicherung unerläßlich ist.<sup>226</sup> Entlastungsgerechtigkeit ist insoweit ein verfehelter, zumindest ein »verspäteter« Ansatz. Er liegt der ursprünglichen gesetzlichen Konzeption zur Berücksichtigung eingeschränkter Leistungsfähigkeit durch eine Korrektur der tariflichen Belastungsentscheidung<sup>227</sup> aus Billigkeitsgründen, d.h. zur Vermeidung unzumutbarer Härten,<sup>228</sup> zu Grunde. Im Gegensatz zu dieser, erst auf die Auswirkung der Steuerschuld gerichteten Maßnahme steht der nach heutigem Verständnis vom Leistungsfähigkeitsprinzip gebotene Abzug des zwangsläufig aufgewendeten Einkommens von der Bemessungsgrundlage.<sup>229</sup> Obwohl § 33 EStG dieser Anforderung gerecht wird,<sup>230</sup> begründet seine zu Recht kritisierte Einordnung in die Gruppe der Tarifvorschriften<sup>231</sup> nicht nur einen Mangel des äußeren Systems. Vielmehr spiegelt die Berücksichtigung der zumutbaren »Eigenbelastung«<sup>232</sup> eine *materiellrechtliche* Schwäche der Norm. Die Wirkung auf die Bemessungsgrundlage ist nämlich von der im Gesetzeswortlaut angelegten Normkonzeption her gesehen nicht das Ziel, sondern das Mittel zu einer Ermäßigung der *Steuerschuld*.<sup>233</sup> Dieser belastungsorientierte Ansatz kommt auch dadurch zum Ausdruck, daß die zumutbare Eigenbelastung vom Gesamtbetrag

<sup>226</sup> Vgl. zu dieser grundlegenden Unterscheidung: P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rdnr. A 684, sowie o. 1. Kap. C)III).

<sup>227</sup> Vgl. neben § 7 Abs. 1 des Preuß. EStG vom 1. Mai 1851 (o. erster Teil, 1. Kap. I)3a), FN 88) § 19 Abs. 1 des Preuß. EStG vom 24. Juni 1891 (aaO., FN 111): »... Ermäßigung der Steuersätze ...«; zu dieser Wirkung o. 1. Kap. A)II)4b).

<sup>228</sup> Vgl. etwa § 56 EStG 1925 (EStG v. 10.8. 1925, RGBI. I, S. 189) sowie RFH, StuW 1927, Nr. 68 (Urt. v. 24.11.1926), daß zwischen dem Ausfall der Steuerforderung für die Allgemeinheit und der Rücksicht auf den Steuerpflichtigen abzuwägen sei; RFH, aaO., Nr. 316 (Urt. v. 28.5.1927) stellt darauf ab, ob die »Tragung der tarifmäßigen Steuer aus dem vollen steuerpflichtigen Einkommen dem Pflichtigen billigerweise (Hervorhebung nur hier) nicht mehr zugemutet werden kann«. Zur Rechtsprechung des BFH vgl. u. FN 253; zur Einordnung des § 33 EStG als Billigkeits- bzw. Härteregelung in der Literatur: F. Vangerow, StuW 1965, Sp. 657; K. Teichner, DSStR 1965, S. 159.

<sup>229</sup> Vgl. o. 1. Kap. C)III).

<sup>230</sup> Vgl. § 33 i.V.m. § 2 Abs. 4 EStG sowie P. Kirchhof, Gutachten, S. F 9 ff., F 67.

<sup>231</sup> K. Tipke, StuW 1975, S. 158; W. Jakob/R. Jüptner, StuW 1983, S. 206 ff., 207 f. m.w.Nachw.; a.A.: E. Eisenberg, Probleme und Reformüberlegungen, StbJb 1968/69, S. 297 ff., 301 f. mit Hinweis auf die Gesetzssystematik.

<sup>232</sup> So noch § 33 Abs. 1 EStG 1971 (BGBl. I, S. 1881).

<sup>233</sup> Gem. § 33 Abs. 1 EStG »... wird auf Antrag die Einkommensteuer (!) dadurch ermäßigt (!), daß...vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird«. Auf eine Ermäßigung der Steuerschuld stellt auch BFHE 85, S. 83 ff., 87 (Urt. v. 14.12.1985) ab.

der Einkünfte<sup>234</sup> und nicht von der Art des Aufwands bzw. des Bedarfs abhängig ist.

Besonders problematisch ist auch die Staffelung der zumutbaren Belastung nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte,<sup>235</sup> weil auf diese Weise bei der Bestimmung der Bezugsgröße für die Zumutbarkeit nicht nur die leistungsfähigkeitsmindernde Belastung durch Sonderausgaben, sondern auch die durch die benannten außergewöhnlichen Belastungen nach Maßgabe der §§ 33 a und 33 c EStG unberücksichtigt bleibt.<sup>236</sup> Der vom Bundesfinanzhof<sup>237</sup> für eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Anwendung des § 33 Abs. 1 Satz 2 EStG 1954<sup>238</sup> i.V.m. § 64 EStDV 1954 für notwendig erachtete Bezug auf das Einkommen, das für außergewöhnliche Aufwendungen tatsächlich »zur Verfügung steht«,<sup>239</sup> wird also de lege lata nicht erfüllt. Mit dieser, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung belastenden Hypothek ist auch die Abstufung der Zumutbarkeitsgrenzen nach dem Familienstand und der Kinderzahl beschwert, die sich besonderer Kritik vor allem wegen ihrer realitätsfremden Grenzziehung und unzureichenden Differenzierung<sup>240</sup> ausgesetzt sieht. Festzuhalten bleibt, daß eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte und dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz verpflichtete Besteuerung keine Rechtfertigung für eine nur eingeschränkte Berücksichtigung zwangsläufiger Aufwendungen durch einkommensabhängige Zumutbarkeitsgrenzen erlaubt.<sup>241</sup> Mögen auch diese Zumutbarkeitsgrenzen nur de lege ferenda zu beiseitigen sein,<sup>242</sup> so verbietet dieses Ergebnis in jedem Fall eine enge Auslegung des § 33 EStG.

## 2) Das Prinzip der Vorteilsanrechnung und die Gegenwerttheorie

Obwohl die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nicht mehr als Tribut an die Billigkeit, sondern als eine vom Leistungsfähigkeitsprinzip gebotene Verschonung von indisponiblen Aufwand zu verstehen ist, fehlt der herrschenden Meinung zuweilen die klare Distanz zu der engen Auslegung des

<sup>234</sup> Vgl. § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG.

<sup>235</sup> § 33 Abs. 3 i.V.m. § 2 Abs. 4 EStG.

<sup>236</sup> Vgl. § 2 Abs. 3 EStG und zur Kritik: A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. D 2.

<sup>237</sup> BFHE 85, S. 83 ff., 86 (Urt. v. 14.12.1965).

<sup>238</sup> BGBl. 1954 I, S. 373.

<sup>239</sup> BFHE, aaO., mit der Auffassung, daß es gerechtfertigt sei, vor der Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung besondere, nach dem EStG anerkannte Lebenshaltungskosten (im Streitfall Aufwendungen nach § 33 a EStG) vom Einkommen abzuziehen.

<sup>240</sup> Vgl. dazu die Zahlenbeispiele bei A. Arndt, aaO., Rdnr. D 4.

<sup>241</sup> Vgl. A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. D 1; J. Lang, StuW 1983, S. 103 ff., 124; ders., Die Bemessungsgrundlage, S. 619; a.A.: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 33, Anm. 216 mit Hinweis darauf, daß das Nettoprinzip selbst im Bereich der Einkommenserzielung nicht durchgehend verwirklicht sei; Littmann/Borggreve, EStG, § 33, Rdnr. 41 mit Hinweis auf den Billigkeitscharakter (!) der Vorschrift.

<sup>242</sup> Für eine ersatzlose Streichung des § 33 Abs. 3 EStG: A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. D 4.

§ 33 EStG, wie sie vor allem in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nach wie vor praktiziert wird.

Dabei geht es für ein soziales Steuerrecht vor allem um die Berücksichtigung von aufwandsvermindernden Vorteilen durch Leistungen Dritter oder durch Sozialleistungen. Ein weiterer Problembereich betrifft die Frage, inwieweit Aufwendungen außer Betracht bleiben dürfen, für die der Steuerpflichtige ein Äquivalent in der Form eines »Gegenwertes« erlangt hat.

#### a) Zeitlich-funktionale Konkretisierung der Saldierungsregel bei der Vorteilsanrechnung

Die Vorteilsanrechnung soll nach h.M.<sup>243</sup> und ständiger Rechtsprechung<sup>244</sup> gewährleisten, daß nur diejenigen Aufwendungen steuermindernd berücksichtigt werden, die den Steuerpflichtigen wirtschaftlich *endgültig* belasten. Das Belastungsprinzip trägt dem Umstand Rechnung, daß Aufwendungen i.S. des § 33 EStG abweichend vom Begriff der Aufwendungen in den Bestimmungen über den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug<sup>245</sup> nicht als Ausgabe, sondern als Nettobetrag von Ausgaben verstanden werden müssen.<sup>246</sup> Danach scheidet eine Berücksichtigung von Aufwendungen aus, soweit der Steuerpflichtige steuerfreien<sup>247</sup> Aufwendersatz von dritter Seite oder Vorteile in Form von Kosteneinsparungen<sup>248</sup> erhält.<sup>249</sup> Unsicherheit, teilweise auch Uneinigkeit besteht jedoch über das für eine Saldierung erforderliche Verhältnis zwischen dem Aufwand und der Ersatzleistung. Vergleichbar mit den Anforderungen für die Einschränkung des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben in den Fällen eines Ausgleichs dieser Aufwendungen durch steuerfreie Einnahmen<sup>250</sup> erlaubt der Bundesfinanzhof<sup>251</sup> eine Vorteilsanrech-

<sup>243</sup> A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 18; Schmidt/Drenseck, EStG, § 33, Anm. 4 e); Littmann/Borggreve, EStG, § 33, Rdnr. 20; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 241), Anm. 44, die insoweit nicht auf das Fehlen der Belastung, sondern auf das Fehlen der Außergewöhnlichkeit abstellen; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 518 ff.; K. Teichner, DStR 1965, S. 159; H. Stuhldreier, DStZ 1984, S. 606; Ch. Trzaskalik, StuW 1985, S. 222 ff., 226.

<sup>244</sup> BFHE 65, S. 250 f. (Urt. v. 19.7.1957); 73, S. 687, 688 (Urt. v. 15.9.1961); 80, S. 200, 201 (Urt. v. 26.6.1964); 104, S. 63, 64 f. (Urt. v. 22.10.1971); 113, S. 367, 368 (Urt. v. 21.8.1974); 136, S. 396, 397 (Urt. v. 30.7.1982).

<sup>245</sup> §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>246</sup> J. Lang, aaO. (FN 243), m.w.N.; zum Verhältnis zwischen dem Belastungsprinzip i.S. des § 33 EStG und dem Abflußprinzip des § 11 EStG: A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 16 f.

<sup>247</sup> Vgl. neben den Nachweisen in FN 243, 244 zur Steuerfreiheit der Ersatzleistung: BFHE 115, S. 357 f. (Urt. v. 14.3.1975).

<sup>248</sup> Zur grundsätzlichen Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis bei krankheitsbedingter Heimunterbringung: BFHE 65, S. 298 f. (Urt. v. 26.7.1957); 128, S. 230, 234 (Urt. v. 22.6.1979); 131, S. 381, 383 (Urt. v. 22.8.1980).

<sup>249</sup> Schenkungen sind vom Vorteilsausgleich ausgenommen (BFHE 104, S. 63, 64).

<sup>250</sup> Vgl. o. B)II)2)a).

<sup>251</sup> BFHE 104, aaO. (FN 244), S. 65 zur Anrechnung von Bezügen aus einer Krankenhaus-tagegeldversicherung. Ein Rechtsanspruch auf die Leistung muß nicht bestehen (BFHE 65, aaO. (FN 248), S. 250 f.).

nung, wenn »eine enge Bindung zwischen Aufwand und Ersatz« besteht. Obwohl er diese »Einschränkung« unter Bezug auf das Beispiel einer vom Unfallverursacher »ausgelösten« Ersatzleistung durch das Erfordernis einer kausalen Verbindung zwischen Aufwand und Ersatzleistung präzisiert,<sup>252</sup> unterstreicht der Senat seine Argumentation mit »Billigkeitserwägungen, die der Regelung des § 33 EStG immanent sind.«<sup>253</sup> Zwar treten diese Erwägungen in der Entscheidung zur Anrechnung von Bezügen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung<sup>254</sup> hinter eine Begründung zurück, die den Unterschied zwischen der Krankenhaustagegeldversicherung und der Krankentagegeldversicherung zu Recht *funktional* bestimmt.<sup>255</sup> Dennoch fehlt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Problemereich der Vorteilsanrechnung eine »konsequente Grundlinie.«<sup>256</sup> Dies wird auch in der Entscheidung<sup>257</sup> zur Zulässigkeit einer Vorteilsanrechnung in den Fällen deutlich, in denen die Ersatzleistung (der Vorteil) nicht mehr im Veranlagungszeitraum der Aufwendung zufließt. Mit der Begründung, daß das sog. Abflußprinzip des § 11 EStG bei § 33 EStG gegenüber dem Belastungsprinzip zurückzutreten habe, weil § 33 EStG eine Tarifvorschrift (sic!) sei,<sup>258</sup> meint der BFH, daß eine Belastung durch Krankheitskosten i.S. des § 33 EStG insoweit nicht vorliege, als in den Folgejahren Ersatzleistungen mit Sicherheit zu erwarten seien.<sup>259</sup> Diese von A. Arndt<sup>260</sup> als mit dem Belastungsprinzip vereinbar angesehene Entscheidung wird von Herrmann/Heuer/Raupach<sup>261</sup> zu Recht mit dem Argument kritisiert, daß es für die Frage des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung entscheidend auf die im Jahr des Abflusses der Aufwendungen geminderte Leistungsfähigkeit ankomme. Die Entscheidung zeigt, daß sich das Belastungsprinzip in diesem Zusammenhang als eine gegenüber dem auf die Periodizität der Einkommensteuer abgestimmten Leistungsfähigkeitsprinzip unsachgemäße, eher dem Billigkeitsgedanken zuzuordnende Beschränkung erweist.

<sup>252</sup> BFHE 104, aaO.

<sup>253</sup> BFHE 113, aaO. (FN 244), S. 369; vgl. auch: BFHE 80, S. 200, 202 (Urt. v. 26.6.1964); 115, S. 357 f., 358 (Urt. v. 14.3.1975).

<sup>254</sup> O. FN 251.

<sup>255</sup> Danach (aaO., S. 65 f.) werde die Krankentagegeldversicherung für den Fall der Arbeitsunfähigkeit unabhängig von den Krankheitskosten gezahlt. Sie könne daher, anders als die Krankenhaustagegeldversicherung nicht aufwandsmindernd berücksichtigt werden, vgl. BFHE 73, S. 687, 688: »soweit der Versicherungsvertrag die Minderung des Risikos der eigentlichen und unmittelbaren Krankheitskosten bezweckt«; wenig differenzierend allerdings BFHE 80, aaO., S. 202, mit der Auffassung, daß die Krankheitskosten eines Jahres einen einheitlichen Komplex bildeten. Zu dieser Problematik: Jüsgen, DStZ 1960, S. 350; H.-G. Horlemann, BB 1980, S. 1837.

<sup>256</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 241), Anm. 44.

<sup>257</sup> BFHE 113, aaO. (FN 244), S. 369.

<sup>258</sup> BFHE, aaO.; in BFHE 136, S. 396, 398 (Urt. v. 30.7.1982) hat das Gericht zwar seine Auffassung von der Nichtanwendbarkeit des § 11 EStG im Rahmen des § 33 EStG, nicht aber die Einstufung des § 33 EStG als Tarifvorschrift ausdrücklich aufgegeben.

<sup>259</sup> BFHE 136, aaO. (FN 258).

<sup>260</sup> A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 22.

<sup>261</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 241), Anm. 44.

Darüber hinaus widerspricht es sogar dem sozialhilferechtlichen Gebot, nur tatsächlich bereite Mittel des Hilfesuchenden anspruchsmindernd zu berücksichtigen.<sup>262</sup> Daß Aufwendungen i.S. des § 33 EStG nur als Netto-Aufwendungen Berücksichtigung finden dürfen, gewährleistet auch das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung als subjektives *Nettoprinzip*. Darüber hinaus erlaubt und gebietet sein Bezug auf den Veranlagungszeitraum, *zeitlich indisponiblen* Bedarf auch zeitnah zu berücksichtigen.

#### b) Individuell-funktionale Konkretisierung der Gegenwerttheorie

Ähnlich zu der Berücksichtigung von Vorteilen auf der Seite der *Aufwandsentstehung* geht es der Gegenwerttheorie auf der Seite der *Aufwandsverwendung* um die Einschränkung bzw. um den Ausschluß einer Steuerverschonung, soweit der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen einen wirtschaftlich erfaßbaren Gegenwert erlangt.<sup>263</sup> Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht, auch in Bezug auf die Gegenwerttheorie, in einer Tradition, die § 33 EStG als Billigkeitsvorschrift versteht.<sup>264</sup> »Eine Unbilligkeit, die eine Herabsetzung der tariflichen Einkommensteuer (!) rechtfertigt«, setzt danach voraus, daß ein Steuerpflichtiger Teile seines Einkommens »ohne greifbaren Gegenwert« ausgeben muß.<sup>265</sup> Ein solcher, den Abzug ausschließender Gegenwert werde erlangt, wenn etwa jungvermählte Eheleute gezwungen seien, Möbel und Einrichtungsgegenstände aus ihrem eigenen Einkommen anzuschaffen,<sup>266</sup> wenn »verlorene Baukostenzuschüsse« geleistet,<sup>267</sup> im Fall der Behinderung eine Geschirrspülmaschine angeschafft<sup>268</sup> oder andere, zwar durch eine Behinderung veranlaßte, aber doch marktgängige Um- bzw. Einbauten in einer Wohnung vorgenommen würden.<sup>269</sup> Einschränkungen dieser Rechtsprechung ergeben sich insofern, als sie es für zulässig hält, einen erlangten Gegenwert außer Acht zu lassen, wenn der Aufwand durch Ereignisse veranlaßt worden sei, die aus »dem normalen Geschehensablauf weit herausragen«, die man unter den »Begriff der »höheren Gewalt« im engeren Sinne« bringen könne.<sup>270</sup> Derartige Ausnahmen nimmt der Bundesfinanzhof für Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung an, wenn der Verlust auf »einem »unabwendbaren Ereignis« beruht« und wenn es sich um Gegenstände handelt, die

<sup>262</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)aa)(1).

<sup>263</sup> Umfassend: *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 530 ff.

<sup>264</sup> Vgl. bereits o. bei FN 228 ff., sowie speziell im Zusammenhang mit der Gegenwerttheorie: *BFHE* 71, S. 160, 162 (Urt. v. 20.5.1960); 82, S. 535, 538 (Urt. v. 9.4.1965); jeweils mit Hinweis auf die Vergleichbarkeit des § 33 EStG mit der Billigkeitsvorschrift des § 131 AO.

<sup>265</sup> *BFHE* 82, aaO.

<sup>266</sup> *BFHE* 82, aaO.; vgl. auch: *BFHE* 21, S. 1, 4 (Beschl. v. 13.12.1966).

<sup>267</sup> *BFHE* 71, aaO.; vgl. auch: *BFHE* 111, S. 491, 492 f. (Urt. v. 15.2.1974, zur Umstellung der Versorgung auf Erdgas); 118, S. 24, 25 f. (Urt. v. 23.1.1976, zum Einbau von schalldämmenden Fenstern).

<sup>268</sup> *BFHE* 113, S. 301, 303 (Urt. v. 21.8.1974).

<sup>269</sup> *BFHE* 138, S. 73, 76 f. (Urt. v. 4.3.1983).

<sup>270</sup> *BFHE* 111, S. 491, 493 (Urt. v. 15.2.1974).



zur angemessenen Auffüllung von Hausrat und Kleidung üblicherweise notwendig sind.<sup>271</sup>

Diese Einschränkungen der Gegenwerttheorie gehen auf § 33 a EStG 1950<sup>272</sup> zurück, der bestimmten von Kriegsfolgen betroffenen Personen nach dem Familienstand gestaffelte Freibeträge gewährte, soweit sie ihren »Hausrat und die Kleidung infolge Kriegseinwirkung« verloren hatten.<sup>273</sup> »Zusammenfassend ... dahin präzisieren« will der Bundesfinanzhof<sup>274</sup> seine Rechtsprechung, daß die Gegenwertlehre »grundsätzlich nur dann von Bedeutung« sei, wenn der durch den Aufwand erlangte Gegenstand nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern »auch für andere Personen von Wert sein kann und damit eine gewisse Marktfähigkeit besitzt, die wiederum in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt«. Das Bundesverfassungsgericht<sup>275</sup> hat die Gegenwerttheorie als eine zulässige Konkretisierung des § 33 EStG bestätigt. Auch die überwiegende Literatur<sup>276</sup> folgt, mit deutlich ablehnender Ausnahme bei Herrmann/Heuer/Raupach,<sup>277</sup> der Auffassung des Bundesfinanzhofs, häufig jedoch mit der einschränkenden Kritik, daß sich die Ergebnisse der Rechtsprechung bereits auf eine sachgerechte Interpretation der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit stützen ließen.<sup>278</sup>

Kritik gebührt der Gegenwerttheorie bereits aus dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips. Erste Hinweise in diese Richtung finden sich bei G. Felix,<sup>279</sup> der zutreffend darauf hinweist, daß die Frage nach der Berücksichtigung des Vermögens »auf einer anderen Ebene« liege, als die Beurteilung der Leistungsfähigkeit.<sup>280</sup> K. Tipke und J. Lang<sup>281</sup> bemerken, daß der Gegenwert

<sup>271</sup> Zusammenfassend: BFHE 111, aaO. (FN 270); vgl. i. e.: BFHE 67, S. 273, 274 (Urt. v. 8.8.1954, abgelehnt bezüglich der Aufwendungen für die Anschaffung eines Fernsehgerätes); BFHE 71, S. 637 (Urt. v. 23.9.1960); 120, S. 47, 48 (Urt. v. 3.9.1976, abgelehnt für Aufwendungen zur Neuanschaffung von Kleidungsstücken, die im Urlaub gestohlen wurden).

<sup>272</sup> BGBl. I, S. 95.

<sup>273</sup> Vgl. zu § 33 a EStG 1950: Blümich/Falk, EStG, 7. Aufl. 1955 und BFHE 56, 773 ff. (Urt. v. 16.10.1952); zum Beleg einer Anknüpfung der neueren Rechtsprechung an diese Vorschrift: BFHE 111, aaO. (FN 270): eine Außerachtlassung der Gegenwertlehre sei nicht möglich, »wo Eingriffe in den Bestand des Hausrats ... durch Maßnahmen ausgelöst werden, die mit den Fällen von Katastrophen oder katastrophenähnlichen Sachverhalten nicht verglichen werden können«; vgl. auch: BFHE 120, aaO. (FN 271).

<sup>274</sup> BFHE 138, aaO. (FN 269), S. 76, zur Nichtberücksichtigung des Aufwandes für behinderungsbedingte bauliche Veränderungen.

<sup>275</sup> BVerfGE 21, S. 1 ff., 4 (Beschl. v. 13.12.1966) zur Nichtberücksichtigung von Erstaustattungsaufwand von jung verheirateten Eheleuten.

<sup>276</sup> A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 24 ff.; Littmann/Borggreve, EStG, § 33, Rdnr. 18 f.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 243), Anm. 4 d; Lademann/Fitsch, EStG, § 33, Anm. 35; P. Kirchhof, aaO. (FN 230), S. F 65.

<sup>277</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 241), Anm. 40 insbesondere mit der Begründung, daß die dogmatischen Grundlagen ungeklärt seien.

<sup>278</sup> A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 1 ff., B 36; W. Jakob/R. Jüptner, StuW 1983, S. 206 ff., 208; Ch. Rasenack, DB 1983, S. 1272 ff., 1275; E. Littmann, FR 1959, S. 59; E. Eisenberg, FR 1974, S. 581 ff., 583; G. Felix, FR 1956, S. 514.

<sup>279</sup> G. Felix, aaO.

<sup>280</sup> Vgl. zu einer ähnlichen Problematik bei § 10 e EStG o. B)II)3)b)bb).

<sup>281</sup> K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, S. 372.

»für die Steuerzahlung nicht disponibel« sei und *J. Lang*<sup>282</sup> betont, daß der Maßstab subjektiver Leistungsfähigkeit eine Abgrenzung der persönlichen Abzüge gebiete, die darauf abstelle, »welcher Art der Gegenwert«<sup>283</sup> sei. Ist der Gegenwert selber »existentiell notwendig«,<sup>284</sup> kommt also dessen »Versilberung nicht in Betracht«,<sup>285</sup> weil er einen existentiell notwendigen Bedarf des Steuerpflichtigen deckt, dann kann gerade die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Marktfähigkeit<sup>286</sup> des durch den Aufwand erlangten Gegenwertes, die ja auch auf *andere* Personen als den Steuerpflichtigen abstellt, keinen Bestand haben. Sie bedeutet im Ergebnis nichts anderes als die Verneinung einer *individuellen*<sup>287</sup> Indisponibilität des zum Zwecke der Bedarfsbefriedigung erlangten Gegenstandes mit der Begründung, daß dieser Gegenstand allgemein disponibel, per se »marktfähig« sei.<sup>288</sup>

Die i.S. von *J. Lang*<sup>289</sup> nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebotene Berücksichtigung der Art des Gegenwertes versteht subjektive Leistungsfähigkeit *lege artis* als *individuelle* subjektive Leistungsfähigkeit.<sup>290</sup> Ist der Gegenwert für den einzelnen, also *individuell* indisponibel, weil er ihn zur Befriedigung eines zwangsläufigen Bedarfs benötigt, dann kann die steuerliche Berücksichtigung des dafür aufgewendeten Einkommens nicht mit der Begründung versagt werden, daß das, was diesen Gegenwert repräsentiert, für *andere* Personen marktfähig ist. Soweit der Bundesfinanzhof<sup>291</sup> darauf abstellt, daß der Gegenwert (zeitlich) *nach* seinem Gebrauch (die behindertengerechte Heizung) durch Ablösung realisiert werden könne, ist ihm bereits das im Zusammenhang mit der Lehre vom Vorteilsausgleich formulierte Argument der *zeitlichen Indisponibilität* des persönlichen Bedarfs<sup>292</sup> entgegenzuhalten.

Die individuell-funktionale Konkretisierung der Gegenwerttheorie erfüllt durch den Verzicht auf das Merkmal der Marktfähigkeit eine wichtige Voraussetzung für eine Interpretation des § 33 EStG, die, vergleichbar mit der Hilfe in besonderen Lebenslagen,<sup>293</sup> eine differenzierte Berücksichtigung gerade einer untypischen, d.h. einer i.S. des Sozialhilferechts besonderen Lage des einzelnen Rechnung tragen kann. So gesehen kann die Anschaffung einer Geschirrspülmaschine für eine unter Muskelschwund leidende Ehefrau<sup>294</sup> ebenso

<sup>282</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 531.

<sup>283</sup> Hervorhebung bei *J. Lang*, aaO.

<sup>284</sup> *J. Lang*, aaO.

<sup>285</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1974, S. 340 ff., 347.

<sup>286</sup> Vgl. o. bei FN 274.

<sup>287</sup> Vgl. zum Individualisierungsgrundsatz o. I. Kap. B).

<sup>288</sup> *BFHE*, aaO. (FN 274).

<sup>289</sup> *J. Lang*, o. FN 282.

<sup>290</sup> Vgl. den Verweis in FN 287.

<sup>291</sup> *BFHE*, aaO.

<sup>292</sup> Vgl. o. a).

<sup>293</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>294</sup> Vgl. die ablehnende Entscheidung des *BFH*, o. FN 268; ablehnend auch: *K. Tipke*, *StuW* 1975, S. 152 ff., 158; grundsätzlich offen insoweit: *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 531.

als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wie die mit dem Argument der Marktfähigkeit unberücksichtigt gebliebene behindertengerechte Heizung und die behindertengerechte Brausetasse.<sup>295</sup> Für die Bewertung der sozialen Reichweite steuerlicher Verschonungstatbestände sind diese Fälle deshalb von grundlegender Bedeutung, weil Aufwendungen für behindertengerechtes Wohnen im unmittelbaren Grenzbereich zu entsprechenden Leistungen der Sozialhilfe in besonderen Lebenslagen stehen.<sup>296</sup> In diesem Bereich liegt eine vergleichsweise geringe steuerliche Verschonung als Voraussetzung bzw. als Bedingung<sup>297</sup> für Selbsthilfe und für Hilfe im Familienverband<sup>298</sup> unmittelbar »neben« hohem Aufwand, der der Allgemeinheit für eine Heimunterbringung des Behinderten erwachsen würde.

Von diesen Sonderbedarfen unterscheiden sich die Aufwendungen für die Beschaffung von existenznotwendiger Kleidung und existenznotwendigem Hausrat. *Kein* Problem der Gegenwerttheorie ist die Vorentscheidung, ob und inwieweit derartige Aufwendungen von einem realitätsgerechten Grundfreibetrag umfaßt sein sollten und wie die Schwelle zur außergewöhnlichen Belastung zu bestimmen ist.<sup>299</sup> Daß die Abgrenzung zwischen der gewöhnlichen und der außergewöhnlichen Belastung der Entscheidung über die Berücksichtigung eines Gegenwertes vorgelagert ist, ergibt sich für die Bedarfe Hausrat und Kleidung sogar aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die das »unabwendbare Ereignis« als eine von mehreren Bedingungen für die Nichtberücksichtigung eines Gegenwertes ansieht.<sup>300</sup> Danach bliebe als Argument für die Berücksichtigung eines Gegenwertes auch in diesen Fällen nur die Erlangung eines marktfähigen Vorteils.<sup>301</sup> Dabei ist jedoch bezüglich der Bedarfe Hausrat und Kleidung über die bereits dargelegte Kritik an der Gegenwerttheorie hinaus zu berücksichtigen, daß Hausrat und Kleidung nicht nur Gebrauchsgüter, sondern relativ schnell an Markt(!)-Wert verlierende *Verbrauchsgüter* sind. An ihnen wird besonders deutlich, daß als Gegenwert nicht berücksichtigt werden darf, was für die Befriedigung eines individuellen Bedarfs *erforderlich* ist, sondern allenfalls das, was als *Mehrwert* darüber hinausgeht. Dabei ist zu beachten, daß das Steuerrecht mehr verschonen muß als das, was Sozialhilfe gewährt.<sup>302</sup> Unter diesen Prämissen bedeutet die individuell-funktionale Konkretisierung der Gegenwerttheorie, daß auf die Marktgängigkeit bzw. auf den Verkehrswert eines Gegenwertes »auch für andere Personen«<sup>303</sup> nicht abgestellt werden darf, solange das Äquivalent der Aufwendung dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung eines existenznotwendigen Bedarfs

<sup>295</sup> BFHE, aaO., S. 77.

<sup>296</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>297</sup> AaO., 2. Kap. B)III)2).

<sup>298</sup> Vgl. zu diesen Zielsetzungen der Sozialhilfe aaO., 3. Kap. B)II).

<sup>299</sup> Darauf stützt sich auch die in FN 278 angeführte Kritik an der Gegenwertlehre.

<sup>300</sup> Vgl. o. bei FN 271.

<sup>301</sup> Vgl. o. bei FN 274.

<sup>302</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>303</sup> BFHE, aaO. (FN 274).

dient, vor allem dann nicht, wenn mit der Bedarfsbefriedigung der Verbrauch des »Gegenwerts« untrennbar verbunden ist.

### 3) Die Gruppenvergleichsformel des § 33 Abs. 1 EStG als Hindernis für eine bedarfsgerechte Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG setzt die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen voraus, daß dem Steuerpflichtigen größere Aufwendungen erwachsen, als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes. In dieser »Gruppenvergleichsformel«<sup>304</sup> liegt, zumindest nach dem Wortlaut des Gesetzes, die zentrale Aussage über den Unterschied zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen (größeren) Belastungen. Aufwendungen, die danach keine außergewöhnlichen Belastungen sind, unterfallen entweder der unbeachtlichen privaten Einkommensverwendung oder aber den gewöhnlichen Belastungen. Letztere unterscheiden sich von den außergewöhnlichen Belastungen des § 33 EStG vor allem dadurch, daß sie völlig unabhängig von den persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen zu berücksichtigen sind. Entsprechende Verschonungen werden grundsätzlich bedarfsabhängig gewährt: beim Grundfreibetrag auf der Basis eines typisierten und pauschalieren Minimalbedarfs, den jeder Steuerpflichtige unabhängig von der Höhe seines Einkommens hat,<sup>305</sup> bei den Sonderausgaben<sup>306</sup> nach näherem Nachweis tatsächlich bestehenden bzw. befriedigten Bedarfs,<sup>307</sup> in jedem Fall aber unter Berücksichtigung zusätzlicher, durch die Familienverhältnisse erhöhter Bedarfe.<sup>308</sup> Auf den Familienstand<sup>309</sup> und somit auf ein zumindest im Ansatz und sehr allgemein *bedarfsbezogenes* Merkmal kommt es aber nach ausdrücklicher Tatbestandsvorgabe in der Gruppenvergleichsformel, zumindest neben den Einkommens- und Vermögensverhältnissen, auch für die Bejahung einer außergewöhnlichen Belastung an. Die Gegenüberstellung der Entlastungsgründe für gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwand zeigt also die Besonderheit, daß gewöhnliche Aufwendungen allein bedarfsorientiert, also von der Seite der Einkommensverwendung her bestimmt sind, während in der Gruppenvergleichsformel ein Vergleichsmaßstab vorgegeben ist, der zunächst von der Seite der Einkommensentstehung, im Ansatz aber auch bedarfsorien-

<sup>304</sup> J. Lang, aaO. (FN 243), S. 584.

<sup>305</sup> Vgl. o. A).

<sup>306</sup> Vgl. o. B).

<sup>307</sup> AaO. II), 1), 2), 3).

<sup>308</sup> Beispiele bilden, vom Ehegattensplitting (dazu o. 1. Kap. B)III)1), u. 3. Kap. A) ausgehend, die Verdoppelung des Grundfreibetrages bei zusammen veranlagten Ehegatten (aaO.), die Berücksichtigung von Ausbildungskosten des Ehegatten im Rahmen des Sonderausgabenabzugs (o. B)II)2)) sowie die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder und andere Angehörige (u. 3. Kap. B), C)).

<sup>309</sup> Das Tatbestandsmerkmal gleicher Familienstand ist i.S. von gleichen Familienverhältnissen zu verstehen (A. Arndt, aaO. (FN 212), Rdnr. B 39; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 241), Anm. 51; EStR Abschnitt 186 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2).

tiert, d.h. von der Seite der Einkommensverwendung<sup>310</sup> her bestimmt ist. Diesen Anspruch muß eine bedarfsorientierte Auslegung aufgreifen.

#### a) Bedarfsorientierte Auslegung der Gruppenvergleichsformel

Die im Hinblick auf die Einkommensentstehung und auf die Einkommensverwendung »zweiseitige« Ausrichtung der Gruppenvergleichsformel des § 33 Abs. 1 EStG wurde bisher, soweit ersichtlich, noch nicht diskutiert. Unter dem Aspekt ihrer Orientierung an der Einkommensentstehung wird sie jedoch von *J. Lang*<sup>311</sup> scharf kritisiert: rechtssystematisch unhaltbar seien danach insbesondere die Maßstäbe gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, die ein »historisches Stück deutscher Klassengesellschaft, ein sozialschichtbezogenes Gerechtigkeitsdenken prägen, das sich in der Gesellschaft der Bundesrepublik überlebt haben dürfte«. Es wird darauf hingewiesen,<sup>312</sup> daß die Einkommensverhältnisse i.S. der Formel keine rechtstechnische Bedeutung haben, daß sie auch steuerfreie Einnahmen umfassen, daß die Vermögensverhältnisse gleichfalls umfassend und daß gleicher Familienstand auch i.S. gleicher Familienverhältnisse zu verstehen sei. Darüber hinaus wird betont, daß sich der Maßstab für die Außergewöhnlichkeit nicht aus einem Vergleich zwischen Belasteten und ähnlich Belasteten, sondern aus einem Vergleich zwischen Belasteten und Unbelasteten ergeben muß.<sup>313</sup> Im Vordergrund der Kritik muß jedoch stehen, daß die in dem Merkmal des Familienstandes bzw. der Familienverhältnisse ohnehin sehr undeutlich angelegte Orientierung an einem verbrauchs- bzw. bedarfsbezogenen Kriterium durch die an erster Stelle des Tatbestandes stehenden Einkommensverhältnisse relativiert bzw. verdeckt wird. Mit dieser Anknüpfung wird, das ist ganz entscheidend, zur Bestimmung der richtigen Bemessungsgrundlage (!)<sup>314</sup> dort angesetzt, wo erst die tarifliche Belastungsentscheidung, nicht aber die Entscheidung über die Berücksichtigung eines indisponiblen Aufwands ansetzen darf.<sup>315</sup> Allein sachgerecht ist es daher, den Schwerpunkt der Auslegung auf das im Tatbestandsmerkmal des Familienstandes bzw. der Familienverhältnisse angedeutete und, insoweit sachlich richtig, auf die Bemessungsgrundlage bezogene Kriterium des Bedarfs zu legen. Obwohl in der Literatur überwiegend<sup>316</sup> und dem Wort-

<sup>310</sup> Vgl. zu dieser, für das Leistungsfähigkeitsprinzip besonderen Unterscheidung o. 1. Kap. A)II)1)b).

<sup>311</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 585.

<sup>312</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 241), Anm. B 39.

<sup>313</sup> *A. Arndt*, aaO. (FN 212), Rdnr. B 42; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 241), Anm. 51; *W. Jakob/R. Jüptner*, aaO. (FN 278); *E. Eisenberg*, StJb 1968/69, S. 297 ff., 304 f.; *F. Oswald*, DStR 1965, S. 613 ff., 615.

<sup>314</sup> Vgl. o. bei FN 229 f.

<sup>315</sup> Vgl. zu der Notwendigkeit, indisponiblen Aufwand bereits bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen o. 1. Kap. C)III).

<sup>316</sup> *A. Arndt*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 33, Rdnr. B 40; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 33, Anm. 51; *Littmann/Borggreve*, EStG § 33, Rdnr. 16, 16 a; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 33, Anm. 4 f; *Blümich/Oepen*, EStG, § 33, Rz. 100 ff.; *Lademann/Fitsch*, EStG, § 33, Anm. 42 ff.

laut der Gruppenvergleichsformel entsprechend, nicht allein auf die Einkommensverhältnisse abgestellt wird, werden, ohne den hier aufgedeckten bedarfsorientierten Ansatz in § 33 a Abs. 1 EStG anzusprechen und zu bewerten, dennoch sachgerechte Ergebnisse erzielt. Dafür ist entscheidend, daß nicht allein auf die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen, sondern, entgegen dem Wortlaut des Gesetzes, auch auf die Außergewöhnlichkeit des die Aufwendungen auslösenden Ereignisses abgestellt wird.<sup>317</sup> Dies wird von A. Arndt<sup>318</sup> zutreffend mit dem Argument begründet, daß die wertende Feststellung der Außergewöhnlichkeit nicht getroffen werden könne, wenn man den »Lebensvorgang« ausklammere und nur »die – einer Wertung nicht zugängliche – isolierte Zahlung« im Auge habe. Auch soweit allein auf die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen abgestellt wird,<sup>319</sup> bleiben die »wirtschaftlichen und sozialen Standards«<sup>320</sup> bedeutsam und ergibt sich, so Herrmann/Heuer/Raupach,<sup>321</sup> eine zusätzliche »Verobjektivierung durch einige dem Steuerrecht systemimmanente Typisierungen«. Diese Typisierungen, u.a. der Haushaltsfreibetrag und die Regelungen über den Kinderlastenausgleich,<sup>322</sup> sind aber letztlich auch auf bestimmte (gewöhnliche) Bedarfs(!)lagen bezogene Verschönungen. Außergewöhnlich i.S. einer Unterscheidung von einer bedarfsabhängig normierten Normallage<sup>323</sup> kann demnach nur sein, was seinerseits, zumindest im Schwerpunkt, *bedarfsbezogen* bestimmt wird.

#### b) Bedarfsorientierte Unterscheidung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Belastungen

Die Entscheidung für eine bedarfsorientierte Auslegung der Gruppenvergleichsformel findet in der Auffassung, daß nicht isoliert auf die Außergewöhnlichkeit einer Aufwendung, sondern zusätzlich auf das die Aufwendung auslösende Ereignis abgestellt werden müsse,<sup>324</sup> eine zwar wichtige, aber dennoch nicht hinreichende Voraussetzung. Die bedarfsorientierte *Unterscheidung* zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Belastungen erfordert darüber hinaus einen Verzicht, zumindest eine sehr weitgehende Einschränkung des Vergleichs zwischen dem durch die Bedarfsbefriedigung belasteten Steuerpflichtigen und der durch die Gruppenvergleichsformel näher bezeichneten Mehrzahl von Steuerpflichtigen. Soll § 33 EStG Aufwendungen für Belastungen erfassen, die im Vergleich zu gewöhnlichen Belastungen außerge-

<sup>317</sup> A. Arndt, aaO., Rdnr. B 42; Schmidt/Drenseck, aaO., Anm. 4 f; Littmann/Borggreve, aaO., Rdnr. 11; Blümich/Oepen, aaO., Rz. 101; Lademann/Fitsch, aaO., Anm. 42; J. Lang aaO. (FN 243), S. 584 ff.; Ch. Rasenack, DB 1983, S. 1272 ff.; a.A.: Herrmann/Heuer/Raupach, aaO., Anm. 31; P. Kirchhof, Gutachten, S. F 9 ff., F 61.

<sup>318</sup> A. Arndt, aaO. (FN 316).

<sup>319</sup> Vgl. o. FN 317.

<sup>320</sup> P. Kirchhof, aaO. (FN 317), S. F 62.

<sup>321</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 31.

<sup>322</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO.

<sup>323</sup> Vgl. zum Verständnis der Normallage o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>324</sup> Vgl. o. FN 317.

wöhnlich sind, dann müssen diese gewöhnlichen Belastungen und nicht die einer besonders qualifizierten Personenmehrheit den Bezugspunkt des Vergleichs bilden. Zu Recht stellt *J. Lang*<sup>325</sup> mit zustimmendem Bezug auf *K. Tipke*<sup>326</sup> fest, daß die Abzugsfähigkeit nicht davon abhängen könne, ob der Steuerpflichtige einer kleinen Minderheit angehört oder nicht. Zutreffend ist auch der Hinweis auf die Bemerkung des Bundesfinanzhofs,<sup>327</sup> daß die Not des einzelnen nicht dadurch geringer werde, daß er sie mit einer großen Zahl von Leidensgenossen teilen müsse. Dennoch trifft diese Kritik noch nicht an der entscheidenden Stelle. Liest man die Gruppenvergleichsformel im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Zumutbarkeit,<sup>328</sup> so wird deutlich, daß die Formel, von einer extensiven Auslegung des Tatbestandsmerkmals »Familienstand« abgesehen, keinen Bezugspunkt für eine Bedarfsbewertung enthält. Vielmehr umschreibt sie mit dem primären Gebot zum Vergleich der Einkommensverhältnisse und einer daraus abzuleitenden Zumutbarkeit, deren Einkommensabhängigkeit durch § 33 Abs. 3 EStG zusätzlich belegt wird, die Kriterien einer *Bedürftigkeits*-<sup>329</sup> bzw. Angewiesenheitsprüfung. Darauf jedoch, d.h. auf eine im Vergleich zu den Einkommensverhältnissen einer Mehrheit von Steuerpflichtigen gegebene Angewiesenheit auf den Abzug darf es jedoch nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ebensowenig ankommen wie auf das Kriterium der Zumutbarkeit.<sup>330</sup> Indisponibler Bedarf ist unabhängig von den individuellen Einkommensverhältnissen zu verschonen.<sup>331</sup> Soll die Verschönerung außergewöhnlicher Belastungen den »Verbleib in der Normalität und die Rückkehr zur Normalität« erleichtern,<sup>332</sup> dann muß sie diese Normalität nach alledem als *Normalität* einer *Bedarfslage* verstehen, vor allem dann, wenn sie sich auf die »Grundannahme einer sozialen Normalität« i.S. von *H. F. Zacher* bezieht.<sup>333</sup> Müssen zum Verbleib in der Normalität oder zur Rückkehr in die Normalität neben gewöhnlichen bzw. typischen auch außergewöhnliche bzw. atypische Bedarfe befriedigt werden, so muß das Steuerrecht die dafür erforderlichen Aufwendungen verschonen. Sein einerseits durch Gründe der Praktikabilität und andererseits durch das Gebot zur Verwirklichung individueller Steuergerechtigkeit vorgegebener Anspruch, zwischen typisierbaren gewöhnlichen und individuell berücksichtigungsfähigen außergewöhnlichen Aufwen-

<sup>325</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 584.

<sup>326</sup> *K. Tipke*, Steuerwarte 1959, S. 87 ff.

<sup>327</sup> *BFHE* 56, S. 773 ff., 786 (Urt. v. 16.10.1952); vgl. jedoch zur Uneinheitlichkeit dieser Rechtsprechung: *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. B 42 ff., B 49; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 51.

<sup>328</sup> Vgl. dazu o. II)1).

<sup>329</sup> Vgl. zu der wichtigen Unterscheidung zwischen Bedarf und Bedürftigkeit o. I. Kap. A)II)5)b).

<sup>330</sup> Vgl. o. II)1).

<sup>331</sup> AaO.

<sup>332</sup> *P. Kirchhof*, Gutachten, S. F 9 ff., F 62 f. unter Bezug auf *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 61 f.

<sup>333</sup> *P. Kirchhof*, aaO. (FN 317). Vgl. zur Grundannahme: erster Teil, I. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

dungen zu unterscheiden, kann in Anlehnung an entsprechende sozialhilferechtliche Vorgaben erfüllt werden.

### c) Berücksichtigung sozialhilferechtlicher Vorgaben

So wie die sozialhilferechtlichen Konkretisierungen des gewöhnlichen Bedarfs Anhaltspunkte für die Ausgestaltung der steuerlichen Grundverschonungen bieten, enthalten die Hilfen in besonderen Lebenslagen Vorgaben für die tatbestandsmäßige Ausgestaltung der außergewöhnlichen Belastungen. Im Hinblick auf die weitreichenden Typisierungen der steuerlichen Grundverschonungen und die daraus resultierende Gefahr einer zu pauschalen Behandlung anderer als gewöhnlicher Aufwendungen<sup>334</sup> ist zunächst der hohe Differenzierungsanspruch der Hilfen in besonderen Lebenslagen zu beachten.<sup>335</sup> Die außergewöhnliche Belastung ist danach in erster Linie die nicht oder nur sehr eingeschränkt typisierbare Belastung. Das Gebot zur Beachtung des individuellen, atypischen Sachverhalts,<sup>336</sup> die Bewertung der den Aufwendungen zugrundeliegenden Ereignisse,<sup>337</sup> muß deshalb an erster Stelle stehen. Die sozialhilferechtlichen Vorgaben in Form der Hilfen in besonderen Lebenslagen verstärken und konkretisieren dieses Gebot. Indes bleibt der konkrete Orientierungswert des Sozialhilferechts für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung nicht auf die Hilfen in besonderen Lebenslagen beschränkt. Wo die Hilfe zum Lebensunterhalt atypisch differenziert, so etwa bei den ebenfalls unbenannten einmaligen Leistungen i.S. des § 21 BSHG, ist das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ebenso indiziert wie in den durch Krankheit, Schwangerschaft oder besondere Behinderung benannten Lebenslagen. Besondere Anforderungen des Sozialhilferechts ergeben sich schließlich auch daraus, daß die steuerlichen Verschonungen internalisierende Wirkungsbedingungen für die Leistungen der Sozialhilfe sind.<sup>338</sup> Sensibel ist dabei vor allem der Grenzbereich zwischen der gewöhnlichen und der außergewöhnlichen Belastung, in dem sich derjenige befindet, der seinen laufenden Lebensunterhalt selber, seine besonderen Bedarfe aber u.U. nur dann noch aus eigenem Erwerbseinkommen befriedigen kann, wenn der dafür indisponible Aufwand steuerlich unbelastet bleibt.

Am Beispiel der bereits im Zusammenhang mit der Gegenwerttheorie<sup>339</sup> behandelten Aufwendungen für existenznotwendige Kleidung und existenznotwendigen Hausrat läßt sich das Problem dieser Schwellenbestimmung verdeutlichen und lösen. Zuzustimmen ist dem Vorschlag von *J. Lang*,<sup>340</sup> der sich

<sup>334</sup> Vgl. o. 2)b) zum Problem der am allgemeinen Marktwert orientierten Gegenwerttheorie sowie: *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. B 49, der diese Gefahr am Beispiel der Rechtsprechung des *BFH* zur Berücksichtigung von Umzugskosten verdeutlicht.

<sup>335</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>336</sup> *A. Arndt*, aaO. (FN 334).

<sup>337</sup> Vgl. o. bei FN 317.

<sup>338</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>339</sup> Vgl. o. 2)b).

<sup>340</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 604.



für den vom Grundfreibetrag zu erfassenden Grund- bzw. Regelbedarf an Hausrat und Kleidung an den Konkretisierungen der sozialhilferechtlichen Regelsatzverordnung orientieren will.<sup>341</sup> Die Erweiterung auf Anschaffungen von nicht geringem Wert, die *J. Lang*<sup>342</sup> unter Berufung auf Gründe der Steuerpraktikabilität ebenfalls unter den Grundfreibetrag fassen will, ist bereits unter dem Blickwinkel des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes geboten.<sup>343</sup> Überschritten ist diese Grenze pauschal berücksichtigungsfähiger Bedarfe, wenn der Steuerpflichtige existentiell notwendige Bedarfe an Kleidung und Hausrat nicht lediglich ergänzt, sondern er einen Mindestbestand im Rahmen einer Erst- oder Neubeschaffung erwerben muß.<sup>344</sup> Insoweit können die Voraussetzungen des Sozialhilferechts über die Gewährung einmaliger Hilfen zum Lebensunterhalt<sup>345</sup> als Anhaltspunkte für die Bestimmung der Schwelle zwischen den vom Grundfreibetrag und den von § 33 EStG zu erfassenden Bedarfen dienen.

#### 4) Die tatbestandsübergreifende Bedeutung der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 EStG

Die Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit oder Indisponibilität der Aufwendungen ist unabdingbare und allgemein gültige Voraussetzung für die Annahme verminderter subjektiver Leistungsfähigkeit und für eine darauf gestützte Steuererschonung.<sup>346</sup> Die Voraussetzung liegt den Verschonungen für gewöhnliche Privataufwendungen als Fiktion zugrunde. Für die Berücksichtigung außergewöhnlicher Aufwendungen ist sie in § 33 Abs. 1 EStG ausdrücklich vorgeschrieben und in Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift gesetzlich definiert.<sup>347</sup> Auch § 33 a Abs. 1 EStG macht die Verschonung der in seinen Anwendungsbereich fallenden Unterhaltsaufwendungen durch ausdrücklichen Verweis auf die Legaldefinition in § 33 Abs. 2 EStG davon abhängig, daß diese Aufwendungen zwangsläufig erwachsen, er enthält jedoch betragsmäßige Konkretisierungen, was den Umfang der Verschonung, d.h. die Notwendigkeit und Angemessen-

<sup>341</sup> Vgl. zu seinen Vorschlägen i.e. o. A)II)1) bei FN 27 ff.

<sup>342</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 604.

<sup>343</sup> Vgl. zu diesen Anforderungen o. erster Teil, 3. Kap. B)II).

<sup>344</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 605.

<sup>345</sup> Vgl. zu § 21 BSHG aaO., B)I)1)a).

<sup>346</sup> *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 568 spricht von der Zwangsläufigkeit als »ein Hauptelement subjektiver Leistungsfähigkeit« (Hervorhebung im Original). Während *A. Arndt* (aaO. (FN 243), Rdnr. C 1 f., C 25) die Auffassung vertritt, daß die Zwangsläufigkeit bereits ein Element des konstituierenden Tatbestandsmerkmals der Außergewöhnlichkeit sei und daher keine eigenständige konstitutive Bedeutung habe, sehen *Herrmann/Heuer/Raupach* (aaO. (FN 316), Anm. 170) die Zwangsläufigkeit als wichtigstes Tatbestandsmerkmal neben der Außergewöhnlichkeit an.

<sup>347</sup> Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen danach zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

heit der Aufwendungen betrifft.<sup>348</sup> Typisiert ist die Zwangsläufigkeit hinsichtlich des Grundes für die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten durch die in § 33 c Abs. 1 EStG enthaltenen persönlichen Verschonungsvoraussetzungen,<sup>349</sup> während die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen, ähnlich wie im Fall des § 33 a Abs. 1 EStG, in den Abs. 3 bis 5 betragsmäßig konkretisiert wird.

Die Legaldefinition der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 EStG gilt, dem Anwendungsbereich der Generalklausel entsprechend, sowohl für den außergewöhnlichen Aufwand, der dem Steuerpflichtigen für sich selber, aber auch für dritte Personen erwächst. Sie bezieht sich demnach sowohl auf den personellen Zuordnungstatbestand als auch auf den Aufwands- bzw. Bedarfstatbestand.<sup>350</sup>

Zu unterscheiden ist zwischen der durch die Merkmale der rechtlichen, tatsächlichen und sittlichen Gründe umschriebenen Zwangsläufigkeit *dem Grunde nach* und der durch das Merkmal des angemessenen Betrages *quantitativ* begrenzten Zwangsläufigkeit.<sup>351</sup>

#### a) Die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach

Rechtliche, tatsächliche oder sittliche Gründe reichen zur Annahme der Zwangsläufigkeit nicht aus. Sie müssen vielmehr die Ursache dafür sein, daß sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen nicht entziehen kann.<sup>352</sup> Mit diesen Anforderungen verweist das Gesetz zweifach auf außersteuerrechtliche Vorgaben zur Bestimmung der Zwangsläufigkeit: einmal in Bezug auf die Merkmale der Zwangsläufigkeitstrias, wobei tatsächliche und sittliche Gründe nicht nur außersteuerrechtliche, sondern auch außerrechtliche Gründe sind; zum anderen durch das Erfordernis einer Kausalität, die sich, zumindest nach dem Wortlaut des Gesetzes, nicht an einem bestimmten Ereignis, sondern allein an den Aufwendungen orientieren soll.<sup>353</sup>

<sup>348</sup> Dazu u. b).

<sup>349</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 33 c, Anm. 54: »gesetzliche Typisierungen der Zwangsläufigkeit«.

<sup>350</sup> Zu dieser Unterscheidung o. I. Kap. C)II).

<sup>351</sup> Wegen der tatbestandsübergreifenden Bedeutung der Zwangsläufigkeit umfassen die nachfolgenden Erörterungen auch Grundlagen, die das unterhaltsrechtliche Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinen Angehörigen betreffen (dazu u. 3. Kap. B), C)).

<sup>352</sup> *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 14; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 175; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 5 a; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 316), Rdnr. 23; *W. Jakob/R. Jüptner*, aaO. (FN 278), S. 214; *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 587 f. Vgl. zur Rechtsprechung des *BFH* sogleich.

<sup>353</sup> Vgl. zu der darüber geführten Auseinandersetzung bereits o. 3a) bei FN 317 ff. und besonders zu § 33 Abs. 2 EStG: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 180 ff., die auch hier allein auf die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen abstellen wollen, während die überwiegende Meinung, aber auch die Rechtsprechung zu Recht auch auf das den Aufwendungen zugrunde liegende Ereignis abstellt. Speziell im Zusammenhang mit der Zwangsläufigkeit: *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 14; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 5 a; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 278), Rdnr. 24; *W. Jakob/R. Jüptner*, aaO. (FN 278), S. 212; vgl. zur Rechtsprechung des *BFH* sogleich.

*Rechtliche Gründe* sind danach solche, die der Steuerpflichtige nicht selber gesetzt bzw. freiwillig übernommen hat, wobei diese verursachungsbezogene Einschränkung insbesondere bei vertraglich begründeten Pflichten und bei Schadensersatzpflichten, jedoch grundsätzlich nicht bei gesetzlichen Unterhaltspflichten zu beachten ist.<sup>354</sup> Während *tatsächliche Gründe* grundsätzlich dann problemlos zur Bejahung der Zwangsläufigkeit führen, wenn den Steuerpflichtigen ein unausweichliches Ereignis trifft, das weitgehend unabhängig von einem kausalen Vorverhalten, insbesondere im Fall krankheitsbedingter Aufwendungen, bejaht wird,<sup>355</sup> öffnet sich für das Merkmal der *sittlichen Gründe* ein weites Spektrum der Meinungsvielfalt und einer »die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Kasuistik«.<sup>356</sup>

#### aa) Auslegungsprobleme als Folgen fehlender Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip

Die offene Formulierung der Zwangsläufigkeitstris in § 33 Abs. 2 EStG führt zu Auslegungsschwierigkeiten und Rechtsunsicherheit, wenn unbeachtet bleibt, daß ihr Sinn und Zweck allein in der näheren Bestimmung individueller Leistungsfähigkeit besteht. Besonders deutlich weist *J. Lang*<sup>357</sup> darauf hin, daß der Rechtsanwender durch die Legaldefinition der Zwangsläufigkeit »von dem Maßstab des notwendigen Lebensbedarfs eher abgelenkt als zu ihm hingelenkt« werde. Auch *W. Jakob/R. Jüptner*<sup>358</sup> betonen speziell im Zusammenhang mit dem Merkmal der Zwangsläufigkeit die Strukturierungsfunktion des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Der Bundesfinanzhof<sup>359</sup> dagegen spricht, sein Verständnis von § 33 EStG als Billigkeitsvorschrift<sup>360</sup> präzisierend, von einem »Spannungsverhältnis« zwischen dem der Norm »innewohnenden Sinn und Zweck« und der tatbestandsmäßigen Ausgestaltung durch den Gesetzeswortlaut: auf der einen Seite sollten »unbillige Härten ausgeglichen werden«, auf der anderen Seite liege Zwangsläufigkeit nur dann vor, wenn es sich um ein »unabwendbares Ereignis« handele. Die Norm, so das Ergebnis dieser »vermittelnden« Auslegung, könne ihre »ausgleichende Funktion« nur dann erfüllen, »wenn einerseits der Begriff »Zwangsläufigkeit« nicht stets in seiner am allgemeinen Sprachgebrauch orientierten Schärfe ausgelegt wird, wenn aber andererseits der Här-

<sup>354</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 188; *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 3; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 5 b; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 316), Rdnr. 24 ff.; *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 587 ff. Vgl. zur Rechtsprechung des BFH u. bb).

<sup>355</sup> *A. Arndt*, aaO., Rdnr. C 4, C 44 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO., Anm. 189, 300; *Schmidt/Drenseck*, aaO., Anm. 5 c; *Littmann/Borggreve*, aaO., Rdnr. 28 ff.; *J. Lang*, aaO., S. 548 ff. Vgl. zur Rechtsprechung des BFH u. aa).

<sup>356</sup> *K. Offerhaus*, NJW 1978, S. 1138 ff., 1142; ähnlich: *H. Richter*, FR 1983, S. 233; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO., Anm. 184.

<sup>357</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 587.

<sup>358</sup> *W. Jakob/R. Jüptner*, aaO. (FN 278), S. 210, 214.

<sup>359</sup> BFHE 136, S. 370, 372 (Urt. v. 3.6.1982).

<sup>360</sup> Vgl. o. FN 253.

teausgleich ... auf Fälle beschränkt wird, in denen der Steuerpflichtige von einem Ereignis »getroffen« wurde«. Obwohl das Gericht Überlegungen zur *Zwangsläufigkeit*, soweit ersichtlich, in keiner weiteren Entscheidung so deutlich auf Billigkeitserwägungen stützt, gibt es offenbar auch keine Entscheidung, in der ein Zusammenhang zwischen den Merkmalen der Zwangsläufigkeit und der Leistungsfähigkeit hergestellt wird. Statt dessen gewinnt eine zwar streng an den Wortlaut der Norm angelehnte, von interpretatorischen Wertvorgaben jedoch weitgehend gelöste Kausalitätsproblematik besondere Bedeutung für die Auslegung. Daraus ergeben sich Folgen, die hier nur an wenigen Beispielen aufgezeigt werden können. *Krankheitskosten* etwa werden von der Rechtsprechung,<sup>361</sup> aber auch von der h.M.<sup>362</sup> nicht etwa deshalb als zwangsläufige Aufwendungen behandelt, weil sie für die Gesundheit und daher für die Existenz notwendig sind, sondern weil sich der Steuerpflichtige diesen Kosten »aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann«. Diese Auffassung<sup>363</sup> ist zwar auch als Ergebnis der vorstehenden, leistungsfähigkeitsbezogenen Begründung, möglicherweise auch als Ergebnis einer anderen Begründung richtig, sie wäre wohl auch »billig«. Ohne einen deutlichen Bezug zu den für sie maßgebenden Wertungsvorgaben bleibt die Entscheidung aber pragmatisch und ohne Abgrenzungswert.<sup>364</sup> Wie begrenzt eine nur auf die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen gestützte, d.h. ohne interpretatorische Wertvorgaben geführte Argumentation ist, wird bei der Behandlung von mittelbaren bzw. Krankheitsfolgekosten deutlich.<sup>365</sup> Weil in diesen Fällen Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen ohne Orientierung an einer Wertvorgabe für die Auslegung ebensogut bejaht wie verneint werden kann und Zwangsläufigkeit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen grundsätzlich nicht in Betracht kommt, behilft sich der Bundesfinanzhof<sup>366</sup> mit einer Scheinlösung. Er lehnt die Berücksichtigung solcher Aufwendungen mit der Begründung ab, die Anerkennung derartiger Aufwendungen führe zu einer »nicht vertretbaren ... Berücksichtigung von Kosten der allgemeinen Lebensführung«,

<sup>361</sup> *BFHE* 79, S. 271, 272 (Urt. v. 13.3.1964); 88, S. 491, 493 (Urt. v. 30.11.1966); 126, S. 302, 305 (Urt. v. 1.12.1978); 128, S. 230, 234 (Urt. v. 22.6.1979); 130, S. 54, 55 (Urt. v. 14.2.1980); 131, S. 378, 381 (Urt. v. 22.8.1980); 135, S. 37, 42 f. (Urt. v. 2.12.1981); 149, S. 222, 224 (Urt. v. 13.2.1987); 151, S. 443 (Urt. v. 20.11.1987); *BFH/NV* 1991, S. 27 f. (Urt. v. 18.4.1990).

<sup>362</sup> Vgl. o. FN 355.

<sup>363</sup> *W. Jakob/R. Jüptner*, aaO. (FN 278), S. 213 sprechen zutreffend von einer »isolierenden Betrachtungsweise«.

<sup>364</sup> Vgl. zu diesem Problem bereits o. erster Teil, I. Kap. A)II), B)I), II). Der Bedeutung bzw. Eignung des Leistungsfähigkeitsprinzips als interpretatorische Wertvorgabe für die Auslegung der Zwangsläufigkeit steht nicht entgegen, daß das Merkmal selber ein »Hauptelement subjektiver Leistungsfähigkeit« (*J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 586) ist, vielmehr ist so nur ein allgemeines hermeneutisches Problem angesprochen (vgl. zur Verdeutlichung für die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips: *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 62 f.).

<sup>365</sup> Zur Unterscheidung zwischen unmittelbaren, mittelbaren und Krankheitsfolgekosten und zusammenfassend zu dieser Rechtsprechung: *K. Offerhaus*, BB 1981, S. 1694 ff.; *G. Rössler*, FR 1987, S. 464 f.

<sup>366</sup> *BFHE* 126, aaO. (FN 361), S. 305.

was mit dem »Sinn und Zweck« des § 33 EStG nicht zu vereinbaren sei.<sup>367</sup> Der Bundesfinanzhof begründet aber nicht, daß Krankheitsfolgekosten zu den Kosten der allgemeinen Lebensführung gehören, sondern behauptet es nur; seine Begründung enthält m.a.W. eine methodisch unzulässige *petitio principii*.<sup>368</sup> Deutlich wird das Fehlen einer die Auslegung leitenden Wertvorgabe auch bei der Behandlung von Aufwendungen, die der Vorbeugung gegen Krankheit dienen. An die Stelle der Frage, ob diese Kosten zu einer Verminderung der Leistungsfähigkeit führen, d.h. ob sie zwangsläufigen, existenznotwendigen Bedarf decken, tritt die auf eine bloße *Abgrenzung* zu den Krankheitskosten<sup>369</sup> gestützte Nichtberücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen, obwohl deren Bedeutung für die Gesundheits- bzw. Existenzerhaltung heute weitgehend anerkannt ist.<sup>370</sup> Auch bei der Bestimmung einer Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen nimmt die Rechtsprechung nicht, wie es methodisch geboten wäre, auf das Leistungsfähigkeitsprinzip Bezug.<sup>371</sup> Das führt hier deshalb zu Problemen, weil die rechtliche Bindung, soweit sie nicht, wie bei der Unterhaltspflicht, auf Gesetz beruht, sondern freiwillig eingegangen wird, weitgehend vom Belieben des Steuerpflichtigen abhängt. So umfassen denn auch die vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fälle,<sup>372</sup> um nur wenige Beispiele zu nennen, Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Lebensretters,<sup>373</sup> für die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft,<sup>374</sup> Aufwendungen zur Erfüllung von Nachlaßverbindlichkeiten<sup>375</sup> oder Schadensersatzpflichten<sup>376</sup> sowie Auf-

<sup>367</sup> *BFHE*, aaO.; vgl. auch: 103, S. 191, 193 (Urt. v. 15.10.1971): »...ist aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein strenger Maßstab anzulegen«; 116, S. 130, 131 (Urt. v. 16.5.1975).

<sup>368</sup> Wegen der Schwierigkeit, mittelbare und unmittelbare Krankheitskosten voneinander abzugrenzen, wollen A. *Arndt*, (aaO. (FN 316), Rdnr. C 45) und *Herrmann/Heuer/Raupach* (aaO. (FN 316), Anm. 96) zu Recht auf diese Unterscheidung verzichten; skeptisch in Bezug auf die Unterscheidungsmöglichkeit auch: *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 8; dem *BFH* folgend: *Lademann/Fitsch*, aaO. (FN 316), Anm. 78; wohl auch *Blümich/Oepen*, aaO. (FN 316), Anm. 150.

<sup>369</sup> Vgl. zu den Aufwendungen für eine Frischzellenbehandlung: *BFHE* 133, S. 545, 547 (Urt. v. 17.7.1981) m.w.N.: »Wie sich schon aus der vorstehenden Begriffsbestimmung (!) der berücksichtigungsfähigen Krankheitskosten ergibt, rechnen vorbeugende, der Gesundheit ganz allgemein dienende Maßnahmen nicht hierzu.«; vgl. auch: *BFHE* 149, aaO. (FN 361); 151, S. 443; A. *Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 47; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 102 (insbes. zu Vorsorgekuren); *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 8.

<sup>370</sup> Für einen Überblick: H.-H. *Abholz*, Arbeit und Sozialpolitik 1990, S. 4 ff. Richtig daher die Auffassung von *Lademann/Fitsch*, aaO. (FN 316), Anm. 78, 2.3., daß die Kosten ärztlicher Vorsorgeuntersuchungen unter § 33 EStG fallen, weil sie auch von den Trägern der gesetzlichen Krankenversicherungen übernommen werden.

<sup>371</sup> Vgl. allerdings die Hinweise von J. *Lang* (o. FN 364) und W. *Jakob/R. Jüptner* (o. FN 363).

<sup>372</sup> Vgl. die Übersichten bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 188 i.V.m. 300; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 5 b i.V.m. 8 (jew. ABC der außergewöhnlichen Belastungen); A. *Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 3, C 40 ff.; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 316), Rdnr. 24 ff., 45 ff.

<sup>373</sup> *BFHE* 102, S. 389 (Urt. v. 26.5.1971).

<sup>374</sup> *BFHE* 124, S. 39 (Urt. v. 18.11.1971).

<sup>375</sup> *BFHE* 150, S. 351 (Urt. v. 24.7.1987).

<sup>376</sup> *BFHE* 136, S. 370 (Urt. v. 3.6.1982).

wendungen im Zusammenhang mit der Scheidung einer Ehe<sup>377</sup> und der Rückzahlung eines Darlehens.<sup>378</sup> Um unsachgemäße Ergebnisse zu vermeiden, stellt der Bundesfinanzhof,<sup>379</sup> im Ansatz übereinstimmend mit der herrschenden Meinung,<sup>380</sup> zwar nicht isoliert auf die rechtliche Verpflichtung, sondern auf die der Verpflichtung zugrundeliegenden Ereignisse<sup>381</sup> ab. Anders als bei der h.M.,<sup>382</sup> die sich bei der Prüfung der Zwangsläufigkeit ausführlich mit den Problemen der Kausalität und des Verschuldens auseinandersetzt, steht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine zwar von der Frage nach der Freiwilligkeit oder Unfreiwilligkeit der Aufwendungen veranlaßte, jedoch eher isolierte Wertung des der Verpflichtung zu Grunde liegenden Ereignisses im Mittelpunkt der Würdigung,<sup>383</sup> was wiederum auf eine Prüfung der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen oder sittlichen Gründen hinausläuft. Dabei bilden sittliche Gründe nicht zuletzt deshalb den Schwerpunkt der Erwägungen, weil das Gericht für die tatsächlichen Gründe, wie gezeigt, noch keine wertorientierten Auslegungsmaßstäbe entwickelt hat.<sup>384</sup> Vornehmlich im Zusammenhang mit der Unterstützung von Personen, denen gegenüber keine gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen bestehen, wird die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen »nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen« angenommen,<sup>385</sup> wenn die Sittenordnung das Handeln »erfordert«,<sup>386</sup> wobei eine »allgemeine, steuerliche anzuerkennende sittliche Pflicht, bedürftige Mitbürger zu unterstützen«, nicht bestehe.<sup>387</sup> Neuere höchstrichterliche Rechtsprechung ver-

<sup>377</sup> *BFHE* 91, S. 534 (Urt. v. 23.2.1968); 114, S. 90 (Urt. v. 8.11.1974); 121, S. 440 (Urt. v. 10.2.1977); 134, S. 286 (Urt. v. 2.10.1981).

<sup>378</sup> *BFHE* 88, S. 551 (Urt. v. 12.5.1967); 112, S. 274 (Urt. v. 19.4.1974); 147, S. 171 (Urt. v. 18.7.1986).

<sup>379</sup> Vgl. die in FN 374 ff. angeführten Entscheidungen (ständige Rechtsprechung).

<sup>380</sup> A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 14 ff.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 316), Anm. 5 a; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 184 ff.; Littmann/Borggreve, aaO. (FN 316), Rdnr. 24 ff.; W. Jakob/R. Jüptner, aaO. (FN 278), S. 209 ff.

<sup>381</sup> Vgl. zu der Frage, ob auf die Zwangsläufigkeit des Ereignisses oder der Aufwendungen abzustellen ist, o. bei FN 317.

<sup>382</sup> Besonders ausführlich: W. Jakob/R. Jüptner, aaO. (FN 278), S. 201 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 184 ff.; A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 14 ff.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 316), Anm. 5 a.

<sup>383</sup> *BFHE* 102 (FN 373), S. 391 f.; 124 (FN 374), S. 41; 150 (FN 375), S. 353; 88 (FN 378), S. 553 f.; 121 (FN 377), S. 276; 147 (FN 378), S. 173 f.; auf Verschulden wird abgestellt in: *BFHE* 136, S. 370, 373 f.; vgl. bereits: 77, S. 487, 491 f. (Urt. v. 5.7.1963); ausdrücklich abgelehnt werden Verschuldenserwägungen im Zusammenhang mit Ehescheidungskosten: *BFHE* 91, S. 534 f.; 114, S. 92; 121, S. 443; 134, S. 289 f.

<sup>384</sup> Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen gibt allerdings den Ausschlag in *BFHE* 88, S. 553 f.; 102, S. 391 f.

<sup>385</sup> A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 8; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 190; Littmann/Borggreve, aaO. (FN 316), Rdnr. 32 f.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 316), Anm. 5 d; jew. unter Berufung auf *BFHE* 76, S. 367, 368 (Urt. v. 7.12.1962); vgl. auch: *BFHE* 69, S. 330, 333 (Urt. v. 7.8.1959).

<sup>386</sup> *BFHE* 102 (FN 373), S. 391; 124 (FN 374), S. 42; zustimmend die in FN 385 angef. Lit.

<sup>387</sup> *BFHE* 86, S. 457, 459 (Urt. v. 7.8.1959); 115, S. 349, 351 (Urt. v. 7.3.1975); zustimmend die in FN 385 angef. Lit.

langt, daß die sittliche Verpflichtung so »unabdingbar auftreten (muß), daß sie einer Rechtspflicht gleichkommt oder zumindest ähnlich ist.«<sup>388</sup> Konkretisiert wird diese Auffassung dadurch, daß das Vorliegen einer sittlichen Pflicht zur Leistung von Unterhalt bejaht wird, wenn es sich um Angehörige i.S. des § 15 AO handelt, denen kein gesetzlicher Unterhaltsanspruch gegen den Steuerpflichtigen zusteht.<sup>389</sup>

Obwohl der materiellrechtliche Ertrag aus der Interpretation des Merkmals der sittlichen Gründe sehr viel größer ist als bei den tatsächlichen und bei den rechtlichen Gründen, trägt dies zur Konkretisierung einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Auslegung wenig bei. Vor dem Hintergrund der Unterscheidung zwischen Zuordnungstatbeständen auf der einen und Aufwands- bzw. Bedarfstatbeständen auf der anderen Seite<sup>390</sup> erweisen sich nämlich die Kriterien zur Bestimmung der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen nur als Konkretisierungen des personellen Zuordnungstatbestandes. Sie umschreiben grundsätzlich nur die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit der Steuerpflichtige den außergewöhnlichen Lebensbedarf einer Person geltend machen kann, der er nicht schon aus rechtlichen (!) Gründen zum Unterhalt verpflichtet ist. Das sind entweder Angehörige, denen gegenüber keine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung besteht,<sup>391</sup> oder gesetzlich unterhaltsberechtigzte Personen mit einem von der gesetzlichen Unterhaltspflicht bereits dem Grunde nach nicht umfaßten Bedarf.<sup>392</sup> Um den persönlichen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen selber geht es aber bei der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen grundsätzlich ebensowenig, wie bei der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen.<sup>393</sup> Die Unterscheidung zwischen einem personellen Zuordnungstat-

<sup>388</sup> *BFHE* 149, S. 240, 243 f. (Urt. v. 27.2.1987); 150, S. 351, 353 f. (Urt. v. 24.7.1987); 152, S. 531, 532 (Urt. v. 11.3.1988) unter Berufung auf: *Leingärtner*, *StuW* 1956, Sp. 815, 819 f., 824; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 170; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 316), Anm. 5 d; gegen diese Strenge: *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 10.

<sup>389</sup> *BFHE* 149 (FN 388), S. 244; 150 (FN 388), S. 354; 138, S. 342; vgl. aber E 76, S. 367, 368 (Urt. v. 12.12.1962) betr. Zahlungen an ein nichteheliches Kind des angehörigen Erblasers; E 58, S. 722 (Urt. v. 8.4.1954) erwähnt Zahlungen an eine langjährig beschäftigte, arbeitsunfähige Hausgehilfin.

<sup>390</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. I. Kap. C)II).

<sup>391</sup> *BFHE* jew. aaO. (FN 388); übereinstimmend in Bezug auf die Abgrenzung des Personenkreises grundsätzlich auch die h.M.: *A. Arndt*, aaO. (FN 388), Rdnr. C 9 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 388), Anm. 190; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 388), Anm. 5 d.

<sup>392</sup> *BFHE* 149, S. 240, 244 (Urt. v. 27.2.1987) betr. Anschaffung eines PKW für den körperbehinderten Sohn. Vgl. zu den Aussteuerfällen insbes.: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO.; *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 612.

<sup>393</sup> Bedeutung hat die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen insoweit nur für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Beerdigung (allgemein dazu: *A. Arndt*, aaO. (FN 316), Rdnr. C 40 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 141 ff.), soweit sie persönliche Reisekosten zum Begräbnisort (*BFHE* 128, S. 64, Urt. v. 11.5.1979, S. 66: sittliche Verpflichtung zur Teilnahme an der Beerdigung des einzigen, in Übersee verstorbenen Bruders verneint), Aufwendungen für Trauerkleidung (*BFHE* 88, S. 235, Urt. v. 12.8.1966, S. 237: Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen verneint) und Aufwendungen für die Bewirtung von Trauergästen betreffen (verneint von *BFHE* 151, S. 380, Urt. v. 17.9.1987: nur »mittelbarer Zusammenhang«).

bestand und einem Bedarfs- bzw. Aufwandstatbestand zeigt also zunächst, daß das Merkmal der sittlichen Gründe inhaltlich ebensowenig an eine auf den Aufwands- bzw. Bedarfstatbestand bezogene Leistungsfähigkeit angebunden ist, wie dies für das Merkmal der tatsächlichen und, von der Unterhaltungspflicht einmal abgesehen,<sup>394</sup> auch für das Merkmal der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen der Fall ist. Darüber hinaus wird deutlich, daß sich hinter der Zwangsläufigkeitstrias der rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründe ganz unterschiedliche Probleme verbergen: die Bestimmung dessen, was zwangsläufiger Aufwand des Steuerpflichtigen für seinen eigenen, persönlichen Bedarf ist; die Bestimmung der Voraussetzungen, unter denen zwischen dem Steuerpflichtigen und einer dritten Person eine Verbindung besteht, die den Steuerpflichtigen zwingt, Bedarfe dieser Person zu befriedigen und letztlich, eng damit zusammenhängend, die Frage, um welche Bedarfe dieser dritten Person es sich dabei handelt.<sup>395</sup>

Trotz dieser funktionalen Vielfalt der Zwangsläufigkeitstrias darf nicht vergessen werden, daß sie in erster Linie die Aufgabe hat, eingeschränkte Leistungsfähigkeit dem Grunde nach zu konkretisieren. Diese Funktion geht über den Anwendungsbereich des § 33 EStG hinaus, weil sie auch den anderen Verschonungstatbeständen für private Einkommensverwendung ausdrücklich oder stillschweigend zugrundeliegt. Sie verlangt deshalb nach einem Interpretationsansatz, der dieser Grundfunktion gerecht wird. Daraus folgt, daß die Merkmale der Zwangsläufigkeit keinesfalls im Widerspruch zu dem bisher gewonnenen Verständnis von Leistungsfähigkeit stehen dürfen. Deshalb ist eine bedarfsorientierte Auslegung der die Zwangsläufigkeit begründenden Merkmale geboten.

#### bb) Bestimmung der Zwangsläufigkeit unter Berücksichtigung sozialhilferechtlicher Vorgaben

Aus den sozialhilferechtlichen Vorgaben für den existenznotwendigen Bedarf können nur Mindestanforderungen an das im Steuerrecht tatbestandsübergreifende Merkmal der Zwangsläufigkeit abgeleitet werden.

Danach ist zwangsläufig zumindest das, was dem Grunde nach Gegenstand eines sozialhilferechtlichen Leistungstatbestandes ist und somit auch das, was Gegenstand eines Überleitungs- oder Aufwendersersatzanspruchs gegen den unterhaltsverpflichteten Angehörigen des Hilfesuchenden sein kann.<sup>396</sup> Ersteres konkretisiert den steuerlichen Aufwands- bzw. Bedarfstatbestand. Letzte-

<sup>394</sup> Dazu u. 3. Kap.

<sup>395</sup> Diese funktionale Vielfalt wird von den Darstellungen zu § 33 EStG nicht thematisiert. Auch bei *J. Lang* liegt sie der Unterscheidung zwischen zwangsläufigen Aufwendungen für den eigenen außergewöhnlichen Lebensbedarf (aaO. (FN 243), S. 598 ff.) und für den fremden regelmäßigen (aaO., S. 558 ff.) oder außergewöhnlichen Lebensbedarf (aaO., S. 611 ff.) insoweit problemlos zu Grunde.

<sup>396</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)b) bei FN 350 ff.



res konkretisiert den für die unterhaltsrechtliche Beziehung bedeutsamen personellen Zuordnungstatbestand.

(1) Vorgaben für die Ausgestaltung des steuerlichen Aufwands- bzw. Bedarfstatbestandes

»Zwangsläufig« im Sinne des Sozialhilferechts ist ein Bedarf des Hilfesuchenden nur dann, wenn er sich nicht selber helfen kann, wenn er also auch zumutbare Arbeit nicht grundlos verweigert.<sup>397</sup> Diese durch den sozialhilferechtlichen Subsidiaritätsgrundsatz für die persönliche Bedarfsbefriedigung begründete Soll-Leistungspflicht hat im Steuerrecht keine Entsprechung. Daraus folgt zwar für die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Bedarfs- bzw. Aufwandstatbestandes – gewissermaßen im »Gegenschluß« – keinesfalls, daß der Steuerpflichtige über alles, was er freiwillig erwirbt, auch *steuerfrei* disponieren darf. Frei von steuerlicher Belastung muß aber zumindest bleiben, was auch von der Sozialhilfe letztlich nur in Abhängigkeit von einer betätigten Erwerbsbereitschaft gewährt wird. Entspricht einem sozialhilferechtlich anerkannten Bedarf kein steuerlicher Verschonungstatbestand, dann wäre der Selbsthilfeanspruch an den Hilfesuchenden letztlich nicht nur auf die *selbständige* Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs gerichtet, sondern zusätzlich darauf, diesen Bedarf aus steuerlich *belastetem* Einkommen zu erfüllen. Das aber würde bereits dem Vorverständnis von den einfachgesetzlichen Ausprägungen des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>398</sup> widersprechen. Der für die Hilfe in besonderen Lebenslagen durch die Zumutbarkeitsbestimmungen der §§ 79 ff. BSHG<sup>399</sup> und den Verzicht auf die Arbeitspflicht i.S. des § 25 BSHG sehr viel großzügiger ausgestaltete Nachranggrundsatz begründet keine Differenzierungen in Bezug auf die Intensität der Zwangsläufigkeit. Etwa dergestalt, daß gewöhnlicher Bedarf intensiver (»zwangsläufiger«) nach Befriedigung verlangt, als besonderer, bzw. außergewöhnlicher Bedarf oder umgekehrt. Die weniger strenge Formulierung der Leistungsvoraussetzungen für die Hilfe in besonderen Lebenslagen will dem Hilfesuchenden zwar mehr Dispositionsbefugnis über eigene Mittel belassen, als die Hilfe zum Lebensunterhalt, doch geht es, von diesem ohne Zweifel wichtigen Anreiz zur Selbsthilfe<sup>400</sup> einmal abgesehen, bei den sozialhilferechtlichen Zumutbarkeitsvorschriften primär darum, unberücksichtigt zu lassen, was der Hilfesuchende für den laufenden (!) Lebensunterhalt braucht, was ihm also im großen und ganzen ohnehin nicht zur Befriedigung besonderer Bedarfe zur Verfügung steht.<sup>401</sup> Gemessen an dem Gebot, steuerlich dem Grunde nach als zwangsläufig zu behandeln, was Gegenstand eines sozialhilferechtlichen Leistungstatbestandes sein kann, findet die Recht-

<sup>397</sup> Dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)II), C)III)1)b).

<sup>398</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II).

<sup>399</sup> AaO., 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>400</sup> Vgl. zur Anreiz- bzw. Motivationsfunktion des Nachranggrundsatzes aaO., 2. Kap. B)III)2), 3. Kap. B)II) bei FN 189 ff.

<sup>401</sup> Vgl. den Verweis in FN 399.

sprechung des Bundesfinanzhofs zur Zwangsläufigkeit unbenannter *außergewöhnlicher* Aufwendungen für den eigenen Bedarf des Steuerpflichtigen teils Bestätigung, teils bleibt sie in Bezug auf die soziale Effektivität ihrer Auslegung hinter den sozialhilferechtlichen Vorgaben zurück. Bestätigung findet die in grundsätzlicher Übereinstimmung mit den von § 37 BSHG vorgesehenen Leistungen der Krankenhilfe<sup>402</sup> anerkannte Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten.<sup>403</sup> Kritik gebührt dagegen der äußerst restriktiven Behandlung von Folgekosten einer Krankheit<sup>404</sup> und von Aufwendungen, die der Vorbeugung gegen Erkrankungen dienen.<sup>405</sup> Für diese Fälle sieht das Sozialhilferecht im Rahmen der Hilfe in besonderen Lebenslagen die vorbeugende Gesundheitshilfe gemäß § 36 BSHG, Hilfe bei Schwangerschaft oder bei Sterilisation (§ 37 a BSHG), Hilfe zur Familienplanung (§ 37 b BSHG), Hilfe für den persönlichen Bedarf von werdenden Müttern und Wöchnerinnen (§ 38 BSHG) sowie zusätzliche Hilfen für Behinderte (§§ 39 ff. BSHG), für pflegebedürftige Personen und für Pflegepersonen (§§ 68, 69 BSHG) vor.<sup>406</sup> Soweit diese Bedarfe nicht bereits als benannte Sonderfälle außergewöhnlicher Belastungen erfaßt sind,<sup>407</sup> müssen sie bei der Auslegung des Merkmals der Zwangsläufigkeit (aus tatsächlichen Gründen) als für die Existenzhaltung notwendige Aufwendungen berücksichtigt werden. Einen positiven Ansatz im Hinblick auf eine bedarfsorientierte Auslegung des Aufwandstatbestandes enthält, wenngleich sie einen Sonderfall betrifft, die Entscheidung des Bundesfinanzhofs<sup>408</sup> zur Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für die Rückzahlung eines Existenzaufbaurlehens. Dort wurde anerkannt, daß sich der Steuerpflichtige bei der Aufnahme des Darlehens in einer Situation befunden hatte, in der es ihm nur mit Hilfe dieser Mittel möglich war, »für seine Familie und sich den Lebensunterhalt zu verdienen«. <sup>409</sup> Diese Begründung verdient deshalb besondere Beachtung, weil sie, freilich ohne ausdrücklichen Bezug, die Bedeutung der steuerlichen Verschonung für die Verwirklichung der sozialrechtlichen Grundannahme<sup>410</sup> von der Möglichkeit und Angewiesenheit auf Erwerbstätigkeit zum Zwecke der Bedarfsbefriedigung hervorhebt. Schließlich bildet eine Interpretation des Merkmals »Zwangsläufigkeit«, die sich am »Maßstab des notwendigen Lebensbedarfs«<sup>411</sup> orientiert, eine wichtige Voraussetzung für die funktio-

<sup>402</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>403</sup> Vgl. o. bei FN 361 f.

<sup>404</sup> Vgl. o. bei FN 365 ff.

<sup>405</sup> Vgl. o. bei FN 369 f.

<sup>406</sup> Vgl. zu den Hilfen in besonderen Lebenslagen und zu ihrer Funktion im System der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>407</sup> Vgl. insbes. § 33 b EStG, der Aufwendungen infolge einer Behinderung (Abs. 1, 2 und 5) und Aufwendungen einer Pflegeperson (Abs. 6) erfaßt, sowie die Freibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG (dazu u. 3. Kap. C)III)2).

<sup>408</sup> *BFHE* 88, aaO. (FN 378).

<sup>409</sup> *BFHE*, aaO.. S. 554.

<sup>410</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>411</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 587.

nal einheitliche Auslegung einer Verschonungsvoraussetzung, deren grundlegende, tatbestandsübergreifende Bedeutung nach einem in sich widerspruchsfreien, leistungsfähigkeitsgerechten Interpretationskonzept verlangt.

## (2) Vorgaben für die Ausgestaltung des steuerlichen Zuordnungstatbestandes

Die zweite Ausprägung des Subsidiaritätsprinzips betrifft den Nachrang der Sozialhilfe gegenüber der Hilfe von Angehörigen. Diese Ausprägung des Subsidiaritätsprinzips findet konkrete Gestalt in den sozialhilferechtlichen Vorschriften zur Überleitung zivilrechtlicher Unterhaltsansprüche und in den Aufwendungsersatzansprüchen, die gegen Angehörige von Bedarfs- und Haushaltsgemeinschaften geltend gemacht werden können.<sup>412</sup> Anders als der Vorrang der Selbsthilfe betrifft der Vorrang der Angehörigenhilfe bzw. der Hilfe in Haushalts- und Bedarfsgemeinschaften primär die Ausgestaltung des steuerlichen Zuordnungstatbestandes, d.h. die *personellen* Kriterien, nach denen die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für dritte Personen zu bestimmen ist. Erst an zweiter Stelle steht die andere Frage, welcher Bedarf dieser dritten Person nach Grund und Umfang zu befriedigen ist.<sup>413</sup>

### b) Die Zwangsläufigkeit der Höhe nach

Der quantitative Aspekt der Zwangsläufigkeit betrifft die realitätsgerechte Berücksichtigung von indisponiblen Aufwand.

#### aa) Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen

Verschonungsvoraussetzung für außergewöhnliche Aufwendungen der privaten Lebenssphäre ist neben der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach die Zwangsläufigkeit der Höhe nach: die Aufwendungen müssen notwendig und angemessen sein.<sup>414</sup> Wie bereits bei den qualitativen Verschonungsvoraussetzungen verursachen auch bei den quantitativen Begrenzungen fehlende Auslegungsvorgaben eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Allerdings unterscheidet sich hier, zumindest vom Interpretationsansatz her, die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>415</sup> von der zur Konkretisierung der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach<sup>416</sup> positiv dadurch, daß sie »mit Rücksicht auf die steuerliche Gleichmäßigkeit und soziale (!) Gerechtigkeit« darauf abstellt, ob die Aufwen-

---

<sup>412</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)c).

<sup>413</sup> Vgl. zu § 33 a EStG u. 3. Kap. C).

<sup>414</sup> Die Ergänzung wurde durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954 (BGBl. 1954 I, S. 373) eingeführt und sollte die von der Rechtsprechung bereits praktizierte Einschränkung von Steuerermäßigungen bei besonders hohen Unterhaltsleistungen festschreiben. Vgl. zur Rechtsentwicklung: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 316), Anm. 194; *E. Eisenberg*, StbJb 1968/69, S. 297 ff., 305 f.

<sup>415</sup> *BFHE* 56, S. 657, 664 (Urt. v. 10.6.1952); vgl. bereits: 56, S. 486, 488 (Urt. v. 29.5.1952); 81, S. 251, 254 (Urt. v. 3.12.1964).

<sup>416</sup> Vgl. o. a).

dungen »im Rahmen der steuerlichen Leistungsfähigkeit angemessen und notwendig« sind. Doch versteht das Gericht Leistungsfähigkeit in diesem Zusammenhang offenbar nicht als Vorgabe zur Herstellung von Belastungsgerechtigkeit, sondern i.S. einer dem Billigkeitsgedanken näher stehenden Entlastungsgerechtigkeit.<sup>417</sup> Dies ergibt sich aus dem betonten Verweis auf den Gesetzeswortlaut: danach soll die außergewöhnliche Belastung durch eine »Steuerermäßigung« berücksichtigt werden, nicht durch einen Abzug der Aufwendungen.<sup>418</sup> Besonders deutlich wird das Fehlen von materiellen Auslegungsvorgaben wiederum bei der Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Krankheitskosten.<sup>419</sup> Während Aufwendungen für eine teure Frischzellenbehandlung,<sup>420</sup> gestützt auf den soeben zitierten Interpretationsansatz, nach älterer Rechtsprechung nur in Höhe eines »zu schätzenden angemessenen Betrages«<sup>421</sup> berücksichtigt wurden, gehören diese Aufwendungen nach neuerer Rechtsprechung<sup>422</sup> zu den »höchstpersönlichen Angelegenheiten des Steuerpflichtigen«, an die »kein allzu strenger Maßstab angelegt« werden darf.<sup>423</sup> Deutlicher wird die Anbindung des quantitativen Maßstabs an das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Literatur. A. Arndt<sup>424</sup> betont, daß der »Zweck« des § 33 EStG, »die Indisponibilität der Aufwendung«, den Umfang der Notwendigkeit und Angemessenheit bestimme. Dabei müßten die Lebensumstände des Steuerpflichtigen einbezogen und nach objektiven Kriterien gewürdigt werden.<sup>425</sup> Auch Herrmann/Heuer/Raupach<sup>426</sup> knüpfen klar an das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an, trennen aber zwischen den Merkmalen der Angemessenheit und der Notwendigkeit.<sup>427</sup> Sie wollen die Prüfung der *Notwendigkeit* auf Aufwendungen zugunsten Dritter beschränken und nach Maßgabe der Bedürftigkeit des Dritten konkretisieren;<sup>428</sup> über die *Angemessenheit* solle nach der Verkehrsanschauung unter Berücksichtigung eines Fremdvergleichs und anderer gesetzlicher Leistungsbestimmungen mit einer »gewissen Größigkeit« entschieden werden.<sup>429</sup>

<sup>417</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. 1)b).

<sup>418</sup> BFHE 56, S. 657, 666, mit der Auffassung, daß auch dem Umstand Rechnung zu tragen sei, daß die dem Steuerpflichtigen gewährte Belastungsminderung letzten Endes von der Allgemeinheit zu tragen sei; vgl. auch BFHE 56, S. 486, 489.

<sup>419</sup> Vgl. zu dieser Problematik »dem Grunde nach« o. bei FN 361.

<sup>420</sup> BFHE 81, S. 251, 254.

<sup>421</sup> BFHE, aaO.

<sup>422</sup> BFHE 133, S. 545, 549 (Urt. v. 17.7.1981), ebenfalls zu den Aufwendungen für eine Frischzellenbehandlung.

<sup>423</sup> BFHE, aaO., m.w.N.

<sup>424</sup> A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 33.

<sup>425</sup> Ebenfalls auf objektive Kriterien stellen ab: Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 195 f.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 316), Anm. 6; E. Eisenberg, aaO. (FN 414), S. 305.

<sup>426</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO.

<sup>427</sup> Dagegen: A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 33.

<sup>428</sup> Vgl. zur Bedürftigkeit des die Leistung empfangenden Dritten als Voraussetzung für die Anerkennung des Aufwandes u. 3. Kap. C)III)3a) zu § 33 a EStG.

<sup>429</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 197.

Besonders deutlich bedarfsbezogen führt *J. Lang*<sup>430</sup> aus, die Frage nach den notwendigen Aufwendungen schließe »die Kernfrage nach dem existentiell notwendigen Lebensbedarf« ein. Insoweit will er auf Kriterien abstellen, die auch für den Sozialhilfeempfänger gültig seien, wobei als existentiell unangemessene Kosten nur solche in Betracht kämen, die weder der Rettung von Leben noch der Wiederherstellung der Gesundheit diene.<sup>431</sup> Wegen der Schwierigkeiten, die mit der Ermittlung angemessener Kosten verbunden sind, will *J. Lang* letztlich nur bei einem »offensichtlichen Mißverhältnis« zwischen dem erforderlichen und dem tatsächlichen Aufwand Grenzen ziehen, wobei er u.a., ähnlich wie *Herrmann/Heuer/Raupach*,<sup>432</sup> z.B. auf übliche Krankenversicherungsleistungen abstellen will.<sup>433</sup>

#### bb) Berücksichtigung sozialhilferechtlicher Vorgaben

Anders als bei der Hilfe zum Lebensunterhalt, die grundsätzlich nach festen Regelsätzen, konkreten Mehrbedarfszuschlägen und tatsächlichen Kosten der Unterkunft unter Berücksichtigung aller Ressourcen des Hilfesuchenden gewährt wird,<sup>434</sup> werden Hilfen in besonderen Lebenslagen häufig in der Form von persönlichen Hilfen und Sachleistungen erbracht.<sup>435</sup> Das erschwert Vergleiche zwischen Leistungen und Verschonungen. Während die Regeln über Sachleistungen insbesondere in Gestalt der vorbeugenden Gesundheits- oder Krankenhilfe<sup>436</sup> mit ihrer Bezugnahme auf Leistungen, die »nach den Vorschriften über die gesetzliche Krankenversicherung gewährt werden«,<sup>437</sup> konkrete Vorgaben für eine realitätsgerechte Verschonung zur Verfügung stellen, lassen sich persönliche Hilfen ihrer Art nach grundsätzlich »nicht in Geld ausdrücken«. <sup>438</sup> Ihre quantitative Vorgabefunktion ist daher begrenzt; das ist jedoch insoweit kein Mangel, als es sich um Bedarfe handelt, die der erwerbstätige Steuerzahler i.d.R. ohnehin nicht hat: etwa die Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten, die sozial entwurzelte, grundsätzlich nicht erwerbstätige und bereits auf (Geld-)Hilfe zum Lebensunterhalt angewiesene Menschen betrifft.<sup>439</sup> Etwas anderes gilt aber für die Altenhilfe,<sup>440</sup> für die Behindertenhilfe<sup>441</sup> und für die Hilfe zur Pflege. Das sind Hilfen, bei denen die

<sup>430</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 589.

<sup>431</sup> *J. Lang*, aaO.

<sup>432</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 429).

<sup>433</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243); vgl. auch *BFHE* 133 (FN 422), S. 560: »Ob ... ein offensichtliches Mißverhältnis zwischen dem erforderlichen und dem tatsächlichen Aufwand vorliegt ...«.

<sup>434</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>435</sup> AaO., B)I)2).

<sup>436</sup> Vgl. §§ 36, 37 BSHG; dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>437</sup> § 37 Abs. 2 BSHG.

<sup>438</sup> *BVerwG*, NDV 1975, S. 26 f.

<sup>439</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2), FN 183.

<sup>440</sup> AaO. bei FN 184.

<sup>441</sup> AaO. bei FN 170 ff.

Geldleistung nicht oder nicht allein als laufende Hilfe zum Lebensunterhalt, sondern als besondere Hilfe neben persönlichen Hilfen und Sachleistungen steht.<sup>442</sup> Besonders am Beispiel der Hilfe zur Pflege wird die Bedeutung von funktionalen Besonderheiten einzelner Leistungen deutlich. So ist zu unterscheiden, ob Sozialhilfe die Kosten für eine besondere Pflegekraft übernimmt oder ob der Pflegebedürftige Pflegegeld bekommt, das er der Pflegeperson nicht zur Abdeckung des Pflegeaufwandes, sondern zur Steigerung ihrer Pflegebereitschaft zuwenden soll.<sup>443</sup>

Im ersten Fall ist die steuerliche Verschonungsvorschrift des § 33 a Abs. 3 Nr. 2 EStG angesprochen, im zweiten die des § 33 b Abs. 6 EStG. Die Regelung wurde durch das Steuerreformgesetz 1990<sup>444</sup> eingeführt. Sie gewährt als benannte Konkretisierung des § 33 EStG einen Pflege-Pauschbetrag in Höhe von DM 1800 im Kalenderjahr, der die Aufwendungen einer unentgeltlich tätigen Pflegeperson abgelten soll, soweit nicht im Einzelfall im Rahmen des § 33 EStG höhere Aufwendungen nachgewiesen werden.<sup>445</sup> Der Pflege-Pauschbetrag ist aufwendungsorientiert<sup>446</sup> und darf nicht mit dem Pflegegeld des § 69 Abs. 3 BSHG, bei dem die Anreizfunktion im Vordergrund steht,<sup>447</sup> saldiert werden. Neben diesen konkret sozialhilferechtlichen Vorgaben ist auch bei der quantitativen Bestimmung des Abzugsbetrages zu berücksichtigen, daß das Steuerrecht mehr verschonen muß als das, was Sozialhilfe gewährt. Das setzt eine Bemessung der Verschonung voraus, die nicht von Kriterien der Bedürftigkeit bzw. der Angewiesenheit verfälscht wird.<sup>448</sup> Aus diesem Grund sollte in einer künftigen Tatbestandsfassung des § 33 EStG auf das Merkmal der Zumutbarkeit genauso verzichtet werden wie auf die Gruppenvergleichsformel.

### D) Zusammenfassung

Gemessen an den Leistungstatbeständen der allgemeinen Hilfs- und Förderungssysteme wird der für den existenznotwendigen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen notwendige Aufwand weder quantitativ noch qualitativ ausreichend von steuerlicher Belastung verschont.

Für den Grundfreibetrag<sup>449</sup> gilt dies bereits wegen seiner verfehlten Ausgestaltung als Tarifkorrektur. Sie hat die Wirkung eines Abzugs von der Steuer-

---

<sup>442</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2); dort auch zum Verhältnis zwischen Hilfe zum Lebensunterhalt und Hilfen in besonderen Lebenslagen.

<sup>443</sup> AaO., bei FN 170 ff.

<sup>444</sup> BGBl. 1988 I, S. 1093.

<sup>445</sup> Jew. zu § 33 b EStG: A. Arndt, Rdnr. A 28, E 1 ff.; Schmidt/Drenseck, Anm. 9; H.-J. Kanzler, FR 1988, S. 205 ff.

<sup>446</sup> A. Arndt, aaO., Rdnr. E 3 f., E 16; Schmidt/Drenseck, aaO.; H.-J. Kanzler, aaO., S. 218.

<sup>447</sup> Vgl. den Verweis in FN 443.

<sup>448</sup> Vgl. o. 1. Kap. A)II)5)b).

<sup>449</sup> Vgl. o. A).

schuld und steht deshalb im Widerspruch zu dem Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips, Aufwand für die Befriedigung existenznotwendiger Bedarfe bereits bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen.<sup>450</sup> Allerdings wäre der durch das Steuerreformgesetz 1990 auf DM 5616 erhöhte Grundfreibetrag auch dann unzureichend, wenn er bereits bei der Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden müßte. Das liegt vor allem daran, daß er die Kosten für existenznotwendigen Wohnbedarf nicht umfaßt.<sup>451</sup>

Diese Mängel werden durch den Sonderausgabenabzug nicht behoben.<sup>452</sup> Die Besonderheit der Abzugstatbestände für Vorsorge-, Ausbildungs- und Wohnbedarf besteht darin, daß sie trotz ihrer Anreiz- und Lenkungswirkung existenznotwendigen Bedarf verschonen.<sup>453</sup> Eine bedarfsorientierte Interpretation<sup>454</sup> der Abzugstatbestände zeigt, daß vor allem Vorsorgeaufwendungen und die im Vergleich zu den Leistungen der Ausbildungsförderung zu knapp bemessenen Abzüge für die berufliche Aus- und Weiterbildung allzu weitgehenden Beschränkungen durch Saldierungs- und Höchstbetragsregelungen ausgesetzt sind.<sup>455</sup> Abhilfe schafft insoweit nur eine funktionale Bewertung derjenigen Sozialleistungen, die als Minderungen des Sonderausgabenabzugs in Betracht kommen.<sup>456</sup> Im Hinblick darauf, daß der Grundfreibetrag Aufwendungen für existenznotwendigen Grundbedarf unberücksichtigt läßt, ist besonders problematisch, daß dieser Mangel auch im System der Sonderausgaben unberücksichtigt bleibt. In diesem Zusammenhang gebührt der Regelung des § 10 e EStG besondere Kritik.<sup>457</sup> Die Vorschrift ist wegen ihrer degressiven Entlastungswirkung als Lenkungsnorm unzulässig und wegen der Beschränkung auf Anschaffungs- und Herstellungskosten für Wohneigentum als Lasten-austeilungsverschönerung verfehlt.

Soweit Aufwendungen für den existenznotwendigen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen über den Grundfreibetrag und den Sonderausgabenabzug hinaus als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden,<sup>458</sup> geschieht dies auf der gesetzlichen Grundlage eines verfehlten Billigkeitskonzepts. § 33 EStG wird den Anforderungen eines durch den sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz konkretisierten Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>459</sup> vor allem deshalb nicht gerecht, weil er von vornherein auf Verschönerungen jenseits einer einkommensabhängigen Zumutbarkeitsgrenze beschränkt ist.<sup>460</sup> Dieser Nach-

---

<sup>450</sup> Vgl. o. I. Kap. C)III) und hier A)I).

<sup>451</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>452</sup> Vgl. o. B).

<sup>453</sup> Vgl. o. B)I).

<sup>454</sup> Vgl. o. B)II).

<sup>455</sup> Vgl. o. B)II)1), 2).

<sup>456</sup> AaO.

<sup>457</sup> Vgl. o. B)II)3)b).

<sup>458</sup> Vgl. o. C).

<sup>459</sup> Vgl. o. I. Kap. D).

<sup>460</sup> Vgl. o. C)II)1).

teil wird in der Rechtsanwendung dadurch verschärft, daß zu hohe Anforderungen an das Vorliegen einer endgültigen Belastung gestellt werden.<sup>461</sup> Keinesfalls liegt der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ein bedarfsorientiertes Verschonungskonzept zugrunde. Das ergibt sich zum einen daraus, daß Aufwendungen *de lege lata* nicht in Relation zu Bedarfen, sondern in Relation zu den Einkommensverhältnissen einer Mehrzahl von Steuerpflichtigen bewertet werden;<sup>462</sup> zum anderen fehlen in der Rechtsanwendung Vorgaben zur Bestimmung dessen, wann Aufwendungen zwangsläufig sind.<sup>463</sup> Lassen sich diese Defizite noch durch eine an den Vorgaben des Sozialhilfrechts bedarfsorientierte Auslegung beheben, so müssen die mit der Zumutbarkeitsgrenze und der Gruppenvergleichsformel verbundenen Nachteile *de lege ferenda* beseitigt werden.

---

<sup>461</sup> Vgl. o. C)II)2).

<sup>462</sup> Vgl. o. C)II)3).

<sup>463</sup> Vgl. o. C)II)4).



### Drittes Kapitel

## Aufwendungen für den Lebensbedarf von Angehörigen des Steuerpflichtigen

Das Sozialhilferecht läßt Unterhaltsverpflichtungen des Hilfesuchenden bei der Bemessung der Hilfe unberücksichtigt, weil es jedem bedürftigen Familienmitglied einen eigenständigen Hilfsanspruch gewährt.<sup>1</sup> Trotzdem ist die realitätsgerechte steuerliche Verschonung des für den Unterhalt aufzuwendenden Einkommens auch im Verhältnis zum Sozialhilferecht eine wichtige Bedingung für die Verwirklichung der Grundannahme modernen Sozialrechts, geht sie doch davon aus,<sup>2</sup> daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf verwiesen ist, den Lebensbedarf für sich *und* seine Familie durch abhängige oder selbständige Arbeit zu verdienen. Die Grundannahme bezieht ihren normativen Geltungsanspruch aus der unterhaltsrechtlichen Verantwortung im Familienverband. Das Steuerrecht und das Sozialhilferecht knüpfen an diese unterhaltsrechtliche Verantwortung an, wobei das Problem der Alternativität zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung<sup>3</sup> zugunsten der Grundannahme, d.h. zugunsten einer im Verhältnis zur Sozialhilfe vorrangigen Befriedigung des Familienbedarfs aus dem Erwerbseinkommen des Unterhaltsverpflichteten gelöst wird. Der Nachrang der Sozialhilfe gegenüber der Hilfe von Angehörigen ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.<sup>4</sup> Er setzt eine ausreichende steuerliche Verschonung des für den Unterhalt oder zur Erfüllung sozialhilferechtlicher Überleitungs- und Aufwendungsersatzansprüche<sup>5</sup> aufzuwendenden Einkommens voraus.<sup>6</sup>

Das Steuerrecht trägt dieser, in der Grundannahme angelegten und durch den Nachranggrundsatz konkretisierten Zuordnung<sup>7</sup> von Unterhaltsverantwortung im engeren Familienverband im wesentlichen<sup>8</sup> durch das Ehegattensplit-

---

<sup>1</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)cc)(3).

<sup>2</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); 2. Kap. B)III)2) und speziell zu den Unterschieden zwischen ihrem »individuell-eindimensionalen« und dem »kollektiv-mehrdimensionalen« Vollzug in der Familie: *H. F. Zacher*, Ehe und Familie, S. 955 ff.

<sup>3</sup> Vgl. den Verweis in FN 2.

<sup>4</sup> Vgl. zu den §§ 2 Abs. 1 und 11 BSHG o. erster Teil, 3. Kap. B)II).

<sup>5</sup> AaO., B)II)2)b).

<sup>6</sup> Grundlegend zur Funktion steuerlicher Verschonung als Wirkungsbedingung für internalisierendes und externalisierendes Sozialrecht o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>7</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen einem steuerlichen Zuordnungs- und einem Aufwandsstatbestand o. 1. Kap. C)II).

<sup>8</sup> Vgl. den Überblick o. 1. Kap. B)III).

ting und durch Abzugsbeträge für Belastungen durch Unterhaltsleistungen an Kinder Rechnung.<sup>9</sup> Aufwendungen für den Bedarf von unterhaltsberechtigten Angehörigen, die nicht mehr im engeren Familienverband stehen,<sup>10</sup> werden, allein wegen dieser besonderen personellen Zuordnung zum Steuerpflichtigen, als *außergewöhnliche* Belastungen berücksichtigt.<sup>11</sup>

Die soziale Problematik der steuerlichen Verschonung von Unterhaltsaufwendungen läßt sich in drei Bereiche von unterschiedlicher Bedeutung gliedern:

Den Ehegattenunterhalt, den Kindesunterhalt und den Angehörigenunterhalt. Während das Ehegattensplitting hier nur insofern von Interesse für ein soziales Steuerrecht<sup>12</sup> ist, als es, ebenso wie die sozialhilferechtliche Bedarfsgemeinschaft, von einer Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs zwischen den in intakter Ehe lebenden Gatten ausgeht, betrifft der Kindes- und der Angehörigenunterhalt Schwerpunkte des Verhältnisses zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung:

Die Minderung der durch den Kindesunterhalt entstehenden wirtschaftlichen Belastungen<sup>13</sup> durch Steuerfreibeträge einerseits und durch die Zahlung von Kindergeld andererseits steht stellvertretend für das *Alternativitätsproblem* zwischen sozialer Leistung und steuerlicher Verschonung<sup>14</sup> und somit im einfachgesetzlichen Vorfeld der verfassungsrechtlich bedeutsamen Frage nach dem richtigen Verhältnis zwischen staatlich gewährter und selber erworbener Freiheit.<sup>15</sup> Aktuelle Bedeutung kommt dieser Problematik vor allem wegen der neuesten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts<sup>16</sup> zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung und zur Höhe der Kinderfreibeträge des Jahres 1983 zu.

Die Bedeutung der Abzugsbeträge des § 33 a Abs. 1 EStG für den Angehörigenunterhalt schließlich liegt vor allem in ihrer *Maßstabsfunktion* für den eigenen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen.<sup>17</sup>

<sup>9</sup> Vgl. zu den §§ 32 Abs. 6, 7 33 a Abs. 2, 3 und 33 c EStG u. B), C).

<sup>10</sup> Das sind Personen, für die das Gesetz keinen Kinderfreibetrag vorsieht (§ 33 a Abs. 1 EStG), oder Ehegatten, die die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung nicht oder nicht mehr erfüllen (vgl. o. 1. Kap. B)III).

<sup>11</sup> Vgl. zu § 33 a EStG u. C).

<sup>12</sup> Vgl. zum Begriff o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); C).

<sup>13</sup> § 6 SGB I.

<sup>14</sup> Vgl. den Verweis in FN 2.

<sup>15</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 93 ff., sowie u. dritter Teil.

<sup>16</sup> Beschlüsse des 1. Senats vom 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86 und vom 12.6.1990, 1 BvL 72/86 = *BVerfGE* 82, S. 60 ff.; 198 ff.

<sup>17</sup> Vgl. zu dieser Folgerung aus dem verfassungsgerichtlichen Gebot, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen realitätsgerecht zu bemessen, bereits die Einleitung bei FN 2 ff., 60 ff., 80 ff.

## A) Das Ehegattensplitting

Das Ehegattensplitting<sup>18</sup> heutiger Prägung hat sich aus der allgemeinen Haushaltsbesteuerung entwickelt, wie sie in § 4 des Preußischen Klassensteuergesetzes vom 30. Mai 1820 vorgesehen war.<sup>19</sup> Dem Konzept einer Einkommens- und Bedarfsgemeinschaft entsprach die Bestimmung der Haushaltszugehörigkeit durch Einbeziehung derjenigen Personen, denen der Hausherr oder die Hausfrau »Wohnung und Unterhalt« gaben.<sup>20</sup> Was diese Bestimmung der dem Haushalt angehörenden Personen betrifft, besteht auffallende Ähnlichkeit nicht nur mit der sozialhilferechtlichen Bedarfsgemeinschaft in § 11 Abs. 2 BSHG,<sup>21</sup> sondern auch mit der Haushaltsgemeinschaft des § 16 BSHG.<sup>22</sup> Die Bedarfe »Wohnung und Unterhalt« beschreiben darüber hinaus die beiden tragenden Säulen moderner Sozialhilfe zum Lebensunterhalt.<sup>23</sup> Die Ausgestaltung des Splittingverfahrens nach heute geltendem Recht wurde durch das Bundesverfassungsgericht wesentlich beeinflußt. In seinem Beschluß vom 17. Januar 1957<sup>24</sup> erklärte es die Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26 EStG 1951 wegen eines Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG für nichtig, weil Ehegatten durch die Anwendung des progressiven Tarifs auf ihre zusammengerechneten Einkommen schlechter gestellt werden, als andere Personen.<sup>25</sup> Der Gesetzgeber nahm den Hinweis des Gerichts, daß die »Einführung begünstigender steuerrechtlicher Vorschriften (z.B. des »Splitting«) verfassungsrechtlich unbedenklich« wäre,<sup>26</sup> auf<sup>27</sup> und minderte die beanstandete Tarifauswirkung durch die Einführung des Splitting-Verfahrens in § 32 a EStG 1958.<sup>28</sup> Erst gelegentlich der Entscheidung über die Besteuerung Alleinstehen-

<sup>18</sup> Vgl. dazu o. 1. Kap. B)III)1)a).

<sup>19</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3)a) bei FN 78 f.; zur Entwicklung: *L. Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 620 ff.; für einen Kurzüberblick: *BVerfGE* 6, S. 55 ff., 67 ff.

<sup>20</sup> § 4 Buchst. b des Gesetzes.

<sup>21</sup> Ehegatten im Verhältnis zueinander und im Verhältnis zu ihren minderjährigen, unverheirateten Kindern (vgl. i.e. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)a)).

<sup>22</sup> Zusammenleben des Hilfesuchenden mit »Verwandten oder Verschwägerten« und zu § 4 des Preußischen Klassensteuergesetzes vom 30. Mai 1820: *R. Grabower* (o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3)a), bei FN 80, 86): Personen, »welche durch Blutsfreundschaft miteinander verwandt sind, in demselben Hause wohnen und aus dem Vermögen des Hausherrn oder der Hausfrau erhalten werden«.

<sup>23</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I).

<sup>24</sup> *BVerfGE* 5, S. 55 ff.; dazu *F. Klein*, Ehe und Familie, S. 773 ff., 781 f.

<sup>25</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 67.

<sup>26</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 76 f.

<sup>27</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 19), S. 622.

<sup>28</sup> Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.7.1958 (BGBl. I, S. 573). Zunächst beibehalten und erst nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 30. Juni 1964 (*BVerfGE* 18, S. 97 ff.) beseitigt wurde die Zusammenveranlagung von Steuerpflichtigen mit ihren Kindern in § 27 der Einkommensteuergesetze 1951, 1953, 1965 und 1958).

der mit Kindern vom 3. November 1982<sup>29</sup> hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich festgestellt, daß das Splittingverfahren dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht.<sup>30</sup>

### 1) Bedeutung für ein soziales Steuerrecht

Die soziale Bedeutung des Splitting kommt, allerdings sehr pauschal und ohne die Benennung einzelner Bedarfe,<sup>31</sup> in der Erkenntnis zum Ausdruck, daß zusammenlebende Ehegatten eine »Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat.«<sup>32</sup> Das Splitting, so das Gericht<sup>33</sup> unter Berufung auf *J. Lang*,<sup>34</sup> knüpfe an die »wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet«. Diese Annahme schließt nach Meinung des Bundesfinanzhofs<sup>35</sup> ein, daß die »Aufwendungen für den Unterhalt des jeweils anderen Ehegatten einen *gemeinschaftlichen*<sup>36</sup> Lebensbedarf betreffen«, der durch das Splittingverfahren »in typisierender Weise« berücksichtigt wird.<sup>37</sup> Mit dieser Sicht trägt der Bundesfinanzhof dem Umstand Rechnung, daß sich der zwischen den Ehegatten vollziehende Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe nicht im Wege einzelner Unterhaltszahlungen des einen Ehegatten an den anderen vollzieht, sondern zu einem großen Teil in Form von Leistungen, die, ähnlich den persönlichen Hilfen i.S. des Sozialhilferechts, nicht in Geld bewertbar

<sup>29</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff.

<sup>30</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 345; so auch: *K. Vogel*, *DStR* 1977, S. 31 ff., 32, 36; *K. Tipke*, *StuW* 1980, S. 1 ff., 10; *ders.*, *Neuordnung*, S. 39 ff., 49 f.; *K. Tipke/J. Lang*, *Steuerrecht*, S. 384; *J. Lang*, aaO. (FN 19), S. 627 ff.; *ders.*, *StuW* 1983, S. 103 ff., 113 ff.; *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, *Zur Neuregelung der Familienbesteuerung*, S. 19 f.

<sup>31</sup> Ausnahmen hinsichtlich der Benennung bzw. besonderen Qualifizierung von Bedarfen gelten für Verschonungstatbestände, die an das Splitting oder an dessen Voraussetzungen anknüpfen; vgl. u.a. die Verdoppelung der Höchstbeträge für abziehbare Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 3 einschließlich der Vorsorgepauschalen des § 10 c Abs. 3 und 4, die Gewährung des vollen Kinderfreibetrages gemäß § 32 Abs. 6 Satz 2 oder die Verminderung der zumutbaren Eigenbelastung gemäß § 33 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

<sup>32</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 345 f. unter Berufung auf die Regierungsbegründung, *BT-Drucks.* III/260, S. 34; vgl. auch *BVerfGE*, *NJW* 1988, S. 127; *BFHE* 154, GrS, S. 556 ff., 563; *P. Kirchhof*, *Gutachten*, S. F 9 ff., F 68; *Karl-Bräuer-Institut*, aaO. (FN 30), S. 20 f.; *Gutachten der Steuerreform-Kommission* 1971, Tz. 554; *F. Klein*, aaO. (FN 24) S. 773 ff., 784.

<sup>33</sup> *BVerfGE*, aaO.; ebenso: *BFHE* 154, GrS, S. 556 ff., 563.

<sup>34</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 19), S. 626. Vgl. auch: *ders.*, *StuW* 1983, S. 103 ff., 112.

<sup>35</sup> *BFHE* 154, GrS, S. 556 ff., 563.

<sup>36</sup> Hervorhebung aaO.

<sup>37</sup> Hinsichtlich dieser, nach Auffassung von *BFHE* 150, S. 42 ff., 49 f. (Vorlagebeschluß des III. Senats) auch von der früheren Rechtsprechung des BFH so gesehenen Funktion des Splitting noch unentschieden: *BFHE* 150, S. 50 m.w.N. der Rspr., wobei allerdings die Entscheidung *BFHE* 128, S. 236 ff., 241, die eine andere Auffassung zum Ausdruck bringt, unberücksichtigt blieb.

sind.<sup>38</sup> Aus diesem Grund kann das von einem oder beiden Ehegatten erzielte Einkommen der steuerlichen Leistungsfähigkeit des einen oder des anderen Ehepartners nicht nach Leistungs- bzw. Aufwandsanteilen differenziert, sondern nur im Wege einer pauschalen Teilung des Gesamteinkommens zugerechnet werden. Dies entspricht der zivilrechtlichen Konzeption des Ehegattenunterhalts bei bestehender Ehegemeinschaft. Sie überläßt den zusammenlebenden Ehegatten die einvernehmliche Regelung über die alleinige oder gemeinsame Haushaltsführung sowie die Art der Unterhaltsgewährung.<sup>39</sup> Durch die Splitting-Regelung respektiert das Steuerrecht den vom Zivilrecht in Übereinstimmung mit Art. 6 Abs. 1 GG festgelegten Freiraum der Ehe<sup>40</sup> und die Gleichwertigkeit der Unterhaltsbeiträge, weil es die »Zurechnung« des Einkommens statt beim allein- oder höherverdienenden Ehegatten bei beiden je zur Hälfte erlaubt.<sup>41</sup> Für den Fall einer einvernehmlichen Trennung zwischen Haushaltsführung und Erwerbstätigkeit besteht die Möglichkeit getrennter Veranlagung, wobei den Ehegatten die freie Wahl überlassen bleibt, ob sich ihre zivilrechtliche mit der steuerrechtlichen Entscheidung decken soll.<sup>42</sup> Entsprechung besteht auch zwischen der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Unterhaltungspflicht bei Getrenntleben mit der Verpflichtung zur Unterhaltsgewährung durch Zahlung einer Geldrente<sup>43</sup> und der für diesen Fall an die Stelle des Splitting tretenden steuerlichen Berücksichtigung dieser Zahlungspflicht in der Form des Realsplitting oder der außergewöhnlichen Belastung.<sup>44</sup> Trotz dieser Entsprechungen zum Zivilrecht, behandelt das Steuerrecht die intakte Ehe, in der nur einer der beiden Partner Einkommen oder im Vergleich zum anderen ein sehr viel höheres Einkommen bezieht, großzügiger, als die gestörte oder die getrennte Ehe<sup>45</sup> und auch großzügiger, als jede andere unterhaltsrechtliche Beziehung. Während Unterhaltsaufwendungen außerhalb der intakten Ehe nur

<sup>38</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>39</sup> Vgl. §§ 1353, 1356, 1360, 1360 a (insbes. Abs. 2) BGB. Zu diesem Ausgestaltungsrecht: *Göppinger/Kindermann*, Unterhaltsrecht, Rz. 235 ff.; *W. Köhler*, Handbuch des Unterhaltsrechts, Rdnr. 249: »auch Mischformen sind möglich«; *MünchKomm-Wacke*, § 1360, Rdnr. 6 ff.

<sup>40</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 347 m.w.N. der Rspr.: »Die Aufgabenverteilung in der Ehe unterliegt der freien Entscheidung der Eheleute.«; *F. Klein*, aaO. (FN 24), S. 776: »Art. 6 Abs. 1 GG zwingt den Gesetzgeber, die personale Entscheidungsfreiheit der Eheleute in vollem Umfang zu respektieren.«; vgl. auch: *H. Schöberle*, in: *Kirchhoff/Söhn*, EStG, § 32 a, Rdnr. A 124.

<sup>41</sup> Zu dieser Wirkung des Splitting: *K. Vogel*, aaO. (FN 30), S. 37.; *J. Lang*, *StuW* 1978, S. 316 ff., 319; *K. Tipke*, *StuW* 1980, S. 1 ff., 10; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 33 a, Anm. 59 und *H. Schöberle*, aaO., gehen von einer fiktiven Zurechnung aus. Erst nach der Zusammenrechnung der Einkünfte setzt die Zusammenveranlagung der Ehegatten auf der Seite der Einkommensverwendung ein (*Schmidt/Seeger*, EStG, § 26 b, Anm. 2 a).

<sup>42</sup> Vgl. das Wahlrecht zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung in § 26 Abs. 1 EStG.

<sup>43</sup> § 1361 Abs. 4 BGB.

<sup>44</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)III)1)b).

<sup>45</sup> Vgl. dazu *H.-J. Kanzler*, *DStR* 1990, S. 367 ff., 405 ff.

dungen »im Rahmen der steuerlichen Leistungsfähigkeit angemessen und notwendig« sind. Doch versteht das Gericht Leistungsfähigkeit in diesem Zusammenhang offenbar nicht als Vorgabe zur Herstellung von Belastungsgerechtigkeit, sondern i.S. einer dem Billigkeitsgedanken näher stehenden Entlastungsgerechtigkeit.<sup>417</sup> Dies ergibt sich aus dem betonten Verweis auf den Gesetzeswortlaut: danach soll die außergewöhnliche Belastung durch eine »Steuerermäßigung« berücksichtigt werden, nicht durch einen Abzug der Aufwendungen.<sup>418</sup> Besonders deutlich wird das Fehlen von materiellen Auslegungsvorgaben wiederum bei der Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Krankheitskosten.<sup>419</sup> Während Aufwendungen für eine teure Frischzellenbehandlung,<sup>420</sup> gestützt auf den soeben zitierten Interpretationsansatz, nach älterer Rechtsprechung nur in Höhe eines »zu schätzenden angemessenen Betrages«<sup>421</sup> berücksichtigt wurden, gehören diese Aufwendungen nach neuerer Rechtsprechung<sup>422</sup> zu den »höchstpersönlichen Angelegenheiten des Steuerpflichtigen«, an die »kein allzu strenger Maßstab angelegt« werden darf.<sup>423</sup> Deutlicher wird die Anbindung des quantitativen Maßstabs an das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Literatur. A. Arndt<sup>424</sup> betont, daß der »Zweck« des § 33 EStG, »die Indisponibilität der Aufwendung«, den Umfang der Notwendigkeit und Angemessenheit bestimme. Dabei müßten die Lebensumstände des Steuerpflichtigen einbezogen und nach objektiven Kriterien gewürdigt werden.<sup>425</sup> Auch Herrmann/Heuer/Raupach<sup>426</sup> knüpfen klar an das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an, trennen aber zwischen den Merkmalen der Angemessenheit und der Notwendigkeit.<sup>427</sup> Sie wollen die Prüfung der *Notwendigkeit* auf Aufwendungen zugunsten Dritter beschränken und nach Maßgabe der Bedürftigkeit des Dritten konkretisieren,<sup>428</sup> über die *Angemessenheit* solle nach der Verkehrsanschauung unter Berücksichtigung eines Fremdvergleichs und anderer gesetzlicher Leistungsbestimmungen mit einer »gewissen Größigkeit« entschieden werden.<sup>429</sup>

<sup>417</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. 1)b).

<sup>418</sup> BFHE 56, S. 657, 666, mit der Auffassung, daß auch dem Umstand Rechnung zu tragen sei, daß die dem Steuerpflichtigen gewährte Belastungsminderung letzten Endes von der Allgemeinheit zu tragen sei; vgl. auch BFHE 56, S. 486, 489.

<sup>419</sup> Vgl. zu dieser Problematik »dem Grunde nach« o. bei FN 361.

<sup>420</sup> BFHE 81, S. 251, 254.

<sup>421</sup> BFHE, aaO.

<sup>422</sup> BFHE 133, S. 545, 549 (Urt. v. 17.7.1981), ebenfalls zu den Aufwendungen für eine Frischzellenbehandlung.

<sup>423</sup> BFHE, aaO., m.w.N.

<sup>424</sup> A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 33.

<sup>425</sup> Ebenfalls auf objektive Kriterien stellen ab: Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 195 f.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 316), Anm. 6; E. Eisenberg, aaO. (FN 414), S. 305.

<sup>426</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO.

<sup>427</sup> Dagegen: A. Arndt, aaO. (FN 316), Rdnr. C 33.

<sup>428</sup> Vgl. zur Bedürftigkeit des die Leistung empfangenden Dritten als Voraussetzung für die Anerkennung des Aufwandes u. 3. Kap. C)III)3)a) zu § 33 a EStG.

<sup>429</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 316), Anm. 197.

Besonders deutlich bedarfsbezogen führt *J. Lang*<sup>430</sup> aus, die Frage nach den notwendigen Aufwendungen schließe »die Kernfrage nach dem existentiell notwendigen Lebensbedarf« ein. Insoweit will er auf Kriterien abstellen, die auch für den Sozialhilfeempfänger gültig seien, wobei als existentiell unangemessene Kosten nur solche in Betracht kämen, die weder der Rettung von Leben noch der Wiederherstellung der Gesundheit dienen.<sup>431</sup> Wegen der Schwierigkeiten, die mit der Ermittlung angemessener Kosten verbunden sind, will *J. Lang* letztlich nur bei einem »offensichtlichen Mißverhältnis« zwischen dem erforderlichen und dem tatsächlichen Aufwand Grenzen ziehen, wobei er u.a., ähnlich wie *Herrmann/Heuer/Raupach*,<sup>432</sup> z.B. auf übliche Krankenversicherungsleistungen abstellen will.<sup>433</sup>

#### bb) Berücksichtigung sozialhilferechtlicher Vorgaben

Anders als bei der Hilfe zum Lebensunterhalt, die grundsätzlich nach festen Regelsätzen, konkreten Mehrbedarfszuschlägen und tatsächlichen Kosten der Unterkunft unter Berücksichtigung aller Ressourcen des Hilfesuchenden gewährt wird,<sup>434</sup> werden Hilfen in besonderen Lebenslagen häufig in der Form von persönlichen Hilfen und Sachleistungen erbracht.<sup>435</sup> Das erschwert Vergleiche zwischen Leistungen und Verschonungen. Während die Regeln über Sachleistungen insbesondere in Gestalt der vorbeugenden Gesundheits- oder Krankenhilfe<sup>436</sup> mit ihrer Bezugnahme auf Leistungen, die »nach den Vorschriften über die gesetzliche Krankenversicherung gewährt werden«,<sup>437</sup> konkrete Vorgaben für eine realitätsgerechte Verschonung zur Verfügung stellen, lassen sich persönliche Hilfen ihrer Art nach grundsätzlich »nicht in Geld ausdrücken«. <sup>438</sup> Ihre quantitative Vorgabefunktion ist daher begrenzt; das ist jedoch insoweit kein Mangel, als es sich um Bedarfe handelt, die der erwerbstätige Steuerzahler i.d.R. ohnehin nicht hat: etwa die Hilfe zur Überwindung besonderer sozialer Schwierigkeiten, die sozial entwurzelte, grundsätzlich nicht erwerbstätige und bereits auf (Geld-)Hilfe zum Lebensunterhalt angewiesene Menschen betrifft.<sup>439</sup> Etwas anderes gilt aber für die Altenhilfe,<sup>440</sup> für die Behindertenhilfe<sup>441</sup> und für die Hilfe zur Pflege. Das sind Hilfen, bei denen die

<sup>430</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243), S. 589.

<sup>431</sup> *J. Lang*, aaO.

<sup>432</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 429).

<sup>433</sup> *J. Lang*, aaO. (FN 243); vgl. auch *BFHE* 133 (FN 422), S. 560: »Ob ... ein offensichtliches Mißverhältnis zwischen dem erforderlichen und dem tatsächlichen Aufwand vorliegt ...«.

<sup>434</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>435</sup> AaO., B)I)2).

<sup>436</sup> Vgl. §§ 36, 37 BSHG; dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>437</sup> § 37 Abs. 2 BSHG.

<sup>438</sup> *BVerwG*, NDV 1975, S. 26 f.

<sup>439</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2), FN 183.

<sup>440</sup> AaO. bei FN 184.

<sup>441</sup> AaO. bei FN 170 ff.

Bedarf beim nicht oder, gemessen an der Höhe dieser Freibeträge, zu wenig verdienenden Ehegatten zur Folge.

Die Unterscheidung zwischen dem gemeinsam zugerechneten indisponiblen und dem gemeinsam zugerechneten disponiblen Einkommen verdeutlicht die hier vorgetragenen Einwendungen gegen die am Güterstand der Gütertrennung orientierte Kritik der Literatur<sup>57</sup> an der Splitting-Regelung und trägt zur Präzisierung dieser Kritik bei: ausgehend von der güterstandsunabhängigen Unterhaltsverpflichtung der Ehegatten zueinander<sup>58</sup> ist die gemeinsame Zurechnung und Verschonung von *indisponiblen* Einkommen auch bei vereinbarter Gütertrennung in jedem Fall gerechtfertigt und geboten. Die gemeinsame Zurechnung von *disponiblen* Einkommen ist gerechtfertigt, soweit dieses zur Befriedigung des zivilrechtlich angemessenen Unterhalts benötigt wird. Darüber hinaus, darin ist der Kritik zuzustimmen, kann die gemeinsame Zurechnung von Einkommen nicht gerechtfertigt werden.

## 2) Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis

Soweit die Kritik bemängelt, daß die Haushaltsersparnis zusammenlebender und zusammen wirtschaftender Ehegatten durch das Splitting nicht berücksichtigt wird,<sup>59</sup> muß eine solche Einschränkung den vom Grundfreibetrag verschonten Bedarf ausklammern.<sup>60</sup> Wäre dieser realitätsgerecht bemessen und als Abzug von der Bemessungsgrundlage ausgestaltet,<sup>61</sup> so könnte eine der sozialhilferechtlichen Regelsatzbeschränkung bei zusammenlebenden Ehegatten<sup>62</sup> entsprechende Modifizierung des Splitting-Faktors in Betracht gezogen werden.<sup>63</sup>

## III) Das Realsplitting

Übereinstimmend mit § 11 Abs. 1 Satz 2 BSHG, der eine sozialhilferechtliche Bedarfsgemeinschaft nur bei »nicht getrennt lebenden Ehegatten« annimmt, entfällt auch im Steuerrecht die Möglichkeit zur Zusammenveranlagung mit tariflichem Splittingausgleich, wenn Scheidung oder dauerndes Getrenntleben zu einer Aufhebung der Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs führen.<sup>64</sup> Tritt unter diesen Voraussetzungen an die Stelle der Wahlmöglichkeit zwi-

---

kungen Folge der die Bemessungsgrundlage betreffenden, durch die Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs gerechtfertigten Zurechnungsänderung sind (K. Vogel, aaO.).

<sup>57</sup> Vgl. o. FN 50.

<sup>58</sup> Vgl. o. FN 52.

<sup>59</sup> Vgl. o. FN 51.

<sup>60</sup> Die Verschonungstatbestände, die an das Splitting oder an dessen Voraussetzungen anknüpfen (vgl. o. FN 31), verhindern bereits durch ihre Abhängigkeit von tatsächlich erbrachtem Aufwand, daß ein Aufwand verschont wird, der nicht oder nicht in dieser Höhe angefallen ist.

<sup>61</sup> Vgl. zum Fehlen beider Voraussetzungen o. 2. Kap. A)III).

<sup>62</sup> Vgl. den Verweis in FN 48.

<sup>63</sup> Vgl. zu diesen Vorschlägen o. 1. Kap. B)IV).

<sup>64</sup> Vgl. zu den gesetzlichen Grundlagen o. 1. Kap. B)III)1).



schen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung die Einzelveranlagung nach § 25 EStG, so werden die Unterhaltsaufwendungen im Verhältnis der Ehegatten untereinander entweder durch das einvernehmliche Realsplitting oder als außergewöhnliche Belastungen nach Maßgabe des § 33 a EStG berücksichtigt.<sup>65</sup> In beiden Fällen ist eine Aufstockung für Bedarfe möglich, die von § 33 EStG umfaßt werden.<sup>66</sup> Steuerrechtsintern, d.h. unabhängig von den besonderen Anforderungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes<sup>67</sup> stößt das Realsplitting auf berechtigte Kritik. Sie richtet sich nicht dagegen, daß der Empfänger die Unterhaltsleistung als Leistungsfähigkeit begründenden Zufluß versteuern muß, vielmehr bemängelt sie, daß diese Steuerpflicht eine *Bedingung* für den Abzug des zwangsläufigen Unterhaltsaufwandes beim Leistenden ist.<sup>68</sup>

Aus dem Blickwinkel des sozialhilferechtlichen Bedarfs erscheint der Realsplitting-Höchstbetrag von 27.000 DM<sup>69</sup> auch unter Berücksichtigung der darauf vom Leistungsempfänger zu entrichtenden Steuer<sup>70</sup> realitätsgerecht, weil er die Jahres-Regelsatzleistung der Sozialhilfe in Höhe von DM 6660 zuzüglich der angemessenen Kosten für die Unterkunft in Höhe von ca. DM 6960<sup>71</sup> noch um DM 13.380 übersteigt.

### *B) Kinderfreibetrag und Kindergeld, Exponenten des Problems der Alternativität zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung*

Kinderfreibeträge und Kindergeld sind Bestandteile des Kinderlastenausgleichs,<sup>72</sup> der mit genauerem begrifflichem Bezug auf die wirtschaftliche Belastung durch Aufwendungen für den Kindesunterhalt umfaßt, was vor allem in der steuerrechtlichen Literatur unter dem weiten Begriff des Familienlastenausgleichs<sup>73</sup> neben dem Ehegatten- und dem Angehörigenunterhalt behandelt wird. Im Nebeneinander der Verschonung von Erwerbseinkommen und der

<sup>65</sup> AaO. und ausführlich zu § 33 a EStG u. C) 3. Kap. B)II).

<sup>66</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 26 m, n zu § 10 EStG und zu § 33 EStG o. 2. Kap. C)II).

<sup>67</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2), 3. Kap. B)II).

<sup>68</sup> H. Söhn, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 10, Rdnr. C 12, C 22; ders., StuW 1985, S. 395 ff., 403; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 66), Anm. 26 b; J. Lang, StuW 1983, S. 103 ff., 111; ders., Die Bemessungsgrundlage, S. 110; K. Tipke, Neuordnung, S. 39 ff., 58.

<sup>69</sup> Vor der Erhöhung durch das WoBauFG vom 22.12.1989 (BGBl. I, S. 2408), war das Realsplitting auf einen Höchstbetrag von DM 18.000 beschränkt.

<sup>70</sup> DM 4605 nach der Einkommensteuer-Grundtabelle.

<sup>71</sup> Vgl. zu diesen auf Münchner Verhältnissen basierenden Zahlen o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei und in FN 121, 135.

<sup>72</sup> G. Bäcker/R. Bispinck/K. Hofemann/G. Naegele, Sozialpolitik, Bd. 2, S. 181; G. Igl, Familienlastenausgleichsrecht, Rz. 2.

<sup>73</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)III).

Leistung von Sozialeinkommen für besonderen Kindesbedarf stehen sich das Kindergeld und der Kinderfreibetrag mit einer gemeinsamen Orientierung auf eine pauschalierbare Belastung bzw. auf einen pauschalierbaren (Grund-)Bedarf gegenüber. Nur in Bezug auf diese Gemeinsamkeit ist von einem »dualen System des Kinderlastenausgleichs«<sup>74</sup> die Rede. Sie mag der Grund für eine im Verlauf der Rechtsentwicklung<sup>75</sup> alternative oder duale steuerrechtliche und/oder sozialrechtliche Berücksichtigung der Aufwendungen für den allgemeinen Kindesunterhalt gewesen sein. Das Bundesverfassungsgericht<sup>76</sup> hat dem Gesetzgeber stets die »Wahl« überlassen, »Umstände, welche die Leistungsfähigkeit mindern, ausnahmsweise im Steuerrecht nicht oder nur am Rande zu berücksichtigen und sie statt dessen als förderungswürdigen Tatbestand im Sinne des Sozialrechts zu definieren«. In seinen neuesten Entscheidungen zur einkommensabhängigen Kürzung des Kindergeldes und zur Höhe der Kinderfreibeträge in den Veranlagungszeiträumen der Jahre 1983 – 1985 hat es eine solche Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers erneut bestätigt.<sup>77</sup>

Wichtige funktionale Unterschiede zwischen der steuerlichen Verschonung von indisponiblen Erwerbseinkommen und der Leistung von Sozialeinkommen begründen jedoch Bedenken hinsichtlich des Bestehens einer solchen Wahlmöglichkeit.

### 1) *Rechtsentwicklung des dualen Systems*

Die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder läßt sich bis zu der ursprünglichen allgemeinen Haushaltsbesteuerung, wie sie in § 4 des Preußischen Klassensteuergesetzes vom 30. Mai 1820 vorgesehen war,<sup>78</sup> zurückverfolgen.<sup>79</sup> Die Einordnung der heutigen Regelung unter die Tarifvorschriften des Einkommensteuergesetzes geht auf die Berücksichtigung des Familienstandes und der Kinderzahl im Tabellentarif des Einkommensteuergesetzes vom 16.10.1934 zurück.<sup>80</sup> Erst im Zuge der Einführung des Splitting-Tarifs durch das Steueränderungsgesetz vom 18.7.1958<sup>81</sup> wurden die bislang tabellarischen Kinderfreibeträge<sup>82</sup> bei der Bemessung des zu versteuernden Einkommensbetrages durch den Abzug vom Einkommen berücksichtigt.

<sup>74</sup> Vgl. etwa: F. Klein, aaO. (FN 24), S. 779 f.; J. Lang, aaO. (FN 19), S. 73 f.; J. W. Gadum, Wirtschafts- und Finanzpolitik, S. 119; Institut »Finanzen und Steuern«, Kinderlastenausgleich, S. 25 ff.; BVerfGE, 82, S. 60, 61.

<sup>75</sup> Dazu u. I).

<sup>76</sup> BVerfGE 61, S. 319 ff., 354 und die Einleitung bei FN 15 f.

<sup>77</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 60 ff., 84, 97, sowie u. III)2).

<sup>78</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. A)1)3)a) bei FN 78 ff.

<sup>79</sup> Vgl. zur Rechtsentwicklung im Steuerrecht seit dem Preuß. EStG vom 24. Juni 1891 (zu diesem: aaO. (FN 78), bei FN 110 ff.): Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 161; D. Dziadkowski, BB 1981, Beil. 9/1981.

<sup>80</sup> Vgl. erster Teil, aaO., 3)b) bei FN 173 ff.

<sup>81</sup> BGBl. 1958 I, S. 473.

<sup>82</sup> Vgl. die Übersicht bei D. Dziadkowski, aaO. (FN 79), S. 3.

Neben den im Jahre 1958<sup>83</sup> eingeführten Steuerfreibeträgen von DM 900 für das erste,<sup>84</sup> DM 1680 für das zweite und DM 1800 für das dritte Kind gab es seit dem 1.1.1955 ein staatliches Kindergeld in Höhe von DM 25 für das dritte und jedes weitere Kind.<sup>85</sup> Erst im Jahre 1961 wurde nach der Anhebung dieses einkommensunabhängigen Kindergeldes auf DM 40<sup>86</sup> auch ein Zweitkindergeld gezahlt, jedoch nur an Personen, deren Jahreseinkommen DM 7200 nicht überstieg.<sup>87</sup> Das Bundeskindergeldgesetz vom 14.4.1964<sup>88</sup> brachte eine von der Kinderzahl abhängige Staffelung der Beträge: unverändert, auch hinsichtlich der Einkommensgrenze, blieb das Kindergeld für das zweite Kind.<sup>89</sup> Für das dritte Kind war ein Betrag von DM 50, für das vierte Kind waren DM 60 und für das fünfte und jedes weitere Kind DM 70 vorgesehen.<sup>90</sup> Diese Leistungen blieben, von einer betragsmäßigen Erhöhung für das dritte Kind auf DM 60 abgesehen,<sup>91</sup> bis zur Abschaffung des dualen Kinderlastenausgleichs durch Streichung der Steuerfreibeträge<sup>92</sup> im Einkommensteuerreformgesetz 1974<sup>93</sup> unverändert. Zugleich wurde ein einheitlicher, vom Einkommen der Eltern unabhängiger<sup>94</sup> Kinderlastenausgleich eingeführt, in den auch das erste Kind einbezogen wurde. Die Sätze betragen DM 50 für das erste, DM 70 für das zweite und DM 120 für jedes weitere Kind.<sup>95</sup>

Die steuerlichen Kinderfreibeträge wurden abgeschafft, weil sich eine weit verbreitete Auffassung durchsetzen konnte, die zu Unrecht geltend machte,

<sup>83</sup> § 32 Abs. 2 Nr. 4 i.d.F. des StÄndG 1958.

<sup>84</sup> Der Freibetrag für das erste Kind wurde durch das StÄndG v. 13.7.1961 (BGBl. I, S. 982) auf DM 1200 angehoben.

<sup>85</sup> § 4 Abs. 1 des Gesetzes über die Gewährung von Kindergeld und die Errichtung von Familienausgleichskassen (Kindergeldgesetz) v. 13.11.1954 (BGBl. I, S. 333). Zur Rechtsentwicklung: *E. Maschler*, Das Kindergeldrecht, S. 10 ff.; *G. Igl*, aaO. (FN 72), Rz. 10; *F. Ruland*, Kindergeldrecht, S. 437 ff.; *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetz, Vorbemerkung.

<sup>86</sup> Art. 1 Nr. 3 des 2. KGÄndG v. 16.3.1959 (BGBl. I, S. 153).

<sup>87</sup> § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Gewährung von Kindergeld für zweite Kinder und die Errichtung einer Kindergeldkasse (Kindergeldkassengesetz-KGKG) v. 22.7.1961 (BGBl. I, S. 1001).

<sup>88</sup> BGBl. I, S. 265. Die organisatorische Bedeutung des Gesetzes lag darin, daß anstelle der bisherigen Träger (Kindergeldkasse, Familienausgleichskassen) die (heute) Bundesanstalt für Arbeit mit der Durchführung des Gesetzes betraut wurde (§§ 33, 15 BKGG).

<sup>89</sup> § 10 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 BKGG. Durch das ÄndG v. 5.4.1965 (BGBl. I, S. 222) wurde diese Einkommensgrenze auf DM 7800 erhöht und für Berechtigte mit drei oder mehr Kindern ganz beseitigt. Vor der Abschaffung des dualen Systems im Jahre 1974 (dazu sogleich), hatte die Einkommensgrenze nach mehreren Erhöhungen DM 18.360 betragen (Gesetz v. 21.12.1973, BGBl. I, S. 1969).

<sup>90</sup> § 10 Abs. 1 BKGG 1964.

<sup>91</sup> Gesetz v. 16.12.1970 (BGBl. I, S. 1725).

<sup>92</sup> Diese waren, von der Erhöhung für das zweite Kind im Jahre 1961 (vgl. o. FN 86) abgesehen, seit ihrer Einführung im Jahre 1958 (vgl. o. FN 81) betragsmäßig unverändert geblieben.

<sup>93</sup> Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 5.8.1974 (BGBl. I, S. 1769).

<sup>94</sup> Art. 2 Ziff. 4 EStRG 1974.

<sup>95</sup> Art. 2 Ziff. 9 EStRG 1974 zu § 10 BKGG v. 14.4.1964 (o. FN 88).

daß sich die Freibeträge wegen des progressiven Einkommensteuertarifs für Eltern mit hohem Einkommen günstiger auswirken als für Eltern mit niedrigerem Einkommen.<sup>96</sup> Von einer »gleichmäßigen progressionsunabhängigen Entlastung« erhoffte man sich ein »Mehr an sozialer Gerechtigkeit«.<sup>97</sup> Obwohl das Bundesverfassungsgericht<sup>98</sup> dem Gesetzgeber bescheinigte, daß er mit der Streichung der Kinderfreibeträge nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen hat, begann mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983<sup>99</sup> die Wiedereinführung eines dualen Kinderlastenausgleichs. Der mit dem neuen § 32 Abs. 8 EStG gewährte Kinderfreibetrag in Höhe von DM 432 sollte dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit »besser als bisher« Rechnung tragen und war als »Übergangsregelung bis zur Einführung eines Familiensplittings«<sup>100</sup> gedacht. Mit gleichem Gesetz wurde eine einkommensabhängige Kürzung des Kindergeldes für das zweite und jedes weitere Kind vorgeschrieben.<sup>101</sup> Ziel der Regelung war die Konsolidierung des Bundeshaushalts zu Lasten von Kindergeldberechtigten mit höheren Einkommen.<sup>102</sup> Das Bundesverfassungsgericht<sup>103</sup> hat sowohl die sozialrechtliche Kürzungsvorschrift als auch die steuerliche Freibetragsregelung des Haushaltbegleitgesetzes für verfassungswidrig erklärt, weil beide Regelungen in ihrem Zusammenwirken keine Steuerfreiheit des existenznotwendigen Familieneinkommens gewährleisten konnten. Die im Hinblick auf die Konkretisierung und den Stellenwert des Leistungsfähigkeitsprinzips in höchstem Ausmaß fortschrittlichen Entscheidungen<sup>104</sup> stellen den Unterschied zwischen der Belastungs- und der Entlastungsgerechtigkeit<sup>105</sup> vor dem Hintergrund der dem Gesetzgeber zugestanden Wahlmöglichkeit zwischen einer steuerrechtlichen und einer sozialrechtlichen Lösung erneut zur Diskussion.<sup>106</sup> Besonderes Interesse gilt dabei dem Umstand, daß der Gesetzgeber den mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983 zögernd wieder eingeführten dualen Kinderlastenausgleich lange vor den neuen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Kinderlastenausgleich so ausgebaut hat, als habe er mit diesen Entscheidungen ge-

---

<sup>96</sup> Zur Kritik an dieser auch vom Bundeversfassungsgericht (*BVerfGE* 43, S. 108 ff., 124) zum Ausdruck gebrachten Auffassung: *K. Vogel*, NJW 1974, S. 2105 ff.; *J. Lang*, StuW 1983, S. 103 ff., 109; *P. Gottwald*, FR 1984, S. 162 ff., 164 f., jew. m.w.N. Grundlegend bereits o. I. Kap. C)III).

<sup>97</sup> Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 7/2180, S. 9 (Beratungsergebnis).

<sup>98</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 96).

<sup>99</sup> Gesetz zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts v. 20.12.1982 (BGBl. I, S. 1857).

<sup>100</sup> Begründung des Gesetzesentwurfs zum Haushaltsbegleitgesetz 1983, BT-Drucks. 9/2074, S. 66.

<sup>101</sup> § 10 Abs. 2 BKGG: von DM 100 bis auf DM 70 für das zweite, von DM 220 bis auf DM 140 für das dritte und von DM 240 bis auf ebenfalls DM 140 für jedes weitere Kind.

<sup>102</sup> Entwurfsbegründung aaO. (FN 100), S. 85.

<sup>103</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 16); vgl. dazu u. III).

<sup>104</sup> AaO. und bereits die Einleitung bei FN 5.

<sup>105</sup> Vgl. o. 2. Kap. C)II)1)b).

<sup>106</sup> Dazu u. III)2)c).

rechnet. War die erste, bis zum Einkommensteuergesetz 1974<sup>107</sup> andauernde Phase des dualen Systems durch ständig ansteigende Kindergeldsätze<sup>108</sup> und durch betragsmäßig jahrelang unveränderte Steuerfreibeträge<sup>109</sup> gekennzeichnet, so verläuft die Entwicklung in der zweiten, mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983<sup>110</sup> beginnenden Phase genau umgekehrt. Während die seit der Neufassung des Bundeskindergeldgesetzes vom 21.1.1982<sup>111</sup> von DM 50 für das erste, DM 100 für das zweite, DM 220 für das dritte und DM 240 für das vierte und jedes weitere Kind mit Ausnahme einer Erhöhung auf DM 70 für das erste und auf DM 130 für das zweite Kind<sup>112</sup> bis heute unverändert geblieben sind, wurde der im Jahre 1983 eingeführte Kinderfreibetrag von DM 432<sup>113</sup> seither beträchtlich erhöht: auf DM 1242 und für den Fall der Zusammenveranlagung auf DM 2484 ab 1986,<sup>114</sup> auf DM 1512/3024 durch das Steuerreformgesetz 1990 und auf DM 2052/4104 durch das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze ab 1992.<sup>115</sup>

## II) Problemstellung und Ausblick

Durch das duale System des Kinderlastenausgleichs ist die für eine Lösung des Alternativitätsproblems<sup>116</sup> ganz entscheidende Frage nach einem funktionalen Unterschied zwischen der steuerlichen Verschonung und der sozialen Leistung aufgeworfen. Der Umstand, daß die in Art. 6 Abs. 2 GG angelegte elterliche Sorge<sup>117</sup> nicht auf die Gewährung von Unterhalt i.S. des materiellen Lebensbedarfs beschränkt ist, sondern auch das Recht und die Pflicht zur (immateriellen) Personensorge umfaßt,<sup>118</sup> bildet im Ergebnis die entscheidende funktionale Weichenstellung zwischen dem im Schwerpunkt von der Steuerbefreiung zu erfassenden Aufwand für den materiellen Bedarf und der im Schwerpunkt vom Kindergeld auszugleichenden Belastung für die immaterielle Personensorge. Dieser funktionale Unterschied fordert Kritik an der dem Gesetzgeber vom Bundesverfassungsgericht eingeräumten Möglichkeit, Belastungen durch den

<sup>107</sup> Vgl. o. FN 93.

<sup>108</sup> Vgl. o. bei FN 81 ff.

<sup>109</sup> Vgl. o. FN 83.

<sup>110</sup> Vgl. o. FN 99.

<sup>111</sup> BGBl. 1982 I, S. 13.

<sup>112</sup> Gesetz vom 30.6.1989, BGBl. I, S. 1294; heute i.d. Fassung v. 30.1.1990 (BGBl. I, S. 149), geändert durch Gesetz v. 6.12.1991 (BGBl. I, S. 2142 und durch Art. 25 des Steueränderungsgesetzes v. 25.2.1992 (BGBl. I, S. 297).

<sup>113</sup> Vgl. o. FN 99 f.

<sup>114</sup> § 32 Abs. 6 SteuersenkungsG 1986/1988, BGBl. I, S. 1153.

<sup>115</sup> BGBl. 1988 I, S. 1093 (Steuerreformgesetz 1990) und BGBl. 1992 I, S. 297 (Steuerreformgesetz 1992).

<sup>116</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2, 2. Kap. B)III)2).

<sup>117</sup> Für den zivilrechtlichen Unterhalt: J. Gernhuber, Familienrecht, S. 35 ff.

<sup>118</sup> Vgl. zu den §§ 1601 ff., 1626 ff. BGB u. 1)b).

Kindesunterhalt entweder im Steuerrecht durch Kinderfreibeträge oder im Sozialrecht durch die Leistung von Kindergeld zu berücksichtigen.<sup>119</sup>

Neben dieser primär qualitativen Problematik, d.h. neben der Frage, welche Bedarfe dem Grunde nach vom System des steuerlichen Kinderlastenausgleichs umfaßt sind, steht die Frage nach der quantitativen Reichweite der Verschonungstatbestände.<sup>120</sup> Beide Aspekte sind im System des steuer- und sozialrechtlichen Kinderlastenausgleichs eng miteinander verbunden, sodaß über eine realitätsgerechte steuerliche Verschonung erst nach Klärung der sozialrechtlichen Funktion des Kindergeldes<sup>121</sup> geurteilt werden kann.

### 1) Gesetzliche Konzeption und Funktion des Kinderfreibetrages

Laufende Aufwendungen für den Unterhalt, die Erziehung und die Ausbildung des Kindes werden durch den Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 EStG berücksichtigt.<sup>122</sup> Er wird für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, unabhängig vom Nachweis und der tatsächlichen Befriedigung eines Bedarfs gewährt.<sup>123</sup> Hat das Kind das 18. aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet, so hängt die Freibetragsgewährung vom Vorliegen der Voraussetzungen bzw. Bedarfsfiktionen des § 32 Abs. 4 EStG ab. Ist das Kind jedoch wegen Behinderung außerstande, sich selber zu unterhalten, so rechtfertigt dies gemäß § 32 Abs. 5 EStG die Gewährung des Freibetrages auch über das 27. Lebensjahr hinaus. Allerdings enthält § 32 Abs. 5 EStG einen echten, mit dem zivilen Unterhaltsrecht übereinstimmenden Nachrang der elterlichen Unterhaltspflicht, gegenüber der Unterhaltspflicht eines Ehegatten des behinderten Kindes als Bedingung für die Gewährung des Kinderfreibetrages.<sup>124</sup> Anders, als beim Grundfreibetrag,<sup>125</sup> führt der Abzug des Kinderfreibetrages zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage<sup>126</sup> und ist somit sachgerecht auf die Verwirklichung von Belastungsgerechtigkeit<sup>127</sup> gerichtet. Der Kinderfreibetrag beträgt DM 1512 und wird bei zusammen veranlagten Ehegatten verdrop-

<sup>119</sup> Dazu u. III)2).

<sup>120</sup> Nur dieser quantitative Aspekt ist in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen (vgl. *BVerfGE* 66, S. 214 ff., dazu u. C)III)1)) und in der neuen Kindergeldentscheidung (*BVerfGE*, aaO. (FN 74), dazu u. III)) angesprochen.

<sup>121</sup> Dazu u. 2).

<sup>122</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32, Anm. 163; *BFHE* 91, S. 418, 419 (Urt. v. 23.2.1968); 92, S. 1, 2 (Urt. v. gleichen Tag); 115, S. 322, 327 (Urt. v. 14.2.1975); 126, S. 302, 303 (Urt. v. 1.12.1978); »typisierende Pauschalregelung«; 127, S. 373, 375 (Urt. v. 8.3.1979); 129, S. 134, 137 (Urt. v. 8.11.1979).

<sup>123</sup> § 32 Abs. 3 EStG. Für Pflegekinder i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG hängt die Gewährung des Freibetrages davon ab, daß der Steuerpflichtige das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält.

<sup>124</sup> Vgl. zu § 1608 BGB: *W. Köhler*, Handbuch des Unterhaltsrechts, Rdnr. 93 ff.

<sup>125</sup> Vgl. o. 2. Kap. A)I).

<sup>126</sup> § 32 Abs. 6 i.V.m. § 2 Abs. 5 EStG.

<sup>127</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen Belastungs- und Entlastungsgerechtigkeit o. 2. Kap. C)II)1)b).

pelt.<sup>128</sup> In Sonderfällen<sup>129</sup> steht der verdoppelte bzw. volle Kinderfreibetrag<sup>130</sup> in Höhe von DM 3024 einem Elternteil allein zu. Eine Übertragung des halben Kinderfreibetrages von einem Elternteil auf den anderen und somit ebenfalls ein Abzug des vollen Kinderfreibetrages bei einem Elternteil ist vor allem dann möglich, wenn dieser, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind im wesentlichen nachkommt.<sup>131</sup> Die Übertragungsvorschriften verdeutlichen die Funktion des Kinderfreibetrages im Spektrum zwischen dem Barunterhalt und dem Betreuungsunterhalt als wesentliche Bestandteile des Kindesbedarfs.<sup>132</sup> Darüber hinaus ist die einkommensteuerliche Behandlung dieser beiden Unterhaltskomponenten eine wichtige Vorstufe für die Begründung der Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die dem Gesetzgeber die Wahl gibt, Aufwendungen für den Kindesunterhalt im Sozialrecht durch Leistung von Kindergeld oder im Steuerrecht durch Verschonung zu berücksichtigen.<sup>133</sup>

#### a) Erste, insbesondere sozialhilferechtliche Konkretisierungen

Das Bundesverfassungsgericht<sup>134</sup> sieht in seiner Entscheidung über die Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern »sämtliche durch die Kinder verursachten Unterhaltsaufwendungen ... steuerlich mit dem Kinderfreibetrag oder (!) dem Kindergeld abgegolten«. Ausnahmen erkennt es nur für die in § 33 a EStG genannten Aufwendungen für die Kosten einer Haushaltshilfe und für Krankheitskosten an.<sup>135</sup> Diese Auffassung mußte bis zu der neuen Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der Kindergeldkürzung<sup>136</sup> in einschränkender Übereinstimmung mit dem Beschluß über die Abschaffung der Kinderfreibeträge<sup>137</sup> gesehen werden, nach dem gerade »nicht jegliche die Familie treffende Belastung«<sup>138</sup> in »vollem Umfang«<sup>139</sup> durch den Kinderfreibetrag oder das Kindergeld zu berücksichtigen sind. Erst in seiner neuen Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht diese Einschränkung ausdrück-

<sup>128</sup> § 32 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG.

<sup>129</sup> Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1, wenn der andere Elternteil verstorben oder nicht während des ganzen Kalenderjahres unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war; gemäß Nr. 2, wenn der Steuerpflichtige das Kind allein angenommen hat oder wenn es in einem Pflegekinder-Schaftsverhältnis zu ihm steht.

<sup>130</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 184; Schmidt/Glanegger, Anm. 11 b; Littmann/Stephan, Rdnr. 123, jew. zu § 32 EStG.

<sup>131</sup> § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG. Dazu u. B)II)1)c).

<sup>132</sup> Vgl. u. c).

<sup>133</sup> Vgl. dazu bereits o. bei FN 74 ff. sowie u. III)2).

<sup>134</sup> BVerfGE 61, S. 319 ff., 343.

<sup>135</sup> BVerfGE, aaO.; vgl. zu den im Rahmen des § 33 EStG berücksichtigungsfähigen Krankheitskosten bereits o. 2. Kap. C)II)4)a)aa) bei FN 361 ff.

<sup>136</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 60 ff.

<sup>137</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff.

<sup>138</sup> BVerfGE, aaO., S. 121: »nicht jegliche, die Familie treffende Belastung«.

<sup>139</sup> AaO., Hervorhebung vom Gericht.

lich aufgegeben. Übereinstimmend mit einer seit langem herrschenden Meinung<sup>140</sup> entnimmt es dem durch Art. 1 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG konkretisierten Leistungsfähigkeitsprinzip das Gebot, Aufwendungen für den Kindesunterhalt steuerfrei zu belassen.<sup>141</sup> Der Kinderfreibetrag (und/oder das Kindergeld) erhält so die wichtige Funktion einer einfachgesetzlichen Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Zugleich konkretisiert das Gericht den im Steuerrecht (oder durch das Kindergeld) zu berücksichtigenden »allgemeinen Grundbedarf des Kindes«. <sup>142</sup> Dies geschieht zunächst im Wege einer Negativabgrenzung von den sogenannten Kinderadditiven<sup>143</sup> und anderen Verschonungen für besonderen, beispielsweise Ausbildungs- und Vorsorgebedarf.<sup>144</sup> Auch gegenüber der außersteuerlichen Vorgabe des bürgerlichrechtlichen Unterhalts grenzt das Gericht den steuerlich anzuerkennenden Grundbedarf des Kindes negativ ab, weil es im Steuerrecht nicht um die Berücksichtigung eines von der Lebensstellung der Eltern abhängigen, sondern um die Verschonung eines existenznotwendigen Mindestbedarfs gehe.<sup>145</sup> Für dessen Bewertung bezieht sich das Bundesverfassungsgericht<sup>146</sup> mit ausdrücklicher Anknüpfung an seine Entscheidung zur realitätsgerechten Bemessung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen<sup>147</sup> in erster Linie auf die jährlichen Sozialhilfesätze für Kinder. Es legt seinem Bewertungsmaßstab einen Durchschnittssatz aus den in den Ländern unterschiedlichen und altersgestaffelten Regelsätzen zu Grunde und berücksichtigt darüber hinaus einen »Zuschlag für die (erg.: von der Sozialhilfe) durchschnittlich gewährten Sonderleistungen«. Darin liegt, auch wenn diese Sonderleistungen nicht näher bezeichnet werden, ein enormer Fortschritt gegenüber der Entscheidung über die realitätsgerechte Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen, in der das Gericht lediglich den Sozialhilfe-Regelsatz als Maßstab für einen realitätsgerechten Abzugsbetrag herangezogen hatte.<sup>148</sup> Man wird der neuen, sehr begrüßenswerten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht zuviel entnehmen, wenn man ihrer vorwiegend quantitativen Orientierung an den Leistungen der Sozialhilfe auch einen wichtigen Stellenwert für die qualitative Konkretisierung des im Steuerrecht durch den Kinderfreibetrag zu berücksichtigenden »allgemeinen Grundbedarf des Kindes«<sup>149</sup> gibt. Danach wäre vom Kinderfreibetrag nicht nur der Regelsatz- und der Unterkunftsbedarf<sup>150</sup> des Kindes umfaßt, sondern auch das, was beispielsweise als durch das Wachstum des Kindes beding-

<sup>140</sup> Vgl. bereits die Einleitung in FN 1, 76 ff., sowie u. dritter Teil.

<sup>141</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 85, dazu u. III).

<sup>142</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 88.

<sup>143</sup> AaO. Vgl. zu diesen Verschonungstatbeständen o. 1. Kap. B)III)2)b).

<sup>144</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>145</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 91; für einen Abzug in Höhe des zivilrechtlich geschuldeten Unterhalts: *F. Klein*, *DStR* 1987, S. 779 ff., 782.

<sup>146</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 94 ff.

<sup>147</sup> Vgl. zu *BVerfGE* 66, S. 214 ff. u. C)III)1).

<sup>148</sup> Vgl. den Verweis in der vorstehenden FN.

<sup>149</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 142).

<sup>150</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).



ter Bedarf<sup>151</sup> im Rahmen der Hilfe zum Lebensunterhalt (!) in Form von einmaligen Leistungen nach § 21 Abs. 2 BSHG gewährt werden kann.<sup>152</sup> Diese, i.S. der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts »Sonderleistungen« müssen, so wie es das Gericht auch getan hat,<sup>153</sup> pauschaliert werden. Sie müssen darüber hinaus von den Hilfen in besonderen Lebenslagen, etwa der Krankenhilfe oder der Hilfe zur Pflege<sup>154</sup> aber auch von Leistungen anderer Hilfs- und Förderungssysteme, beispielsweise der Ausbildungsförderung<sup>155</sup> abgegrenzt und im Steuerrecht besonders berücksichtigt werden.

Die Verschonungstatbestände der §§ 33 und 33 b EStG für Aufwendungen im Falle der Krankheit oder der Behinderung aber auch die Ausbildungsfreibeträge des § 33 Abs. 2 EStG sind insoweit konzeptionell richtige Ansätze.

## b) Die Unterscheidung zwischen Barunterhalt und Betreuungsunterhalt

Eltern schulden ihren Kindern nicht nur Unterhalt in Form von ökonomischen bzw. materiellen Daseinsvoraussetzungen als sogenannten Barunterhalt i.S. der §§ 1601 ff. BGB.<sup>156</sup> Sie haben darüber hinaus das Recht und die Pflicht zur Betreuung, d.h. zur Pflege, Erziehung und Beaufsichtigung des Kindes, solange dieses minderjährig ist.<sup>157</sup> Die Unterscheidung zwischen diesen beiden, vom Kinderlastenausgleich zu erfassenden Komponenten des Kindesunterhalts, ist Voraussetzung für die Aufdeckung eines wichtigen funktionalen Unterschiedes zwischen dem Kinderfreibetrag und dem Kindergeld.

### aa) Zivilrechtliche Vorgaben

Barunterhalt und Betreuungsunterhalt sind gleichwertige Bestandteile des Minderjährigenunterhalts.<sup>158</sup> Barunterhalt kann, dem elterlichen Bestimmungsrecht gemäß § 1612 Abs. 2 BGB entsprechend, durch Naturalunterhalt ersetzt werden.<sup>159</sup> Dieser umfaßt im Gegensatz zu den finanziellen Leistungen, die zum Zwecke der Bedarfsdeckung erbracht werden, die unmittelbare Befriedigung des Lebensbedarfs, etwa durch Gewährung von Unterkunft oder Kost.<sup>160</sup> Betreuungsunterhalt ist in Ergänzung<sup>161</sup> zum Bar- bzw. Naturalunter-

<sup>151</sup> Vgl. § 12 Abs. 2 BSHG.

<sup>152</sup> Dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>153</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 94.

<sup>154</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>155</sup> AaO., C)I)5).

<sup>156</sup> Vgl. *W. Köhler*, Handbuch des Unterhaltsrechts, Rdnr. 25 ff., 36; *ders.*, MünchKomm, § 1606, Rdnr. 5; *Soergel-Häberle*, § 1606, Rz. 7.

<sup>157</sup> §§ 1626 ff., insbes. 1631 Abs. 1 BGB.

<sup>158</sup> *MünchKomm-Köhler*, Rdnr. 5; *Soergel-Häberle*, Rz. 7, jew. zu § 1606 BGB; *A. Derleder/P. Derleder*, NJW 1978, S. 1129 f.

<sup>159</sup> *MünchKomm-Köhler*, Rdnr. 12 ff.; *Soergel-Häberle*, Rz. 4 ff., jew. zu § 1612 BGB.

<sup>160</sup> Dies. jew. aaO.

<sup>161</sup> *MünchKomm-Köhler*, aaO. (FN 159), Rdnr. 2.

halt der vom Gesetz<sup>162</sup> im Regelfall der Mutter zugeschriebene Unterhaltsbeitrag, den sie durch Pflege und Erziehung des Kindes leistet.<sup>163</sup> Pflege und Erziehung sind neben dem Recht und der Pflicht, das Kind zu beaufsichtigen, die Hauptinhalte der elterlichen Personensorge.<sup>164</sup> *J. Gernhuber*<sup>165</sup> umschreibt ihre Zielsetzung mit den Worten des § 1 Abs. 1 JWG<sup>166</sup> als Erziehung des Kindes zur leiblichen, seelischen und gesellschaftlichen Tüchtigkeit. Personensorge umfaßt »jede denkbare und erforderliche tatsächliche und rechtliche Fürsorge«,<sup>167</sup> sie ist »Ausfluß und Betätigungsrahmen der natürlichen Verbindung und Zuneigung der Eltern zum Kind«. <sup>168</sup> Die Ausübung des Rechts und der Pflicht zur Pflege, verstanden als Sorge für die körperliche Existenz, die Ernährung, Gesundheit und Kleidung,<sup>169</sup> aber auch die Beaufsichtigung und Erziehung, wenn sie den Besuch besonderer Schulen oder die Inanspruchnahme von Aufsichtspersonen erfordert, verlangt neben persönlichem Einsatz, dies ist für die aufwendungsorientierten Verschonungstatbestände des Steuerrechts wichtig, auch den Aufwand von Kosten. In diesen Fällen, die vor allem in nicht intakter Ehe problematisch werden, muß zwischen der Entscheidung über die Personensorge- bzw. Betreuungsmaßnahme einschließlich deren Durchführung einerseits und der Finanzierung dieser Maßnahme andererseits unterschieden werden. Erstere gehört nach den vom Bundesgerichtshof<sup>170</sup> entwickelten Grundsätzen zum Entscheidungsrecht und Aufgabenbereich des Sorgeberechtigten, während die Finanzierung, u.a. in den Grenzen der sachlichen Berechtigung und der Leistungsfähigkeit i.S. des § 1603 Abs. 2 BGB von der Barunterhaltspflicht erfaßt wird.<sup>171</sup>

---

<sup>162</sup> § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB.

<sup>163</sup> AaO.

<sup>164</sup> § 1631 Abs. 1 i.V.m. § 1626 Abs. 1 Satz 2 BGB. Neben der Personensorge steht die Sorge für das Vermögen des Kindes als Vermögenssorge (§ 1626 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 1638 ff. BGB).

<sup>165</sup> *J. Gernhuber*, aaO. (FN 117), S. 818; ebenso: *H. Dölle*, Familienrecht, Bd. II, S. 149; *MünchKomm-Hinz*, § 1626, Rdnr. 33.

<sup>166</sup> Zum JWG o. erster Teil, 3. Kap. C)1)4).

<sup>167</sup> *H. Dölle*, aaO. (FN 165), S. 148.

<sup>168</sup> *G. Beitzke*, Familienrecht, S. 259.

<sup>169</sup> *MünchKomm-Hinz*, Rdnr. 8; *Soergel-Strätz*, Rz. 3, jew. zu § 1631 BGB; *G. Beitzke*, aaO., S. 267; *H. Dölle*, aaO. (FN 165), S. 148 f.

<sup>170</sup> *BGH*, NJW 1983, S. 393 f. zum Kostenaufwand für den Besuch von Privatschulen.

<sup>171</sup> *BGH*, aaO.; vgl. auch: *MünchKomm-Köhler*, § 1606, Rdnr. 209; *Soergel-Häberle*, § 1610, Rz. B 3 mit Bezug auf RG, DR 1944, S. 619; *Staudinger-Gotthardt*, § 1610, Rz. 10, wonach betreuungsbedürftige Kinder von ihrem geschiedenen Vater verlangen können, so gestellt zu werden, daß die mit ihnen lebende Mutter der Betreuung nachkommen kann; zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Belastung des Barunterhaltspflichtigen: *BVerfGE* 26, S. 265 ff., 274 ff.

bb) Steuerrechtliche Konkretisierung der Freibetragsfunktion  
für den Betreuungsunterhalt

Nach Auffassung der Rechtsprechung, die in allgemeiner Form grundsätzlich auf Aussagen in und vor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>172</sup> zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten alleinstehender Eltern beschränkt ist, sind die »Kosten für die Kinderbetreuung ... mit dem Kinderfreibetrag oder dem Kindergeld abgegolten«.<sup>173</sup> In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, auf die sich das Bundesverfassungsgericht bezieht,<sup>174</sup> ist zwar nicht ausdrücklich von Betreuungskosten die Rede, doch kommt die Doppelfunktion des Kinderfreibetrages für den Barunterhalt und den Betreuungsunterhalt in diesen Entscheidungen<sup>175</sup> durch den Hinweis auf dessen Abgeltungswirkung bezüglich der *Aufwendungen* für Unterhalt und Erziehung zum Ausdruck. Direkt angesprochen ist die Personensorge in einer neueren Entscheidung<sup>176</sup> zur Berücksichtigung von Fahrtkosten, die dem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, daß er sein Kind zu einer Betreuungsperson bringt. Das Gericht stellt mit Bezug auf seine ständige Rechtsprechung<sup>177</sup> fest, daß »Leistungen«, die in Erfüllung der Pflicht zur Personensorge erbracht werden, »grundsätzlich durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kindergeld sowie andere kinderbedingte Entlastungen, Freibeträge und Pauschalen) abgegolten« sind. Danach besteht kein Zweifel, daß die Rechtsprechung *Aufwendungen* für die Kinderbetreuung in die Abgeltungswirkung des Kinderfreibetrages einbezieht, soweit nicht ein von § 33 c EStG erfaßter Sachverhalt Aufstockungen gebietet. Darüber hinausgehend vertreten *Herrmann/Heuer/Raupach*<sup>178</sup> die Auffassung, daß § 32 Abs. 6 EStG »nicht nur einen aufwendungsorientierten« Freibetrag gewähre, sondern auch Leistungen durch »persönliche Übernahme von »Familienarbeit« unter Verzicht auf Erwerbseinkommen oder Freizeit« abgelten solle. *H.-J. Kanzler*<sup>179</sup> führt diesen Gedanken sodann zu der Folgerung, daß eine Regelung zum Kinderlastenausgleich beide Seiten, das Unterhalts- und das Personensorgeverhältnis umfassen müsse und sich auch einer »Bewertung beider Pflichten nicht entziehen« dürfe. Die Richtigkeit der Behauptung, daß die »Abgeltung von Familienarbeit« in den Regeln über die Aufteilung bzw. Übertragung des Kinderfreibetrages zwischen dem Unterhalt

<sup>172</sup> BVerfGE 61, S. 319 ff.

<sup>173</sup> BVerfGE, aaO., S. 349 (Hervorhebung nur hier) zu § 32 a EStG in den Fassungen vom 1.12.1971 (BGBl. I, S. 1881) bis zum 6.12.1981 (BGBl. I, S. 1249).

<sup>174</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>175</sup> BFHE 115, S. 322, 327 (Urt. v. 14.2.1975); 127, S. 373, 375 (Urt. v. 8.3.1979); 129, S. 134, 137 (Urt. v. 8.11.1979).

<sup>176</sup> BFHE 148, S. 22, 25 (Urt. v. 29.8.1986).

<sup>177</sup> Vgl. o. FN 175.

<sup>178</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32, Anm. 163 mit Bezugnahme auf den 3. Familienbericht der Sachverständigenkommission der Bundesregierung vom 20.8.1979 (BT-Drucks. 8/3121, S. 138).

<sup>179</sup> *H.-J. Kanzler*, FR 1988, S. 205 ff., 214.

zahlenden Elternteil und dem Elternteil, dem die Personensorge obliegt, Ausdruck findet,<sup>180</sup> erscheint aber bei näherer Betrachtung dieser Vorschriften zweifelhaft.

### c) Halbteilungsgrundsatz und Übertragung des halben Kinderfreibetrages

Grundsätzlich gewährt § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG jedem Elternteil einen halben Kinderfreibetrag. Mit diesem »Halbteilungsgrundsatz«<sup>181</sup> sollte der Zahlväterentscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>182</sup> Rechnung getragen werden.<sup>183</sup> Das Gericht verlangt, daß unterhaltspflichtige Elternteile, die ihrer Zahlungspflicht für nicht in ihrer Obhut stehende Kinder nachkommen, von den kindbedingten steuerlichen Erleichterungen nicht ausgeschlossen werden dürfen.<sup>184</sup> Der Halbteilungsgrundsatz berücksichtigt so die Möglichkeit des Auseinanderfallens von Barunterhalt und Betreuungsunterhalt und ist Ausdruck der qualitativen Gleichwertigkeit dieser beiden Unterhaltskomponenten.<sup>185</sup> Dem entsprechend ist die Verdoppelung des Kinderfreibetrages für zusammen veranlagte Ehegatten gemäß § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG nicht die Folge einer von der subjektiven Leistungsfähigkeit der Eltern unabhängigen zusätzlichen bzw. zweifachen personellen Zuordnung des Kindes. Sie ist vielmehr bedarfsgerechter Ausdruck des Umstandes, daß die in intakter Ehe zusammen lebenden Eltern gemeinsam für den Barunterhalt und den Betreuungsunterhalt des Kindes sorgen. Nur dieser zivilrechtlichen Vorgabe,<sup>186</sup> nicht auch der Verpflichtung zur Gewährung von angemessenem Unterhalt trägt der Kinderfreibetrag Rechnung.<sup>187</sup> Wohlhabende Eltern müssen daher einen größeren Teil ihrer Aufwendungen für den Kindesunterhalt aus versteuertem Einkommen erbringen, als weniger begüterte Eltern.<sup>188</sup>

<sup>180</sup> So Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 178).

<sup>181</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 178), Anm. 182; Schmidt/Glanegger, EStG, § 32. Anm. 11 a; J. Tjarks, FR 1989, S. 736 ff.; H. Kubesch, DSz 1987, S. 532 f.

<sup>182</sup> BVerfGE 45, S. 104 ff.

<sup>183</sup> Begründung zum Entwurf des SteuersenkungsG 1986/1988, BT-Drucks. 10/2884, S. 103.

<sup>184</sup> BVerfGE, aaO. (FN 182), S. 139 f.

<sup>185</sup> Vgl. zu dieser Gleichwertigkeit i.S. des zivilrechtlichen Unterhalts o. FN 158 und für das Steuerrecht: BVerfGE, aaO. (FN 182), S. 131; 26, S. 265 ff., 273; FG Münster (Urt. v. 28.11. 1988), EFG 1989, S. 287 f., mit Hinweis auf BGH, NJW 1978, S. 753; Begründung zum Entwurf des SteuersenkungsG 1986/1988, aaO. (FN 183); Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 178), Anm. 131; Littmann/Stephan, EStG, § 32, Rdnr. 131; Schmidt/Glanegger, aaO. (FN 181).

<sup>186</sup> Vgl. o. b)aa).

<sup>187</sup> Vgl. zur Rechtfertigung dieser Beschränkung durch die neue Kindergeldentscheidung des Bundesverfassungsgerichts o. bei FN 145.

<sup>188</sup> So bereits zu § 32 Abs. 2 EStG 1971: K. Vogel, NJW 1974, S. 2105 ff., 2106, 2109; ders., StuW 1984, S. 197 ff., 201.

Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG wird der Halbteilungsgrundsatz des Abs. 6 Satz 1 modifiziert, wenn die Unterhaltsbelastung außerhalb eines bestimmten Gleichgewichts nicht von beiden Eltern<sup>189</sup> getragen wird. Die Übertragung des halben Kinderfreibetrages von einem Elternteil auf den anderen ist vorgesehen, »wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommt«. <sup>190</sup> Das Übertragungsrecht entsteht für den Elternteil, der seine Unterhaltspflicht, anders als der andere Elternteil, zu 75 v.H. erfüllt. <sup>191</sup> Erhält das Kind Leistungen der Sozialhilfe, <sup>192</sup> so sind deren Leistungen bei der Bewertung der Unterhaltsanteile nur insoweit und nur bei demjenigen Elternteil zu berücksichtigen, den sie als Folge eines vom Träger der Sozialhilfe realisierten Überleitungsanspruchs<sup>193</sup> tatsächlich belasten.

Problematisch erscheint der undifferenzierte Ausschluß einer Übertragung des halben Kinderfreibetrages auf den das Kind betreuenden Elternteil, wenn das Kind nicht barunterhaltsbedürftig<sup>194</sup> ist, so daß der andere Elternteil seine Unterhaltspflicht i.S. des § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG nicht verletzt. <sup>195</sup> Für die Übertragung des halben Kinderfreibetrages sollte jedoch nichts anderes gelten, als für dessen Gewährung. Nachdem aber der Kinderfreibetrag für minderjährige Kinder – nur für sie stehen Barunterhalt und Betreuungsunterhalt ergänzend nebeneinander –<sup>196</sup> grundsätzlich unabhängig von deren Bedürftigkeit gewährt wird, <sup>197</sup> erscheint es nicht gerechtfertigt, gerade die Übertragung von einer Bedürftigkeit des Kindes abhängig zu machen. Auch angesichts der Folge, daß der von einer Leistungspflicht befreite Elternteil, ebenso wie der die Betreuungspflicht erfüllende Elternteil bei einem Ausschluß der Übertragung einen halben Kinderfreibetrag erhielte, erscheint es in diesem Sonderfall ge-

---

<sup>189</sup> Dem Sinn der Unterscheidung zwischen einem halben und einem vollen Kinderfreibetrag entsprechend, findet die Übertragungsregel nur auf unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatten Anwendung, die nicht der Ehegattenveranlagung unterliegen (*Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 178), Anm. 187; *Schmidt/Glanegger*, aaO. (FN 181), Anm. 11 d; *S. Altfelder*, Steuerliche Gestaltung, S. 78 ff.).

<sup>190</sup> § 32 Abs. 6 Satz 4, erste Alternative. Die Möglichkeit zur Übertragung mit Zustimmung (zweite Tatbestandsalternative) ist für den vorliegenden Zusammenhang ohne Bedeutung.

<sup>191</sup> Bemessungsgrundlage ist die durch gerichtliche Entscheidung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegte Unterhaltsverpflichtung nach bürgerlichem Recht, wobei die von den Oberlandesgerichten aufgestellten Unterhaltstabellen (»Düsseldorfer Tabelle«) im Zweifel als Anhaltspunkte dienen können (Abschnitt 89 Abs. 2 Satz 2 LStR 1990; BMF-Schreiben vom 30.12.1986, BStBl. 1987 I, S. 170 f.; zustimmend die in FN 189 angeführte Literatur).

<sup>192</sup> Dieser Fall wird, soweit ersichtlich, nicht erörtert.

<sup>193</sup> Dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)b).

<sup>194</sup> Vgl. § 1602 Abs. 1 BGB.

<sup>195</sup> So *Schmidt/Glanegger*, aaO. (FN 181), Anm. 11 d; *J. Tjarks*, aaO. (FN 181), S. 737.

<sup>196</sup> Vgl. o. FN 158.

<sup>197</sup> Vgl. o. bei FN 123 ff.

rechtfertigt, ihn so zu behandeln, als sei er einer bestehenden *Unterhaltungspflicht* i.S. des § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG nicht nachgekommen.<sup>198</sup>

d) Die funktionale Überfrachtung des Kinderfreibetrages mit immateriellen Betreuungslasten

Im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für die Übertragung des halben Kinderfreibetrages und besonders für das Verständnis eingeschränkter steuerlicher Leistungsfähigkeit, ist die Entscheidung des Finanzgerichts Münster<sup>199</sup> vom 28.11.1988 zu beachten. Sie weckt Zweifel an der Auffassung, daß der Kinderfreibetrag nicht nur den Aufwand für die materiellen Daseinsvoraussetzungen des Kindes, sondern auch den immateriellen Betreuungsaufwand umfaßt.<sup>200</sup> Das Finanzgericht folgert aus der Gleichwertigkeit von Bar- und Betreuungsunterhalt,<sup>201</sup> daß der den vollen Barunterhalt leistende Elternteil keinen Anspruch auf Übertragung des dem anderen Elternteil gewährten Kinderfreibetrages hat, wenn dieser andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung durch die Pflege und Erziehung des Kindes nachgekommen ist.

Wegen der Gleichwertigkeit beider Unterhaltskomponenten überzeugt die Entscheidung auf den ersten Blick.<sup>202</sup> Richtig ist insbesondere, daß dem Wortlaut der Übertragungsvorschrift des § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG nicht entnommen werden kann, daß sie lediglich solche Leistungen als Erfüllung der Unterhaltungspflicht ansieht, die »eine Vermögensminderung beim Leistenden bewirken und damit Aufwand darstellen«. <sup>203</sup> Auch bliebe, würde man einen Kosten- bzw. Geldaufwand als Voraussetzung für die Übertragung des halben Kinderfreibetrages verlangen, der Betreuungsunterhalt steuerlich unberücksichtigt.<sup>204</sup> Auf der anderen Seite ist freilich zu bedenken, daß die Belastung durch einen Geld- bzw. Kostenaufwand als Voraussetzung für eine steuerliche Verschonung grundsätzlich keiner besonderen tatbestandsmäßigen Erwähnung bedarf, weil sie herkömmlichem Verständnis von eingeschränkter Leistungsfähigkeit ohnehin stillschweigend zugrundeliegt.<sup>205</sup> Diesem Verständnis entspricht auf

<sup>198</sup> In Bezug auf den Elternteil, der nicht fähig ist, Unterhalt zu leisten und dem daher auch keine Unterhaltungspflicht obliegt, wird die Übertragung ebenfalls praktiziert und anerkannt (vgl. die Nachw. in FN 191 sowie S. *Altfelder*, aaO. (FN 189), S. 83; für die hier vertretene Auffassung: *Littmann/Stephan*, aaO. (FN 185), Rdnr. 131 mit ausdrücklichem Hinweis, daß der die Übertragung begehrende Elternteil die Personensorge für das Kind allein erfüllt haben muß; konsequent einschränkend: *J. Tjarks*, aaO. (FN 195), der die Übertragung in diesem Fall aus Billigkeitsgründen erlauben will.

<sup>199</sup> *FG Münster*, aaO. (FN 185).

<sup>200</sup> Zu dieser Gleichwertigkeit o. b)aa).

<sup>201</sup> Das FG spricht im Zusammenhang mit § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB statt vom Betreuungsunterhalt vom Naturalunterhalt (vgl. jedoch zur begrifflichen Unterscheidung o. b)aa)).

<sup>202</sup> Zustimmend auch *Schmidt/Glanegger*, aaO. (FN 195).

<sup>203</sup> *FG Münster*, aaO., S. 288.

<sup>204</sup> *FG Münster*, aaO.

<sup>205</sup> Eine Ausnahme von diesem Grundsatz (vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1)) kann auch nicht daraus gefolgert werden, daß § 32 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG für die Freibetragsberechtigt-

der anderen Seite, daß ungenützte Freizeit keine (Soll-)Leistungsfähigkeit begründet.<sup>206</sup> Kann aber das Einkommensteuergesetz »aufwandslose Belastungen« ohne Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich<sup>207</sup> nicht berücksichtigen, so wird deutlich, daß der Kinderfreibetrag mit der Verschönerung von immateriellen Betreuungslasten funktional überfrachtet ist.

Ohne diese Problematik anzusprechen, hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung über die Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern<sup>208</sup> damit begonnen, bereits den materiellen<sup>209</sup> Betreuungsaufwand aus dem Kinderfreibetrag herauszulösen. Dies geschah mit dem Versuch, den in intakter Ehe erbrachten Betreuungsaufwand für Kinder in das Ehegattensplitting mit einzubeziehen: Dieses soll »unter anderem« diejenigen Familien entlasten, in denen sich ein Ehepartner »überwiegend oder vollständig der Haushaltsführung oder *Kinderbetreuung* widmet«.<sup>210</sup> Indes ist auch diese Lösung nicht unproblematisch.

Zum einen wird das Ehegattensplitting auch Ehepaaren ohne Kinder gewährt,<sup>211</sup> zum anderen bliebe es bei der steuerlichen Berücksichtigung von »aufwandslosen Belastungen«. Anders als bei der Übertragung des halben Kinderfreibetrages auf den Elternteil, der nur Betreuungsunterhalt leistet, findet jedoch beim Ehegattensplitting eine gemeinsame Zuordnung des Erwerbseinkommens an beide Ehegatten statt,<sup>212</sup> sodaß dem nicht erwerbstätigen Elternteil auch ein Anteil an der Belastung mit Barunterhalt, zumindest mit Naturalunterhalt<sup>213</sup> zugerechnet und der Kinderfreibetrag auch für ihn, d.h. die Gewährung eines vollen Kinderfreibetrages für die zusammenveranlagten Ehegatten<sup>214</sup> dogmatisch gerechtfertigt werden kann. Die Splitting-Lösung für den immateriellen Betreuungsaufwand findet für alleinstehende Eltern ein Pendant<sup>215</sup> in der Berücksichtigung des Kostenaufwandes für die

---

gung hinsichtlich eines Pflegekinds verlangt, daß der Steuerpflichtige das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil »auf seine Kosten« unterhält, während die Übertragungsvorschrift eine solche Voraussetzung nicht enthält.

<sup>206</sup> Vgl. *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 166 f. und zur Soll-Leistungsfähigkeit o. 1. Kap. A)II)5)b). Anders wohl *H.-J. Kanzler*, FR 1988, S. 205 ff., 207, dem zufolge Freibeträge, die zwar immer nur typische Mehrausgaben abgelten sollen, »in einigen Fällen doch nur als Ausgleich für den notwendigen Verzicht auf Freizeit zu rechtfertigen sind«.

<sup>207</sup> Insoweit mögen Ausnahmen gelten, wo der Gesetzgeber mit der Gewährung eines Freibetrages außersteuerliche Zielsetzungen verfolgt, wie sie von *H.-J. Kanzler* (aaO. (FN 206), S. 217 f.) als Förderung der Bereitschaft zur Familienpflege für den Behindertenpflege-Pauschbetrag des § 32 b Abs. 6 EStG erwogen werden.

<sup>208</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff.

<sup>209</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 349: »Kosten für die Kinderbetreuung«.

<sup>210</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 350.

<sup>211</sup> Vgl. dazu o. 1. Kap., B)III)1), 3. Kap. A).

<sup>212</sup> AaO.

<sup>213</sup> Vgl. zur Unterscheidung o. b)aa).

<sup>214</sup> Vgl. o. c).

<sup>215</sup> Vgl. zu dieser Verbindung: *BVerfGE*, aaO. (FN 208), S. 355: »...darf die zu treffende gesetzliche Neuregelung ... alleinstehende Eltern nicht stärker steuerlich entlasten als eine Anwendung des Splittingtarifs«.

Kinderbetreuung durch bezahlte Dritte in § 33 c EStG. An dieser Lösung bleibt unbefriedigend, daß Alleinstehende, die selber nur immateriellen Betreuungsunterhalt gewähren und sich auch keinen Betreuungsaufwand i.S. des § 33 c EStG leisten können, auch noch auf den halben Kinderfreibetrag verzichten müßten, während der volle Kinderfreibetrag bei zusammenveranlagten Ehegatten über die Zurechnung von Barunterhalt »gerettet« wird. Dies wäre dann hinzunehmen, wenn der Alleinstehende kein Erwerbseinkommen erzielt, weil dann auch der halbe Kinderfreibetrag leerlaufen würde.<sup>216</sup> Wird dagegen Erwerbseinkommen erzielt, so bleibt zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen die Möglichkeit der typisierenden, nicht unbedingt auch fiktiven Annahme, daß dieses Erwerbseinkommen in Höhe eines Betrages als Bar- bzw. Naturalunterhalt geleistet wird, der den Verlust des halben Kinderfreibetrages verhindert. Dies könnte dadurch erleichtert werden, daß die Gewährung des halben Kinderfreibetrages nicht an die Erfüllung einer Barunterhaltspflicht in Höhe von 75 v.H. des zivilrechtlich geschuldeten Unterhalts geknüpft wird,<sup>217</sup> sondern daß der halbe Kinderfreibetrag selber die Funktion der Bezugsgröße erhält.

Mag dieser Weg auch zur Lösung der Übertragungsproblematik erwogen werden, so darf doch keinesfalls unberücksichtigt bleiben, daß der Versuch zur Erhaltung des halben Kinderfreibetrages für immateriellen Betreuungsunterhalt letztlich nur das Bemühen um eine substituierende Annahme von Barunterhalt ist. Somit ändert der vorgeschlagene Lösungsansatz nichts an der Tatsache, daß der Kinderfreibetrag mit der Verschonung von immateriellen Betreuungslasten funktional überfrachtet ist.

## 2) Gesetzliche Konzeption und Funktion des Kindergeldes

Anders als der steuerliche Kinderfreibetrag ist das Kindergeld auch auf den Ausgleich *immaterieller* Betreuungslasten gerichtet. Dieser Ausgleich bildet neben der Entlastung für finanziellen Unterhaltsaufwand sogar den Schwerpunkt der Kindergeldfunktion.

---

<sup>216</sup> Die Abhängigkeit des Kindergeldzuschlags gemäß § 11 a Abs. 1 BKGG von der Gewährung des Kinderfreibetrages könnte für diesen Fall beseitigt werden.

<sup>217</sup> Vgl. o. FN 191.



## a) Schwerpunkte der gesetzlichen Regelung

Ein Anspruch auf Kindergeld<sup>218</sup> wird dem Berechtigten<sup>219</sup> für seine Kinder, nicht den Kindern selber,<sup>220</sup> in Höhe von DM 70 für das erste, DM 130 für das zweite, DM 220 für das dritte und DM 240 für das vierte und jedes weitere Kind gewährt. Das Kindergeld für das zweite Kind wird bis auf einen Sockelbetrag von DM 70, das für jedes weitere Kind bis auf DM 140 gemindert, wenn das Einkommen des Berechtigten die von der Familiengröße abhängigen Freibeträge des § 10 Abs. 2 BKGG um wenigstens DM 480 übersteigt.<sup>221</sup>

Ebenfalls einkommensabhängig, jedoch mit entgegengesetzter Zielrichtung und eng mit dem Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 EStG<sup>222</sup> verbunden ist der von § 11 a BKGG vorgesehene Zuschlag zum Kindergeld. Er schafft einen Ausgleich, wenn der steuerliche Kinderfreibetrag bei zu geringem Erwerbseinkommen leerläuft, indem er die dem Berechtigten entgangene Steuerersparnis kompensiert.<sup>223</sup> Der für alle Kinder einheitliche Anspruch auf ein Gesamtkindergeld<sup>224</sup> steht nach dem »Einheitsprinzip«<sup>225</sup> bzw. nach dem »Prinzip des einmaligen Belastungsausgleichs«,<sup>226</sup> wie es in § 3 Abs. 1 BKGG normiert ist,

<sup>218</sup> Vgl. zur Rechtsentwicklung o. I).

<sup>219</sup> § 1 Abs. 1 BKGG. Nach dem *Territorialitätsprinzip* des Abs. 1 Nr. 1 setzt die Berechtigung den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes voraus (vgl. zu den Einzelheiten der Berechtigung: *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 459 f.; *E. Maschler*, Das Kindergeldrecht, S. 65 f.; und jew. zu § 1 BKGG: *Schieckel/Brandmüller*, aaO. (FN 85), Anm. 4; *G. Igl*, Kindergeld, Anm. 3; *Wickenhagen-Krebs*, Rdnr. 21 ff.; *R. Hönsch*, Erziehungs- und Kindergeldrecht, Rdnr. 314 ff.; *Käss/Schroeter*, Bundeskindergeldgesetz, Anm. 1); einen Gesamtüberblick der Leistungsvoraussetzungen geben jew. zu § 25 SGB I: *Grüner/Dalichau/Podlech/Prochnow*, Sozialgesetzbuch, Anm. 2; *Burdenski/v. Maydell/Schellhorn*, Gemeinschaftskommentar; *G. Igl*, Familienlastenausgleichsrecht, Rz. 26 ff.

<sup>220</sup> *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 461 ff.; und die in der vorstehenden FN angeführten Kommentierungen jew. zu den §§ 2 und 3 BKGG.

<sup>221</sup> Vgl. jew. zu § 10 BKGG die Übersichten besonders bei *Käss/Schroeter*, aaO. (FN 219), Anm. 5; *G. Igl*, Kindergeld, (Tabellenteil); vgl. zur Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts v. 29.5.1990 (o. FN 16 sowie u. III): § 44 e BKGG, der eine Sonderregelung für die Kindergeldminderung für die Jahre 1983 bis 1985 vorsieht (BGBl. 1991 I, S. 665 mit Änderung durch Art. 25 Nr. 4 Steueränderungsgesetz 1992, BGBl. I, S. 297).

<sup>222</sup> Dazu o. 1).

<sup>223</sup> Der monatliche Zuschlag zum Kindergeld beträgt ein Zwölftel von 19 v.H. (Eingangsteuersatz) der Differenz zwischen dem zu versteuernden Einkommen und dem Grundfreibetrag. Höchstens jedoch 19 v.H. der dem Berechtigten zustehenden Kinderfreibeträge (§ 11 a Abs. 6 Satz 1 BKGG); vgl. dazu i.E. die in FN 219 angeführten Kommentierungen.

<sup>224</sup> *BVerfGE*, Beschl. v. 29.5.1990, aaO. (FN 16), S. 45; *H. Bley*, Sozialrecht, S. 377 und § 10 Abs. 2 Satz 4 BKGG. Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach der die Zählkindschaft i.S. des § 10 BKGG voraussetzenden Zahl der Zählkinder (§ 2 i.V.m. §§ 3, 8 BKGG), d.h. nach der Zahl derjenigen Kinder, für die die Kindergeldzahlung nicht aus Gründen, die in der Person des Berechtigten (§ 3 BKGG) liegen, oder wegen der Gewährung anderweitiger Leistungen (§ 8 BKGG) ausgeschlossen ist (vgl. zur Systematik: *Grüner/Dalichau/Podlech/Prochnow*, aaO. (FN 219), Anm. 3; vgl. zu den Einzelheiten die in FN 219 angeführten Kommentierungen).

<sup>225</sup> *E. Maschler*, aaO. (FN 219), S. 113.

<sup>226</sup> *G. Igl*, Familienlastenausgleichsrecht, Rz. 25; *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 459.

nur einer Person zu. Erfüllen mehrere Personen die Anspruchsvoraussetzungen, so wird in ihrem Verhältnis zueinander primär danach entschieden, in wessen Obhut sich das Kind befindet.<sup>227</sup> Im Zusammenhang mit der Unterscheidung zwischen dem Barunterhalt und dem im Rahmen der immateriellen Personensorge zu leistenden Betreuungsunterhalt<sup>228</sup> ist besonders auf § 3 Abs. 3 BKGG hinzuweisen, der dem Anspruch der Mutter Vorrang gegenüber dem des Vaters gibt, wenn ihr die Sorge für die Person des Kindes allein zusteht.

## b) Die sozialrechtliche Funktion des Kindergeldes

Aussagen zur Funktion des Kindergeldes in der Literatur, in Gesetzesbegründungen und in der Rechtsprechung stehen häufig zusammen mit Äußerungen zu anderen Sozialleistungen und besonders zum steuerlichen Kinderfreibetrag unter der funktionsvereinheitlichenden Überschrift des Familien- bzw. Kinderlastenausgleichs oder des dualen Systems. Dort sind sie, so sie das Kindergeld überhaupt gesondert neben den Kinderfreibetrag stellen, grundsätzlich auf einen Vergleich von Entlastungswirkungen in Geld ausgerichtet.<sup>229</sup> Wirkungsorientierte Aussagen greifen jedoch zu kurz, weil sie ohne weitere Begründung von einer Vergleichbarkeit der steuerlichen Verschonung mit der sozialen Leistung ausgehen. Auf diese Weise bleiben Grundwertungen verdeckt, die für eine funktionsgerechte Lösung des Alternativitätsproblems, wie es in der neuen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Kindergeldkürzung aufgeworfen wird, sehr wichtig sind. Die Frage nach der Funktion<sup>230</sup> des Kindergeldes muß deshalb den Ausgangspunkt der weiteren Überlegungen bilden.<sup>231</sup>

### aa) Systematische Einordnung

Das Kindergeld ist Teil der sozialen Hilfs- und Förderungssysteme.<sup>232</sup> § 6 SGB I gibt dem, der Kindern Unterhalt zu leisten hat oder leistet, ein Recht auf Minderung der dadurch entstehenden wirtschaftlichen Belastungen. Minderung ist nicht vollständiger Ausgleich.<sup>233</sup> Davon zu unterscheiden ist der eigene, auf das Existenzminimum beschränkte und durch den Nachranggrundsatz bedingte Anspruch des Kindes selber. Auch die Leistungen der Ausbil-

<sup>227</sup> § 3 Abs. 2 bis 4 BKGG.

<sup>228</sup> Vgl. o. 1)b).

<sup>229</sup> Besonders deutlich kommt diese Sicht in der Umrechnung des Kindergeldes in fiktive Kinderfreibeträge zum Ausdruck (vgl. u. III)2)c)).

<sup>230</sup> Hier i.S. von Zielsetzung verstanden. Vgl. zur Funktion i.S. eines »objektiven« Wirkens o. erster Teil, 1. Kap. B)I), FN 228.

<sup>231</sup> Vgl. zu diesem funktionsorientierten Ansatz, der auch der bedarfsorientierten Prüfung des Leistungsfähigkeitsprinzips zugrundeliegt o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>232</sup> H. F. Zacher, Ehe und Familie, S. 25 ff., 33, 36, sowie o. erster Teil, 3. Kap. A)I); C)I)1).

<sup>233</sup> Vgl. jew. zu § 6 SGB I: Grüner/Dalichau/Podlech/Prochnow, aaO. (FN 219), Anm. II; G. Igl, Familienlastenausgleichsrecht, Rz. 1; W. Rüfner, in: Wannagat, Sozialgesetzbuch, Anm. 2.

dungsförderung stehen dem Kind aufgrund eigenen Anspruchs zu.<sup>234</sup> Sie unterscheiden sich von der Sozialhilfe durch die Ausrichtung auf einen besonderen Bedarf und, damit verbunden, durch ihre spezielle, von einem großzügiger formulierten Nachranggrundsatz unterstützte Förderungsfunktion.<sup>235</sup> Ebenfalls als Anspruch des Kindes ausgestaltet, aber in ihren Leistungsvoraussetzungen nicht durch einen rein einkommensbezogenen Nachranggrundsatz an die Familie, insbesondere an die Eltern »angebunden«, sind die Leistungen der Jugendhilfe.<sup>236</sup> Sie erfassen den Jugendlichen in all seinen Beziehungen zum Familienverband und sind wegen ihrer Orientierung an einem umfassenden Erziehungsziel<sup>237</sup> auf die subsidiäre Unterstützung elterlicher Verantwortung und (persönlicher) Sorge angelegt. Von den an eine materielle (Sozialhilfe und Ausbildungsförderung) bzw. primär immaterielle Bedürftigkeit (Jugendhilfe) anknüpfenden Hilfs- und Förderungssystemen unterscheiden sich die auf den Familienverband in seiner personellen Gesamtheit bezogenen Leistungen für den besonderen Wohnbedarf,<sup>238</sup> aber auch das Erziehungsgeld<sup>239</sup> und das Kindergeld.

#### bb) Überkommene Funktionsbestimmungen

Als »Kernstück des sozialen Rechts auf Minderung des Familienaufwands«<sup>240</sup> bezweckt das Kindergeld in den Worten der Begründung zum Entwurf des Sozialgesetzbuchs<sup>241</sup> »weniger die Förderung der Persönlichkeitsentfaltung oder den Schutz gegen bestimmte Risiken, als vielmehr die Minderung bestimmter, ausschließlich wirtschaftlicher Belastungen, die unter sozialstaatlichen Gesichtspunkten des Ausgleichs bedürfen«. Mit dieser Zielsetzung steht das Sozialgesetzbuch weder in Widerspruch noch in besonderer Übereinstimmung mit der Regierungsbegründung zum Entwurf des Bundeskindergeldgesetzes.<sup>242</sup> Dort<sup>243</sup> ist nur davon die Rede, daß die Gewährung des Kindergeldes »eine Aufgabe der Allgemeinheit« sei.

*F. Ruland*<sup>244</sup> unterscheidet zwischen einer gesamtgesellschaftlichen und einer individuellen Funktion des Kindergeldes. *Gesamtgesellschaftlich* gehe es um die Vermeidung einer sozialen Deklassierung kinderreicher Familien,<sup>245</sup>

<sup>234</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)1)5).

<sup>235</sup> AaO.

<sup>236</sup> AaO., C)1)4).

<sup>237</sup> AaO.

<sup>238</sup> Vgl. zu den Leistungen nach dem Wohngeldgesetz o. erster Teil, 3. Kap. C)II).

<sup>239</sup> AaO., C)1)2).

<sup>240</sup> *W. Rüfner*, aaO. (FN 233), Anm. 3 zu §§ 6, 25 SGB I und den Wortlaut des § 25 Abs. 1 SGB I.

<sup>241</sup> BT-Drucks. 7/868, S. 24 zu den Leistungen der §§ 6 und 7 SGB I, also auch zum Wohngeld.

<sup>242</sup> BT-Drucks. IV/818 und zum Inhalt des Gesetzes vom 14.4.1964 o. I) bei FN 88.

<sup>243</sup> BT-Drucks., aaO., S. 11.

<sup>244</sup> *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 449 ff., 452 ff.

<sup>245</sup> *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 452; *E. Maschler*, aaO. (FN 219), S. 7; *R. Hönsch*, aaO. (FN 219), Rdnr. 307; *Wikenhagen/Krebs*, aaO. (FN 219), Rdnr. 3; *M.-L. Streeck*, Die Kinder-

um einen Beitrag zu den Kosten, die Eltern durch den Kindesunterhalt im Rahmen des Generationenvertrags erbringen, auch um eine Einschränkung der von der Familie im Interesse der Allgemeinheit erbrachten Opfer.<sup>246</sup> Da das Kindergeld aber hinter den Belastungen der Eltern zurückbleibe, komme ihm keine Ausgleichs-, sondern »allenfalls Anerkennungsfunktion« zu.<sup>247</sup> Von seiner *individuellen* Funktion her sei das Kindergeld eine Leistung, die den Unterhaltsaufwand für Kinder mindern bzw. den durch Unterhaltsaufwand eingeschränkten Lebensstandard der ganzen Familie anheben solle.<sup>248</sup> Auch *E. Maschler*<sup>249</sup> sieht das Kindergeld als Zuschuß zu den Lebenshaltungskosten der Familie und nicht als Mittel, um das Existenzminimum des Kindes zu sichern, weil dafür das Instrumentarium der Sozialhilfe ausreiche. Daß die Aufnahme des Kindes in den Haushalt der tatsächlichen Gewährung von Unterhalt gleichsteht,<sup>250</sup> bringt nach seiner Auffassung<sup>251</sup> zum Ausdruck, daß das »betreuende und pflegende Element gegenüber dem finanziellen nicht unterbewertet werden soll«.

Auf die persönliche Betreuung im Familienverband und weniger auf den materiellen Aufwand des Unterhaltspflichtigen bezogen ist die Funktion des Kindergeldes auch in der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts, die insoweit dem Bundesverfassungsgericht folgt. Der »maßgebende Gesichtspunkt« für die Kindergeldregelung ist nach höchstrichterlicher Auffassung<sup>252</sup> »nicht die Entlastung des Unterhaltspflichtigen, sondern die Begünstigung der Familie, in der das Kind dauernd lebt. Diejenigen, die dem Kind eine Heimstatt bieten und sich um sein persönliches Wohl sowie um seine Erziehung kümmern, sollen für die damit verbundenen finanziellen, *mindestens aber persönlichen*

---

geldzahlung, S. 20 f.; *H.-L. Dornbusch*, FamRZ 1983, S. 109 ff., 114 f. spricht auch von dem Ziel, die Chancengleichheit von Kindern unterschiedlich großer Familien innerhalb gleicher Einkommensgruppen zu sichern.

<sup>246</sup> *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 450; *H. Bley*, aaO. (FN 224), S. 372; *E.-W. Böckenförde*, StuW 1986, S. 335: »gesellschaftlich erwünschte und in besonderem Ausmaß notwendige Leistung der Familien«; ähnlich für den Kinderfreibetrag: *W. Zeidler*, Ehe und Familie, S. 555 ff., besonders S. 603; kritisch und ausführlich zur Ausgleichsfunktion des Kindergeldes für einen Leistungsbeitrag der Eltern im Rahmen des Generationenvertrages: *M.-L. Streeck*, aaO., S. 24 ff.

<sup>247</sup> *F. Ruland*, aaO. (FN 85), S. 452; *ders.*, ZRP 1978, S. 107 ff., 114; von der Anerkennungsfunktion spricht auch: *R. Hönsch*, aaO. (FN 219), Rdnr. 307; *M.-L. Streeck*, aaO., S. 24; vgl. auch: Bericht der Sachverständigenkommission Familie und Sozialisation, BT-Drucks. 7/3502, S. 89: »Sozialisationsleistung der Familie«.

<sup>248</sup> *F. Ruland*, aaO. (FN 219), S. 452; *E. Maschler*, aaO. (FN 219), S. 68; *G. Igl*, Familienlastenausgleichsrecht, Rz. 5; *ders.*, Kindergeld, Einführung, S. 3. In wirtschaftlich bedingten Konfliktsituationen, so *R. Hönsch* (aaO.), solle das Kindergeld auch die »Entscheidung für das Kind erleichtern«; vgl. zu dieser Zielsetzung auch die Leistungen des Erziehungsgeldes (o. erster Teil, 3. Kap. C)I)2).

<sup>249</sup> *E. Maschler*, aaO. (FN 219), S. 4, 66.

<sup>250</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3 BKGG.

<sup>251</sup> *E. Maschler*, aaO. (FN 219), S. 67.

<sup>252</sup> *BSGE* 51, S. 119 ff., 122 (Hervorhebung nur hier); vgl. auch: *BSGE* 53, S. 201 ff., 203, jew. mit Bezug auf *BVerfGE* 23, S. 258 ff., 253 f.; 22, S. 28 ff., 36; S. 163 ff., 173.

Opfer einen Ausgleich von der Gesellschaft erhalten«. Die familienbezogene Funktion des Kindergeldes, das »auch ... aber nicht ausschließlich« für den Unterhalt der Kinder gezahlt wird, findet darin Bestätigung, daß der Kindergeldanspruch grundsätzlich nicht an die gesetzliche Unterhaltspflicht oder an die tatsächliche Zahlung von Unterhalt anknüpft.<sup>253</sup> Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts<sup>254</sup> hat das Kindergeld die Funktion des Ausgleichs »auch der nur finanziellen Unterhaltslast«, wenn diese nicht mit der Belastung durch die Sorge für die Person des Kindes zusammentrifft. Das Gericht rechtfertigt die Auszahlung des Kindergeldes gerade an den personensorgeberechtigten Elternteil,<sup>255</sup> »weil dieser die Kinder betreut und die Unterhaltszahlungen (erg. des anderen Elternteils) verwaltet«.<sup>256</sup> Dies sei ein Umstand, der den Gesetzgeber berechtige, die durch die »örtliche Nähe« hergestellte Anknüpfung höher zu bewerten, als die »reine Unterhaltslast« i.S. des Barunterhalts. Eine Einschränkung des Vorrangs der Kindergeldzahlung für den Betreuungsunterhalt ergibt sich letztlich nur daraus, daß das Bundesverfassungsgericht eine »finanzielle Beteiligung« des zum Empfang der Kindergeldzahlung Berechtigten an den Unterhaltskosten erlaubt.<sup>257</sup>

### c) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, daß das Kindergeld im Sozialrecht von seiner gesamtgesellschaftlichen Aufgabe abgesehen,<sup>258</sup> eine wichtige unterhaltsrechtliche Doppelfunktion erfüllt: es soll die finanzielle Belastung mindern, die der ganzen Familie durch den Unterhalt eines Kindes erwächst und es soll, anders als der steuerliche Kinderfreibetrag,<sup>259</sup> einen Ausgleich für die immaterielle, persönliche Betreuung des Kindes gewähren. Diese Funktion steht nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Vordergrund.

Eine zusätzliche, »steuerliche Entlastungsfunktion« erhält das Kindergeld in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung.<sup>260</sup> Sie ist für das Problem der Alternativität von steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung in seiner konkreten Gestalt des dualen Kinderlastenausgleichs von grundlegender Bedeutung.

<sup>253</sup> BSGE 51, aaO., S. 122; vgl. auch: E. Maschler, o. FN 251, sowie zu den gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen o. 2)a).

<sup>254</sup> BVerfGE 45, S. 104 ff., 131 mit Bezug auf E 29, S. 71 ff., 80 f.

<sup>255</sup> BVerfGE, aaO., mit Hinweis auf § 3 Abs. 1 und 3 BKGG. Dazu o. 2)a).

<sup>256</sup> BVerfGE, aaO.; vgl. o. 1)b)aa) bei FN 170 zur Unterscheidung zwischen einer im Rahmen der Personensorge zu treffenden Betreuungsmaßnahme und der Finanzierung dieser Maßnahme.

<sup>257</sup> BVerfGE, aaO., S. 133 ff.

<sup>258</sup> Vgl. o. bei FN 244 ff.

<sup>259</sup> Vgl. zu dessen Beschränkung auf die Minderung der Bar- bzw. Naturalunterhaltsbelastung o. 1)d).

<sup>260</sup> BVerfGE, Beschl. v. 29.5.1990, aaO. (FN 16), S. 78.

### III) Die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes in der neuesten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Nach der Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der einkommensabhängigen Kindergeldkürzung gemäß § 10 Abs. 2 BKG hat das Kindergeld nicht nur den »Charakter einer allgemeinen Sozialleistung«, sondern auch eine »steuerliche Entlastungsfunktion«<sup>261</sup>: die Aufgabe, einen Ausgleich dafür zu schaffen, daß die Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Aufwendungen für den Kindesunterhalt im Steuerrecht nicht vollständig berücksichtigt wird.<sup>262</sup> Daß der Kinderfreibetrag und das Kindergeld im Hinblick auf eine Verminderung kindbedingter Unterhaltslasten in einem Verhältnis wechselseitiger Ergänzung stehen, ist eine Prämisse der Verfassungsgerichtsentcheidung, die in den Gesetzesmaterialien und in der Literatur festen Rückhalt findet. Neu ist jedoch, daß das Gericht die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Verschonung auf das Kindergeld überträgt. Das führt im Ergebnis dazu, daß der Charakter des Kindergeldes als Sozialleistung zugunsten der steuerlichen Entlastungsfunktion vollständig verdrängt wird.<sup>263</sup> Bedenken in Bezug auf einen derart weitgehenden Eingriff in das Sozialgesetz weisen einen Lösungsweg, der die Berücksichtigung der Kindergeldzahlung bei der Ausgestaltung des steuerlichen Verschonungstatbestandes für zwangsläufigen Kindesunterhalt ermöglicht, ohne die Sozialleistung mit einer steuerlichen Entlastungsfunktion zu überfrachten.

#### 1) Die Prämissen der Kindergeldentscheidung

Das Bundesverfassungsgericht<sup>264</sup> stützt seine Auffassung von der steuerlichen Entlastungsfunktion des Kindergeldes auf die legislatorische Entwicklung des dualen Systems.<sup>265</sup> Bis zur Neugestaltung des Familienlastenausgleichs durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974<sup>266</sup> habe das Kindergeld »ausschließlich den Charakter einer staatlichen Sozialleistung« gehabt. Es sei dazu bestimmt gewesen, die wirtschaftliche Belastung durch den Kin-

<sup>261</sup> AaO.; vgl. zu dieser Unterscheidung bereits: E.-U. Bachmann, DSStZ 1982, S. 318 ff., 320 f.

<sup>262</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>263</sup> Dazu u. 2)b).

<sup>264</sup> BVerfGE aaO. (FN 74), S. 78 ff., 83 ff.; vgl. zu den zahlreichen Reaktionen auf diese Entscheidung: J. Lang, StuW 1990, S. 331 ff.; D. Dziadkowski, DSStR 1991, S. 8 ff.; ders., FR 1991, S. 281 ff.; H. J. Kanzler, FR 1990, S. 457 ff.; H. J. Pezzer, StuW 1989, S. 219 ff.; H. Buob, DSStZ 1990, S. 579 ff.; R. Jüptner, StVj 1990, S. 307 ff.; V. Mittmann, DSStZ 1991, S. 163 ff.; W. Späth, DSStZ 1991, S. 12 f.; W. Löwer, StVj 1991, S. 97 ff.; F. Dörsch, FR 1991, S. 315 ff.; P. Bareis, FR 1991, S. 405 ff.; ders., DSStR 1991, S. 1164 ff.; M. Oepen, FR 1992, S. 149 ff.; G. Felix/K. C. Nordenham, Stbg 1990, S. 438 ff.; A. Schmidt-Liebig, BB 1992, S. 107 ff.; O. Seewald/D. Felix, VSSR 1991, S. 157 ff.

<sup>265</sup> Vgl. zur Rechtsentwicklung o. I).

<sup>266</sup> AaO., zur damaligen Rechtslage.

desunterhalt teilweise auszugleichen.<sup>267</sup> Die »steuerliche Entlastungsfunktion« habe es mit der Abschaffung der Kinderfreibeträge erhalten,<sup>268</sup> weil die Minderung der Leistungsfähigkeit durch den Unterhalt für Kinder im Steuerrecht nicht mehr berücksichtigt wurde. Diese Funktion sei dem Kindergeld auch durch die Wiedereinführung eines Kinderfreibetrages im Jahre 1983<sup>269</sup> nicht entzogen worden. Zum einen, weil der Freibetrag in Höhe von DM 432 wegen seiner geringen Höhe »offensichtlich ungeeignet« war, der verminderten Leistungsfähigkeit ausreichend Rechnung zu tragen.<sup>270</sup> Zum anderen habe der Gesetzgeber mit der Einführung des Freibetrages die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes nicht voll beseitigen, sondern die Rückkehr zu einem dualen System lediglich einleiten wollen.<sup>271</sup>

## 2) Kritik an der sozialrechtlich-steuerlichen Doppelfunktion des Kindergeldes

Daß Aufwendungen für den Kindesunterhalt »mit dem Kinderfreibetrag oder mit dem Kindergeld abgegolten«<sup>272</sup> werden, ist sowohl im Steuerrecht<sup>273</sup> als auch im Sozialrecht<sup>274</sup> unbestritten. Dennoch gibt es berechtigte Vorbehalte gegen das duale System. Sie sind nicht nur Ergebnis der Kritik an einer realitätsfremden Berücksichtigung von kindbedingten Unterhaltsaufwendungen<sup>275</sup> oder der verfehlten Auffassung, daß Besserverdienende durch die degressiv wirkenden Freibeträge ungerechtfertigt bevorzugt werden.<sup>276</sup>

Vorbehalte gegen das duale System werden vielmehr auch, wenngleich sehr selten, auf funktionale Unterschiede<sup>277</sup> zwischen dem Kindergeld und dem Kinderfreibetrag gestützt.

<sup>267</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 78 mit Hinweis auf die bereits o. in FN 252 nachgewiesene Rechtsprechung.

<sup>268</sup> Vgl. o. I) bei FN 92 f.

<sup>269</sup> Vgl. zum Haushaltsbegleitgesetz 1983, aaO. bei FN 99 ff.

<sup>270</sup> BVerfGE, aaO. (FN 267) und BVerfGE 82, S. 198 ff., 206 ff.

<sup>271</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 79 mit Bezug auf die Begründung des Regierungsentwurfs zum Haushaltsbegleitgesetz 1983 (BT-Drucks. 9/2140).

<sup>272</sup> BVerfGE 61, S. 319 ff., 343, dazu schon o. II)1)a).

<sup>273</sup> K. Tipke, Neuordnung, S. 39 ff., 60; E.-W. Böckenförde, StuW 1986, S. 335; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, S. 59 ff.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. 596 ff.

<sup>274</sup> Schieckel/Brandmüller, aaO. (FN 85), Vorbemerkung, S. 13; Burdinski/v. Maydell/Schellhorn, aaO. (FN 219), Rz. 3 ff.; Käss/Schroeter, aaO. (FN 219); H. Bley, aaO. (FN 224), S. 371.

<sup>275</sup> P. Kirchhof, Ehe und Familie, S. 11; F. Klein, aaO. (FN 24), S. 788; K. Tipke, ZRP 1983, S. 25 ff., 27; J. Isensee, Referat, S. N 32 ff., N 55;

<sup>276</sup> Vgl. bereits o. I. Kap. C)III); o. B)I), FN 96, sowie u. FN 323; stellvertretend für eine nach wie vor verfehlte Auffassung in der heutigen steuerpolitischen Diskussion: I. Matthäus-Maier, aaO. (FN 56), S. 253: »Die zweieinhalbmal so hohe Entlastung von Höchstverdienern im Vergleich zu unteren Einkommen durch steuerliche Kinderfreibeträge ist sozial ungerecht.«

<sup>277</sup> Zur Bedeutung und Problematik funktionaler, in diesem Zusammenhang auf die Zielsetzung einer Leistung oder Verschonung bezogener Wertung des Kindergeldes o. II)2)b); zu einem auf die »objektive« Wirkung bezogenen Funktionsverständnis vgl. o. erster Teil, I. Kap. B)I) bei FN 228.

## a) Das schmale Spektrum funktional begründeter Kritik

Funktional begründete Kritik am dualen Kinderlastenausgleich ist von der Vorstellung geleitet, daß die Sozialleistung dem Bedürftigen, d.h. demjenigen vorbehalten bleiben sollte, der seinen, bzw. den Bedarf<sup>278</sup> seiner unterhaltsverpflichteten Angehörigen nicht aus eigenem Erwerbseinkommen befriedigen kann.<sup>279</sup> *K. Tipke*<sup>280</sup> spricht zur Begründung seiner Auffassung vom Vorrang einer steuerrechtlichen gegenüber einer sozialrechtlichen Lösung ganz deutlich den »Primat der Selbstverantwortung, das Subsidiaritätsprinzip« an.<sup>281</sup> Ohne das Subsidiaritätsprinzip zu erwähnen, aber mit Hinweis auf die dem »Bedürftigen« vorzubehaltende Sozialleistung gibt auch *P. Kirchhof*<sup>282</sup> dem Steuerrecht und nicht dem Sozialrecht die vorrangige Aufgabe bei der Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder. Beide<sup>283</sup> stellen ihre Forderung nach einem Vorrang der steuerlichen Verschonung gegenüber der Sozialleistung in unmittelbarem Zusammenhang mit der für das Verhältnis zwischen dem Steuerrecht und dem Sozialrecht richtigen und überwiegend vertretenen Auffassung, daß der Sozialstaat dem, der für sich selber sorgen kann, nicht als Steuer nehmen darf, was er ihm als Sozialleistung wieder zurückgeben muß.<sup>284</sup> Erstaunlich, weil mit der Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung kaum zu vereinbaren, ist, daß das Gericht in seiner neuesten Kindergeldentscheidung beide Auffassungen nebeneinander vertritt: Überläßt der Gesetzgeber »in verfassungsmäßiger Weise die

<sup>278</sup> Zu der für die steuerliche Verschonung wichtigen Unterscheidung zwischen Bedürftigkeit und Bedarf o. 1. Kap. A)II)5)b).

<sup>279</sup> In dieser allgemeinen Form bereits: Bericht der Sachverständigenkommission Familie und Sozialisation, aaO. (FN 247), S. 89: »Die Kommission ist grundsätzlich der Auffassung, daß die Familie unmittelbar und erstzuständig für die Sicherung der Kosten für die Lebensführung der Kinder verantwortlich bleibt und die öffentliche Verantwortung erst in dem Maße wirksam werden soll, in dem ein sozialkultureller Mindestbedarf der Familie durch die Eltern nicht mehr erfüllt werden kann«; in diesem Sinne auch: *M. Moderegger*, Der verfassungsrechtliche Familienschutz, S. 99 ff.

<sup>280</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1989, S. 291 ff., 308; *ders.*, *ZRP* 1983, S. 25 ff., 27; *ders.*, Neuordnung, S. 59 f.

<sup>281</sup> *K. Tipke*, *StuW* 1989, aaO.; *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 273), S. 335: »subsidiäre Hilfeleistung«; *J. Lang*, *StuW* 1990, S. 330 ff., 333; ebenfalls mit ausdrücklichem Hinweis auf das Subsidiaritätsprinzip: *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, aaO. (FN 273), S. 62. Vom »Subsidiaritätsprinzip« ist auch in der Begründung des Regierungsentwurfs zum Bundeskindergeldgesetz die Rede (BT-Drucks. IV/818, S. 11), dort i.S. einer Subsidiarität, die den Kinderlastenausgleich, dem Kindergeldkassengesetz vom 18.7.1961 (BGBl. I, S. 1001) entsprechend, ohne Rückgriff auf staatliche Mittel zu Lasten von Arbeitgeberbeiträgen verwirklicht hat.

<sup>282</sup> *P. Kirchhof*, *JZ* 1982, S. 305 ff., 310; gleichfalls mit Bezug auf die Bedürftigkeit: *K. Tipke*, *StuW* 1984, S. 127 f.; *P. Gottwald*, *FR* 1984, S. 162 ff., 164; Beschlüsse des 57. DJT, V. Abt. Steuerrecht, IX. 3. b), c); *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 273), S. 338 (einkommensabhängige Begrenzung der Kindergeldleistungen); *F. Klein*, *DStR* 1987, S. 779 ff., 781 (Kombination von steuerlicher Berücksichtigung und sozialstaatlicher Förderung der unteren Einkommensschichten); vgl. auch: *J. Lang*, *StuW* 1974, S. 293; S. 70; *B. Paus*, *DStZ* 1988, S. 291 ff., 293.

<sup>283</sup> *K. Tipke* und *P. Kirchhof*, jew. aaO.

<sup>284</sup> Vgl. bereits bei FN 14 der Einleitung.



Unterstützung (erg.: der unterhaltsbedürftigen Familie) dem Bürger, wäre es inkonsequent, diesem die dafür benötigten Mittel im Wege der Besteuerung ganz oder teilweise mit der Folge zu entziehen, daß der Staat die Unterstützung des *Bedürftigen* selbst übernehmen müßte«. <sup>285</sup>

Die Korrespondenz zwischen dem Vorrang der steuerlichen Verschonung vor der sozialen Leistung mit dem staatsgerichteten Gebot, dem Bürger zu belassen, was ihm andernfalls geleistet werden müßte, ist in den Worten von *J. Isensee* <sup>286</sup> Ausdruck der »Verpflichtung des sozialen Rechtsstaats zur Achtung von Individualfreiheit und Privateigentum«. <sup>287</sup> Enthalten ist die Korrespondenz aber auch in der sozialrechtlichen Grundannahme <sup>288</sup> von der Angewiesenheit auf Erwerbseinkommen zum Zwecke der Bedarfsbefriedigung, die ihrerseits ohne ausreichende steuerliche Verschonung dieses, für die Bedarfsbefriedigung erworbenen Einkommens nicht vollzogen werden kann. <sup>289</sup>

Die mit dem Hinweis auf eine dem *Bedürftigen* vorzubehaltende Sozialleistung begründete Kritik am dualen Kinderlastenausgleich bedarf jedoch der Präzisierung. Keinesfalls sollten die grundsätzlich berechtigten Einwendungen zur Folge haben, daß das Kindergeld vollständig entfällt. <sup>290</sup> Trotz der unabdingbaren Forderung nach einer realitätsgerechten, d.h. vollständigen *steuerlichen* Verschonung der Aufwendungen für den Kindesunterhalt und einer im Falle des Fehlens von ausreichendem Erwerbseinkommen einsetzenden Sozialhilfe, behält das Kindergeld wichtige sozialpolitische Funktionen: Neben der von *F. Ruland* <sup>291</sup> angesprochenen gesamtgesellschaftlichen Anerkennungsfunktion erfüllt das Kindergeld mit seiner individuellen Entlastungsfunktion für primär immateriellen Betreuungsaufwand die wichtige, der steuerlichen Verschonung verschlossene Aufgabe eines Ausgleichs für »aufwandslose Belastungen«. <sup>292</sup> Auch kommt ihm als Instrument, das dem Selbstvollzug der sozialrechtlichen Grundannahme durch eine »prinzipielle Unzulänglichkeit« Raum läßt, <sup>293</sup> im Spektrum der Hilfs- und Förderungssysteme <sup>294</sup> eine ebenso

<sup>285</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 86 (Hervorhebungen nur hier) und zur Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers: aaO., S. 84, 97 sowie bereits o. bei FN 76 ff.; vgl. auch *BVerfGE* 81, S. 363 ff., 376 zur Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers, die amtsangemessene Beamtenalimentionation dadurch zu erreichen, »daß er die Beamten an einem allgemein gewährten Kindergeld teilhaben läßt, steuerrechtlich die durch den Kindesunterhalt verminderte Leistungsfähigkeit beachtet oder diese Möglichkeiten miteinander kombiniert«.

<sup>286</sup> *J. Isensee*, aaO. (FN 275), S. N 55.

<sup>287</sup> AaO., vgl. zur Grundlegung der freiheitsrechtlichen Problematik des Alternativitätsproblems bereits die Einleitung bei FN 17, 93.

<sup>288</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>289</sup> Vgl. zu dieser Voraussetzungsfunktion der steuerlichen Verschonung o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>290</sup> Für eine Beibehaltung des dualen Systems bereits: Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. 616.

<sup>291</sup> *F. Ruland*, aaO., (FN 247).

<sup>292</sup> Vgl. o. II)1)d).

<sup>293</sup> *H. F. Zacher*, Ehe und Familie, S. 37.

<sup>294</sup> Vgl. zu ihrer Systematisierung o. erster Teil, 3. Kap. A).

wichtige Förderungsfunktion<sup>295</sup> zu, wobei es die für das Verhältnis zwischen Eltern und ihren Kindern im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Schutz des Art. 6 Abs. 1, 2 und 3 GG bedeutsame Subsidiarität der staatlichen gegenüber der Eigenverantwortung der Eltern gerade durch seine »prinzipielle Unzulänglichkeit« respektiert. Damit verwirklicht das Kindergeld eine sehr subtile und zugleich sehr wichtige sozialpolitische Funktion, die nur dann von Bestand sein kann, wenn die Leistung möglichst wenig von »sozialer Kontrolle«<sup>296</sup> in Form von Bedarfs- und Bedürftigkeitsnachweisen abhängig ist.

Die als Kritik am dualen System zu verstehende und durchaus zu Recht erhobene Forderung, Instrumente familienpolitischer Intervention nicht mit den Anforderungen an eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Besteuerung zu vermengen,<sup>297</sup> darf also nicht dazu führen, daß die soeben beschriebene Funktion des Kindergeldes verlorengeht. Genau dieser Verlust ist aber die unausweichliche Folge der neuesten Kindergeldentscheidung des Bundesverfassungsgerichts.

#### b) Die Verdrängung der sozialrechtlichen durch die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes

Obwohl das Bundesverfassungsgericht betont, daß die sozialrechtliche und die steuerliche Funktion des Kindergeldes<sup>298</sup> nebeneinander bestehen,<sup>299</sup> wird der Charakter des Kindergeldes als Sozialleistung durch die Anforderungen an seine steuerliche Entlastungsfunktion im Ergebnis vollständig verdrängt. Dies gilt für beide Komponenten des Kindergeldes:<sup>300</sup> den Ausgleich immaterieller und die Minderung finanzieller Unterhaltslasten. Das Gericht selber liefert die Gründe, aus denen sich diese Folgerung ergibt. Ausgehend von der Aufgabe des Kindergeldes, einen Ausgleich dafür zu schaffen, daß eingeschränkte Leistungsfähigkeit durch die Kinderfreibeträge im Haushaltsbegleitgesetz 1983 nicht realitätsgerecht berücksichtigt wurde,<sup>301</sup> stellt es an die Kindergeldrege-

<sup>295</sup> Vgl. zum Übergangsbereich zwischen Programmen der Hilfe und der Förderung im Zusammenhang mit dem Kindergeld: *H. F. Zacher*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 680; grundlegend dazu bereits o. erster Teil, 3. Kap. A).

<sup>296</sup> *H. F. Zacher*, Ehe und Familie, S. 40 als Teil einer Aussage, derzufolge die Subsidiarität der Hilfs- und Förderungssysteme (normalerweise) weithin mit »sozialer Kontrolle« einhergeht.

<sup>297</sup> *K. Tipke*, ZRP 1983, S. 25 ff., 27; *J. Lang*, StuW 1974, S. 293 ff., 302; *ders.*, StuW 1983, S. 103 ff., 109; *D. Dziadkowski*, aaO. (FN 79), S. 9; *E.-U. Bachmann*, (FN 261), S. 321; *H.-L. Dornbusch*, FamRZ 1983, S. 109 ff., 112 f.; *A. Oberhauser*, SF 1985, S. 14 ff., 15; *F. Klein*, DSiR 1987, S. 779 ff., 781; *ders.*, Ehe und Familie, S. 773 ff., 790; *B. Paus*, DSiZ 1988, S. 291 ff., 293; *FG Baden-Württemberg*, Vorlagebeschluß v. 2.9.1986, EFG 1987, S. 33 ff.; grundsätzlich zur Vielfalt und Unübersichtlichkeit des Kinderlastenausgleichs: *G. Bäcker/R. Bispinck/K. Hofemann/G. Naegele*, aaO. (FN 72), S. 182; *A. Oberhauser*, aaO.

<sup>298</sup> Vgl. o. bei FN 261 ff.

<sup>299</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 79 mit Bezug auf *BVerfGE* 45, S. 104 ff., 131, wo es gerade um den Belastungsausgleich für die immaterielle Personensorge (vgl. dazu o. II)1)b)aa) geht.

<sup>300</sup> Vgl. o. II)2)b)bb).

<sup>301</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 299).

lung diejenigen Anforderungen, denen eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Besteuerung genügen muß.<sup>302</sup> Diese Anforderungen an das Leistungsfähigkeitsprinzip (!) werden in aller nur wünschenswerten Eindeutigkeit, Klarheit und Bestimmtheit dahingehend umschrieben, »daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Leben benötigt wird.«<sup>303</sup> Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG werden ausdrücklich und in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, soweit ersichtlich erstmals, als verfassungsrechtliche Grundlagen für die steuerliche Verschonung des ökonomischen Existenzminimums genannt.<sup>304</sup> Aus diesen Verfassungsnormen, »zusätzlich aber auch aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt ferner, daß ... das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muß.«<sup>305</sup> Ein »Gebot«, das letztlich dem Grundsatz entspricht, daß der Gesetzgeber bei der Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nicht realitätsfremde Grenzen ziehen darf.<sup>306</sup> Der entscheidende gedankliche Sprung in der Entscheidung liegt nun in der ausdrücklichen Feststellung, daß das nach § 10 Abs. 2 BKGG gekürzte Kindergeld »hinsichtlich seiner steuerlichen Entlastungsfunktion diesen (erg.: an das Leistungsfähigkeitsprinzip gestellten) verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen« gerecht werden muß.<sup>307</sup> Da aber die für die steuerliche Verschonung des existenznotwendigen Bedarfs entwickelten Mindestanforderungen ganz zu Recht so streng sind, daß sie dem Gesetzgeber keine Entscheidungsfreiheit darüber belassen, ob er sie erfüllt oder nicht, muß zwangsläufig auch jede diesbezügliche Entscheidungsfreiheit in Bezug auf die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes entfallen. Nun ist es aber schwer vorstellbar, daß die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers in Bezug auf die Entlastungsfunktion des Kindergeldes gänzlich fehlen, daß ihm aber zugleich, wie es das Bundesverfassungsgericht in eben dieser Entscheidung für das Kindergeld als *Sozialleistung* ausdrücklich feststellt, »ein weiter Gestaltungsraum«<sup>308</sup> zustehen soll. Schwer vorstellbar, wegen des vom Kinderfreibetrag auf das Kindergeld übertragenen Prüfungsmaßstabs aber unausweichlich ist dies vor allem deshalb, weil die Sozialleistung durch die »Entlastungsleistung« betragsmäßig konsumiert wird und weil eine »quantitative Aufteilung des Kindergeldes entsprechend seinen beiden ... Funktionen ... nicht möglich« ist.<sup>309</sup>

Die Annahme, daß das Kindergeld eine steuerliche Entlastungsfunktion i.S. der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hat, führt also zwangs-

<sup>302</sup> BVerfGE, aaO., S. 83 ff.

<sup>303</sup> BVerfGE, aaO., S. 85.

<sup>304</sup> BVerfGE, aaO.; vgl. aber zur Auffassung in der Literatur die Nachweise in FN 1, 76 ff. der Einleitung sowie u. dritter Teil, 1. Kap. B)II)2)a).

<sup>305</sup> BVerfGE, aaO. (FN 303).

<sup>306</sup> BVerfGE, aaO., S. 88 mit Bezug auf BVerfGE 66, S. 214 ff., 223; 68, S. 143 ff., 153.

<sup>307</sup> BVerfGE, aaO., S. 91.

<sup>308</sup> BVerfGE, aaO., S. 80.

<sup>309</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 79.

läufig zu einer Verdrängung der Funktion des Kindergeldes als (in der Hand des Gesetzgebers) flexible Sozialleistung. Auf diese Weise entfällt, weil mit der Vorderseite der Münze nicht etwas anderes bezahlt werden kann, als mit der Rückseite, die für das Kindergeld auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts so wichtige Entlastungsfunktion für den vom Kinderfreibetrag nicht umfaßten immateriellen Betreuungsaufwand.<sup>310</sup>

Dieses Ergebnis ist sozialpolitisch unerwünscht<sup>311</sup> und rechtlich angreifbar, weil die Überprüfung des Kindergeldes an den verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine realitätsgerechte Steuerverschonung voraussetzt, daß der Gesetzgeber eingeschränkte Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht durch Verschonung oder im Sozialrecht durch Leistung berücksichtigen kann. Gerade diese, vom Bundesverfassungsgericht auch in dieser Entscheidung bekräftigte Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers<sup>312</sup> erscheint jedoch sehr problematisch. Nicht allein wegen ihres Widerspruchs zu dem durch die sozialrechtliche Grundannahme bestätigten Vorrang der steuerlichen Verschonung gegenüber der sozialen Leistung,<sup>313</sup> sondern auch deshalb, weil das Bundesverfassungsgericht mit dieser Wahlmöglichkeit eine besonders kritikwürdige Auffassung von Leistungsfähigkeit verbindet:

### c) Kritik an der Umrechnung des Kindergeldes in einen steuerlichen Freibetrag

Zur Beantwortung der Frage, ob das nach § 10 Abs. 2 BKGG gekürzte Kindergeld hinsichtlich seiner »steuerlichen Entlastungsfunktion«<sup>314</sup> den für das Steuerrecht entwickelten verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen genügt,<sup>315</sup> orientiert sich das Bundesverfassungsgericht an der Gesamtentlastung, die dem Steuerpflichtigen durch das Kindergeld und die steuerlichen Kinderfreibeträge zuteil wird. Um zu einer einheitlichen Vergleichsgröße aus Sozialleistung und Steuerverschonung zu gelangen, wird das gekürzte Gesamtkindergeld<sup>316</sup> »in einen fiktiven Kinderfreibetrag umgerechnet«<sup>317</sup> und diesem der für jedes Kind tatsächlich gewährte Kinderfreibetrag hinzugerechnet. In dieser

<sup>310</sup> Vgl. o. II)1)d).

<sup>311</sup> Vgl. zur sozialpolitischen Bedeutung des Kindergeldes o. bei FN 291 ff.

<sup>312</sup> Vgl. o. FN 285.

<sup>313</sup> Vgl. o. a) und zur verfassungsrechtlichen Begründung u. dritter Teil.

<sup>314</sup> Vgl. o. 1).

<sup>315</sup> Vgl. o. b).

<sup>316</sup> Vgl. zum Begriff o. II)2)a) bei FN 224.

<sup>317</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 74), S. 92, 95 ff.; vgl. auch: E 43, S. 108 ff., 122 f.; Beschl. v. 9.2.1988, 1 BvR 1166/87, StRK EStG 1975, Allg. R. 40; v. 25.4.1988, 1 BvR 807/87, StRK 1975, aaO., R. 41; v. 29.4.1988, 1 BvR 250/88, StRK 1975, aaO., R. 42; *BFHE* 154, S. 123, 127 (Beschl. v. 2.8.1988); *Hessisches FG* (Urt. v. 17.1.1989), EFG 1989, S. 235; so, wenngleich mit Meinungsverschiedenheiten über den für die Umrechnung zugrundezulegenden Steuersatz, auch die überwiegende Meinung: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32, Anm. 167; *H.-J. Pezzer*, *StuW* 1989, S. 219 ff., 222; *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, aaO. (FN 273), S. 67 f.; *P. Gottwald*, *FR* 1984, S. 162 ff., 165; *E.-U. Bachmann*, aaO. (FN 261), S. 321 f.; vgl. zu abweichenden Auffassungen u. FN 336.

Addition steht das Kindergeld stellvertretend für die Entlastungswirkung des fiktiven Freibetrages. Weil aber diese Entlastungswirkung progressionsabhängig ist, wird die Gesamtentlastung für unterschiedliche Progressionssätze errechnet. Bei einer Gegenüberstellung dieser Gesamtentlastungen mit verschiedenen Bedarfssätzen für den Lebensbedarf von Kindern, unter anderem mit den durchschnittlichen jährlichen Sozialhilfeleistungen,<sup>318</sup> kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, daß die so errechneten (Gesamt-)Kinderfreibeträge in den Jahren 1983–1985<sup>319</sup> überwiegend realitätsfremd waren.<sup>320</sup> Das Gericht stellt fest, daß die (Gesamt-)Freibeträge den Sozialhilfeleistungen für Kinder bei einer Besteuerung der Einkommensspitze mit 30 v.H. erst bei drei Kindern gleichkommen, daß dies bei einem Spitzensteuersatz von 40 v.H. erst bei sechs Kindern der Fall ist und daß die Freibeträge die Sozialhilfeleistungen bei zunehmender Steuerquote immer mehr unterschreiten.<sup>321</sup>

Die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts überzeugt nicht.

Daß die den Gesamtfreibetrag erhöhende Wirkung des umgerechneten Kindergeldes mit zunehmender Steuerprogression abnimmt, ist als Folge des geltenden Tarifs ebenso zwangsläufig, wie die mit der gleichen Progression zunehmende Entlastungswirkung von echten Freibeträgen. Diese ausgleichende Wirkung hätte das Bundesverfassungsgericht bei der Berechnung des Gesamtfreibetrages von seinem gedanklichen Ansatz her berücksichtigen müssen. In des entspricht es zutreffender und überwiegender, gerade am Beispiel der Kinderfreibeträge entwickelter Auffassung, daß die progressionsabhängige Entlastungswirkung von Freibeträgen keinen Widerspruch zu dem auf die Herstellung von Belastungsgerechtigkeit<sup>322</sup> gerichteten Leistungsfähigkeitsprinzip begründet.<sup>323</sup> Entscheidend ist allein, daß das für den Kindesunterhalt zwangsläufig aufzuwendende und deshalb indisponible Einkommen steuerfrei bleibt und keine progressionserhöhende Wirkung entfaltet.<sup>324</sup> Von daher gesehen hat das Bundesverfassungsgericht die Entlastungswirkung der (echten) Kinderfreibeträge bei seinem Vergleich des steuerlichen Verschonungs- mit dem sozialhilferechtlichen Bedarfsvolumen zu Recht unbeachtet gelassen. Verständ-

<sup>318</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 96.

<sup>319</sup> Vgl. o. FN 77.

<sup>320</sup> BVerfGE, aaO., S. 95 f.

<sup>321</sup> Vgl. die tabellarische Übersicht aaO., S. 96.

<sup>322</sup> Vgl. zum Begriff: P. Kirchhof, in: Kirchhoff/Söhn, EStG, § 2, Rdnr. A 604, sowie o. 2. Kap. C)II)1)b). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Freibeträge eine Lenkungsfunktion haben (aaO.).

<sup>323</sup> Grundsätzlich zum Gebot, existenznotwendigen Aufwand bereits bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, o. 1. Kap. C)III) und besonders zu den Kinderfreibeträgen: K. Vogel, NJW 1974, S. 2105 ff.; ders., DSStR 1977, S. 31 ff.; K. Tipke, ZRP 1983, ders., Neuordnung, S. 39 ff., 60; ders., StuW 1989, S. 291 ff., 308; S. 25 ff.; J. Lang, StuW 1983, S. 103 ff., 109; ders., Die Bemessungsgrundlage, S. 67 f., 71 ff.; ders., StuW 1990, S. 331 ff., 339 f.; D. Dziadkowski, DSStR 1991, S. 8, 9; J. Isensee, aaO. (FN 275), S. N 55 f.; E.-W. Böckenförde, aaO. (FN 273), S. 335 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 32, Anm. 162; D. Dziadkowski, aaO. (FN 79), S. 9; F. Eggesiecker, FR 1971, S. 450 ff.; vgl. aber auch I. Matthäus-Maier, aaO. (FN 276).

<sup>324</sup> Vgl. o. 1. Kap. C)III).

lich ist auch, daß über die realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder nicht allein anhand eines Vergleichs zwischen dem Kinderfreibetrag und einer bestimmten Bezugsgröße für den tatsächlichen Unterhaltsbedarf von Kindern entschieden werden kann, sondern daß auch das Kindergeld in den Vergleich miteinbezogen werden soll.<sup>325</sup> Unabhängig davon, ob das Kindergeld eine »steuerliche Entlastungsfunktion«<sup>326</sup> i.S. einer entsprechenden Zielsetzung hat oder nicht und unabhängig von den Anforderungen, anhand derer das Kindergeld zu bemessen ist,<sup>327</sup> mindert es die Unterhaltsbelastung des Empfängers rein tatsächlich.<sup>328</sup> Wegen der funktionalen Besonderheiten des Kindergeldes im Vergleich zum Kinderfreibetrag problematisch, vom Standpunkt des Bundesverfassungsgerichts her gesehen (»steuerliche Entlastungsfunktion«) jedoch konsequent, ist aber die *funktionsvereinheitlichende* Einbeziehung des Kindergeldes und des Kinderfreibetrages in einen Gesamtfreibetrag. Nicht konsequent ist dagegen, daß dieser Gesamtfreibetrag zu einem Teil der Verwirklichung von Belastungsgerechtigkeit und zu einem zweiten Teil der Verwirklichung von Entlastungsgerechtigkeit dienen soll.<sup>329</sup> Mit aller nur wünschenswerten Klarheit hat das Bundesverfassungsgericht<sup>330</sup> bekräftigt, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen »insoweit *belassen* muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird« und daß die »Minderung der Leistungsfähigkeit durch einen *Abzug der Aufwendungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage* berücksichtigt werden muß«. <sup>331</sup> Der (echte) Kinderfreibetrag ist als Einkommensbetrag, der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, auf die Verwirklichung dieser Belastungsgerechtigkeit gerichtet und als steuerfreies Einkommen für die Befriedigung von existenznotwendigem Bedarf am Maßstab der sozialhilferechtlichen Vorgabe zu bewerten. Auch das Kindergeld ist steuerfreies Einkommen<sup>332</sup> und, zumindest nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, in seiner »steuerlichen Entlastungsfunktion«, nach dieser Sicht also funktionsgleich (!) mit dem Freibetrag, ebenfalls auf die Befriedigung von existenznotwendigem Bedarf gerichtet. Dennoch wird es vom Bundesverfassungsgericht nicht in der Höhe, in der es dem Steuerpflichtigen ergänzend zum steuerbefreiten Erwerbseinkommen tatsächlich zur Verfügung steht, sondern stellvertretend für die progress-

<sup>325</sup> BVerfGE, o. FN 317, sowie die in FN 317 angeführten Nachweise.

<sup>326</sup> Vgl. o. 1).

<sup>327</sup> Vgl. o. 2)b).

<sup>328</sup> Insoweit hat das Kindergeld eine »objektive« Entlastungsfunktion. Vgl. zum Funktionsbegriff o. erster Teil, 1. Kap. B)1), FN 228.

<sup>329</sup> Vgl. zur Unterscheidung die Verweise in FN 322; zu Recht ist die Umrechnung des Kindergeldes in einen fiktiven Kinderfreibetrag deshalb auf z.Teil heftige Kritik gestoßen; vgl. J. Lang, aaO. (FN 264), S. 340; M. Moderegger, aaO. (FN 279), S. 102; H. J. Pezzer, aaO. (FN 264), S. 225; P. Bareis, DStR 1991, S. 1164 ff.; O. Seewald/D. Felix, aaO. (FN 264), bes. S. 180 f.

<sup>330</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 85 (Hervorhebung nur hier).

<sup>331</sup> BVerfGE, aaO. (FN 74), S. 90 (Hervorhebung nur hier).

<sup>332</sup> § 3 Nr. 24 EStG.

sionsabhängige Entlastungswirkung eines (fiktiven) Freibetrages in den Gesamtvergleich miteinbezogen. Das aber führt zu einem Widerspruch auch gegen den vom *Finanzgericht Baden-Württemberg*<sup>333</sup> in seinem Vorlagebeschuß zutreffend angeführten Grundsatz, daß die Bemessungsgrundlage, »unabhängig von eventuellen tariflichen Auswirkungen« ermittelt werden muß.<sup>334</sup> Danach müßte, läßt man die funktionsnivellierende Wirkung einer solchen Gesamtbetrachtung außer Betracht,<sup>335</sup> nicht nur der steuerliche Kinderfreibetrag, sondern auch das Gesamtkindergeld in Höhe seines *tatsächlich gezahlten Betrages* in die Vergleichsrechnung einbezogen werden.<sup>336</sup> Dies wäre bei einem Kindergeld in Höhe von DM 600 ein steuerfreier Gesamtbetrag von DM 3624. Verglichen mit einem Regelsatz,<sup>337</sup> der für Kinder vom Beginn des 15. bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres im Bundesdurchschnitt auf das Jahr gerechnet DM 4848 beträgt, überschreitet der sozialhilferechtliche Mindestbedarf den für den Unterhalt eines Kindes steuerfrei zur Verfügung stehenden Gesamtbetrag um DM 1224.<sup>338</sup> Dieser Betrag erhöht sich um die anteiligen Kosten für die Unterkunft des haushaltsangehörigen Kindes.

#### IV) Lösungsvorschlag für die Beibehaltung des dualen Systems

Das duale System, bestehend aus einem staatlichen Kindergeld und steuerlichen Kinderfreibeträgen sollte mit der Maßgabe einer funktionalen Aufgabenteilung beibehalten werden: das Kindergeld dient zur Anerkennung und zum Ausgleich von primär *immateriellen Betreuungsleistungen*, die im ganzen Familienverband erbracht werden.<sup>339</sup> Die steuerlichen Kinderfreibeträge müssen diejenigen Aufwendungen von steuerlicher Belastung verschonen, die als *finanzielle Belastungen* des Einkommens zwangsläufig, d.h. zur Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflichten erwachsen. Während der Gesetzgeber nach zutreffender Auffassung des Bundesverfassungsgerichts<sup>340</sup> keine Entschei-

<sup>333</sup> *FG Baden-Württemberg*, aaO. (FN 297), hier nach *BVerfGE*, aaO. (FN 16), S. 7 in einer ausführlicheren Wiedergabe einzelner Vorlagegründe zitiert.

<sup>334</sup> Vgl. o. I. Kap. C)III).

<sup>335</sup> Vgl. zu einer differenzierteren Sicht u. IV).

<sup>336</sup> So auch das *FG Baden-Württemberg*, aaO. (FN 297); vgl. auch, jedoch ohne nähere Begründung: *K. Tipke*, ZRP 1983, S. 25 ff., 27; *ders.*, Neuordnung, S. 39 ff., 60.

<sup>337</sup> Vgl. zum Regelsatzsystem der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b), insbes. in FN 135.

<sup>338</sup> Die Diskrepanz vermindert sich bei zunehmender Kinderzahl wegen des für zweite und weitere Kinder ansteigenden Kindergeldes (vgl. o. II)2)a)). Bei drei Kindern im Alter von 7, 9 und 15 Jahren etwa steht einer durchschnittlichen jährlichen Regelsatzleistung in Höhe von DM 11.052 bereits ein Steuerfreibetrag von DM 9072 und ein Gesamtkindergeld in Höhe von DM 3360 gegenüber.

<sup>339</sup> Vgl. o. II)2)c); vgl. aber für eine Ablösung des geltenden dualen Systems: Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (BT-Drucks. 11/8344 v. 29.10.1990); für die Beibehaltung: Antwort der Bundesregierung (BT-Drucks. 11/8461 v. 20.11.1990) auf die Anfrage der Abgeordneten I. Matthäus-Maier u.a. (BT-Drucks. 11/8142); für die Einführung eines Familienlastenausgleichs mit variablem Kindergeld: *F.-U. Willeke*, StuW 1991, S 3 ff.

<sup>340</sup> Vgl. o. III)2)b) bei FN 303 ff.

dungsfreiheit darüber hat, ob er eine realitätsgerechte Steuerverschonung gewährt oder nicht, sollte das Kindergeld frei von einer »steuerlichen Entlastungsfunktion« hinsichtlich der Leistungsvoraussetzungen und des Leistungsumfanges ein flexibles Instrument in der Hand des Gesetzgebers bleiben, das er im Rahmen eines weiten Gestaltungsspielraumes konkretisieren und wechselnden gesellschaftspolitischen Anforderungen anpassen kann. Im Steuerrecht ist in Bezug auf die Verschonung von existenznotwendigem Bedarf für eine solche Flexibilität kein Raum. Das Sozialhilferecht bleibt subsidiäre Sicherung für den existenznotwendigen Bedarf des Kindes, den der Staat befriedigen muß, wenn weder das Kind noch die unterhaltsverpflichteten Eltern trotz ausreichender steuerlicher Verschonung des für den existenznotwendigen Bedarf aufzuwendenden Einkommens dazu in der Lage sind. Die Bedingungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes strukturieren die funktionalen Zusammenhänge zwischen der steuerlichen Verschonung, den Leistungen der Sozialhilfe und dem Kindergeld. Das schließt jedoch nicht aus, daß der Staat das, was er in Gestalt des Kindergeldes ohne unabdingbare Verpflichtung leistet, als lastenmindernden Zuschuß bei der Bemessung der steuerlichen Verschonung und der sozialhilferechtlichen Leistung berücksichtigen darf. Freilich muß es letztlich politischer Entscheidung überlassen bleiben, in welchem Umfang die Kindergeldzahlung im Steuerrecht verschonungs- und im Sozialhilferecht<sup>341</sup> leistungsmindernd berücksichtigt wird. Die Grenze ist jedenfalls dann überschritten, wenn der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz seine in der sozialrechtlichen Grundannahme verallgemeinerten Funktionsvoraussetzungen<sup>342</sup> verliert. Im Verhältnis zur steuerlichen Verschonung ist das dann der Fall, wenn das Kindergeld seiner sozialpolitischen Förderungsfunktion entkleidet wird<sup>343</sup> und als einseitige staatliche Leistung dem, der nicht bedürftig ist, mit dem alleinigen Ziel finanzieller Entlastung gewährt wird. Im Verhältnis zur Sozialhilfe selber droht der Verlust der Funktionsvoraussetzungen des Nachranggrundsatzes, wenn das Kindergeld auf die Annahme von Bedürftigkeit gänzlich ohne Einfluß bleibt. Gegen eine Vollarrechnung auf die sozialhilferechtliche Leistung spricht jedoch, daß das Kindergeld seine sozialpolitische Förderungsfunktion nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für den Bedürftigen behalten sollte.

#### V) Zwischenergebnis für das Alternativitätsproblem

Für die Lösung des Alternativitätsproblems kann festgehalten werden, daß es im Verhältnis zwischen der steuerlichen Verschonung von Aufwendungen für den existenznotwendigen Lebensbedarf von Kindern einerseits und der Lei-

<sup>341</sup> Vgl. zum Verhältnis zwischen dem Kindergeld und den Leistungen der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)aa)(2).

<sup>342</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>343</sup> Vgl. zu dieser Folge aus der Kindergeldentscheidung des Bundesverfassungsgerichts o. III)2)b).



stung von Kindergeld andererseits vorbehaltlich verfassungsrechtlicher, insbesondere freiheitsrechtlicher Bestätigung,<sup>344</sup> entgegen der vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochenen Wahlmöglichkeit des Gesetzgebers zu lösen ist: die steuerliche Verschonung durch einen realitätsgerechten Kinderfreibetrag hat Vorrang vor der Sozialleistung Kindergeld.

### C) § 33 a EStG als *sedes materiae* bedarfsabhängiger Steuerverschonungen

§ 33 a EStG hat für die bedarfsgerechte steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Einkommen deshalb besondere Bedeutung, weil er, vom Sonderfall des Realsplitting<sup>345</sup> abgesehen, als einziger einkommensteuerrechtlicher Tatbestand »Aufwendungen für den *Unterhalt*« ausdrücklich als Verschonungsgrund benennt. Obwohl die Vorschrift nur Aufwendungen für den Lebensbedarf eines Angehörigen des Steuerpflichtigen erfaßt, hat sie eine qualitative und eine quantitative Maßstabsfunktion auch für das, was als existenznotwendiger Bedarf vom Grundfreibetrag des Steuerpflichtigen selber umfaßt sein muß.<sup>346</sup> Neben dieser mittelbaren Bedeutung für die Konkretisierung eines realitätsgerechten Bedarfstatbestandes, berührt § 33 a EStG das Verhältnis zwischen sozialhilferechtlicher Leistung und steuerlicher Verschonung als Zuordnungstatbestand<sup>347</sup> ganz unmittelbar, wenn der Steuerpflichtige mit einem sozialhilferechtlichen Überleitungsanspruch belastet wird.<sup>348</sup>

§ 33 a EStG gab dem Bundesverfassungsgericht<sup>349</sup> im Jahre 1984 Anlaß zur Formulierung des Gebots, daß der Gesetzgeber Belastungen durch zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen realitätsgerecht berücksichtigen muß. Diesen Auftrag hat der Gesetzgeber nicht erfüllt, weil das Bundesverfassungsgericht das sozialhilferechtlich gewährleistete Existenzminimum als Vorgabe für einen realitätsgerechten Verschonungsbetrag zu Unrecht mit dem Sozialhilfe-Regelsatz gleichgesetzt hat.<sup>350</sup>

#### I) Überblick

§ 33 a EStG berücksichtigt zwangsläufige Aufwendungen für Unterhalts- und Ausbildungsbedarf von Angehörigen des Steuerpflichtigen<sup>351</sup> und Aufwendungen, die wegen Alters, Krankheit oder Behinderung des Steuerpflichtigen sel-

<sup>344</sup> Vgl. u. dritter Teil.

<sup>345</sup> Vgl. zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG o. A)III).

<sup>346</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 59.

<sup>347</sup> Zu der Unterscheidung zwischen einem steuerlichen Bedarfs- und einem Zuordnungstatbestand vgl. o. 1. Kap. C)II).

<sup>348</sup> Vgl. dazu bereits o. 3. Kap. vor A) bei FN 5 f., m. w. Nachw.

<sup>349</sup> BVerfGE 66, S. 214 ff.; dazu bereits die Einleitung bei FN 2 ff., 60 ff., 80 ff.

<sup>350</sup> AaO.

<sup>351</sup> § 33 a Abs. 1 und 2 EStG.

ber oder einer seinem Haushalt angehörigen Person erwachsen.<sup>352</sup> Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung von Angehörigen sind im Gegensatz zu den von § 33 EStG erfaßten atypischen Bedarfen<sup>353</sup> auf typischen Lebensbedarf beschränkt.<sup>354</sup>

Die Aufwendungen sind also nicht wegen der Besonderheit der berücksichtigten Bedarfe, sondern allein wegen der unterhaltsrechtlichen Zuordnung dieser Personen zum Steuerpflichtigen *außergewöhnlich*.<sup>355</sup> Das Gesetz unterscheidet durch unterschiedlich hohe Abzugsbeträge grundsätzlich zwischen den Bedarfen von Minderjährigen bzw. Kindern in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2<sup>356</sup> (DM 4104) und Bedarfen von anderen Personen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2<sup>357</sup> (DM 6300). Unberücksichtigt bleiben jedoch Aufwendungen für Kinder, für die der Steuerpflichtige oder eine andere Person bereits Anspruch auf einen Kinderfreibetrag<sup>358</sup> hat.<sup>359</sup> Dies gilt nicht für die Berücksichtigung des Ausbildungsbedarfs durch die nach näherer Maßgabe des § 33 a Abs. 2 EStG vorgesehenen Ausbildungsfreibeträge. Sie stocken sowohl den Kinderfreibetrag als auch den in gleicher Höhe (DM 4104) gewährten Abzugsbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf. § 33 a EStG unterscheidet nicht nur in grober qualitativer und quantitativer Hinsicht zwischen *Bedarfen*, sondern verlangt als Voraussetzung für die Verschonung des für die Bedarfsbefriedigung aufgewendeten Einkommens auch, daß die unterhaltsberechtigte Person *bedürftig*<sup>360</sup> ist. Das hängt nach näherer Maßgabe des § 33 a Abs. 1 Satz 2 bis 4 und Abs. 2 Satz 4 bis 6 EStG davon ab, in welchem Ausmaß der unterhaltsberechtigten Person eigene Einkünfte und Bezüge für die Befriedigung ihres Unterhalts- bzw. Ausbildungsbedarfs zur Verfügung stehen.

<sup>352</sup> § 33 a Abs. 2 EStG.

<sup>353</sup> Vgl. o. 2. Kap. C)I).

<sup>354</sup> A. Arndt, in: *Kirchhoff/Söhn*, Rdnr. B 15; *Herrmann/Heuer/Raupach*, Anm. 10, 400; *Schmidt/Drenseck*, Anm. 1, jew. zu § 33 a EStG; *H.-J. Kanzler*, FR 1986, S. 1 ff.; *J. Lang*, aaO. (FN 19), S. 558; *BFHE* 82, S. 102, 103 (Urt. v. 19.2.1965); 108, S. 500, 501 (Urt. v. 12.1.1973); 131, S. 475, 476 (Urt. v. 5.9.1980); 154, S. 111, 113 (Urt. v. 22.7.1988); Abschnitt 190 Abs. 1 Satz 1 EStR 1987.

<sup>355</sup> Vgl. o. 1. Kap. C)I).

<sup>356</sup> Auslandskinder und dienstverpflichtete Kinder mit verzögerter Berufsausbildung (vgl. i.e.: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Grüne Seiten zu § 33 a, Anm. II. 1).

<sup>357</sup> Das sind Personen, die nicht unter den Tatbestand des Satz 1 Nr. 1 fallen, also Unterhaltsbedürftige, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, für die der Steuerpflichtige aber keinen Ausbildungsfreibetrag beanspruchen kann (*Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. II. 2.).

<sup>358</sup> Dazu o. B)II)1).

<sup>359</sup> § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>360</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen Bedarf und Bedürftigkeit o. 1. Kap. A)II)5).

## II) Qualitative Konkretisierungen der Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung

§ 33 a EStG berücksichtigt zwangsläufige<sup>361</sup> Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung, enthält aber kaum sachlich-inhaltliche Konkretisierungen dieser Bedarfe. Unterschieden wird zwar zwischen Personen, für die kein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag besteht und Personen, für die ein solcher Freibetrag gewährt wird oder nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 1 gewährt werden könnte. Indes ist mit diesem Verweis auf die Anspruchsvoraussetzungen für den Kinderfreibetrag<sup>362</sup> keine über die textliche Unterscheidung zwischen Unterhalt und Berufsausbildung hinausgehende qualitative Bestimmung der jeweiligen Bedarfe verbunden, weil Differenzierungen und Konkretisierungen in Bezug auf die Art des Kindesbedarfs auch im Tatbestand des § 32 EStG fehlen. Einen konkreten Anhaltspunkt für die *qualitative* Bedarfsbestimmung enthält allein § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG. Dort wird mit der Freibetragerhöhung bei auswärtiger Unterbringung des Kindes ein konkreter Aufwand für die Berufsausbildung angesprochen. Allgemeine Hinweise für die Ermittlung der im Rahmen des § 33 a Abs. 1 und 2 EStG berücksichtigungsfähigen Bedarfe ergeben sich aus Abs. 5: er bestimmt, daß die von § 33 a EStG umfaßten Aufwendungen aus dem sachlichen Anwendungsbe- reich des § 33 EStG ausscheiden, eine Abgrenzung, die jedoch wegen der tatbestandsmäßigen Unbestimmtheit des § 33 EStG<sup>363</sup> grundsätzlich auf ein Gebot zur Unterscheidung zwischen typischen und atypischen Aufwendungen beschränkt bleibt.<sup>364</sup> Diese Differenzierungs- und Konkretisierungsarmut wirkt sich für § 33 a Abs. 1 EStG insoweit weniger nachteilig aus, als es dort trotz des Wortlauts »Unterhalt und ... Berufsausbildung« nicht auf eine Unterscheidung zwischen den Aufwendungen zur Befriedigung des einen oder des anderen Bedarfs ankommt. Vielmehr hat der i.S. einer Alternative zu verstehende Wortlaut nur eine klarstellende Bedeutung im Hinblick auf den zivilrechtlichen Unterhaltsbegriff des § 1610 Abs. 2 BGB, der die »Kosten für eine angemessene Vorbildung zu einem Beruf« umfaßt.<sup>365</sup> Etwas anderes gilt für die Ausbildungsfreibeträge des Abs. 2, weil diese auf die Verschonung von Aufwendungen für die Berufsausbildung beschränkt sind.<sup>366</sup> Für die Bewertung und Konkretisierung eines sozialen Steuerrechts, vor allem für das, was für ein realitätsgerechtes Existenzminimum dem Grunde nach umfaßt sein sollte, bieten die überkommenen Inhaltsbestimmungen der Bedarfe Unterhalt und Berufsausbildung sehr wichtige Anhaltspunkte.

---

<sup>361</sup> Die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit (vgl. o. 2. Kap. C)II)4)) gilt grundsätzlich nur für Aufwendungen i.S. des Abs. 1 (*Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 10, 65).

<sup>362</sup> Vgl. o. B)II)1).

<sup>363</sup> Vgl. o. 2. Kap. C)I)1).

<sup>364</sup> Vgl. A. Arndt, aaO. (FN 354), Rdnr. B 15.

<sup>365</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 37; A. Arndt, aaO. (FN 354), Rdnr. D 13.

<sup>366</sup> Dazu u. III)2)a).

## 1) Aufwendungen für den Unterhalt

§ 33 a EStG erfaßt im Unterschied zu § 33 EStG nur typische Unterhaltsaufwendungen,<sup>367</sup> versteht den Begriff Unterhalt somit enger als das Zivilrecht in den §§ 1601 ff. BGB,<sup>368</sup> die neben dem allgemeinen Lebensbedarf i.S. des § 1610 Abs. 2 BGB<sup>369</sup> auch den »außergewöhnlich hohen« Sonderbedarf i.S. des § 1613 Abs. 2 BGB<sup>370</sup> umfassen. Aufwendungen zur Befriedigung von Sonderbedarf sind indes steuerlich nicht unbeachtlich. Sie können grundsätzlich nach Maßgabe des § 33 EStG berücksichtigt werden, wobei die §§ 33 und 33 a EStG zur Verschonung von Unterhaltsaufwendungen i.S. der §§ 1601 ff. »arbeitsteilig« zusammenwirken. Allerdings nur mit Einschränkungen: zum einen decken die steuerlichen Verschonungstatbestände das zivilrechtliche Unterhaltsspektrum nicht vollständig ab.<sup>371</sup> Zum anderen fehlen auch durchgehende funktionale Entsprechungen zwischen § 33 EStG und § 1613 Abs. 2 BGB einerseits und zwischen § 33 a EStG und § 1610 Abs. 2 BGB andererseits: so werden beispielsweise krankheitsbedingte Aufwendungen steuerrechtlich nach Maßgabe des § 33 EStG berücksichtigt,<sup>372</sup> sind also keine typischen Unterhaltsaufwendungen i.S. des § 33 a EStG,<sup>373</sup> während die Kosten für Gesundheitsfürsorge und -vorsorge vom allgemeinen Lebensbedarf i.S. des § 1610 Abs. 2 BGB umfaßt werden.<sup>374</sup> Dagegen gehören Kosten für plötzlich auftretende, schwere Erkrankungen oder besonders teure Behandlungen zum

<sup>367</sup> Vgl. o. FN 354.

<sup>368</sup> Ganz h.M. und ständige Rechtsprechung: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 38; *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 53; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 354), Anm. 2 b; *Littmann/Borggreve*, EStG, § 33 a, Rdnr. 14; *J. Lang*, aaO. (FN 19), S. 559 f.; *ders.*, *StuW* 1983, S. 103 ff., 110; *E. Eisenberg*, Probleme und Reformüberlegungen, *StJb* 1968/69, S. 297 ff., 338 f.; *BFHE* 125, S. 167, 168 (Urt. v. 28.4.1978); 131, S. 475, 476 (Urt. v. 5.9.1980); *FG Berlin*, EFG 1967, S. 70 f. (Urt. v. 9.8.1966).

<sup>369</sup> Die Vorschrift umfaßt den gesamten Lebensbedarf: Ernährung, Kleidung, Wohnen einschließlich Heizung, Gesundheitsfür- und -vorsorge, Freizeitgestaltung, Erholung und Bildung, insbesondere Berufsausbildung und die Mittel zur Befriedigung angemessener kultureller Bedürfnisse; vgl. i.e. *MünchKomm-Köhler*, Rdnr. 1 ff.; *Soergel-Häberle*, Rz. 3 ff., jew. zu § 1610 BGB.

<sup>370</sup> Sonderbedarf ist durch seine Unvorhersehbarkeit und seine außergewöhnliche Höhe gekennzeichnet. Er umfaßt u.a. Aufwendungen für plötzlich auftretende, schwere Erkrankungen und für die Ersatzbeschaffung lebensnotwendiger Gegenstände, Umzugsaufwendungen und Aufwendungen für Erstaustattungen; vgl. i.e. *MünchKomm-Köhler*, Rdnr. 8 ff.; *Soergel-Häberle*, Rz. 9 f., jew. zu § 1613 BGB.

<sup>371</sup> Vgl. o. FN 368 und in Bezug auf § 33 EStG die o. 2. Kap. C)II) dargestellten Einschränkungen; grundlegend zum Kindesunterhalt: *BVerfG* zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung (o. FN 145) mit ausdrücklicher Abkehr von den Restriktionen in *BVerfGE* 43, S. 108 ff. (vgl. o. B)II)1a) bei FN 137 ff., 145).

<sup>372</sup> Vgl. o. 2. Kap. C)II)4)aa) bei FN 361 ff., 369, bb)(1) bei FN 403, C)II)4)b)aa) bei FN 419.

<sup>373</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 38 und für die Rechtsprechung grundlegend: *BFHE* 82, S. 102, 103 (Urt. v. 19.2.1965); 87, S. 613, 614 (Urt. v. 9.12.1966); 110, S. 547, 551 (Urt. v. 31.10.1973).

<sup>374</sup> Vgl. die Nachweise in FN 369.

Sonderbedarf i.S. des § 1613 Abs. 2 BGB,<sup>375</sup> werden aber steuerlich ebenfalls von § 33 EStG erfaßt.<sup>376</sup> Die »Abspaltung«<sup>377</sup> des allgemeinen Unterhaltsabzuges von der Generalklausel des § 33 EStG durch § 33 a des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954<sup>378</sup> sollte verhindern, daß Unterhaltsaufwendungen für andere Personen, als Kinder und Ehegatten über die für diese engsten Familienmitglieder gewährten pauschalen Steuerermäßigungen<sup>379</sup> hinaus nach § 33 EStG differenziert berücksichtigt werden.<sup>380</sup> Gleichbehandlung in der Typisierung, d.h. »Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung« sind denn auch für den Bundesfinanzhof<sup>381</sup> Beweggrund für die strenge Unterscheidung zwischen typischen und atypischen Unterhaltsaufwendungen,<sup>382</sup> der auch die h.M.<sup>383</sup> folgt und die von § 33 a Abs. 5 EStG bestätigt wird. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>384</sup> umfaßt Unterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 EStG »Zuwendungen zur Bestreitung des Lebensbedarfs, besonders zur Ernährung, Bekleidung und Wohnung«.<sup>385</sup> Entscheidend ist, daß mit den Zahlungen »die laufenden Bedürfnisse«,<sup>386</sup> bzw. der »Lebensbedarf«<sup>387</sup> des Unterhaltsberechtigten gedeckt werden soll, wobei die Unterhaltsbedürftigkeit<sup>388</sup> grundsätzlich nachgewiesen werden muß.<sup>389</sup> Zum Lebensbedarf, der auch die besonderen Bedürfnisse älterer Menschen um-

<sup>375</sup> Vgl. die Nachweise in FN 370.

<sup>376</sup> Vgl. den Verweis in FN 372.

<sup>377</sup> J. Lang, aaO. (FN 19), S. 560.

<sup>378</sup> BGBl. 1954 I, S. 373, 575.

<sup>379</sup> Vgl. zu § 32 EStG 1954: J. Lang, aaO. (FN 19), S. 559; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 354), Anm. 23.

<sup>380</sup> BT-Drucks. II/481, S. 92; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 354), Anm. 38; K. Friesecke, FR 1960, S. 519 f.; J. Lang, aaO. (FN 19); vgl. zur funktionalen Gleichstellung des Kindergeldes mit dem Unterhaltshöchstbetrag des § 33 a Abs. 1 EStG: BFHE 155, S. 313, 315 (Urt. v. 11.11.1988).

<sup>381</sup> BFHE 82, S. 440, 445 (Urt. v. 11.2.1965); 87, S. 613, 614 (Urt. v. 9.12.1966).

<sup>382</sup> Vgl. insbesondere: BFHE 72, S. 200, 202 (Urt. v. 2.12.1960); 82, o. FN 373, S. 103; 108, S. 500, 501 (Urt. v. 12.1.1973); 110, S. 547, 551 f. (Urt. v. 31.10.1973); 125, o. FN 368, S. 168; 131, o. FN 368, S. 476; 154, S. 111, 113 (Urt. v. 22.7.1988).

<sup>383</sup> Vgl. o. FN 368.

<sup>384</sup> BFHE 86, S. 457, 458 (Urt. v. 25.3.1966) betr. Paketsendungen in die ehemalige DDR; 125, o. FN 368, S. 169 zur Ablehnung der Aufwendungen für eine Waschmaschine; 131, o. FN 368, S. 476 betr. Geldzahlungen.

<sup>385</sup> In der Literatur wird diese qualitative Begriffsbestimmung grundsätzlich unter ausdrücklichem oder stillschweigendem Bezug auf die Rechtsprechung des BFH übernommen (vgl. A. Arndt, aaO. (FN 354), Rdnr. B 52; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 354), Anm. 38; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 354), Anm. 2 b; Littmann/Borggreve, aaO. (FN 368), Anm. 14; K. Tipke, StuW 1971, S. 2 ff., 16; ders., StuW 1974, S. 340 ff., 347; H. W. Schoor, NWB F 3, S. 6379).

<sup>386</sup> BFHE 131, o. FN 368, S. 477.

<sup>387</sup> BFHE 133, S. 521, 523 (Urt. v. 22.5.1981) betr. Geldzahlungen; 134, S. 25, 26 (Urt. v. 10.7.1981) betr. Geldzahlungen; 154, o. FN 382, S. 113 betr. Leistungen der Sozialhilfe (dazu noch u. III)3)b): nicht über den »üblichen Lebensunterhalt« hinaus.

<sup>388</sup> Dazu u. III)3)a).

<sup>389</sup> BFHE 124, S. 513, 515 (Urt. v. 20.1.1978); 138, S. 343, 345 (Urt. v. 25.3.1983).

faßt,<sup>390</sup> gehören »nicht nur Zuwendungen zur Erhaltung des Existenzminimums, sondern auch solche zu einer gehobenen Lebensführung, z.B. gute Lebensmittel oder anspruchsvollere Kleidung«. <sup>391</sup> Eingeschlossen sind darin nach finanzgerichtlicher Rechtsprechung auch Aufwendungen<sup>392</sup> zur Pflege geistiger Interessen<sup>393</sup> bzw. »kultureller Bedürfnisse«. <sup>394</sup> Aufwendungen für den Unterhalt sind schließlich nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Leistungen nicht in Form von laufenden, sondern nur als gelegentliche Zahlungen erbracht werden. Eine Rückzahlung auf Zeiträume vor dem Zahlungstag ist aber nicht möglich, weil die Zahlungen zur Deckung des (erg. laufenden) Lebensbedarfs des Empfängers bestimmt und geeignet sein müssen.<sup>395</sup>

Unterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG entspricht im Ergebnis der vorgestellten Norminterpretation, dem Grunde nach weitgehend dem, was auch § 12 BSHG als notwendigen Lebensbedarf umfaßt.<sup>396</sup>

## 2) Aufwendungen für die Berufsausbildung

Berufliche Ausbildung bzw. Weiterbildung ist eine wichtige Voraussetzung für die Verwirklichung der sozialrechtlichen Grundannahme, die davon ausgeht, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf angewiesen ist, den

<sup>390</sup> *BFHE* 108, S. 500, 501 (Urt. v. 12.1.1973) wonach die von den Krankheitskosten zu unterscheidenden (vgl. *BFHE* 82, aaO. (FN 381), S. 444 f.) Kosten der Unterbringung eines Familienangehörigen im Altersheim zu den typischen Unterhaltsaufwendungen für ältere Menschen gehören. Vgl. zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Heimunterbringung eines körperlich gesunden aber schwer erziehbaren Kindes: *BFHE* 79, S. 104 ff. (Urt. v. 28.2.1964).

<sup>391</sup> *BFHE* 86, aaO. (FN 384), S. 458; 138, aaO. (FN 389), S. 348: »... Ernährung, Bekleidung und Haushaltsausstattung... Qualitativ bessere Waren, Genußmittel und Toilettenartikel«. Beide Entscheidungen betreffen Paketsendungen an Bewohner der ehemaligen DDR und enthalten auch außersteuerrechtliche, d.h. lenkungspolitische Erwägungen zur Rechtfertigung der konkreten Verschonungen. Sie sind daher nicht notwendig »klassischer« Ausdruck dessen, was der *BFH* unter einer leistungsfähigkeitsgerechten Verschonung versteht. Vgl. besonders: *BFHE* 138, S. 349: »... die Notwendigkeit, das Zusammengehörigkeitsgefühl der Deutschen zu stärken«.

<sup>392</sup> Besondere Anforderungen an die Mittel-Zweck-Relation der Aufwendungen stellt das *FG Berlin* (EFG 1985, S. 127 f., Urt. v. 17.5.1984). Es verlangt, daß die Aufwendungen »unmittelbar« dem Lebensunterhalt dienen und verneint diese Bedingung für nachentrichtete Beiträge zur Rentenversicherung der Eltern.

<sup>393</sup> *FG Berlin*, EFG 1978, S. 228 f. (Urt. v. 6.9.1977) betr. Anerkennung der Aufwendungen für die Anschaffung eines Fernsehgerätes für die in der ehemaligen DDR lebenden Eltern; vgl. aber die ablehnende Entscheidung desselben FG (aaO., S. 594) betr. Aufwendungen für die Anschaffung eines gebrauchten PKW.

<sup>394</sup> *FG Hamburg*, EFG 1979, S. 126 f. (Urt. v. 6.9.1978) betr. Rückzahlung einer der Ehefrau während des Scheidungsverfahrens gewährten Sozialhilfe.

<sup>395</sup> *BFHE* 131, aaO. (FN 368), Leitsatz u. S. 477 ff.; 133, aaO. (FN 387), Leitsatz u. S. 522 ff. mit Anm. v. *K. J. Bornhaupt*, BB 1981, S. 1624; 134, S. 25 ff. (Urt. v. 10.7.1981); zustimmend: *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 60; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 354), Anm. 2 b; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 368), Rdnr. 14 c; a.A.: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 40.

<sup>396</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)1)1a).

Lebensbedarf für sich selber und für seine Familie durch abhängige oder selbständige *Arbeit* zu verdienen.<sup>397</sup> Diesen weiten, in Bezug auf den Ausbildungsbedarf durch die Ausbildungs-<sup>398</sup> und Arbeitsförderung<sup>399</sup> näher konkretisierten Anforderungen der Grundannahme, genügt die Auslegung des steuerlichen Verschonungstatbestandes in Bezug auf die *Art* des berücksichtigten Bedarfs. Der Bundesfinanzhof<sup>400</sup> geht davon aus, daß es »im allgemeinen Interesse der Förderung beruflichen Strebens liegt, auch bei der steuerlichen Beurteilung großzügig zu verfahren« und legt den Begriff der Berufsausbildung »weit«<sup>401</sup> aus. Ohne Einengung durch die für die »anerkannten Lernberufe aufgestellten Berufsbilder« betont das Gericht,<sup>402</sup> für »praktisch alle Berufszweige« die Notwendigkeit, »Fähigkeiten und Kenntnisse zu erwerben, die über das vorgeschriebene Maß hinausgehen«. <sup>403</sup> In der Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet.<sup>404</sup> Mit der sozialrechtlichen Grundannahme ohne weiteres vereinbar ist die Beschränkung, daß die Berufsausbildung auf eine *Erwerbstätigkeit* gerichtet sein muß.<sup>405</sup> Aufwendungen, die »lediglich die »Allgemeinbildung« (im weitesten Sinne) fördern«, bleiben daher unberücksichtigt.<sup>406</sup> Auch in der Literatur<sup>407</sup> findet eine weite Auslegung des Begriffs Berufsausbildung Zustimmung.

Im Wege der Auslegung unüberwindbare Beschränkungen ergeben sich jedoch aus den gesetzlichen Höchstbeträgen für den Abzug von Unterhalts- und Ausbildungsaufwand.

### III) *Quantitative Konkretisierungen der Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung*

Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung werden gemäß § 33 a Abs. 1 Nr. 2 EStG unabhängig davon, ob sie allein für den Unterhalt, allein für die Berufsausbildung oder für beide Bedarfe zusammen an-

<sup>397</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>398</sup> AaO., 3. Kap. C)I)5).

<sup>399</sup> AaO., C)III).

<sup>400</sup> BFHE 74, S. 124, 125 f. (Urt. v. 13.10.1981).

<sup>401</sup> BFHE 142, S. 450, 452 (Urt. v. 9.11.1984).

<sup>402</sup> BFHE 107, S. 450, 452 (Urt. v. 8.11.1972) mit Bezugnahme auf BSG, HFR 1970, S. 455 f. (Urt. v. 12.11.1969).

<sup>403</sup> BFHE, aaO.

<sup>404</sup> BFHE 107, S. 447, 449 (Urt. v. 8.11.1972). Auch vorab entstandene Kosten, die eine gewünschte Berufsausbildung ermöglichen sollen, etwa die Prozeßkosten zur Erstreitung eines Studienplatzes, rechnen dazu (BFHE 142, o. FN 401; vgl. auch E 65, S. 546, Urt. v. 25.10.1957).

<sup>405</sup> BFHE 126, S. 437, 439 (Urt. v. 7.11.1968), Hervorhebung aaO.

<sup>406</sup> BFHE 123, S. 169, 171 (Urt. v. 5.8.1977 betr. Aufwendungen für den Erwerb eines Führerscheines); vgl. auch BFHE 126, aaO., zur Ablehnung der Aufwendungen für einen Fotofernkurs.

<sup>407</sup> A. Arndt, aaO. (FN 354), Rdnr. B 67 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO. (FN 354), Anm. 46 ff.; Schmidt/Drenseck, aaO. (FN 354), Anm. 2 c; J. Lang, aaO. (FN 19), S. 326 f.

fallen,<sup>408</sup> bis zu einem Höchstbetrag von DM 6300 berücksichtigt. Auch der Abzugsbetrag für den Kindesbedarf in Höhe von DM 4104 und der in gleicher Höhe gewährte Kinderfreibetrag erfassen den laufenden Unterhalts- und Ausbildungsbedarf betragsmäßig undifferenziert, solange das Kind das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und nicht auswärtig untergebracht ist.<sup>409</sup> Erst nach Vollendung des 18. Lebensjahres wird für haushaltsangehörige Kinder Ausbildungsbedarf durch einen zusätzlichen Freibetrag in Höhe von DM 2400 berücksichtigt. Für auswärtig untergebrachte Kinder wird ein Ausbildungsfreibetrag in Höhe von DM 1800 bei Kindern vor und in Höhe von DM 4200 bei Kindern nach Vollendung des 18. Lebensjahres gewährt.<sup>410</sup> Die Höchstbeträge und die Ausbildungsfreibeträge vermindern sich jenseits bestimmter Anrechnungsfreibeträge um eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person, soweit diese Zuflüsse zur Befriedigung der jeweiligen Bedarfe bestimmt oder geeignet sind.<sup>411</sup>

Für ein soziales Steuerrecht liegt die Bedeutung des Unterhaltshöchstbetrages darin, daß er vom Bundesverfassungsgericht<sup>412</sup> am Maßstab des Sozialhilfe-Regelsatzes gemessen und zugleich in Relation zum steuerlichen Grundfreibetrag gesetzt wird. Auf diese Weise erhält das Sozialhilferecht wichtige Maßstabsfunktionen für die Bestimmung eines realitätsgerechten Abzugshöchstbetrages, der auch das umfassen muß, was den Steuerpflichtigen als Unterhalt in Form eines sozialhilferechtlichen Überleitungsanspruchs belasten kann.<sup>413</sup> Dies gilt auch hinsichtlich der durch die Ausbildungsfreibeträge aufgestockten Verschonungen für den Kindesbedarf. Darüber hinaus gibt die vom Bundesverfassungsgericht<sup>414</sup> hergestellte Relation zwischen dem Abzugshöchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Nr. 2 EStG und dem Grundfreibetrag Anlaß zur Übertragung des sozialhilferechtlichen Prüfungsmaßstabs auch auf das, was das Steuerrecht mit einem realitätsgerechten Grundfreibetrag für den eigenen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen verschonen muß.<sup>415</sup> Die höchst- bzw. freibetragsmindernde Berücksichtigung von bedarfsmindernden Ressourcen der unterhaltsberechtigten Person ist von besonderer Bedeutung, soweit es sich dabei um Leistungen der Sozialhilfe und der Ausbildungsförderung handelt.

<sup>408</sup> Vgl. zur Auslegung des Gesetzeswortlauts i.S. einer Alternative o. bei FN 368 ff.

<sup>409</sup> § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG und zur Abgeltungswirkung des Kinderfreibetrages o. B)II)1).

<sup>410</sup> § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 und 2.

<sup>411</sup> § 33 a Abs. 1 Satz 2 bis 4, Abs. 2 Satz 4 bis 6. Dazu u. 3).

<sup>412</sup> *BVerfGE* 66, S. 214 ff., 224 f.; vgl. dazu bereits die Einleitung bei FN 2 ff., 60 ff., 80 ff.

<sup>413</sup> Vgl. dazu bereits o. vor A) bei FN 5 f.

<sup>414</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 225.

<sup>415</sup> Dazu u. IV).



1) Der Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG  
im Vergleich zu den Leistungen der Sozialhilfe

a) Vergleichsvoraussetzungen

Der quantitative Vergleich zwischen steuerlicher Verschonung und sozialhilferechtlicher Leistung darf nur berücksichtigen, was auch dem Grunde nach vergleichbar ist. Zwar kann das Sozialhilferecht »wesentliche Anhaltspunkte«<sup>416</sup> zur Beantwortung der Frage liefern, ob der Steuergesetzgeber »unabweisbare Unterhaltsaufwendungen (erg. i.S. des § 33 a Abs. 1 EStG) realitätsfremd außer acht gelassen« hat,<sup>417</sup> doch ist das vom Bundesverfassungsgericht herangezogene »sozialhilferechtlich gewährleistete Existenzminimum« kein ausreichender Vergleichsmaßstab: es läßt den Ausbildungsbedarf unberücksichtigt<sup>418</sup> und ist deshalb bereits dem Grunde nach enger als § 33 a Abs. 1 EStG, der diesen Bedarf ausdrücklich umfaßt.<sup>419</sup> Dagegen deckt das sozialhilferechtlich gewährleistete Existenzminimum mit der Hilfe zum Lebensunterhalt<sup>420</sup> diejenigen typischen Bedarfe, die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und nach herrschender Meinung im Steuerrecht<sup>421</sup> durch »Zuwendungen zur Bestreitung des Lebensbedarfs, besonders zur Ernährung, Bekleidung und Wohnung« auch vom Unterhaltsbegriff des § 33 a Abs. 1 EStG umfaßt sind. Diese Bedarfe werden im Steuerrecht für volljährige Personen, i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG<sup>422</sup> unabhängig davon, ob sie Haushaltsangehörige des Steuerpflichtigen sind oder nicht, durch den Abzugshöchstbetrag von DM 6300 berücksichtigt. Dem entsprechen als Leistungen der Sozialhilfe die nach Regelsätzen gewährte Hilfe zum Lebensunterhalt *zuzüglich* der tatsächlichen Aufwendungen für die Unterkunft.<sup>423</sup> Obwohl Unterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 EStG auch den Wohnbedarf umfaßt<sup>424</sup> und obwohl der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen ein Sachverhalt zugrundelag, in dem es auch um Aufwendungen für Wohnraummiete ging,<sup>425</sup> blieb dieser Bedarf in der Entscheidung unberücksichtigt. Insoweit greift die dem Sozialhilfe-Regelsatz vom Bundesverfassungsgericht zugewiesene Maßstabsfunktion für einen realitätsgerechten Abzugsbetrag zu kurz.<sup>426</sup> Der Grund

<sup>416</sup> BVerfGE, aaO. (FN 412), S. 224.

<sup>417</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>418</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)1)5).

<sup>419</sup> Vgl. o. II)2).

<sup>420</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)1)1).

<sup>421</sup> Vgl. o. FN 384 f.

<sup>422</sup> Vgl. o. FN 357.

<sup>423</sup> § 22 BSHG i.V.m. § 3 Abs. 1 RegelsatzVO; dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)1)1)b) bei und in FN 121.

<sup>424</sup> Vgl. o. bei FN 384 f.

<sup>425</sup> BVerfGE, aaO. (FN 412), S. 217.

<sup>426</sup> Ebenfalls mit einer auf die beschränkte Reichweite des Regelsatzes gestützten Kritik: K. G. Deubner, NJW 1985, S. 839, 840, FN 14; B. Paus, FR 1985, S. 429, 430; J. Martens, StVj 1989, S. 199 ff., 211; FG Köln, EFG 1986, S. 454, aufgehoben durch BFHE 151, S. 428,

für diese Beschränkung muß darin gesehen werden, daß das Bundesverfassungsgericht den Sozialhilfe-Regelsatz nicht als neuen Maßstab in das Einkommensteuerrecht einführt, sondern daß es den Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt eines einmal gewählten Ordnungsprinzips an eine Vorentscheidung bindet, die er früher einmal selber getroffen hat.<sup>427</sup> Das Gericht stellt fest, daß die von § 33 a Abs. 1 EStG gezogenen Grenzen im Jahre 1962 und wieder ab 1975 mit den Regelsätzen übereinstimmten, daß sich aber Ende 1973 der Sozialhilfe-Regelsatz nahezu verdoppelt hatte, während der Steuerabzugsbetrag ohne sachlichen Grund 13 Jahre lang unverändert geblieben war.<sup>428</sup> Daraus und aus einem weiteren *steuerrechtsinternen* Vergleich des Abzugsbetrages mit dem Grundfreibetrag,<sup>429</sup> also *nicht aus einer steuerrechtsexternen Bindung durch das Sozialhilferecht* begründet das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit des § 33 a Abs. 1 EStG 1961. Für die vorliegende Untersuchung ergibt sich eine solche *steuerrechtsexterne Bindung* vorbehaltlich verfassungsrechtlicher, insbesondere freiheitsrechtlicher Bestätigung<sup>430</sup> jedoch bereits aus den Anforderungen der sozialrechtlichen Grundannahme.<sup>431</sup> Sie wirkt nicht als materiellrechtlich unbegründete Vorentscheidung des Gesetzgebers ordnungs- bzw. systembildend auf das Leistungsfähigkeitsprinzip. Vielmehr formuliert sie ihre Anforderungen aus dem funktionalen Zusammenhang, der die sozialhilferechtliche Leistung mit der steuerlichen Verschonung von existenznotwendigem Einkommen verbindet: die von der Grundannahme vorausgesetzte Möglichkeit der Bedarfsbefriedigung aus selber verdientem Erwerbseinkommen verlangt, daß der existenznotwendige Teil dieses Einkommens steuerlich unbelastet bleibt.<sup>432</sup> In seiner neuen Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit der einkommensabhängigen Kindergeldkürzung rückt das Bundesverfassungsgericht<sup>433</sup> von der eher formal und steuerrechtsintern begründeten Maßstabsfunktion des Sozialhilferechts ab und stützt die Forderung nach einem steuerfreien Existenzminimum »sämtlicher

---

431 (Beschl. v. 6.11.1987), Verfassungsbeschwerde eingelegt (HFR 1989, S. 174); dem Bundesverfassungsgericht zustimmend: *BFHE* 146, S. 403, 407 f. (Urt. v. 25.3.1986); 151, aaO.; *Niedersächsisches FG*, EFG 1985, S. 564 f. (Urt. v. 4.6.1985); im Beschluß über eine das Existenzminimum gefährdende Prozeßkostenbeteiligung einer bedürftigen Partei (*BVerfGE* 78, S. 104 ff., 118 ff.) setzt sich das Bundesverfassungsgericht dagegen sehr eingehend mit der sozialhilferechtlichen Funktion des Regelsatzes auseinander. Es unterscheidet auch deutlich zwischen der Regelsatzleistung einerseits und der Gewährung von laufenden Leistungen für die Unterkunft andererseits (aaO., S. 119).

<sup>427</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 412), S. 223 f.; auch für den Bundesfinanzhof (o. FN 426) ist dies der entscheidende Gesichtspunkt.

<sup>428</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 225. Eine Anpassung des § 33 a EStG an »gestiegene Lebenshaltungskosten« hatte das Bundesverfassungsgericht bereits im Jahre 1976 gefordert (StRK EStG bis 1974, § 33 a, R. 134, Beschl. v. 12.1.1976).

<sup>429</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 412), S. 225.

<sup>430</sup> Dazu u. dritter Teil.

<sup>431</sup> Zu ihr o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); 2. Kap. B)III)2).

<sup>432</sup> AaO., sowie die Einleitung zu diesem Kapitel.

<sup>433</sup> *BVerfGE* 82, S. 60 ff., dazu o. B)III).

Familienmitglieder«<sup>434</sup> auf die materiellrechtlichen Vorgaben des »Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG«. <sup>435</sup> Von dieser steuerrechtsexternen Warte aus reduziert das Bundesverfassungsgericht die Maßstabsfunktion des Sozialhilferechts nicht mehr auf die Regelsatzleistungen; es verlangt »zusätzlich« den Ansatz eines Zuschlags für die von der Sozialhilfe »durchschnittlich gewährten Sonderleistungen«. <sup>436</sup> Dazu gehören aber bereits nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und nach herrschender Meinung zu § 33 a Abs. 1 EStG die Aufwendungen für den Wohnraum.<sup>437</sup>

#### b) Vergleichsergebnisse

Der Abzugshöchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von DM 6300 übersteigt den jährlichen Sozialhilfe-Regelsatz<sup>438</sup> für Alleinstehende im Bundesdurchschnitt für das Jahr 1992/93<sup>439</sup> noch um DM 228. Dagegen übersteigt der auf das Jahr hochgerechnete Eckregelsatz der Stadt München<sup>440</sup> in Höhe von DM 6660<sup>441</sup> den steuerlichen Abzugshöchstbetrag bereits um DM 360. Für haushaltsangehörige Personen, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, etwa die unterhaltsbedürftigen Eltern des Steuerpflichtigen,<sup>442</sup> übersteigt wiederum der Abzugshöchstbetrag den Regelsatz im Bundesdurchschnitt<sup>443</sup> um DM 1488 und für die Stadt München<sup>444</sup> nur noch um DM 972. Freilich ändert sich dieses Bild sehr stark zu Lasten des steuerlichen Abzugsbetrages, wenn auch die von der Sozialhilfe umfaßten Kosten für die Unterkunft in den Vergleich mit einbezogen werden. Sie allein betragen, wiederum nach Münchner Verhältnissen, für alleinstehende Haushaltsvorstände im Jahresdurchschnitt 1991 DM 7008.<sup>445</sup> Nach alledem übersteigt die Regelsatzleistung für die Stadt München einschließlich der Kosten für die Unterkunft den Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG um DM 7008. Der Abzugsbetrag ist also bei weitem noch nicht realitätsgerecht.

<sup>434</sup> BVerfGE, aaO., S. 85.

<sup>435</sup> BVerfGE, aaO., sowie o. B)III)2)b) bei FN 303 ff.

<sup>436</sup> BVerfGE, aaO. (FN 433), S. 94.

<sup>437</sup> Vgl. o. FN 384 f.

<sup>438</sup> Vgl. zu den Grundlagen des Regelsatz-Systems o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>439</sup> Der monatliche Regelsatz für diese Personen beträgt im Bundesdurchschnitt DM 501; (vgl. i. e. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) in FN 135).

<sup>440</sup> Im Bundesdurchschnitt der höchste Regelsatz (vgl. den Verweis in der vorstehenden FN).

<sup>441</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) in FN 135.

<sup>442</sup> In dem der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (o. FN 412, S. 217 f.) zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um Unterhaltsleistungen der Tochter an ihre im gemeinsamen Haushalt lebende Mutter.

<sup>443</sup> Der monatliche Regelsatz für diese Personen beträgt im Bundesdurchschnitt DM 348.

<sup>444</sup> Der Regelsatz für diese Personen beträgt DM 444.

<sup>445</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei FN 121.

2) Der Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG

a) Vergleichsvoraussetzungen und Ergebnisse

Ohne die Aufstockungen durch die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG stimmt der Abzugsbetrag von DM 4104 mit dem Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 EStG überein.<sup>446</sup> Dabei ist zu beachten, daß der Abzugsbetrag im Gegensatz zum Kinderfreibetrag nur bei Nachweis der Aufwendungen und deren Zwangsläufigkeit gewährt wird und daß er durch eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person vermindert werden kann.<sup>447</sup>

Wird der Unterhaltshöchstbetrag für Personen gewährt, für die dem Steuerpflichtigen auch ein Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 EStG zusteht, so dürfen diese Aufstockungen grundsätzlich nicht in den Vergleich mit den Leistungen der Sozialhilfe einbezogen werden, weil Sozialhilfe Kosten der Ausbildung *nicht* umfaßt.<sup>448</sup> Andererseits wird der Ausbildungsfreibetrag für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, nur bei auswärtiger Unterbringung des Kindes gewährt<sup>449</sup> und für ältere Kinder hängt die Höhe des Freibetrages von der auswärtigen Unterbringung ab.<sup>450</sup> Auswärtige Unterbringung spricht aber im Gegensatz zum Ausbildungsbedarf die von der Sozialhilfe neben den Regelsatzleistungen gewährten Kosten der Unterkunft an, legt also aus diesem Blickwinkel einen entsprechenden Vergleich mit den Leistungen der Sozialhilfe wiederum nahe. In der steuerrechtlichen Literatur<sup>451</sup> besteht Übereinstimmung darüber, daß auswärtige Unterbringung eine Voraussetzung für die Gewährung der erhöhten Ausbildungsfreibeträge ist, daß es aber dem »Freibetragscharakter«<sup>452</sup> der Verschonungstatbestände entsprechend, nicht darauf ankommt, in welcher Höhe Aufwand für die Ausbildung<sup>453</sup> oder für die Unterbringung angefallen ist. Ohne nähere Differenzierung hinsichtlich der von den Ausbildungsfreibeträgen für auswärtig untergebrachte Kinder berücksichtigten Bedarfe, vergleicht *H.-J. Kanzler*<sup>454</sup> die durch den Kinderfreibetrag bzw. den Abzugshöchstbetrag von DM 4104 zuzüglich

<sup>446</sup> Vgl. o. B)II)1).

<sup>447</sup> Vgl. zu den unterschiedlichen Abzugsvoraussetzungen für den Kinderfreibetrag und den Höchstbetrag nach § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG: *H.-J. Kanzler*, FR 1988, S. 296 ff., 302 ff. und die Erwiderung von *W. Oepen*, FR 1989, S. 130 ff.; zu den weiteren Beschränkungen durch die Opfergrenzberechnung o. 2. Kap. A)II)2)b).

<sup>448</sup> Vgl. den Verweis in FN 418.

<sup>449</sup> § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG.

<sup>450</sup> § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 2: DM 2400 und bei auswärtiger Unterbringung DM 4200.

<sup>451</sup> *H.-J. Kanzler*, NWB F 3, S. 6839 ff.; *ders.*, FR 1988, S. 654 ff., 656; *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. D 20, 30; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 196, 211.

<sup>452</sup> *H.-J. Kanzler*, NWB, aaO., S. 6840; zur Kritik an einer Freibetragsregelung speziell im Bereich außergewöhnlicher Belastungen: *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. D 25.

<sup>453</sup> Vgl. zum Begriffsinhalt, der mit dem in Abs. 1 Satz 1 identisch ist (*Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 451); *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. D 32) o. II)2).

<sup>454</sup> *H.-J. Kanzler*, FR 1988, S. 654 ff., 656.

der Ausbildungsfreibeträge gewährte steuerliche Gesamtverschonung mit dem Eckregelsatz der Sozialhilfe. Dieser Vergleich greift jedoch zu kurz, wenn tatsächlich Unterkunftsbedarf besteht. Darüber hinaus fehlt ihm eine quantitative Vorgabe für den Ausbildungsbedarf: der Eckregelsatz für Alleinstehende beträgt im Bundesdurchschnitt auf das Jahr hochgerechnet DM 6012.<sup>455</sup> Dem steht ein Abzugshöchstbetrag von DM 4104 und ein maximaler Freibetrag für auswärtige Unterbringung in Höhe von DM 4200, somit eine steuerliche Gesamtverschonung von DM 8304 gegenüber. Zwar übersteigt dieser Betrag den bundesdurchschnittlichen Eckregelsatz von DM 6012 um DM 2292, reicht aber in Höhe von DM 692 pro Monat kaum zur Deckung der Kosten für eine auswärtige Unterbringung aus. Obwohl in diesem Beispiel keine Vergleichsbeträge für die von der Sozialhilfe neben den Regelsatzleistungen zusätzlich gedeckten Unterkunftsstellen angesetzt wurden,<sup>456</sup> ist erkennbar, daß die steuerliche Gesamtverschonung keinesfalls realitätsgerecht ist. Selbst unter Berücksichtigung des Kindergeldes ändert sich an dieser Aussage nichts.<sup>457</sup> Auch ein Vergleich der Steuerverschonung mit den Leistungen nach dem Ausbildungsförderungsgesetz zeigt deutlich, daß die Freibeträge nicht realitätsgerecht sind.

#### b) Vergleichsergebnisse unter Berücksichtigung der Ausbildungsförderung

Gemäß § 26 BSHG<sup>458</sup> haben Auszubildende, deren Ausbildung im Rahmen des Bundesausbildungsförderungsgesetzes oder des Arbeitsförderungsgesetzes dem Grunde nach förderungsfähig ist, von Härtefällen abgesehen, keinen Anspruch auf Hilfe zum Lebensunterhalt, weil diese Leistungen, insbes. die nach dem BAföG, den gesamten Lebensbedarf einschließlich des Ausbildungsbedarfs umfassen.<sup>459</sup> Aus diesem Grund scheidet ein Vergleich aus, der den Unterhalts- und Berufsausbildungsfreibetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG einer durch (Sozial-) Hilfe zum Lebensunterhalt aufgestockten Förderungsleistung gegenüberstellt. Soweit der umfassende Anspruch staatlicher Ausbildungsförderung reicht, können diese Leistungen aber mit dem Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und mit dem durch die Ausbildungsfreibeträge aufgestockten Höchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verglichen werden.<sup>460</sup> Das Ausbildungsförderungsgesetz unterscheidet bei der Bedarfsbemessung grundsätzlich nicht nach dem Alter der Leistungsempfänger, sondern danach, ob es

<sup>455</sup> Vgl. o. FN 439 und zu den höheren Regelsatz-Beträgen für die Stadt München o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) in FN 135.

<sup>456</sup> Vgl. den Verweis in FN 445.

<sup>457</sup> Zu anderen Ergebnissen gelangt *H.-J. Kanzler* (aaO., FN 454) weil er das Kindergeld nicht in tatsächlicher Höhe, sondern in Form eines fiktiven Freibetrages berücksichtigt. Dazu o. B) III)2)c).

<sup>458</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)I)5), FN 440.

<sup>459</sup> AaO. bei FN 441.

<sup>460</sup> Vgl. zu den Vergleichskriterien i.e.: *C. R. Beul*, FR 1986, S. 340 ff.

sich um Schüler oder Studierende handelt.<sup>461</sup> Für Studierende ist, je nach der Art der Ausbildung, ein Betrag von DM 500 oder DM 540 monatlich vorgesehen,<sup>462</sup> der für die Unterkunft bei den Eltern um DM 65 und für die auswärtige Unterkunft um DM 210 monatlich aufgestockt wird. Danach ergibt sich im Vergleich zu Personen, für die der Unterhaltshöchstbetrag des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gewährt wird,<sup>463</sup> bei nicht auswärtiger Unterbringung auf der Leistungsbasis von DM 500 eine Jahresleistung in Höhe von DM 6780 (DM 500 zuzüglich DM 65/Monat), die dem steuerlichen Abzugsbetrag von lediglich DM 6300 gegenübersteht und auf der Bedarfsbasis von DM 540 eine dem gleichen Abzugsbetrag gegenüberstehende BAföG-Leistung von DM 7260 (DM 540 zuzüglich DM 65/Monat).<sup>464</sup> Bei auswärtiger Unterbringung erhöhen sich die dem Freibetrag gegenüberzustellenden Beträge auf DM 8520 (DM 500 zuzüglich DM 210/Monat) bzw. auf DM 9000 (DM 540 zuzüglich DM 210/Monat). Wird für die genannten Personen ein Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 EStG gewährt, so ergibt sich für volljährige, zu Hause untergebrachte Kinder ein mit der BAföG-Leistung in Höhe von DM 6780 bzw. DM 7260 zu vergleichender Gesamtfreibetrag in Höhe von DM 6504,<sup>465</sup> der sich bei auswärtiger Unterbringung im Vergleich zu den BAföG-Leistungen in Höhe von DM 8520 bzw. DM 9000 auf DM 8304 beläuft.<sup>466</sup> Bei Kindern, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und im Haushalt der Eltern leben, bleibt der Ausbildungsbedarf ganz unberücksichtigt. Nicht nur im Vergleich zu den Leistungen der Sozialhilfe, sondern auch im Verhältnis zu den Bedarfssätzen des Bundesausbildungsförderungsgesetzes erweisen sich also die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 EStG als realitätsfremd.<sup>467</sup> Das Bemühen des Gesetzgebers um eine Harmonisierung der Ausbildungsförderung nach dem BAföG mit dem Steuerrecht<sup>468</sup> war daher nicht erfolgreich.

---

<sup>461</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)1)5). Aus Vereinfachungsgründen bleiben die nachfolgenden Vergleiche auf die für Studierende anerkannten Bedarfe beschränkt.

<sup>462</sup> Vgl. § 13 BAföG (für Studierende in den neuen Bundesländern gelten Abweichungen, die hier nicht berücksichtigt werden).

<sup>463</sup> Vgl. o. I) bei FN 357.

<sup>464</sup> Vgl. dazu die detaillierten Vergleichsrechnungen von C. R. Beul, aaO. (FN 460), auf der Grundlage des § 33 a Abs. 2 EStG i.d.F. vom 24.1.1984 (BGBl. I, S. 113).

<sup>465</sup> Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG bzw. Abzugshöchstbetrag nach § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von DM 4104 zuzüglich Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Satz 1 EStG in Höhe von DM 2400.

<sup>466</sup> Wie vor, nur steht anstelle des Ausbildungsfreibetrages nach § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Satz 1 EStG der nach dem letzten Satz 2 bei auswärtiger Unterbringung gewährte Betrag in Höhe von DM 4200.

<sup>467</sup> So auch C. R. Beul, aaO. (FN 460), S. 345.

<sup>468</sup> H. R. Haacke, StbKongRep. 1986, S. 60, FN 56 m.w.N.

## 3) Anrechnungsprobleme

Die ohnehin zu knapp bemessenen Unterhaltshöchstbeträge des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG<sup>469</sup> werden nur dann in voller Höhe gewährt, wenn die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt, oder wenn ihre eigenen Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, einen Betrag von DM 4500 nicht übersteigen.<sup>470</sup> Durch den Bezug des Relativsatzes auf die »Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind«, sind diese bereits vom Normtext her funktional bestimmt: zwischen Aufwendungen für den *Unterhalt* i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG und Bezügen, die »zur Bestreitung des *Unterhalts* bestimmt oder geeignet sind«, muß sachlich-inhaltliche bzw. funktionale Kongruenz bestehen.<sup>471</sup> »Bezüge« sind danach nicht steuerbare oder im einzelnen für steuerfrei<sup>472</sup> erklärte Einnahmen, die der unterhaltsberechtigten Person nicht für andere Zwecke, als zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung zufließen, während »Einkünfte« auch ohne eine besondere Zweckbestimmung zu berücksichtigen sind.<sup>473</sup> Auch Naturalleistungen, wie Verpflegung und Unterkunft sind zu erfassen.<sup>474</sup> Mit diesen Bedingungen verdeutlicht das Gesetz die in § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG vorausgesetzte Zwangsläufigkeit<sup>475</sup> der Aufwendungen in Form der Notwendigkeit, verstanden als »Bedürftigkeit« des Empfängers der Unterhaltsleistungen.<sup>476</sup>

<sup>469</sup> Vgl. o. 1) und 2).

<sup>470</sup> § 33 a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG. Eine vergleichbare Regelung enthält Abs. 2 Satz 4 für die Ausbildungsfreibeträge.

<sup>471</sup> Heute h.M. und Rechtsprechung: *Brockhoff*, DStZ 1958, S. 271 f.; *H. Richter*, FR 1982, S. 246; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 112, 114; *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 128, 132; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 354), Anm. 2 e; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 368), Rdnr. 43 a; *BFHE* 107, S. 436, 439 f. (Urt. v. 8.11.1972); 111, S. 514, 515 (Urt. v. 1.3.1974); 113, S. 28, 29 (Urt. v. 20.6. 1974); 114, S. 37, 38 (Urt. v. 2.8.1974); 123, S. 380, 383 f. (Urt. v. 5.8.1977); 132, S. 34, 36 f. (Urt. v. 17.10.1980); 134, S. 273, 274 (Urt. v. 31.7.1981); 146, S. 386, 388 (Urt. v. 7.3.1986); 154, S. 111, 112 f. (Urt. v. 22.7.1988); S. 115, 117 (Urt. v. gleichen Tag).

<sup>472</sup> Vgl. zu § 3 EStG o. 1. Kap. A)II)2).

<sup>473</sup> Ständige Rechtsprechung und h.M. (o. FN 285). Soweit die h.M. und Rechtsprechung (vgl. die Nachw. bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, und bei *A. Arndt*, jew. aaO.) aus dem auf die »Bezüge« begrenzten Relativsatz darauf schließen, daß die Einkünfte nicht *verfügbar* sein müssen, steht dies im Widerspruch zu dem sozialhilferechtlichen Grundsatz von der Berücksichtigung nur tatsächlich vorhandener Mittel (vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)a)aa) (1)). Zur Bedeutung dieses Grundsatzes für § 33 EStG vgl. o. 2. Kap. C)II)2) a) besonders bei FN 285 ff.

<sup>474</sup> *BFHE* 134, aaO. (FN 471), S. 275 ff.; 146, aaO. (FN 471), S. 388, wonach sich der quantitative Ansatz nach den Sachbezugswerten richtet; stellvertretend für die h.M.: *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 135.

<sup>475</sup> Dazu bereits o. 2. Kap. C)II)4).

<sup>476</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 75, 100; *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 123.

## a) Kritik an der Bedürftigkeitsvoraussetzung des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG

Die sozialhilferechtlichen Vorschriften über die Berücksichtigung von eigenem Einkommen und Vermögen des Hilfesuchenden konkretisieren den Nachranggrundsatz und damit die Schwelle, jenseits derer es gerechtfertigt ist, vom Erwerbseinkommen oder vom Verweis auf ein Erwerbseinkommen auf Leistungen der Sozialhilfe überzugehen.<sup>477</sup> Bei der mit § 33 a Abs. 1 EStG zu vergleichenden Hilfe zum Lebensunterhalt ist diese Schwelle hoch gesetzt: das Gesetz fordert grundsätzlich den vollen Einsatz eigener Ressourcen des Hilfesuchenden und seiner Angehörigen.<sup>478</sup> Auch die eigene Arbeitskraft muß der Hilfesuchende anstrengen.<sup>479</sup> Die steuerrechtlichen Verschonungsbedingungen des § 33 a Abs. 1 Satz 2 EStG setzen die Schwelle der Bedürftigkeit nicht so hoch, wenngleich diese »Großzügigkeit« stets in Relation zu den ohnehin zu knapp bemessenen Unterhaltshöchstgrenzen gesehen werden muß. Während die Finanzverwaltung ein anrechnungsfreies, d.h. ein i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 2 EStG »geringes Vermögen« bis zu einem Verkehrswert von DM 30.000 annimmt,<sup>480</sup> vermindern Einkünfte und Bezüge<sup>481</sup> i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG die jeweiligen Höchstbeträge erst um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Wert von DM 4500 übersteigen. Das hat zur Folge, daß die Abzugsbeträge erst dann vollständig entfallen, wenn die über 18 Jahre alte Person Einkünfte und Bezüge in Höhe von DM 10.800 im Jahr hat.<sup>482</sup> Dieser Betrag übersteigt zwar den im Bundesdurchschnitt gewährten Höchstregelungssatz für alleinstehende Haushaltsvorstände<sup>483</sup> um DM 4788, reicht aber in Höhe dieser Differenz für einen realitätsgerechten Mietaufwand nicht aus.

## b) Kritik an der Freibetragsmindernden Anrechnung von Leistungen der Sozialhilfe

Der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>484</sup> zum Gebot, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen realitätsgerecht zu berücksichtigen, lag ein Sachverhalt zu Grunde, der im finanz- und verfassungsgerichtlichen Verfahren allein unter dem Aspekt des damaligen Steuerabzugsbetrages bewertet wurde. Unerwähnt blieb in den Entscheidungsgründen der Umstand, daß das Finanzamt die eigenen Einkünfte und Bezüge der Mutter, darunter die von der Mutter

<sup>477</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2), 3. Kap. B)II).

<sup>478</sup> AaO., 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>479</sup> AaO., C)III)1)b).

<sup>480</sup> EStR Abschnitt 190, Abs. 4 Satz 2 mit einer dem § 88 Abs. 2 BSHG (vgl. zur sozialhilferechtlichen Problematik o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c)dd)) vergleichbaren Ausklammerungsregelung (vgl. i.e.: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 105).

<sup>481</sup> Vgl. zur Auslegung o. bei FN 471 ff.

<sup>482</sup> Für den Höchstbetrag von DM 4104 (§ 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) liegt die Grenze bei DM 8604.

<sup>483</sup> Vgl. o. FN 439.

<sup>484</sup> BVerfGE o. FN 412.



bezogene Sozialhilfe, auf den Abzugshöchstbetrag angerechnet hatte.<sup>485</sup> Aus diesem Grund war für die Unterhaltsaufwendungen der Tochter kein »Raum« mehr, obwohl die Tochter für einen Teil der an die Mutter geleisteten Sozialhilfe im Wege der Überleitung nach Maßgabe der §§ 90, 91 BSHG<sup>486</sup> vom Träger der Sozialhilfe in Anspruch genommen worden war.<sup>487</sup> Angerechnet wurde der von der Sozialhilfe gewährte »Regelbedarf«,<sup>488</sup> d.h. die dem Unterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechende Hilfe zum Lebensunterhalt.<sup>489</sup> Insoweit unterscheidet der Bundesfinanzhof<sup>490</sup> grundsätzlich wie folgt: hat das »Sozialamt« unter Verzicht<sup>491</sup> auf Erstattung seitens des zivilrechtlich unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen an die unterhaltsberechtigte Person geleistet, so handelt es sich bei diesen Zahlungen um »andere« Bezüge<sup>492</sup> der unterhaltenen Person, die, ebenso wie Unterhaltsleistungen sonstiger dritter Personen, im Rahmen des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG anzurechnen seien.<sup>493</sup> Ob Leistungen, die das Sozialamt vom unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen zurückverlangt und durchgesetzt hat, »wie Leistungen des Steuerpflichtigen anzusehen sind« und den Abzugshöchstbetrag deshalb ungeschmälert lassen, wurde im Streitfall ausdrücklich offengelassen.<sup>494</sup> Folgerichtig zieht jedoch das *Finanzgericht Hamburg*<sup>495</sup> diese Konsequenz und behandelt die Aufwendungen zur Erfüllung der sozialhilferechtlichen Erstattungs- bzw. Überleitungsforderung als Unterhaltsaufwendungen i.S. des § 33 a EStG.<sup>496</sup> Die Auffassung des Bundesfinanzhofs ist problematisch. Soweit Hilfe zum Lebensunterhalt, von deren Erstattung der Träger der Sozialhilfe absieht, auf den Abzugshöchstbetrag angerechnet werden soll, liegt dem ein Verständnis vom Vorrang der sozialhilferechtlichen Leistung vor der steuerlichen Verschonung zugrunde. Das aber widerspricht dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und der sozialrechtlichen Grundannahme, die eine gegenüber der Sozialhilfe vorrangige Steuerverschonung gebietet.<sup>497</sup> Beruht das Absehen von der Überleitung, wie im Streitfall,<sup>498</sup> darauf, daß der zivilrechtliche Unterhaltsanspruch

<sup>485</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 412), S. 218.

<sup>486</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)b).

<sup>487</sup> *BVerfGE*, aaO., Sachverhalt.

<sup>488</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>489</sup> Vgl. o. bei FN 384 f.

<sup>490</sup> *BFHE* 114, S. 37, 39 (Urt. v. 2.8.1974).

<sup>491</sup> In den Entscheidungsgründen heißt es, der Terminologie des § 91 Abs. 3 Satz 1 BSHG entsprechend, daß das Sozialamt von einer »Rückforderung ... abgesehen« hat.

<sup>492</sup> »Andere« Bezüge i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG sind solche, die nicht von der unterhaltsverpflichteten Person als Unterhalt geleistet wurden. Vgl. i.e.: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 110; *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 137.

<sup>493</sup> *BFHE*, aaO. (FN 490), S. 39 f.

<sup>494</sup> *BFHE*, aaO., S. 39.

<sup>495</sup> *FG Hamburg*, EFG 1979, S. 126 (Urt. v. 6.9.1978).

<sup>496</sup> So auch *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 354), Anm. 2 e.

<sup>497</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>498</sup> *BFHE*, aaO. (FN 490), S. 37, Sachverhalt. Danach betrug die zivilrechtliche Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen DM 50 im Monat. Unter Berücksichtigung (!) dieses Be-

mangels ausreichender Einkünfte der unterhaltsverpflichteten Person geringer ist, als der sozialhilferechtliche Bedarf, so ändert dies nichts daran, daß die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten durch seinen tatsächlich erbrachten, wenngleich für den Unterhaltsbedarf nicht ausreichenden Aufwand eingeschränkt ist. Dies gilt auch dann, wenn der Träger der Sozialhilfe unter Berufung auf die Härtereglung des § 91 Abs. 3 Satz 1 BSHG von einer Erstattungsforderung absieht. Mit der Begründung, daß der »enge« auf den laufenden Lebensunterhalt abgestimmte Unterhaltsbegriff des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG »maßgebend auch für die Abgrenzung« der anrechenbaren Bezüge i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG sei, hat der Bundesfinanzhof<sup>499</sup> jedoch zu Recht entschieden, daß bestimmte Sozialleistungen in der Form von Hilfen in besonderen Lebenslagen nicht anzurechnen sind, weil sie nicht zum typischen Unterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG gehören. »Zweckgebunden« für die Abdeckung eines »nach Art (!) und Höhe«<sup>500</sup> über das Übliche hinausgehenden besonderen außergewöhnlichen Bedarfs waren dies im konkreten Fall:<sup>501</sup> die gemäß § 37 BSHG gewährte Krankenhauspflege,<sup>502</sup> das gemäß § 69 Abs. 2 BSHG gezahlte Pflegegeld<sup>503</sup> und der altersbedingte Mehrbedarfszuschlag des § 23 Abs. 1 Nr. 1 BSHG.<sup>504</sup> Auch die im Rahmen der Altenhilfe<sup>505</sup> gemäß § 75 Abs. 2 Nr. 3 BSHG gewährte Telefonhilfe stellt keinen im Rahmen des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG anrechenbaren Bezug dar, weil sie einen »von den üblichen Lebenshaltungskosten abzusondernden altersbedingten und außergewöhnlichen Mehrbedarf« deckt.<sup>506</sup>

---

trags leistete das Sozialamt weitere DM 232,50 an die bedürftige Mutter des Klägers und »verzichtete« insoweit, d.h. hinsichtlich eines Betrages, in dessen Höhe mangels zivilrechtlicher Unterhaltspflicht des Sohnes ohnehin keine Überleitungsmöglichkeit bestand, auf Erstattung.

Sehr befremdend mutet es an, daß der Bundesfinanzhof in seinen Gründen ausführt, daß dem Kläger »als dem sozial Schwächeren bereits dadurch geholfen« sei, daß er diesen Betrag »nicht für die Unterstützung seiner Mutter hat aufbringen müssen« (aaO., S. 39).

<sup>499</sup> *BFHE* 154, S. 111 ff., 114 f.; S. 115, 119 f.

<sup>500</sup> *BFHE*, aaO., S. 113.

<sup>501</sup> *BFHE*, aaO.; vgl. auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 114; *A. Arndt*, aaO. (FN 354), Rdnr. B 128; *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 368), Rdnr. 45, 45 a jew. m.w.N.; *OFD Frankfurt*, S 2285 A -23- St II 20, v. 23.2. 1981, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 70; *OFD Hannover*, S 2285 -56- StO 223/S 2285-161-StH 224, v. 22.2.1982 StEK EStG, aaO., Nr. 79.

<sup>502</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)1)2).

<sup>503</sup> AaO.

<sup>504</sup> *BFHE*, 154, S. 115, 119 f. mit ausdrücklicher Betonung der Abweichung vom *FG Berlin* (EFG 1983, S. 613, Urt. v. 25.1.1983), das den altersbedingten Mehrbedarfszuschlag des § 23 Abs. 1 Nr. 1 BSHG nur bei gleichzeitig vorliegender Erwerbsunfähigkeit anrechnungsfrei lassen will. In einem obiter dictum (*BFHE* aaO.) wird ausgeführt, daß auch die Mehrbedarfszuschläge wegen Erwerbsunfähigkeit und für werdende Mütter (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 BSHG) anrechnungsfrei bleiben; vgl. i.e. *EstR* 1990 Abschnitt 190 Abs. 6 Nr. 2 Satz 5.

<sup>505</sup> Vgl. den Verweis in FN 502.

<sup>506</sup> *BFHE*, aaO. (FN 499), S. 119 f.

c) Kritik an der Verminderung der Ausbildungsfreibeträge durch öffentliche Ausbildungshilfen

Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln<sup>507</sup> oder von Fördereinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten,<sup>508</sup> mindern die Ausbildungsfreibeträge des § 33 a Abs. 2 EStG ohne Berücksichtigung eines Anrechnungsfreibetrages.<sup>509</sup> Ein solcher ist, vergleichbar mit der Konzeption des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG<sup>510</sup> gemäß Abs. 2 Satz 4 in Höhe von DM 3600 nur für »Einkünfte und Bezüge« des Kindes vorgesehen, die zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind.<sup>511</sup> Die in der praktischen Anwendung mit sehr großen Schwierigkeiten verbundene Regelung<sup>512</sup> begegnet Bedenken, vor allem wegen der Vollarrechnung von Ausbildungshilfen, besonders solchen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz. Vergleichbar mit der nach Auffassung des Bundesfinanzhofs<sup>513</sup> gebotenen Anrechnung von Leistungen der Sozialhilfe gem. § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG wird hier ein Vorrang der Sozialleistung gegenüber der steuerlichen Verschonung kraft Gesetzes begründet. Davon abgesehen bewirkt die Vollarrechnung, daß die ausbildungsförderungsrechtlichen Freibeträge des Auszubildenden und der ihm gegenüber unterhaltsverpflichteten Personen in Höhe der steuerlichen Belastung zusätzlicher Ausbildungsaufwendungen leerlaufen und auf diese Weise ihre Anreizfunktion verlieren.<sup>514</sup> Vor dem Hintergrund der Maßstabs- bzw. Indikationsfunktion<sup>515</sup> der BAföG-Sätze für einen trotz eigener Mittel bestehenden Förderungsbedarf erscheint die Forderung von *C. R. Beul*<sup>516</sup> richtig, auch den Anrechnungsfreibetrag für eigene Einkünfte und andere als öffentliche Ausbildungshilfen an den BAföG-Freibeträgen<sup>517</sup> zu messen.<sup>518</sup> Zustimmungsg-

<sup>507</sup> Dazu gehören die als Zuschuß gewährten Leistungen nach dem BAföG, die nach dem AFG gewährten Berufsausbildungsbeihilfen (vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)III)2)a)) sowie alle Stipendien aus öffentlichen Mitteln (*Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 221; EStR Abschnitt 191 Abs. 4 Satz 6).

<sup>508</sup> Nach *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO., u.a.: Beihilfen der Max-Planck-Gesellschaft und Stipendien der Deutschen Forschungsgemeinschaft.

<sup>509</sup> § 33 a Abs. 2 Satz 4 EStG. Zu dieser, bereits nach dem Gesetzestext eindeutigen Auslegung: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 223; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 354), Anm. 4 d; *N. G. Wolf*, DStR 1977, S. 179 ff., 181.

<sup>510</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 216.

<sup>511</sup> Vgl. zur Auslegung dieser Tatbestandsmerkmale o. bei FN 471 f.

<sup>512</sup> Vgl. i.e.: *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO. (FN 354), Anm. 221 ff.; *Schmidt/Drenseck*, aaO. (FN 509); *Littmann/Borggreve*, aaO. (FN 368), Rdnr. 73 ff.; *H.-J. Kanzler*, FR 1988, S. 654 ff., 658; *N. G. Wolf*, aaO. (FN 509); *H. W. Schoor*, NWB F 3, S. 6379 ff., 6383 f.

<sup>513</sup> *BFHE* o. b) bei FN 490 ff.

<sup>514</sup> Vgl. dazu bereits o. 2. Kap. B)II)2)a) im Zusammenhang mit dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

<sup>515</sup> Vgl. bereits o. 2)b).

<sup>516</sup> *C. R. Beul*, aaO. (FN 460), S. 349.

<sup>517</sup> Für den BAföG-Bezieher errechnet *C. R. Beul* (aaO. (FN 460), S. 342) einen Betrag in Höhe von DM 5551,50, den dieser ohne Minderung seiner BAföG-Bezüge verdienen kann. Demgegenüber beträgt der Anrechnungsfreibetrag des § 33 a Abs. 2 Satz 4 EStG DM 3600.

<sup>518</sup> Gerade wegen dieser Indikationsfunktion für den Ausbildungsbedarf überzeugen die

würdig aus Gründen gesetzesinterner Wertungskonsequenz, aber ohne unmittelbaren Bezug zu einer bedarfsorientierten Wertvorgabe, erscheint die Forderung von *Herrmann/Heuer/Raupach*,<sup>519</sup> den Anrechnungsfreibetrag des § 33 a Abs. 2 Satz 4 EStG an den des Abs. 1 Satz 3 anzugleichen.

#### IV) Folgerungen für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen

Das sozialhilferechtliche Existenzminimum hat eine wichtige Maßstabsfunktion für die Bemessung des Einkommensbetrages, der als Mindestunterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerfrei bleiben muß.<sup>520</sup> Hinsichtlich der qualitativen Bestimmung des existenznotwendigen Bedarfs besteht bereits weitgehende Übereinstimmung zwischen dem notwendigen Lebensunterhalt i.S. des § 12 BSHG und dem, was nach herrschender Meinung und Rechtsprechung im Steuerrecht vom Unterhalt i.S. des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG umfaßt ist.<sup>521</sup> Dem Existenzminimum des Steuerpflichtigen dürfen keine engeren Grenzen gezogen werden als dem Existenzminimum der unterhaltsberechtigten Person. Hatte sich diese Forderung<sup>522</sup> nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen<sup>523</sup> noch aus einem eher formal begründeten, steuerrechtsinternen Ordnungsprinzip ergeben,<sup>524</sup> so steht sie seit der Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung<sup>525</sup> auf dem Boden verfassungsrechtlicher Wertvorgaben: »Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG« gebieten ein steuerfreies Existenzminimum für »sämtliche Familienmitglieder.«<sup>526</sup> Dieses Gebot findet seine einfachgesetzliche Ausprägung in den sozialhilferechtlichen Konkretisierungen der sozialrechtlichen Grundannahme. Sie setzt voraus, daß der Steuerpflichtige seinen eigenen und den existenznotwendigen Bedarf seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen aus eigenem Erwerbseinkommen befriedigen kann.<sup>527</sup> Obwohl ein sozialhilferechtlicher Ausgleich von Defiziten, die beim Vollzug der Grundannahme auftreten können,<sup>528</sup> nur unter der Voraussetzung einer Bedürftigkeit des Hilfesuchenden gewährt wird,<sup>529</sup> steht die realitätsgerechte steuerliche Verschonung des für den eigenen Lebensbedarf erforderli-

---

Zweifel von *Herrmann/Heuer/Raupach*, (aaO. (FN 354), Anm. 185) »nach der Umstellung auf Darlehensförderung« nicht.

<sup>519</sup> *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO.

<sup>520</sup> Vgl. o. III)1)a).

<sup>521</sup> Vgl. o. II)1).

<sup>522</sup> Vgl. bereits FN 1 der Einleitung.

<sup>523</sup> Vgl. zuletzt: o. FN 412.

<sup>524</sup> Vgl. o. III)1)a).

<sup>525</sup> Vgl. o. B)III).

<sup>526</sup> AaO. III)2)b).

<sup>527</sup> Zu ihr o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); 2. Kap. B)III)2).

<sup>528</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)III).

<sup>529</sup> AaO., 3. Kap. B)II) und zweiter Teil, 1. Kap. A)II)5).

chen Mindesteinkommens nicht unter dieser Bedingung.<sup>530</sup> Steuerliche Verschonung nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips ist nicht letzte Sicherung eines für den Unterhalt und den eigenen Lebensbedarf unabdingbaren Resteinkommens.<sup>531</sup> Sie gebietet die Steuerfreiheit von existenznotwendigem Einkommen vielmehr unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige nur das für den existenznotwendigen Unterhalts- und Eigenbedarf erforderliche oder mehr (steuerlich belastbares) Einkommen erzielt. Daraus folgt, daß die Maßstabsfunktion des Sozialhilferechts für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung von Bedürftigkeitsvoraussetzungen auf die Vorgabe qualitativer und quantitativer Bedarfskriterien beschränkt ist. Dennoch bleibt der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz für die Konkretisierung eines realitätsgerechten Existenzminimums nicht bedeutungslos. Soweit er darauf gerichtet ist, daß Sozialhilfe den Hilfesuchenden zur Selbsthilfe befähigt,<sup>532</sup> setzt er voraus, daß der Steuerpflichtige seine Fähigkeit und Bereitschaft zur Selbsthilfe, wie sie auch von der Grundannahme vorausgesetzt wird, nicht verliert. Das aber bedeutet, daß das Steuerrecht mehr verschonen muß, als das, was Sozialhilfe gewährt.<sup>533</sup> Auch hierfür kann das Sozialhilferecht Anhaltspunkte bieten. Es enthält nicht nur Mindestvorgaben für die *Leistung* des existenznotwendigen, laufenden Lebensbedarfs. Es bestimmt auch, was dem, der nur in besonderen Lebenslagen Hilfe braucht, weil er seinen *laufenden* Lebensbedarf aus eigenem Erwerbseinkommen befriedigen kann, für den laufenden Lebensbedarf anrechnungsfrei *belassen* werden muß.<sup>534</sup> Nach der allgemeinen Einkommensgrenze des § 79 Abs. 1 BSHG ist dem Hilfesuchenden und seinem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten die Aufbringung der für den besonderen Lebensbedarf erforderlichen Mittel nicht zuzumuten, wenn ihr gemeinsames monatliches Einkommen einen Mindestbetrag von DM 1370<sup>535</sup> zuzüglich der monatlichen Kosten für die Unterkunft in Höhe von DM 684, also insgesamt DM 2054<sup>536</sup> nicht übersteigt. Das entspricht einem Jahresbetrag in Höhe von DM 24.648 für beide Eheleute. Verglichen mit dem doppelten Grundfreibetrag in Höhe von DM 11.232<sup>537</sup> ergibt sich daraus ein Defizit zu

---

<sup>530</sup> Soweit § 33 a Abs. 1 EStG eine Bedürftigkeit als Voraussetzung für die Gewährung des Unterhaltsabzugs verlangt, ist die Bedürftigkeit der unterhaltsberechtigten Person i.S. einer Konkretisierung der Zwangsläufigkeit bzw. Indisponibilität des Unterhaltsaufwandes, nicht die Bedürftigkeit des unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen gemeint (vgl. o. C)III)3a).

<sup>531</sup> Vgl. o. 2. Kap. A)II)1) insbesondere bei FN 39.

<sup>532</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)III) bei FN 189 ff.

<sup>533</sup> Vgl. bereits die Einleitung bei FN 13 sowie erster Teil, 2. Kap. B)III)2).

<sup>534</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c)aa).

<sup>535</sup> AaO., in FN 300 für die Stadt München.

<sup>536</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) in FN 121 (ebenfalls für die Stadt München); der Gesamtbetrag setzt sich wie folgt zusammen: Grundbetrag nach § 79 Abs. 1 Nr. 1 BSHG (DM 926) zuzüglich gemeinsame Kosten der Unterkunft nach § 79 Abs. 1 Nr. 2 BSHG (DM 584) zuzüglich DM 100 für die Ehefrau sowie dem Familienzuschlag nach § 79 Abs. 1 Nr. 3 BSHG (gleich dem Regelsatz für die Ehefrau DM 444).

<sup>537</sup> Vgl. § 32 a Abs. 5 EStG sowie o. 1. Kap. B)III)1).

Lasten der steuerlichen Verschönerung in Höhe von DM 13.416<sup>538</sup> Für die Bestimmung eines realitätsgerechten steuerlichen Existenzminimums nach Maßgabe dieser Vergleichsrechnung ist zu beachten, daß die sozialhilferechtlichen Verschönerungsgrenzen knapp bemessen sind, weil dem Hilfesuchenden die Aufbringung der Mittel für den besonderen Lebensbedarf auch jenseits dieser Einkommensgrenzen nur in angemessenem Umfang zuzumuten ist.<sup>539</sup> Weitere Anhaltspunkte für die Bestimmung eines realitätsgerechten Grundfreibetrages ergeben sich aus den steuerrechtsinternen Vorgaben des § 53 AO<sup>540</sup> und aus den Berechnungen zur Ermittlung der Opfergrenze für § 33 a EStG.<sup>541</sup> In jedem Fall muß jedoch gewährleistet sein, daß existenznotwendiges Einkommen vollständig steuerfrei bleibt. Das ist nur dann der Fall, wenn das Existenzminimum bereits bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage und nicht, wie beim geltenden Grundfreibetrag, in Form einer Tarifkorrektur berücksichtigt wird.<sup>542</sup>

#### D) Zusammenfassung zum zweiten Teil

Die Bewertung der vom Leistungsfähigkeitsprinzip gebotenen Steuerverschönerungen am Maßstab des existenznotwendigen Lebensbedarfs offenbart Mängel des geltenden Einkommensteuergesetzes, die bei dem herkömmlichen, primär aufwendungsorientierten Belastungsvergleich verborgen bleiben. Der bedarfsorientierte Interpretations- und Prüfungsansatz findet die qualitativen und quantitativen Mindestvorgaben für eine realitätsgerechte steuerliche Verschönerung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen in den Leistungstatbeständen des Sozialhilferechts und anderer Hilfs- und Förderungssysteme.<sup>543</sup> Sie stehen mit den steuerlichen Verschönerungstatbeständen in einem funktionalen Zusammenhang, dessen Bedeutung erst ansatzweise bekannt ist. Der so-

<sup>538</sup> Ist ein Ehepaar oder ein Alleinstehender für den laufenden Lebensbedarf voll und ganz auf Sozialhilfe angewiesen, so ergeben sich auf der Grundlage Münchner Verhältnisse folgende Zahlen (vgl. die Verweise in FN 535 f.)

<i>Ehepaar:</i>		<i>Alleinstehender:</i>	
Eckregelsatz des Ehemannes	DM 555	DM	555
Regelsatz der Ehefrau	DM 444		
Kosten der Unterkunft	DM 684	DM	584
Sozialhilfe-Monatsleistung	DM 1683	DM	1139
Sozialhilfe-Jahresleistung	DM 20196	DM	13668

Selber verdientes Einkommen in jeweils entsprechender Höhe würde nach der ESt-Splittingtabelle einer jährlichen Steuerbelastung in Höhe von DM 1714 und (für den Alleinstehenden) nach der ESt-Grundtabelle in Höhe von DM 1575 unterliegen.

<sup>539</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c).

<sup>540</sup> Vgl. o. 2. Kap. A)II)2)a).

<sup>541</sup> AaO., 2)b).

<sup>542</sup> Vgl. o. 1. Kap. C)III), 2. Kap. A)I).

<sup>543</sup> Erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 3. Kap. A),B),C).

zialhilferechtliche Vorrang der Selbsthilfe vor der staatlichen Hilfe ist Ausdruck des Nachranggrundsatzes, der seinerseits in der Grundannahme modernen Sozialrechts aufgeht. Die Annahme, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf angewiesen ist, den Lebensunterhalt für sich und seine unterhaltsberechtigten Angehörigen zu verdienen, setzt eine ausreichende steuerliche Verschonung des dafür erforderlichen Erwerbseinkommens voraus.<sup>544</sup> Obwohl zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips und dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz eine vielschichtige, funktionale Korrespondenz besteht,<sup>545</sup> wird das geltende Einkommensteuergesetz den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht ganz gerecht. Das gilt sowohl in Bezug auf die Verschonung der Aufwendungen für den existenznotwendigen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen selber, als auch für seinen Unterhaltsaufwand.

Ein wichtiger Grund für Mängel in der gesetzlichen Tatbestandskonzeption liegt in der unrichtigen Auffassung begründet, daß die Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips restriktiv zu interpretierende Ausnahmen von einem durch § 12 EStG geprägten Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Privataufwendungen sind.<sup>546</sup>

Besondere Kritik verdient die rechtstechnische Ausgestaltung des Grundfreibetrages als nachträgliche Tarifkorrektur einer Belastungsentscheidung, die den existenznotwendigen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen zunächst als Teil der Steuerbemessungsgrundlage behandelt.<sup>547</sup> Darüber hinaus zeigt ein Vergleich des Grundfreibetrages mit den typischen Leistungen der Sozialhilfe, daß das steuerliche Existenzminimum zu knapp bemessen ist, vor allem deshalb, weil es Aufwand für existenznotwendigen Wohnungsbedarf unberücksichtigt läßt.<sup>548</sup>

Diese Unzulänglichkeit wird durch den Sonderausgabenabzug nicht ausgeglichen. Soweit die einzelnen Abzugstatbestände des § 10 EStG als Lastenausgleichsverschonungen zu qualifizieren sind,<sup>549</sup> unterliegen sie Einschränkungen in Form von Saldierungsvorschriften und Höchstbeträgen. Die Saldierungs- bzw. Kürzungsvorschriften haben zur Folge, daß die belastungsmindernde Berücksichtigung von bestimmten Sozialleistungen, beispielsweise denen der Ausbildungsförderung, zu einem Vorrang der Sozialleistung gegenüber der steuerlichen Verschonung führt. Das aber widerspricht nicht nur der durch den Nachranggrundsatz konkretisierten Grundannahme. Vielmehr verliert die Sozialleistung durch die Saldierung besondere Zielsetzungen, etwa eine Anreizfunktion, die über den bloßen Zweck der Bedarfsbefriedigung hinausgeht.<sup>550</sup> Besondere Kritik verdient der Sonderausgabenabzug für Aufwendun-

<sup>544</sup> AaO., 2. Kap. B)III)2); zweiter Teil, Einführung.

<sup>545</sup> 1. Kap. A)II).

<sup>546</sup> 1. Kap. A)II)4).

<sup>547</sup> 1. Kap. C)III), 2. Kap. A).

<sup>548</sup> 2. Kap. A)II)1).

<sup>549</sup> 2. Kap. B)I), II).

<sup>550</sup> AaO., B)II)1), 2).

gen, die der Herstellung von Wohneigentum dienen, weil § 10 e EStG weder den laufenden Unterkunftsbedarf des Wohnungseigentümers noch den des Mieters erfaßt.<sup>551</sup>

Defizite realitätsgerechter steuerlicher Verschonung von existenznotwendigem Einkommen werden durch die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nur unzureichend ausgeglichen. Das liegt daran, daß § 33 EStG von vornherein auf die Berücksichtigung von Aufwendungen beschränkt ist, die jenseits einer bestimmten, bedarfsfremden Zumutbarkeitsgrenze entstehen. Kritikwürdig ist auch, daß § 33 EStG vor allem in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Billigkeitsvorschrift interpretiert wird, sodaß eine bedarfsorientierte Belastungsgerechtigkeit durch sachwidrige Entlastungskriterien verdrängt wird. Dazu gehört vor allem die Berücksichtigung von Vorteilen und Gegenleistungen, die der Belastung des Steuerpflichtigen häufig unabhängig davon gegengerechnet werden, ob er seinen existenznotwendigen Bedarf aus diesen Vorteilen befriedigen kann oder nicht.<sup>552</sup> Daß es nach der Tatbestandskonzeption des § 33 EStG nicht auf eine bedarfsorientierte Berücksichtigung von Aufwendungen des Steuerpflichtigen ankommt, wird auch aus der Gruppenvergleichsformel deutlich. Sie orientiert sich allein an einem Belastungsvergleich innerhalb einer vorwiegend nach ihren Einkommensverhältnissen ausgewählten Mehrzahl von Steuerpflichtigen. Die Gruppenvergleichsformel ist deshalb, ebenso wie die bedarfsfremden Merkmale der Zwangsläufigkeit,<sup>553</sup> besonderer Ausdruck einer den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips widersprechenden Verschonungsnorm. Die verfehlt Tatbestandskonzeption des § 33 EStG läßt eine bedarfsorientierte Interpretation nach sozialhilferechtlichen Vorgaben nur in engen Grenzen zu. Dies führt zu der Forderung, daß vor allem die mit der Zumutbarkeitsgrenze und der Gruppenvergleichsformel verbundenen Nachteile de lege ferenda beseitigt werden.

Obwohl das Sozialhilferecht Unterhaltsverpflichtungen des Hilfesuchenden bei der Bemessung der Hilfe unberücksichtigt läßt, ist die realitätsgerechte steuerliche Verschonung des für den Unterhalt aufzuwendenden Einkommens eine wichtige Voraussetzung für die Verwirklichung der Grundannahme im Familienverband.<sup>554</sup> Während der Ehegattenunterhalt für ein soziales Steuerrecht nur insofern von Interesse ist, als das Ehegattensplitting, vergleichbar mit der sozialhilferechtlichen Bedarfsgemeinschaft, von einer Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs zwischen den zusammenlebenden Ehegatten ausgeht, betrifft die gesetzliche Ausgestaltung des Kindes- und des Angehörigenunterhalts Schwerpunkte des Verhältnisses zwischen dem Steuerrecht und dem Sozialhilferecht.

Im dualen System der Berücksichtigung von Aufwendungen für den Kindesunterhalt durch die steuerlichen Kinderfreibeträge und das Kindergeld

<sup>551</sup> AaO., B)II)3).

<sup>552</sup> 2. Kap. C)II)1), 2).

<sup>553</sup> AaO., C)II)4).

<sup>554</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2), dritter Teil, 3. Kap., Einleitung.



spiegelt sich das Problem der Alternativität zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung.<sup>555</sup> Es steht stellvertretend für die verfassungsrechtlich bedeutsame Frage, in welchem Verhältnis die in Form von Geldeinkommen selber erworbene und die in Form von Sozialeinkommen staatlich gewährte Freiheit zueinander stehen sollen.<sup>556</sup> Einfachgesetzlich ist das Alternativitätsproblem i.S. eines Vorrangs der steuerlichen Verschonung vor der Sozialleistung zu lösen. Indes wird am Beispiel des Verhältnisses zwischen dem steuerlichen Kinderfreibetrag und dem Kindergeld deutlich, daß das Kindergeld neben seiner Entlastungsfunktion für Unterhaltsaufwendungen auch und vor allem eine Ausgleichsfunktion für die Belastung der Familie mit immateriellem Betreuungsaufwand hat.<sup>557</sup> Insoweit behält es seine Berechtigung neben dem Kinderfreibetrag. Das zu betonen ist wichtig, weil das Bundesverfassungsgericht<sup>558</sup> dem Kindergeld in einer grundlegenden, neuen und in großen Teilen sehr begrüßenswerten Entscheidung, eine den steuerlichen Kinderfreibetrag ergänzende Entlastungsfunktion gibt, die jede eigenständige Funktion des Kindergeldes als Sozialleistung verdrängt.<sup>559</sup> Besonders problematisch ist, daß das Bundesverfassungsgericht das Kindergeld zum Zweck eines Vergleichs zwischen den durchschnittlichen Leistungen der Sozialhilfe und dem Gesamt-Entlastungsvolumen des dualen Systems unter Berücksichtigung unterschiedlicher Progressionsstufen in fiktive Kinderfreibeträge umrechnet. Dieses, auch von der herrschenden Meinung im Steuerrecht angewendete Verfahren, widerspricht einer leistungsfähigkeitsgerechten Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, weil es nicht auf den Betrag des tatsächlich steuerfrei zur Verfügung stehenden Einkommens, sondern auf die Entlastungswirkung eines (fiktiven) Freibetrages abstellt.<sup>560</sup>

Soweit das Bundesverfassungsgericht dem Sozialhilferecht eine Maßstabfunktion für den steuerfrei zu belassenden Kindesunterhalt gibt, knüpft es an seinen Beschluß zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht aus dem Jahr 1984<sup>561</sup> an. Damals hat das Gericht den Abzugshöchstbetrag des § 33 a EStG am Maßstab des Sozialhilferegelsatzes und des steuerlichen Grundfreibetrages gemessen, ohne zu beachten, daß der Regelsatz nur einen Teil des sozialhilferechtlichen Existenzminimums bildet. Realitätsgerecht ist der steuerliche Abzugsbetrag aber nur dann, wenn er, der sozialhilferechtlichen Vorgabe entsprechend, auch die Kosten der Unterkunft umfaßt. Auch für § 33 a EStG gilt, ebenso wie für den Sonderausgabenabzug und die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG, daß die abzugsmindernde Berücksichtigung von Sozialleistungen

<sup>555</sup> 3. Kap. B).

<sup>556</sup> Dazu u. dritter Teil.

<sup>557</sup> 3. Kap. B)II)2).

<sup>558</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff.

<sup>559</sup> 3. Kap. B)III)2)b).

<sup>560</sup> AaO., 2)c) und I. Kap. C)III).

<sup>561</sup> BVerfGE 66, S. 214 ff.

nicht zu einem Vorrang der Sozialleistung vor der Steuerverschonung führen darf.

Der Abzugshöchstbetrag des § 33 a Abs. 1 EStG hat eine wichtige Maßstabsfunktion nicht nur für den existenznotwendigen Lebensbedarf der unterhaltsberechtigten Person, sondern auch für den Lebensbedarf des Steuerpflichtigen selber. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus dem neuen, vom Bundesverfassungsgericht<sup>562</sup> formulierten Gebot, daß das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muß. Wegen des Vorrangs der steuerlichen Verschonung vor der sozialen Leistung erscheint es sachgerecht, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen nach den sozialhilferechtlichen Verschonungsgrenzen für die Hilfe in besonderen Lebenslagen zu bemessen.<sup>563</sup> Schließlich darf ein realitätsgerechter Grundfreibetrag seine Wirkung nicht dadurch verfehlen, daß er lediglich die Steuerschuld mindert. Er muß de lege ferenda als Abzug von der Bemessungsgrundlage ausgestaltet werden.<sup>564</sup>

.....

---

<sup>562</sup> BVerfGE 82, aaO.

<sup>563</sup> 3. Kap. C)IV).

<sup>564</sup> AaO.

*Dritter Teil*

**Verfassungsrechtliche Bindungen  
des Einkommensteuerrechts  
an Vorgaben des Sozialhilferechts**



## Einführung

Die Grundannahme modernen Sozialrechts, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf angewiesen ist, den Lebensbedarf für sich und seine Familie selber zu verdienen, setzt die ausreichende steuerliche Verschonung des existenznotwendigen Einkommens voraus.<sup>1</sup> Gemessen an den bedarfsorientierten Vorgaben sozialer Hilfs- und Förderungssysteme wird das geltende Einkommensteuergesetz diesen Anforderungen nicht hinreichend gerecht.<sup>2</sup> Ohne daß dies bislang unter Berücksichtigung der vielfältigen funktionalen Verbindungen zwischen den steuerlichen Verschonungs- und den sozialhilfrechtlichen Leistungstatbeständen dem Grunde und der Höhe nach differenziert nachgewiesen worden wäre, besteht doch – gewissermaßen intuitiv und nicht nur in der steuerrechtlichen Literatur<sup>3</sup> – gesicherte Übereinstimmung darüber, daß die Steuerfreiheit des existenznotwendigen Einkommens ein Gerechtigkeitsgebot der Verfassung ist, das in den gleichheitsrechtlichen Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips Ausdruck findet. Auch das Bundesverfassungsgericht<sup>4</sup> hat in seiner neuesten Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung prägnanter als je zuvor ausgesprochen, »daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird.«<sup>5</sup> Das ist eine Feststellung von grundlegender Bedeutung für ein soziales Steuerrecht<sup>6</sup> und für die Bestimmung der Schwelle zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung.<sup>7</sup>

Erneutes Bemühen um die verfassungsrechtliche Absicherung eines steuerfreien Existenzminimums erscheint daher nicht geboten. Dennoch verbleibt ein erhebliches Begründungsproblem. Als Gebot, das auf den Schutz *und* die Gewährung von existenznotwendigem Einkommen gerichtet ist, spricht die sozialrechtliche Grundannahme mit sensibelstem Anspruch die staatliche Verpflichtung zur Achtung und zum Schutz der *Menschenwürde* an.<sup>8</sup> Während das Bundessozialhilfegesetz dieses Verfassungsgebot als ersten Zweck der Sozial-

---

<sup>1</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>2</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap. A)III); B)III); D); 3. Kap. B)V); C)III), IV).

<sup>3</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap. A) bei FN 11.

<sup>4</sup> *BVerfGE* 82, S. 60 ff., 85; zu dieser Entscheidung bereits o. zweiter Teil, 3. Kap. C)III).

<sup>5</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>6</sup> Vgl. zu dieser Zielsetzung der vorliegenden Untersuchung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>7</sup> Vgl. zu dieser Formulierung des sozialrechtlichen Alternativitätsproblems o. erster Teil, 2. Kap. A).

<sup>8</sup> Vgl. bereits FN 85 der Einleitung sowie u. 1. Kap. B)II).

hilfe ausdrücklich benennt,<sup>9</sup> liegt dem Steuerrecht keine vergleichbare Zielsetzung zugrunde. Trotzdem wirkt Art. 1 Abs. 1 GG auch gegenüber der steuerlichen Belastung als unumstößliche Schranke vor dem staatlichen Zugriff auf das existenznotwendige Einkommen. Das ist unproblematisch und ganz unstrittig hinsichtlich desjenigen Betrages, der dem einzelnen »nach Steuern« effektiv verbleibt oder der ihm von vornherein nur als existenznotwendiges Mindesteinkommen zur Verfügung steht.<sup>10</sup> Das aber sind Ausnahmefälle. Problematisch ist dagegen der Normalfall. Er wirft die Frage nach der verfassungsrechtlichen Begründung eines steuerfreien Existenzminimums auch für den auf, dem »nach Steuern« mehr verbleibt, als er für die Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs braucht. Seine Menschenwürde ist nicht verletzt, wenn er den existenznotwendigen Bedarf für sich und für seine unterhaltsberechtigten Angehörigen aus versteuertem Einkommen bestreiten muß. Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip dieses Problem mit dem Gebot löst, indisponibles Einkommen in jedem Fall, d.h. unabhängig von der Höhe des Gesamteinkommens steuerfrei zu belassen,<sup>11</sup> wurde das kürzlich von *K. Tipke*<sup>12</sup> mit der Begründung angezweifelt, daß der Gleichheitssatz nicht verletzt wäre, wenn jeder gezwungen wäre, seinen existenznotwendigen Bedarf aus versteuertem Einkommen zu befriedigen. Unabhängig davon ist das Leistungsfähigkeitsprinzip kein Gerechtigkeitsaxiom. Es ist ein Gerechtigkeitsprinzip, dessen Wertungen aus den Gerechtigkeitsvorgaben der Verfassung abgeleitet und vor ihnen gerechtfertigt werden müssen.<sup>13</sup> Die Unsicherheit bei der verfassungsrechtlichen Verankerung eines steuerfreien Existenzminimums auch für den »Reichen« zeigt sich darin, daß zwar konkrete Verfassungsbestimmungen, meist Art. 1 Abs. 1 oder Art. 14 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip, zur Begründung dieses steuerfreien Existenzminimums herangezogen werden,<sup>14</sup> daß aber offen bleibt, ob sich aus den genannten Normen nur die Steuerfreiheit eines Gesamteinkommens in Höhe des Existenzminimums ergibt, oder, weitergehend, auch eines bloßen Teileinkommens, soweit es nur für existenznotwendigen Bedarf verwendet werden muß. Unsicherheit zeigt sich aber auch dort, wo diese Unterscheidung gemacht wird. So meint *J. Lang*<sup>15</sup> zur verfassungs-

<sup>9</sup> Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 BSHG ist es Aufgabe der Sozialhilfe, dem Empfänger der Hilfe die Führung eines Lebens zu ermöglichen, das der Würde des Menschen entspricht.

<sup>10</sup> Dazu o. zweiter Teil, 2. Kap. A)I).

<sup>11</sup> Vgl. den Verweis in FN 3.

<sup>12</sup> *K. Tipke*, Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche?, FR 1990, S. 349 f.; vgl. zu dieser Problematik auch: *F. Klein*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S. 126 ff.; *H. Söhn*, Verfassungsrechtliche Aspekte, FA 46 (1988), S. 154 ff., 162 ff. und die Vorlagebeschlüsse einiger Finanzgerichte zur Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrages o. zweiter Teil, 1. Kap. C)III).

<sup>13</sup> *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 54 f. bezeichnet die Entscheidung über die Steuerfreiheit eines Existenzminimums als Primärableitung zur Inhaltsbestimmung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Vgl. dazu o. erster Teil, 1. Kap. B)II).

<sup>14</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap. A) bei FN 11 und zur Begründung aus Art. 14 GG u. 3. Kap.

<sup>15</sup> *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 196; *ders.*, Reformentwurf, S. 69 f.

rechtlichen Begründung der Steuerfreiheit von existenznotwendigem Einkommen als Teileinkommen, es leuchte nicht ein, »daß gerade der essentiellste Wert der grundgesetzlichen Gerechtigkeitsordnung nicht als *Meßfaktor* der Steuergerechtigkeit wirken soll«. <sup>16</sup>

Undeutlich in der verfassungsrechtlichen Begründung, aber deutlich in der Bezeichnung derjenigen Problematik, die ohne Freilegung der verfassungsrechtlichen »Wurzeln« <sup>17</sup> des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht gelöst werden kann, ist der Beschluß der steuerrechtlichen Abteilung des 57. Deutschen Juristentages, <sup>18</sup> daß das steuerrechtliche Existenzminimum »von Verfassungen wegen nicht unter dem sozialrechtlichen, sondern *um der Grundrechte willen*« <sup>19</sup> deutlich über diesem liegen« muß. Die vorliegende Untersuchung hat die Forderung nach einem im Vergleich zum Sozialhilfeempfänger höheren Existenzminimum des Einkommenserwerbers bislang aus den sozialhilferechtlichen Konkretisierungen der sozialrechtlichen Grundannahme, insbesondere aus dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz begründet. <sup>20</sup> Sie steht jetzt vor der Frage, ob dieses Zwischenergebnis, ob also die Forderung nach einem steuerfreien Existenzminimum auch für den »Reichen« *verfassungsrechtlich* geboten ist.

Dazu erscheint es naheliegend, nach einer verfassungsrechtlichen Wertentscheidung zu fragen, die das existenznotwendige Erwerbseinkommen erfaßt. Diese Wertentscheidung darf den, der seinen existenznotwendigen Bedarf oder mehr als das für ein menschenwürdiges Leben Notwendige selber verdient, nicht auf die gleiche Mindestgrenze verweisen, die auch für den gilt, der mangels eigenen Erwerbseinkommens auf Sozialhilfe angewiesen ist. Die verfassungsrechtliche Wertentscheidung, so lautet die zu belegende These, ist Ausdruck eines vor allem aus der *Eigentumsgarantie* des Art. 14 GG zu entwickelnden Prinzips, das der privatnützigen Befriedigung des existenznotwendigen Bedarfs aus selber verdientem Einkommen nicht nur Vorrang vor der Abgabe zum »Wohle der Allgemeinheit«, sondern auch Vorrang vor der Forderung an die Allgemeinheit gibt. Dieses *freiheitsrechtliche* Prinzip steht deutlich und grundsätzlich gegen eine Alternativität von Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen. <sup>21</sup>

<sup>16</sup> J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, aaO., Hervorhebung bei ihm.

<sup>17</sup> K. Vogel, Grundzüge des Finanzrechts, Rdnr. 92 und u. bei FN 25 ff.

<sup>18</sup> Beschlüsse des 57. DJT, V. Abt. Steuerrecht, IX. 3. b), c).

<sup>19</sup> Hervorhebung nur hier.

<sup>20</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)III)2); zweiter Teil, 1. Kap. A).

<sup>21</sup> Zu dieser Problematik bereits o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

## Gleichheitsrechtliche Grundlagen der Steuergerechtigkeit

In der rechtswissenschaftlichen Literatur und in der Verfassungsrechtsprechung ist heute anerkannt, daß die Besteuerung als hoheitlicher Eingriff an Art. 14 GG zu messen ist.<sup>22</sup> Dennoch wird das Leistungsfähigkeitsprinzip nach noch herrschendem Verständnis primär gleichheitsrechtlich und nicht freiheitsrechtlich begründet und entfaltet.<sup>23</sup> Eine bedarfsgerechte Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips wird dadurch erschwert.<sup>24</sup> Nach neuerer, von *K. Vogel*<sup>25</sup> vertretenen Auffassung, greift die allein gleichheitsrechtliche Begründung des steuerlichen Belastungsmaßstabs jedoch zu kurz. Nach seiner Meinung hat das Leistungsfähigkeitsprinzip im Grundgesetz eine vierfache Wurzel. Grundlegend sei Art. 106 GG, der die Steuererträge zwischen Bund und Ländern verteile und dabei von den historischen Steuerarten ausgehe, die ausnahmslos auf dem Leistungsfähigkeitsgedanken beruhten.<sup>26</sup> Das Gleichheitsgrundrecht verbiete Abweichungen vom gesetzlichen Steuertyp und in dessen Rahmen gesetzliche Differenzierungen, wenn sie an persönliche Eigenschaften anknüpfen und nicht durch gewichtige Gründe gerechtfertigt würden. Entsprechend verbiete das im Rechtsstaatsprinzip verankerte Willkürverbot nicht sachlich begründete Differenzierungen, die nicht an persönliche Eigenschaften anknüpfen.<sup>27</sup> Die vierte verfassungsrechtliche Wurzel des Leistungsfähigkeitsprinzips sei der Sozialstaatsgrundsatz.<sup>28</sup> Mit diesem Ansatz wird die

---

<sup>22</sup> Vgl. einstw. nur: *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 86 und *BVerfGE* 78, S. 214 ff., 230.

<sup>23</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1) sowie u. A)I) und zur freiheitsrechtlichen Problematik u. 3. Kap.

<sup>24</sup> Vgl. zu dieser Zielsetzung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2); zweiter Teil, 1. Kap. C).

<sup>25</sup> *K. Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts, Rdnr. 92 ff.; *ders.*, Der Verlust des Rechtsgedankens, *DStJG* 12 (1989), S. 123 ff., 144; zu der besonderen, eigentumsrechtlichen Begrenzung der steuerlichen Belastung s. u. 3. Kap.

<sup>26</sup> Vgl. zu dieser finanzverfassungsrechtlichen Begründung bereits *P. Kirchhof*, in: *Kirchhoff/Söhn*, *EStG*, § 2, Rdnr. A 68 ff., 150 f.

<sup>27</sup> *K. Vogel*, jew. aaO.; *ders.*, *VVDStRL* 47 (1989), S. 64 f. (Diskussionsbeitrag); vgl. auch: *M. Sachs*, *NWVBl.* 1988, S. 295 ff.; *P. Kirchhof*, Objektivität und Willkür, S. 82 ff., 92 ff.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 106 mit einer Unterscheidung, die neben dem persönlichkeitsbezogenen Gleichheitssatz als Grundrecht und einem allgemeinen Objektivitätsgebot (Willkürverbot) einen sachbereichsbezogenen Gleichheitssatz benennt, der einer Garantie gleicher Eigentumsfreiheit gleichkomme.

<sup>28</sup> *K. Vogel*, jew. aaO. und zum Sozialstaatsgrundsatz u. 2. Kap. A)II)1).



sehr enge Verbindung zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem allgemeinen Gleichheitssatz als Grundlage gerechter steuerlicher Belastung keinesfalls gelockert.<sup>29</sup> Es wird aber zwischen einem bedarfsgerechten Belastungsmaßstab und der gleichheitskonformen Verwirklichung dieses Maßstabs unterschieden.

### A) Der allgemeine Gleichheitssatz als inhaltlich begrenztes Mittel zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit

Der allgemeine Gleichheitssatz enthält selber keine Belastungskriterien. Er ist ein Mittel zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit und insoweit genauso auf inhaltliche Konkretisierung durch besondere Vorgaben der Verfassung angewiesen, wie in jedem anderen normativen Zusammenhang auch.<sup>30</sup> Dennoch ergeben sich für seine Anwendung im Steuerrecht Besonderheiten, die eine solche Konkretisierungsbedürftigkeit zu Unrecht als verzichtbar oder durch wenige formale Vorkehrungen, etwa durch das Gebot der Systemgerechtigkeit,<sup>31</sup> erfüllbar erscheinen lassen.<sup>32</sup> Während das Differenzierungsziel bzw. der Zweck des Gesetzes üblicherweise eine erste normative Orientierung bezüglich der für die Gleichheitsprüfung maßgeblichen Gesichtspunkte ermöglicht,<sup>33</sup> muß die gleichheitsrechtliche Überprüfung der steuerlichen Lastenausteilungsnorm<sup>34</sup> auf diese Anhaltspunkte, insbesondere auf die Bewertung der Differenzierungskriterien aus dem Zweck des Gesetzes verzichten. Das liegt darin begründet, daß der Zweck der Lastenausteilungsnorm allein auf die Beschaffung von Finanzmitteln für den Staatshaushalt gerichtet ist. Dieser Finanzzweck aber ist »ein ›maßloser‹ Zweck«. <sup>35</sup> Er besteht gegenüber dem Steuerpflichtigen A mit keinem anderen Ziel als gegenüber dem Steuerpflichtigen B. Nur die Lenkungsnorm kann nach ihren individuell unterschiedlichen Funktionen beurteilt werden.<sup>36</sup> Der Zweck der Lastenausteilungsnorm aber ist nicht abwägungsfähig.<sup>37</sup> Aus diesem Grund scheidet nicht nur die für eine frei-

<sup>29</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat die Bedeutung des Gleichheitssatzes für die steuerliche Belastung in seinem Urteil über die Besteuerung von Kapitalzinsen vom 27.6.1991 (*BVerfGE* 84, S. 239 ff., 268 ff.) erneut bekräftigt.

<sup>30</sup> Grundlegend zu dieser Konkretisierungsbedürftigkeit: *P. Kirchhof*, Objektivität und Willkür, aaO. (FN 27).

<sup>31</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 3. Kap. C)III)1) sowie u. I)3) bei FN 174 ff.

<sup>32</sup> Vgl. zur Kritik: *K. Tipke*, *StuW* 1990, S. 246 ff.; *H. W. Kruse*, *StuW* 1990, S. 322 ff., 324 ff.

<sup>33</sup> Vgl. *Ch. Gusy*, *NJW* 1988, S. 2505 ff., 2507; *R. Wendt*, *NVwZ* 1988, S. 778 ff., 782; *M. Gubelt*, in: *v. Münch*, GG, Art. 3, Rdnr. 13 ff.; *BVerfGE* 19, S. 119 ff., 125: »Der für diese Bewertung ... heranzuziehende Zweck des Gesetzes ...«.

<sup>34</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen Lastenausteilungs- und Lenkungsnormen o. erster Teil, I. Kap. A)II), B).

<sup>35</sup> *K. Vogel*, *VVDStRL* 47 (1989), S. 66 (Diskussionsbeitrag); *ders.*, *DStZ* 1977, S. 5 ff., 9.

<sup>36</sup> Vgl. den Verweis in FN 34.

<sup>37</sup> *K. Vogel*, *VVDStRL* aaO.

heftsrechtliche Überprüfung der Lastenausteilungsnorm notwendige Bewertung der Verhältnismäßigkeit,<sup>38</sup> sondern es entfällt auch die Möglichkeit, *gleichheitsrechtliche* Differenzierungen der Lastenausteilungsnorm an unterschiedlichen steuerlichen Zwecken zu bewerten. Der nicht individualisierbare steuerliche Zweck und die Inhaltsarmut des allgemeinen Gleichheitssatzes müssen als Grund für das vor allem in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eher formale Verständnis von Steuergerechtigkeit<sup>39</sup> gesehen werden.

Aus diesem Grund kann sich eine systemgerechte Reproduktion von steuerlichen Belastungs- bzw. Verschonungsentscheidungen nur dann als Mittel zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit erweisen, wenn diese Entscheidungen als Konkretisierungen eines *bedarfsgerechten* Belastungsmaßstabs ausgestaltet werden. Um das zu erreichen, muß der Belastungsmaßstab, muß also das Leistungsfähigkeitsprinzip den Anforderungen *sozialer*<sup>40</sup> Gerechtigkeit genügen, dergestalt, daß die Vorgaben dieses Maßstabs<sup>41</sup> unter Berücksichtigung der in der Grundannahme modernen Sozialrechts verdeutlichten Wechselbeziehungen zwischen der Gewährung und der Verschonung von existenznotwendigem Einkommen<sup>42</sup> entfaltet werden.

### 1) Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Obwohl der Rechtsprechung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip von Anfang an<sup>43</sup> ein Gerechtigkeitsprinzip zur Verfügung stand, das dem maßlosen Zweck der Lastenausteilungsnorm als eine von der individuellen Fähigkeit zur Leistung abhängige Bedingung gegenübergestellt werden konnte, blieb dieses Gerechtigkeitsprinzip für das Bundesverfassungsgericht lange Zeit ohne große Bedeutung.<sup>44</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip stand in den steuerrechtlichen Entscheidungen stets stellvertretend für den allgemeinen Gleichheitssatz.<sup>45</sup> Der aber war ganz unabhängig von der besonderen steuerrechtlichen Zweckproblematik der Lastenausteilungsnorm bereits durch die Willkür-Formel<sup>46</sup>

<sup>38</sup> Vgl. dazu u. 3. Kap. B)III)2).

<sup>39</sup> Vgl. bereits o. zweiter Teil, 3. Kap), C)III)1); und zu einer wichtigen Ausnahme von diesem formalen Ansatz in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung (*BVerfGE* 82, S. 60 ff.) o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III)2)b).

<sup>40</sup> Vgl. den Verweis in FN 6.

<sup>41</sup> Grundlegend zur Konkretisierungsbedürftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips o. erster Teil, 1. Kap. B).

<sup>42</sup> AaO., B)II)2, 2. Kap. B)III)2).

<sup>43</sup> Vgl. zur historischen Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips: *D. Birk*, aaO. (FN 13), S. 6 ff., 23 ff.; und zum Niederschlag dieses Gerechtigkeitsprinzips in den Kodifikationen der Preußischen und der Reichseinkommensteuergesetze o. erster Teil, 1. Kap. A)I)3).

<sup>44</sup> Vgl. zur Entwicklung dieser Rechtsprechung: *K. Vogel*, *StuW* 1984, S. 197 ff.; *K. Tipke*, *StuW* 1990, S. 308 ff.

<sup>45</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1) und zuletzt: *H. W. Kruse*, aaO. (FN 32).

<sup>46</sup> Nach der Willkürformel ist der Gleichheitssatz verletzt, »wenn sich ein vernünftiger,

von einem positiv formulierten Gerechtigkeitsanspruch weitgehend abgekoppelt.<sup>47</sup>

Eine Analyse der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht zeigt zwar ganz deutlich, daß sich die Willkürformel<sup>48</sup> nicht gegen ein positives Verständnis von Steuergerechtigkeit durchsetzen konnte. Dennoch ist dieses positive Verständnis auch dort, wo es auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruht und darüber hinaus auf Wertentscheidungen der Verfassung<sup>49</sup> verweist, lange Zeit ohne konkrete Auswirkungen auf eine *bedarfsge-* *rechte* steuerliche Verschonung geblieben. Erst in der Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung vom 29. Mai 1990<sup>50</sup> hat sich das Bundesverfassungsgericht weitgehend von dem formalen gleichheitsrechtlichen Konzept gelöst, das im Beschluß zur realitätsgerechten Bemessung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen in der Form der Bindung des Gesetzgebers an ein selber begründetes Ordnungsprinzip noch eine entscheidungstragende Bedeutung hatte.<sup>51</sup> Zwar knüpft das Bundesverfassungsgericht<sup>52</sup> in der neuen Entscheidung an diesen Beschluß an, doch setzt es an die Stelle der formalen Bindung des Gesetzgebers die Bindung an Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG und leitet daraus das Gebot zur steuerlichen Verschonung eines am Maßstab des Sozialhilferechts bemessenen ökonomischen Existenzminimums ab. »Zusätzlich« aus Art. 6 Abs. 1 GG begründet das Bundesverfassungsgericht,<sup>53</sup> daß »bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muß«. Dennoch dienen formal gleichheitsrechtliche Erwägungen in dieser Entscheidung zur Begründung der Steuerfreiheit des existenznotwendigen Einkommens auch in den (Normal-)Fällen, in denen das Gesamteinkommen das existenznotwendige Einkommen übersteigt.<sup>54</sup> Das Bundesverfassungsgericht geht von »dem Steuerpflichtigen« aus, dem das Existenzminimum »nicht nur nach Abzug der Steuern« verbleiben muß.<sup>55</sup> Es gründet seinen gleichheitsrechtlichen Schluß

---

sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß«. (*BVerfGE* 1, S. 14 ff., 52 und seitdem ständige Rspr. Dazu besonders: *G. Leibholz*, Die Gleichheit vor dem Gesetz; *K. Hesse*, Der Gleichheitssatz, AöR 77 (1951/52), S. 167 ff.; *H. P. Ipsen*, Gleichheit, S. 111 ff., 152 ff.; *W. Böckenförde*, Der allgemeine Gleichheitssatz, S. 62 ff.; *M. Kloepfer*, Gleichheit, S. 31 ff.; *P. Kirchhof*, Objektivität und Willkür, S. 82 ff., 105 ff.

<sup>47</sup> Vgl. *E. Forsthoff*, Der Staat der Industriegesellschaft, S. 136; *H. P. Ipsen*, aaO., S. 184 *H. F. Zacher*, AöR 93 (1968), S. 341 ff., 344.

<sup>48</sup> Zu ihrer Verwendung im Steuerrecht: *BVerfGE* 21, S. 12 ff., 26; 25, S. 101 ff., 105; 26, S. 302 ff., 310; 29, S. 148 ff., 153 f.; S. 327 ff., 335; S. 402 ff., 411; 31, S. 8 ff., 25; 33, S. 115 ff., 123 f.; 41, S. 249 ff., 283; 50, S. 57 ff., 77; 65, S. 325 ff., 354; 75, S. 108 ff., 157.

<sup>49</sup> Vgl. dazu u. 1).

<sup>50</sup> *BVerfGE* 82, S. 60 ff.

<sup>51</sup> Vgl. zu *BVerfGE* 66, S. 214 ff. o. zweiter Teil, 3. Kap. C)III)1).

<sup>52</sup> *BVerfGE*, 82, S. 88.

<sup>53</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>54</sup> Vgl. o. bei FN 10 ff.

<sup>55</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 86, Hervorhebung nur hier.

jedoch auf »Familien mit unterhaltsbedürftigen Kindern«,<sup>56</sup> die gegenüber den »sonstigen Familien, gegenüber kinderlosen Ehepaaren und gegenüber kinderlosen Alleinstehenden benachteiligt werden würden, wenn das »Existenzminimum«<sup>57</sup> nicht unabhängig von der Höhe des Gesamteinkommens steuerfrei bliebe. Das ist *gleichheitsrechtlich* überzeugend, verdeckt aber, daß eine entsprechende Argumentation nicht möglich ist, wenn es sich um das Existenzminimum von Steuerpflichtigen ohne Unterhaltsverpflichtungen handelt. Für sie mag Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG die Steuerfreiheit »bis zu diesem (erg.: für ein menschenwürdiges Leben erforderlichen) Betrag«<sup>58</sup> gebieten.<sup>59</sup> Übersteigt aber das Gesamteinkommen von Steuerpflichtigen ohne Unterhaltsverpflichtungen diesen Betrag, so ist es zum einen ohne weitere Begründung nicht überzeugend, weshalb Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG trotzdem die Steuerfreiheit des existenznotwendigen Einkommens für diese Personen fordern sollte. Zum anderen, das steht hier zunächst im Vordergrund, läßt sich diese Steuerfreiheit auch nicht ohne weiteres *gleichheitsrechtlich* begründen, wenn alle Steuerpflichtigen ohne Unterhaltsverpflichtungen mit einem das Existenzminimum übersteigenden Gesamteinkommen auf die Steuerfreiheit des existenznotwendigen Einkommens verzichten müßten.<sup>60</sup> Das würde zwar dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, weil dieses die Steuerfreiheit von indisponiblen Einkommen unabhängig von der Höhe des Gesamteinkommens gebietet,<sup>61</sup> indes bedarf auch dieses verfassungsrechtlicher Begründung.<sup>62</sup> Der Ansatz für eine solche Begründung wurde bereits in einer auf Art. 14 GG bezogenen These formuliert.<sup>63</sup> Hier aber geht es zunächst um den Nachweis, daß die gleichheitsrechtliche Sicht von Steuergerechtigkeit, wie sie der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zugrundeliegt, *ergänzungsbedürftig* ist.

Das Bundesverfassungsgericht bindet den Gesetzgeber in ständiger Rechtsprechung an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, den es als Gebot zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG und des darin »gewährleisteten Rechts auf Steuergerechtigkeit«<sup>64</sup> entnimmt.<sup>65</sup> Schon zu Beginn seiner Rechtsprechung zum Leistungsfähigkeitsprinzip, im

<sup>56</sup> BVerfGE, aaO., Hervorhebung nur hier.

<sup>57</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>58</sup> BVerfGE, aaO., S. 85.

<sup>59</sup> Dazu u. B)II)2)a).

<sup>60</sup> So K. Tipke, o. FN 12.

<sup>61</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap. A)II)1), bei FN 39 ff.

<sup>62</sup> Vgl. o. bei FN 13 ff.

<sup>63</sup> Vgl. o. bei FN 21.

<sup>64</sup> BVerfGE 13, S. 290 ff., 298.

<sup>65</sup> BVerfGE 6, S. 55 ff., 67, 70; 8, S. 51 ff., 68 f.; 13, S. 167 ff., 171; 43, S. 108 ff., 120; 50, S. 57 ff., 78; 55, S. 274 ff., 303; 61, S. 319 ff., 351; 66, S. 214 ff., 223; 67, S. 290 ff., 297; 72, S. 200 ff., 260; 74, S. 182 ff., 200.

Ohne den ausdrücklichen Zusammenhang mit dem Gleichheitssatz bzw. mit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit wird die Einkommensteuer schon sehr früh als eine auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen angelegte Steuer bezeichnet. Vgl.: BVerfGE 6, S. 55 ff., 67; 9, S. 237 ff., 243; 13, S. 290 ff., 297; 29, S. 402 ff., 412; 32, S. 333 ff., 339; 34, S. 103 ff.,

Ehegattenbeschluß vom 17. Januar 1957,<sup>66</sup> stellt das Bundesverfassungsgericht fest, daß der allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht keine »formale« Struktur hat, weil bei den direkten Steuern »die Steuergerechtigkeit eine steiler progressive Staffelung des Steuertarifs« erfordert.<sup>67</sup> Obwohl das Grundgesetz, anders als die Weimarer Reichsverfassung in Art. 134, keine ausdrückliche Regelung über die Beteiligung der Staatsbürger an den öffentlichen Lasten enthält,<sup>68</sup> wird das gesetzgeberische Ermessen gebunden: es findet seine Grenze nicht nur im Willkürverbot<sup>69</sup> und in den Konkretisierungen des allgemeinen Gleichheitssatzes,<sup>70</sup> sondern auch in Grundsatznormen, »in denen für bestimmte Bereiche der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen der Verfassung ausgedrückt sind«.<sup>71</sup>

### 1) Gleichheitsrechtliche Bindungen durch die Wertentscheidungen des Art. 6 Abs. 1 und 2 GG

Die Bindung des Gesetzgebers an Wertentscheidungen der Verfassung gewinnt konkrete Gestalt in Art. 6 Abs. 1 GG, dessen Bedeutung für die Familienbesteuerung<sup>72</sup> sich nicht in seiner Funktion als klassisches Grundrecht und als Instituts- oder Einrichtungsgarantie erschöpft. Vielmehr wirkt Art. 6 Abs. 1 GG als »wertentscheidende Grundsatznorm« für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts.<sup>73</sup> Das bedeutet in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zweierlei: »positiv« die Aufgabe für den Staat, »Ehe und Familie nicht nur vor Beeinträchtigungen durch andere Kräfte zu bewahren, sondern auch durch geeignete Maßnahmen zu fördern« und »negativ«, das an den Staat selber gerichtete Verbot, »die Ehe zu schädigen oder sonst zu beeinträchtigen«.<sup>74</sup> Allzu hohe Erwartungen an den

---

115 f.; 36, S. 66 ff., 72; 47, S. 1 ff., 29; vgl. zur Entwicklung dieser Rechtsprechung: *K. Vogel*, aaO. (FN 44).

<sup>66</sup> *BVerfGE* 6, S. 55 ff., 70.

<sup>67</sup> *BVerfGE*, aaO., Hervorhebung nur hier. Auch in der Entscheidung über die Finanzierung politischer Parteien vom 24.6.1958 (E 8, S. 51 ff., 67, 68 f.) wird im Zusammenhang mit dem »formale(n) Prinzip der Chancengleichheit« politischer Parteien unter Hinweis auf die im Einkommen ausgedrückte Leistungsfähigkeit ausdrücklich gesagt, daß »im Bereich des Steuerrechts eine formale Gleichbehandlung von Reich und Arm durch Anwendung desselben Steuersatzes dem Gleichheitssatz widersprechen« würde (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Entscheidungen über die steuerlichen Auswirkungen von Parteispenden: *BVerfGE* 8, S. 51 ff., 67 f.; 52, S. 63 ff., 88; 69, S. 92 ff., 105 ff.; 73, S. 40 ff., 70 ff., 82).

<sup>68</sup> *BVerfGE* 6, aaO. (FN 66).

<sup>69</sup> Vgl. zur Verwendung der Willkürformel im Steuerrecht o. FN 48.

<sup>70</sup> *BVerfGE*, aaO. (FN 66), S. 71: »insbesondere Art. 3 Abs. 2 und 3 GG«.

<sup>71</sup> *BVerfGE*, aaO., vgl. auch *BVerfGE* 9, S. 237 ff., 248.

<sup>72</sup> Vgl. zum Begriff der Familienbesteuerung und zu einem ersten Überblick o. zweiter Teil, I. Kap. B)III); zu den Einzelheiten aaO., 3. Kap.

<sup>73</sup> *BVerfGE* 6, aaO. (FN 66), S. 70 f., 72; vgl. auch: *E* 13, S. 290 ff., 298 f.; 17, S. 210 ff., 217; 22, S. 93 ff., 98; 24, S. 119 ff., 135; 26, S. 321 ff., 327; 43, S. 108 ff., 119; 68, S. 143 ff., 152.

<sup>74</sup> *BVerfGE* 6, aaO., S. 76; 32, S. 260 ff., 267.

Gehalt der positiven Schutzfunktion des Art. 6 Abs. 1 GG dämpft das Bundesverfassungsgericht sogleich mit dem Hinweis auf die Bestimmtheitsproblematik der Verfassungsaussage,<sup>75</sup> so daß die Einstufung des Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm nur geringen Ertrag für den Einzelfall hat.<sup>76</sup>

Zur Konkretisierung von *Steuergerechtigkeit* trägt Art. 6 Abs. 1 GG in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich nur dadurch bei, daß er eine an das Bestehen der Ehe oder der Familie anknüpfende Benachteiligung verbietet.<sup>77</sup> Das Benachteiligungsverbot betrifft zum großen Teil die steuerliche Behandlung von Ehegattenarbeitsverhältnissen<sup>78</sup> und in zwei grundlegenden, allerdings schon älteren Entscheidungen die Zusammenveranlagung von Ehegatten<sup>79</sup> sowie die Zusammenveranlagung von Eltern mit ihren Kindern.<sup>80</sup> In Bezug auf eine Konkretisierung des *Leistungsfähigkeitsprinzips* gibt das Bundesverfassungsgericht dem Art. 6 Abs. 1 GG keine Bedeutung, die über eine sehr allgemeine gleichheitsrechtliche Ergänzungsfunktion hinausgeht. In dem für die Entwicklung des Verständnisses von Steuergerechtigkeit bedeutsamen Kinderfreibetragsbeschluß vom 23. November 1976<sup>81</sup> stellt das Gericht zum ersten Mal fest, daß die Belastung der Eltern durch Unterhaltspflichten gegenüber ihren Kindern ein »besonderer, die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigender Umstand ist«, den der Gesetzgeber »ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer acht lassen« darf.<sup>82</sup>

Das in Art. 6 Abs. 1 GG enthaltene Gebot, »die Familie durch geeignete Maßnahmen zu fördern«,<sup>83</sup> war in dieser Entscheidung neben »sozialpolitischen und ... gesellschaftspolitischen Erwägungen und Absichten« die einzige Vorgabe, um die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Verwirklichung der zuvor ausgesprochenen Verpflichtung zu konkretisieren.<sup>84</sup> Doch gehe das auf Art. 6 Abs. 1 GG gestützte Förderungsgebot nicht so weit, daß der Staat gehalten wäre, »jegliche die Familie treffende Belastung auszugleichen oder

<sup>75</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>76</sup> Vgl. allgemein: D. Pirson, in: Bonner Kommentar (Zweitbearb.), Art. 6 GG, Rdnr. 3 f.; a.A.: J. Lang, StuW 1983, S. 103 ff.; ders., StuW 1984, S. 129 ff.; ders., StuW 1990, S. 331 ff.; M. Moderegger, Der verfassungsrechtliche Familienschutz, S. 76 ff. und die Nachweise in FN 107.

<sup>77</sup> Grundlegend: BVerfGE 6, aaO. (FN 66), S. 76 f.; vgl. zu dieser Rechtsprechung: D. Pirson, aaO., Rdnr. 70.

<sup>78</sup> Vgl. BVerfGE 9, S. 273 ff., 249; 13, 290 ff., 298 f.; S. 318 ff., 331; 16, S. 243 ff., 245, 29, S. 104 ff., 113; 69, S. 188 ff., 205; vgl. auch: 26, S. 321 ff., 325 zur Benachteiligung von Ehegatten bei der Kapitalverkehrsteuer und 32, S. 260 ff., 267 zur Behandlung zusammengeretzter Sonderausgaben.

<sup>79</sup> BVerfGE 6, aaO. (FN 66).

<sup>80</sup> BVerfGE 18, S. 97 ff.

<sup>81</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff.; zur Bedeutung des Beschlusses für die Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips: K. Vogel, aaO. (FN 44), S. 199.

<sup>82</sup> BVerfGE, aaO., S. 120.

<sup>83</sup> BVerfGE, aaO., S. 121.

<sup>84</sup> BVerfGE, aaO., S. 120 f.

jeden Unterhaltspflichtigen zu entlasten.«<sup>85</sup> Ganz im Gegenteil: gestützt auf Art. 6 Abs. 2 GG, das Recht und die Pflicht der Eltern zur Pflege und Erziehung der Kinder, schien die »volle steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu Lasten der Allgemeinheit ... verfassungsrechtlich ... nicht geboten.«<sup>86</sup> In der Entscheidung vom 11. Oktober 1977<sup>87</sup> über den Abzug der Aufwendungen für eine von berufstätigen Eltern zur Kinderbetreuung angestellte Haushilfin, wurde die in Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip restriktive Auslegung des Art. 6 Abs. 2 GG bekräftigt: das Elternrecht diene dort zur Begründung der Aussage, daß Pflege und Erziehung der Kinder »offensichtlich in den Bereich der privaten (erg.: steuerlich nicht berücksichtigungsfähigen) Lebensführung fallen«. Auch das Urteil über die Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern vom 3. November 1982<sup>88</sup> ändert an dieser Rechtsprechung zu Art. 6 GG nichts. Obwohl die Verpflichtung des Gesetzgebers zur Berücksichtigung des zusätzlichen Kinderbetreuungsaufwandes Alleinstehender auf Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG gestützt wird,<sup>89</sup> trägt Art. 6 Abs. 1 GG die Entscheidung nicht. Allein maßgebend für die Entfaltung einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechenden Besteuerung<sup>90</sup> ist ein auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützter Vergleich zwischen Alleinerziehenden und Ehepaaren mit Kindern<sup>91</sup> oder ohne Kinder.<sup>92</sup>

Kein größeres Gewicht erhält Art. 6 Abs. 1 GG im Beschluß des ersten Senats vom 17. Oktober 1984<sup>93</sup> »Zur Bedeutung des Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG für die Einkommensbesteuerung verwitweter, geschiedener ... oder unverheirateter Eltern mit mindestens einem Kind ...«. Auch in diesem Fall stellt das Gericht allein auf einen Belastungsvergleich zwischen den genannten Personen ab und auch in diesem Fall ist Prüfungsmaßstab »in erster Linie Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere das aus dem *Gleichheitssatz* zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit.«<sup>94</sup> Dabei sind zwar ebenfalls die »Wertentscheidungen des Grundgesetzes zugunsten von Ehe und Familie zu beachten«,<sup>95</sup> doch wird auch in dieser Entscheidung keine nähere Erläuterung zum Inhalt dieser Wertentscheidung bzw. zu der Art ihrer Auswirkung auf den Gleichheitssatz und auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gegeben. Das mag an der allein gleichheitsrechtlich nachvollziehbaren Auffassung des Bundesver-

<sup>85</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 121; vgl. auch E 75, S. 348 ff., 360 und die Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung (o. FN 4), S. 79 f.; in Bezug auf das Kindergeld als Sozialleistung.

<sup>86</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 121.

<sup>87</sup> *BVerfGE* 47, S. 1 ff.

<sup>88</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff.

<sup>89</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 342, 348, 351, 355.

<sup>90</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 343 f.

<sup>91</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 343: »Prüfungsmaßstab...ist in erster Linie Art. 3 Abs. 1 GG«.

<sup>92</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 351 ff.

<sup>93</sup> *BVerfGE* 68, S. 143 ff., Leitsatz.

<sup>94</sup> *BVerfGE*, aaO., Hervorhebung nur hier.

<sup>95</sup> *BVerfGE*, aaO., mit Bezug auf *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 343.

fassungsgerichts<sup>96</sup> liegen, daß Art. 6 Abs. 1 GG »zu einem Vergleich der Behandlung verschiedener Ehepaare und Familien ... keinen Maßstab« bietet.<sup>97</sup> Unter dieser Voraussetzung bleibt aber offen, weshalb Art. 6 Abs. 1 GG in den vorstehend besprochenen Entscheidungen überhaupt neben Art. 3 Abs. 1 GG zitiert wird. Sinnvoll ist dies nur im Hinblick auf den im Verständnis als wertentscheidende Grundsatznorm angelegten objektivrechtlichen Gehalt des Art. 6 Abs. 1 GG, den das Bundesverfassungsgericht aber nicht weiter entfaltet, den es vielmehr hinter dem allgemeinen Gleichheitssatz »versteckt«.

Demgegenüber ist es jedoch geboten, das in Art. 6 Abs. 2 GG normierte Elternrecht<sup>98</sup> als näheren Ausdruck dessen zu sehen, was Inhalt des »Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts«<sup>99</sup> sein muß. Bereits in einer Entscheidung vom 20. Oktober 1954 hat das Bundesverfassungsgericht<sup>100</sup> zu Art. 6 Abs. 2 GG die Auffassung vertreten, daß er »neben seiner Bedeutung als Richtlinie« zugleich ein Abwehrrecht gegen unzulässige Eingriffe des Staates in das elterliche Erziehungsrecht ist und insoweit auch die Gerichte »als unmittelbar geltendes Recht« bindet. Deutlicher heißt es im Adoptionsbeschluß vom 29. Juli 1968<sup>101</sup> bereits im Leitsatz,<sup>102</sup> daß Art. 6 Abs. 2 GG den »Eltern gegenüber dem Staat den Vorrang als Erziehungsträger garantiert«. Dieser Vorrang rechtfertigt die Forderung, daß den Eltern das für die Erziehung der Kinder erforderliche Einkommen steuerfrei belassen werden muß.<sup>103</sup> Insoweit erzielt das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung<sup>104</sup> einen entscheidenden Fortschritt. Das Gericht verlangt, »daß bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muß«. <sup>105</sup> Es leitet diese Forderung aus »Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG ... *zusätzlich aber auch aus Art. 6 Abs. 1 GG*«

<sup>96</sup> BVerfGE 45, S. 104 ff., 126.

<sup>97</sup> BVerfGE, aaO., S. 126 mit Bezug auf BVerfGE 43, aaO. (FN 81), S. 118. Dort wird allerdings gesagt, daß bei der am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfenden Verpflichtung des Gesetzgebers die »Wertentscheidungen des Grundgesetzes zugunsten von Ehe und Familie ...« zu beachten sind (aaO., S. 119).

Vgl. noch zum Verhältnis zwischen Art. 6 Abs. 1 GG und dem allgemeinen Gleichheitssatz: BVerfGE 9, S. 237 ff., 248 f.; 13, S. 318 ff., 331 und die Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung, aaO. (FN 4), S. 86 ff.

<sup>98</sup> Vgl. zu den einfachgesetzlichen Ausprägungen des Elternrechts o. zweiter Teil, 3. Kap. B)II)1)b).

<sup>99</sup> Vgl. BVerfGE 6, o. FN 73 und die dort angeführten Nachweise.

<sup>100</sup> BVerfGE 4, S. 52 ff., 57; vgl. auch: 7, S. 320 ff.

<sup>101</sup> BVerfGE 24, S. 119 ff.

<sup>102</sup> BVerfGE, aaO., LS 3.

<sup>103</sup> In der Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung (BVerfGE 82, S. 60 ff.) schlägt das Bundesverfassungsgericht den richtigen Weg ein, indem es den verfassungsrechtlichen Anspruch auf ein steuerfreies »Familienexistenzminimum« aus Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG und »zusätzlich ... aus Art. 6 Abs. 1 GG« begründet (aaO., S. 85).

<sup>104</sup> BVerfGE aaO.; dazu bereits o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III).

<sup>105</sup> AaO., S. 85.



ab.<sup>106</sup> Damit bestätigt es eine in der verfassungsrechtlichen Literatur<sup>107</sup> seit langem vertretene Auffassung. Darüber hinaus unterstreicht die auf Art. 6 Abs. 1 GG gestützte Begründung eine wichtige Vorgabe für den Vergleich persönlicher Leistungsfähigkeit.<sup>108</sup>

Für die Konkretisierung eines sozialen Steuerrechts reicht dieser Ansatz jedoch nicht aus. Er zwingt zwar zur Berücksichtigung des Unterschieds zwischen Steuerpflichtigen mit und ohne familiäre Unterhaltspflichten, enthält aber keine Vorgaben für eine bedarfsgerechte, auf die Leistungen der Sozialhilfe<sup>109</sup> abzustimmende Verschonung des Einkommensaufwands für den familiären Bedarf. Ebensowenig erweist sich Art. 6 Abs. 1 GG als Hilfsmittel zur Begründung der Steuerfreiheit von unterhaltsgebundenem Erwerbseinkommen auch in den Fällen, in denen das Gesamteinkommen diesen Betrag übersteigt. In der neuen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung wird das ganz deutlich.<sup>110</sup>

## 2) Freiheitsrechtliche Ansätze zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips

### a) Art. 14 GG

Freiheitsrechtliche Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips, wie sie beispielsweise<sup>111</sup> von *P. Kirchhof*<sup>112</sup> aus der Eigentümerfreiheit des Art. 14 GG abgeleitet werden, indem er den Eigentumsschutz als »steuerrechtsleitendes Prinzip« zur Geltung bringt, haben bislang keinen Einfluß auf die steuerliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gehabt. Es hält mit wenigen Abweichungen in der Formulierung daran fest, daß Art. 14 GG »nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten

<sup>106</sup> BVerfGE aaO.

<sup>107</sup> Vgl. nur: *K. Vogel*, NJW 1974, S. 2105 ff.; *ders.*, DStR 1977, S. 31 ff.; *ders.*, StuW 1984, S. 197 ff.; *D. Dziadkowski*, BB 1981, S. 1 ff.; *P. Kirchhof*, Der Schutz von Ehe und Familie, S. 11 ff.; *ders.*, Gutachten S. F 9 ff., F 51 ff., F 69 ff.; *Franz Klein*, DStR 1987, S. 779 ff.; *ders.*, Ehe und Familie im Steuerrecht, S. 773 ff.; *J. Lang*, StuW 1983, S. 103 ff.; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage, insbes. S. 196 ff.; *ders.*, StuW 1990, S. 331 ff., 337 ff.; *G. Niemeyer*, FuR 1990, S. 2 ff. (etwas zurückhaltend); *H.-J. Pezzer*, Verfassungsrechtliche Perspektiven, S. 757 ff.; *ders.*, StuW 1989, S. 219 ff.; *K. Tipke*, ZRP 1983, S. 25 ff.; *ders.*, StuW 1984, S. 127 ff.; *W. Zeidler*, StuW 1985, S. 1 ff.

<sup>108</sup> Vgl. zu der personalen Ausrichtung des allgemeinen Gleichheitssatzes u. B).

<sup>109</sup> Das Sozialhilferecht berücksichtigt das Bestehen von Unterhaltsverpflichtungen nur bei der Bestimmung des anrechnungsfreien Einkommensbetrages für den, der seinen laufenden Lebensunterhalt selber erwirbt, der aber darüber hinaus auf Hilfe in besonderen Lebenslagen angewiesen ist (vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1c)). Wichtige Anhaltspunkte ergeben sich auch aus den sozialhilferechtlichen Überleitungsvorschriften (aaO., erster Teil, 3. Kap. B)II)2b),c) und o. zweiter Teil, 2. Kap. C)II)4a)bb)(2), 3. Kap. A) bei FN 5 f. m. w. Nachw.).

<sup>110</sup> Dazu bereits o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III) sowie I) bei FN 50 ff.

<sup>111</sup> Vgl. zur Bedeutung der Eigentumsgarantie für die Besteuerung u. 3. Kap.

<sup>112</sup> Vgl. einstw. nur: *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., 227 ff. und zu den Einzelheiten seiner Begründung u. 3. Kap. A)IV).

schützt«. <sup>113</sup> Ein Verstoß gegen Art. 14 GG könne allenfalls dann in Betracht kommen, wenn die Geldleistungspflicht den »Pflichtigen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen« <sup>114</sup> würde. Ob in der Entscheidung vom 22. März 1983 <sup>115</sup> zum deutsch-österreichischen Rechtshilfevertrag eine Änderung dieser restriktiven Position angelegt ist, bleibt abzuwarten. Dort heißt es im Anschluß an die Standardformulierung, <sup>116</sup> daß es für den Entscheidungsfall nicht der Erörterung bedürfe, »ob darüber hinaus aus Art. 14 GG weitere Grenzen der Besteuerungsmöglichkeiten folgen«. Hoffnung in diese Richtung macht jedenfalls ein Beschluß zur Verfassungsmäßigkeit des § 11 Abs. 1 Satz 1 des Mutterschutzgesetzes. <sup>117</sup> In dieser Entscheidung wird im Zusammenhang mit der Frage, ob die Auferlegung von Geldleistungspflichten eine für Art. 14 Abs. 1 GG relevante, erdrosselnde Wirkung ausübt, gesagt, daß es dafür (?) »einer besonders ausführlichen Sachverhaltsdarstellung der *Existenzgefährdung* ... bedurft« hätte. <sup>118</sup> Im Beschluß zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung vom 29. Mai 1990 <sup>119</sup> wurde jedenfalls zur Begründung eines steuerfreien Existenzminimums nicht an diesen Gedanken angeknüpft. Entscheidend für die Begründung war allein Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. <sup>120</sup> Damit blieb ein entscheidender Ansatz für die bedarfsgerechte Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips unberücksichtigt. <sup>121</sup>

## b) Art. 12 GG

Soziales Steuerrecht zielt auf die bedarfsgerechte Verschonung von existenznotwendigem Einkommen. <sup>122</sup> Es betrifft die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips in seiner Gestalt des subjektiven Nettoprinzips <sup>123</sup> und hat deshalb nur die private Einkommensverwendung zum Gegenstand. <sup>124</sup> Dagegen spricht die Einkommenserzielung bzw. der Einkommenserwerb das objektive Nettoprinzip mit seinen Regelungen über die Verschonung von erwerbssichernden Aufwendungen in Form von Werbungskosten und Betriebsausgaben

<sup>113</sup> BVerfGE 4, S. 7 ff., 17; 8, S. 274 ff., 330; 10, S. 89 ff., 116; S. 354 ff., 371; 11, S. 105 ff., 126 und die Nachw. in der nachfolgenden FN.

<sup>114</sup> BVerfGE 14, S. 221 ff., 241; vgl. auch: 68, S. 287 ff., 310 f.; 70, S. 218 ff., 230; 78, S. 214 ff., 230.

<sup>115</sup> BVerfGE 63, S. 343 ff., 368.

<sup>116</sup> Vgl. o. bei FN 113.

<sup>117</sup> BVerfGE 70, S. 219 ff.

<sup>118</sup> BVerfGE, aaO., S. 230. Hervorhebung nur hier.

<sup>119</sup> BVerfGE, o. FN 4.

<sup>120</sup> Vgl. bereits o. I) bei FN 50 ff.

<sup>121</sup> Vgl. dazu u. 3. Kap.

<sup>122</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>123</sup> AaO., B)II)1); zweiter Teil, 1. Kap. A)II)3)a)b).

<sup>124</sup> Jew. aaO.

an.<sup>125</sup> Nur diesen Bereich erfaßt das Grundrecht der Berufsfreiheit.<sup>126</sup> Das entspricht einer grundsätzlichen Unterscheidung, die das Bundesverfassungsgericht<sup>127</sup> in seinem nicht steuerrechtlichen Beschluß zur Bevorratungspflicht für private Erdölerzeugnisse formuliert hat. Danach schützt Art. 12 Abs. 1 GG »den Erwerb, die Betätigung selbst«, Art. 14 Abs. 1 GG<sup>128</sup> dagegen »das Erworbene, das Ergebnis der Betätigung«. Diese Auffassung trifft in der Literatur<sup>129</sup> trotz vereinzelter Kritik<sup>130</sup> an einer mit dieser pauschalen Unterscheidung verbundenen Gefahr der Verringerung des grundrechtlichen Schutzes auf grundsätzliche Zustimmung.

Das bedeutet freilich nicht, daß Art. 12 Abs. 1 GG durch Art. 14 Abs. 1 GG verdrängt wird, so daß die Reglementierung einer Erwerbstätigkeit zugleich die Nutzung vermögenswerter Rechte beschränken kann.<sup>131</sup> Entscheidend für den vorliegenden Zusammenhang eines sozialen Steuerrechts ist nur, daß Art. 12 GG den Bereich der Einkommenserzielung<sup>132</sup> und nicht den der Einkommensverwendung zum Gegenstand hat. Die steuerrechtlichen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts<sup>133</sup> zur Garantie der Berufsfreiheit bestätigen dies insofern, als keine von ihnen den vom subjektiven Nettoprinzip geregelten Bereich der privaten Einkommensverwendung zum Gegenstand hat. Für die Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzips bemerkenswert ist jedoch ein Sondervotum des Richters *H. Simon* zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen be-

<sup>125</sup> Vgl. die Verweise in FN 122 f.

<sup>126</sup> Etwas anderes gilt freilich dort, wo der steuerliche Eingriff den Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht berührt, weil es nicht um eine Lastenausteilungsnorm, sondern um eine Lenkungsnorm geht (vgl. zur Unterscheidung o. erster Teil, 1. Kap. B)I)); vgl. zur Problematik der steuerlichen Lenkung im Zusammenhang mit Art. 12 GG: *P. Selmer*, Steuerinterventionismus, S. 244 ff.; *E. Benda*, DStZ 1973, S. 49 ff., 55; *K. Vogel*, JbFSt 1968/69, S. 225 ff., 232.

<sup>127</sup> BVerfGE 30, S. 292 ff., 355.

<sup>128</sup> Dazu u. 3. Kap.

<sup>129</sup> *H.-H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286 ff., 309; *P. Badura*, Eigentum, S. 653 ff., 664; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 212; *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 56; *ders.*, VVDStRL 39 (1981), S. 386 (Diskussionsbeitrag); *Franz Klein*, BayVBl. 1980, S. 527, 528.

<sup>130</sup> *R. Scholz*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 12, Rdnr. 139 f.; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DStJG 12 (1989), S. 3 ff., 25 f.

<sup>131</sup> *R. Scholz*, aaO., Rdnr. 140; *P. Badura*, aaO.; *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, aaO.; *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, S. 787, 788.

<sup>132</sup> Vgl. *P. Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 ff., 323: Bestandsgarantie für die »Erwerbsquelle«; *ders.*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 100: Schutz der Berufsfreiheit, die das »Erzielen« von Einkommen zum Gegenstand hat; *ders.*, Gutachten, S. F 9 ff., F 16: »Erwerben«; *H.-J. Papier*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 497: »Erzielung« von Einkünften; *P. Selmer*, aaO. (FN 126), S. 249: Schutz der »gewinnorientierten« Berufsausübung.

<sup>133</sup> BVerfGE 13, S. 181 ff., 187 (Schankerlaubnissteuer); 16, S. 147 ff., 163, 167 (Besteuerung des Werkfernverkehrs); 29, S. 327 ff., 333 (Verdoppelung der Schankerlaubnissteuer); 31, S. 8 ff., 32 (Vergnügungssteuer); 38, S. 61 ff., 86 f. (»Leberpfennig«); 42, S. 374 ff., 384 f. (Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen) und zu 47, S. 1 ff. so gleich.

rufstätiger Eltern für eine kinderbetreuende Hausgehilfin.<sup>134</sup> In dieser Entscheidung, die auch den Bereich der Erwerbsaufwendungen und somit das objektive Nettoprinzip betrifft, geht das Gericht wiederum davon aus, daß abgabenrechtliche Vorschriften nur dann an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen seien, wenn sie objektiv eine Tendenz zur Regelung des von der Steuer betroffenen Berufs erkennen ließen.<sup>135</sup> Es verlangt dafür eine »unmittelbare Auswirkung« des Steuergesetzes auf die Berufsfreiheit,<sup>136</sup> etwa in dem Sinne, daß, so im zitierten Fall, die berufliche Tätigkeit nur unter der Voraussetzung aufgenommen oder fortgesetzt werden könnte, daß die Kosten für die Hausgehilfin abgesetzt werden dürften.<sup>137</sup> Hat eine Norm diese unmittelbare Auswirkung, dann ist sie aber, von ihrem Bezug zum objektiven Nettoprinzip einmal abgesehen, nach der hier zugrundegelegten Unterscheidung keine dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterfallende Lastenausteilungsnorm, sondern eine Lenkungsnorm.<sup>138</sup> Davon zu unterscheiden ist eine von unmittelbaren, individuellen Auswirkungen unabhängige Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch gleichheits- und freiheitsrechtliche Gerechtigkeitsvorgaben der Verfassung, wie sie in dem bereits erwähnten Sondervotum des Richters *H. Simon*<sup>139</sup> zum Ausdruck kommt. *H. Simon* geht von einer »Gesamtbetrachtung«<sup>140</sup> der verfassungsrechtlichen Problematik aus, die er in deutlichen Gegensatz zu einer isolierten Behandlung des konkreten Falles stellt und mit der er an den objektivrechtlichen Ansatz anknüpft, den das Bundesverfassungsgericht bei der Entfaltung des Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm gewählt hat.<sup>141</sup> Die Frage, ob berufstätige Eltern die Kosten für eine kinderbetreuende Hausgehilfin von der Steuerbemessungsgrundlage absetzen können, liegt dieser »Gesamtbetrachtung« als ein grundsätzliches Problem des Arbeitslebens und nicht als »Vergünstigung« für vermögende Steuerpflichtige zu Grunde.<sup>142</sup> Aus diesem Blickwinkel sieht *H. Simon*<sup>143</sup> den Freiheitsraum des Art. 12 Abs. 1 GG nicht nur in den besonders gravierenden Fällen erdrosselnder Steuern<sup>144</sup> berührt. Vielmehr umfasse das Grundrecht auch »den Schutz wirtschaftlich sinnvoller Arbeit als Grundlage der Existenzsicherung ... Es gebietet dem Gesetzgeber, bei der an sich zulässigen Besteuerung des Arbeitsertra-

<sup>134</sup> *BVerfGE* 47, S. 1 ff.; Sondervotum, S. 34 ff.; zu dieser Entscheidung bereits o. 1) bei FN 87 ff.

<sup>135</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 21; ständige Rechtsprechung (vgl. die Nachw. in FN 133).

<sup>136</sup> *BVerfGE* 47, aaO.

<sup>137</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>138</sup> Vgl. FN 126.

<sup>139</sup> *H. Simon*, aaO. (FN 134).

<sup>140</sup> AaO., S. 35 ff.

<sup>141</sup> *H. Simon*, aaO. und zu diesem Ansatz des Bundesverfassungsgerichts o. 1) zu Art. 6 GG.

<sup>142</sup> *H. Simon*, aaO., S. 36.

<sup>143</sup> AaO., S. 38 f. unter Bezugnahme auf das Apothekenurteil (*BVerfGE* 7, S. 377 ff., 397) und den Beschluß über die Indienstrafe Privater für öffentliche Aufgaben (*BVerfGE* 30, S. 292 ff., 334).

<sup>144</sup> Vgl. *BVerfGE* 13, S. 186 f.; 16, S. 163; 31, S. 29; 38, S. 85 f.

ges soviel übrig zu lassen, daß der Steuerpflichtige davon nach Abzug *berufsbedingter* Kosten (!) angemessen leben kann«. <sup>145</sup>

Mit diesen Ausführungen legt *H. Simon* einen wichtigen Grundstein für ein Verständnis eines sozialen Steuerrechts, <sup>146</sup> das *auch in den Freiheitsrechten Wertentscheidungen der Verfassung erkennt*. <sup>147</sup> Diese Wertentscheidungen *begrenzen die gleichheitsrechtliche Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Konkretisierung von Lastenausteilungsentscheidungen*. Sie geben der Grundannahme modernen Sozialrechts, daß jeder Erwachsene darauf verwiesen ist, den Lebensbedarf für sich und seine Familie zu verdienen, <sup>148</sup> in Art. 12 GG eine wichtige, wenngleich nur eine *mittelbare* Grundlage.

### 3) Soziale Vorgaben

Das Bundesverfassungsgericht spricht soziale Vorgaben der Verfassung im Zusammenhang mit dem Bemühen um Steuergerechtigkeit i.S. des Leistungsfähigkeitsprinzips häufig an, leitet daraus aber lange Zeit keine konkreten Folgen für das Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Allzu optimistische Erwartungen an eine gleichheitsrechtliche Bedeutung des Sozialstaatsprinzips <sup>149</sup> werden bereits in der Entscheidung zur Privatisierung des Volkswagenwerks vom 17. Mai 1961 <sup>150</sup> gedämpft. Schon im Leitsatz <sup>151</sup> wird festgestellt, daß »auch das Sozialstaatsprinzip nicht zu beliebiger Sozialgestaltung, die das Gebot der Gleichheit auflösen würde«, ermächtigt. <sup>152</sup> Anders, als in dieser nicht steuerrechtlichen Entscheidung, geht es bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Lastenausteilungsnormen nicht um gesetzgeberische Sozialgestaltung i.S. von Lenkung, sondern um die Berücksichtigung sozialer Anforderungen i.S. von existenznotwendigen Daseinsvoraussetzungen. <sup>153</sup> Diese Unterscheidung macht das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich nicht. <sup>154</sup> Vielmehr verwischen gerade »soziale« Erwägungen diesen grundlegenden Unterschied. Ein Beispiel bildet die Entscheidung über die steuerliche Berücksichtigung von Gesellschafter-Arbeitsvergütungen. <sup>155</sup> Obwohl dort das Leistungsfähig-

<sup>145</sup> Hervorhebung nur hier.

<sup>146</sup> Dazu o. erster Teil, 1. Kap. B)III)2).

<sup>147</sup> Dazu u. 3. Kap.

<sup>148</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2); vgl. in diesem Sinne auch das Mitbestimmungsurteil (*BVerfGE* 50, S. 290 ff., 362 mit Bezug auf *E* 7, S. 377 ff., 397): »Art. 12 Abs. 1 GG ... gewährleistet dem Einzelnen das Recht, jede Arbeit ... als »Beruf« zu ergreifen, d.h. zur *Grundlage seiner Lebensführung zu machen*« (Hervorhebung nur hier).

<sup>149</sup> Vgl. zu dieser Bedeutung einstw. nur: *H. F. Zacher*, *VVDStRL* 47 (1989), S. 104 (Diskussionsbeitrag); *ders.*, Das soziale Staatsziel, *Rdnr.* 32 ff., 100.

<sup>150</sup> *BVerfGE* 12, S. 354 ff.

<sup>151</sup> *BVerfGE*, aaO., LS 6, Satz 2.

<sup>152</sup> Das Sozialstaatsprinzip steht hier nicht im Gegensatz zu Gleichheit i.S. von rechtlicher, sondern i.S. von faktischer Gleichheit (dazu u. B)II)).

<sup>153</sup> Vgl. zu dieser grundlegenden Unterscheidung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>154</sup> Vgl. zu den Auswirkungen auf den Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips u. 4).

<sup>155</sup> *BVerfGE* 13, S. 331 ff.

keitsprinzip in seiner Ausprägung des objektiven Nettoprinzips<sup>156</sup> angesprochen ist, steht die Auffassung, daß »Steuerpolitik eines sozialen Rechtsstaats stets zugleich Gesellschaftspolitik (sei), die die schwächeren Schichten der Bevölkerung schont oder schützt«, ausdrücklich im sachlichen Zusammenhang mit einer Besteuerungsfunktion des Staates, die »zugleich« ein »legitimes Mittel gerade einer – mit der verfassungsrechtlichen Wertordnung übereinstimmenden – Wirtschaftssteuerung« sei.<sup>157</sup> Soziale Erwägungen im Bereich besonderer Zielsetzungen des Gesetzgebers und mit gleichzeitigem Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip finden sich auch in den Entscheidungen zur Ergänzungsabgabe<sup>158</sup> und zum Stabilitätszuschlag<sup>159</sup> in der Formulierung, daß »bei derartigen Steuern, die an die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen anknüpfen, ... die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten« sei.<sup>160</sup>

Allein die Lastenausteilungsentscheidung und damit zugleich das Leistungsfähigkeitsprinzip betreffend, kommen soziale Erwägungen zunächst im Kinderfreibetragsbeschluß vom 23. November 1976<sup>161</sup> zum Ausdruck. Das Gericht prüft die Frage, ob und in welchem Umfang der Gesetzgeber zur Milderung oder Beseitigung der gegenüber kinderlosen Ehepaaren bestehenden Belastungsunterschiede verpflichtet ist, »am Maßstab des aus Art. 3 Abs. 1 GG zu entnehmenden Gebots der Steuergerechtigkeit ...; dabei sind die Wertentscheidungen des Grundgesetzes zugunsten von Ehe und Familie sowie das Sozialstaatsprinzip zu beachten«.<sup>162</sup> Genau die gleiche Formulierung findet sich in den Entscheidungen über die Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern, vom 3. November 1982<sup>163</sup> und vom 17. Oktober 1984.<sup>164</sup> Wie sich aber gerade das Sozialstaatsprinzip auf die Konkretisierung der Lastenausteilungsentscheidung auswirkt, bleibt in beiden Entscheidungen offen. Deutlich wird allerdings, daß die Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern »ein besonderer, die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigender Umstand« ist, den der Gesetzgeber »ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit

<sup>156</sup> Vgl. die Verweise in FN 122 f.

<sup>157</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 346 mit Bezug auf *BVerfGE* 4, S. 7 ff., 17 f. (Investitionshilfe).

<sup>158</sup> *BVerfGE* 32, S. 333 ff., 339.

<sup>159</sup> *BVerfGE* 36, S. 402 ff., 412.

<sup>160</sup> Vgl. auch *BVerfGE* 29, S. 402 ff., 412; allein Lenkungsnormen betreffend: *BVerfGE* 13, S. 181 ff., 203 zur Rechtfertigung der Lenkungswirkung bei der Schankerlaubnissteuer Baden-Württ. Vgl. auch: *BVerfGE* 16, S. 147 ff., 165 (Höherbesteuerung des Werkfernverkehrs); 29, S. 327 ff., 335 (Verdoppelung der Schankerlaubnissteuer); 37, S. 38 ff., 51 (Umsatzsteuer bei Kleinunternehmen); 65, S. 325 ff., 354 (Zweitwohnungsteuer); 74, S. 182 ff., 200 (Einheitsbewertung); vgl. aber auch die gewerbesteuerrechtliche Entscheidung über die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen zum Gewerbekapital (*BVerfGE* 26, S. 1 ff., 7): »Das Sozialstaatsprinzip verbietet es nicht, Steuern zu erheben, die von der Leistungsfähigkeit des Inhabers der zu besteuernenden Wirtschaftseinheit abstrahieren...«.

<sup>161</sup> *BVerfGE* 43, S. 108 ff.; dazu bereits o. bei FN 81.

<sup>162</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 118 f., Hervorhebung nur hier.

<sup>163</sup> *BVerfGE* 61, S. 319 ff., 343.

<sup>164</sup> *BVerfGE* 68, 143 ff., 152.

nicht außer acht lassen« darf.<sup>165</sup> In der zuerst genannten Entscheidung nimmt das Gericht dem »sozialen Argument« (?) jedenfalls die Bedeutung eines unbedingten, daseinssichernden Gebots, indem es im Zusammenhang mit den »sozialpolitischen ... Erwägungen«, von denen sich der Gesetzgeber leiten lassen kann, ausdrücklich sagt, daß »von Verfassungs wegen« keine Pflicht des Gesetzgebers »zur reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit« besteht.<sup>166</sup> Wenngleich diese Zurückhaltung in den beiden nachfolgenden Entscheidungen dadurch aufgegeben wird, daß aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip das Gebot abgeleitet wird, die zwangsläufigen Aufwendungen »in der tatsächlich entstandenen Höhe« als Minderung des Einkommens zu berücksichtigen,<sup>167</sup> fehlt dort eine entsprechende Verbindung zwischen diesem Gebot und der im Kinderfreibetragsbeschluß<sup>168</sup> ausgesprochenen Verpflichtung zur Beachtung des Sozialstaatsprinzips.

Teilweise versucht das Bundesverfassungsgericht sogar sozial(politisch) begründete Rechtfertigungen für die steuerliche *Vernachlässigung* geminderter Leistungsfähigkeit. Dabei weist es nicht nur auf die Möglichkeit einer Kompensation unzureichender steuerlicher Entlastung durch besondere Sozialleistungen, etwa durch das Kindergeld hin.<sup>169</sup> »Von besonderer (erg.: kompensatorischer) Bedeutung« sind auch *allgemeine* soziale Infrastrukturmaßnahmen, beispielsweise das vom Staat getragene Schul-, Bildungs- und Ausbildungssystem, das die »Eltern wirtschaftlich entlastet«.<sup>170</sup> In seiner Entscheidung über die steuerliche Belastung Alleinstehender mit Kindern<sup>171</sup> räumt das Gericht dem Gesetzgeber darüber hinaus die »Wahl (ein), Umstände, welche die Leistungsfähigkeit mindern, ausnahmsweise im Steuerrecht nicht oder nur am Rande zu berücksichtigen und sie statt dessen als förderungswürdigen Tatbestand im Sinne des Sozialrechts zu definieren«, eine Wahlmöglichkeit, die das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auch im Beschluß über die einkommensabhängige Kindergeldkürzung<sup>172</sup> gibt.

Nicht um Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch *soziale* Wertvorgaben der Verfassung handelt es sich bei denjenigen Entscheidungen, in denen zur Bemessung realitätsgerechter steuerlicher Entlastung von Unterhaltsaufwendungen auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Existenzmini-

<sup>165</sup> BVerfGE 43, aaO., S. 120; 61, aaO., S. 344; 68, aaO., S. 154; vgl. zu dieser Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: K. Vogel, aaO. (FN 44).

<sup>166</sup> BVerfGE 43, aaO. (FN 161), S. 120.

<sup>167</sup> BVerfGE 61, aaO. (FN 88, 163), S. 355; 68, aaO. (FN 164), S. 154.

<sup>168</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff., 118 f.

<sup>169</sup> BVerfGE, aaO., S. 121.

<sup>170</sup> BVerfGE, aaO.; vgl. zu diesem Kompensationsgedanken auch BVerfGE 45, S. 104 ff., 125 (Unterhaltsleistungen geschiedener ... Eltern für nicht in ihrer Obhut stehende Kinder); 47, S. 1 ff., 30 (Hausgehilfinnen-Entscheidung, vgl. dazu bereits o. bei FN 87, 134); 50, S. 57 ff., 90 (Besteuerung der Zinsen zum Nennwert). Diesen Kompensationsgedanken hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung ausdrücklich aufgegeben (BVerfGE 82, S. 60 ff., 88).

<sup>171</sup> BVerfGE 61, S. 319 ff., 355.

<sup>172</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff., 97.

mum abgestellt wird.<sup>173</sup> Diese Konkretisierungen ergeben sich aus einer »vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit«<sup>174</sup> und nicht aus konkreten Gerechtigkeitsvorgaben der Verfassung. Die Abkehr von der Bindung des Gesetzgebers an die selber statuierte Sachgesetzlichkeit<sup>175</sup> durch die Erkenntnis, daß das Gericht eine Regelung »nur nach den Maßstäben der Verfassung, nicht aber unter dem Gesichtspunkt der Systemwidrigkeit für verfassungswidrig erklären kann«,<sup>176</sup> hatte also keine Folgen für die Entscheidung.

Im Beschluß zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung vom 29. Mai 1990<sup>177</sup> macht das Bundesverfassungsgericht jedoch einen entscheidenden Entwicklungsschritt. Dort tritt an die Stelle des formalen Arguments der Beschlüsse zur realitätsgerechten Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nicht allein die materiellrechtliche Begründung durch Art. 1 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG, sondern auch ein differenziertes Verständnis des Sozialstaatsprinzips. Bezogen auf die Funktion des Kindergeldes als Sozialleistung und nicht als Kompensation für eine unzureichende steuerliche Verschonung des Unterhaltsaufwandes für Kinder,<sup>178</sup> verweist das Bundesverfassungsgericht<sup>179</sup> zunächst auf die »Weite und Unbestimmtheit« des Sozialstaatsprinzips. Aus ihm lasse sich »regelmäßig kein Gebot entnehmen, soziale Leistungen in einem bestimmten Umfang zu gewähren. Zwingend ist lediglich, daß der Staat die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein seiner Bürger schafft.«<sup>180</sup> In einem zweiten Schritt wird dann diese, *bislang auf das Sozialrecht bezogene* Verpflichtung<sup>181</sup> aus Art. 20 Abs. 2 GG unter Bezug auf Art. 1 Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG *auf das Steuerrecht übertragen*:

»Ebenso wie der Staat nach diesen Verfassungsnormen verpflichtet ist, dem mittellosen Bürger diese Mindestvoraussetzungen erforderlichenfalls durch Sozialleistungen zu sichern ..., darf er dem Bürger das selbst erzielte Einkommen bis zu diesem Betrag, der im folgenden als Existenzminimum bezeichnet wird, nicht entziehen.«<sup>182</sup>

Dieser Kernsatz der Entscheidung bezieht sich nach seinem Wortlaut allerdings nur auf »Einkommen *bis zu diesem* (erg.: für ein menschenwürdiges Le-

<sup>173</sup> Vgl. *BVerfGE* 66, S. 214 ff., 224 f.; 67, S. 290 ff., 298; dazu bereits o. zweiter Teil, 3. Kap. C)III)1).

<sup>174</sup> *BVerfGE* 66, aaO., S. 224.

<sup>175</sup> Grundlegend: *BVerfGE* 13, S. 331 ff., 340.

<sup>176</sup> Grundlegend: *BVerfGE* 59, S. 36 ff., 49; vgl. auch: 61, S. 138 ff., 149; 71, S. 81 ff., 95.

<sup>177</sup> *BVerfGE* 82, S. 85.

<sup>178</sup> Vgl. zur Unterscheidung dieser beiden Kindergeldfunktionen in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und zur Kritik an dieser Unterscheidung o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III).

<sup>179</sup> *BVerfGE*, 82, S. 60 ff., 80; vgl. bereits *BVerfGE* 5. S. 85 ff., 198 zur Verfassungswidrigkeit der Kommunistischen Partei Deutschlands.

<sup>180</sup> *BVerfGE* 82, aaO.

<sup>181</sup> Noch sehr allgemein: *BVerfGE* 35, S. 202 ff., 236 (lebenslange Freiheitsstrafe); deutlich in Bezug auf die Fürsorge für Hilfsbedürftige: *BVerfGE* 40, S. 121 ff., 133 (Waisenrente aus der Angestelltenversicherung).

<sup>182</sup> *BVerfGE* 82, aaO., S. 85.



ben notwendigen) Betrag«.<sup>183</sup> Obwohl das Bundesverfassungsgericht die Steuerfreiheit des Existenzminimums auch in den Fällen gebietet, in denen das Gesamteinkommen diesen Mindestbetrag übersteigt, stützt es sich insoweit auf eine gleichheitsrechtliche Begründung, hinter der jedoch seine Argumentation aus Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG zum Nachteil des alleinstehenden Steuerpflichtigen ohne Unterhaltsverpflichtungen zurückbleibt.<sup>184</sup>

#### 4) Relativierung der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Die vorwiegend gleichheitsrechtliche Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzips hat häufig zur Folge, daß sich das Bundesverfassungsgericht bei der Überprüfung von Steuernormen an den ausdrücklichen oder vermeintlichen Zielsetzungen des Gesetzgebers orientiert, bevor es festgestellt hat, ob der zu überprüfenden Norm überhaupt eine Lenkungsfunktion zukommt.<sup>185</sup> Daraus resultiert die Gefahr, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Lastenausteilungsnorm<sup>186</sup> vorschnell aus dem Blick gerät und daß an seine Stelle die nur bei der Lenkungsnorm bestehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers tritt. Soweit ersichtlich, betreffen die hier zu referierenden Entscheidungen nur das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung des objektiven Nettoprinzips,<sup>187</sup> so daß die nachfolgende Darstellung auf einen kurzen Überblick beschränkt werden kann.

In der Entscheidung über die Herabsetzung der Kilometer-Pauschale<sup>188</sup> bestätigt das Bundesverfassungsgericht, daß der Gesetzgeber die Herabsetzung »im Rahmen seines gesetzgeberischen Ermessens nach steuersystematischen sowie nach verkehrs- und finanzpolitischen Gesichtspunkten« anordnen durfte.<sup>189</sup> Über die Ansicht des vorlegenden Gerichts, daß alle Aufwendungen, die ein Arbeitnehmer im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis mache, dessen Steuerpflicht mindern müßten, entscheidet der Senat apodiktisch ablehnend, »da feststeht, daß trotz der Kürzung der Kilometer-Pauschale das Prinzip der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht erhalten geblieben ist«.<sup>190</sup> Unklar bleibt, ob sich die Auffassung, daß der Gesetzgeber zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht verpflichtet sei,<sup>191</sup>

<sup>183</sup> AaO., Hervorhebung nur hier.

<sup>184</sup> Vgl. o. bei FN 54 ff.

<sup>185</sup> Vgl. zur der Unterscheidung zwischen der Lenkungs- und der Lastenausteilungsfunktion der Steuern im Verfahren der Rechtsfolgenabschichtung, in dem die Zielsetzung des Gesetzgebers nur eine Indizfunktion hat, o. erster Teil, I. Kap. B)1).

<sup>186</sup> AaO.

<sup>187</sup> Vgl. die Verweise in FN 122 f.

<sup>188</sup> BVerfGE 27, S. 58 ff., 67.

<sup>189</sup> BVerfGE, aaO., S. 68.

<sup>190</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>191</sup> BVerfGE, aaO.; vgl. auch: BVerfGE 43, S. 108 ff., 120; 47, S. 1 ff., 30.

nur auf den Inhalt<sup>192</sup> oder auch auf die Anwendung dieses Prinzips bezieht. Für letzteres spricht, daß das Gericht, »auch wenn es zuträfe«, daß dem geltenden Einkommensteuerrecht eine »Sachgesetzlichkeit der Nettobesteuerung inneohnt«, dem Gesetzgeber die Möglichkeit gibt, von diesem Prinzip abzuweichen, »sofern er hierfür sachlich einleuchtende Gründe hätte.«<sup>193</sup> In der Entscheidung über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Verbots, Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder bei der Ermittlung des Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns abzuziehen,<sup>194</sup> läßt das Gericht die Frage nach dem Bestehen einer Sachgesetzlichkeit der Nettobesteuerung nicht mehr offen,<sup>195</sup> vielmehr stellt es ausdrücklich fest, daß »ein Nettoprinzip in dem strikten Sinn, daß der Gesetzgeber jegliche Durchbrechung, für die kein besonderer sachlicher Grund vorliegt, unterlassen müßte, ... dem Einkommensteuerrecht ... und dem Körperschaftsteuerrecht ... nicht zu entnehmen« ist.<sup>196</sup> Gegenüber der Zielsetzung des Gesetzgebers, Gewinnminderungen der Gesellschaften durch überhöhte Aufwendungen für Aufsichtsratsmitglieder zu begegnen,<sup>197</sup> konnte sich das Nettoprinzip als eine das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Wertentscheidung jedenfalls nicht behaupten. Das Gericht formuliert die Grenze der »Gestaltungsfreiheit« des Gesetzgebers nur dahingehend, »daß die Grundstruktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer als eine Steuer, die auf den von einem bestimmten Steuersubjekt bezogenen Gewinn ausgerichtet sei, nicht verändert werde.«<sup>198</sup> Gerade die so beschriebene Grundstruktur der genannten Steuern ist aber ganz wesentlich durch das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Konkretisierung durch das objektive Nettoprinzip geprägt.

Ebenfalls um den Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips geht es in der Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des Stabilitätszuschlages.<sup>199</sup> Auch hier hielt sich der Gesetzgeber nach der Auffassung des Gerichts<sup>200</sup> mit dem Versuch einer »Steuerung der Konjunktur durch zeitweise Stilllegung der Kaufkraft« im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit, wobei allerdings für die Vereinbarkeit des Stabilitätszuschlages mit dem Gleichheitssatz nicht auf eine besondere Zielsetzung des Gesetzgebers abgestellt werden mußte. Vielmehr war es mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, daß der Stabilitätszuschlag als »zusätzliche Einkommen- und Körperschaftsteuer« nur von den Beziehern mittlerer und höherer Einkommen erhoben wurde.<sup>201</sup> Im

---

<sup>192</sup> Vgl. *BVerfGE* 43 und 47 jew. aaO., daß sich das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn daraus konkrete Schlüsse gezogen werden sollen, als vieldeutig erweist (m.w.N.).

<sup>193</sup> *BVerfGE* 27, S. 58 ff., 65.

<sup>194</sup> *BVerfGE* 34, S. 103 ff.

<sup>195</sup> So ausdrücklich noch *BVerfGE* 27, aaO.

<sup>196</sup> *BVerfGE* 34, aaO., S. 115.

<sup>197</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 108.

<sup>198</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 117 m.w.N.

<sup>199</sup> *BVerfGE* 36, S. 66 ff.

<sup>200</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 70 f.

<sup>201</sup> *BVerfGE*, aaO., S. 72.

Beschluß über das Abzugsverbot privater Schuldzinsen<sup>202</sup> nimmt die Gleichheitsprüfung ihren Ausgangspunkt bei der Bindung des Gesetzgebers an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit.<sup>203</sup> Die Leistungsfähigkeit als denkbarer Bezugspunkt der Gleichheitsprüfung findet jedoch keine Erwähnung, weil »konjunkturelle«, »wirtschaftslenkende« und »finanzpolitische« Gründe<sup>204</sup> als »Zielvorstellungen des Gesetzgebers«<sup>205</sup> sowohl den Wegfall der steuerlichen Begünstigung der Schuldzinsen bei gleichzeitiger Beibehaltung der Besteuerung von Forderungszinsen als auch die unterschiedliche Behandlung der betrieblich oder beruflich veranlaßten Schuldzinsen und der privaten Schuldzinsen rechtfertigen.<sup>206</sup>

Auch in der Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen<sup>207</sup> steht am Anfang der gleichheitsrechtlichen Erwägungen die Standardformulierung, daß der »Gesetzgeber ... an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden (ist), der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt«.<sup>208</sup> Obwohl die Entscheidung das Leistungsfähigkeitsprinzip sehr unmittelbar betrifft, weil sie die unterschiedliche gesetzliche Ausgestaltung von Gewinneinkünften einerseits und Überschubeinkünften andererseits zum Gegenstand hat,<sup>209</sup> wird diese gleichheitsrechtlich bedeutsame Wertentscheidung in den Gründen des Beschlusses nicht erwähnt: weder als Begründung für die Nichtbesteuerung privater Veräußerungsgewinne nach Ablauf der Spekulationsfrist noch als Begründung für deren Besteuerung vor Ablauf der Spekulationsfrist. Dabei ist besonders bemerkenswert, daß das Gericht Erwägungen zur Leistungsfähigkeit und damit einen naheliegenden Bezugspunkt für die Gleichheitsprüfung schon von vornherein und unbewußt (?) ausschließt, indem es sofort auf einen Raum »weitgehender« nur durch das »Willkürverbot« begrenzter Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers verweist.<sup>210</sup> In Bezug auf die Begründung der Steuerfreiheit auch privater Veräußerungsgewinne<sup>211</sup> ist diese weitgehende Freistellung des Gesetzgebers wenig verständlich, zumindest erscheint sie unnötig, weil das Gericht<sup>212</sup> insoweit auf die »Verwandtschaft« der privaten und betrieblichen Gewinne und dem an dieser Verwandtschaft »orientierte(n) Grundsatz der Steuergerechtigkeit«<sup>213</sup> abstellt, nicht aber auf

<sup>202</sup> BVerfGE 50, S. 386 ff.

<sup>203</sup> BVerfGE, aaO., S. 391.

<sup>204</sup> BVerfGE, aaO., S. 393.

<sup>205</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>206</sup> BVerfGE, aaO., S. 392 f.

<sup>207</sup> BVerfGE 26, S. 302 ff.

<sup>208</sup> BVerfGE, aaO., S. 310.

<sup>209</sup> Damit ist der sog. Dualismus der Einkunftsarten angesprochen; vgl. dazu J. Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 219 ff., 318 ff.

<sup>210</sup> BVerfGE, 26, S. 302 ff., 310, 312 f.

<sup>211</sup> Soweit diese innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen.

<sup>212</sup> BVerfGE, aaO., S. 312.

<sup>213</sup> BVerfGE, aaO., Hervorhebung nur hier. Eine im Hinblick auf den Grundsatz der Steuergerechtigkeit vergleichbare Argumentation findet sich bereits in der Entscheidung über die Besteuerung des Nutzungswerts der eigenen Wohnung (BVerfGE 9, S. 3 ff., 10).

eine innerhalb der Gestaltungsfreiheit bestimmbare Zielsetzung für die Ungleichbehandlung.

## II) Zwischenergebnis

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seit dem Kinderfreibetragsbeschluß vom 23. November 1976<sup>214</sup> sehr stark an Bedeutung gewonnen. War dieses Besteuerungsprinzip auch in den Beschlüssen des Jahres 1984 zur Verpflichtung des Gesetzgebers, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen im Steuerrecht realitätsgerecht zu berücksichtigen,<sup>215</sup> noch sehr formal i.S. der Bindung des Gesetzgebers an eine »selbst statuierte Sachgesetzlichkeit« interpretiert worden, so leitet die Entscheidung des ersten Senats vom 29. Mai 1990<sup>216</sup> eine entscheidende Wende ein. Sie gebietet die Steuerfreiheit des für ein menschenwürdiges Existenzminimum notwendigen Einkommens als Folge der Bindung des Gesetzgebers an die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. Dennoch bleibt das Bundesverfassungsgericht auch in wichtigen Teilen dieses Beschlusses einem vorwiegend gleichheitsrechtlichen Verständnis von Steuergerechtigkeit verhaftet.<sup>217</sup> Dieses Verständnis reicht jedoch nicht aus, um das Leistungsfähigkeitsprinzip als *bedarfsgerechtes* Besteuerungsprinzip zu entfalten. Ebenso wenig reicht es aus, um die Verschonung von existenznotwendigem Einkommen auch in den Fällen zu begründen, in denen der Steuerpflichtige mehr verdient, als er zur Befriedigung seines existentiellen Mindestbedarfs und zur Erfüllung seiner Unterhaltsverpflichtungen benötigt. Diese Anforderungen lenken den Blick auf die materiell verfassungsrechtlichen, insbesondere *freiheitsrechtlichen* Vorgaben für eine gerechte steuerliche Belastung.

### B) Die personale Ausrichtung des allgemeinen Gleichheitssatzes auf Art. 1 GG

In der steuerlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erscheint der allgemeine Gleichheitssatz sehr inhaltsarm. Dem steht jedoch mit der personalen Ausrichtung des Art. 3 Abs. 1 GG<sup>218</sup> eine Grundentscheidung gegen-

<sup>214</sup> BVerfGE 43, S. 108 ff.; dazu o. bei FN 81.

<sup>215</sup> BVerfGE 66, S. 214 ff.; dazu o. bei FN 173 ff.; und o. zweiter Teil, 3. Kap. C)III)1).

<sup>216</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff.; dazu o. bei FN 4, 39, 50, 52, 104, 170, 172, 177.

<sup>217</sup> Vgl. besonders o. I) bei FN 52 ff.

<sup>218</sup> G. Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, bes. Rdnr. 3, 27 zu Art. 3 GG; H. P. Ipsen, Gleichheit, S. 111 ff., 141; K. Hesse, AöR 77 (1951/52), S. 167 ff., 203; K. Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens, DStJG 12 (1989), S. 123 ff., 137 ff., ders., Grundzüge des Finanzrechts, Rdnr. 93; G. Robbers, DÖV 1988, S. 749 ff., 758; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 106; ders., Objektivität und Willkür, S. 82 ff., 105.

über, die jede Gerechtigkeitsidee an die verfassungsrechtliche Verbürgung für die Würde des Menschen bindet.<sup>219</sup> Mit dieser Rückführung auf die »Sollensnorm der gleichen Menschenwürde«<sup>220</sup> ist in erster Linie die Absage an ein formales bzw. schematisierendes Gleichheitsverständnis verbunden. Sie kommt besonders deutlich in der Auffassung zum Ausdruck, daß zwischen dem Gleichheitssatz und dem Willkürverbot<sup>221</sup> unterschieden werden muß.<sup>222</sup>

### I) Unterscheidung zwischen dem Gleichheitssatz und dem Willkürverbot

Die im Anschluß an *G. Leibholz*<sup>223</sup> vom Bundesverfassungsgericht<sup>224</sup> entwickelte Willkürformel<sup>225</sup> hat schon früh starken Widerspruch in der Literatur hervorgerufen.<sup>226</sup> Die Kritik an der »negativen Willkürformel«<sup>227</sup> wendet sich gegen ein Gleichheitsverständnis, das vor der Inhaltsarmut des allgemeinen Gleichheitssatzes bzw. vor der »Unmöglichkeit, den Begriff der Gerechtigkeit zu definieren«,<sup>228</sup> kapituliert. Die neuere Auffassung,<sup>229</sup> daß zwischen dem Gleichheitssatz und dem Willkürverbot unterschieden werden muß, findet in *A. Arndt*<sup>230</sup> einen Vordenker, der bereits in einer Besprechung von *G. Leibholz* »Gleichheit vor dem Gesetz« auf diesen Unterschied hingewiesen hatte. Er vertrat die Auffassung, daß der Sinn des Gleichheitssatzes »nicht mehr nur in systematischer Methode aus seinem Zusammenhang mit den demokratisch-

<sup>219</sup> Nach einer Differenzierung von *P. Kirchhof* (Objektivität und Willkür, S. 107) ist der Schutz vorgefundener Personalität in Art. 1 und 2 GG gewährleistet; der Schutz der Personalität im Rahmen des *jeweiligen*, von einer Rechtsgemeinschaft erreichten kulturellen, sozialen und wirtschaftlichen Normalstandards eher in Art. 3 GG verankert.

<sup>220</sup> *G. Dürig*, aaO. (FN 218), Rdnr. 4.

<sup>221</sup> Vgl. zu seiner Anwendung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht, o. A)I) bei FN 48.

<sup>222</sup> Vgl. *A. Arndt*, NJW 1961, S. 2153 f.; *Hamann/Lenz*, Das Grundgesetz, Art. 3, Erl. B 4 c)cc(161); *K. Schweiger*, Zur Geschichte, S. 55 ff.; *W. Geiger*, Sondervotum zu *BVerfGE* 42, S. 64 ff., 79 ff. (willkürliche Auslegung und Anwendung von Verfahrensrecht); *G. Robbers*, Gerechtigkeit, S. 40; *K. Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens, DStJG 12 (1989), S. 123 ff., 140; *ders.*, Grundzüge des Finanzrechts, Rdnr. 93; *P. Kirchhof*, Objektivität und Willkür, S. 82 ff.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, aaO. (FN 218); *M. Sachs*, NWVBl. 1988, S. 295 ff.; *G. Müller*, VVDStRL 47 (1989), S. 37 ff., 43 mit Nachw. zur Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts in FN 23; *R. Zippelius*, VVDStRL 47 (1989), S. 67 f. (Diskussionsbeitrag).

<sup>223</sup> *G. Leibholz*, Die Gleichheit vor dem Gesetz, insbes. S. 72 ff.

<sup>224</sup> Vgl. den Verweis in FN 221.

<sup>225</sup> Zu ihrem Wortlaut o. A)I), FN 46.

<sup>226</sup> Vgl. die Nachw. in FN 222.

<sup>227</sup> *A. Arndt*, aaO. (FN 222), S. 2154.

<sup>228</sup> *K. Hesse*, Der Gleichheitssatz, S. 186 wohl mit Bezug auf *G. Leibholz*, aaO. (FN 223), S. 77: »In Erkenntnis der Unvollkommenheit aller menschlichen Institutionen muß auf die Erfüllung des Verlangens, die Rechtsidee jeweils ganz in der Rechtsordnung erfassen zu wollen, Verzicht geleistet ... werden ...«.

<sup>229</sup> Vgl. die Nachw. in FN 222.

<sup>230</sup> *A. Arndt*, aaO. (FN 222).

rechtsstaatlichen Prinzipien hinreichend gewonnen« werden könne. Erforderlich sei vielmehr ein »Problemdenken, das ihn in Verbindung mit den Grundwerten, nicht zuletzt der *Menschenwürde* als ein positives ... Wertgebot erkennt«. <sup>231</sup>

Daß es, »um dem Gleichheitssatz zu genügen, nicht mehr ausreicht, in einem Gesetz »sachbezogene Gründe« zu entdecken, sondern daß es in gutem Maße *menschengerecht* sein muß« <sup>232</sup> entspricht heutiger Auffassung. Sie erfaßt den personalen bzw. persönlichkeitsbezogenen Gleichheitssatz als Grundrecht, das Willkürverbot dagegen als Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips. <sup>233</sup> Auf den Vorwurf der Willkür gestützt ist ein Urteil, bei dem ganz unabhängig von einer vergleichenden Betrachtung die Überlegung durchgreift, daß das »*Ergebnis* in jedem Fall unerträglich« ist, <sup>234</sup> daß eine »willentliche Mißachtung des Rechts« vorliegt, die das »Maß des Gerechten schlechthin verfehlt«. <sup>235</sup> Das Willkürverbot ist nur bei »offensichtlicher Unsachlichkeit« verletzt <sup>236</sup> und bildet die »äußerste Notwehrlinie des Rechtsstaats«. <sup>237</sup> Es ist auch in der Willkür-Formel des Bundesverfassungsgerichts <sup>238</sup> *negativ* formuliert: »wenn sich ein ... Grund ... nicht finden läßt« – und es ist in dieser »radikale(n), absolute(n) Verneinung« <sup>239</sup> von Gerechtigkeit greifbarer und eindeutiger als eine positive Aussage. <sup>240</sup> Auch darin unterscheidet sich das Willkürverbot vom Gleichbehandlungsgebot, das nicht ohne eine *positive* Gerechtigkeitsvorgabe erfüllt werden kann. Die Ausgestaltung des Gleichheitssatzes als Grundrecht und seine Beziehung auf den Menschen belegen das. *K. Vogel* <sup>241</sup> verlangt deshalb für eine Ungleichbehandlung von Menschen, d.h. für eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf persönliche Eigenschaften, daß sie durch »Gründe von Gewicht« gerechtfertigt werden kann. Dagegen sei außerhalb des allgemeinen Gleichheitssatzes die großzügigere Betrachtung in der Form des Willkürverbotes, des Gebotes sachgemäßer Begründung und des Gebotes der Folgerichtigkeit am Platz.

Auch in der »neuen Formel« des Bundesverfassungsgerichts kommt das besondere Rechtfertigungsgebot im personalen Bezug des allgemeinen Gleichheitssatzes zum Ausdruck. Danach ist Art. 3 Abs. 1 GG »vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Un-

<sup>231</sup> *A. Arndt*, aaO., Hervorhebung nur hier.

<sup>232</sup> *A. Arndt*, aaO., Hervorhebungen bei ihm.

<sup>233</sup> Vgl. insbes. *K. Vogel* und *P. Kirchhof*, jew. aaO. (FN 218).

<sup>234</sup> *W. Geiger*, aaO. (FN 222), Hervorhebungen bei ihm.

<sup>235</sup> *P. Kirchhof*, Objektivität und Willkür, S. 82.

<sup>236</sup> *G. Müller*, aaO. (FN 222), S. 43.

<sup>237</sup> *P. Kirchhof*, aaO., S. 109.

<sup>238</sup> Vgl. den Verweis in FN 225.

<sup>239</sup> *G. Leibholz*, aaO. (FN 223); vgl. auch: *P. Kirchhof*, aaO., S. 90: »Negation der Gerechtigkeit« und *A. Arndt*, aaO. (FN 227): »negative Willkürformel«.

<sup>240</sup> *P. Kirchhof*, aaO.

<sup>241</sup> *K. Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens, DSJG 12 (1989), S. 123 ff., 140; ihm folgend: *P. Kirchhof*, aaO. (FN 235); vgl. auch *G. Müller*, aaO. (FN 222), S. 43 f.

terschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen können.<sup>242</sup> Die neuere Auffassung von der Unterscheidung zwischen dem Willkürverbot und dem Gleichheitssatz und die »neue Formel« des Bundesverfassungsgerichts markieren einen wichtigen Schritt in der Entwicklung der Dogmatik des Gleichheitssatzes, indem sie seinen personalen Bezug betonen und daraus besondere Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung ableiten. Dieser Bezug muß (positiv) i.S. einer »Verpflichtung zur Gerechtigkeit«,<sup>243</sup> als Gebot materialer,<sup>244</sup> mit den Wertungen des Art. 1 GG übereinstimmender Gleichheit verstanden werden.<sup>245</sup> Freilich ist dies nicht die einzige Vorgabe. Sie ist nur Teil einer Verknüpfung des allgemeinen Gleichheitssatzes mit der »Gesamtverfassung«,<sup>246</sup> aus der sich die für seine Anwendung erforderlichen Wertungen ergeben.<sup>247</sup> Dennoch ist es gerade im Hinblick auf die Frage nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine die Bedarfsgerechtigkeit umfassende Steuergerechtigkeit<sup>248</sup> sinnvoll, die »menschenrechtliche Basis«<sup>249</sup> des Gleichheitssatzes gesondert in den Blick zu nehmen, weil Art. 1 GG wichtige Grundentscheidungen enthält, die »vor der Klammer« jeder besonderen Gerechtigkeitsidee stehen.

## II) Art. 1 GG als erste freiheitsrechtliche Weichenstellung zwischen der faktischen Gleichheit des Sozialhilferechts und der faktischen Ungleichheit des Steuerrechts

Soziale Gerechtigkeit steht im Spannungsfeld zwischen *wirtschaftlicher* Gleichheit und Ungleichheit. Mit der Zielsetzung, wirtschaftliche, d.h. faktische Ungleichheit im Grenzbereich eines durch das Sozialhilferecht oder durch die Leistungstatbestände besonderer Hilfs- und Förderungssysteme konkretisierten Mindeststandards<sup>250</sup> zu verhindern oder auszugleichen, ist die

<sup>242</sup> BVerfGE 55, S. 72 ff., 88; steuerrechtliche Entscheidungen betreffend: BVerfGE 68, S. 287 ff., 301; 70, S. 278 ff., 287 f.; BVerfG, StRK EStG 1975, § 34 IV R. 8; BVerfG, NJW 1987, S. 3246 und zur Verwendung der Formel in nicht steuerrechtlichen Entscheidungen, etwa BVerfGE 74, S. 9 ff., 24; eine Kombination zwischen der Willkür-Formel und der »neuen Formel« findet sich aber bereits in: BVerfGE 3, S. 58 ff., 136: »... wenn für eine ... Differenzierung zwischen verschiedenen Personengruppen sachlich einleuchtende Gründe schlechterdings nichtmehr erkennbar sind.«; vgl. zur neuen Formel: P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 106; ders., Objektivität und Willkür, S. 82 ff., 106; R. Maatz, NVwZ 1988, S. 14 ff.

<sup>243</sup> R. Zippelius, VVDStRL 47 (1989), S. 7 ff., 11.

<sup>244</sup> R. Alexy, Theorie der Grundrechte, S. 362.

<sup>245</sup> Vgl. u. II)2).

<sup>246</sup> Ch. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 3, Rdnr. 15.

<sup>247</sup> M. Kloepfer, Gleichheit, S. 29 f.;

<sup>248</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>249</sup> G. Dürig, aaO. (FN 218), Rdnr. 4; ähnlich: P. Häberle, Die Menschenwürde, Rdnr. 56; T. C. Nipperdey, Die Würde des Menschen, S. 1 ff., 2; D. Suhr, Entfaltung der Menschen, S. 74 f.; K. Stern, Menschenwürde, S. 627 ff., 630 f., 633; BVerfGE 27, S. 344 ff., 351 »Grundnorm«).

<sup>250</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap.

sozialhilferechtliche *Bedarfsgerechtigkeit*<sup>251</sup> grundsätzlich auf die Verwirklichung *faktischer* Gleichheit gerichtet. Sie steht damit im Gegensatz zur *Steuergerechtigkeit* i.S. des Leistungsfähigkeitsprinzips, die die unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, in denen die Steuerpflichtigen leben, als ihren Ausgangspunkt hinnimmt und *nicht* darauf angelegt ist, diese Verhältnisse zu ändern.<sup>252</sup> Die auf Veränderung gerichtete faktische Gleichheit des Sozialhilferechts und die gegenüber den bestehenden Verhältnissen *neutrale Gleichheit des Steuerrechts* finden in der personalen Ausrichtung des allgemeinen Gleichheitssatzes auf Art. 1 GG freiheitsrechtliche Grundbedingungen, ohne die menschenwürdige Gleichheit nicht möglich ist.

### 1) Rechtliche und faktische Gleichheit

Rechtliche und faktische Gleichheit lassen sich übereinstimmend mit *R. Alexy*<sup>253</sup> als akt- oder folgenbezogene Deutungen einer staatlichen Handlung unterscheiden. Während die aktbezogene Deutung ausschließlich auf die zu beurteilende Handlung als solche abstellt, kommt es für die folgenbezogene Deutung auf die faktischen Konsequenzen, d.h. auf das tatsächliche Ergebnis der staatlichen Handlung an. Ein häufiges Kennzeichen von faktischer Gleichheit ist die Negativbedeutung von »Angleichung«, »Nivellierung« oder »Egalisierung«.<sup>254</sup> Positive Bedeutung gibt ihr grundsätzlich erst der Sozialstaatsatz, soweit ihm eine Verpflichtung oder zumindest eine Rechtfertigung für die Angleichung vorhandener Unterschiede entnommen werden kann.<sup>255</sup>

Zu rechtfertigen ist die Veränderung einer vorfindlichen Lage gegenüber dem auf die Menschenwürde gegründeten Postulat rechtlicher Gleichheit.<sup>256</sup> Es kann zunächst als allgemeines *freiheitsrechtliches bzw. freiheitsdienliches Neutralitätsgebot* verstanden werden.<sup>257</sup> Diese Interpretation hat in der zutref-

<sup>251</sup> Vgl. *H. F. Zacher*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 683 ff., 686 ff.; *ders.*, Grundtypen, S. 571 ff., 592 ff.

<sup>252</sup> *K. Vogel*, DStZ 1975, S. 409 ff., 410; *K. Tipke*, StuW 1980, S. 281 ff., 295; *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., 226; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff., 306; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 323 ff.; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 167 und o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1) bei FN 264.

<sup>253</sup> *R. Alexy*, aaO. (FN 244), S. 377.

<sup>254</sup> *W. Leisner*, Der Gleichheitsstaat, passim; *G. Dürig*, aaO. (FN 218), Rdnr. 135; *R. Zippelius*, aaO. (FN 243), S. 15; *M. Kloepfer*, aaO. (FN 247), S. 25; *J. Isensee*, Subsidiaritätsprinzip, S. 119.

<sup>255</sup> Vgl. *R. Alexy*, aaO., S. 381, 383; *R. Zippelius*, aaO., S. 17 ff.; *Ch. Starck*, Die Anwendung des Gleichheitssatzes, S. 57.

<sup>256</sup> *G. Leibholz*, aaO. (FN 223), S. 20 f.; *G. Dürig*, aaO. (FN 218), Rdnr. 134 f.; *H. P. Ipsen*, aaO., S. 126 f., 165; *M. Kriele*, Freiheit und Gleichheit, S. 129 ff.; *K. Hesse*, Diskussionsbeitrag, S. 78; *H. Scholler*, Die Interpretation, S. 15; *M. Kloepfer*, aaO. (FN 247), S. 29 ff., 47; *A. Podlech*, Alternativkommentar, Art. 1, Anm. 3; *Ch. Starck*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, aaO. (FN 246), Rdnr. 3; *ders.*, Die Anwendung des Gleichheitssatzes, S. 55; *R. Alexy*, aaO.; *A. Arndt*, Gedanken zum Gleichheitssatz, S. 179 ff., 185; *H. F. Zacher*, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 739; *H.-W. Arndt*, NVwZ 1988, S. 787 ff., bes. 791.

<sup>257</sup> Dieses Verständnis einer dienenden Funktion der Gleichheit gegenüber der Freiheit



fenden Auffassung, daß der allgemeine Gleichheitssatz die für seine Anwendung erforderlichen Wertungen erst aus seiner Verknüpfung mit der Gesamtverfassung erhält, eine Stütze.<sup>258</sup> Zusätzliche Begründung findet das als Neutralitätsgebot verstehbare Postulat rechtlicher Gleichheit im Standort des allgemeinen Gleichheitssatzes im Anschluß an Art. 2 GG, vor allem aber in einem Verständnis von der Unantastbarkeit der Menschenwürde, dem die Begrenztheit und die Begrenzbarkeit der öffentlichen Gewalt und das Recht auf Individualität zugrundeliegen.<sup>259</sup> Trotzdem erfährt das Postulat rechtlicher Gleichheit in der Wertentscheidung des Art. 1 GG nicht nur Bestätigung, sondern auch eine wichtige *Vorbedingung* für die Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen der Bedarfsgerechtigkeit des Sozialhilferechts und der Belastungsgerechtigkeit des Steuerrechts. Diese Vorbedingung steht als *freiheitsrechtliche* Weichenstellung für den allgemeinen Gleichheitssatz noch vor der »Klammer« der besonderen Gerechtigkeitsvorgaben des Grundrechtskatalogs und des Sozialstaatsprinzips.

## 2) Die Wertentscheidung des Art. 1 GG als Vorbedingung rechtlicher Gleichheit

Das Postulat rechtlicher Gleichheit steht in erster Linie für einen Vorrang der Freiheit gegenüber einer faktischen Gleichheit, wie sie mit der Negativbedeutung von »Angleichung«, »Nivellierung« oder »Egalisierung« verbunden ist.<sup>260</sup> Es steht weniger gegen ein Gleichheitsverständnis, das ein »vertikales Konzept von Freiheit« durch ein »horizontales Konzept von Freiheit«<sup>261</sup> gleichheitsrechtlich ergänzt. Mit dieser Zielsetzung ist die freiheitsrechtliche Neutralität i.S. eines Gebots, einen status quo konkreter Freiheitsverteilung zu wahren, jedoch schon zugunsten einer durch den allgemeinen Gleichheitssatz »vermittelten Sozialstaatlichkeit«<sup>262</sup> aufgegeben: der Gleichheitssatz erhält im beschriebenen Fall »Stoff und Gehalt«<sup>263</sup> von der *besonderen* Idee sozialer Gerechtigkeit, die zwar mit den Wertvorgaben des Art. 1 GG vereinbar sein muß, die aber nicht schon selber als Gebot zur Achtung und zum Schutz der Menschenwürde »vor der Klammer« jeder besonderen Gerechtigkeitsidee steht. Freiheitsrechtliche Neutralität und *zugleich* eine grundlegende Wertvorgabe sowohl für die Bedarfsgerechtigkeit des Sozialhilferechts als auch für die Belastungsgerechtigkeit des Steuerrechts erhält der allgemeine Gleichheitssatz jedoch vor dem Hintergrund der Erkenntnis, daß nicht jeder faktische Unter-

(G. Dürig, aaO., Rdnr. 135) schließt es keineswegs aus, einzelne Freiheitsrechte als »Sonderausprägungen des Gleichheitssatzes« (P. Kirchhof, Die Steuerwerte, S. 62) zu sehen.

<sup>258</sup> Vgl. o. FN 246 f.

<sup>259</sup> H. P. Ipsen, aaO., S. 217; vgl. auch: Ch. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck; ders., Die Anwendung des Gleichheitssatzes; kritisch gegenüber dem textlichen Argument: G. Dürig, aaO., Rdnr. 112; K. Stern, aaO. (FN 249), S. 641.

<sup>260</sup> Vgl. o. 1) bei FN 254.

<sup>261</sup> H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 38.

<sup>262</sup> H. P. Ipsen, Gleichheit, S. 175. Hervorhebung nur hier.

<sup>263</sup> H. F. Zacher, VVDStRL 47 (1989), S. 104 (Diskussionsbeitrag).

schied in das freiheitsrechtliche Neutralitätsgebot einbezogen werden darf. Vielmehr muß es sich um einen Unterschied handeln, der das Prädikat *Freiheit* verdient, der also die Menschenwürde nicht verletzt, sondern in ihr ruht.<sup>264</sup>

a) Der durch das ökonomische Existenzminimum vergegenständlichte Freiheitsanspruch der Menschenwürde

Freiheit, die ihre Grundlage in der Menschenwürde hat,<sup>265</sup> ist ebensowenig wie Gleichheit ein Wert an sich. Sie richtet sich zwar klar gegen eine unterschiedslose Egalisierung,<sup>266</sup> sie verlangt aber andererseits auch den staatlichen Schutz und die staatliche Gewährung von Mindestvoraussetzungen, die dem Leben eine menschenwürdige, daseinswerte Qualität geben. Zu diesen Mindestvoraussetzungen gehören die ökonomischen Existenzgrundlagen.<sup>267</sup> *Die staatliche Verpflichtung, Menschenwürde zu achten und zu schützen,*<sup>268</sup> stützt das *Postulat rechtlicher Gleichheit, wo sich dieses Postulat als Neutralitätsgebot ge-*

<sup>264</sup> Vgl. ohne den Bezug auf die Menschenwürde: *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 35: »Obwohl auf Rechtsgleichheit zielend, kann der Gleichheitssatz soziale Ungleichheiten nicht übersehen.«

<sup>265</sup> *E. Wolf*, Die Freiheit und Würde des Menschen, S. 27 ff.; *W. Maihofer*, Rechtsstaat, S. 61 ff.; *E. Grabitz*, Freiheit, S. 201 ff.; *G. Dürig*, aaO. (FN 218), Rdnr. 135; *K. Stern*, aaO. (FN 249), S. 640; *J. Isensee*, aaO. (FN 254), S. 273; *K. Löw*, DÖV 1958, S. 516 ff.; *H. Klein*, Die Grundrechte, S. 59 f.; *N. Hoerster*, JuS 1983, S. 93 ff. *J. Müller-Volbeh*, JZ 1984, S. 6 ff., 11; *R. Alexy*, aaO. (FN 244) S. 323; *BVerfGE* 45, S. 187 ff., 228 f. (lebenslange Freiheitsstrafe).

<sup>266</sup> *G. Dürig*, aaO. und die Nachw. in FN 254.

<sup>267</sup> *O. Bachof*, VVDStRL 12 (1954), S. 37 ff., 42; *W. Bogs*, Die Einwirkung verfassungsrechtlicher Normen, S. G 5 ff., 10 f.; *E.-W. Böckenförde*, Entstehung und Wandel des Rechtsstaatsbegriffs, S. 53 ff., 59; *G. Dürig*, aaO. Rdnr. 69 ff.; *ders.*, AöR 81 (1956), S. 177 ff., 132; *ders.*, Der Staat und die vermögenswerten Berechtigungen seiner Bürger, S. 13 ff., 24; *H. F. Zacher*, Sozialpolitik, S. 1104; *ders.*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 680; *P. Badura*, Eigentumsordnung, S. 673 ff., 676; *J. M. Wintrich*, BayVBl. 1957, S. 137 ff., 139; *P. Lerche*, Verfassungsfragen, S. 128; *B. Rüthers*, Gerechtigkeit, S. 20 ff.; *H. C. Nipperdey*, Die Würde des Menschen, S. 1 ff., 5 ff.; *E. Benda*, Die Menschenwürde, S. 107 ff., 115; *ders.*, Der soziale Rechtsstaat, S. 477 ff., 526; *ders.*, Industrielle Herrschaft, S. 52 f. *M. Kriele*, Freiheit und Gleichheit, S. 129 ff., 146; *R. Zippelius*, in: Bonner Kommentar (Drittbearb.), Art. 1 GG, Rdnr. 102; *F. Klein*, Gleichheitssatz, S. 127; *H. Paulick*, ZgS Bd. 109 (1953), S. 483 ff., 493; *W. Bogs*, Referat, S. G 5 ff., G 23; *M. Stolleis*, Referat, S. N 9 ff., N 29; *K.-J. Bieback/G. Stahlmann*, SF 1987, S. 1 ff., 11 ff.; *Ch. Starck*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 1, Rdnr. 24; *P. Häberle*, aaO. (FN 249), Rdnr. 77; *P. Trenk-Hinterberger*, ZfSH 1980, S. 46 ff.; *J. Müller-Volbeh*, aaO. (FN 265); *G. Wannagat*, Das Sozialrecht im sozialen Rechtsstaat, S. 59 f.; *G. Haverkate*, Rechtsfragen, S. 37; *M. Spieker*, Legitimitätsprobleme, S. 233 f.; *Ch. Starck*, JZ 1981, S. 457 ff., 459; *K. H. Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, S. 112; *H. v. Wallis*, FR 1972, S. 193; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DStJG 12 (1989), S. 3 ff., 29; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 193; *H. Söhn*, FA 46 (1988), S. 154 ff., 163; *P. Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 ff., 328; *ders.*, Ehe und Familie, S. 16; *H.-H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286 ff., 343; *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, S. 50; *BVerfGE* 40, S. 121 ff., 133; 44, S. 353 ff., 375; 82, S. 60 ff., 85; ursprünglich anders: *BVerfGE* 1, S. 99 ff., 104.

<sup>268</sup> Grundlegend zur subjektivrechtlichen Qualität dieses Gebots *W. Krawietz*, Art. 1 GG, S. 245 ff.; zusammenfassend aus neuerer Sicht: *G. Hermes*, Das Grundrecht, S. 137 ff.

genüber einer Freiheitsverteilung erweist, die den Anforderungen eines menschenwürdigen Lebens genügt; sie steht aber dem Postulat rechtlicher Gleichheit mit dem Gebot, faktische Ungleichheit zu beseitigen, entgegen, wo die faktischen Unterschiede keinen der Menschenwürde entsprechenden Freiheitswert haben, weil es Unterschiede im Vergleich zwischen einem vorhandenen und einem mehr oder weniger fehlenden Existenzminimum sind.

Faktische Ungleichheit in diesem Sinne kann aber nicht ohne weiteres dadurch überwunden werden, daß die jeweiligen Unterschiede »auf höherem Niveau« an einen Standard angeglichen werden, der nur eine Mindestgrenze für das körperliche Überleben markiert. Es bliebe, verbunden mit dem Verlust einer »Präponderanz der Freiheit«<sup>269</sup> gegenüber der Gleichheit bei einer faktischen Gleichheit, die den Menschen auf seine physiologische Erscheinungsform mit quantitativ meßbaren Bedürfnissen reduziert und so jeder Würde beraubt. Menschenwürde aber umfaßt sehr viel mehr. Sie ist keine »Formel für das physiologisch Notwendige«.<sup>270</sup> Sie reflektiert, was sie den »nachfolgenden« Grundrechten zur Aktualisierung und Konkretisierung überantwortet, trägt also den gleichheits- und (!) freiheitsrechtlichen Anspruch der Grundrechte als eine diesen Grundrechten gemeinsame Basis. Das bedeutet, daß auch ein »egalitär« verstandenes Recht auf ein menschenwürdiges Existenzminimum<sup>271</sup> nicht nur den gleichheits-, sondern auch den freiheitsrechtlichen Gehalt der Menschenwürde reflektieren muß.

Diese Anforderungen bleiben in den überkommenen Begründungen eines auf Art. 1 GG gestützten Existenzminimums grundsätzlich unberücksichtigt.<sup>272</sup> Überwiegend gebräuchlich sind ohnehin Formulierungen, die zum Nachweis eines verfassungsrechtlich gewährleisteten Existenzminimums ohne den Anspruch einer Abgrenzung auf Art. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip Bezug nehmen und sich damit bereits auf besondere Gerechtigkeitsvorgaben der Verfassung stützen.<sup>273</sup> Dies gilt auch, soweit vor allem zur

---

<sup>269</sup> G. Dürig, aaO., Rdnr. 135.

<sup>270</sup> BVerwGE 35, S. 178 ff., 180; vgl. auch: E 14, S. 294 ff., 296 f.; dazu P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 267), S. 50.

<sup>271</sup> G. Dürig, aaO. (FN 218), Rdnr. 20 f., 69; zu diesem egalitären Standard, der zum Wesensgehalt des Gleichheitssatzes gehört, rechnet er (aaO., Rdnr. 21 ff.) u.a. auch die gleiche Rechtsfähigkeit (Rdnr. 29 ff.), die gleiche Staatsangehörigkeit (Rdnr. 37 ff.), die Rechtsschutzgleichheit (Rdnr. 42 ff.) und das Recht auf Teilnahme am Gemeingebrauch (Rdnr. 84 ff.); dazu: H. Scholler, Die Interpretation des Gleichheitssatzes, S. 14 ff.; Ch. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, aaO., Rdnr. 15; kritisch zu einem Verständnis einer umfassenden sozialen Gleichheit i.S. egalitärer Gleichheit: H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 37; vgl. aber zu dem insbesondere von G. Dürig (aaO.) angesprochenen egalitären Mindeststandard die Übereinstimmung bei H. F. Zacher, Sozialpolitik, S. 1102.

<sup>272</sup> Vgl. aus den in FN 267 genannten Nachweisen: O. Bachof; K. Löw.; H.-H. v. Arnim; Ch. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck; H. v. Wallis.

<sup>273</sup> Vgl. aus den in FN 267 genannten Nachweisen: P. Häberle; E. Benda, Der soziale Rechtsstaat; ders., Industrielle Herrschaft, S. 73; P. Lerche; R. Zippelius; W. Bogs; G. Wanner; J. M. Wintrich; M. Stolleis; M. Spieker; H. Söhn; H. Paulick, K. H. Ossenbühl; J. Lang; K. Tipke/J. Lang; F. Klein (Art. 1 GG »in Verbindung mit dem Aufopferungsanspruch«).

Begrenzung des staatlichen Besteuerungsanspruchs, also nicht zur Begründung einer *Mindestleistungspflicht* des Staates, auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG<sup>274</sup> und auf den Schutzauftrag des Art. 6 GG<sup>275</sup> verwiesen wird. Nur sehr vereinzelt gibt es Ansätze, die das Gebot zur Gewährung der materiellen Existenzgrundlagen unmittelbar aus der freiheitsrechtlichen »Wurzel«<sup>276</sup> der Menschenwürde entfalten. Vor allem *G. Dürig*<sup>277</sup> betrachtet ein »Minimum an äußeren materiellen Leibes- und Lebensbedingungen« als Grundlage der die Würde des Menschen konstituierenden »Fähigkeit, sich in freier Entscheidung über die unpersönliche Umwelt zu erheben«.<sup>278</sup> *H. C. Nipperdey*<sup>279</sup> stellt eine öffentliche Machtausübung, die gegen die Menschenwürde verstößt, wenn sie den einzelnen zu ihrem Objekt macht, in unmittelbarem Zusammenhang mit der fürsorglichen Tätigkeit des Staates und umschreibt damit, was *G. Dürig*<sup>280</sup> mit der »Freiheit vom Ausgeliefertsein an den leistenden Staat« fordert. Das Bundessozialhilfegesetz greift diese *freiheitsrechtliche* Forderung ausdrücklich auf, indem es das Ziel der Sozialhilfe, dem Hilfesuchenden ein menschenwürdiges Leben zu ermöglichen, mit dem konkretisierenden Nachsatz ergänzt, daß die Hilfe den Antragsteller soweit wie möglich befähigen soll, unabhängig, d.h. *frei* von der Sozialhilfe zu leben.<sup>281</sup>

Der auf die Menschenwürde und einer darin enthaltenen Grundfreiheit gegründeten Interpretation des sozialhilferechtlichen Existenzminimums steht nicht entgegen, daß die Sozialhilfe mit ihrer freiheitsrechtlichen Zielsetzung »mehr will, als das bloße Existenzminimum«<sup>282</sup> und daß § 1 Abs. 2 BSHG mit seinem ausdrücklichen Bezug auf Art. 1 GG zwar eine sehr wichtige, aber eben nur *eine* verfassungsrechtliche Wurzel der sozialhilferechtlichen Leistungstatbestände benennt.<sup>283</sup> Besonders in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts<sup>284</sup> wird der durch das ökonomische Existenzminimum

<sup>274</sup> Vgl. einstw. nur: *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., sowie u. 3. Kap.

<sup>275</sup> Vgl. dazu o. A)I) und die Nachw. in FN 107.

<sup>276</sup> *K. Stern*, aaO. (FN 249).

<sup>277</sup> *G. Dürig*, AöR 81 (1956), S. 117 ff., 131; *ders.*, aaO. (FN 218), Rdnr. 69 ff. und zu Art. 1, Rdnr. 43 f.

<sup>278</sup> *G. Dürig*, aaO. zu Art. 1 (Hervorhebung nur hier); vgl. auch: *M. Kriele*, aaO. (FN 267).

<sup>279</sup> *H. C. Nipperdey*, aaO. (FN 267), S. 7.

<sup>280</sup> *G. Dürig*, aaO., Art. 2, Rdnr. 70.

<sup>281</sup> § 1 Abs. 2 BSHG; dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)II) bei FN 189 ff. und *H. F. Zacher*, Sozialrecht und Gerechtigkeit, S. 669 ff., 680.

<sup>282</sup> *H. F. Zacher*, Verfassung und Sozialrecht, S. 67 ff., 68; *P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 267), S. 52.

<sup>283</sup> Vgl. einstw. nur: *BVerwGE* 23, S. 149 ff., 153: »Das Sozialhilferecht konkretisiert ... die Pflicht des Staates zum Schutz der Menschenwürde und damit zugleich die Sozialpflichtigkeit des Staates, wie sie sich aus Art. 20 GG ergibt.«

<sup>284</sup> Vgl. den Überblick bei *P. Trenk-Hinterberger*, aaO. (FN 267). Das Bundesverfassungsgericht hatte bisher nur in der Entscheidung zur lebenslangen Freiheitsstrafe (*BVerfGE*, o. FN 265) also nicht im Zusammenhang mit den ökonomischen Existenzgrundlagen, Gelegenheit, auf die Grundlagen der *Freiheit* in der Menschenwürde (vgl. o. bei und in FN 265) einzugehen. Mittelbar kommt der freiheitsrechtliche Anspruch der Menschenwürde in einem Kammerbeschluß des 2. Senats (Beschl. der ersten Kammer, 2 BvR 215/87, zit. aus JURIS-Daten-

vergegenständlichte Freiheitsanspruch der Menschenwürde sehr deutlich. Grundlegend ist die Erkenntnis, daß sich der Begriff des menschenwürdigen Lebens »nicht allein als eine Formel für das physiologisch Notwendige« umschreiben läßt.<sup>285</sup> § 21 Abs. 3 BSHG<sup>286</sup> bestätigt diese Auffassung, indem er für den in einer Anstalt untergebrachten Hilfeempfänger einen zusätzlichen Barbetrag zur persönlichen Verfügung vorsieht. Dadurch, so das Bundesverwaltungsgericht,<sup>287</sup> wird gewährleistet, »daß die Hilfebedürftige ein menschenwürdiges Leben führen kann, weil ein *Mindestrahmen für ihre freie Entfaltung* gegeben ist«. Obwohl das nicht als Einschränkung des Vorrangs der persönlichen gegenüber den monetären Hilfen verstanden werden darf,<sup>288</sup> ist die persönliche Hilfe in einer Lebenssituation, die den Hilfesuchenden hindert, »seine Persönlichkeit zu *entfalten*«,<sup>289</sup> nicht nur die Bewegungshilfe für den Behinderten,<sup>290</sup> sondern auch die Hilfe zu monetärer Unabhängigkeit, d.h. *Freiheit* von der Sozialhilfe.<sup>291</sup>

Daß diese wirtschaftliche Hilfe »nicht unmittelbar«<sup>292</sup> Ziel der Sozialhilfe ist, sondern »Mittel, um den Hilfesuchenden in den Stand zu versetzen, ein Leben zu führen, das der Würde des Menschen entspricht,«<sup>293</sup> steht nicht gegen einen im ökonomischen Existenzminimum vergegenständlichten Freiheitsanspruch der Menschenwürde, sondern bestätigt diesen Anspruch. Er findet überzeugenden Ausdruck in der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts,<sup>294</sup> daß der Staat dem einzelnen zwar helfen kann, Schwierigkeiten seiner persönlichen Lebensführung zu meistern, daß er ihm diese Schwierigkeiten aber nicht gänzlich abnehmen kann:

Eine andere Auffassung »würde zur unausgesprochenen Voraussetzung die Vorstellung haben, daß die Gemeinschaft in der Lage wäre, die Persönlichkeit des einzelnen als eines individuellen Wesens auf ein Standardbild hin umzuformen ... Letztlich würde eine derartige Auffassung den einzelnen zum Objekt eines staatlichen Verfahrens machen und damit gegen den in Art. 1 GG niedergelegten Satz von der Menschenwürde jedes einzelnen verstoßen.«<sup>295</sup>

---

bank) vom 16.11.1987 dadurch zum Ausdruck, daß auch ein Mindestbestand von Religionsfreiheit in den Schutz der Menschenwürde einbezogen wird (vgl. dazu auch *BVerfGE* 74, S. 31 ff., 38).

<sup>285</sup> *BVerwGE* 35, S. 178 ff., 180; 80, S. 349 ff., 353.

<sup>286</sup> Vgl. dazu o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1a) bei FN 114.

<sup>287</sup> *BVerwG*, FEVS 37, S. 216 ff., 219. Hervorhebung nur hier.

<sup>288</sup> Vgl. *BVerwGE* 25, S. 36 ff., 38 und grundlegend, auch zum Funktionswandel der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. A)II).

<sup>289</sup> *BVerwGE*, aaO., Hervorhebung nur hier.

<sup>290</sup> Vgl. zu den vorwiegend persönlichen Hilfen in besonderen Lebenslagen, o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2).

<sup>291</sup> Vgl. zu den Hilfen zur Arbeit, die auch diese Funktion erfüllen, o. erster Teil, 3. Kap. C)III)1)b).

<sup>292</sup> *BVerwGE* 25, S. 23 ff., 27.

<sup>293</sup> *BVerwGE*, aaO.

<sup>294</sup> *BVerwGE* 23, S. 150 ff., 156.

<sup>295</sup> *BVerwGE*, aaO.

b) Konkretisierung der Minimalanforderungen an den Fortbestand bestehender und an die Erreichbarkeit fehlender Freiheit

Der freiheitsrechtliche Mindestanspruch an die ökonomischen Grundvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Leben kann nicht beziffert werden,<sup>296</sup> was dazu gehört, muß gerade um des freiheitlichen Zieles willen »variabel und situativ«<sup>297</sup> bleiben. Auch gibt es keine dogmatisch eindeutige, *positiv* bestimmbare Grenze zwischen dem Freiheitsanspruch des Art. 1 GG und den freiheitsrechtlichen Verbürgungen des Grundrechtskatalogs. Eine Aussage, die als Konkretisierung des gleichheitsrechtlichen Neutralitätsgebots<sup>298</sup> und als Mindestbedingungen des Art. 1 GG vor der Klammer der Bedarfsgerechtigkeit des Sozialhilferechts und der Steuergerechtigkeit steht, ist dennoch möglich: als Forderung, die Mindestbedingungen an den Fortbestand erlangter und an die Erreichbarkeit fehlender Freiheit so zu bestimmen, daß kein Mensch *Objekt* eines staatlichen Belastungs- oder Zuteilungsverfahrens werden kann.<sup>299</sup> Das setzt voraus, daß jedem ein Mindestmaß an Entscheidungsfreiheit über die Verwendung seiner ökonomischen Existenzgrundlagen verbleibt.

*Diese Entscheidungsfreiheit beginnt aber erst jenseits des physiologischen Zwangs, vorhandene Ressourcen für das körperliche Überleben zu verwenden.* Bei diesen Ressourcen handelt es sich vorwiegend um Geld. Es ist wichtiger Gegenstand sozialhilferechtlicher Leistung<sup>300</sup> und einziger Gegenstand steuerlicher Forderung.<sup>301</sup> Beide Teilrechtsordnungen berühren die Funktion des Geldes als Mittel zum Erwerb körperlicher und sozialer Existenzgrundlagen und wirken mit der Gewährung und mit dem Entzug von Geld unmittelbar auf eine Grundbedingung menschlicher Freiheit.<sup>302</sup> Aus diesem Grund gilt das Postulat rechtlicher Gleichheit gegenüber faktischen Unterschieden in der individuellen Grundausrüstung nur unter der Bedingung, daß auch die geringste Geldausstattung für ein Mindestmaß individueller Dispositionsfreiheit jenseits des physiologisch unabdingbaren Bedarfs ausreichen muß. *Dieses Mindestmaß bildet die unterste Interventionsschwelle sozialer Leistung und die äußerste Zugriffsschranke steuerlicher Forderung.* Erst nach dem Überschreiten dieser Interventionsschwelle und nur vor dem Erreichen dieser Zugriffsgrenze ist Raum für die Verwirklichung besonderer Gerechtigkeitsideen. Freilich sind

<sup>296</sup> BVerwGE 25, S. 307 ff., 317; 35, S. 178 ff., 180 f.; P. Trenk-Hinterberger, aaO. (FN 267), S. 48 f.

<sup>297</sup> K.-J. Bieback/G. Stahlmann, aaO. (FN 267), S. 11.

<sup>298</sup> Vgl. o. 1) bei FN 257.

<sup>299</sup> Vgl. zur Objekt-Formel bereits o. a) bei FN 279 sowie BVerfGE 27, S. 1 ff., 6; 28, S. 389 ff., 391; 30, S. 1 ff., 25; 45, S. 187 ff., 228; 50, S. 125 ff., 133; S. 166 ff., 175; S. 205 ff., 215.

<sup>300</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)1)b).

<sup>301</sup> Eine Ausnahme bildet die hier nicht angesprochene, auf ein Verhalten gerichtete Lenkungsfunction der Steuer (dazu o. erster Teil, 1. Kap. B)I)).

<sup>302</sup> Vgl. zu dieser Geldfunktion: K. Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, Rdnr. 12 ff.; D. Suhr, Die Geldordnung, S. 91 ff., 104 ff.; ders., Geld ohne Mehrwert; P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305, 306; ders., Staatliche Einnahmen, Rdnr. 11.

dies nur sehr grobe Zusammenhänge. Jede Intervention, die eine »Besser-Schlechter-Relation« ausräumt, öffnet den Blick auf neue Relationen, die ihrerseits nach Kompensation verlangen<sup>303</sup> und die mit diesem Verlangen das System in Bewegung halten. Darin liegt aber auch die entscheidende Gewähr für den Fortbestand einer Präponderanz individueller Freiheit gegenüber kollektivistischer Gleichheit.

### III) *Erste Folgerungen für das Verhältnis zwischen der faktischen Gleichheit des Sozialhilferechts und der faktischen Ungleichheit des Steuerrechts*

Vom Ausgangspunkt eines ökonomischen Existenzminimums, das den in der Menschenwürde angelegten Freiheitsanspruch vergegenständlicht, erschließt sich die Auffassung vom höheren Freiheitswert des selber verdienten Erwerbseinkommens gegenüber dem staatlichen Sozialeinkommen<sup>304</sup> aus einer ersten verfassungsrechtlichen Wurzel: Art. 1 GG bestätigt die in dieser Auffassung zum Ausdruck gebrachte Präponderanz der Freiheit gegenüber der Gleichheit und gibt ihr einen entscheidenden Impuls, indem er ihre Aktualisierung und Konkretisierung den Grundrechten und dem Sozialstaatsprinzip<sup>305</sup> überantwortet. Zugleich erhält die Lösung des Problems der Alternativität zwischen der steuerlichen Verschonung und der sozialen Leistung<sup>306</sup> erste Vorgaben.

### C) *«Horizontale» und »vertikale« Steuergerechtigkeit als Entfaltungsmuster der rechtlichen Gleichheit im Steuerrecht*

Die in Art. 1 GG angelegte Präponderanz der Freiheit gegenüber der Gleichheit<sup>307</sup> stützt ein Verständnis von Steuergerechtigkeit, das die unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, in denen die Steuerpflichtigen leben, als ihren Ausgangspunkt hinnimmt und *nicht* darauf gerichtet ist, diese Verhältnisse zu ändern. Diese Zielsetzung kommt dadurch zum Ausdruck, daß die steuerliche Belastung an die Ist- und nicht an eine Soll-Leistungsfähigkeit anknüpft und daß die Last unter Berücksichtigung der individuell unterschiedlichen Ist-Leistungsfähigkeit jeweils unterschiedlich, d.h. verhältnismäßig gleich verteilt wird.<sup>308</sup> Das Muster bzw. die Struktur, in der sich ein so verstandenes Konzept

<sup>303</sup> H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 37.

<sup>304</sup> Vgl. P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305, 306; vgl. auch: P. Badura, DÖV 1989, S. 491 ff., 498; Ch. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 3, Rdnr. 59.

<sup>305</sup> Gegen eine Beschränkung des Art. 1 Abs. 3 auf »die ... Grundrechte«: G. Dürig, aaO., Rdnr. 22 zu Art. 1; P. Häberle, Die Menschenwürde, Rdnr. 56 ff.

<sup>306</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>307</sup> Vgl. o. B)II)2).

<sup>308</sup> Vgl. o. B)II) bei FN 252.

von Steuergerechtigkeit verwirklicht, läßt sich mit *K. Vogel*<sup>309</sup> in zwei Richtungen entfalten: im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen gleicher Leistungsfähigkeit als Problem der »horizontalen« Steuergerechtigkeit und im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen unterschiedlicher Leistungsfähigkeit als Problem der »vertikalen« Steuergerechtigkeit. Der Herstellung »vertikaler« Steuergerechtigkeit dient der progressive Tarif; »horizontale« Steuergerechtigkeit gebietet, Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit auch dem gleichen Steuersatz zu unterwerfen.<sup>310</sup> *K. Vogel*<sup>311</sup> beschreibt die Wechselwirkungen zwischen den beiden Ausprägungen des Gerechtigkeitsproblems für die progressive Einkommensteuer anhand des nachfolgenden Beispiels:

A und B haben einen Marginalsteuersatz von 60, X hat einen Marginalsteuersatz von 20. Mindert sich die Leistungsfähigkeit des A um den Betrag p und kann er diesen Betrag z.B. als Verlust von seiner Steuerbemessungsgrundlage absetzen, so mindert sich seine Steuerpflicht um 0,6 p, während sie sich bei X im entsprechenden Fall nur um 0,2 p vermindern würde. Untersagt der Gesetzgeber den Abzug aus Gründen »vertikaler« Gerechtigkeit so ist die »horizontale« Gerechtigkeit gestört, die »vertikale« aber nicht verbessert, weil A höher besteuert wird, als es seiner Leistungsfähigkeit entspricht. Sein Marginalsteuersatz erhöht sich auf 60 + q während der des B bei 60 geblieben ist. Auch das Belastungsverhältnis zwischen A und X wird durch das Abzugsverbot nicht »gerechter«. War nämlich die Relation der Marginalsteuer von 60 zu 20 im Verhältnis zwischen A und X angemessen, so verändert sie sich durch das Abzugsverbot zu Lasten des A, der mit dem Marginalsteuersatz von 60 + q im Verhältnis zu X zu hoch besteuert wird.

Das Beispiel zeigt, daß »horizontale« und »vertikale« Steuergerechtigkeit eng aufeinander bezogen sind, daß sie aber nicht miteinander vermengt werden dürfen,<sup>312</sup> weil Fehler bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage eine falsche tarifliche Belastungsentscheidung zur Folge haben. *K. Vogel*<sup>313</sup> verdeutlicht dies anhand einer Modifikation seines Beispielsfalles, die davon ausgeht, daß es sich bei der Position p nicht um eine Minderung der Leistungsfähigkeit des A handelt, sondern um einen Abzug, der ein bestimmtes, von der Steuernorm bezwecktes Verhalten des A prämiert.<sup>314</sup> Im Verhältnis zu B, der diesen Verhaltenstatbestand nicht erfüllt, kann der Abzug durchaus gerechtfertigt sein. Erfüllt aber auch X den Verhaltenstatbestand, so verstößt der Abzug insofern gegen das Gebot der »vertikalen« Steuergerechtigkeit, als er sich für X nur in Höhe von 0,2 p, für A dagegen in Höhe von 0,6 p auswirkt. Dies gilt entsprechend für einen Zuschlag zur Steuerbemessungsgrundlage, der nicht

<sup>309</sup> *K. Vogel*, DSz 1975, S. 409 ff., 411.

<sup>310</sup> *K. Vogel*, aaO.; ihm folgend: *P. Kirchhof*, JZ 1979, S. 153 ff., 156; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 165; *J. Lang*, StuW 1990, S. 331 ff., 347 und erstmals auch das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß zur einkommensabhängige Kindergeldkürzung (BVerfGE 82, S. 60 ff., 89 f.).

<sup>311</sup> *K. Vogel*, aaO., S. 411 f.

<sup>312</sup> *K. Vogel*, aaO., S. 411.

<sup>313</sup> *K. Vogel*, aaO., S. 412.

<sup>314</sup> Vgl. zur Lenkungsfunktion der Steuer o. erster Teil, 1. Kap. B)I).



auf einer höheren Leistungsfähigkeit beruht, sondern aus anderen Gründen gewährt wird.<sup>315</sup>

Fehler dieser Art werden vermieden, wenn nach Maßgabe der Abschichtungsmethode<sup>316</sup> zwischen der Lastenausteilungs- und der Lenkungsfunktion der steuerlichen Belastung unterschieden und die Prämie für die Verwirklichung des Verhaltenstatbestandes nicht als progressionsabhängige Minderung der Bemessungsgrundlage, sondern als Abzug von der Steuerschuld gewährt wird.<sup>317</sup> Geht es dagegen nicht um die Prämierung gleichen Verhaltens, sondern um die bei der Lastenausteilungsnorm mangels einer Lenkungsfunktion oder eines Lenkungszieles<sup>318</sup> allein beachtliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, so rechtfertigt zunehmende Leistungsfähigkeit die Progression und gebietet fehlende Leistungsfähigkeit das Ausbleiben der Progression.<sup>319</sup> In diesem Fall bestätigt das auf die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage bezogene Gebot der »horizontalen« Steuergerechtigkeit als Voraussetzung für eine der »vertikalen« Steuergerechtigkeit entsprechenden Belastungsentscheidung, daß Fehler bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage durch einen Abzug von der Steuerschuld nicht mehr korrigiert werden können.<sup>320</sup> Das Bundesverfassungsgericht<sup>321</sup> hat diese Zusammenhänge erstmals in seiner Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung angesprochen. Es stellt ausdrücklich fest, daß »eine Durchbrechung der horizontalen Steuergerechtigkeit ... nicht mit dem Gedanken der vertikalen Steuergerechtigkeit legitimiert werden« kann. Andernfalls würde bei genügend hohem Einkommen jede steuerliche Ungleichbehandlung hingenommen und das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit außer Kraft gesetzt werden.<sup>322</sup>

*In der Unterscheidung zwischen »vertikaler« und »horizontaler« Steuergerechtigkeit wird deutlich, daß ein soziales, d.h. ein durch bedarfsgerechte Steuerverschonungen gekennzeichnetes Steuerrecht<sup>323</sup> als Gebot »horizontaler« Steuergerechtigkeit verstanden werden muß.* Es hat einen sehr viel sensibleren Bezug zur Verfassung, als das Gebot der »vertikalen« Steuergerechtigkeit.<sup>324</sup> Dieser unterschiedliche Verfassungsbezug ergibt sich daraus, daß es bei der »horizontalen« Steuergerechtigkeit um die grundlegende Unterscheidung zwischen dem steuerlich belastbaren, disponiblen und dem für den exi-

<sup>315</sup> K. Vogel, aaO.

<sup>316</sup> Vgl. den Verweis in FN 314.

<sup>317</sup> Vgl. dazu bereits o. zweiter Teil, I. Kap. C)III).

<sup>318</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung den Verweis in FN 314.

<sup>319</sup> Vgl. K. Vogel, aaO.

<sup>320</sup> Vgl. zur Kritik an der tariflichen Ausgestaltung des Grundfreibetrages o. zweiter Teil, I. Kap. C)III).

<sup>321</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff., 90.

<sup>322</sup> BVerfG, aaO.

<sup>323</sup> Vgl. zu diesem Verständnis o. erster Teil, I. Kap. B)II)2).

<sup>324</sup> P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 178 gibt dem Gesetzgeber bei der Bemessung des Steuersatzes einen größeren Gestaltungsspielraum, als bei der Definition des Besteuerungsgegenstandes, des Steuerobjekts und »erst recht« der steuerlichen Bemessungsgrundlage.

stanznotwendigen Bedarf zwingend erforderlichen und daher für Zwecke der Steuerzahlung indisponiblen Einkommen geht.<sup>325</sup> Dieser persönliche und der über familienrechtliche Beziehungen vermittelte Bedarf von unterhaltsberechtigten Angehörigen des Steuerpflichtigen unterfällt den besonderen Anforderungen des *personalen* Gleichheitsgebotes<sup>326</sup> und berührt den durch das ökonomische Existenzminimum vergegenständlichten Freiheitsanspruch der Menschenwürde.<sup>327</sup> Demgegenüber geht es bei der »vertikalen« Steuergerechtigkeit nur um die Belastung des nach »horizontalen« Gerechtigkeitsvorgaben disponiblen Einkommens. Verhältnismäßige Gleichheit i.S. »vertikaler« Steuergerechtigkeit betrifft den existenznotwendigen, persönlichen Bedarf nicht. Ihre Ausgestaltung kann deshalb weitgehend der *Sachgerechtigkeit* mathematischer Tarif-Formeln überantwortet bleiben.<sup>328</sup>

Die im Gegensatz zur *faktischen* Gleichheit des Sozialhilferechts *rechtliche* Gleichheit des Steuerrechts<sup>329</sup> hat also eine »horizontale« und eine »vertikale« Dimension. Sie kann, weil »vertikale« Steuergerechtigkeit an die Ergebnisse der »horizontalen« Steuergerechtigkeit anknüpft,<sup>330</sup> auch als zweistufige Gerechtigkeit bezeichnet werden, deren erste Stufe *näher* mit den *personalen* Gerechtigkeitsvorgaben der Verfassung verbunden ist als die zweite Stufe.

---

<sup>325</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1).

<sup>326</sup> Vgl. o. B)I).

<sup>327</sup> Vgl. o. B)II)2)a).

<sup>328</sup> Vgl. zu den freiheitsrechtlichen Anforderungen an die tarifliche Belastungsentscheidung u. 3. Kap. B)III)2)b); C)I).

<sup>329</sup> Vgl. o. B)II) bei FN 252.

<sup>330</sup> Gemäß § 2 Abs. 5 EStG bildet das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer.

## Zweites Kapitel

# Entfaltung eines freiheitsrechtlichen Ansatzes von Steuergerechtigkeit

Ein freiheitsrechtliches Verständnis von Steuergerechtigkeit findet seine Grundlage nicht nur im Ergebnis des im Lichte von Art. 1 GG angestellten Vergleichs zwischen der rechtlichen Gleichheit des Steuerrechts und der faktischen Gleichheit des Sozialhilferechts. Vielmehr prägt es den sozialen Rechtsstaat des Grundgesetzes in seiner Funktion als Steuerstaat mit eigenständigem verfassungsrechtlichem Anspruch.

### A) Die Freiheitsverantwortung des sozialen Rechtsstaats

Das heutige Verständnis von Steuergerechtigkeit wird durch die Verfassungsentscheidung für einen sozialen Rechtsstaat grundlegend vorbestimmt.<sup>1</sup> Der soziale Rechtsstaat trägt Mitverantwortung für die Freiheit des einzelnen. Dieser Aufgabe kann er wegen seiner weitgehenden Abhängigkeit vom Steueraufkommen aber nur dann gerecht werden, wenn er diese Freiheit als Bedingung für jede individuelle Leistung und somit als Voraussetzung für die (steuer-)staatliche Partizipation am Leistungserfolg des Bürgers respektiert: *der soziale Rechtsstaat trägt Mitverantwortung für die Freiheit des einzelnen und ist zugleich auf diese Freiheit angewiesen.*

In Anknüpfung an den liberalen Rechtsstaat des 19. Jahrhunderts hatte *E. Forsthoff*<sup>2</sup> eine Unterscheidung zwischen einer allein auf den Rechtsstaat bezogenen, durch »Ausgrenzung gesicherte(n) Freiheit« und einer allein auf den sozialen Staat bezogenen »Teilhabe als Recht und Anspruch« versucht.<sup>3</sup> Rechtsstaat und Sozialstaat waren für ihn »ihrer Intention nach ... Gegen-

---

<sup>1</sup> Zur Abhängigkeit des steuerlichen Belastungsmaßstabs vom grundsätzlichen Verständnis des Rechtsverhältnisses zwischen Bürger und Staat: *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, S. 297 ff. Zu der ebenfalls vom Staatsverständnis abhängigen, der Problematik gerechter Steuerlastverteilung aber vorgelagerten Frage nach der Rechtfertigung der Steuern: *K. Vogel*, *Der Staat* 25 (1986), S. 481 ff.

<sup>2</sup> *E. Forsthoff*, *VVDStRL* 12 (1954), S. 8 ff., 17; zu *Forsthoffs* Rechtsstaatsbegriff: *P. Badura*, *DÖV* 1966, S. 624 ff., 632; *R. Herzog*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Rdnr. VIII 30 zu Art. 20 GG; grundlegend zur Entwicklung des Rechtsstaatsbegriffs: *E.-W. Böckenförde*, *Entstehung und Wandel des Rechtsstaatsbegriffs*; *U. Scheuner*, *Die neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland*; *E. Benda*, *AöR* 101 (1976), S. 497 ff.

<sup>3</sup> *E. Forsthoff*, aaO., S. 19.

sätze«<sup>4</sup> und »auf der Verfassungsebene nicht verschmolzen«.<sup>5</sup> Diese Auffassung von *E. Forsthoff* konnte sich nicht durchsetzen, weil die Verfassungsentscheidung für den sozialen Rechtsstaat gegen ein liberal rechtsstaatliches Verständnis steht,<sup>6</sup> dem eine soziale Verantwortung des Staates mit einem dem Rechtsstaatsgebot ebenbürtigen Verfassungsrang fremd ist.<sup>7</sup> Bereits *O. Bachof*<sup>8</sup> hielt *Forsthoff* entgegen, »daß der Rechtsstaat als Staat materieller Gerechtigkeit auch ein Staat sozialer Gerechtigkeit sein muß« und nicht nur sein kann.<sup>9</sup> Die heute<sup>10</sup> herrschende Meinung betont die Wechselbeziehung zwischen der rechtsstaatlichen und der sozialstaatlichen Staatsfunktion. Sie sieht den sozialen Rechtsstaat als Sozialstaat, der sich in den »Verfahren, Formen und Grenzen des Rechtsstaates« verwirklicht und als Rechtsstaat, der dafür offen ist, »vom sozialen Zweck erfüllt und in Dienst genommen zu werden.«<sup>11</sup>

Weitgehendes Einvernehmen darüber, daß der »soziale Rechtsstaat« zu »ständiger Balance ... und Auflösung etwaiger Antinomien« zwingt,<sup>12</sup> geht nicht zu Lasten eines differenzierten Blicks auf die Bestandteile der Verfassungsaussage. Der rechtsstaatlichen Komponente wird nicht nur die Aufgabe zuteil, eine der Überforderung ausgesetzte soziale Zielbestimmung der Verfassung zu begrenzen,<sup>13</sup> vielmehr darf auch rechtsstaatliches Handeln nicht unsozial sein.<sup>14</sup> Diese *abwehrende Wirkung des Sozialstaatsgesetzes* tritt dann aber in der Auseinandersetzung um den Inhalt und die Geltungsweise der Verfassungsaussage fast vollständig hinter die Bemühungen um die Konkretisierung eines positiven, d.h. insbesondere durch Leistung zu erfüllenden Sozialstaatsgebotes zurück.<sup>15</sup> So geht eine wichtige Differenzierung verloren: Die gegen

<sup>4</sup> *E. Forsthoff*, aaO.

<sup>5</sup> *E. Forsthoff*, aaO., S. 29.

<sup>6</sup> *P. Badura*, Das Verwaltungsmonopol, S. 328; *ders.*, Verwaltungsrecht, S. 12, 16; *ders.*, DÖV 1966, S. 624 ff., 632; *ders.*, DÖV 1968, S. 446; *ders.*, SGB 1980, S. 1 ff.; *E. Benda*, Der soziale Rechtsstaat, S. 477 ff., 479; *K. Hesse*, Der Rechtsstaat, S. 557 ff., 565; *E. Schmidt-Aßmann*, Der Rechtsstaat, Rdnr. 20; *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 96.

<sup>7</sup> *H. F. Zacher*, aaO., Rdnr. 95; *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 2), S. 67.

<sup>8</sup> *O. Bachof*, VVDStRL 12 (1954), S. 37 ff., 44 (Hervorhebungen nur hier).

<sup>9</sup> Für *Forsthoff* (insbes. aaO., S. 32) war die Konstruktion eines im Rang unterhalb des verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsgebots möglichen Sozialstaats der Weg, um einen Widerspruch zwischen seinem bürgerlich liberalen Rechtsstaatsverständnis und dem sozialen Rechtsstaat des Grundgesetzes zu vermeiden; vgl. dazu u. II).

<sup>10</sup> Vgl. zur Entwicklung der Rechtsauffassungen: *H. F. Zacher*, Vierzig Jahre Sozialstaat, S. 19 ff., 26 ff.

<sup>11</sup> *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 96; ähnlich: *R. Herzog*, aaO. (FN 2), Rdnr. 33 f.; vgl. auch: *P. Badura*, Das Verwaltungsmonopol, S. 331, FN 73.

<sup>12</sup> *K. Stern*, Staatsrecht, Bd. 1, S. 922; *H. F. Zacher*, aaO., Rdnr. 95; *E. Schmidt-Aßmann*, aaO. (FN 6), Rdnr. 92 f.; *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 2), S. 71.

<sup>13</sup> *H. P. Ipsen*, Gebundene Sozialstaatlichkeit, S. 747 ff., 752; *R. Scholz*, Sozialstaat, S. 25.

<sup>14</sup> *H. F. Zacher*, aaO. (FN 6), Rdnr. 106; *ders.*, Sozialpolitik, S. 709 ff., 714; *R. Herzog*, aaO. (FN 2), Rdnr. 26; *E. Benda*, aaO. (FN 6), S. 541; *M. Spieker*, Legitimitätsprobleme, S. 229.

<sup>15</sup> Vgl. einstw. nur: *E.-W. Böckenförde*, Demokratie als Verfassungsprinzip, Rdnr. 97: »Das Prinzip des Sozialstaats ist nicht ... auf ausgrenzende Verbürgungen gerichtet, wie sie im Rechtsstaatsprinzip enthalten sind.«

einen unsozialen, d.h. gegen einen existenzbedrohenden Steuerzugriff gerichtete Sozialstaatsfunktion steht der *rechtsstaatlichen* Komponente des sozialen Rechtsstaats sehr viel näher, als die auf positive Leistung gerichtete Sozialstaatsfunktion, weil sie auf die Konkretisierung eines Abwehranspruchs gerichtet ist. Das begründet die *These*, daß soziales Steuerrecht in der Verfassung sicherer verankert ist, als soziales Leistungsrecht. Der nach dem Plan dieser Untersuchung<sup>16</sup> aus der Eigentümerfreiheit des Art. 14 GG zu entfaltende soziale Abwehranspruch des Steuerpflichtigen dient dem Schutz der vom Steuerpflichtigen selber erworbenen Dispositionsfreiheit über existenznotwendiges Einkommen und findet wichtige Vorgaben in der Mitverantwortung<sup>17</sup> des sozialen Rechtsstaats für die individuelle Freiheit.

### 1) Das Spektrum staatlicher Freiheitsverantwortung

Individuelle Freiheit ist vornehmster Ausdruck menschlicher Würde.<sup>18</sup> In ihrer grundrechtlichen Verbürgung als Abwehrrecht ist sie klassisches Schutzgut des materiellen Rechtsstaats<sup>19</sup> und erster Ausdruck staatlicher Freiheitsverantwortung.<sup>20</sup> Staatliche Freiheitsverantwortung kann aber wegen der in der Personallität des Menschen begründeten Freiheit<sup>21</sup> nur *Mitverantwortung* sein.<sup>22</sup> Der Staat kann bestehende Freiheit schützen, fehlende Freiheit i.S. von individueller Selbstbestimmung und Selbstverantwortung aber nicht gänzlich, sondern nur im Hinblick auf bestimmte Ausübungsvoraussetzungen verschaffen.<sup>23</sup> Mit dieser Einschränkung bzw. Klarstellung gilt, daß staatliche Freiheitsverant-

<sup>16</sup> Vgl. o. die Einleitung zum dritten Teil.

<sup>17</sup> Verantwortung wird im weiteren Verlauf der Untersuchung nicht i.S. von Rechenschaftspflicht oder nur Pflicht, sondern i.S. eines unterschiedlich abgestuften rechtlichen Sollens oder einer bloßen Zuständigkeit für eigenes vor allem auch privates Interesse an der Verwirklichung einer Zielsetzung verstanden (vgl. zur Begriffsbildung im allgemeinen und im juristischen Sprachgebrauch: *P. Saladin*, Verantwortung als Staatsprinzip; zur Entfaltung von Verantwortung als Strukturbaustein des modernen Staates: *R. Pitschas*, Verantwortungsverantwortung, insbes. S. 238 ff.).

<sup>18</sup> Vgl. o. I. Kap. B)II).

<sup>19</sup> Vgl. *U. Scheuner*, aaO. (FN 2), S. 229 ff., 231, 235, 249 f.; *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 2), S. 56 f.; *K. Stern*, aaO. (FN 12), S. 788 ff.; *E. Schmidt-Aßmann*, aaO. (FN 6), Rdnr. 31; *E. Benda*, aaO. (FN 6), S. 494; *R. Herzog*, aaO. (FN 2), Rdnr. VII 12; *K. Hesse*, Grundzüge, Rdnr. 204.

<sup>20</sup> Vgl. zu dem hier zugrundegelegten Verständnis von Verantwortung o. FN 17.

<sup>21</sup> Vgl. den Verweis in FN 18 und nochmals: *K. Stern*, Menschenwürde, S. 627 ff., 640.

<sup>22</sup> Vgl. *H. F. Zacher*, Verfassung und Sozialrecht, S. 67 ff., 70; *G. Dürig*, VVDStRL 30 (1972), S. 154 f.; *J. Isensee*, Gemeinwohl, Rdnr. 78: »Arbeitsteilige Verantwortung von Staat und Gesellschaft«; im krassen Gegensatz dazu steht der Staat der (angemäßen) totalen Verantwortung, der den privaten Charakter der Einzelexistenz aufhebt (vgl. *E. Forsthoff*, Der totale Staat, S. 42).

<sup>23</sup> Vgl. u.a. die Möglichkeiten zum Leistungsanreiz nach den Vorschriften des Bundessozialhilfegesetzes (o. erster Teil, 3. Kap. B)II)); die erziehungsrechtlichen Möglichkeiten nach der Kinder- und Jugendhilfe (aaO., C)I4)); die auf eine selbständige Lebensführung gerichteten Vorschriften des Arbeitsförderungsgesetzes (aaO., III)).

wortung wegen ihrer Bedeutung für die Würde des Menschen nicht nur abwehrrechtlich verstanden werden darf.<sup>24</sup>

Auch auf einer zweiten Stufe eröffnet sich eine Verbindung zwischen individueller und staatlicher Freiheitsverantwortung. Sie ruht in der Vielfalt der Beziehungen zwischen Individuum, Gesellschaft und Staat. Hier wird ein Geflecht wechselseitiger Abhängigkeiten deutlich, in dem individuelle Freiheit nicht als Freiheit eines isolierten, staatsfremden Individuums,<sup>25</sup> sondern als Freiheit verstanden werden muß, die ein »Wesenselement der freiheitlichen politischen Ordnung« ist.<sup>26</sup> Das ist die i.S. von Art. 2 Abs. 1 GG sozial gebundene Entfaltungsfreiheit,<sup>27</sup> die die »Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit« der Person betont, ohne ihren Eigenwert anzutasten.<sup>28</sup> Die Rechte anderer, die verfassungsmäßige Ordnung und das Sittengesetz sind Richtpunkte individueller und staatlich geordneter Verantwortung, Bedingungen freiheitlichen Zusammenlebens, die individuelle Freiheit nicht nur beschränken, sondern zu großem Teil erst ermöglichen.<sup>29</sup>

Diese Zusammenhänge gelten auch für die Dispositionsfreiheit über Geld. Staatliche Mitverantwortung und individuelle Eigenverantwortung treten hier als Bedingungen für den Erwerb realer Freiheitsvoraussetzungen<sup>30</sup> nicht nur in Form von staatlich gesetztem Recht, staatlicher Verantwortung für das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht<sup>31</sup> und für die Grundbedingungen des Marktes<sup>32</sup> neben die Rechtsunterworfenheit<sup>33</sup> des einzelnen und seine Verantwortungsbeurteilung zur Beachtung von Verkehrssitte und Handelsbrauch. Dispositionsfreiheit über Geld ist vielmehr in besonderem Maße in die Zusammenhänge zwischen der Besteuerung von Erwerbseinkommen und der (Transfer-)Leistung von Wirtschaftssubventionen und Sozialeinkommen eingebunden. Beschränkt wird ökonomische Dispositionsfreiheit durch jede steuerliche Belastung und nicht erst durch eine unzureichende Verschonung des für den exi-

<sup>24</sup> Vgl. zu den auf die Menschenwürde gestützten Mindestleistungspflichten des Staates o. 1. Kap. B)II)2) und zur Konkretisierung dieser leistungsrechtlichen Mitverantwortung u. B), C).

<sup>25</sup> BVerfGE 4, S. 7 ff., 15.

<sup>26</sup> U. Scheuner, aaO. (FN 2), S. 249; vgl. auch: E.-W. Böckenförde, aaO. (FN 2), S. 58.

<sup>27</sup> G. Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Rdnr. III 25 zu Art. 2 GG.

<sup>28</sup> BVerfGE aaO., S. 15 f.; dazu: D. Suhr, Der Staat 9 (1970), S. 67 ff., 84 f.

<sup>29</sup> Vgl. D. Suhr, Entfaltung der Menschen, insbes. S. 87 ff., 129 ff.; ders., EuGRZ 1984, S. 529 ff., 534 ff.

<sup>30</sup> Vgl. o. 1. Kap. B) II)2)b) bei FN 302.

<sup>31</sup> Vgl. zu den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts i.S. des Art. 109 Abs. 2 GG für den hier bedeutsamen Zusammenhang nur: P. Badura, Wachstumsvorsorge, S. 367 ff., 375 ff. R. Scholz, Grenzen staatlicher Aktivität, S. 113 ff., 116 ff.; R. Schmidt, Staatliche Verantwortung, Rdnr. 30.

<sup>32</sup> Zu der damit verbundenen sozialstaatlichen Problematik: H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff.

<sup>33</sup> Hier ist als besondere Ausprägung des Spektrums zwischen individueller Eigenverantwortung und staatlicher Mitverantwortung die »notwendige Bezogenheit von Autorität und Freiheit« i.S. von E.-W. Böckenförde (Die verfassungstheoretische Unterscheidung, S. 45) angesprochen.

stanznotwendigen Bedarf indisponiblen Einkommens.<sup>34</sup> Zwar betrifft das hier zu untersuchende Verhältnis zwischen sozialem Steuerrecht<sup>35</sup> und sozialem Leistungsrecht nur die faktischen und realen Freiheitsvoraussetzungen in Form derjenigen Geldmittel, die für den Erwerb körperlicher und sozialer Existenzgrundlagen unabdingbar sind. Doch ist es gerade das für die *Besteuerung* zur Verfügung stehende *disponible* Einkommen, mit dem der Sozialstaat seiner Mitverantwortung für die Freiheit des Bedürftigen gerecht wird. Diese Mitverantwortung besteht nicht nur als leistungsrechtliche Mitverantwortung gegenüber dem Bedürftigen, sondern auch als abwehrrechtlich auszugestaltende Verantwortung gegenüber dem Leistungsfähigen. Sie verlangt in einem Kernbereich den Schutz des für die körperliche und die soziale Existenz Unabdingbaren,<sup>36</sup> sodann einen Freiraum für die Verwendung derjenigen Mittel, die eine Erwerbsquelle erschließen und erhalten sollen<sup>37</sup> und schließlich den Schutz einer darüber hinausgehenden, durch disponibles Einkommen vergegenständlichten Freiheit vor einer nivellierenden Umverteilung.<sup>38</sup>

## II) Die besondere sozialstaatliche Freiheitsverantwortung

Der Sozialstaatsatz ist nach heute einhelliger Meinung<sup>39</sup> Verfassungsnorm mit verpflichtender Wirkung für alle Staatsgewalten.<sup>40</sup> Er ist »Konzentrat des normativen Wollens der Verfassung« nicht unverbindlicher Hinweis auf einen be-

<sup>34</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen *disponiblen*, für Zwecke der Steuerzahlung zur Verfügung stehendem Einkommen und dem für existenznotwendigen Bedarf *indisponiblen* Einkommen o. erster Teil, I. Kap. B)II).

<sup>35</sup> Vgl. zur Begriffsbestimmung o. erster Teil, I. Kap. B)II)2).

<sup>36</sup> Vgl. zum subjektiven Nettoprinzip o. erster Teil, I. Kap. B)II); zweiter Teil, I. Kap. A)I), A)II)3)b).

<sup>37</sup> Vgl. zum objektiven Nettoprinzip o. erster Teil, I. Kap. B)II); zweiter Teil, I. Kap. A)II)3)a).

<sup>38</sup> Vgl. zu dieser, im weiteren Verlauf der Untersuchung nicht zu vertiefenden Problematik: *H. F. Zacher*, DÖV 1970, S. 3 ff.; *ders.*, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 751; *P. Badura*, DÖV 1989, S. 491 ff., 495; *P. Kirchhof*, NJW 1987, S. 3217 ff., 3219 f.; *ders.*, StuW 1984, S. 297 ff., 305 ff.; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff., 308; *D. Birk*, JZ 1988, S. 820 ff.

<sup>39</sup> Vgl. zur Entwicklung der Auffassungen: *K. Stern*, aaO. (FN 12), S. 887 ff., sowie den systematischen Überblick bei *J. Isensee*, Subsidiaritätsprinzip, S. 191, FN 40.

<sup>40</sup> *P. Badura*, DÖV 1989, S. 491 ff., 493; *H. F. Zacher*, aaO. (FN 6), Rdnr. 106; *ders.*, AöR 93 (1968), S. 341 ff., 362 ff.; *J. Müller-Volbehr*, JZ 1984, S. 6 ff., 10; vgl. auch die grundlegenden Aussagen zur normativen Verbindlichkeit des Sozialstaatsatzes von: *O. Bachof*, aaO. (FN 8), S. 39 ff.; *E. Benda*, Industrielle Herrschaft, S. 52 f., 62, 65, 90; *ders.*, AöR 101 (1976), S. 497 ff., 517; *G. Wannagat*, Das Sozialrecht im sozialen Rechtsstaat, S. 55 f.; *D. Suhr*, Der Staat 9 (1970), S. 67 ff.; *U. Scheuner*, Staatszielbestimmungen, S. 325 ff., 338; *ders.*, Die neuere Entwicklung, S. 261; *K. H. Friauf*, DVBl. 1971, S. 674 ff., 676; *W. Martens*, VVDStRL 30 (1972), S. 7 ff., 32; *K. A. Schachtschneider*, Das Sozialprinzip, S. 35, 38; *H. Bley*, SGB 1974, S. 321 ff., 323; *D. Wiegand*, DVBl. 1974, S. 657, 658; *H. Ridder*, Die soziale Ordnung, S. 47; *P. Badura*, Der Staat 14 (1975), S. 17 ff., 29 ff.; *ders.*, SGB 1980, S. 1; *H. P. Ipsen*, Fragwürdiges, S. 39 ff., 41; *R. Scholz*, aaO. (FN 13), S. 22 f.; *J. Isensee*, Der Sozialstaat, S. 365 ff., 370; *ders.*, aaO. (FN 39), S. 191 f.; *K. Doehring*, Staatsrecht, S. 256 ff.; *K. Stern*, aaO. (FN 12); *H. P. Bull*, ZfSR 1988, S. 13 ff., 15.

reits vorhandenen Zustand,<sup>41</sup> sondern Entwicklungsauftrag in Form eines »verbindlichen Leitsatzes«.<sup>42</sup> Als »Verfassungsdirektive in Form eines Programmsatzes«<sup>43</sup> gibt der Sozialstaatsatz dem Gesetzgeber aber trotzdem kein »fertiges Rezept«<sup>44</sup> an die Hand. Er hat keinen in der Verfassung genau vorgegebenen Inhalt, den der Gesetzgeber nur noch erkennen und nachzeichnen muß.<sup>45</sup> Art. 20 Abs. 1 GG bestimmt zwar die gerechte Sozialordnung als Ziel, läßt aber für die Erreichung dieses Zieles sozialer Gerechtigkeit<sup>46</sup> »alle Wege offen«.<sup>47</sup> Die darin ausgedrückte Bindung mit einem »nur finalen Charakter«<sup>48</sup> ist Ausdruck eines Verständnisses, dem es auch auf die Betonung der Offenheit, Dynamik und Prozeßhaftigkeit des Sozialstaatsatzes als eines auf die Veränderung von Wirklichkeiten bezogenen und zugleich wirklichkeitsabhängigen Auftrags ankommt,<sup>49</sup> eines Verständnisses zudem, das die Konkretisierung dieses Auftrags dem Gesetzgeber überantwortet.<sup>50</sup> Das aber bedeutet, daß das Sozialstaatsprinzip für sich allein keine Grundlage individueller Rechte sein kann.<sup>51</sup> Seine Konkretisierungsbedürftigkeit durch einfaches Gesetz<sup>52</sup> unterscheidet es ganz grundlegend vom rechtsstaatlichen Abwehrenspruch, auf den sich der Rechtsunterworfenen unmittelbar berufen kann.

<sup>41</sup> H. F. Zacher, Sozialpolitik, S. 709.

<sup>42</sup> U. Scheuner, VVDStRL 11 (1954), S. 1 ff., 21; ders., aaO. (FN 2), S. 261 f.; ders., DÖV 1956, S. 65 f.

<sup>43</sup> P. Lerche, AöR 90 (1965), S. 341 ff., 346 ff., 348 f. unter Berufung auf H. F. Zacher, BayVBl. 1962, S. 257 ff., 261.

<sup>44</sup> H. F. Zacher, Sozialpolitik, S. 725.

<sup>45</sup> P. Lerche, aaO., S. 348 f.; P. Badura, SGB 1980, S. 1; K. A. Schachtschneider, aaO. (FN 40) S. 38.

<sup>46</sup> J. Isensee, Der Sozialstaat, S. 371; H. P. Bull, aaO. (FN 40), S. 20 ff; vgl. auch BVerfGE 35, S. 348 ff., 355 f.

<sup>47</sup> BVerfGE 22, S. 180 ff., 204; vgl. auch: 36, S. 73 ff., 84; P. Lerche, Verfassungsfragen, S. 13 f.: Das Sozialstaatsprinzip enthält »einen sich immer wieder neu aktualisierenden Auftrag an den Gesetzgeber ...«; R. Scholz, Öffentliche und Privatversicherung, S. 507 ff., 511: »permanenter Konkretisierungsauftrag«; ders., aaO. (FN 13), S. 24; D. Suhr, aaO. (FN 28), S. 92; E. Benda, aaO. (FN 2), S. 518: »methodisches Prinzip«.

<sup>48</sup> P. Badura, aaO. (FN 45).

<sup>49</sup> H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, RdNr. 61 ff.; ders., Vierzig Jahre Sozialstaat, S. 26 ff.; ders., VSSR 1979, S. 145 ff., 150 ff.; ders., Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 728 ff.; K. Stern, aaO. (FN 12), S. 881; R. Scholz, aaO. (FN 13), S. 24; E. Benda, Industrielle Herrschaft, S. 82.

<sup>50</sup> R. Scholz, aaO., S. 25 und die Nachw. in FN 42–50.

<sup>51</sup> H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, RdNr. 107; insoweit auch ständige Rspr., vgl. nur: BVerfGE 1, S. 97 ff., 100, 105; BSGE 10, S. 97 ff., 100; 27, S. 197 ff., 199; BAGE 14, S. 282 ff., 290.

<sup>52</sup> § 1 Abs. 1 SGB I etwa stellt das Recht des Sozialgesetzbuchs in den Dienst sozialer Gerechtigkeit und sozialer Sicherheit und nennt als einzelne Zielsetzungen die Sicherung eines menschenwürdigen Daseins, den Schutz und die Förderung der Familie, den Erwerb des Lebensunterhalts durch eine frei gewählte Tätigkeit und den Ausgleich besonderer Belastungen des Lebens auch durch Hilfe zur Selbsthilfe.



### 1) Kernaussagen des Sozialstaatsatzes für das ökonomische Existenzminimum

Die inhaltliche Offenheit und Konkretisierungsbedürftigkeit des Sozialstaatsatzes ist allerdings durch seine Verankerung in einem Koordinatensystem grundlegender Verfassungsaussagen begrenzt. Das objektivrechtliche Sozialstaatsprinzip, so *R. Scholz*,<sup>53</sup> aktualisiere die subjektiv-rechtlichen Grundrechtsgewährleistungen des Schutzes der Menschenwürde und des Rechts auf Leben und körperliche Unversehrtheit im äußersten Fall der Gefährdung des unabdingbaren Existenzminimums als Grundrecht auf soziale Leistung. Die Auffassung von *R. Scholz* ist Ausdruck der heute überwiegenden Meinung.<sup>54</sup> Sie wird nicht nur für eine leistungsrechtliche Interpretation des Sozialstaatsprinzips, insbesondere zur Begründung des sozialhilferechtlichen Anspruchs auf ein menschenwürdiges Existenzminimum in Anspruch genommen. Sie stützt auch die Forderung nach einer sozial gerechten steuerlichen Verschonung des existenznotwendigen Erwerbseinkommens.<sup>55</sup> In der neuesten Kindergeldentscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>56</sup> werden beide Forderungen sogar in ein und derselben Begründung auf »Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz« gestützt.

Daß durch diese leistungs- und abwehrrechtlich undifferenzierte Zusammenschau Gesichtspunkte verloren gehen, die für die verfassungsrechtliche Verankerung eines sozialen Steuerrechts in einem sozialstaatlich konkretisierten Abwehranspruch wichtig sind, wurde bereits erwähnt.<sup>57</sup> Diese Gesichtspunkte finden ihren Ursprung in einem Ansatz, mit dessen Hilfe *H. F. Zacher*<sup>58</sup> das Feld von Sachaussage und Geltungsanspruch des Sozialstaatsatzes erschlossen hat. Dieses sieht er von zwei, in enger Wechselbeziehung stehenden Dimensionen bestimmt: die eine reiche von der inhaltlich eindeutig bestimm- baren Normsubstanz zur vagen Grenze des Formelkompromisses, die andere vom Negativen (!), vom Verbot (!), zum Positiven, zum Befehl, zu verwirklichen und zu gestalten.<sup>59</sup> Mit dieser Unterscheidung zwischen negativem (unsozialem) und positivem (Leistungs-) Handeln<sup>60</sup> gelingt ihm eine Qualifizierung der Verfassungsaussage in Bezug auf Inhalt und Geltungskraft, die interpretatorisch keineswegs abschließend ist, die aber das »Verbot des unsozialen (Staats-) Handelns als das fundamentale *abwehrrechtliche* Element der Geltung des Sozialstaatsprinzips« vom positiven Auftrag der Verfassungsaussage trennt.<sup>61</sup>

<sup>53</sup> *R. Scholz*, aaO. (FN 13), S. 35.

<sup>54</sup> Vgl. o. I. Kap. B)II)2)a), FN 267.

<sup>55</sup> AaO.

<sup>56</sup> Vgl. zu *BVerfGE* 82, S. 60 ff., 85 o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III) und den Verweis o. I. Kap) A)II) in FN 216.

<sup>57</sup> Vgl. o. bei FN 14 ff.

<sup>58</sup> *H. F. Zacher*, Sozialpolitik, S. 706 ff.

<sup>59</sup> *H. F. Zacher*, aaO., S. 710.

<sup>60</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung bereits o. bei FN 14 ff.

<sup>61</sup> *H. F. Zacher*, aaO., S. 714.

Zachers Ansatz bestätigt den Versuch, soziales Steuerrecht in einem sozialstaatlich konkretisierten Abwehranspruch zu verankern. Seine Unterscheidung verdeutlicht, daß eine (im Wege verfassungsrechtlicher Normenkontrolle) sanktionierbare Bindung des Gesetzgebers grundsätzlich nur<sup>62</sup> über das Verbot des unsozialen Staatshandelns möglich ist, weil die gesetzgeberische Willensbildung als Voraussetzung für die Entfaltung der positiven, leistungsrechtlichen Seite des Sozialstaatsprinzips, nicht durch Richterspruch ersetzt werden kann.<sup>63</sup> Freilich bedarf auch das Verbot des unsozialen Staatshandelns eines verfassungsrechtlichen Bezuges,<sup>64</sup> vor allem dort, wo es den insbesondere durch Art. 1 GG gesicherten Bereich des absoluten Existenzminimums<sup>65</sup> verläßt. Diesen findet es aber in der für ein soziales Steuerrecht zu entfaltenden Eigentümerfreiheit sehr viel eher vorgegeben,<sup>66</sup> als dort, wo es um den *leistungsrechtlichen* Ausbau des Sozialstaats geht.

Die Unterscheidung zwischen einer positiven und einer negativen Dimension des Sozialstaatsatzes verdeutlicht Zusammenhänge, die *H. F. Zacher*<sup>67</sup> ohne ausdrückliche Anknüpfung an seine Gedanken aus dem Jahre 1961 zwanzig Jahre später mit dem für diese Untersuchung grundlegenden Problem der Alternativität zwischen Markteinkommen und Sozialeinkommen<sup>68</sup> umschrieben hat: der Aufgabe des Sozialrechts, aus den typischen Verhältnissen des Erwerbslebens abzuleiten, wann es gerechtfertigt ist, vom Erwerbseinkommen oder von der Verweisung auf ein Erwerbseinkommen auf ein Sozialeinkommen überzuwechseln. Für die Forderung nach einem sozialen Steuerrecht ist das die Frage nach den sozialstaatlichen Vorgaben zur Bestimmung der Schwelle zwischen der steuerlichen Verschonung von Erwerbseinkommen und der Leistung von Sozialeinkommen.

## 2) Das ökonomische Existenzminimum im Spannungsfeld zwischen staatlicher Mitverantwortung und individueller Eigenverantwortung

In der sozialverfassungsrechtlichen Literatur besteht Übereinstimmung, daß die Verantwortung des Gemeinwesens für die Sicherung der menschlichen Existenz sekundär bzw. subsidiär ist.<sup>69</sup> Zu Recht stützt sich diese Auffassung

<sup>62</sup> Bei *H. F. Zacher*, aaO., S. 715 heißt es an dieser Stelle »ausschließlich«. Das erscheint aber im Hinblick auf die (allerdings auch von ihm, aaO., S. 731, nicht allein auf den Sozialstaatsatz gestützte) Verpflichtung zur leistungsrechtlichen Gewährung eines menschenwürdigen Existenzminimums (vgl. o. 1. Kap. B)II)2a)) zu streng.

<sup>63</sup> *H. F. Zacher*, aaO., S. 715 f.; vgl. auch *P. Badura*, DÖV 1968, S. 446 ff., 448: »Gesetz als Instrument der Sozialgestaltung«; *R. Scholz*, aaO. (FN 13).

<sup>64</sup> *H. F. Zacher*, Sozialpolitik, S. 732.

<sup>65</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2a).

<sup>66</sup> Dazu u. 3. Kap.

<sup>67</sup> *H. F. Zacher*, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 715 ff., 748 ff.

<sup>68</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); 2. Kap. B)III)2) und hier 1. Kap. B)III).

<sup>69</sup> *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 28: »Primat der Selbstverantwortung«; *ders.*, Sozialpolitik, S. 739; *W. Bogs*, Grundfragen, S. 29; *D. Giese*, ZfS 1976, S. 1 ff.; *P. Trenk-Hinterberger*, ZfSH 1980, S. 46 ff., 51; *P. Badura*, Verwaltungsrecht, S. 16; *ders.*, DÖV 1966, S. 624, 625; *ders.*, DÖV 1968, S. 446 ff., 448; *ders.*, SGb 1980, S. 1 ff., 3; *ders.*, DÖV 1989,

vor allem auf die Wurzel menschlicher Freiheit in der personalen Würde<sup>70</sup> und erkennt, daß der Mensch primär ein Wesen bleibt, das in Freiheit für sich selber sorgt.<sup>71</sup> Dem entspricht die rechtsstaatliche Verfassung mit der Verpflichtung aller staatlichen Gewalt auf die Achtung und den Schutz der Menschenwürde und mit der grundrechtlichen Verbürgung von staatsausgrenzenden Freiheitsrechten. Staatliche *Verantwortung* oder *Mitverantwortung* wird also im Hinblick auf ökonomische Daseinsvoraussetzungen grundsätzlich erst dort und nur unter der Bedingung zum Thema, daß sich der einzelne trotz entsprechenden Bemühens nicht selber helfen kann.<sup>72</sup>

Dieses Thema hat zwei Schwerpunkte: das Maß bzw. die Ausgestaltung der Verantwortung des Gesetzgebers zur positiven Entfaltung des Sozialstaatsatzes als Voraussetzung (auch als mögliche Gefahr<sup>73</sup>) für individuelle Freiheit<sup>74</sup> und, eng damit verbunden, eine sozialstaatliche Grundrechtsinterpretation, die von der Erkenntnis geleitet wird, daß rechtliche Freiheitsverbürgung ohne reale Freiheitsvoraussetzungen weitgehend leerläuft.<sup>75</sup> Abwehrrechtlich, besonders im Zusammenhang mit der Forderung nach steuerlicher Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen, tritt das Sozialstaatsprinzip dagegen häufig in den minderen Rang einer bloßen Ergänzungsbegründung zu Art.

---

S. 491 ff., 493; R. Herzog, aaO. (FN 2), Rdnr. VIII 45-48 zu Art. 20 GG; O. Bachof, aaO. (FN 8), S. 73; U. Scheuner, aaO. (FN 2), S. 262; R. Scholz, aaO. (FN 13), S. 25 f., 36; K. Stern, aaO. (FN 12), S. 924 f., 931; ders., Menschenwürde, S. 627 ff., 640; J. Isensee, aaO. (FN 39), S. 268 f., 383; K. Doehring, Alternativen, S. 125 ff., 128; E. Benda, aaO. (FN 6), S. 544 f.; K. H. Friauf, aaO. (FN 40); P. Kirchhof, JZ 1982, S. 306 ff., 308 f.; Ch. Starck, DVBl. 1978, S. 937 ff.; M. Spiecker, Legitimitätsprobleme, S. 222 ff., 238 ff.; H.-H. Hartwich, Sozialstaatspostulat, S. 340 ff.; H.-H. Rupp, Die Unterscheidung, Rdnr. 51 ff.; W. Weber, Der Staat 4 (1965), S. 409 ff., 437; vgl. darüber hinaus die Ausführungen zum sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz (o. erster Teil, 3. Kap. B)II)) und die dort nachgewiesene Rechtsprechung.

<sup>70</sup> Vgl. o. I. Kap. B)II)2).

<sup>71</sup> H. F. Zacher, Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, S. 739.

<sup>72</sup> Vgl. nur zu den Leistungsvoraussetzungen der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. B)II).

<sup>73</sup> Zu Recht warnt R. Scholz (aaO., FN 13, S. 22) vor der Gefahr für die individuelle Freiheit, wenn sich die staatliche Sozialverantwortung einem »öffentlichen Sozialmonopol« nähert; ähnlich Ch. Starck, aaO. (FN 69), S. 939; M. Spiecker, aaO. (FN 69), S. 157 ff.; H.-H. Rupp, AöR 101 (1976), S. 161 ff., 180; vgl. auch o. I. Kap. B)II)2a) bei FN 279 f.

<sup>74</sup> Grundsätzlich zur sozialstaatlichen Verantwortung bzw. Mitverantwortung für die individuelle Freiheit: P. Badura, SGB, aaO. (FN 69): »die Eigeninitiative ... und individuelle Daseinsverantwortung aller – und die Chance der persönlichen Entfaltung aufgrund der Wahrnehmung einer sozialen Verantwortung durch den Staat«; ders., Verwaltungsrecht, S. 16; ders., DÖV 1966, aaO. (FN 69); ders., DÖV 1968, S. 446 f.; ders., Wachstumsvorsorge, S. 367 ff., 375; ders., DÖV 1989, aaO. (FN 69); H. F. Zacher, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 28; ders., Sozialpolitik, S. 739; ders., Vierzig Jahre Sozialstaat, S. 124; Ch. Starck, aaO. (FN 69), S. 939, 941; R. Scholz, aaO. (FN 13), S. 22, 36; K. Doehring, aaO. (FN 69), S. 133 ff.; E. Benda, aaO. (FN 69); W. Weber, aaO. (FN 69), S. 416.

<sup>75</sup> W. Martens, aaO. (FN 40), insbes. S. 11 f., 16 ff., 21 ff.; P. Häberle, VVDStRL 30 (1972), S. 43 ff., 66 ff., 95; H. P. Bull, aaO. (FN 40), S. 26 ff.; U. Scheuner, DÖV 1971, S. 505 ff.; H.-H. Rupp, aaO. (FN 69), Rdnr. 21 ff.; K.-J. Bieback, EuGRZ 1985, S. 657 ff.; K. Stern, FamRZ 1976, S. 129 ff.; D. Suhr, EuGRZ 1984, S. 529 ff., 537 ff.; H. F. Zacher, Das

I Abs. 1 GG.<sup>76</sup> Das zeigt sich vor allem darin, daß der Gesichtspunkt staatlicher Freiheitsverantwortung bzw. Mitverantwortung in diesem Zusammenhang grundsätzlich nicht zur Sprache kommt. Nur sehr allgemein, aber nicht im Zusammenhang mit der Forderung nach bedarfsgerechter Steuerver Schonung findet der abwehrrechtliche Gehalt des Sozialstaatsatzes im Verbot des unsozialen Staatshandelns<sup>77</sup> Ausdruck. Auch die Forderung, wohlfahrtsstaatliche Vergesellschaftung dürfe nicht so weit gehen, daß sie die Möglichkeit selbstverantwortlicher Daseinsgestaltung ausschließe,<sup>78</sup> daß die in den Grundrechten gewährleistete Freiheit durch den Sozialstaat ihrer Antriebe beraubt<sup>79</sup> und daß das »Recht auf Leistung ... verkürzt« werde,<sup>80</sup> bringt diesen abwehrrechtlichen Gehalt nur sehr allgemein zum Ausdruck.

Wie bereits erwähnt,<sup>81</sup> wird die verfassungsrechtliche Verankerung eines sozialen Steuerrechts erschwert, wenn die abwehrrechtliche Seite des Sozialstaatsatzes aus dem Blick gerät. Unerkannt bleibt dann nicht nur, daß der sozialstaatlich konkretisierbare Abwehrensanspruch im Gegensatz zum Leistungsanspruch unmittelbar Verfassungsrang hat. Vielmehr läßt die primär leistungsrechtliche Sicht staatlicher Freiheitsverantwortung den *Schutz* ihrer wichtigsten Prämisse bzw. Bedingung, nämlich die nach besten Kräften betätigte Eigenverantwortung des Leistungsempfängers als Voraussetzung für die Gewährung der Leistung außer Betracht.<sup>82</sup> Entscheidend für den eigenständigen Stellenwert eines sozialstaatlich konkretisierten Abwehrenspruchs ist, daß die nach Kräften betätigte Eigenverantwortung des Leistungsempfängers in seiner personalen Würde zwar grundlegend verankert und in Art. 1 Abs. 1 GG entsprechend geschützt ist, daß aber dieser Schutz auf das absolut Unabdingbare beschränkt bleibt.<sup>83</sup> Es fehlen ihm in Art. 1 GG die Elemente der Dynamik, Offenheit und Flexibilität des Sozialstaatsatzes<sup>84</sup> und damit die Perspektiven, ohne die freiheitliche Eigenverantwortung nicht entfaltet und nicht erwartet werden kann. Der Sozialstaatsatz zielt als objektivrechtliches Prinzip<sup>85</sup> auf die Verwirklichung der bedeutenden Forderung nach sozialer Sicherheit.<sup>86</sup>

---

soziale Staatsziel, Rdnr. 98 ff.; *P. Badura*, DÖV 1989, S. 491, 492; *ders.*, Staatsrecht, C 3; *Ch. Starck*, aaO. (FN 69), S. 943 f.; *R. Herzog*, aaO. (FN 2), Rdnr. VIII 49 f.; *E. Benda*, aaO. (FN 6), S. 511; *K. A. Schachtschneider*, aaO. (FN 40), S. 61 f.; *J. Lücke*, AöR 107 (1982), S. 15 ff.; *F. Henneke*, DÖV 1988, S. 768 ff.; *U. Karpen*, NJW 1988, S. 2512 ff.; *A. Bleckmann*, DVBl. 1988, S. 938 ff.; *K. Hesse*, aaO. (FN 19), Rdnr. 289.

<sup>76</sup> Vgl. o. 1. Kap., B)II)2)a) bei FN 273.

<sup>77</sup> Vgl. o. bei FN 14 ff., sowie o. 1).

<sup>78</sup> *P. Badura*, DÖV 1968, S. 446 ff., 448; ähnlich: *E. Benda*, aaO. (FN 6), S. 544 f.

<sup>79</sup> *Ch. Starck*, aaO. (FN 69), S. 937.

<sup>80</sup> *K. Doehring*, aaO. (FN 69), S. 128; vgl. auch: *P. Häberle*, aaO. (FN 75), S. 113.

<sup>81</sup> Vgl. o. bei FN 15 ff.

<sup>82</sup> Vgl. die Nachw. in FN 69.

<sup>83</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2)b).

<sup>84</sup> Vgl. dazu o. bei FN 49.

<sup>85</sup> Vgl. *H. F. Zacher*, Sozialpolitik, S. 732; *R. Scholz*, aaO. (FN 13).

<sup>86</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. A).

Sie ist mit differenzierter Auffächerung in verschiedene Bereiche des sozialen Leistungsrechts,<sup>87</sup> aber auch des an vorhandenen Bestand anknüpfenden internalisierenden Sozialrechts,<sup>88</sup> letztlich auf das gerichtet, was derjenige, der eigenes Erwerbseinkommen erzielt, üblicherweise bereits erfüllt: die im Sozialstaatssatz verankerte Grundannahme modernen Sozialrechts,<sup>89</sup> daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf angewiesen ist (!), den Lebensunterhalt für sich und für seine unterhaltsberechtigten Angehörigen *selber* zu verdienen.

Eine dergestalt betätigte Freiheitsverantwortung umfaßt die Bereitschaft zum Erwerbsrisiko<sup>90</sup> und zur Übernahme der für die Risikoabsicherung erforderlichen Vorsorgeaufwendungen.<sup>91</sup> Sie äußert sich auch in der infolge freiwilligen (!)<sup>92</sup> Erwerbs als Steuerzahlung getätigten und durch staatliche Umverteilung vermittelten Bereitschaft zur Übernahme von Verantwortung für andere. Staatliche Mitverantwortung ist insbesondere dort gefordert, wo es um den Schutz derjenigen ökonomischen Mindestvoraussetzungen geht, ohne die individuelle Eigenverantwortung in der soeben beschriebenen Form keinen Bestand haben kann. Dafür reicht es nicht aus, daß der Staat das Ergebnis eigenverantwortlichen Erwerbs in dem Umfang verschont, in dem er voraussetzungslos an den Bedürftigen leistet. Individuelle Eigenverantwortung kann vielmehr nur dann Bestand haben, wenn sich der Erwerbstätige nicht mit dem begnügen muß, was er auch ohne seine Verantwortungsbereitschaft bekäme. Diese Verantwortungsbereitschaft erweist sich als grundlegende Voraussetzung für die Beibehaltung der subsidiären bzw. sekundären Verantwortung des Staates für die Sicherung der individuellen Existenz.<sup>93</sup> Sie spielt eine wichtige Rolle bei der Bestimmung der Schwelle zwischen der steuerlichen Verschonung von Erwerbseinkommen und der Leistung von Sozialeinkommen und löst die Frage nach der Alternativität zwischen Markteinkommen und Sozialerwerbseinkommen<sup>94</sup> zugunsten des Markteinkommens.

In der Funktion des sozialen Rechtsstaats als Steuerstaat wird diese allgemeine Vorgabe weiter verdeutlicht.

---

<sup>87</sup> AaO., 2. Kap. A), B), C).

<sup>88</sup> AaO., 2. Kap. B)II).

<sup>89</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2) und zur Verankerung der Grundannahme im Sozialstaatssatz: *H. F. Zacher*, Das soziale Staatsziel, Rdnr. 28.

<sup>90</sup> Vgl. zu den einzelnen Problemfeldern dieser Gefährdung die Nachw. in FN 89.

<sup>91</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)II)1).

<sup>92</sup> Vgl. zur Ist- im Gegensatz zur Soll-Leistungsfähigkeit o. 1. Kap. B)II) bei FN 252; C) und grundlegend o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)5)b); zur steuerstaatlichen Entfaltung der Zusammenhänge zwischen staatlicher Freiheitsverantwortung und staatlicher Freiheitsabhängigkeit u. B)I), II).

<sup>93</sup> Vgl. o. bei FN 69.

<sup>94</sup> Vgl. den Verweis in FN 89.

## B) Die besondere Abhängigkeit des Sozialstaats von der Freiheit seiner Bürger

Das Grundgesetz setzt den Sozialstaat als Steuerstaat voraus<sup>95</sup> und begründet auf diese Weise eine unmittelbare Abhängigkeit der Leistungsfähigkeit des Staates von der Leistungsfähigkeit seiner Bürger. Die damit angesprochenen Zusammenhänge sind mit der Verknüpfung zwischen sozialstaatlichem Geben und steuerstaatlichem Nehmen nur ansatzweise beschrieben. Sie sind, über die monetäre Verbindung hinaus, Ausdruck einer die individuelle Freiheit sichernden Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft.<sup>96</sup>

### I) Die Bundesrepublik Deutschland als Steuerstaat

Der moderne Staat ist »Finanzstaat«, weil er sich zur Erfüllung seiner Aufgaben des Geldes bedient.<sup>97</sup> Auch die vom Staat erbrachte Sozialleistung ist überwiegend Geldleistung oder mit Geld erkaufte Sach- bzw. Dienstleistung.<sup>98</sup> Der Finanzstaat ist zugleich »Steuerstaat«, wenn er seinen Finanzbedarf im wesentlichen durch Steuern deckt.<sup>99</sup> Dem entspricht als Gegensatz zum Steuerstaat als Staatstyp<sup>100</sup> der Staat, der selber produziert. Der Steuerstaat beruht auf einer Trennung zwischen Staat und Wirtschaft, die den Staat sowohl von den unmittelbaren Produktionsentscheidungen als auch von der unmittelbaren Beteiligung am Produktionsertrag ausschließt.<sup>101</sup> Diese Trennung bezeichnet jedoch kein beziehungsloses Nebeneinander, das nur in der mittelbaren steuerlichen Beteiligung des Staates am Produktionsertrag eine Ausnahme findet. Vielmehr ist der Staat über die mittelbare Beteiligung am Produktionsertrag hinaus auch an den Produktionsentscheidungen mittelbar beteiligt.<sup>102</sup> der Staat ermöglicht und beeinflusst privates Wirtschaften durch die Garantie

<sup>95</sup> Dazu u. I)3), II).

<sup>96</sup> Dazu u. I)2).

<sup>97</sup> K. Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, Rdnr. 3 ff.; P. Kirchhof, JZ 1979, S. 153; ders., Staatliche Einnahmen, Rdnr. 7; G. F. Schuppert, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe, S. 691.

<sup>98</sup> Vgl. insbes. zu den Formen der Sozialhilfe o. erster Teil, 3. Kap. B)1). Ausnahmen gelten für internalisierendes Sozialrecht, soweit es auf die Normierung sozialer Rechtspflichten, etwa i.S. eines sozialen Miet- oder Arbeitsrechts beschränkt bleibt. Dazu i.e. o. erster Teil, 2. Kap. B).

<sup>99</sup> K. Vogel, aaO. (FN 97), Rdnr. 51–53; ders., Der Sozialstaat, S. 133 f.; ders., Der Staat 25 (1986), S. 481 ff., 498 f. (dort auch besonders zur Herkunft des Begriffs); P. Badura, Das Verwaltungsmonopol, S. 219, 305; ders., Verwaltungsrecht, S. 25; J. Isensee, Steuerstaat, S. 409; F. Kirchhof, DV 1988, S. 137; P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305.

<sup>100</sup> K. Vogel, aaO.; J. Isensee, aaO., S. 416.

<sup>101</sup> K. Vogel, aaO., Rdnr. 51–53; ders., Der Sozialstaat, S. 133 f.; ders., Der Staat 25 (1986), S. 481 ff., 498 f. (dort insbesondere auch zur Herkunft der Bezeichnung); P. Badura, Das Verwaltungsmonopol, S. 219, 305; ders., Verwaltungsrecht, S. 25; J. Isensee, Steuerstaat, S. 409; F. Kirchhof, DV 1988, S. 137; P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305; K. H. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DStJG 12 (1989), S. 3.

<sup>102</sup> Grundlegend zu den mittelbaren Einwirkungsmöglichkeiten des Staates: P. Kirchhof, Verwalten, insbes. S. 105 ff.; vgl. auch o. A) bei FN 30 ff.

einer sanktionsbewehrten Rechtsordnung, durch eine Infrastruktur von Marktbedingungen und durch ein vielfältiges Instrumentarium von Interventionsmitteln zur Wirtschaftsplanung und Wachstumsvorsorge.<sup>103</sup>

Die zweifache Ausnahme vom Grundsatz der Trennung zwischen Staat und Wirtschaft wird in denjenigen Begriffsbestimmungen des Steuerstaates deutlich, die dem Staat die Steuer nicht nur als Mittel zur Befriedigung seines Finanzbedarfs, sondern auch als (lenkendes) »Werkzeug der Sozial- und Wirtschaftspolitik« zuweisen.<sup>104</sup> Der Bezug auf den sozialstaatlichen Auftrag spricht eine Mitverantwortung,<sup>105</sup> im Bild der Trennung zwischen Staat und Wirtschaft<sup>106</sup> mittelbare Verantwortung des Staates an, die neben der unmittelbaren Verantwortung des einzelnen und der gesellschaftlichen Kräfte besteht. Diese Mitverantwortung findet ihre ersten normativen Grundlagen u.a. in der Verpflichtung des Staates auf die Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts,<sup>107</sup> in einer differenzierten Kompetenzordnung des Grundgesetzes<sup>108</sup> und, umfassend, aber nur sehr allgemein, in der verfassungsrechtlichen Zielvorgabe sozialer Gerechtigkeit.<sup>109</sup> Im Wirkungszusammenhang des Steuerstaates wird eine Wechselbeziehung zwischen Staat und Gesellschaft deutlich, die sich in einer vielfach beschriebenen Abhängigkeit des Steuerstaates von der Leistungsfähigkeit seiner Bürger äußert.<sup>110</sup> Damit verbunden ist die Mahnung, daß der Staat den steuerstaatlichen Prinzipien zuwiderhandelt und am Ende seine eigene Leistungsfähigkeit untergräbt, wenn er die wirtschaftliche Produktivität durch überspannte Reglementierung oder überhöhte Steuern lähmt.<sup>111</sup>

### 1) Freiheitliche Grundbedingungen im Steuerstaat

Marktwirtschaft<sup>112</sup> als Element des Steuerstaates<sup>113</sup> beruht auf der Freiheit der Marktteilnehmer. Die Berufsfreiheit, die freie Wahl des Arbeitsplatzes, die Gewerbe-, Vertrags- und Konsumfreiheit, vor allem aber die freie Dispositions-

<sup>103</sup> Vgl. *P. Badura*, Wachstumsvorsorge, S. 367 ff.; *H. F. Zacher*, aaO. (FN 67); *R. Scholz*, aaO. (FN 31), S. 127 ff.; *R. Schmidt*, aaO. (FN 31).

<sup>104</sup> *P. Badura*, Das Verwaltungsmonopol, S. 305; *ders.*, Verwaltungsrecht, S. 25; *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 45 ff., 53 ff. Grundlegend zur Unterscheidung zwischen der Lastenausteilungs- und der Lenkungsfunktion der Steuer o. erster Teil, 1. Kap. B1).

<sup>105</sup> Vgl. bereits o. A).

<sup>106</sup> Vgl. o. bei FN 101.

<sup>107</sup> Vgl. o. FN 31.

<sup>108</sup> *R. Schmidt*, aaO. (FN 31), Rdnr. 27 ff.

<sup>109</sup> Vgl. o. A)II)1).

<sup>110</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 97), Rdnr. 61; *ders.*, Der Sozialstaat, S. 134; *J. Isensee*, aaO. (FN 99); *ders.*, Der Sozialstaat, S. 388, 390; *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, S. 787, 788; *P. Badura*, Verwaltungsrecht, S. 25; *ders.*, DÖV 1968, S. 446, 447; *ders.*, DÖV 1989, S. 491 ff., 494; *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 2), S. 71; *P. Kirchhof*, JZ 1982, S. 305 ff.; *F. Kirchhof*, aaO. (FN 101), S. 138 f.; *R. Wendt*, DÖV 1988, S. 710 ff., 715; *E. Benda*, aaO. (FN 6), S. 530 f.; *K. Doehring*, aaO. (FN 69), S. 128.

<sup>111</sup> Vgl. aus der vorstehenden FN insbes. *K. Vogel* und *J. Isensee*.

<sup>112</sup> Zum juristischen Begriff: *R. Schmidt*, aaO. (FN 31), insbes. Rdnr. 12 ff.; zur sozialen Marktwirtschaft: *H. F. Zacher*, aaO. (FN 67); *ders.*, VSSR 1973/74, S. 97 ff.

<sup>113</sup> Vgl. o. I).

möglichkeit über Eigentum als Grundfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich<sup>114</sup> sind *Funktionsvoraussetzungen* der Marktmechanismen des Wettbewerbs, der Vermittlung von Angebot und Nachfrage über den Preis und der Gewinnentstehung. Sie sind zugleich Risikofaktoren für Machtkonzentrationen zu Lasten der Freiheit des Schwächeren, Bedingungen für wirtschaftliche Abhängigkeit, Gründe für große Wohlstandsunterschiede, aber auch Gefahren für den Verlust des eingesetzten Kapitals und der eingesetzten Arbeitskraft. Dem Staat obliegt Mitverantwortung<sup>115</sup> für die Funktionsvoraussetzungen und für die Risiken der Marktwirtschaft. Er prägt Marktwirtschaft als *soziale Marktwirtschaft*<sup>116</sup> und »verkürzt« auf diese Weise die den Steuerstaat konstituierende Trennung von Staat und Wirtschaft,<sup>117</sup> ohne diese Freiheitsvoraussetzung aufzuheben. Ihm kommt neben seiner Verantwortung für das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht<sup>118</sup> nicht nur die Aufgabe zu, wirtschaftliches Gewinn- und Machtstreben durch die Normen des internalisierenden, sozial durchwirkten Rechts,<sup>119</sup> etwa des sozialen Arbeitsrechts, in diejenigen Grenzen zu weisen, ohne die eine freiheitliche Entfaltung auch des Schwächeren bei gleichzeitiger Sicherheit der Arbeits- und Lebensbedingungen unmöglich ist. Vielmehr muß der Staat diese Bedingungen in einem Mindestmaß auch denjenigen garantieren, die den Regeln des Marktes aus Krankheits- oder Altersgründen oder deshalb nicht gewachsen sind, weil sich der Stärkere gegenüber dem Schwächeren durchgesetzt hat. Das verlangt soziale Lösungen und Hilfen, die nicht mehr auf den internalisierenden Schutz bestehender Freiheitsvoraussetzungen beschränkt bleiben können, bei denen die soziale Korrektur fehlender Freiheit vielmehr durch externalisierende Sozialleistungen, d.h. durch den unmittelbaren Einsatz von Geldmitteln erfolgen muß.<sup>120</sup>

Am Beispiel externalisierender Sozialleistungen wird das »Prinzip der Steuerfinanzierung«<sup>121</sup> als Grundelement des Steuerstaates in seiner freiheitsrechtlichen Bedeutung für die soziale Staatsaufgabe deutlich: marktwirtschaftliche Freiheit der Leistungsfähigen wird in diesen Fällen nicht in Form von rechtlichen, sondern in Form von finanziellen Beitrags- und Steuerlasten<sup>122</sup> zugunsten derer eingeschränkt, die nach den Regeln des externalisierenden Sozialrechts (versorgungs-)bedürftig sind oder werden können. Die steuerliche

<sup>114</sup> Dazu u. dritter Teil.

<sup>115</sup> Vgl. bereits o. A)I).

<sup>116</sup> Grundlegend *H. F. Zacher*, aaO. (FN 67), S. 715 ff.

<sup>117</sup> Vgl. o. I).

<sup>118</sup> Vgl. o. FN 31.

<sup>119</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen internalisierendem und externalisierendem Sozialrecht o. erster Teil, 2. Kap. B).

<sup>120</sup> Vgl. zu den Zusammenhängen und Überschneidungen zwischen internalisierendem und externalisierendem Sozialrecht o. erster Teil, 2. Kap. B)II).

<sup>121</sup> *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 49.

<sup>122</sup> Steuern i.S. der Theorie (!) des Steuerstaates sind auch (Sozialversicherungs-)Abgaben, die von Untergliederungen des Staates (z.B. öffentlich-rechtlichen Körperschaften) zugunsten eines engen Personenkreises (»gruppennützig«) erhoben werden (*K. Vogel*, aaO., FN 97, Rdnr. 63).



Belastung überträgt Risiken auf die große, staatlich repräsentierte Allgemeinheit, wo solche Risiken den an die Regeln der Gewinnerzielung und Kostendeckung gebundenen Marktteilnehmern nicht mehr als typische Marktrisiken einzelner Branchen mit internalisierender Korrekturmöglichkeit zugewiesen oder wo sie nicht allein von den beitragsfinanzierten Solidargemeinschaften der Versicherung und Versorgung getragen werden können. Durch die Steuer wird die Beziehung zwischen dem Belasteten, dem die Belastung auferlegenden Staat und dem Leistungsempfänger in höchstem Maß anonymisiert und von einem konkreten Zweckzusammenhang abstrahiert.<sup>123</sup> Die Entziehung von finanziellem Handlungspotential zugunsten der staatlichen Verfügung im Allgemeininteresse<sup>124</sup> verbunden mit der strikten Sonderung des staatlichen Gebens vom vorherigen Nehmen<sup>125</sup> verstellt zwar nicht den Blick auf die freiheitsbeschränkende Wirkung des steuerlichen Zugriffs, findet aber im Allgemeininteresse auch noch keine konkreten Vorgaben für die Ausgestaltung dieser Freiheitsbeschränkung.<sup>126</sup> Dennoch läßt sich die Erkenntnis, daß der Staat mit der Leistungsfähigkeit seiner Bürger als der Quelle seiner Finanzkraft behutsam umgehen muß,<sup>127</sup> für die Lösung des Problems der Alternativität zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung<sup>128</sup> freiheitsrechtlich präzisieren.

## 2) Der Steuerstaat als Ausprägung der Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft

Die Zusammenhänge zwischen den freiheitlichen Grundbedingungen im Steuerstaat lassen sich vor dem Hintergrund der verfassungstheoretischen Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft funktional veranschaulichen. Normative Absicherung finden die den Steuerstaat bestimmenden Zusammenhänge aber nur in der Verfassung.<sup>129</sup>

### a) Die Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft als funktionales Erklärungsmodell

Die *Unterscheidung* zwischen Staat und Gesellschaft gilt als konzeptionelle Voraussetzung für individuelle Freiheit und bezeichnet die Alternative zur *Identität* zwischen Staat und Gesellschaft im totalitären Staat.<sup>130</sup> Indes wird

<sup>123</sup> Grundlegend o. erster Teil, I. Kap. B)1).

<sup>124</sup> P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 11.

<sup>125</sup> P. Kirchhof, aaO., Rdnr. 49; ders., Jura 1983, S. 505, 506.

<sup>126</sup> Dazu u. 3. Kap.

<sup>127</sup> Vgl. o. bei FN 111.

<sup>128</sup> Vgl. o. A)II)2) m.w. Verweisen in FN 68.

<sup>129</sup> Vgl. u. 3). II).

<sup>130</sup> Grundlegend zur theoretischen Konzeption: E.-W. Böckenförde, Die verfassungstheoretische Unterscheidung, insbes. S. 31; K. Hesse, Bemerkungen, S. 484 ff., 491 f., 494 ff.; H.-H. Rupp, aaO. (FN 69), Rdnr. 27 f.; N. Luhmann, Grundrechte, S. 26 ff.; H. Ehmke, »Staat« und »Gesellschaft«, S. 23 ff.

die Vorstellung einer Trennung von Staat und Gesellschaft heutigem Staatsverständnis nicht gerecht, steht es doch mit dem vom Grundgesetz rezipierten Bekenntnis zur Demokratie und zum Sozialstaat gerade gegen eine solche Trennung.<sup>131</sup> Wird die Unterscheidung jedoch im Sinne eines Verhältnisses verstanden, in dem es um die konkrete und differenzierte »Zuordnung von Staat und Gesellschaft«<sup>132</sup> geht, so steht »Unterscheidung«<sup>133</sup> im Gegensatz zu »Trennung« als Gebot zur Zusammenschau von Wechselwirkungen<sup>134</sup> und Abhängigkeiten zwischen Staat und Gesellschaft. In diesem Sinne versteht *E.-W. Böckenförde*<sup>135</sup> den Staat im Anschluß an *H. Heller*<sup>136</sup> als »Organisation bzw. organisierte Wirkeinheit«, die gegenüber der Gesellschaft zwar organisatorisch verselbständigt, aber gerade als Organisation funktional auf die Gesellschaft bezogen ist.

Der Staat besteht als politische Entscheidungseinheit und Herrschaftsorganisation für die Gesellschaft.<sup>137</sup> In ihm ist politische Herrschafts- und Entscheidungsgewalt konzentriert und begrenzt, wobei der besondere freiheitssichernde Gehalt dieser Konzentration und Begrenzbarkeit gerade darin liegt, daß im Staat nicht das Gemeinwesen als ganzes, sondern nur bestimmte Funktionen organisiert sind.<sup>138</sup> Das bedeutet funktionale Differenzierung im Verhältnis zwischen Staat und Gesellschaft<sup>139</sup> und, im Hinblick auf das den Staat kennzeichnende Merkmal der »Organisation«, die Möglichkeit zur Potenzierung des Leistungseffekts.<sup>140</sup> Voraussetzung hierfür ist eine staatliche Organisation, die gegenüber der Gesellschaft so selbständig ist, daß der Staat »von außen« auf die Gesellschaft einwirken kann, daß er aber andererseits so eng mit ihr verbunden ist, daß er seine Funktion für die Gesellschaft und nicht als ein der Gesellschaft Fremder ausübt.<sup>141</sup> Die Elemente des Steuerstaates lassen

<sup>131</sup> Vgl. *K. Hesse*, Grundzüge, Rdnr. 11; *H. Ehmke*, aaO., S. 25 f.; *E. Benda*, aaO. (FN 6), S. 530 f.; *J. Isensee*, Subsidiaritätsprinzip, S. 150 und die Nachw. bei *E.-W. Böckenförde*, aaO. in FN 1.

<sup>132</sup> *K. Hesse*, aaO. (Hervorhebung nur hier).

<sup>133</sup> Mit »Vorbedacht« spricht *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 130), S. 8 »von der Unterscheidung anstatt von der Trennung ...« (Hervorhebung bei ihm); vgl. zu dieser, auf eine Wechselbeziehung abstellenden Sicht auch: *K. Hesse*, aaO.; *J. Isensee*, aaO. (FN 131), S. 154.

<sup>134</sup> *N. Luhmann*, aaO. (FN 130), S. 29: »Interdependenzen zwischen beiden ›Sphären‹«; *R. Scholz*, aaO. (FN 31), S. 114.

<sup>135</sup> *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 130), S. 24 mit Bezug auf *H. Heller*, Staatslehre, S. 228 ff.; vgl. auch: *K. Hesse*, Bemerkungen, S. 489; *ders.*, Grundzüge, aaO. (FN 131); *H. Klein*, Die Grundrechte, S. 8 f.

<sup>136</sup> *H. Heller*, aaO., S. 231: »Der Staat so wenig wie irgendeine andere Organisation »zerfällt« in Regierte und Regierende; denn nur in ihrer wirksamen Verbundenheit durch eine Ordnung bewirken beide das, was nicht nur dem Außenstehenden, sondern ihnen selbst als eine Wirkungseinheit entgegentritt.«

<sup>137</sup> *E.-W. Böckenförde*, aaO. (FN 130), Hervorhebung bei ihm).

<sup>138</sup> *E.-W. Böckenförde*, aaO., S. 29 f., 32.

<sup>139</sup> Vgl. *R. Scholz*, aaO. (FN 31), S. 113.

<sup>140</sup> Vgl. *H. Heller*, aaO. (FN 135), S. 232.

<sup>141</sup> *M. Drath*, Der Staat 5 (1966), S. 273 ff., 275.

sich als konkrete Ausprägungen dieser funktionalen Zusammenhänge be- greifen.

## b) Folgen für die freiheitlichen Grundbedingungen im Steuerstaat

Die für den Steuerstaat konstitutive Trennung zwischen Staat und Wirtschaft<sup>142</sup> ist Ausdruck der allgemeinen Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft.<sup>143</sup> Ihre besondere freiheitsrechtliche Bedeutung liegt nicht in der strikten Trennung zweier Sphären, sondern in einer Unterscheidung nach staatlichen und gesellschaftlichen bzw. privatwirtschaftlichen Funktionen. Funktional muß im Steuerstaat vor allem die staatliche Beschränkung auf eine nur mittelbare, d.h. *steuerliche* Beteiligung am Produktionsertrag und die gleichfalls nur mittelbare Einwirkung auf die privaten Produktionsentscheidungen<sup>144</sup> verstanden werden. Erst die funktionale Sicht zeigt, daß dem Bürger ein Optimum an unmittelbarer Ertrags- und Entscheidungszuständigkeit, ein Höchstmaß individueller Freiheit und zugleich soziale Sicherheit nicht unter der Bedingung erwächst, daß die staatliche Beteiligung möglichst gering und zurückhaltend bleibt. Nötig ist vielmehr, daß typisch staatliche und typisch gesellschaftliche bzw. privatwirtschaftliche Funktionen bzw. Verantwortungen<sup>145</sup> optimal aufeinander abgestimmt werden.<sup>146</sup> Dabei ist im Grundsatz davon auszugehen, daß staatliches Handeln das allgemeine Interesse wahren soll und auf (soziale) Gerechtigkeit verpflichtet ist, während die Wirtschaft im Streben nach Gewinn und Verlust den für sie passenden Maßstab für ›richtiges‹ Handeln findet.<sup>147</sup>

Damit ist mit verdeutlichender Vereinfachung angesprochen, was vor dem Hintergrund eines sehr allgemeinen Subsidiaritätsprinzips<sup>148</sup> in die Forderung gekleidet werden kann, daß Staatswirtschaft nicht tun soll, was Privatwirtschaft tun kann.<sup>149</sup> Weitere Präzisierung und freiheitsrechtliche Optimierung des Verhältnisses zwischen Staat und Gesellschaft ist mit dem Gebot der »Marktkonformität«<sup>150</sup> verbunden. Es verlangt, daß wirtschaftspolitische Maßnahmen, soweit sie erforderlich sind, die marktwirtschaftlichen Preis- und

<sup>142</sup> Vgl. o. bei FN 101.

<sup>143</sup> Vgl. *J. Isensee*, Steuerstaat, S. 417: »Der Steuerstaat setzt den Dualismus von Staat und Gesellschaft voraus«.

<sup>144</sup> Vgl. o. bei FN 102 sowie Staatliche Interventionen, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft, Dezember 1978, S. 16: »Funktionsgerechte Aufgabenverteilung« und S. 43: »Sicherung der Funktionsbedingungen der Marktwirtschaft«.

<sup>145</sup> Vgl. o. A).

<sup>146</sup> Vgl. *R. Scholz*, aaO. (FN 31), S. 114 f. ohne Bezug auf die steuerstaatliche Problematik.

<sup>147</sup> Vgl. zu dieser grundsätzlichen Gegenüberstellung: *K. Vogel*, aaO. (FN 97), Rdnr. 59; *ders.*, Der Sozialstaat, S. 135; *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 310; *H.-H. Rupp* aaO. (FN 69), Rdnr. 30 ff.

<sup>148</sup> Grundlegend: *J. Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht.

<sup>149</sup> So *H. F. Zacher*, aaO. (FN 67), S. 722 für die Abgrenzung des marktwirtschaftlichen vom administrativen Bereich.

<sup>150</sup> Dazu *H. F. Zacher*, aaO., S. 723.

Wettbewerbsregeln möglichst unangetastet lassen und daß Entscheidungen der am Wirtschaftsprozess Beteiligten nicht durch Zwang, sondern durch Information und Anreiz beeinflußt bzw. korrigiert werden sollen. In dieser Form ist freiheitsschonender staatlicher Einfluß auf den Markt mit der sozialen Prägung vorfindlicher Lebensordnungen durch internalisierendes Sozialrecht<sup>151</sup> funktional vergleichbar. Im besonderen Maße wird der Staat seiner durch den Sozialstaatsatz aufgegebenen Mitverantwortung für soziale Gerechtigkeit und individuelle Freiheit<sup>152</sup> mit Hilfe der Besteuerung gerecht. Sie ist in diesem Zusammenhang nicht allein Mittel zur Wirtschaftslenkung durch die Anreizwirkung verhaltensprämierender Verschonung. Vielmehr erlaubt sie die Korrektur von unsozialen Auswirkungen des Marktgeschehens mit (Geld-)Mitteln, die die freiheitskonstituierenden Marktmechanismen des Wettbewerbs, der Vermittlung von Angebot und Nachfrage über den Preis und der Gewinnentstehung weitgehend unberührt lassen.

Die steuerfinanzierte Transfer- bzw. Subventionsleistung ist das Mittel und zugleich der »Preis«, den der Markt für seinen freiheitlichen Fortbestand entrichtet.<sup>153</sup> Dieser »Preis«, d.h. die steuerliche Belastung ist indes nur vordergründig und in einem weiterhin sehr vereinfachten und nur auf die soziale Problematik bezogenen Bild eine allein vom sozial gerechten Verhalten der Marktteilnehmer abhängige Leistung. Zwar will Sozialpolitik letztlich nur, »was in der Gesellschaft nicht ›von selbst‹ geschieht«,<sup>154</sup> doch ist das, was als sozialstaatlich anzustrebender Standard für jedermann anzusehen ist, in sehr hohem Maße der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers überantwortet.<sup>155</sup> Diese Gestaltungsfreiheit findet ihre normativen Grundlagen im Sozialstaatsatz und ihre tatsächliche Basis in der Leistungsfähigkeit des Marktes. Ihre steuerstaatlichen Voraussetzungen sind in der Verfassung *dreifach* verankert: in den Bestimmungen der Finanzverfassung, in den Freiheitsrechten und im Sozialstaatsatz.

### 3) Die finanzverfassungsrechtliche Festlegung für den Steuerstaat

Die Finanzverfassung legt den Finanzstaat<sup>156</sup> als Steuerstaat fest.<sup>157</sup> Auch der Sozialstaat ist notwendig Steuerstaat; er ist es jedoch nicht ausschließlich, weil soziale Sicherheit nicht allein steuer-, sondern auch beitragsfinanziert ist.

<sup>151</sup> Vgl. dazu o. erster Teil, 2. Kap. B)I).

<sup>152</sup> Vgl. dazu o. A)II).

<sup>153</sup> Vgl. *K. H. Friauf*, aaO. (FN 101), S. 3 f.; der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft (aaO., FN 144), S. 17 spricht insoweit von einem »Prinzip der Trennung der Aufgabenbereiche«; dazu *H. F. Zacher*, aaO. (FN 67), S. 724.

<sup>154</sup> *H. F. Zacher*, aaO., S. 737.

<sup>155</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>156</sup> Vgl. o. bei FN 97.

<sup>157</sup> *K. Vogel*, aaO. (FN 97), Rdnr. 51, 69; *ders.*, Grundzüge, Rdnr. 43; *J. Isensee*, aaO. (FN 110), S. 420 f.; *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 43, 45 ff., 310, 320; *F. Kirchhof*, Finanzierung, Rdnr. 14; *H.-J. Papier*, aaO. (FN 110), S. 788; *BVerfGE* 78, S. 249 ff., 266 f.

## a) Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen

Die Finanzverfassung bildet ein Hauptfundament des Steuerstaates, weil sie als gesetzlich zu regelnde und zu verteilende Staatseinnahmen nur die Steuern erwähnt.<sup>158</sup> Auf Steuern ist sie auch begrenzt<sup>159</sup> und unter der Bedingung dieser Begrenzung steht die Ausgewogenheit der finanzverfassungsrechtlichen Vorschriften über die Verteilung des staatlichen Finanzaufkommens zwischen dem Bund und den Ländern.<sup>160</sup> Gegenstand der finanzverfassungsrechtlichen Regelungen ist ein Normbereich, der die bundesstaatliche Struktur und die Machtverteilung in der Bundesrepublik Deutschland grundlegend prägt.<sup>161</sup> Diese, den Gesamtstaat und die Gliedstaaten in ihrem Anteil am Gesamtertrag der Volkswirtschaft »sorgsam ausbalancierende Regelung«<sup>162</sup> gerät in Gefahr, wenn sich der Staat über die dem finanzverfassungsrechtlichen Ausgleich unterfallenden Steuern hinaus in erheblichem Maß aus nichtsteuerlichen, insbesondere aus parafiskalischen Sonderabgaben<sup>163</sup> finanziert. In diesem Sinne fordert und stützt die Finanzverfassung den Steuerstaat als Staat, der seinen allgemeinen Finanzbedarf vornehmlich aus Steuern deckt; zugleich beschränkt sie ihn in Grenzen enger Ausnahmen auf die Steuer als Haupteinnahmequelle.<sup>164</sup>

## b) Folgen für den steuer- und abgabenfinanzierten Sozialstaat

Die finanzverfassungsrechtliche Entscheidung für den Steuerstaat verweist auch den Sozialstaat auf die Steuer als Finanzierungsquelle.<sup>165</sup> Die Steuer ist Instrument zur Herstellung sozialer Gerechtigkeit, Mittel zum Ausgleich von Wohlstandsunterschieden<sup>166</sup> und zur Gewährung von Freiheitschancen. Sie er-

<sup>158</sup> K. Vogel, jew. aaO.; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 45; BVerfGE, aaO.; 82, S. 159 ff., 178.

<sup>159</sup> BVerfGE 55, S. 274 ff., 304.

<sup>160</sup> Vgl. K. Vogel, Grundzüge, Rdnr. 27 ff.; R. Wendt, Finanzhoheit, Rdnr. 48 ff.

<sup>161</sup> Vgl. BVerfGE, aaO. (FN 159), S. 301; 67, S. 256 ff., 285 f.; 78, S. 249 ff., 266 f.; K. Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, Rdnr. 70; ders., Grundzüge, Rdnr. 44 f.; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 224 ff.; J. Isensee, aaO. (FN 143), S. 426 ff.; R. Wendt, aaO., Rdnr. 17 f.

<sup>162</sup> BVerfGE 78, aaO., S. 266.

<sup>163</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben: K. Vogel, aaO. (FN 160), Rdnr. 43 ff.; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 221 ff.; F. Kirchhof, aaO. (FN 101), S. 142 ff.

<sup>164</sup> Vgl. die Nachw. in der vorstehenden FN sowie BVerfGE 55, aaO., insbes. S. 306 f.; 67, aaO., S. 275 ff.; 78, aaO., S. 266: »... nur ausnahmsweise, d.h. unter besonderen Voraussetzungen...«; BVerfGE 82, S. 159 ff., 181: die Sonderabgabe muß »gegenüber der Steuer die seltene Ausnahme« sein (Hervorhebung im Original); de lege lata nicht überzeugend ist die von R. Hendlar AöR 115 (1990), S. 577 ff., 607 f.) vorgebrachte Kritik, daß diese Begrenzung die staatliche Steuerungsfähigkeit beeinträchtigt.

<sup>165</sup> H.-J. Papier, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Rdnr. I 158 zu Art. 20 GG; ders., Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, S. 609 ff., 645 ff.

<sup>166</sup> J. Isensee, Steuerstaat, S. 432; vgl. auch: P. Kirchhof, JZ 1982, S. 305 ff.; K. Vogel, Der Sozialstaat, S. 1:3 ff.; F. Kirchhof, aaO. (FN 101), S. 139 f.

öffnet dem Gesetzgeber ein weites Handlungspotential, das nur durch die Verwendung ihres Ertrages im Allgemeininteresse begrenzt ist, und ist auf diese Weise wichtige (finanzielle und instrumentelle) Voraussetzung für die Erhaltung der dem Gesetzgeber durch den Sozialstaatsatz eröffneten Gestaltungsfreiheit.<sup>167</sup> Steuern sind aber nicht die einzige Finanzierungsquelle des Sozialstaats; er gewährt soziale Sicherheit zu großem Teil durch die überwiegend beitragsfinanzierte Sozialversicherung. Die sozialversicherungsrechtliche Solidarabgabe ist mit einem Aufkommen von 348 Mrd. DM im Jahre 1988 die wichtigste, außerhalb der Finanzverfassung erhobene Abgabe.<sup>168</sup> Mit Recht stellt *F. Kirchhof*<sup>169</sup> deshalb fest, daß das deutsche Finanzsystem nicht das eines »reinen Steuerstaates« ist. Die finanzverfassungsrechtliche Festlegung des Steuerstaates auf einen Staat, der seinen *allgemeinen Finanzbedarf* aus Steuern deckt,<sup>170</sup> wird davon aber nicht berührt;<sup>171</sup> sie wird lediglich hinsichtlich des Merkmals des *allgemeinen Finanzbedarfs* dahingehend abgegrenzt, daß andere als steuerliche Abgaben nur in engen Grenzen oder aufgrund besonderer Kompetenzen erhoben werden dürfen.<sup>172</sup> Dabei ist für das Bundesverfassungsgericht<sup>173</sup> entscheidend, daß Art. 74 Nr. 12 GG als »weitgefaßter »verfassungsrechtlicher Gattungsbegriff« zu verstehen« sei, der auch die Kompetenz zur Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen umfasse.<sup>174</sup> Sonderabgaben dagegen würden nicht aus einer eigenen Abgabenkompetenz erhoben, sondern unter Inanspruchnahme von Kompetenzen zur Regelung von Sachmaterien, die »ihrer Art nach nicht auf Abgabenerhebung bezogen« seien.<sup>175</sup> In der Literatur besteht trotz unterschiedlicher Auffassungen über die Einordnung der Sozialversicherungsbeiträge in das Sozialversicherungssystem<sup>176</sup> weitgehende Übereinstimmung darüber, daß sie von der Steuer als Gegenstand der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenz- und Ausgleichsordnung zu unterscheiden sind.<sup>177</sup> Dennoch bleibt ein mahrender Unterton in der von *F. Kirchhof*<sup>178</sup> formulierten Frage, ob der Sozialversicherungsbeitrag angesichts seiner Bedeutung neben der Steuer<sup>179</sup> nicht allmählich von einer Sonderlast in eine

<sup>167</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>168</sup> *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 272; das Aufkommen aus Steuern betrug im Jahre 1988 488 Mrd. DM (aaO., Rdnr. 45).

<sup>169</sup> *F. Kirchhof*, aaO. (FN 101), S. 144.

<sup>170</sup> Vgl. o. bei und in FN 99.

<sup>171</sup> Darin unterscheidet sich die Auffassung von *F. Kirchhof* ganz grundlegend von der Kritik *R. Henders* (aaO., FN 164) an der *finanzverfassungsrechtlich* begründeten restriktiven Zulassung nichtsteuerlicher Abgaben.

<sup>172</sup> Vgl. o. a).

<sup>173</sup> *BVerfGE* 75, S. 108 ff., 147 (Künstlersozialversicherung).

<sup>174</sup> aaO.; vgl. auch: *F. Kirchhof*, Finanzierung, Rdnr. 16 ff.; *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 267.

<sup>175</sup> *BVerfGE*, aaO.

<sup>176</sup> Vgl. die Nachw. bei *F. Kirchhof*, aaO. (FN 174), Rdnr. 16.

<sup>177</sup> *J. Isensee*, Umverteilung, insbes. S. 55 f., 57 ff.; *K. Vogel*, aaO. (FN 160), Rdnr. 47; *F. Kirchhof*, Finanzierung, aaO.; *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 273.

<sup>178</sup> *F. Kirchhof*, Finanzierung, Rdnr. 14.

<sup>179</sup> Vgl. o. FN 168.

Gemeinlast übergeht, dadurch mit der Steuer als allgemeinem Finanzierungsmittel konkurriert und den Steuerstaat so in einen Abgabenstaat überführt.

Für die finanzverfassungsrechtliche Verankerung des sozialen Steuerstaats bleibt festzuhalten, daß sie eine wichtige Grundlage für einen möglichst weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Verwirklichung seines sozialstaatlichen Auftrags bildet. *Insoweit ist der Sozialstaat notwendig Steuerstaat.*<sup>180</sup>

## II) Die freiheits- und sozialstaatliche Festlegung des Steuerstaates im Grundgesetz

Das Grundgesetz schützt die freiheitsrechtlichen Voraussetzungen des marktwirtschaftlichen Erwerbstrebens<sup>181</sup> und gebietet den Ausgleich der damit verbundenen sozialen Risiken. Dem *dient* der Steuerstaat.

### 1) Die freiheitsrechtliche Basis des Steuerstaates

Die den Steuerstaat konstituierende Trennung zwischen Staat und Wirtschaft bei gleichzeitiger staatlicher Beteiligung am privatwirtschaftlichen Ertrag<sup>182</sup> ist eine wichtige Voraussetzung für die Verwirklichung individueller Freiheit.<sup>183</sup> Das Grundgesetz schützt diese Freiheit *nicht* durch die Vorgabe einer bestimmten »Wirtschaftsverfassung«,<sup>184</sup> sondern »nur« auf der Basis einzelner Grundrechte. Bereits in seiner Investitionshilfe-Entscheidung des Jahres 1954 hat das Bundesverfassungsgericht<sup>185</sup> ausgesprochen, daß das Grundgesetz »weder die wirtschaftspolitische Neutralität der Regierungs- und Gesetzgebungsgewalt noch eine nur mit marktkonformen Mitteln zu steuernde »soziale Marktwirtschaft« garantiert.<sup>186</sup> Ausgehend von der »marktwirtschaftlichen Neutralität«<sup>187</sup> des Grundgesetzes spricht das Bundesverfassungsgericht<sup>188</sup> zwar von der »bestehende(n) Wirtschaftsverfassung«, die den »freien Wettbewerb der als Anbieter und Nachfrager auf dem Markt auftretenden Unternehmer als eines ihrer Grundprinzipien« enthält. Dennoch vermeidet es in der verfassungsrechtlichen Prüfung jede pauschale wirtschaftspolitische Präjudizie-

<sup>180</sup> Dazu noch u. II)2).

<sup>181</sup> Vgl. zu diesen Grundbedingungen o. I)1).

<sup>182</sup> Vgl. o. I).

<sup>183</sup> Vgl. o. I)2)a), b).

<sup>184</sup> Vgl. zum Begriff: P. Badura, *Wirtschaftsverwaltungsrecht*, S. 283 ff., 297; *ders.*, *Wirtschaftsverfassung*, S. 17 f.; *ders.*, *JuS* 1976, S. 205, 206 f..

<sup>185</sup> *BVerfGE* 4, S. 7 ff., 17 f., Urt. v. 20.7.1954.

<sup>186</sup> *BVerfGE*, aaO.; vgl. auch: 7, S. 377 ff., 400; 12, S. 341 ff., 347; 14, S. 263 ff., 275; und das Mitbestimmungsurteil v. 1.3.1979, *BVerfGE* 50, S. 290 ff., 336 f.; grundsätzlich zustimmend: R. Scholz, aaO. (FN 31), S. 116 ff.; *ders.*, *Entflechtung und Verfassung*, S. 85 ff.; P. Badura, *JuS* 1976, S. 208 f.; *ders.*, *AöR* 92 (1967), S. 382 ff.; H.-J. Papier, *Grundgesetz und Wirtschaftsordnung*, S. 609 ff.

<sup>187</sup> Grundlegend: *BVerfGE* 4, aaO. (FN 185), S. 18; 7, aaO. (FN 186).

<sup>188</sup> *BVerfGE* 32, S. 305 ff., 317; vgl. auch: 25, S. 1 ff., 23.

rung des Gesetzgebers, indem es eng bei der Auslegung jeweils einschlägiger Grundrechte bleibt:<sup>189</sup> besonders dem Eigentum, das dem Träger des Grundrechts »einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich ... sichern und ihm dadurch eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens ... ermöglichen« soll<sup>190</sup> und der Berufsfreiheit, die das »Verhalten der Unternehmer (im Wettbewerb« als Bestandteil der Berufsausübung umfaßt.<sup>191</sup> Im Mitbestimmungsurteil<sup>192</sup> gibt das Gericht dieser, den Schutz konkreter individueller Rechte dienenden Grundrechtsfunktion für die Frage der Verfassungsmäßigkeit wirtschaftsordnender Gesetze eindeutigen Vorrang zu Lasten eines objektivrechtlichen »institutionellen« Zusammenhangs der Wirtschaftsverfassung« oder eines »mehr als seine grundgesetzlichen Elemente gewährleistenden ›Ordnungs- und Schutzzusammenhangs der Grundrechte««. Aus dieser Rechtsprechung kann die Trennung bzw. Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft bzw. Wirtschaft<sup>193</sup> zwar nicht als eine den Steuerstaat bedingende objektivrechtliche bzw. institutionelle Vorgabe abgeleitet werden, sie kann und muß aber i.S. einer freiheitsrechtlich geprägten Neutralität<sup>194</sup> des Grundgesetzes verstanden werden. Die wirtschaftspolitische Neutralität des Grundgesetzes besagt zwar »nur«, daß sich der Verfassungsgeber nicht ausdrücklich für ein bestimmtes Wirtschaftssystem entschieden hat.<sup>195</sup> Dennoch ist dies nicht allein negative Voraussetzung dafür, daß der Gesetzgeber jede ihm sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik verfolgen kann, sofern er dabei das Grundgesetz beachtet.<sup>196</sup> Vielmehr enthält das Neutralitäts-Bekennnis noch »vor« seiner Funktion als Negativvoraussetzung im beschriebenen Sinn eine *positive*, pauschale Grundentscheidung der Verfassung für wirtschaftliche, durch einzelne Grundrechte konkretisierte Freiheit. R. Scholz<sup>197</sup> umschreibt diese Neutralität als »offenes System«, in dem Gestaltungsmöglichkeiten eines wirtschaftspolitisch aktiven Staates vorgesehen, aber begrenzt sind. Sie enden dort, wo der Umschlag in ein »geschlossenes« System einseitig liberalistischer oder einseitig zentralverwaltungswirtschaftlicher Prägung droht. Das sind Extreme, die eine auf funktionale Zuordnung ausgerichtete Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft<sup>198</sup> entweder durch eine vollständige Trennung der

<sup>189</sup> Dazu i.e.: R. Scholz, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Rdnr. 1 77 ff., 123, 136 ff. zu Art. 12 GG; R. Schmidt, aaO. (FN 31), Rdnr. 25.

<sup>190</sup> *BVerfGE* 50, aaO., S. 339; vgl. auch: *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 389; 31, S. 229 ff, 239 und u. 3. Kap. B)I)1).

<sup>191</sup> *BVerfGE* 32, aaO.; vgl. auch *BVerfGE* 7, aaO. (FN 186); 46, S. 120 ff., 137 f., sowie o. 1. Kap. A)I)2)b).

<sup>192</sup> *BVerfGE* 50, S. 290 ff., 337 f.

<sup>193</sup> Vgl. o. I)2).

<sup>194</sup> Dazu im Zusammenhang mit den Bedingungen rechtlicher Gleichheit bereits o. 1. Kap. B)II)1).

<sup>195</sup> *BVerfGE* 4, aaO., S. 18; 7, aaO.

<sup>196</sup> Vgl. die Nachw. in FN 186.

<sup>197</sup> R. Scholz, aaO. (FN 31), S. 118; *ders.*, aaO. (FN 189), Rdnr. 77; *ders.*, Entflechtung und Verfassung, S. 85 ff.

<sup>198</sup> Vgl. o. I)2)a).



beiden Sphären oder durch den vollständigen Verlust jeder Differenzierung verfehlen. Innerhalb dieses, durch das Neutralitätsgebot freiheitlich vorgeprägten offenen Systems sichern die Grundrechte konkrete Freiheiten wirtschaftlicher Betätigung i.S. von wirtschaftsverfassungsrechtlichen Grundgewährleistungen und bestätigen, daß der freie marktwirtschaftliche Wettbewerb »dem Grundsatz nach vorauszusetzen« ist.<sup>199</sup> Grundrechte und Rechtsstaatsprinzip gewährleisten, daß keine staatliche Aktivität »die prinzipielle Distanz zwischen Staat und Gesellschaft« aufheben darf.<sup>200</sup> In diesem Sinne wirken die Grundrechte nicht nur als individuelle, subjektive Abwehrrechte. Sie entfalten darüber hinaus »funktionstypische Wirkungen«,<sup>201</sup> in denen sich die jeweiligen Freiheiten über ihre Bedeutung für den einzelnen Grundrechtsträger hinaus aktualisieren und den Grundrechtsinhalt objektiv prägen.<sup>202</sup> Diese objektive Prägung ist weit entfernt vom Verständnis eines grundrechtlich festgeschriebenen »institutionellen Zusammenhangs der Wirtschaftsverfassung«, wie ihn das Bundesverfassungsgericht besonders im Mitbestimmungsurteil<sup>203</sup> deutlich abgelehnt hat. Vielmehr handelt es sich um die grundrechtsgeprägte Organisation von »freiheitlich-autonomen Handlungsalternative(n)« der Gesellschaft bzw. der Wirtschaft und um »funktionale Gewährleistungen für die privatwirtschaftlichen Initiativen und Prozesse«. <sup>204</sup> Diese Grundrechtswirkungen werden für die Berufsfreiheit, vor allem aber für das Eigentum als Gewährleistungen einer marktwirtschaftlich freiheitlichen, d.h. einer privatwirtschaftlichen Ordnung beschrieben.<sup>205</sup> Sie findet wichtige Voraussetzungen in einem Staat, der weitgehend auf eigene wirtschaftliche Betätigung verzichtet und seinen Finanzbedarf durch Partizipation am Gewinn, d.h. am Ergebnis des marktwirtschaftlichen Erwerbstrebens deckt. So gesehen ist die Steuer »Garant«<sup>206</sup> der marktwirtschaftlichen Freiheit; zumindest ist sie wichtige Voraussetzung<sup>207</sup> für eine mög-

<sup>199</sup> P. Badura, JuS 1976, S. 206 ff., 208, 211 nennt u.a. die Eigentumsgarantie, die Berufs- und Gewerbefreiheit und die Koalitionsfreiheit; vgl. i.e. ders., Wirtschaftsverwaltungsrecht, S. 283 ff., 304 ff.; ders., Wirtschaftsverfassung, S. 89 ff.; R. Scholz, aaO. (FN 189), Rdnr. 77 ff.; H. F. Zacher, Aufgaben einer Theorie, S. 63 ff., 95 ff.; H.-J. Papier, aaO. (FN 186), S. 614 ff.

<sup>200</sup> R. Scholz, aaO. (FN 31), S. 120.

<sup>201</sup> R. Scholz, aaO. (FN 189), Rdnr. 78; ders., Grenzen staatlicher Aktivität, S. 124; vgl. auch R. Schmidt, aaO. (FN 31).

<sup>202</sup> R. Scholz, aaO. (FN 189), Rdnr. 78.

<sup>203</sup> Vgl. o. FN 192.

<sup>204</sup> R. Scholz, aaO. (FN 189), Rdnr. 77; vgl. auch: ders., Grenzen staatlicher Aktivität, S. 124; ders., Entflechtung und Verfassung, S. 90 ff.; H. H. Rupp, AöR 101 (1976), S. 161 ff., 172: »Verbürgungen freiheitlich geordneter Lebensbereiche«.

<sup>205</sup> R. Scholz, jew. aaO.; W. Leisner, Sozialbindung, S. 224; ders., BB 1975, S. 1 ff., 3 ff.; P. Badura, JuS 1976, S. 210 f.; ders., Wirtschaftsverwaltungsrecht, S. 311 f.; ders., Wirtschaftsverfassung, S. 106 ff.; H. H. Rupp, Grundgesetz und »Wirtschaftsverfassung«, S. 20 ff., 27 ff.; H.-J. Papier, VVDStRL 35 (1977), S. 55 ff., 82 ff.; ders., aaO. (FN 186), S. 614 f.; R. Schmidt, aaO. (FN 31); H. C. F. Liesegang, Die verfassungsrechtliche Ordnung der Wirtschaft, S. 147 ff.

<sup>206</sup> J. Isensee, Steuerstaat, S. 417.

<sup>207</sup> Zur Steuerstaatlichkeit als Verfassungsvoraussetzung: K. Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, Rdnr. 72.

lichst effektive Entfaltung grundrechtlicher Freiheit im wirtschaftlichen Bereich. Grundrechtliche, insbesondere ökonomische Freiheit wird aber nicht nur durch eine zurückhaltende Form der Staatsfinanzierung ermöglicht und gewahrt; vielmehr muß der Staat einer umfassenden Verantwortung für die soziale Sicherung dieser Freiheit genügen.<sup>208</sup> Insoweit setzt der Sozialstaat den Steuerstaat voraus<sup>209</sup> und gibt ihm im Sozialstaatsatz eine zusätzliche verfassungsrechtliche Grundlage.

## 2) Die sozialstaatliche Basis des Steuerstaates

Die sozialstaatliche Verankerung des Steuerstaates im Grundgesetz ist nicht allein Konsequenz aus der Abhängigkeit seines Auftrags von seiner Finanzierung. Das zeigt die Möglichkeit, soziale Sicherheit auch durch beitragsfinanzierte Leistungen zu gewährleisten.<sup>210</sup> Diese Möglichkeit ist jedoch begrenzt, weil der sozialstaatliche Auftrag des Gesetzgebers auch den weitesten Rahmen eines durch Leistung und Gegenleistung umschriebenen Verhältnisses sprengt.<sup>211</sup> Zudem ist dieser Auftrag auch dort, wo er beispielsweise als Verantwortung des Staates für das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht<sup>212</sup> oder für ein menschenwürdiges Existenzminimum<sup>213</sup> verfassungsrechtlich mehr oder weniger deutlich vorformuliert ist, einer weitgehenden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers überantwortet.<sup>214</sup> Das begründet eine *quantitative und qualitative* Abhängigkeit des sozialen Staatszieles von der Steuer, weil nur sie gegenleistungsunabhängig und unabhängig von einem konkreten Zweck<sup>215</sup> erhoben werden kann und weil für die Verwendung ihres Ertrags eine weite, allein durch das Gemeinwohl begrenzte Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers eröffnet ist.<sup>216</sup> Die normative Verbindung des Sozialstaats mit dem Steuerstaat zeigt sich auch darin, daß der soziale Auftrag zum großen Teil erst aus der steuerstaatlich gewährleisteten Wirtschaftsfreiheit erwächst. Zu Recht stellt *K. Vogel*<sup>217</sup> fest, daß es für einen Staat ohne Privatwirtschaft, für einen Staat, in dem die politische Führung auch die wirtschaftlichen Entscheidungen trifft, die Alternative »sozial« oder »unsozial« nicht gibt. Sozialstaat und Steuerstaat sind über die gemeinsame Verantwortung des Staates für die Freiheit seiner Bürger miteinander verbunden und verwirklichen diese Verantwortung in gegenseitiger Abhängigkeit. Dabei schafft das Streben nach einer in der Menschenwürde angelegten und grundrechtlich garantierten Freiheit<sup>218</sup> sozialstaat-

<sup>208</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>209</sup> Vgl. o. I)3)b).

<sup>210</sup> AaO.

<sup>211</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>212</sup> Vgl. o. I)1) bei FN 31.

<sup>213</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2), u. 3. Kap. B)III).

<sup>214</sup> Vgl. o. A)I), II).

<sup>215</sup> Vgl. o. 1. Kap. A) bei FN 35 ff.

<sup>216</sup> Vgl. *Vogel/Walter*, Bonner Kommentar, (Zweitbearbeitung), Rdnr. 43 zu Art. 105 GG.

<sup>217</sup> *K. Vogel*, Der Sozialstaat, S. 133.

<sup>218</sup> Vgl. o. 1. Kap., B)II).

lichen Handlungsbedarf für die Bedingungen *und* für die (unsozialen) Folgen privatwirtschaftlicher Freiheit.<sup>219</sup> Die Steuerstaatlichkeit der Bundesrepublik Deutschland ist der von der Finanzverfassung vorausgesetzte und der im Dienst der Freiheitsrechte vorgezeichnete Weg zur Erfüllung des sozialstaatlichen Auftrags.

### C) *Folgerungen für einen freiheitsrechtlichen Ansatz von Steuergerechtigkeit*

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestätigt, daß der soziale Rechtsstaat Mitverantwortung für die individuelle Freiheit trägt<sup>220</sup> und daß er als Steuerstaat zugleich auf die Freiheit seiner Bürger angewiesen ist. Dieser Bedingungs Zusammenhang muß bei der Bestimmung der Schwelle zwischen der steuerlichen Verschonung von Erwerbseinkommen und der Leistung von Sozialeinkommen<sup>221</sup> beachtet werden.

#### I) *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip*

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip. Es knüpft die steuerliche Belastung an das Ergebnis eines freiwilligen Erwerbs, stellt also nicht auf eine potentielle bzw. Soll-Leistungsfähigkeit des einzelnen ab, sondern begnügt sich mit der Erfassung der tatsächlichen, d.h. der Ist-Leistungsfähigkeit.<sup>222</sup> Als Fähigkeit zur Steuerzahlung berücksichtigt sie in differenzierter Form die Umstände, unter denen die Erwerbsfreiheit betätigt wurde. Zwar bleibt ohne steuerliche Auswirkung, was in Form von mehr oder weniger großer individueller Erwerbsanstrengung nicht ohne weiteres in Geld beziffert und zuverlässig bewertet werden kann, doch werden die monetären *Grundbedingungen der Erwerbs- und Existenzfreiheit* im theoretischen Idealfall umfassend geschont:<sup>223</sup> erstere, indem das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung des objektiven Nettoprinzips diejenigen Aufwendungen von der steuerlichen Belastung ausnimmt, die für den Erwerb und die Sicherung der Einkommensquelle erforderlich sind;<sup>224</sup> letztere, indem der existenznotwendige Bedarf des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen steuerfrei bleibt.<sup>225</sup> Erst jenseits der für die objektiven und

---

<sup>219</sup> Vgl. o. I)1).

<sup>220</sup> Vgl. o. A).

<sup>221</sup> Vgl. den Verweis in FN 128.

<sup>222</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1) bei FN 264; o. 1. Kap. B)II) bei FN 252.

<sup>223</sup> Vgl. zu den Abweichungen de lege lata o. zweiter Teil, 2. Kap. A)III), B)III), D), sowie 3. Kap. und die Zusammenfassung zum zweiten Teil.

<sup>224</sup> Vgl. den Verweis in FN 37.

<sup>225</sup> AaO.

subjektiven Existenzgrundlagen indisponiblen monetären Freiheitsvoraussetzungen setzt eine progressiv zunehmende Belastung der darüber hinausgehenden, durch disponibles Einkommen vergegenständlichten Dispositionsfreiheit ein. Auch die mit der progressiven Besteuerung verbundene Zielsetzung verhältnismäßig gleicher Belastung hat eine freiheitsrechtliche Wurzel: sie zielt auf die Bewahrung der vorfindlichen, durch unterschiedliche Leistungsfähigkeit geprägten Freiheitsverteilung<sup>226</sup> und ist die notwendige und sachgerechte Konsequenz aus der Grundentscheidung für die Anknüpfung an eine Ist- und nicht an eine Soll-Leistungsfähigkeit. Als freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip korrespondiert das Leistungsfähigkeitsprinzip mit den tatsächlichen und den normativen Grundbedingungen des Steuerstaates.

## II) *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsmaßstab des sozialen Steuerstaates*

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist der Belastungsmaßstab des sozialen Steuerstaates. Es konkretisiert die Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft<sup>227</sup> in Form eines funktionalen Bindegliedes zwischen der gesellschaftlichen und der staatlichen Sphäre; es steht im Dienst höchster individueller Freiheit *und* Freiheitssicherung. In dieser Doppelfunktion unterscheidet sich das Leistungsfähigkeitsprinzip vom bloß freiheitsfordernden Äquivalenzprinzip liberalistischer Prägung,<sup>228</sup> das für eine deutliche *Trennung* zwischen Staat und Gesellschaft stand. Eine Trennung, die im Gegenleistungs- bzw. Entgeltcharakter der Steuer für frei in Anspruch genommene Staatsleistung zum Ausdruck kam und mit der staatlichen Verpflichtung zu sozialer Entlastung bzw. Verschonung ebenso schwer zu vereinbaren war, wie mit der Verpflichtung zur gegenleistungsunabhängigen Sozial(hilfe)leistung.<sup>229</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfüllt seine freiheitsbewahrende und freiheitssichernde Funktion, indem es mit den tatsächlichen und normativen Grundbedingungen des Steuerstaates korrespondiert: es ist auf eine mittelbare Beteiligung des Staates an *freiwilligem* Erwerb gerichtet und begründet so die *tatsächliche* Abhängigkeit des nicht selber wirtschaftenden, aber dennoch sozial (mit)verantwortlichen Sozialstaats<sup>230</sup> von der Leistungsfähigkeit und Leistungsbereitschaft seiner Bürger. Es überantwortet dem Staat den Ertrag dieser Beteiligung frei von jeder konkreten Zweckbindung und schafft auf diese Weise den finanziellen Fundus für die vom Sozialstaatsatz vorausgesetzte Gestaltungsfreiheit und Flexibilität des Gesetzgebers.<sup>231</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip setzt Eigenverantwortung, d.h. Erwerbsbereitschaft als Grundlage individueller Freiheit

<sup>226</sup> Vgl. den Verweis in FN 222.

<sup>227</sup> Vgl. o. B)I)2)a).

<sup>228</sup> Vgl. o. erster Teil, I. Kap. A)I)1).

<sup>229</sup> AaO.

<sup>230</sup> Vgl. o. A)II).

<sup>231</sup> Vgl. o. A)II) bei FN 50.

i.S. von ökonomischer Unabhängigkeit voraus und ermöglicht zugleich staatliche Mitverantwortung dort, wo eigenverantwortliches Erwerbsstreben unmöglich oder behindert ist. Auf diese Weise wird über das Leistungsfähigkeitsprinzip ein sensibles Gleichgewicht zwischen individueller Eigenverantwortung und staatlicher Mitverantwortung austariert, das für die Bestimmung der Schwelle zwischen steuerlicher Verschonung und sozialer Leistung grundlegende Bedeutung hat. Das Leistungsfähigkeitsprinzip muß als zugleich freiheitlich marktwirtschaftliches und soziales Besteuerungsprinzip ausgestaltet werden, um diesem funktionalen Anspruch gerecht zu werden. Wie die Steuerstaatlichkeit selber, so findet auch das Leistungsfähigkeitsprinzip eine wichtige *normative* Wurzel in der Finanzverfassung und im Sozialstaatsatz.<sup>232</sup> Der Aufgabe der Steuer, als hauptsächlicher Quelle für die Finanzierung *allgemeiner* Staatsaufgaben<sup>233</sup> entspricht das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsmaßstab, der die staatliche Verantwortung von jedem konkreten Zweckzusammenhang zwischen der steuerlichen Belastung und der Verwendung des Steuerertrags löst: das Leistungsfähigkeitsprinzip bemißt den Steueranspruch nicht anhand eines konkreten Zwecks, sondern allein nach Maßgabe der Fähigkeit zur Leistung. Daraus ergibt sich die normative Verwurzelung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Sozialstaatsatz und in den Freiheitsrechten: der sozialstaatliche Verfassungsauftrag setzt eine finanzielle Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers voraus, die ihm nur die nach der individuellen Leistungsfähigkeit bemessene Steuer eröffnet. Zugleich verwirklicht die Steuerbelastung nach dem Maßstab individueller Leistungsfähigkeit für sich selber eine zutiefst sozialstaatliche Zielsetzung. Sie umschreibt ein in der Menschenwürde verwurzelttes Freiheitspotential,<sup>234</sup> das sowohl die Fähigkeit zum eigenverantwortlichen Erwerb der existenznotwendigen Freiheitsvoraussetzungen (subjektive und objektive Leistungsfähigkeit<sup>235</sup>) als auch die durch disponibles Einkommen vergegenständlichte Dispositionsfreiheit umfaßt. Leistungsfähigkeit umschreibt also ein Spektrum, das von der Angewiesenheit auf finanzielle Mittel bis zur Fähigkeit zum Verzicht auf finanzielle Mittel reicht. Dabei ist die individuelle Fähigkeit zum Verzicht auf Erworbenes unabdingbare Voraussetzung für die Erfüllung des sozialstaatlichen Auftrags zur Leistung an den, der seiner Angewiesenheit auf finanzielle Mittel nicht aus eigener Kraft Rechnung tragen kann. Aus diesen Zusammenhängen wird deutlich, daß es ohne einen freiheitsrechtlich konkretisierten und auf das soziale Staatsziel abgestimmten Abwehranspruch des Leistungsfähigen<sup>236</sup> keine Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers zugunsten des Leistungsbedürftigen geben kann.

<sup>232</sup> Vgl. zur sozialstaatlichen Verankerung des Steuerstaates o. B)I)3)b), II)2) und zum Leistungsfähigkeitsprinzip die Auffassung von *K. Vogel*, o. I. Kap. bei FN 25 ff.

<sup>233</sup> Vgl. o. B)I)3)a).

<sup>234</sup> Vgl. o. I. Kap. B)II).

<sup>235</sup> Vgl. den Verweis in FN 37.

<sup>236</sup> Vgl. zu dieser abwehrrechtlichen Komponente des Sozialstaatsprinzips o. A) bei FN 14 ff.

## Art. 14 GG als freiheitsrechtliche Weichenstellung zwischen der steuerlichen Belastung und der sozialhilferechtlichen Leistung

Die Abhängigkeit des sozialen Steuerstaates von der Leistungsfähigkeit seiner Bürger ist in der Unterscheidung zwischen Staat und Gesellschaft angelegt<sup>1</sup> und findet ihre normativen Grundbedingungen in der finanzverfassungsrechtlichen, freiheitsrechtlichen und sozialstaatlichen Basis des steuerstaatlichen Prinzips.<sup>2</sup> Es fordert eine Ausgestaltung der steuerlichen Leistungspflicht, die dieser Abhängigkeit Rechnung trägt. Das ist jedoch nur möglich, wenn die Konkretisierung des Belastungsmaßstabs nicht als ein ausschließlich gleichheitsrechtliches Problem begriffen wird, das wegen des Fehlens differenzierbarer Zweck-Mittel-Relationen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner<sup>3</sup> auf die gesellschaftliche Sphäre beschränkt bleibt.<sup>4</sup> Erforderlich ist vielmehr ein Belastungsmaßstab, der dem Vorrang der individuellen vor der staatlichen Verantwortung für die ökonomischen Grundlagen der persönlichen Freiheit<sup>5</sup> gerecht wird. Die theoretische Konzeption des Leistungsfähigkeitsprinzips entspricht dieser Forderung,<sup>6</sup> doch bleibt es weitgehend, vor allem in der Entscheidungspraxis des Bundesverfassungsgerichts, auf seine besondere gleichheitsrechtliche Dimension beschränkt.<sup>7</sup> Allein mit dem Hinweis auf die normativen Grundbedingungen des sozialen Steuerstaates kann diesem Mangel nicht hinreichend Rechnung getragen werden: die finanzverfassungsrechtlichen, sozialstaatlichen und freiheitsrechtlichen Stützen des steuerstaatlichen Prinzips sind zwar sehr wichtige, aber nur grundsätzliche, objektivrechtliche Vorgaben für eine gerechte Steuerbelastung.

Entscheidende Hilfe für die Konkretisierung dieser Vorgaben bietet Art. 14 GG. Er bündelt und bestätigt die den sozialen Steuerstaat prägenden Zusammenhänge zwischen der gesellschaftlichen und der staatlichen Sphäre in der deutlichen Aussage eines Grundrechts. Art. 14 GG gibt der privatnützigen

---

<sup>1</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)I)2).

<sup>2</sup> AaO., B)I)3), B)II).

<sup>3</sup> Vgl. o. 1. Kap. A) bei FN 33 ff.

<sup>4</sup> Grundlegend zu den Problemen einer allein gleichheitsrechtlichen Sicht von Steuergerichtigkeit bereits aaO.

<sup>5</sup> Vgl. o. 2. Kap. A)I) bei FN 22 und A)II)2) bei FN 71 ff.

<sup>6</sup> AaO., C).

<sup>7</sup> Vgl. o. 1. Kap. A)I).

Befriedigung des existenznotwendigen Bedarfs aus selber verdientem Einkommen Vorrang vor der Abgabe zum »Wohle der Allgemeinheit«. Damit schafft Art. 14 GG das unabdingbare abwehrrechtliche Pendant zu der nur subsidiären bzw. sekundären Verantwortung des Gemeinwesens für die Existenzsicherung des einzelnen.<sup>8</sup> Die Grundannahme modernen Sozialrechts, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf verwiesen ist, den Lebensunterhalt für sich und seine Familie zu verdienen, findet in Art. 14 GG eine wichtige Stütze.

### A) Besteuerung und Eigentum, Meinungsstand und Kritik

In der rechtswissenschaftlichen Literatur<sup>9</sup> und, mit Einschränkungen, in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung,<sup>10</sup> ist heute anerkannt, daß die Besteuerung als hoheitlicher Eingriff an Art. 14 GG zu messen ist. Der Theorie

<sup>8</sup> Vgl. zu dieser Subsidiarität o. 2. Kap. A)II)2) bei FN 69 und zur abwehrrechtlichen Bedeutung des Sozialstaatsprinzips aaO., bei FN 14 ff.

<sup>9</sup> Vgl. aus der neuesten Literatur:

*P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 86 ff.; *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, S. 56 f.; *W. Leisner*, Eigentum, Rdnr. 129 ff.; aus der Literatur der achtziger Jahre: *K. H. Friauf*, DÖV 1980, S. 480 ff.; *P. Jungnickl*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 104 ff.; *Franz Klein*, BayVBl. 1980, S. 527 ff.; *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, S. 787 ff.; *U. Ramsauer*, Die faktischen Beeinträchtigungen, S. 141; *B. Schmidt-Bleibtreu*, BB 1980, S. 53 ff.; *B. Schmidt-Bleibtreu/H.-J. Schäfer*, DÖV 1980, S. 489 ff.; *W. R. Walz*, Steuergerechtigkeit, S. 146 ff.; *H.-H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981) S. 286 ff.; *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff.; *B. Pieroth*, Rückwirkung, S. 307 ff.; *H. Draschka*, Steuergesetzgebende Staatsgewalt, S. 87 ff.; *P. Kirchhof*, JZ 1982, S. 305 ff., 307 ff.; *W. Rübner*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, S. 349 ff.; *P. Saladin*, Grundrechte im Wandel, S. 144; *R. Scholz*, NVwZ 1982, S. 337 ff., 347 f.; *P. Badura*, Eigentum, S. 653 ff., 669 ff.; *P. Kirchhof*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, S. 33 ff., 41 ff.; *H.-J. Papier*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 156 ff.; *ders.*, Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, S. 609 ff., 646 ff.; *P. Kirchhof*, StuW 1984, S. 297 ff., 299 ff.; *A. v. Brünneck*, Die Eigentumsgarantie, S. 360 ff.; *B. O. Bryde*, in: *v. Münch*, GG, 3. Aufl., Art. 14, Rdnr. 23; *P. Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 ff.; *ders.*, Die Steuerwerte des Grundbesitzes, S. 58 ff.; *R. Wendt*, Eigentum und Gesetzgebung, S. 316 ff.; *G. F. Schuppert*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe, S. 691, 692 ff.; *P. Kirchhof*, Gutachten, S. F 9, F 14 ff.; *ders.*, JZ 1989, S. 453 ff.; *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DSStJG 12 (1989), S. 3 ff., 19 ff.; *R. Jüptner*, Leistungsfähigkeit, S. 50 ff.;

aus der Literatur der siebziger Jahre:

*K. H. Friauf*, JurA 1970, S. 299 ff.; *W. Leisner*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 77; *W. Rübner*, DVBl. 1970, S. 881 ff.; *H. Spanner*, StuW 1970, Sp. 377 ff., 392; *K. Vogel*, Verfassungsgericht und Steuerrecht, S. 49 ff., 65; *K. M. Meessen*, BB 1971, S. 928 ff.; *H. Sendler*, DÖV 1971, S. 16 ff., 22 f.; *K. Vogel/H. Walter*, in: *Bonner Kommentar*, GG, Art. 105, Rdnr. 139 ff. (Zweitbearbeitung); *K. H. Friauf*, Eigentumsgarantie, S. 428 ff.; *P. Badura*, Eigentum im Verfassungsrecht der Gegenwart, S. T 5 ff., T 29 ff.; *M. Kloepfer*, StuW 1972, S. 176 ff.; *W. Leisner*, Sozialbindung, S. 226 ff.; *W. Martens*, VVDStRL 30 (1972), S. 7 ff., 16; *H.-J. Papier*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff.; *P. Selmer*, Steuerinterventionismus, S. 295 ff.; *U. Scheuner*, Die überbetriebliche Ertragsbeteiligung, S. 45 f.; *K. Vogel*, Finanzverfassung, S. 37 ff.; *W. Weber*, Das Eigentum und seine Garantie, S. 316 ff., 335 f.; *P. Badura*, BayVBl. 1973, S. 1, 2; *E. Benda*, DSStZ 1973, S. 49 ff., 56 f.; *H. v. Bockelberg*, BB 1973, S. 669 ff.; *J. Isensee*, Umverteilung, S. 67 f.; *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 20 ff.;

von einer rechtlich unbegrenzten Finanzhoheit des Staates, wie sie in der Lehre vom Fiskalvorbehalt vor allem von *E. Forsthoff*<sup>11</sup> vertreten wurde, ist schon seit langem<sup>12</sup> eine eindeutige Absage erteilt worden.<sup>13</sup> Trotz vielfältiger Abweichungen in den Einzelheiten läßt sich das umfassende Spektrum der heute vertretenen Auffassungen<sup>14</sup> relativ klar systematisieren: Einigkeit besteht darüber, daß die Besteuerung nicht als Eingriff in das eigentumsrechtlich geschützte Rechtsgut »Geld«<sup>15</sup> verstanden werden darf, weil die Abgabenerhebung lediglich abstrakte Wertsommenverpflichtungen begründet.<sup>16</sup> Hinsichtlich des von der Besteuerung betroffenen und von Art. 14 GG geschützten Rechtsguts lassen sich vier besonders deutlich vertretene Meinungen unterscheiden und schlagwortartig bezeichnen: die von *K. H. Friauf*<sup>17</sup> begründete Theorie vom eigentumsrechtlichen Schutz eines durch die Besteuerung aufgelegten Wertopfers, die von *H.-J. Papier*<sup>18</sup> entwickelte Auffassung vom mittel-

---

*Friedrich Klein*, DÖV 1973, S. 433 ff.; *K. M. Meessen*, DÖV 1973, S. 812 ff., 815 ff.; *H.-J. Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte, S. 53 ff.; *ders.*, AöR 98 (1973), S. 528 ff., 556 ff.; *O. Kimminich*, Erweiterung des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffs?, Der Staat 14 (1975), S. 397 ff.; *ders.*, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 14, Rdnr. 57 ff. (Drittbearbeitung); *H. Rittstieg*, Eigentum, S. 403 ff.; *W.-R. Schenke*, Besteuerung und Eigentumsgarantie, S. 177 ff., 183 ff.; *K. H. Friauf*, StuW 1977, S. 59 ff.; *G. Scheipermeier*, Verfassungsorientiertes System, S. 73 ff.; *H. Spanner*, Grundrechtsschranken des Eigentums, S. 1 ff., 17 f.; *O. Kimminich*, JuS 1978, S. 217, 218 f.; *P. Kirchhof*, JZ 1979, S. 153 ff.;

aus der älteren Literatur:

*K. Roth*, Die öffentlichen Abgaben, insbes. S. 53 ff.; *G. Wacke*, Schankerlaubnissteuer, S. 8 ff.; *Ch. Bellstedt*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 123 ff.; *M. Imboden*, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung, S. 537 ff.; *H. R. Dißmann*, Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze; *J. Faehling*, Die Eigentumsgewährleistung, insbes. S. 45 ff., 98 ff.; *E. Benda*, Industrielle Herrschaft, S. 360; *Friedrich Klein*, StuW 1966, Sp. 433 ff.; *G. Wacke*, Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 1966/67, S. 75 ff., 102 f.; *K. H. Friauf*, BB 1967, S. 1345 ff.; *R. Schneider*, Rechtsnorm und Individualakt, VerwArch 58 (1967), S. 197 ff., 206 ff.; *K. Vogel*, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, JbFSt 1968/69, S. 225 ff., 231 f.; *W. Hoffmann (-Riem)*, Rechtsfragen der Währungsparität, S. 63 ff. und die Nachweise bei *P. Selmer*, aaO., insbes. S. 298 f., FN 18 f.

<sup>10</sup> Vgl. o. 1. Kap. A)I)2)a).

<sup>11</sup> *E. Forsthoff*, VVDStRL 12 (1954), S. 8 ff., 32; *ders.*, NJW 1955, S. 1249 ff.; vgl. auch: *K. M. Hettlage*, VVDStRL 14 (1956), S. 2 ff., 4 f.; *Ch. Bellstedt*, Verfassungsrechtliche Grenzen, insbes. S. 123 ff.

<sup>12</sup> Vgl. bereits *E. Huber*, DÖV 1956, S. 172: »... mindestens die Abgabenerhebung mit konfiskatorischer oder diskriminierender Tendenz ... muß ... als eine Verletzung des verfassungsmäßigen Eigentumsschutzes angesehen werden«.

<sup>13</sup> Stellvertretend für vielfältige Kritik: *J. Faehling*, Die Eigentumsgewährleistung, S. 14 f.; *P. Selmer*, Steuerinterventionismus, S. 295 ff.

<sup>14</sup> Vgl. o. FN 9.

<sup>15</sup> Vgl. zu dieser Auffassung insbes.: *Friedrich Klein*, aaO. (FN 9); *K. Roth*, Die öffentlichen Abgaben, S. 53 ff. und die Nachw. bei *P. Selmer*, aaO. (FN 13).

<sup>16</sup> Vgl. zur Kritik an der Enteignungstheorie besonders: *P. Selmer*, aaO. (FN 13), S. 303 f.; *H.-J. Papier*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 487 ff.; *W.-R. Schenke*, Besteuerung und Eigentumsgarantie, S. 183 ff., 192 ff.; *K. H. Friauf*, DÖV 1980 S. 480 ff., 487.

<sup>17</sup> *K. H. Friauf*, jew. aaO. (FN 9), dazu u. I).

<sup>18</sup> *H.-J. Papier*, jew. aaO. (FN 9), dazu u. II).



baren Vermögensschutz des Art. 14 GG, der auf die Wirkung der Verfassungsnorm als Institutsgarantie beschränkte Ansatz von W. Rüfner und P. Selmer<sup>19</sup> und die von P. Kirchhof<sup>20</sup> entfaltete Wirkung des Art. 14 GG als steuerrechtsleitendes Prinzip. Obwohl die genannten Theorien ein breites Spektrum der Problematik erfassen, bieten sie keine zufriedenstellende Lösung für einen eigentumsrechtlich begründeten Schutz gegen die Besteuerung von existenznotwendigem Arbeitseinkommen. Voraussetzung für einen solchen Schutz ist eine funktionsgerechte Sicht von »soziale(r) Sicherheit kraft ›Eigentums‹ i.S. von Einkommen«<sup>21</sup>, d.h. die Bereitschaft, den Eigentumsschutz nicht mehr nur als Sachgarantie zu verstehen.

### 1) Die Theorie vom eigentumsrechtlichen Schutz eines durch die Besteuerung auferlegten Wertopfers

Für K. H. Friauf<sup>22</sup> ist der eigentumsrechtliche Schutz gegen ein durch die Besteuerung auferlegten Wertopfers ein Ausweg aus der Unmöglichkeit, die in Form einer Geldwertforderung erhobene Steuerforderung als (entschädigungspflichtige) Enteignung konkreter Vermögensgegenstände zu begreifen.<sup>23</sup> Er findet die »eigentumsrechtliche Brücke«<sup>24</sup> zwischen den einzelnen, der Eigentumsgarantie unterfallenden Gegenständen des privaten Vermögens einerseits und der abstrakten Gesamtheit dieser Gegenstände (dem »Vermögen«) andererseits, in der Funktion des Art. 14 GG als »Eigentumswertschutz«, dessen Bedeutung sich im Enteignungsfall als Grundlage der Entschädigungspflicht nach Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG zeige.<sup>25</sup> Auf diese Weise gelangt K. H. Friauf zum Schutz des von Art. 14 GG neben dem Gebrauchswert des Vermögensgegenstandes umfaßten Tauschwertes, der als »Grundlage menschlicher Existenz und menschlicher Selbstentfaltung« von der Besteuerung betroffen sei.<sup>26</sup> Damit werde »das Vermögen selbst als Inbegriff aller in ihm zusammengefaßten Werte« mit in den Schutzbereich des Art. 14 GG einbezogen.<sup>27</sup> Diesen Schutz beschränkt K. H. Friauf nicht auf die Eigentumsgarantie als Institutsgarantie.

<sup>19</sup> W. Rüfner und P. Selmer, jew. aaO. (FN 9), dazu u. III).

<sup>20</sup> P. Kirchhof, jew. aaO. (FN 9), dazu u. IV).

<sup>21</sup> P. Badura, Eigentum im Verfassungsrecht der Gegenwart, S. T 5 ff., T 10.

<sup>22</sup> Vgl. zum Folgenden: K. H. Friauf, jew. aaO. (FN 9).

<sup>23</sup> K. H. Friauf, bes. JurA 1970, S. 299 ff., 304, sowie o. FN 15 f.

<sup>24</sup> K. H. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen, DSStJG 12 (1989), S. 3 ff., 22.

<sup>25</sup> K. H. Friauf, aaO., S. 23; ders., JurA 1970, S. 299 ff., 306 f.; ders., DÖV 1980, S. 480 ff., 488.

<sup>26</sup> K. H. Friauf, bes. JurA 1970, S. 299 ff., 307 f.

<sup>27</sup> K. H. Friauf, aaO., S. 308; im Ergebnis zustimmend (jew. FN 9): K. Roth; H. Sendler; W. Martens; P. Saladin; W. Rüfner (nicht ganz eindeutig in: Eigentumsgarantie, aaO., S. 351); E. Benda; H. Spanner, StuW 1970; O. Kimminich, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 14, Rdnr. 65; W. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen; Friedrich Klein; B. Schmidt-Bleibtreu, H. J. Schäfer.

Er dehnt ihn vielmehr auf die individuelle Rechtsstellungsgarantie aus,<sup>28</sup> wobei er sich jedoch mit einem »typologische(n) Ansatz«<sup>29</sup> begnügt: der Gesetzgeber müsse die »grundlegenden« Wertentscheidungen zugunsten des Privateigentums und seiner privatnützigen Verwendung respektieren.<sup>30</sup> Diese Grenze sei überschritten, wenn er die Nutzungsmöglichkeit des Eigentums ausschließe, indem er die Erträge bestimmter Vermögensgegenstände »nachhaltig vollständig oder bis auf einen relativ bescheidenen Rest« abschöpfe.<sup>31</sup>

Die Auffassung von *K. H. Friauf* begegnet mannigfacher Kritik, die sich vor allem gegen die Einbeziehung des Gesamtvermögens in den Schutzbereich des Art. 14 GG wendet.<sup>32</sup> Obwohl *K. H. Friauf*<sup>33</sup> Art. 14 GG nicht auf einen »globalen Vermögensschutz« i.S. von »Vermögen« als »Einzelform des Eigentums« ausdehnen will, muß er sich zu Recht entgegenhalten lassen, daß die Eigentumsgarantie als individuelle Rechtsstellungsgarantie<sup>34</sup> nur konkrete, rechtssatzmäßig geprägte Vermögensbestandteile umfassen kann.<sup>35</sup> Besonders problematisch ist jedoch die für *Friaufs* Theorie grundlegende Sicht der Eigentumsgarantie als Garantie des *Tauschwertes*, den Art. 14 GG sogar »in stärkerem Maß als den Gebrauchswert« schütze.<sup>36</sup> Diese Auffassung steht in deutlichem Gegensatz zum hohen Rang der abwehrrechtlich zu verteidigenden Bestands- bzw. Rechtsstellungsgarantie, wie er spätestens seit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur »NaBauskiesung«<sup>37</sup> im Verbot der Umdeu-

<sup>28</sup> *K. H. Friauf*, aaO. (FN 26), S. 314 f. und zur Institutsgarantie des Art. 14 GG einstw. nur *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 13 ff.

<sup>29</sup> *K. H. Friauf*, aaO., S. 318.

<sup>30</sup> So zuletzt in: Verfassungsrechtliche Anforderungen, DStJG 12 (1989), S. 3 ff., 24.

<sup>31</sup> *K. H. Friauf*, StuW 1977, S. 59 ff., 63.

<sup>32</sup> Vgl. besonders: *H.-J. Papier*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 150; *ders.*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 490; *ders.*, AöR 98 (1973), S. 528 ff., 532 f.; *ders.*, DVBl. 1980, S. 787 ff., 790; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 31, FN 108; *P. Selmer*, aaO. (FN 13), S. 306, 311 f.; *H. Rittstieg*, Eigentum, S. 382; *W.-R. Schenke*, aaO. (FN 16), S. 186 ff.; *U. Scheuner*, Die überbetriebliche Ertragsbeteiligung, S. 45; *B. O. Bryde*, aaO. (FN 9); *G. F. Schuppert*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe, S. 696 f., 700; *O. Kimminich*, Der Staat 14 (1975), S. 397 ff., 408; *ders.*, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 14, Rdnr. 65.

<sup>33</sup> *K. H. Friauf*, aaO. (FN 26), S. 306 mit ausdrücklicher Ablehnung anderer Auffassungen von *Th. Maunz*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Rdnr. 32 zu Art. 14 GG (Stand der Kommentierung 1969) und *D. Suhr*, Eigentumsinstitut, S. 33.

<sup>34</sup> Vgl. zu dieser Prämisse *K. H. Friauf* o. bei FN 28.

<sup>35</sup> Vgl. bereits *E. R. Huber*, AöR 23 (1933), S. 1 ff., 41, FN 77; *J. Faehling*, aaO. (FN 13), S. 47; *H.-J. Papier*, jew. aaO. (FN 32); *W.-R. Schenke*, aaO. (FN 16), S. 187; und ohne den besonderen steuerrechtlichen Zusammenhang: *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 13 f.; *W. Böhmer*, NJW 1988, S. 2561 ff., 2569; *R. Scholz*, NVwZ 1982, S. 337 ff., 340; *G. Schwerdfeger*, JuS 1983, S. 104, 105; *R. Wendt*, Eigentum, insbes. S. 12 ff., 36 ff., 62 f., 251; *B. O. Bryde*, in: *v. Münch*, GG, Art. 14, Rdnr. 12 ff., 23, 30; *R. Hendler*, DVBl. 1983, S. 874, 875; *BVerfGE* 45, S. 142 ff., 179; 51, S. 193 ff., 216 f.; 68, S. 193 ff., 222; 70, S. 278 ff., 285; 78, S. 58 ff., 71, 75.

<sup>36</sup> *K. H. Friauf*, aaO. (FN 26), S. 307.

<sup>37</sup> *BVerfGE* 58, S. 300 ff., 320, 323; seitdem ständige Rechtsprechung (E 70, S. 191 ff., 199 f.; 71, S. 137 ff., 143 f.; 72, S. 66 ff., 76; 74, S. 264 ff., 283; 78, S. 58 ff., 75); vgl. aber bereits: 24, S. 367 ff., 400.

tung einer rechtswidrigen Inhalts- und Schrankenbestimmung in eine entschädigungspflichtige Enteignung zum Ausdruck kommt.<sup>38</sup> Materiellrechtliche Grundlage dieses Verbots ist die besondere *freiheitsrechtliche* Bedeutung der Rechtsstellungsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG,<sup>39</sup> die in der Entschädigung des Abs. 3 Satz 2 *kein* qualitatives Äquivalent findet.<sup>40</sup> Die demgegenüber auf der Eigentumsgarantie als einer Tauschwertgarantie beruhende Auffassung von *K. H. Friauf* ließe sich auch nicht mit dem Argument begründen, daß die auf eine abstrakte Wertsummenverpflichtung gerichtete Besteuerung<sup>41</sup> nicht an einen Sach- bzw. Gebrauchswert des Geldes, sondern allein an den mit der Geldfunktion verbundenen Tauschwert gebunden ist.<sup>42</sup> Ein solcher Ansatz wäre deshalb verfehlt, weil der freiheitsrechtlich begründete Unterschied zwischen der Bestands- bzw. Rechtsstellungsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG und der Entschädigung nach Abs. 3 nicht den Unterschied zwischen Wert und Wertersatz meint: »Die Eigentumsgarantie ist nicht zunächst Sach-, sondern *Rechtsträgergarantie*«. <sup>43</sup> Durch den Bezug auf dieses »personenrecht-

<sup>38</sup> Zustimmend die ganz h.M.: *W. Böhmer*, aaO. (FN 35), S. 2563 ff.; *R. Scholz*, aaO. (FN 35), insbes. S. 347; *A. Schink*, DVBl. 1990, S. 1375 ff.; *A. Schmitt-Kammler*, NJW 1990, S. 2515 ff.; *F. Schoch*, Jura 1989, S. 113 ff.; *D. Dörr*, NJW 1988, S. 1049 ff.; *O. Kimminich*, NuR 1985, S. 1 ff.; *R. Hendler*, DVBl. 1983, S. 873 ff.; *J. Ipsen*, DVBl. 1983, S. 1029 ff.; *W. Leisner*, DVBl. 1983, S. 61 ff.; *J. Schwabe*, JZ 1983, S. 273 ff.; *G. Schwerdtfeger*, JuS 1983, S. 104 ff.; *L. Schulze-Osterloh*, NJW 1981, S. 2537 ff.

<sup>39</sup> Vgl. zur besonderen freiheitsrechtlichen Bedeutung des Art. 14 GG: *W. Böhmer*, aaO. S. 2562 f., 2568 ff.; *R. Scholz*, aaO., S. 337 f.; *F. Schoch*, aaO., S. 114; *G. Schwerdtfeger*, aaO., S. 105 und ohne den besonderen Zusammenhang mit der hier angesprochenen Abgrenzung: *G. Dürig*, Der Staat und die vermögenswerten öffentlich-rechtlichen Berechtigungen seiner Bürger, S. 30 ff.; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 5, T 23; *ders.*, BayVBl. 1973, S. 1; *ders.*, DÖV 1989, S. 491 ff., 495; *ders.*, Eigentum, S. 653 ff., 657; *K. H. Friauf*, Eigentumsgarantie, Leistung und Freiheit, S. 348 ff., 441.; *O. Issing*, »Kleineres Eigentum«, S. 12 f.; *E. Benda*, Industrielle Herrschaft, S. 310; *W. Geiger*, Eigentumsgarantie, S. 185 ff.; *H.-J. Papier*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 502; *ders.*, AöR 98 (1973), S. 528; *ders.*, VVDStRL 35 (1977), S. 81; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 1; *D. Suhr*, Eigentumsinstitut, S. 46 ff.; *R. Wendt*, Eigentum, S. 76 ff.; *P. Saladin*, Grundrechte im Wandel, S. 122, 391 ff.; *J. Meyer-Abich*, Der Schutzzweck, S. 58 ff.; *K. Hesse*, Grundzüge, Rdnr. 448; *B. O. Bryde*, aaO. (FN 35), Rdnr. 3; *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 21 f.; *ders.*, JZ 1979, S. 153 ff., 156; *ders.*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., 234; *ders.*, JZ 1982, S. 307, 308; *A. Kötten*, Eigentumspolitik, S. 173 ff., 176, 178;

*BVerfGE* 14, S. 288 ff., 293 f.; 24, S. 367 ff., 389, 400; 31, S. 229 ff., 239 f.; 40, S. 65 ff., 84; 42, S. 64 ff.; 77, S. 263 ff., 293; 50, S. 290 ff., 339; 51, S. 193 ff., 217 f.; 53, S. 257 ff., 290; 58, S. 137 ff., 146; 68, S. 193 ff., 222; 69, S. 272 ff., 300; 78, S. 58 ff., 72.

<sup>40</sup> *W. Böhmer*, aaO. (FN 35), S. 2563: »Wenn jeder Eigentumseingriff in Geld abgegolten werden könnte, wäre die Garantie nichts wert«; grundlegend: *R. Wendt*, aaO. (FN 39), S. 523 ff.;

<sup>41</sup> Vgl. o. bei FN 16.

<sup>42</sup> Vgl. zu dieser eigentumsrechtlichen Differenzierung: *H.-J. Papier*, AöR, aaO. (FN 39), S. 537 und allgemein zur Beschränkung des Geldes auf seine Tauschwertfunktion: *S. Simittis*, AcP 159 (1960/61), S. 406 ff., 414; *F. A. Mann*, Das Recht des Geldes, S. 25; *N. Luhmann*, Grundrechte als Institution, S. 111; *D. Suhr*, Geldordnung, S. 105 und aus neuester Sicht: *K. Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, Rdnr. 4, 10 ff. m.w.N.

<sup>43</sup> *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 400 (Hervorhebung nur hier); vgl. dazu zunächst: *W. Böhmer*, aaO. (FN 35), S. 2563; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 16 f.; *F. Schoch*, aaO. (FN 38), S. 114; *B. O. Bryde*, aaO. (FN 35), Rdnr. 3; *L. Schulze-Osterloh*, aaO. (FN 38).

liche«,<sup>44</sup> mit dem Merkmal der *Privatnützigkeit*<sup>45</sup> umschriebene Zuordnungsverhältnis, unterscheidet sich der Bestandsschutz des Eigentums »in der Hand des Eigentümers«<sup>46</sup> ganz grundlegend von der Entschädigungskonzeption, die dem Art. 153 WRV zugrundeliegt.<sup>47</sup> Die Theorie vom eigentumsrechtlichen Schutz eines durch die Besteuerung auferlegten Wertopfers überzeugt also nicht. Der unmittelbare Rekurs auf die Eigentumswertgarantie verstellt aber nicht nur jede Möglichkeit, die Rechtsstellungsgarantie gegen den steuerlichen Zugriff zu entfalten,<sup>48</sup> er überschreitet auch (zu schnell) die Schwelle (des Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG), jenseits derer die »grundlegende Wertentscheidung zugunsten des Privateigentums«<sup>49</sup> den steuerlichen Zugriff beschränken kann.

## II) Die Auffassung vom mittelbaren Vermögensschutz

Die von *H.-J. Papier* entfaltete und von *W.-R. Schenke* mit vertretene Theorie, die in ihrer Grundkonzeption bereits von *G. Wacke* und *J. Faehling* entworfen wurde, besagt, daß Art. 14 GG gegen den steuerlichen Zugriff auf das Vermögen nur mittelbar schützt.<sup>50</sup> Übereinstimmend mit der Auffassung von *K. H. Friauf*<sup>51</sup> wird die Steuer zwar als Belastung des Vermögens angesehen,<sup>52</sup> jedoch wird das Vermögen als solches nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG oder in eine dem primären Bestandsschutz nachgeordnete Tauschwertgarantie einbezogen.<sup>53</sup> Grundrechtsrelevant sei insoweit nur eine mit der Steuerbelastung gezielt oder ungezielt verbundene Auswirkung auf die Eigentümerfreiheit,<sup>54</sup> die in Form der Innehabung oder der Nutzung von Eigentum i.S. des

<sup>44</sup> *W. Böhmer*, aaO.

<sup>45</sup> Vgl. dazu einstw. nur: *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 13 ff.

<sup>46</sup> *BVerfGE* 24, aaO. (Hervorhebung nur hier).

<sup>47</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung: *BVerfGE* 24, aaO.; *P. Selmer*, aaO. (FN 13), S. 305 f.; *W. Böhmer*, aaO.; *E. Benda/K. Kreuzer*, ZfS 1974, S. 1 ff., 8; *H.-J. Papier*, AöR 98 (1973), S. 528 ff., 535 f.; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Rdnr. 9; *E. Stein*, Zur Wandlung des Eigentumsbegriffs, S. 503 ff., 509. Dazu noch u. B)1)2a).

<sup>48</sup> Dazu u. B).

<sup>49</sup> So aber (inkonsequent) *K. H. Friauf* o. bei FN 29 f.; problematisch vor dem Hintergrund seiner Theorie erscheint deshalb auch seine (*StuW* 1977, S. 63) ansonsten überzeugende Begrenzung des steuerlichen Zugriffs im »Vorfeld der Sachsubstanz« des Eigentums (gegenstandes ?).

<sup>50</sup> *H.-J. Papier*, jew. aaO. (FN 9); *W.-R. Schenke*, aaO. (FN 16), insbes. S. 190 ff.; *G. Wacke*, aaO. (FN 9); *J. Faehling*, aaO. (FN 13), S. 52 ff.; zustimmend: *U. Ramsauer*, Die faktischen Beeinträchtigungen, S. 141 f.; kritisch: *U. Scheuner*, aaO. (FN 19), S. 306 ff.

<sup>51</sup> Vgl. o. I).

<sup>52</sup> Vgl. bes. *H.-J. Papier*, *Der Staat*, aaO., S. 494.

<sup>53</sup> Vgl. o. I) bei FN 26 ff., 36 ff.

<sup>54</sup> *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, S. 787 ff., S. 790; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 157, 161; vgl. zur Grundrechtsrelevanz ungezielter Eingriffsakte im steuerrechtlichen Zusammenhang: *K. Vogel*, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, JbFSt 1968/69, S. 225 ff., 232; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 224 ff.; *K. H. Friauf*, *JurA* 1970, S. 299 f. und grundlegend zum allgemeinen Problem: *H. U. Gallwas*, Faktische Beeinträchtigungen, S. 21 ff.; *U. Ramsauer*, aaO. (FN 50).

Art. 14 GG betroffen sein könne.<sup>55</sup> Auswirkungen für einen allgemeinen Vermögensschutz ergeben sich nach dieser Theorie deshalb erst *mittelbar*, nämlich als Folge von eigentumsrechtlichen Beschränkungen der auf die ertragbringende Sachsubstanz bezogenen Bestands- oder der Nutzungsgarantie.

Dieser Ansatz hat gegenüber der von *K. H. Friauf* vertretenen Theorie vom eigentumsrechtlichen Schutz eines durch die Besteuerung auferlegten Wertopfers den entscheidenden Vorteil, daß er die Eigentumsgarantie nicht über den Schutz rechtssatzmäßig geprägter Vermögensbestandteile<sup>56</sup> hinaus in Anspruch nimmt. So wird die Reduzierung der Eigentumsgarantie auf eine bloße Vermögenswertgarantie vermieden und die Möglichkeit eröffnet, den steuerlichen Zugriff an den Kriterien der Privatnützigkeit und der Sozialpflichtigkeit des Eigentums zu messen. Dabei wird der Bestandsgarantie eine höhere Schutzfunktion zugemessen als der Nutzungsgarantie. Dementsprechend wird eine Steuer, die wie die Vermögensteuer an den »Eigentumsbestand« bzw. an die »Innehabung« von Eigentum anknüpfe als unzulässig erachtet, wenn sie die durch den »Substanzeingriff markierte Enteignungsschwelle« überschreite, wenn sie also nicht mehr aus dem tatsächlichen oder dem normalerweise zu erwartenden Vermögensertrag erbracht werden könne.<sup>57</sup> Einkommen als Ergebnis einer Eigentumsnutzung<sup>58</sup> wird demgegenüber als Bestandteil der weitergehend regel- und einschränkbareren Nutzungsgarantie des Art. 14 GG angesehen und könne daher in den Grenzen der Sozialpflichtigkeit entsprechender Eigentumsnutzung beschränkt werden.<sup>59</sup> Diese Grenzen würden überschritten, wenn die Privatnützigkeit des Eigentums als eines Elements der Sicherung personaler Freiheit nicht mehr gewährleistet, wenn also die gewinnbringende Nutzung für den Eigentümer ausgeschlossen sei.<sup>60</sup>

<sup>55</sup> *H.-J. Papier*, jew. aaO.; vergleichbar, aber nicht so deutlich: *W.-R. Schenke*, aaO., S. 199; *J. Faehling*, aaO., S. 94 f.

<sup>56</sup> *H.-J. Papier*, *Der Staat* 11 (1972), S. 483 ff., 490 f.; *ders.*, DVBl. 1980, S. 787 ff., 790; *W.-R. Schenke*, aaO., S. 190 ff.

<sup>57</sup> *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, S. 787 ff., 791; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 163; *ders.*, AöR 98 (1973), S. 528 ff., 557 ff.; ansatzweise auch in: *Der Staat* 11 (1972), S. 483 ff., 498 f.; *W.-R. Schenke*, aaO. (FN 9).

<sup>58</sup> *H.-J. Papier*, jew. aaO. nennt als Beispiele die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG), aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 13 EStG), aus Kapitalvermögen (§§ 2 Abs. 1 Nr. 5, 20 EStG) und aus Vermietung und Verpachtung (§§ 2 Abs. 1 Nr. 6, 21 EStG); ähnlich: *J. Faehling*, aaO. (FN 13), S. 49, 53 ff.

<sup>59</sup> Vgl. die Nachw. in FN 57.

<sup>60</sup> aaO. Die Entfaltung steuerlicher Zugriffsgrenzen aus der Bestands- bzw. Substanzgarantie und aus der Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums ist als Teil mehr oder weniger geschlossener Theorien nicht neu. Vgl. stellvertretend für viele der in FN 9 Genannten: *K. Roth*, S. 62 ff.; *J. Faehling*, S. 108 ff.; *Ch. Bellstedt*, S. 126 ff.; *P. Selmer*, aaO. (FN 13), S. 309 ff., 324 ff.; *K. Vogel*, *Steuerrecht und Wirtschaftslenkung*, S. 232 f.; *ders.*, *Finanzverfassung*, S. 40 ff.; *Friedrich Klein*, *StuW* 1966 Sp. 485 f.; *K. H. Friauf*, jew. aaO. (beachte aber in diesem Zusammenhang die in FN 49 erhobene Kritik an seiner Auffassung); *W. Rüter*; *P. Selmer*, S. 315 ff., 325 ff. (zu ihm noch u. III); *O. Kimminich*, bes. Rdnr. 64 ff.; *P. Kirchhof*, jew. aaO. (zu ihm noch u. IV); *B. Schmidt-Bleibtreu*, *H. J. Schäfer*, S. 492 ff.; *R. Scholz*, S. 338 ff.

Obwohl *H.-J. Papier*<sup>61</sup> den Ertrag der Theorie vom mittelbaren Vermögensschutz durch den zutreffenden Hinweis auf die »relative Bedeutungslosigkeit des Verhältnismäßigkeitsprinzips« für die Überprüfung des Steuerzugriffs einschränkt,<sup>62</sup> überzeugt sein dogmatisches Konzept. Es greift jedoch zu kurz, weil es Einkommen ausklammert, das *nicht* die »Frucht einer Eigentumsnutzung« ist.<sup>63</sup> Das hat zur Folge, daß die für ein soziales Steuerrecht<sup>64</sup> ganz entscheidende Problematik der Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger und selbständiger Arbeit, soweit sie ohne Nutzung von Eigentum i.S. des Art. 14 GG<sup>65</sup> ausgeübt wird, nach dieser Theorie keine eigentumsrechtliche Bedeutung erlangt.<sup>66</sup> Dem kann für Einkommen aus unselbständiger Arbeit nicht entgegengehalten werden, daß der Staat über die Lohnsteuer-Abzugspflicht des Arbeitgebers<sup>67</sup> auf eine dem Schutz des Art. 14 GG unterfallende (Lohn-)Forderung des Arbeitnehmers zugreift. Zu Recht stellt *H.-J. Papier*<sup>68</sup> insoweit fest, daß der Lohnsteuer-Abzug nur das formelle Erhebungsverfahren betrifft und nichts daran ändert, daß der Arbeitnehmer Steuerschuldner, d.h. Adressat einer Wertsummenverpflichtung<sup>69</sup> bleibt.<sup>70</sup>

### III) Ansätze zur Begrenzung des steuerlichen Zugriffs durch die Institutsgarantie des Art. 14 GG

Die vor allem von *W. Rüfner*<sup>71</sup> und *P. Selmer*<sup>72</sup> entwickelte Auffassung, daß der steuerliche Zugriff durch die Institutsgarantie des Art. 14 GG begrenzt wird,<sup>73</sup> knüpft an den objektivrechtlichen Kerngehalt des verfassungsrechtlichen Ei-

<sup>61</sup> *H.-J. Papier*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 168; *ders.*, DVBl. 1980, S. 787 ff., 792 f.

<sup>62</sup> Vgl. zu dieser Problematik, die ihren Grund in der fehlenden Zweck-Mittel-Relation der Lastenausteilungsnorm hat, bereits o. bei FN 3; soweit *H.-J. Papier* die Beschränkung auch auf die Lenkungsnorm bezieht, weil er die Unterscheidung zwischen »Finanz- und Ordnungssteuern« ablehnt (in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 169; DVBl., S. 789), muß seine Zurückhaltung nach der hier vertretenen Auffassung von der Notwendigkeit dieser Unterscheidung (vgl. zur Abschichtung von Rechtsfolgen: o. erster Teil, 1. Kap. B)I)) auf die Lastenausteilungsnorm beschränkt bleiben (vgl. auch *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 31 f.; *P. Selmer*, aaO. (FN 13), S. 308 und zur Lösung des Problems der Verhältnismäßigkeitsprüfung u. B)III)2).

<sup>63</sup> *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, S. 787 ff., 791; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 160; *ders.*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 507.

<sup>64</sup> Vgl. zum Begriff o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>65</sup> Vgl. o. bei FN 55 f.

<sup>66</sup> So *H.-J. Papier*, aaO., mit der Folgerung, daß die Besteuerung dieser Einkommen nur am Maßstab der Berufsausübungsfreiheit überprüft werden kann; vgl. zu der damit angesprochenen Problematik o. 1. Kap. A)I)2)b).

<sup>67</sup> Vgl. §§ 38 ff. EStG.

<sup>68</sup> *H.-J. Papier*, Der Staat, aaO. (FN 63).

<sup>69</sup> Vgl. o. bei FN 16.

<sup>70</sup> A. A. wohl *W.-R. Schenke*, aaO. (FN 16), S. 195, 198.

<sup>71</sup> *W. Rüfner*, DVBl. 1970, S. 881 ff.; *ders.*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, S. 349 ff.

<sup>72</sup> *P. Selmer*, aaO. (FN 13), insbes. S. 313 ff.

<sup>73</sup> Vgl. auch: *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 31, bes. FN 108; *W. Leisner*, aaO. (FN 27),

gentumsschutzes an. Die Institutsgarantie gewährleistet einen von Verfassungs wegen unabdingbaren Normenbestand, ohne den das Eigentum gegenüber dem zu seiner inhaltlichen Bestimmung aufgerufenen Gesetzgeber nicht wirksam genug geschützt wäre.<sup>74</sup> Dementsprechend verlangt und gewährleistet sie eine »normative Infrastruktur«, die »Erwerb, Nutzung, Gebrauch und Verkehr vermögenswerter Rechte ermöglicht und das für das Eigentum kennzeichnende Prinzip der »Privatnützigkeit«<sup>75</sup> respektiert.«<sup>76</sup> Nur dieses objektivrechtliche Prinzip, nicht eine subjektivrechtliche Konkretisierung desselben, kann dem Steuerzugriff nach der besonders strengen Auffassung von *P. Selmer*<sup>77</sup> entgegengehalten werden, weil er sowohl einen unmittelbaren als auch einen mittelbaren Eigentumsschutz gegen die Abgabenbelastung des Vermögens ablehnt. Weniger streng ist die Auffassung von *W. Rüfner*<sup>78</sup>. Inhaltlich weitgehend übereinstimmend entnehmen beide<sup>79</sup> dem Prinzip der Privatnützigkeit das Verbot einer Besteuerung, die nicht nur die Vermögenserträge, sondern auch die Vermögenssubstanz belastet.

Die Auffassung, daß zur Privatnützigkeit des Eigentums die Möglichkeit gehört, aus dem Eigentum Erträge zu ziehen,<sup>80</sup> wird auch von denjenigen vertreten, die den Eigentumsschutz als Grenze für den steuerlichen Zugriff nicht auf die institutionelle Wirkung des Grundrechts beschränken.<sup>81</sup> Das ist keineswegs widersprüchlich,<sup>82</sup> sondern Ausdruck der Bindung des Gesetzgebers an den objektivrechtlichen Kerngehalt der institutionellen Eigentumsgarantie bei der Ausgestaltung individueller, dem Schutz des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG unterfallender Rechtsstellungen. Der Zusammenhang zwischen dem objektivrechtlichen Kerngehalt der Eigentumsgarantie und der Ausgestaltung individueller Rechtsstellungen<sup>83</sup> entspricht dem Verhältnis zwischen einem Prinzip und seinen Konkretisierungen.<sup>84</sup> *P. Selmer*<sup>85</sup> spricht insoweit von »allgemeinen Richtpunkten«, die der Eigentumsgarantie als Institutsgarantie und wertentscheidender Grundsatznorm entnommen werden können, ohne aus dieser Erkenntnis allzu großen Ertrag zu ziehen. Obwohl er ausdrücklich von einer für die Eigentumsgarantie »zielbestimmende(n) Kraft

S. 77, 81 ff., 84; *U. Scheuner*, aaO. (FN 32), S. 45 f.; *W. Weber*, Eigentum, S. 331 ff., 360 (etwas unentschieden); *U. Ramsauer*, aaO. (FN 50), S. 141; *H. Rittstieg*, aaO. (FN 32), S. 407 f.

<sup>74</sup> Vgl. zur Institutsgarantie des Art. 14 GG einstw. nur: *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 13 ff.; *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 389 f.

<sup>75</sup> *R. Reinhardt*, Inhalt und Schranken, S. 14; *BVerfGE*, aaO., S. 390.

<sup>76</sup> *P. Badura*, aaO.

<sup>77</sup> *P. Selmer*, aaO. (FN 13), S. 306, 313, 326 ff.

<sup>78</sup> *W. Rüfner*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, S. 349, 350.

<sup>79</sup> *W. Rüfner*, aaO., S. 352 f.; *ders.*, DVBl. 1970, S. 881 ff., 882; *P. Selmer*, aaO. (FN 13), bes. S. 328; vgl. auch: *U. Scheuner*, aaO. (FN 9), S. 45.

<sup>80</sup> *W. Rüfner*, jew. aaO.; *P. Selmer*, aaO., S. 324 ff.

<sup>81</sup> Vgl. o. II) bei und in FN 30 f., sowie u. IV) bei FN 101.

<sup>82</sup> Inkonsequent nur bei *K. H. Friauf*, o. bei FN 30 f. und in FN 49.

<sup>83</sup> Dazu u. B)II).

<sup>84</sup> Dazu u. B)II)1a) bei FN 313.

<sup>85</sup> *P. Selmer*, aaO., S. 316.

des Sozialstaatsprinzips<sup>86</sup> ausgeht, leitet er daraus keine für die individuelle Existenzsicherung maßgebende Zugriffsbeschränkung gegen die Steuerbelastung ab. *W. Rüfner*<sup>87</sup> dagegen stellt die Forderung nach der Steuerfreiheit eines *Existenzminimums* dogmatisch wenig überzeugend<sup>88</sup> unter das Gebot der »Verhältnismäßigkeit im Steuerrecht« während *U. Scheuner*<sup>89</sup> aus der Institutsgarantie als »Grenze der sozialen Belastbarkeit des Eigentums« bereits den Schluß gezogen hatte, daß jedenfalls die Verwendungen zur Erhaltung des Eigentums und für das Lebensminimum des Eigentümers unbelastet bleiben müssen.<sup>90</sup> Das ist wegen der Anknüpfung an die ertragbringende Sachsubstanz vor allem deshalb unbefriedigend, weil eine solche Anknüpfungsmöglichkeit bei dem für die Grundannahme modernen Sozialrechts<sup>91</sup> so wichtigen *Arbeitseinkommen* nicht möglich ist. Der geringe Ertrag des institutionellen Ansatzes ist ihm gewissermaßen als selber gesetzte Beschränkung auf einen objektivrechtlichen Kerngehalt der Eigentumsgarantie vorgegeben.<sup>92</sup> Dieser objektivrechtliche Kerngehalt hat jedoch keinen Selbstzweck. Vielmehr darf die institutionelle Betrachtung der Eigentumsgarantie ihren grundrechtlichen Ausgangspunkt nicht aus den Augen verlieren. Dieser aber ist auf den Schutz individueller, d.h. konkreter Rechtspositionen gerichtet.<sup>93</sup>

Zu Recht stellt *H.-H. v. Arnim*<sup>94</sup> daher fest, daß der Rückgriff auf die Institutsgarantie nicht dahin verstanden werden dürfe, daß die Besteuerung nur diese berühren könne. Freilich betont er zugleich, daß die steuerliche Belastung dann auch als Eigentumsbestimmung i.S. des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG und als Ausdruck der Sozialpflichtigkeit des Eigentums i.S. des Art. 14 Abs. 2 GG verstanden werden müsse. Einen überzeugenden Schritt zu diesem Verständnis bildet die freiheitsrechtliche Entfaltung des Art. 14 GG als steuerrechtsleitendes Prinzip, wie sie von *P. Kirchhof* vertreten wird.

#### IV) Entfaltung des Art. 14 GG als steuerrechtsleitendes Prinzip

*P. Kirchhof*<sup>95</sup> entfaltet den »Eigentumsschutz als steuerrechtsleitendes Prinzip«, indem er die Eigentumsgarantie als »klassisches *Freiheitsrecht*«<sup>96</sup> zur Geltung bringt. Eigentum definiert daher nach seiner Theorie nicht den Ver-

<sup>86</sup> *P. Selmer*, aaO.

<sup>87</sup> *W. Rüfner*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, S. 349 ff., 356.

<sup>88</sup> Vgl. o. bei und in FN 62.

<sup>89</sup> *U. Scheuner*, aaO. (FN 32), S. 45 mit FN 110 (Hervorhebung nur hier); vergleichbar bereits: *H. Roth*, aaO. (FN 15), S. 90.

<sup>90</sup> Vgl. auch: *H. Rittstieg*, aaO. (FN 32), S. 386: »... die Gewährleistung derjenigen privatrechtlichen Mindestvoraussetzungen, die für die Daseinsicherung des Menschen ... unerlässlich sind«.

<sup>91</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>92</sup> Vgl. o. FN 77.

<sup>93</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 15.

<sup>94</sup> *H.-H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286 ff., 307; vgl. auch: *H. Rittstieg*, aaO. und mit gewichtiger Einschränkung auch *W. Rüfner*, DVBl. 1970, S. 881 ff., 883.

<sup>95</sup> *P. Kirchhof*, jew. aaO. (FN 9), hier in: VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff., 227.

<sup>96</sup> *P. Kirchhof*, aaO. (Hervorhebung nur hier).



mögensgegenstand, der gegen die steuerliche Belastung abzuschirmen wäre, sondern umgrenzt den durch das Vermögen vermittelten ökonomischen *Handlungsspielraum* des Eigentümers.<sup>97</sup> Das verbindet zwei wichtige Aussagen der Eigentumsdogmatik: die freiheitsrechtliche Funktion der Eigentumsgarantie<sup>98</sup> und ihre personenrechtliche Funktion als Rechtsträgergarantie.<sup>99</sup> Dementsprechend sieht *P. Kirchhof*<sup>100</sup> die von der Verfassung institutionell gewährleistete Privatnützigkeit des Eigentümerhandelns<sup>101</sup> als die zentrale normative Vorgabe bzw. als die erste freiheitsrechtliche Konkretisierung des aus der Eigentumsgarantie zu entfaltenden steuerrechtsleitenden Prinzips. In Bezug auf den Mindestgehalt dieser Vorgabe stimmt *P. Kirchhof*<sup>102</sup> zwar mit der Auffassung überein, daß dem Privatnützigkeitsgebot nur durch eine Besteuerung genügt wird, die Bestand und Nutzung, d.h. Substanz und Mindestertrag privaten Eigentums respektiert,<sup>103</sup> doch eröffnet sein freiheitsrechtlicher Ansatz zwei zusätzliche Perspektiven: den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Prinzip der Privatnützigkeit und dem Prinzip des Steuerstaates einerseits und eine für die individuelle Grundrechtsbetroffenheit besonders bedeutsame *Typologie der Steuer- bzw. Zugriffsphasen*.<sup>104</sup>

Der erste Aspekt betrifft die in dieser Untersuchung beschriebene Abhängigkeit des sozialen Steuerstaates von der Freiheit seiner Bürger.<sup>105</sup> Insoweit, so *P. Kirchhof*,<sup>106</sup> gehöre zum Inhalt einer »privatnützigen, nicht-staatlichen Eigentumsordnung«, daß der Staat seinen Finanzbedarf grundsätzlich nicht durch Erwerb und Nutzung von Produktionseigentum, sondern durch Besteuerung privaten Eigentums decke. Der zweite Aspekt, die Typologie der Steuer-

<sup>97</sup> *P. Kirchhof*, aaO.; *ders.*, JZ 1982, S. 307.

<sup>98</sup> Vgl. einstw. nur die Nachw. in FN 39.

<sup>99</sup> Vgl. o. FN 42, 43 f.

<sup>100</sup> *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 24 f.; *ders.*, in: VVDStRL, aaO. (FN 95), S. 234 ff. und zuletzt: Staatliche Einnahmen, Rdnr. 99.

<sup>101</sup> Vgl. zu diesem Ansatz bereits o. I) bei FN 42, 43.

<sup>102</sup> *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 31 ff.; *ders.*, VVDStRL, aaO., S. 270 ff.; *ders.*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, S. 33 ff., 39 ff.; *ders.*, JZ 1979, S. 153 ff., 156; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 323; *ders.*, Gutachten, S. F 15 f., F 19 ff.

<sup>103</sup> Vgl. o. I) bei FN 30 f.; o. II) bei FN 57, 60; o. III) bei FN 79 f.

<sup>104</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL, aaO. (FN 95), S. 243 ff.; *ders.*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, S. 33 ff., 41 ff.; *ders.*, JZ 1979, S. 153 ff., 156; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff., 307; *ders.*, StuW 1984, S. 297 ff., 311; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 323; *ders.*, Gutachten, S. F 13 f.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 70 ff.

<sup>105</sup> Vgl. o. 2. Kap. B).

<sup>106</sup> *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 25; *ders.*, VVDStRL, aaO. (FN 95), S. 215; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 87, bes. 92 und zu diesem Merkmal des Steuerstaates o. 2. Kap. B)I) bei FN 101 f. Vgl. zum Bedingungs-zusammenhang zwischen dem steuerstaatlichen Prinzip und der Eigentümerfreiheit auch: *H.-J. Papier*, in: Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 502; *ders.*, VVDStRL 35 (1977), S. 84, 87; *ders.*, DVBl. 1980, S. 787, 788; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Rdnr. 158 f. zu Art. 14 GG; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 24; *ders.*, BayVBl. 1973, S. 1; *R. Scholz*, aaO. (FN 35), S. 237; *W. Rübner*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, S. 349, 350; *J. Meyer-Abich*, Der Schutzzweck, S. 67, 105, 129; 147; *P. Pernthaler*, Der Wandel des Eigentumsbegriffes, S. 193; *W. Geiger*, Eigentumsgarantie, S. 185 ff., 193, 201, 207.

barkeit des Einkommens in drei Zugriffsphasen, bildet die Grundlage für die freiheitsorientierte Entfaltung der Privatnützigkeit als Maßstab für die eigentumsrechtliche Beschränkung der Steuerbelastung. *P. Kirchhof* unterscheidet eine Phase des *Eigentumserwerbs*, in der das *Einkommen* vom steuerlichen Zugriff betroffen sei,<sup>107</sup> eine Phase des *Eigentumsbestandes*, in der das *Vermögen* belastet werde,<sup>108</sup> und eine Phase der *Eigentumsverwendung* in der es um die Besteuerung der *Einkommensverwendung* gehe.<sup>109</sup> Bei der eigentumsrechtlichen Erfassung des jeweiligen Steuerzugriffs stellt *P. Kirchhof*, durchaus i.S. der Auffassung von *H.-J. Papier*,<sup>110</sup> (noch) auf eine gegenstandsbezogene Belastung des Eigentümers ab. Die durch diesen Gegenstand *vermittelte* ökonomische *Handlungsfreiheit*<sup>111</sup> erlangt ihre Hauptbedeutung zwar erst für die eigentumsrechtliche Begrenzung der *Intensität* des steuerlichen Zugriffs; sie entfaltet erste Wirkungen aber bereits für die eigentumsrechtliche Behandlung des *Zugriffsgegenstandes*.<sup>112</sup>

Die im einzelnen sehr schwierigen, für die eigentumsrechtliche Erfassung des Einkommens aus Arbeitsleistung jedoch sehr wichtigen Zusammenhänge werden sogleich deutlich. Keine Probleme bereitet *P. Kirchhof* die eigentumsrechtliche Erfassung des Steuerzugriffs in der Phase des Eigentumsbestandes etwa<sup>113</sup> durch die Vermögensteuer, weil sie an die Innehabung von konkretem Eigentum anknüpft.<sup>114</sup> Dies gilt auch für den Steuerzugriff durch die Umsatzsteuer in der Phase der Eigentumsverwendung<sup>115</sup> und für den Steuerzugriff auf das Einkommen aus dem Ertrag bzw. der Nutzung von Eigentum in Form von Kapital, Gewerbebetrieben oder Vermietungs- und Verpachtungsobjekten.<sup>116</sup> Nicht ganz so überzeugend ist seine Begründung für die eigentumsrechtliche Erfassung von Einkommen, das nicht als Ertrag von konkretem Eigentum, sondern als Ergebnis von Arbeitsleistung entsteht.<sup>117</sup> Hatte *P. Kirchhof*<sup>118</sup> ur-

<sup>107</sup> *P. Kirchhof*, jew. aaO., nennt die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbe-  
ertragsteuer und die Kirchensteuer; teilweise auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer  
(JZ 1979, S. 153 ff., 156).

<sup>108</sup> Hier geht es um die Vermögensteuer, die Real- und die Aufwandsteuern.

<sup>109</sup> Angesprochen werden die Verkehrsteuern, die Verbrauchsteuern und die Zölle.

<sup>110</sup> Vgl. zu der von *H.-J. Papier* und *W.-R. Schenke* vertretenen Theorie vom mittelbaren  
Vermögensschutz o. II).

<sup>111</sup> Vgl. o. bei FN 97 und VVDStRL, aaO., S. 238.

<sup>112</sup> Vgl. u. bei FN 125.

<sup>113</sup> Vgl. o. FN 108.

<sup>114</sup> Vgl. *P. Kirchhof*, jew. aaO. und *H.-J. Papier*, o. II) bei FN 55.

<sup>115</sup> Problematisch erscheint die Belastung bei der Umsatzsteuer allerdings unter dem  
Aspekt ihrer Überwälzbarkeit. Diese Belastung (des Endverbrauchers) meint *P. Kirchhof* aber  
nicht, wie sich aus seinem Beispiel ergibt (vgl. Staatliche Einnahmen, Rdnr. 88).

<sup>116</sup> *P. Kirchhof*, jew. aaO. und bereits *J. Faehling*, aaO. (FN 58, 60) sowie *H.-J. Papier*,  
aaO.

<sup>117</sup> Vgl. zur Ausklammerung des Arbeitseinkommens aus dem eigentumsrechtlichen  
Schutz nach der Theorie vom mittelbaren Vermögensschutz o. II) bei FN 63 ff.

<sup>118</sup> *P. Kirchhof*, JZ 1979, S. 153 ff., 156; anders aber noch in Besteuerungsgewalt, S. 35  
für die Lohnforderung.

sprünglich die Auffassung vertreten, daß (jedes<sup>119</sup>) Einkommen »in der Erwerbsphase zufließe und deshalb in der Regel noch nicht von Art. 14 GG geschützt sei«, so bezieht er in späteren Publikationen<sup>120</sup> auch das Arbeitseinkommen in den Schutz der Eigentumsgarantie mit ein: die Steuer erfasse im Einkommen erworbenes Vermögen, das bei der Besteuerung der Überschüßeinkünfte bereits zugeflossen<sup>121</sup> sei und bei den Gewinneinkünften im Bestandsvergleich<sup>122</sup> als rechtlich verfestigter, (bereits) zugeordneter Wirtschaftswert belastet werde. Das erworbene Einkommen sei bereits durch die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschützt, wenn die eigentumsrechtliche Zuordnung des »erzielten« Einkommens als Gegenstand und Bemessungsgrundlage einer Steuerschuld die Zahlungspflicht zum Entstehen bringe.<sup>123</sup>

Das überzeugt nur hinsichtlich der Begründung einer Wertsummenverpflichtung, die sich aber nicht als Belastung eines konkreten Eigentumsgegenstandes darstellt.<sup>124</sup> An dieser argumentatorischen Schnittstelle erlangt jedoch die durch einen Vermögensgegenstand vermittelte Eigentümerfreiheit Bedeutung für die Ausdehnung des Eigentumsschutzes auf das Einkommen:<sup>125</sup> weil das erworbene Vermögen »einen gleichartigen ökonomischen Freiheitspielraum« vermittele, wie das »Sachvermögen«, gehöre das Einkommen, so *P. Kirchhof*,<sup>126</sup> deshalb insgesamt zum verfassungsrechtlich geschützten Eigentum. So wichtig diese Einbeziehung des Einkommens in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie gerade für ein soziales Steuerrecht ist,<sup>127</sup> so wenig sollte – das ist *P. Kirchhof* entgegenzuhalten – der Nachweis unterbleiben, daß das »Eigentum seine freiheitsstützende Funktion verfehlen«<sup>128</sup> würde, wenn auf diese *Gleichstellung* verzichtet wird. Erst der freiheitsorientierte Vergleich zwischen einem sach- und einem einkommensbezogenen Grundrechtsschutz verhindert, daß gerade dem Arbeitseinkommen trotz seiner Gleichstellung mit dem Sachvermögen geringerer Schutz zuteil wird als diesem. Dem eigenen Lösungsvorschlag<sup>129</sup> sei diese Konsequenz aus der Theorie von *P. Kirchhof* vorangestellt.

<sup>119</sup> Das folgt aus dem Zusammenhang seiner vorstehend zitierten Auffassung.

<sup>120</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL, aaO. (FN 95), S. 245; *ders.*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, S. 33 ff., 42; *ders.*, StuW 1984, S. 297 ff., 311; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 323; *ders.*, Gutachten, S. F 14.

<sup>121</sup> § 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 4–7, § 11 EStG.

<sup>122</sup> § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1–3, §§ 4, 5 EStG.

<sup>123</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL und Gutachten, jew. aaO.

<sup>124</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Nachweise zur Kritik an der Enteignungstheorie o. FN 15 f.

<sup>125</sup> Vgl. o. bei FN 97 und 112.

<sup>126</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL, aaO. (FN 95), S. 246; *ders.*, StuW 1984, S. 297 ff., 309 f.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 88.

<sup>127</sup> Vgl. zur Notwendigkeit eines den Gleichheitssatz ergänzenden, bedarfsgerechten Maßstabs für die steuerliche Belastung o. I. Kap. A).

<sup>128</sup> *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, aaO.

<sup>129</sup> Vgl. u. B).

Ausgehend von seiner Typologie der Steuer- bzw. Zugriffsphasen,<sup>130</sup> entscheidet *P. Kirchhof*<sup>131</sup> über das *Ausmaß* des eigentumsrechtlichen Vermögensschutzes, indem er die Phasen des steuerlichen Zugriffs auf den Eigentumserwerb, den Eigentumsbestand und die Eigentumsverwendung am Maßstab der durch Art. 14 Abs. 2 Satz 1 und 2 GG angeordneten Sozialpflichtigkeit des Eigentums bewertet. Er setzt eine in Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG normierte Sozialpflichtigkeit des Eigentumsbestandes in Relation zu einer »gesteigerten Sozialbindung des Eigentumsgebrauchs (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG)«<sup>132</sup> und gelangt so zu einer ersten Abstufung steuerlicher Zugriffsgrenzen.<sup>133</sup> Sie sind gegenüber der Belastung des Eigentumsbestandes etwa durch die Vermögensteuer<sup>134</sup> besonders eng, gewähren dem Gesetzgeber aber mehr Spielraum bei der umsatzsteuerlichen Belastung in der Phase der Eigentumsverwendung<sup>135</sup> oder bei der Belastung von Einkommen als Ertrag von Eigentum in Form von Kapital, Gewerbebetrieben oder Vermietungs- und Verpachtungsobjekten.<sup>136</sup> Geringeren Schutz entfalten die eigentumsrechtlichen Grenzen gegenüber dem steuerlichen Zugriff auf *Arbeitseinkommen*, weil die weitere verfassungsrechtliche Begründung dieser Differenzierungen sehr eng mit der Eigentumsgarantie als *Sachgarantie* verbunden bleibt. *P. Kirchhof*<sup>137</sup> leitet den besonderen Schutz gegenüber einer steuerlichen Belastung des *Eigentumsbestandes* daraus ab, daß die »bloße Innehabung von Eigentum (erg.: nur) »verpflichtet« (Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG)«. <sup>138</sup> Sie rechtfertige eine steuerliche Belastung, die den Gebrauch des Eigentums unterstelle, die den Eigentümer aber nicht zur Aufgabe seiner Rechtsstellung zwingen dürfe. Die Belastung des Erfolges privater Eigentumsverwendung treffe den Eigentümer dagegen in einer Phase, in der er die Herrschaft über sein Eigentum willentlich lockere. Die Steuer beschränke das »Eigentümerrecht der Verfügungsfreiheit« und finde eine Rechtfertigung in der gesteigerten<sup>139</sup> Sozialbindung des Eigentumsgebrauchs (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG).<sup>140</sup> Bei der Bemessung dieser indirekten Steuer habe der Gesetzgeber daher einen »erheblichen Gestaltungsspielraum«, der erst überschritten werde, wenn die Nachfrage, vor allem die

<sup>130</sup> Vgl. o. bei FN 104.

<sup>131</sup> *P. Kirchhof*, JZ 1979, S. 153 ff., 156; *ders.*, aaO. (FN 95), S. 270 ff.; *ders.*, JZ 1982, S. 305 ff., 307 f.; *ders.*, StuW 1984, S. 297 ff., 299, 310 f.; *ders.*, StuW 1985, S. 319 ff., 323; *ders.*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, S. 33 ff., 39 ff.; *ders.*, Gutachten, S. F 14 ff.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 94 ff.; grundlegend in der Konzeption bereits in: Besteuerungsgewalt, S. 31 ff.

<sup>132</sup> *P. Kirchhof* zuletzt in: Staatliche Einnahmen, Rdnr. 99.

<sup>133</sup> Ähnlich bereits *H.-J. Papier*, aaO. (FN 57 ff.).

<sup>134</sup> Vgl. o. FN 108 und bei FN 113 f.

<sup>135</sup> Vgl. o. bei FN 115.

<sup>136</sup> Vgl. o. bei FN 116.

<sup>137</sup> *P. Kirchhof*, jew. aaO. (FN 131).

<sup>138</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL aaO. (FN 95), S. 273 und o. FN 131.

<sup>139</sup> Vgl. o. bei FN 132.

<sup>140</sup> *P. Kirchhof*, aaO. (FN 95), S. 243, 276 f. sowie o. FN 131.

nach existenznotwendigen Gütern, durch die steuerlich verteuerten Preise behindert wäre.<sup>141</sup>

Auch zur Begrenzung des steuerlichen Zugriffs auf das *Einkommen* stellt *P. Kirchhof*<sup>142</sup> auf die Reichweite der gesteigerten Sozialpflichtigkeit des Eigentumsgebrauchs ab. Indes kann Einkommen nur insoweit in eine Relation zum *Eigentumsgebrauch* gesetzt werden, als es sich um (Eigentums-)Ertrag aus der Nutzung von Kapital, von Gewerbebetrieben oder Vermietungs- und Verpachtungsobjekten handelt.<sup>143</sup> Beim Arbeitseinkommen fehlt diese Relation zwischen einem von Art. 14 GG unmittelbar geschützten Gut und dem Ertrag eines solchen Gutes, weil Art. 14 GG die Arbeitskraft nicht schützt.<sup>144</sup> Art. 14 Abs. 2 GG könnte dem steuerlichen Zugriff nur dann Schranken ziehen, wenn das Arbeitseinkommen selber und unmittelbar von der Eigentumsgarantie umfaßt wäre.<sup>145</sup> Das aber ist nach der Theorie von *P. Kirchhof*,<sup>146</sup> der dem Arbeitseinkommen eigentumsrechtlichen Schutz nur über dessen freiheitsrechtlich begründete *Gleichstellung* mit dem Ertrag aus Sachvermögen verschafft, nicht der Fall. Dieser nur »hinkende«, d.h. über einen Vergleich mit dem Ertrag aus Sacheigentum in die Eigentumsgarantie einbezogene Schutz des Arbeitseinkommens zwingt *P. Kirchhof* bei der Begründung der Schutz-*Intensität* zur methodischen Konsequenz: er stellt fest, daß der Maßstab der Eigentümerfreiheit von der verfassungsrechtlichen Würdigung eine Gleichstellung aller »wohlerworbenen Rechte« fordere<sup>147</sup> und daß der Gleichheitssatz dem Arbeitseinkommen »einen gleich maßvollen Steuerzugriff wie dem Kapitaleinkommen sichere«.<sup>148</sup>

Obwohl *P. Kirchhof*<sup>149</sup> dem steuerlichen Zugriff aus dem »Zugleich« von Privat- und Gemeindienlichkeit vor allem im Hinblick auf die Steuerfreiheit eines Existenzminimums überzeugende Grenzen zieht, bleibt der im Wege der Gleichstellung mit dem Kapitaleinkommen abgeleitete Schutz des Arbeitseinkommens ungenügend. Die Gleichstellung hat einerseits zur Folge, daß das Arbeitseinkommen, nicht nur wie das Kapitaleinkommen, sondern wie jedes als Sachbezug zufließende Einkommen auch,<sup>150</sup> im Gegensatz zur geringeren Sozialbindung des Vermögensbestandes, einer »gesteigerten Sozialbindung des Eigentumsgebrauchs« unterliegen soll,<sup>151</sup> daß ihm aber andererseits kein

<sup>141</sup> *P. Kirchhof*, zuletzt in: Staatliche Einnahmen, Rdnr. 101; ausführlich in: VVDStRL aaO. (FN 95), S. 243, 276 f.

<sup>142</sup> *P. Kirchhof*, jew. aaO. (FN 131).

<sup>143</sup> Vgl. o. bei FN 116.

<sup>144</sup> *P. Badura*, BayVBl. 1973, S. 1 ff., 3.

<sup>145</sup> Dazu u. B).

<sup>146</sup> *P. Kirchhof*, o. bei FN 125 f.

<sup>147</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL aaO. (FN 95), S. 245 unter Berufung u.a. auf *G. Dürig*, aaO. (FN 39), S. 47.

<sup>148</sup> *P. Kirchhof*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, S. 33 ff.

<sup>149</sup> *P. Kirchhof*, aaO. und die Nachw. in FN 131.

<sup>150</sup> Vgl. o. bei FN 113 ff.

<sup>151</sup> *P. Kirchhof*, aaO. (FN 139).

mit dem Substanzschutz des als Sachertrag zufließenden Einkommens<sup>152</sup> vergleichbarer Schutz der Eigentumsgarantie zukommt. Freilich mag es in vielen Fällen zutreffen, daß der Steuerpflichtige »eher bereit sein« werde, von einem soeben hinzuerworbenen Privatvermögen etwas abzugeben, als von dem ruhenden Bestand.<sup>153</sup> Problematisch erscheint aber die Verallgemeinerung dieser Aussage mit der Konsequenz eines im Vergleich zum Eigentumsbestand für jedes *Einkommen* geringeren Schutzes und eines im Verhältnis zum sachbezogenen Einkommen noch geringeren Schutzes des *Arbeitseinkommens*. Unter dem Aspekt einer freiheitsrechtlichen Entfaltung der Eigentumsgarantie<sup>154</sup> ist diese Konsequenz vor allem dann sehr unbefriedigend, wenn dem Arbeitseinkommen für die Sicherung der ökonomischen Grundbedingungen individueller Freiheit größere Bedeutung zukommt, als dem Sachvermögen.<sup>155</sup>

### B) Der eigentumsrechtliche Schutz des Einkommens

Die Erörterung des Meinungsstandes zum eigentumsrechtlichen Schutz vor steuerlicher Belastung hat gezeigt, daß das Arbeitseinkommen entweder von vornherein aus der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums ausgeklammert,<sup>156</sup> oder unter Berufung auf seine Gleichwertigkeit mit dem Ertrag aus der Nutzung von Sacheigentum zwar in diese Garantie einbezogen, aber nur unzureichend geschützt wird.<sup>157</sup> Angesichts der Bedeutung, die dem Arbeitseinkommen für die Sicherung der ökonomischen Grundbedingungen individueller Freiheit zukommt, ist dieses Ergebnis unbefriedigend. Auch im Hinblick auf die Schutzwirkung der Berufsfreiheitsgarantie des Art. 12 GG<sup>158</sup> kann es nicht hingenommen werden, weil das für ein soziales Steuerrecht grundlegende Problem der Grenzziehung zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen (»Alternativitätsproblem«)<sup>159</sup> einer eigentumsrechtlichen Lösung bedarf: nur Art. 14 GG enthält in der Verbindung zwischen dem Gebot zur Wahrung der Privatnützigkeit und der Verpflichtung auf das Wohl der Allgemeinheit die entscheidende freiheitsrechtliche Weichenstellung zwischen der Belastung bzw. Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen und der Leistung von Sozialeinkommen.

<sup>152</sup> Vgl. o. bei FN 102 f.

<sup>153</sup> P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, Rdnr. 98; *ders.*, VVDStRL aaO. (FN 95), S. 270 ff. und zur Konzeption: Besteuerungsgewalt, S. 38; *ders.*, StuW 1984, S. 297 ff., 311.

<sup>154</sup> Vgl. o. bei FN 96 f.

<sup>155</sup> Dazu u. B)I)2).

<sup>156</sup> Vgl. zu dieser, insbesondere von H.-J. Papier vertretenen Auffassung o. A)II) bei FN 66 ff.

<sup>157</sup> Vgl. zu dieser Konsequenz aus der von P. Kirchhof vertretenen Auffassung o. A)IV) bei FN 150 ff.

<sup>158</sup> Dazu o. 1. Kap. A)I)2)b).

<sup>159</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)1); o. 1. Kap. bei FN 7; 1. Kap. B)III); 2. Kap. A)II)1) bei FN 67 f.; A)II)2) bei FN 94; B)I)1).

### 1) Die funktionale Sicht der Eigentumsgarantie als Voraussetzung für den eigentumsrechtlichen Schutz des Einkommens

Die Frage nach dem eigentumsrechtlichen Schutz des Einkommens bezieht sich nicht auf Geld<sup>160</sup> oder Vermögen<sup>161</sup> schlechthin und ebensowenig auf ertragbringende Sachsubstanz.<sup>162</sup> Sie erhält die für ein soziales Steuerrecht entscheidende Formulierung aus der Grundannahme modernen Sozialrechts.<sup>163</sup> Die Grundannahme besagt, daß jeder Erwachsene die Möglichkeit hat und auch darauf verwiesen ist, den Lebensbedarf für sich und seine unterhaltsberechtigten Angehörigen durch abhängige oder selbständige Arbeit zu verdienen. Es geht also um den eigentumsrechtlichen Schutz von *Einkommen, das als Ergebnis eigener Leistung die Funktion hat, den Lebensbedarf des Erwerbers und seiner Familie zu decken und so die ökonomischen Grundbedingungen individueller Freiheit zu sichern*.<sup>164</sup> Das so von seiner freiheits- und daseinssichernden Funktion her bestimmte Einkommen findet in der ebenfalls funktionsorientierten Interpretation der Eigentumsgarantie<sup>165</sup> eine wichtige Voraussetzung für entsprechenden verfassungsrechtlichen Schutz. Es unterfällt diesem Schutz aber nur und insoweit, als es den rechtssatzmäßigen Anforderungen der individuellen Rechtsstellungsgarantie genügen kann oder von der Institutsgarantie des Eigentums vorausgesetzt werden muß.<sup>166</sup>

#### 1) Die freiheits- und daseinssichernde Funktion des Eigentums

Die funktionsorientierte Interpretation der Eigentumsgarantie ist darauf gerichtet, den »kargen Wortlaut des Grundrechts aufzuschließen«<sup>167</sup> und die Auslegung der Eigentumsgarantie »unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung im Gesamtgefüge der Verfassung«<sup>168</sup> anzuleiten. Normative Richtschnur der funktionalen Interpretation<sup>169</sup> ist, daß das Eigentum »in einem inneren Zusam-

<sup>160</sup> Vgl. zu diesen Ansätzen o. A) bei FN 15 ff.

<sup>161</sup> AaO. I) bei FN 27 ff.

<sup>162</sup> AaO. II)

<sup>163</sup> Dazu o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>164</sup> Vgl. zu dieser freiheitssichernden Funktion bereits o. 1. Kap. B)II).

<sup>165</sup> Dazu sogleich.

<sup>166</sup> Dazu u. B)II).

<sup>167</sup> P. Badura, aaO. (FN 21), S. T 26; zustimmend: R. Wendt, Eigentum, S. 76.

<sup>168</sup> BVerfGE 36, 281 ff., 290 unter Bezug auf BVerfGE 31, S. 229 ff., 239; vgl. aber bereits: 24, S. 367 ff., 389; 14, S. 263 ff., 267.

<sup>169</sup> Grundlegend: U. Scheuner, Grundlagen, S. 63 ff., 70 ff., 78 ff.; G. Dürig, aaO. (FN 39), S. 19 ff.; vgl. auch: K. H. Friauf, aaO. (FN 39), S. 438 ff.; W. Böhmer, Diskussionsbeitrag, S. 69 f.; K. H. Friauf/R. Wendt, Eigentum am Unternehmen, S. 14 ff.; P. Badura, Eigentumsordnung, S. 673 ff., 675 f.; ders., aaO. (FN 21); B. O. Bryde, aaO. (FN 35), Rdnr. 3; P. Pernthaler, aaO. (FN 106), S. 193 ff.; R.-P. Callies, Eigentum, S. 115 ff.; W. Hoffmann (-Riem), aaO. (FN 9), S. 58; U. Ramsauer, aaO. (FN 50), S. 50 ff.; R. Scholz, aaO. (FN 35), S. 340; K. M. Meessen, DÖV 1973, S. 812 ff., 816; E. Benda/K. Kreuzer, aaO. (FN 47), S. 8 ff.; J. Meyer-Abich, aaO. (FN 39), S. 22 ff., 58 ff.; P. Saladin, Grundrechte im Wandel, S. 130 ff.; H.-M. Pawlowski, AcP 165 (1965), S. 395 ff., 413 ff.; ebenso, aber auch kritisch in

menhang mit der Garantie der persönlichen Freiheit steht.«<sup>170</sup> Das Bundesverfassungsgericht<sup>171</sup> weist dem Eigentum die Aufgabe zu, »dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich sicherzustellen und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens zu ermöglichen«. Dem folgt die herrschende Lehre.<sup>172</sup> Eigentum wird als »vergegenständlichte Freiheit«,<sup>173</sup> als »materielle Bedingung selbständiger und eigenverantwortlicher Daseinsgestaltung«,<sup>174</sup> als »Grundlage menschlicher Existenz und menschlicher Selbstentfaltung«,<sup>175</sup> als »am Gegenstand freigesetzte Freiheit: wertvoll wie diese selbst ...«<sup>176</sup> beschrieben und »Freiheit ohne Eigentum« wird als eine »liberté inutile«<sup>177</sup> angesehen.<sup>178</sup> Darüber hinaus wird die enge Verbindung zwischen der freiheitsrechtlich begründeten, *existenzsichernden* Funktion des Eigentums und der Würde des Menschen<sup>179</sup> betont.<sup>180</sup> Die freiheitssichernde Funktion der Eigentumsgarantie weist auf ein durch private Herrschaft gekennzeichnetes, abwehrrechtlich gesichertes Zuordnungsverhältnis, in dem der Bestand des Eigentums »in der Hand des Eigentümers«<sup>181</sup> Vorrang vor dem Schutz gegen eine *entschädigungslose* Wegnahme des Eigentums hat<sup>182</sup> Diese personenrechtliche,<sup>183</sup> als »Rechtsträgergarantie«<sup>184</sup> individualrechtlich umschriebene Eigentumsfunktion steht in engem Zusammenhang mit einer *sozialen* Funktion<sup>185</sup> des Eigentums.<sup>186</sup> Zum einen

Bezug auf eine Überbetonung des funktionalen Ansatzes: *H.-J. Papier*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 2 f.

<sup>170</sup> *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 389.

<sup>171</sup> *BVerfGE*, aaO. und seitdem ständig bekräftigt (vgl. die Nachw. in FN 39 a.E.).

<sup>172</sup> Vgl. die Nachw. in FN 39.

<sup>173</sup> *G. Leibholz/D. Lincke*, DVBl. 1975, S. 934; vgl. bereits *G. Anschütz*, Die Verfassung des Deutschen Reichs, Anm. 4 zu Art. 153 WRV: Die Eigentumsgarantie bilde, »das für unsere individualistisch-soziale, jedoch nicht sozialistische Rechts- und Wirtschaftsanschauung unentbehrliche ... Seitenstück« zur Freiheitsgarantie des Art. 114 WRV.

<sup>174</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 22; ähnlich: *W. Weber*, aaO. (FN 9), S. 353.

<sup>175</sup> *H. Hubmann*, Das Menschenbild, S. 37 ff., 39.

<sup>176</sup> *D. Suhr*, Eigentumsinstitut, S. 45.

<sup>177</sup> *W. Leisner*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 40.

<sup>178</sup> Vgl. über die beispielhaften Stellungnahmen hinaus: *H. P. Ipsen*, AöR 90 (1965), S. 393 ff., 429; *K. H. Friauf*, aaO. (FN 39), S. 493 ff.; *J. Meyer-Abich*, aaO. (FN 169); *H. Sendler*, DÖV 1971, S. 16 f.; *O. Kimminich*, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 14, Rdnr. 9; *E. Benda/R. Kreuzer*, aaO. (FN 47), S. 5 ff.; *R. Scholz*, Koalitionsfreiheit, S. 108.

<sup>179</sup> Vgl. zu diesem Zusammenhang für das Einkommen bereits o. I. Kap. B)II).

<sup>180</sup> *G. Dürig*, aaO. (FN 39), S. 24 ff.; *W. Weber*, aaO. (FN 9), S. 353; *U. Scheuner*, Der Schutz des Eigentums, S. 10 ff.; *G. Wannagat*, Die umstrittene verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie, S. 171 ff., 177; *P. Badura*, Eigentumsordnung, S. 675; *E. Stein*, Zur Wandlung des Eigentumsbegriffs, S. 503 ff., 515, 517; *P. Saladin*, aaO. (FN 169), S. 144; *H.-J. Wippfelder*, Die grundrechtliche Eigentumsgarantie, S. 747 ff., 756 f., 761; *A. Köttgen*, aaO. (FN 39), S. 176; *E. Benda*, Industrielle Herrschaft, bes. S. 308 f., 310, 313.

<sup>181</sup> *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 400.

<sup>182</sup> Vgl. bereits o. A)I) bei FN 43 ff.

<sup>183</sup> *W. Böhmer*, aaO. (FN 35), S. 2563.

<sup>184</sup> Vgl. die Nachw. in FN 43.

<sup>185</sup> Vgl. zum Begriff o. erster Teil, I. Kap. B)I) FN 228.

<sup>186</sup> Vgl. dazu einstw.: *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 21; *ders.*, BayVBl. 1973, S. 1 ff.:



verwirklicht bereits das individualrechtlich zugeordnete Eigentum als materielle Grundlage eigenverantwortlicher Daseinsgestaltung<sup>187</sup> eine soziale Zielsetzung; zum anderen hat Eigentum eine soziale Funktion auch und gerade i.S. der in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG umschriebenen Sozialbindung.<sup>188</sup> Die soziale Funktion des Eigentums verbietet es, Eigentum i.S. eines nach formalen Kriterien abgegrenzten »technischen Eigentumsbegriffs des bürgerlichen Rechts« zu verstehen.<sup>189</sup>

Für das Sozialrecht wird dies in der Anerkennung des Eigentumsschutzes für bestimmte sozialversicherungsrechtliche Rechtspositionen besonders deutlich. Das Bundesverfassungsgericht hatte nach anfänglicher Ablehnung eines Eigentumsschutzes für vermögenswerte Rechte des öffentlichen Rechts<sup>190</sup> von der strikten Bindung an den privatrechtlichen Eigentumsbegriff Abstand genommen<sup>191</sup> und den Schutz derartiger Rechte vor allem davon abhängig gemacht, ob und inwieweit sie Äquivalent eigener Leistung des Berechtigten sind.<sup>192</sup> Grundvoraussetzung für den eigentumsrechtlichen Schutz war aber und ist es nach wie vor, daß der ein subjektives öffentliches Recht begründende Sachverhalt dem einzelnen eine Rechtsposition verschafft, die derjenigen des Eigentümers entspricht.<sup>193</sup> Insoweit hatte das Bundesverfassungsgericht in früheren Entscheidungen als Voraussetzung für den eigentumsrechtlichen Schutz noch eine Rechtsposition gefordert, die so stark sein müsse, »daß ihre ersatzlose Entziehung dem rechtsstaatlichen Gehalt des Grundgesetzes widersprechen würde.«<sup>194</sup> Obwohl das Bundesverfassungsgericht bereits im Jahre 1962 in einem das Sozialversicherungsrecht betreffenden Beschluß<sup>195</sup> auf die Verbindung zwischen dem Eigentum und der Handlungs- und Gestaltungsfreiheit hingewiesen hatte, erwägt es eine an der Eigentumsfunktion orientierte »Fortentwicklung dieser Rechtsprechung« erst im Beschluß zur Umgestaltung knappschaftlicher Ansprüche durch die gesetzliche Rentenversicherung vom

---

ders., DÖV 1989, S. 491 ff., 495; E. Benda, aaO. (FN 9), S. 311; W. Böhmer, aaO. (FN 35), S. 2573; H.-J. Wippfelder, aaO. (FN 180), S. 750 ff. sowie u. III)1).

<sup>187</sup> Vgl. o. FN 174.

<sup>188</sup> Dazu u. III).

<sup>189</sup> Vgl. einstw.: E. Huber, aaO. (FN 12); G. Dürig, aaO. (FN 39), S. 14; P. Badura, aaO. (FN 21), S. T 21 f., T 26 ff.; ders., Eigentumsordnung, S. 674 f.; vgl. auch: E. Benda/K. Kreuzer, aaO. (FN 47), S. 12 ff.; J. Meyer-Abich, aaO. (FN 39), S. 22 ff.; R. Wendt, aaO. (FN 167), S. 76 f. (jewe. ohne ausdrücklichen Bezug auf die soziale Funktion des Eigentums).

<sup>190</sup> BVerfGE 1, S. 264 ff., 278 f.; 2, S. 380 ff., 399 ff.; 4, S. 219 ff., 240 f.

<sup>191</sup> BVerfGE 16, S. 94 ff., 111 f.

<sup>192</sup> Vgl. einstw. nur BVerfGE 53, S. 257 ff., 290 f.; 72, S. 9 ff., 19; und aus neuerer Sicht: F. Ossenbühl, Der Eigentumsschutz, S. 625 ff.; D. Katzenstein, Aspekte, S. 645 ff. weitere Nachw. u. II)1)b) in FN 321 f.

<sup>193</sup> BVerfGE 4, o. FN 190; 14, S. 288 ff., 293; 15, S. 167 ff., 200; 16, S. 94 ff., 111 ff.; 18, S. 392 ff., 397; 24, S. 220 ff., 225 f.; 40, S. 65 ff., 83; 53, S. 257 ff., 289; 72, S. 9 ff., 19.

<sup>194</sup> BVerfGE 18, aaO.; ähnlich: 16, aaO., S. 112; 24, aaO.; vgl. auch BVerfGE 1, o. FN 190; 2, o. FN 190, S. 402; 4, o. FN 190, S. 241.

<sup>195</sup> BVerfGE 14, o. FN 193, S. 293.

9. Juni 1975.<sup>196</sup> Es spricht<sup>197</sup> die »freiheitsverbürgende Funktion« der Eigentumsgarantie an, die »darauf zielt«, dem einzelnen die wirtschaftlichen Voraussetzungen für eine eigenverantwortliche Lebensgestaltung zu gewährleisten<sup>198</sup> und betont, daß »in der modernen industriellen Dienstleistungsgesellschaft die große Mehrzahl der Staatsbürger ihre wirtschaftliche Existenzsicherung weniger durch privates Sachvermögen, sondern durch den Arbeitsertrag und die daran anknüpfende solidarisch getragene Daseinsvorsorge erlangt«.<sup>199</sup> In den für eine funktionsorientierte Eigentumsinterpretation wegweisenden Nachfolgeentscheidungen bleibt diese Erkenntnis neben dem Erfordernis einer nicht unerheblichen Eigenleistung<sup>200</sup> ausschlaggebend: für den eigentumsrechtlichen Schutz von Versichertenrenten und Rentenanwartschaften aus den gesetzlichen Rentenversicherungen,<sup>201</sup> für die Position des aus der Rentenversicherung für seine Krankenversicherung zuschußberechtigten Rentners<sup>202</sup> und für den eigentumsrechtlichen Schutz des Anspruchs auf Arbeitslosengeld.<sup>203</sup>

In diesen Entscheidungen erweist sich die für den eigentumsrechtlichen Schutz grundlegende, *existenzsichernde* Bedeutung der jeweiligen Rechtsposition als Konkretisierung der freiheitssichernden Funktion des Eigentums.<sup>204</sup> In den beiden rentenversicherungsrechtlichen Entscheidungen wird der eigentumsrechtliche Schutz der jeweiligen Rechtsposition aber auch mit ihrem »sozialen Bezug« und ihrer »sozialen Funktion« begründet.<sup>205</sup> Es würde, so heißt es in beiden Entscheidungen fast wortgleich,<sup>206</sup> »zu einem mit dem Schutz des Eigentums im sozialen Rechtsstaat schwerlich zu vereinbarenden Funktionsverlust der Eigentumsgarantie führen, wenn sie – sofern die anderen konstituierenden Merkmale des Eigentums vorliegen – solche vermögensrechtlichen Positionen nicht umfaßte«. Diese »anderen konstituierenden Merkmale des Eigentums« dürfen bei der Entscheidung über den eigentumsrechtlichen Schutz des Einkommens trotz weitgehender funktionaler Übereinstimmung zwischen Eigentum und Einkommen nicht aus dem Blick geraten.<sup>207</sup>

<sup>196</sup> BVerfGE 40, S. 65 ff., 83.

<sup>197</sup> BVerfGE, aaO., S. 84.

<sup>198</sup> BVerfGE, aaO. und die Nachw. in FN 170 und 39 a.E.

<sup>199</sup> BVerfGE 40, aaO., S. 40; vgl. aber bereits das Sondervotum der Richterin Rupp-v. Brünneck zu BVerfGE 32, S. 112 ff., 129 ff., 142; vgl. dazu noch u. 2)a).

<sup>200</sup> Vgl. bereits o. FN 192.

<sup>201</sup> BVerfGE 53, S. 257 ff., 290, Urt. v. 28.2.1980.

<sup>202</sup> BVerfGE 69, S. 272 ff., 300, Urt. v. 16.7.1985.

<sup>203</sup> BVerfGE 72, S. 9 ff., 19, 20, 21, Beschl. v. 12.2.1986.

<sup>204</sup> BVerfGE 53, aaO.; 69, aaO., S. 304 und besonders deutlich in BVerfGE 72, aaO., S. 21: »... daß der Wegfall dieser Leistung existentielle Bedeutung für den Berechtigten hätte und die freiheitssichernde Funktion der Eigentumsgarantie wesentlich berühren würde«.

<sup>205</sup> BVerfGE 53, S. 292, 293, 294, 295; 69, S. 303; dazu noch u. III)1).

<sup>206</sup> BVerfGE 53, S. 302; 69, aaO., Hervorhebung nur hier.

<sup>207</sup> Dazu insbes. u. 3); II); III).

## 2) Eigentumsfunktionen des Einkommens

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Eigentumsschutz rentenversicherungsrechtlicher Positionen<sup>208</sup> ist Ausdruck eines vielfach beschriebenen Funktionswandels des Eigentums<sup>209</sup> und markiert einen wichtigen Punkt dieser Entwicklung. Daß aber nicht nur die mit Hilfe von Einkommen erworbene sozialversicherungsrechtliche Position, sondern auch das Einkommen selber in hohem Maße die ursprünglich dem Sacheigentum zugeschriebene existenzsichernde Funktion erfüllt, blieb bislang ohne Auswirkung auf einen entsprechenden eigentumsrechtlichen Schutz auch für das Einkommen.

### a) Wandel der Eigentumsfunktion

Der Funktionswandel des Eigentums spiegelt die spätestens seit der industriellen Revolution für große Teile der Bevölkerung abnehmende Bedeutung des vornehmlich landwirtschaftlichen Grund- und handwerklichen Produktionseigentums als Grundlage der individuellen Existenz.<sup>210</sup> Der Wandel zeigt sich im Recht der gewerblichen Wirtschaft als Überlagerung der zivilrechtlichen Eigentumsordnung durch öffentlich-rechtliche Gewerbe- bzw. Produktionsvoraussetzungen in Form von verfahrens- und materiellrechtlichen Bedingungen, Auflagen und Nachweisen. Auch am Beispiel der Organisation des produktiven Eigentums in Kapitalgesellschaften und Konzernen, in denen das mobile Kapital des Anteilseigners die typische Form des produktiven Eigentums bildet, wird dieser Funktionswandel erkennbar.<sup>211</sup> Wichtige Konsequenz dieser

<sup>208</sup> Vgl. o. 1) bei FN 195 ff.

<sup>209</sup> R. Stödter, Öffentlichrechtliche Entschädigung, S. 168 ff.; U. Scheuner, aaO. (FN 169), S. 86 ff.; G. Dürig, aaO. (FN 39), S. 35; A. Gehlen, Soziologische Aspekte, S. 164 ff.; W. Geiger, aaO. (FN 106), S. 184 ff., 187 ff.; R.-P. Callies, aaO. (FN 169), S. 119 ff.; P. Badura, Verwaltungsrecht, S. 26 f.; ders., aaO. (FN 21), S. T 7 ff.; ders., BayVBl. 1973, S. 1 ff.; ders., Eigentumsordnung, S. 656, 673, 674 f.; ders., Eigentum, S. 653 ff., 666 f.; E. Benda, aaO. (FN 39), S. 378 ff.; W. Weber, Das Eigentum, S. 316 ff.; ders., Eigentum, S. 331 ff., 352 ff.; P. Pernthaler, aaO. (FN 106), S. 193 ff., 198 ff.; W. Hoffmann (-Riem), aaO. (FN 9), S. 58 ff.; E. Stein, aaO. (FN 180), S. 503 ff.; E. Forsthoff, Zur Lage des verfassungsschutzrechtlichen Eigentumsschutzes, S. 89 ff.; H.-J. Wippfelder, aaO. (FN 180), S. 747 ff., 750 ff.; P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, S. 11; K. H. Friauf, aaO. (FN 39), 438 ff.; E. Benda/K. Kreuzer, aaO. (FN 47), S. 12 ff.; H. Rittstieg, aaO. (FN 32), S. 249 ff.; H.-J. Vogel, Kontinuität, S. 17 ff.; J. Meyer-Abich, aaO. (FN 39), S. 58 ff.; B. Pieroth, Rückwirkung, S. 291 f.; P. Saladin, aaO. (FN 169), S. 394 ff.; P. Krause, Eigentum, S. 56; H.-J. Papier, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 14, Rdnr. 21 ff.; A. v. Brünneck, Die Eigentumsgarantie, bes., S. 29 ff.; R. Wendt, Eigentum, S. 78 f.; K. Hesse, Grundzüge, Rdnr. 442 f.

<sup>210</sup> Vgl. zu dieser Entwicklung die Nachw. in FN 209 und dort besonders: G. Dürig, S. 35 f.; U. Scheuner, S. 89; W. Geiger; R.-P. Callies; E. Forsthoff; W. Weber, Das Eigentum, S. 316 ff., 318 f.; P. Badura; P. Pernthaler; H.-J. Wippfelder, S. 750 ff.; E. Benda; H. Rittstieg.

<sup>211</sup> Vgl. besonders: P. Badura, aaO. (FN 21), S. T 19 f.; ders., BayVBl. 1973, S. 2 f.; R. Stödter, aaO. (FN 209), S. 169: »An die Stelle des toten Dings als des ursprünglichen Gegenstands des Eigentumsrechts ist das Kapital getreten«; W. Geiger, aaO. (FN 106), S. 187 f.; U. Scheuner, aaO. (FN 169), S. 89; H.-J. Wippfelder, aaO. (FN 180), S. 757; J. Meyer-Abich, aaO. (FN 39), S. 97 ff.; O. Issing, aaO. (FN 39), S. 27 ff.; K. H. Friauf, H. J. Vogel, aaO. (FN 209).

Entwicklung ist ein weites, alle vermögenswerten Rechtspositionen des Privatrechts umfassendes Eigentumsverständnis, wie es sich bereits bei der Auslegung des Art. 153 WRV herausgebildet hat.<sup>212</sup> Für die im Mittelpunkt dieser Untersuchung stehende *Existenzsicherung* des einzelnen kommt der Wandel schließlich besonders deutlich in der durch das Sozialstaatsprinzip angeleiteten Daseinsmitverantwortung<sup>213</sup> und ›Daseinsverwaltung‹ des Staates zum Ausdruck.<sup>214</sup> Ihr besonderes Kennzeichen ist die Einbindung des einzelnen in große Solidargemeinschaften, die soziale Sicherheit in Form von Forderungsrechten gegen Beitragsleistungen vermitteln.<sup>215</sup>

Sacheigentum als Grundlage individueller Freiheit und Existenzsicherung erscheint aus diesem Blickwinkel als »romantischer Anachronismus«.<sup>216</sup> Die angesprochene Entwicklung begründet allerdings die Gefahr, daß der Empfänger von Sozialleistungen in ein Abhängigkeitsverhältnis vom staatlichen Leistungsmonopol gerät.<sup>217</sup> Genügt die Staatsbürgerqualität, um existieren zu können,<sup>218</sup> so verliert der Leistungsempfänger die Bereitschaft zur eigenverantwortlichen Daseinsvorsorge. Dem *Sozialstaat*, der nicht nur auf die steuerliche Leistungsfähigkeit, sondern auch auf die Fähigkeit des Bürgers zur Beitragszahlung an sozialversicherungsrechtliche Solidargemeinschaften angewiesen ist,<sup>219</sup> droht dadurch der Verlust seiner elementaren Funktionsvoraussetzungen.<sup>220</sup> So sehr also die vom Staat »erzwungene Solidarität«<sup>221</sup> Grundlage für die individuelle Existenzsicherung ist, so wenig dürfen über diese Folgen des Funktionswandels der Eigentumsgarantie die damit verbundenen Gefahren für die persönliche Freiheit aus dem Blick geraten.

Der eigentumsrechtliche Schutz sozialversicherungsrechtlicher Positionen ist ein wichtiger Fortschritt für die Dogmatik des Eigentumsrechts. Er reicht jedoch nicht aus. Die sozialversicherungsrechtliche Position bietet Existenzsicherung vor allem für Fälle, in denen Erwerbseinkommen wegen Krankheit,

<sup>212</sup> Vgl. die Nachw. in FN 189.

<sup>213</sup> Vgl. o. 2. Kap. A).

<sup>214</sup> Vgl. zu dieser Entwicklung: *G. Dürig*, aaO. (FN 39), S. 36; *W. Geiger*, aaO., S. 187; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 10; *ders.*, Eigentumsordnung, aaO. (FN 209); *ders.*, DÖV 1989, S. 491 ff., 497; *E. Benda*, aaO. (FN 209); *E. Stein*, aaO., S. 505; *K. H. Friauf*, aaO. (FN 39), S. 446 ff.; *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO., S. 15 ff.; *Th. Maunz*, BayVBl. 1981, S. 321 ff., 324; *K. Sieveking*, ZfS 1982, S. 693 ff., 697 ff.

<sup>215</sup> Hinzu kommt eine existentielle Abhängigkeit des einzelnen von öffentlichen Sachen (Einrichtungen) zur Energie-, Gesundheits- und Bildungsvorsorge, auf die bereits *A. Gehlen* (aaO., FN 209, S. 164 ff.) hingewiesen hat.

<sup>216</sup> *R.-P. Callies*, aaO. (FN 169), S. 119.

<sup>217</sup> Vgl. *E. Stein*, aaO. (FN 209), S. 505; *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO. (FN 47), S. 15 f. und o. 1. Kap. B)II)2a) bei FN 279 f. Auch in den Forderungen nach einer allgemeinen Grundsicherung schwingt diese Gefahr mit. Vgl. dazu die Nachw. bei *B. Schulte*, NVwZ 1989, S. 211 ff., FN 18; *ders.*, NJW 1989, S. 1241 ff., 1246.

<sup>218</sup> *A. Gehlen*, aaO. (FN 209), S. 186.

<sup>219</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)I)2)b), B)I)3).

<sup>220</sup> AaO.

<sup>221</sup> *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO., S. 16.

Alters oder Arbeitslosigkeit fehlt.<sup>222</sup> Sie unterstreicht auf diese Weise die Bedeutung des Einkommens als Grundlage der individuellen Existenz, bleibt aber auf eine temporäre Korrektur von Defiziten beim Vollzug der Grundannahme modernen Sozialrechts beschränkt.<sup>223</sup> *Existenzsicherung für den laufenden Lebensbedarf ist dagegen in dem von der sozialrechtlichen Grundannahme vorausgesetzten Normalfall nur das selber verdiente Einkommen.*

b) »Eigentum im Sinne von Einkommen«

*P. Badura*<sup>224</sup> spricht im Zusammenhang mit dem Funktionswandel des Eigentums von der sozialen Sicherheit »kraft ›Eigentums‹ im Sinne von Einkommen, das in zunehmendem Maße durch das Gemeinwohl garantiert wird«. Es verdränge die der bürgerlichen Gesellschaft als Leitbild dienende selbständige Lebensführung kraft erworbenen Besitzes. Dieser Zusammenhang der Aussage mag zwar den Zweifel beseitigen, daß *P. Badura* nur das Einkommen meint, das dem aus einer sozialversicherungsrechtlichen Position Berechtigten im Risikofall als Versicherungsleistung zufließt. Andererseits darf seine Äußerung aber auch nicht dahin verstanden werden, daß er Einkommen ohne weiteres der Eigentumsgarantie unterstellen will. Insoweit sagt *P. Badura*<sup>225</sup> noch vor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Eigentumsschutz sozialversicherungsrechtlicher Positionen<sup>226</sup> ganz deutlich, daß sich die Verfassung mit dem Schutzgegenstand ›Eigentum‹ »auf konkrete und vergegenständlichte Rechtspositionen vermögenswerter Art« bezieht.<sup>227</sup> Dennoch bleibt die Aussage von *P. Badura* nicht nur für die risikofallbezogenen versicherungsrechtlichen Eigentumssurrogate, sondern auch für das die tägliche Existenz sichernde Einkommen bedeutsam. Daß die große Mehrzahl der Staatsbürger ihre wirtschaftliche Existenz »weniger durch privates Sachvermögen, sondern durch den Arbeitsertrag«, d.h. durch ihr laufendes Einkommen erlangen, wird nicht nur vom Bundesverfassungsgericht,<sup>228</sup> sondern, gerade im Zusammenhang mit der Beschreibung des Funktionswandels von Sacheigentum, auch in der verfassungsrechtlichen Literatur ausdrücklich betont.<sup>229</sup>

<sup>222</sup> Vgl. o. erster Teil, 2. Kap. C).

<sup>223</sup> aaO., 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2).

<sup>224</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 10; *ders.*, BayVBl. 1973, S. 1 ff., 3.

<sup>225</sup> *P. Badura*, Eigentumsordnung, S. 673 ff., 675 (Hervorhebung nur hier); vgl. auch: *R. Scholz*, NVwZ 1982, S. 337 ff., 339: »... das Einkommen darf nicht von vornherein mit rechtlich garantiertem Eigentum identifiziert werden«; und o. A)I) bei FN 35.

<sup>226</sup> BVerfGE o. FN 205.

<sup>227</sup> Vgl. dazu bereits o. A)I) bei FN 35.

<sup>228</sup> BVerfGE o. FN 199.

<sup>229</sup> Vgl. *G. Dürig*, aaO. (FN 39), S. 17, 31: (›geronnene Arbeit‹); *W. Weber*, Das Eigentum, S. 316, 328; *W. Hoffmann (-Riem)*, aaO. (FN 9), S. 58; *Th. Maunz*, aaO. (FN 214), S. 324; *E. Benda*, aaO. (FN 39), S. 379; *P. Pernthaler*, aaO. (FN 106), S. 197, 201; *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO. (FN 47), S. 15 f.; *W. Geiger*, aaO. (FN 106), S. 187; *O. Issing*, aaO. (FN 39), S. 11; *J. Meyer-Abich*, aaO. (FN 39), S. 55 f., 74 ff.; *P. Krause*, aaO. (FN 209), S. 56; *H. Rittstieg*, aaO. (FN 32), S. 77; *H. Sandler*, DÖV 1971, S. 16 ff., 21; *R. Scholz*, aaO. (FN 225): »In einer Ge-

Die Bedeutung des Arbeitseinkommens wird vom Sozialrecht und vom zivilen Unterhaltsrecht bestätigt. Im Sozialrecht zeigt sie sich, darauf wurde bereits hingewiesen,<sup>230</sup> in der Ausgestaltung von Leistungssystemen, die besonders auf die temporäre Beseitigung von Störungen in dem von der Grundannahme modernen Sozialrechts angesprochenen Problemfeld Arbeit und Einkommen zugeschnitten sind. Auch in den sozialrechtlichen Hilfs- und Förderungssystemen ist sie offenkundig.<sup>231</sup> Für das Unterhaltsrecht des BGB schließlich sind die Einkünfte aus Erwerbstätigkeit bzw. der Ertrag der Arbeit die in der Praxis wichtigste, im Gesetz aber nur mittelbar angesprochene<sup>232</sup> Lebensgrundlage und unterhaltsrechtliche Verteilungsmasse.<sup>233</sup> Danach ist es heute das Einkommen, vor allem das Arbeitseinkommen, das dem einzelnen einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich verschaffen und ihm dadurch eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens ermöglichen soll.<sup>234</sup>

### 3) Konkretisierung von unterhaltsrechtlichen, sozialrechtlichen und steuerrechtlichen Einkommensfunktionen

Dem Funktionswandel des Sacheigentums für die Sicherung existentieller Daseinsvoraussetzungen entsprechend, stellt sich für den eigentumsrechtlichen Schutz des Einkommens das Problem der Konkretisierung von Einkommensfunktionen. Bei dieser funktionsorientierten Betrachtung ist zu berücksichtigen, daß das Eigentumsgrundrecht nicht das Vermögen als solches, sondern nur einzelne Vermögensrechte schützen kann.<sup>235</sup> Einkommensfunktionen müssen sich also als konkrete Rechtspositionen einzelner Personen von allgemeinen Vermögensfunktionen unterscheiden lassen. Soweit es solche Einkommensfunktionen gibt, erscheinen sie als geeignete Schutzgüter der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie. Ob und inwieweit sie diesen Schutz tatsächlich erlangen, hängt davon ab, inwieweit sie sich als Ausprägungen eines vor allem von der Institutsgarantie umfaßten Eigentums im verfassungsrechtlichen Sinn erweisen.<sup>236</sup> Ausgehend von der Aufgabe eines sozialen Steuerrechts, diejenigen Aufwendungen von steuerlicher Belastung freizustellen, die

---

sellschaft, die über relativ wenig tradiertes Privateigentum verfügt, in der sich die existentielle Abhängigkeit des Einzelnen vor allem an dessen realem Einkommen orientiert ...«; wohl im Hinblick auf die eigentumsrechtlichen Anforderungen an die Konkretisierung der zu schützenden Rechtsposition ist auch von der das Sacheigentum ersetzenden Funktion des Lohns bzw. der Lohn- oder Gehaltsforderung die Rede: *E. Stein*, aaO. (FN 180), S. 505; *W. Leisner*, Kleineres Eigentum, S. 51 ff., 57; *P. Saladin*, aaO. (FN 169), S. 394; *H.-J. Wippfelder*, aaO. (FN 180), S. 758.

<sup>230</sup> Vgl. o. a).

<sup>231</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap.

<sup>232</sup> Vgl. die §§ 1570 ff., 1602 Abs. 2 BGB.

<sup>233</sup> Vgl. *MünchKomm-Köhler*, § 1602, Rdnr. 10; *H. Göppinger*, Unterhaltsrecht, Rdnr. 1007.

<sup>234</sup> Vgl. den Bezug bei FN 171 f., 198 f., 228.

<sup>235</sup> Vgl. o. FN 35, 225 f.

<sup>236</sup> Dazu u. II).

der Steuerpflichtige für seinen eigenen und für den Lebensbedarf seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen benötigt,<sup>237</sup> geht es dabei nur um den eigentumsrechtlichen Schutz von selber verdientem Einkommen.<sup>238</sup> Dieses ist Gegenstand unterhaltsrechtlicher, sozialrechtlicher und steuerrechtlicher Bestimmungen.<sup>239</sup>

#### a) Der zivilrechtliche Befund

Obwohl Einkünfte aus Erwerbstätigkeit die in der Praxis wichtigste Quelle des zivilrechtlichen Unterhalts sind,<sup>240</sup> werden sie in den entsprechenden Vorschriften des BGB nicht näher bestimmt. Das Gesetz spricht zwar von einer »Erwerbstätigkeit« der unterhaltsberechtigten oder der unterhaltsverpflichteten Person, doch präzisiert es diese Tätigkeit hauptsächlich in Bezug auf die Voraussetzungen für eine Verpflichtung zum Erwerb,<sup>241</sup> weniger dagegen im Hinblick auf ein in einem Einkommensbegriff faßbares oder mit dem Begriff »Einkünfte« bezeichnetes Ergebnis einer solchen Tätigkeit.<sup>242</sup> Deutlich ergibt sich aus dem Gesetz nur, daß Einkünfte nicht nur den Ertrag aus einer Erwerbstätigkeit, sondern auch den Vermögensertrag umfassen.<sup>243</sup> Bereits dieser kurze Blick auf die zivilrechtliche Regelung zeigt, daß der unterhaltsrechtlichen Bedeutung des Einkommens in seiner Ausgestaltung durch das BGB keine im Hinblick auf einen eigentumsrechtlichen Individualschutz ausreichend differenzierte Vermögensposition zugrundeliegt.

#### b) Die Maßstabsfunktion der sozialrechtlichen Hilfs- und Förderungssysteme

Den sozialen Hilfs- und Förderungsleistungen<sup>244</sup> kommt eine ganz entscheidende Bedeutung für die qualitative und quantitative Konkretisierung von existenzsichernden Einkommensfunktionen zu. Dies gilt vornehmlich für diejenigen Hilfs- und Förderungsleistungen, die auf die Befriedigung von konkret benanntem Lebensbedarf gerichtet sind und die aus diesem Grund eine *Maßstabsfunktion* für die an konkreten Einkommensaufwendungen orientierten Verschonungstatbestände des Steuerrechts erfüllen können.<sup>245</sup>

<sup>237</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>238</sup> Vgl. o. bei FN 164.

<sup>239</sup> Auch die vollstreckungsrechtlichen Pfändungsgrenzen dienen dem Schutz von existenznotwendigem Einkommen. Sie sind aber nicht in den Funktionszusammenhang eingebettet, der zwischen dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz und dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip besteht (vgl. o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II).

<sup>240</sup> Vgl. o. FN 233.

<sup>241</sup> Vgl. die Nachw. in FN 232.

<sup>242</sup> Vgl. § 1573 Abs. 2 BGB für den Fall, daß die »Einkünfte aus einer angemessenen Erwerbstätigkeit zum vollen Unterhalt« nicht ausreichen.

<sup>243</sup> Vgl. die §§ 1581 Satz 2, 1602 Abs. 2, 1603 Abs. 2 BGB; dazu H. Göppinger, aaO. (FN 233), Rdnr. 1051; MünchKomm-Köhler, aaO. (FN 233), Rdnr. 8.

<sup>244</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap.

<sup>245</sup> Vgl. zu diesem Konzept die Darstellung der einfachgesetzlichen Zusammenhänge im ersten Teil, 3. Kap und im zweiten Teil der Untersuchung.

Die in der sozialrechtlichen Grundannahme beschriebene Beziehung zwischen den Problemfeldern Arbeit, Einkommen und Bedarfsdeckung kennzeichnet die allgemeine Funktion des Erwerbseinkommens als konsum- bzw. bedarfsorientierte Größe.<sup>246</sup> Der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz<sup>247</sup> unterstreicht und konkretisiert diese Funktion des *Erwerbseinkommens*, indem er die Unabhängigkeit des Hilfesuchenden von der Sozialleistung, also *nicht die Gewährung* der Sozialleistung zum obersten Ziel der auf die Würde des Menschen verpflichteten Sozialhilfe erklärt.<sup>248</sup> Dem dient die ausdrückliche Verpflichtung eines jeden Hilfesuchenden, seine Arbeitskraft zur Beschaffung des Lebensunterhalts für sich und seine unterhaltsberechtigten Angehörigen einzusetzen.<sup>249</sup> Eng damit verbunden, und für die eigentumsrechtliche Konkretisierung von Funktionen des Erwerbseinkommens sehr hilfreich, sind detaillierte gesetzliche Bestimmungen über die Verpflichtung des Hilfesuchenden zum Einsatz von eigenem Einkommen.<sup>250</sup> Das Bundessozialhilfegesetz erfaßt auf der Grundlage eines besonderen Einkommensbegriffs<sup>251</sup> Einkünfte des Hilfesuchenden in Geld oder Geldeswert, die um bestimmte Aufwendungen zu vermindern<sup>252</sup> und bei der Bemessung der Sozialhilfeleistung zu berücksichtigen, die aber nicht in jedem Fall in voller Höhe sozialhilfemindernd anzurechnen sind.<sup>253</sup> Anrechnungsmindernd, d.h. sozialhilfeerhöhend wirken bereits großzügig bemessene Aufwendungsabzüge u.a. für Versicherungsbeiträge und bestimmte Werbungskosten, die der Antragsteller aus eigenem Erwerbseinkommen bestreitet.<sup>254</sup> Sie stellen den, der seinen laufenden Lebensbedarf zumindest teilweise aus selber verdientem Erwerbseinkommen befriedigen kann besser, als den, der ganz auf Leistungen der Sozialhilfe angewiesen ist. Auf diese Weise wird dem Hilfesuchenden ein i.S. des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes wichtiger Anreiz zur Erzielung von Erwerbseinkommen gegeben. Zugleich wird die existenzsichernde Funktion des Erwerbseinkommens unterstrichen und anhand besonderer Bedarfe des Einkommensbeziehers konkretisiert. Bedarfsorientierte Konkretisierungen des Erwerbseinkommens ergeben sich darüber hinaus aus den Bestimmungen über sozialhilferechtliche Mehrbedarfszuschläge.<sup>255</sup> Sie werden u.a. denjenigen gewährt, die trotz beschränkten Leistungsvermögens oder körperlicher Behinderung einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Auch auf die sozialhilferechtlichen Überleitungsvorschriften ist in diesem Zusammenhang hinzuweisen.<sup>256</sup> Sie geben dem Trä-

<sup>246</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2), 2. Kap. B)III)2); zweiter Teil, 1. Kap. A)II)1)a).

<sup>247</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II).

<sup>248</sup> Vgl. dazu o. erster Teil, 3. Kap. B) bei FN 71 ff. und dritter Teil, 1. Kap. B)II)2)a).

<sup>249</sup> Vgl. zu den §§ 18 ff. BSHG (Hilfe zur Arbeit) o. erster Teil, 3. Kap. C)III)1)b).

<sup>250</sup> AaO., B)II)1).

<sup>251</sup> AaO., a).

<sup>252</sup> AaO., bb), cc).

<sup>253</sup> AaO., c).

<sup>254</sup> Vgl. den Verweis in FN 252.

<sup>255</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei FN 137 ff.

<sup>256</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)2)b),c).



ger der Sozialhilfe die Möglichkeit, auf Unterhaltsansprüche zuzugreifen, die der Sozialhilfeempfänger gegen seine Angehörigen hat. Auf diese Weise wird der sozialhilferechtliche Nachranggrundsatz verwirklicht und Erwerbseinkommen spezifiziert, das zur Erfüllung von *Unterhaltsverpflichtungen* aufgewendet werden muß. Ganz grundlegende Bedeutung für die funktionale Konkretisierung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen haben aber diejenigen Ausprägungen des sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatzes, die als Bestimmungen über die Anrechnung und den Einsatz von eigenem Erwerbseinkommen bei der Gewährung von Hilfe in besonderen Lebenslagen zur Anwendung kommen.<sup>257</sup> Sie gebieten den Einsatz von selber verdientem Einkommen zur Befriedigung des atypischen Lebensbedarfs nur insoweit, als dies dem Hilfesuchenden ohne Gefährdung seines allgemeinen, durch die Bedarfstatbestände der Hilfe zum Lebensunterhalt qualitativ umschriebenen aber quantitativ *großzügiger* bemessenen Lebensbedarfs zuzumuten ist. Auf diese Weise behandelt und präzisiert das Sozialhilferecht existenznotwendigen Lebensbedarf für zwei unterschiedliche Fälle: für den, der auf laufende Hilfe zum Lebensunterhalt angewiesen ist, weil er *kein* eigenes Erwerbseinkommen zur Verfügung hat,<sup>258</sup> und für den, dessen Erwerbseinkommen zwar für den laufenden, nicht aber für den besonderen Lebensbedarf ausreicht. Diesem billigt es einen höheren Mindeststandard für den laufenden Lebensunterhalt zu, als dem, der kein eigenes Erwerbseinkommen zur Verfügung hat.

Die Bedeutung des Sozialhilferechts für die Konkretisierung von Einkommensfunktionen erweist sich in ihrer Einbindung in den Nachranggrundsatz als Grundform einer Systematik, die auch das Recht besonderer Hilfs- und Förderungssysteme, insbesondere die Ausbildungsförderung, die Gewährung von Wohngeld und die Leistung von Arbeitslosenhilfe prägt.<sup>259</sup>

### c) Steuerrechtliche Konkretisierungen der Einkommensfunktion

Obwohl der steuerrechtliche Einkommensbegriff primär vom Fiskalzweck der Belastungsnorm geprägt ist,<sup>260</sup> wird er durch ein komplexes System von Ausnahmebestimmungen konkretisiert, die nicht allein Lenkungs- oder Vereinfachungszwecke verfolgen, sondern auch konsum- bzw. bedarfsorientiert sind.<sup>261</sup> Die sozialen Ausnahmevorschriften gewährleisten die Steuerfreiheit von Sozialleistungen, die zum Ausgleich von fehlendem Erwerbseinkommen gewährt werden.<sup>262</sup> Sie erlangen aber für selber verdientes Einkommen nur die Funktion von mittelbaren Konkretisierungen. Unmittelbar auf die Verschönerung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen bezogen sind jedoch die-

<sup>257</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II)1)c) insbes. bei und in FN 300.

<sup>258</sup> Ausführlich zu den Voraussetzungen für die Gewährung von Hilfe zum Lebensunterhalt, o. erster Teil, 3. Kap. B).

<sup>259</sup> AaO., C)I)5), C)II), C)III)1).

<sup>260</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)1)b).

<sup>261</sup> AaO., II)2).

<sup>262</sup> AaO., II)2)b).

jenigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, die mit teilweise sehr detaillierter Umschreibung einzelner Bedarfe auf die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips in seiner Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips<sup>263</sup> gerichtet sind. Dabei unterscheidet das Gesetz zwischen Einkommen, das der Steuerpflichtige für sich selber braucht<sup>264</sup> und Einkommen, das er für den existenznotwendigen Lebensbedarf seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen aufwenden muß.<sup>265</sup> Die gesetzlichen Konkretisierungen des subjektiven Nettoprinzips markieren die für ein soziales Steuerrecht bedeutsame Unterscheidung zwischen disponiblem, d.h. steuerlich belastbarem Einkommen und indisponiblem, für existenznotwendigen Bedarf unabdingbarem und deshalb für die Steuerzahlung nicht verfügbarem Einkommen.<sup>266</sup> Gemessen an den sozialhilferechtlichen Bedarfstatbeständen sind die steuerlichen Verschonungstatbestände jedoch unzureichend: sie bleiben in qualitativer und quantitativer Hinsicht nicht nur hinter dem anrechnungsfreien Mindestbedarf zurück, den das Sozialhilferecht demjenigen zubilligt, der nur auf Hilfe in besonderen Lebenslagen angewiesen ist, weil er seinen laufenden Lebensbedarf aus selber verdientem Einkommen befriedigen kann. Auch im Vergleich zu den Leistungen der Sozialhilfe an erwerbslose Unterhaltsempfänger sind die steuerlichen Entlastungen des existenznotwendigen Erwerbseinkommens unzureichend.<sup>267</sup> Diese Nachteile können jedoch ausgeglichen werden, weil die steuerlichen Verschonungstatbestände als Ausprägungen des mit dem sozialhilferechtlichen Nachranggrundsatz korrespondierenden Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>268</sup> auf eine bedarfsorientierte Entfaltung angelegt sind. Auf diese Entfaltung zielt die Institutsgarantie des Eigentums.

## II) Einkommensfunktionen als Ausprägungen der Institutsgarantie des Eigentums

Für große Teile der Bevölkerung ersetzt das Erwerbseinkommen die freiheits- und daseinssichernde Funktion des Sacheigentums.<sup>269</sup> Sozialhilferecht und Steuerrecht erfassen existenznotwendiges Erwerbseinkommen in jeweils unterschiedlicher tatbestandsmäßiger Ausgestaltung<sup>270</sup> als konkrete, dem Einkommenserwerber zur Befriedigung seiner Lebens- und Unterhaltsbedarfe *zugeordnete* Rechtspositionen. Durch diese eindeutige Widmung unterscheidet sich die *Funktion* des existenznotwendigen Einkommens von *allgemeinen* Ein-

<sup>263</sup> AaO., II)3b); erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>264</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap.

<sup>265</sup> AaO., 3. Kap.

<sup>266</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1), 2. Teil, 1. Kap. A)II)3).

<sup>267</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap. A)III), B)III), D); 3. Kap. und die Zusammenfassung zum zweiten Teil.

<sup>268</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II).

<sup>269</sup> Vgl. o. I)2).

<sup>270</sup> Vgl. o. I)3b), c).

kommens- und Vermögensfunktionen. Aus diesem Grund kommen die tatbestandmäßigen Konkretisierungen des sozialhilferechtlichen Bedarfs als wichtige Vorgaben für ein soziales Steuerrecht in Betracht. Die nach Maßgabe dieser Vorgaben auszugestaltenden Verschonungstatbestände des Steuerrechts erscheinen als notwendige und geeignete Umschreibungen der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie: sie sind auf den Schutz von selber verdientem, existenznotwendigem Erwerbseinkommen gerichtet, das in seiner freiheits- und daseinssichernden Funktion dem Sacheigentum zumindest ebenbürtig ist. Das bestätigt die Verfassung mit der Bindung des Gesetzgebers an die Institutsgarantie des Eigentums, insbesondere an das bei der Ausgestaltung der individuellen Rechtsstellung zu beachtende *Prinzip der Privatnützigkeit*.

### 1) Die Bedeutung der Institutsgarantie für die Inhaltsbestimmung des Eigentums

Art. 14 Abs. 1 GG schützt konkrete Rechte in der Hand des einzelnen Eigentümers und gewährleistet das Privateigentum als Rechtsinstitut.<sup>271</sup> Geboren aus den Unzulänglichkeiten einer Reichsverfassung, deren Grundrechtsteil bei weitem nicht den Gewährleistungsgehalt unseres Grundgesetzes aufzuweisen hatte,<sup>272</sup> sollte das »Rechtsinstitut« des Eigentums nach Auffassung von *M. Wolff*<sup>273</sup> gewährleisten, »daß an den körperlichen Sachgütern ein Privatrecht möglich (bleibt,) das den Namen Eigentum verdient, bei dem also Beschränkungen des Herrschaftsbeliebens Ausnahmen sind«.

Ob die Lehre von der Institutsgarantie des Eigentums heute wegen der ausdrücklichen Bindung des Gesetzgebers an die Grundrechte (Art. 1 Abs. 3 GG) und wegen der Verbürgungen in den Art. 19 Abs. 2 und 79 Abs. 3 GG »ihre

<sup>271</sup> *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 389; 26, S. 215 ff., 222; 31, S. 229 ff., 240; 42, S. 263 ff., 294; 50, S. 290 ff., 344; 58, S. 300 ff., 339; grundlegend: *M. Wolff*, Reichsverfassung und Eigentum, S. 3 ff., 5 f.; *C. Schmitt*, Freiheitsrechte und institutionelle Garantien, S. 140 ff.; *Friedrich Klein*, Institutionelle Garantien, S. 93 ff., 107 ff., 242; *E. R. Huber*, AöR 23 (1933), S. 1 ff., 41 ff.; *H. P. Ipsen*, VVDStRL 10 (1952), S. 72 ff., 80; *U. Scheuner*, Die institutionellen Garantien, S. 88 ff., 93 ff.; *ders.*, Grundlagen, S. 63 ff., 68 f.; *W. Weber*, Eigentum, S. 355 ff.; *ders.*, Das Eigentum, S. 316 ff., 318; *E. Stein*, aaO. (FN 180), S. 519; *R. Scholz*, Koalitionsfreiheit, S. 233 ff., 241; *ders.*, NVwZ 1982, S. 337 ff., 341; *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO. (FN 47), S. 8; *Th. Maunz*, GRUR 1973, S. 107, 108; *E.-W. Böckenförde*, Eigentum, S. 215, 216; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 13 ff.; *ders.*, Zur Lehre, S. 1 ff., 8 f.; *ders.*, Eigentum, S. 609 ff., 664 ff.; *H. Rittstieg*, aaO. (FN 32), S. 383; *R. Wendt*, Eigentum, S. 183 ff.; *W. Leisner*, Eigentum, Rdnr. 12 ff.; *B. O. Bryde*, aaO. (FN 35), Rdnr. 30; *H.-J. Papier*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 11 ff.

<sup>272</sup> Vgl. *C. Schmitt*, aaO., S. 141: »... Bedeutungslosigkeit auf der einen, Leerlauf auf der anderen Seite ...«; *Friedrich Klein*, aaO., S. 93 ff.; *U. Scheuner*, Die institutionellen Garantien, S. 91 ff.; *E. Schmidt-Jortzig*, Die Einrichtungsgarantien, S. 13 ff.; *G. Dürig*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 1, Rdnr. 98; *W. Leisner*, Grundrechte, S. 90.

<sup>273</sup> *M. Wolff*, aaO., S. 5 f.; vgl. auch: *C. Schmitt*, aaO., S. 164: »Garantie eines inhaltlich bestimmten Normenkomplexes«; sehr deutlich: *Friedrich Klein*, aaO., S. 242: »Diktaturfestigkeit der Eigentumsgarantie«; vgl. zu *M. Wolff*: *P. Badura*, Zur Lehre, S. 13 f.

Schuldigkeit getan« hat,<sup>274</sup> ist hier nicht zu beurteilen.<sup>275</sup> Entscheidend ist, daß das Verständnis der Eigentumsgarantie als Rechtsstellungsgarantie und als Institutsgarantie, wie es der heute herrschenden Meinung und Rechtsprechung zugrundeliegt,<sup>276</sup> wichtige Einsichten in die verfassungsrechtliche Bindung des Gesetzgebers vermittelt. Dabei ist zu beachten, daß sich die Lehre von der Institutsgarantie weiterentwickelt hat und gerade dadurch besondere Bedeutung für die Beantwortung der Frage nach einem eigentumsrechtlichen Einkommenschutz erlangt. Die Institutsgarantie moderner, bzw. grundrechtlicher Prägung besagt, daß das Eigentumsgrundrecht einen Normenbestand gewährleistet, der »Erwerb, Nutzung, Gebrauch und Verkehr vermögenswerter Rechte ermöglicht und das für das Eigentum kennzeichnende Prinzip der »Privatnützigkeit« respektiert.«<sup>277</sup> Die Institutsgarantie verbietet, »daß solche Sachbereiche der Privatrechtsordnung entzogen werden, die zum elementaren Bestand grundrechtlich geschützter Betätigung im vermögensrechtlichen Bereich gehören und damit der durch das Grundrecht geschützte Freiheitsbereich aufgehoben oder wesentlich geschmälert wird.«<sup>278</sup>

Zwei Veränderungen gegenüber der von *M. Wolff*<sup>279</sup> für Art. 153 Abs. 1 WRV formulierten Institutsgarantie sind besonders bedeutsam: Zum einen erstreckt sich ihr Wirkungsbereich, dem Funktionswandel der Rechtsstellungsgarantie entsprechend,<sup>280</sup> auf die Gewährleistung einer »normativen Infrastruktur« für *vermögenswerte Rechte*. Sie ist also nicht auf die Sicherung von Privatrechten an »körperlichen Sachgütern«<sup>281</sup> beschränkt.<sup>282</sup> Zum anderen enthält sie mit dem für das Eigentum kennzeichnenden *Prinzip der Privatnützigkeit* eine deutliche Absage an ein Freiheitsverständnis, das sich auf ein bloß abwehrendes »Herrschaftsbelieben« reduzieren ließe.<sup>283</sup> Die durch die Institutsgarantie sowohl positiv als auch negativ umschriebene Bindung des Gesetzgebers<sup>284</sup> will indes keine »Versteinerung« der bestehenden Rechtsordnung.<sup>285</sup> Vielmehr bleiben »Inhalt und Funktion des Eigentums ... der Anpas-

<sup>274</sup> *D. Wilke*, Stand und Kritik, S. 123.

<sup>275</sup> Vgl. zu dieser Diskussion: *G. Dürig*, aaO. (FN 272); *W. Weber*, Eigentum, S. 331 ff., 356 f.; *P. Häberle*, Die Wesensgehaltsgarantie, S. 92 ff.; *R. Scholz*, Koalitionsfreiheit, S. 237 ff.; *D. Wilke*, aaO., S. 121, 122 ff.

<sup>276</sup> Vgl. die Nachw. in FN 271.

<sup>277</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 14 und die Nachw. in FN 271.

<sup>278</sup> *BVerfGE* 24, aaO. (FN 271) und die dort nachgewiesene Rechtsprechung und Literatur.

<sup>279</sup> Vgl. o. bei FN 273 und zum Wandel der Institutsgarantie des Eigentums: *P. Badura*, Zur Lehre, S. 13 f.; *H.-J. Wippfelder*, aaO. (FN 180), S. 754 ff.

<sup>280</sup> Vgl. o. I)2)b).

<sup>281</sup> Vgl. o. bei FN 273.

<sup>282</sup> *P. Badura*, Zur Lehre, S. 9; *W. Weber*, Eigentum, S. 331 ff., 355; *H.-J. Papier*, aaO. (FN 271), Rdnr. 11; *ders.*, VVDStRL 35 (1977), S. 55 f., 82, FN 113 und speziell zum Nachweis des die Institutsgarantie umfassenden Funktionswandels der Eigentumsgarantie: *R. Wendt*, Eigentum, S. 192 ff., 249 ff.

<sup>283</sup> Dazu u. b).

<sup>284</sup> Vgl. *BVerfGE* 58, S. 300 ff., 348.

<sup>285</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 15; *ders.*, Zur Lehre, S. 8 f.; *ders.*, Eigentum, S. 653 ff., 665; vgl. auch *H. Sendler*, aaO. (FN 229), S. 17 f.

sung an die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse fähig und bedürftig«.<sup>286</sup> Die Institutsgarantie sichert also weder einen »status quo« bestehender Eigentumsrechte, noch will sie dem zur Inhalts- und Schrankenbestimmung aufgerufenen Gesetzgeber beliebige Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen.<sup>287</sup> Sie bewahrt einen »Grundbestand von Normen«, die als Eigentum i.S. der Grundrechtsbestimmung bezeichnet werden<sup>288</sup> und will damit etwas »im Wandel *Bleibendes*« festlegen.<sup>289</sup> Auf diese Weise schafft die Institutsgarantie die Voraussetzungen, ohne die das Grundrecht des einzelnen gegenüber dem Gesetzgeber nicht wirksam genug gewährleistet wäre.<sup>290</sup>

Die Institutsgarantie wirkt nicht nur für den einzelnen. Sie hebt auch ein »objektives Prinzip des öffentlichen Interesses« hervor.<sup>291</sup> Das Freiheitsrecht, so das Bundesverfassungsgericht im Mitbestimmungsurteil,<sup>292</sup> bedürfe der Rechteinrichtung, »damit der Einzelne am Aufbau und an der Gestaltung der Wirtschaftsordnung<sup>293</sup> eigenverantwortlich, autonom und mit privatnütziger Zielsetzung mitwirken kann«. <sup>294</sup> Die Institutsgarantie sichert und verstärkt<sup>295</sup> die Rechtsstellungsgarantie im »Gemeinwohlinteresse an der Ausübung des Grundrechts« und bindet die grundrechtliche Berechtigung durch die Begründung einer besonderen Verantwortlichkeit.<sup>296</sup>

Vor dem Hintergrund der Abhängigkeit des sozialen Steuerstaates von der Leistungsfähigkeit, also auch von der Freiheit, Verantwortungsbereitschaft und Eigeninitiative seiner Bürger,<sup>297</sup> erweist sich das Verhältnis zwischen der Institutsgarantie und der Rechtsstellungsgarantie des Eigentums als Ausprägung der normativen Grundstrukturen des sozialen Steuerstaates.<sup>298</sup> Der Sozialstaat sichert die individuelle Freiheit und Leistungsfähigkeit um den Preis der Steuer.<sup>299</sup> Er bekundet aber noch »vor der Sozialbindung«<sup>300</sup> ein in der In-

<sup>286</sup> BVerfGE 24, aaO. (FN 271); vgl. dort auch BVerfGE 31 und BVerfGE 42 und zum Funktionswandel des Eigentums o. I)2)a)b).

<sup>287</sup> W. Weber, Eigentum, S. 331 ff., 356; BVerfGE 31, aaO. (FN 271).

<sup>288</sup> BVerfGE 24, aaO. (FN 271).

<sup>289</sup> W. Weber, aaO. (FN 287), Hervorhebung nur hier.

<sup>290</sup> BVerfGE 26, aaO.; 50, S. 290 ff., 344; W. Weber, aaO., S. 358; P. Badura, aaO. (FN 21), S. T 14; ders., Eigentum, S. 653 ff., 665.

<sup>291</sup> P. Badura, jew. aaO.

<sup>292</sup> BVerfGE 50, aaO., mit ausdrücklichem Bezug auf die bereits im Luth-Urteil (BVerfGE 7, S. 198 ff., 205) hervorgehobene Funktion der Grundrechte als objektiver Prinzipien; P. Badura, Eigentum, S. 653 ff., 665.

<sup>293</sup> Das hebt den gemeinwohlbezogenen Aspekt der Eigentumsgewährleistung hervor.

<sup>294</sup> AaO. zum individualrechtlichen Aspekt.

<sup>295</sup> Das Bundesverfassungsgericht und P. Badura, jew. aaO. sprechen von einer Akzessorität der objektiven Schutzfunktion gegenüber dem personalen Freiheitsrecht; vgl. zu dem angesprochenen Zusammenhang auch: W. Weber, aaO. (FN 287), S. 355 und die weiteren Nachweise in FN 271.

<sup>296</sup> P. Badura, aaO. (FN 21), S. T 14.

<sup>297</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)I)1); B)I)2)b).

<sup>298</sup> AaO., B)I)3); B)II).

<sup>299</sup> AaO., B)I)2)b) bei FN 153.

<sup>300</sup> Dazu u. III).

stitutsgarantie des Eigentums wurzelndes Interesse der Allgemeinheit an dieser Freiheit und Leistungsfähigkeit. Dabei ist für den eigentumsrechtlichen Schutz des Einkommens als *Grundlage* der individuellen Leistungsfähigkeit besonders bedeutsam, daß das den steuerlichen Belastungsmaßstab dirigierende Leistungsfähigkeitsprinzip bereits von seiner freiheitsrechtlichen Struktur<sup>301</sup> her darauf angelegt ist, das für das Eigentum kennzeichnende Prinzip der Privatnützigkeit<sup>302</sup> durch eine vollständige Verschonung des existenznotwendigen Einkommens zu respektieren.

#### a) Konkretisierung der Institutsgarantie durch das Prinzip der Privatnützigkeit

Der für den sozialen Steuerstaat und, dem entsprechend, für das Leistungsfähigkeitsprinzip angedeutete Zusammenhang zwischen der Institutsgarantie und der Rechtsstellungsgarantie des Eigentums wurde in grundlegender Allgemeinheit bereits von *R. Reinhardt*<sup>303</sup> beschrieben und als »Prinzip der Privatnützigkeit« bezeichnet. Mit diesem Prinzip verbindet *R. Reinhardt* in erster Linie die »Tendenz zu selbstverantwortlichem Handeln ... im Sinne der Erhaltung der Werte« und das Bemühen, »Verluste zu verhindern«. Die in der Institutsgarantie angelegte Verbindung zwischen privatnützigem Handeln und darauf gerichtetem öffentlichen Interesse<sup>304</sup> bringt er dadurch zum Ausdruck, daß er im Begehren des einzelnen das »stärkste Antriebsmittel« für den wirtschaftlichen Prozeß, »nicht zuletzt zum Vorteil des Verbrauchers« sieht. Gerade wegen dieses Gemeinwohlbezuges<sup>305</sup> könne das Eigentum als solches nur dann fortexistieren, wenn der in ihm wirksame »Ordnungsfaktor der Privatnützigkeit« gegenüber der Staatsgewalt gesichert sei.<sup>306</sup> In diesem Sinne gilt das Prinzip der Privatnützigkeit heute als Kerngehalt der Institutsgarantie des Eigentums und als »Maßstab für die wirtschaftlich als »Eigentum«, d.h. als Aktionsfeld privater Initiative und privaten Interesses, fungierenden vermögenswerten Rechte«. <sup>307</sup> Auch das Bundesverfassungsgericht<sup>308</sup> sieht das Eigentum

<sup>301</sup> Vgl. o. 2. Kap. C)I).

<sup>302</sup> Vgl. o. bei FN 277 und u. b).

<sup>303</sup> *R. Reinhardt*, Inhalt und Schranken, S. 14 ff.; vgl. zu dieser, zur Abgrenzung zwischen der Enteignung und der Eigentumsbindung entwickelten Lehre: *Friedrich Klein*, Rudolf Reinhardts Beitrag, S. 451 ff.

<sup>304</sup> Vgl. o. bei FN 291 ff.

<sup>305</sup> *R. Reinhardt*, aaO., S. 24 f. und zum Zusammenhang mit der Sozialbindung des Eigentums u. 2).

<sup>306</sup> Vgl. dazu auch den Ansatz von *P. Kirchhof*, o. A)IV) insbes. bei FN 102 ff.

<sup>307</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 14; vgl. auch: *H.-J. Papier*, aaO. (FN 271), Rdnr. 12; ders., VVDStRL 35 (1977), S. 55 ff., 82 f.; *B. O. Bryde*, (FN 35), Rdnr. 59; *R. Wendt*, Eigentum, S. 252; *G. Schwerdtfeger*, aaO. (FN 38), S. 106; *R. Scholz*, NVwZ 1982, S. 337 ff., 341; *F. Schoch*, Jura 1989, S. 113 ff., 115, 116; *R. Hendler*, DVBl. 1983, S. 873 ff., 875; vgl. auch o. A)III) bei FN 80 und die Hinweise in FN 81; teilweise wird die Institutsgarantie nicht oder nicht nur mit »Privatnützigkeit«, sondern auch mit »Privatautonomie« konkretisiert (vgl. *H.-J. Papier*, VVDStRL, aaO.; *W. Böhmer*, aaO. (FN 35), S. 2568; *J. Meyer-Abich*, aaO. (FN 39), S. 167).

<sup>308</sup> *BVerfGE* 31, S. 229 ff., 240 mit Bezug auf *BVerfGE* 24, S. 367 ff., 389 f.; 26,

als Rechtsinstitut »im wesentlichen durch die Privatnützigkeit und grundsätzliche Verfügungsfähigkeit über das Eigentumsobjekt gekennzeichnet«. Das Gericht<sup>309</sup> umschreibt Privatnützigkeit als »Zuordnung (erg.: des Eigentums) zu einem Rechtsträger ... in dessen Hand es als Grundlage privater Initiative und im *eigenverantwortlichen* privaten Interesse »von Nutzen« sein soll ...«. Mit diesen Zielsetzungen bindet die Institutsgarantie den von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 GG<sup>310</sup> zur Inhalts- und Schrankenbestimmung aufgerufenen Gesetzgeber an das, was Privateigentum nach der Verfassung ist bzw. sein soll.<sup>311</sup>

Insoweit wirkt das »Prinzip der Privatnützigkeit«<sup>312</sup> durchaus als *Rechtsprinzip*, d.h. als ein dem Gesetzgeber zur Entfaltung aufgegebenes Optimierungsgebot.<sup>313</sup> Erst wenn er der durch die Privatnützigkeit i.S. einer Grundwertung konkretisierten Direktive der Eigentumsgarantie<sup>314</sup> nachkommt, verwirklicht der Gesetzgeber die institutionelle Garantie in der individuellen Rechtsstellung.<sup>315</sup> Der Zielsetzung eines an die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse anpassungsfähigen und anpassungsbedürftigen Eigentums<sup>316</sup> gemäß bedeutet das, daß sich der Gesetzgeber nicht darauf beschränken darf, einen eigentumsichernden Normenbestand fortbestehen zu lassen.<sup>317</sup> Vielmehr muß er darüber hinaus Rechtsvorschriften *schaffen*, die den eigentumsrechtlichen Schutz konkreter vermögenswerter Positionen sicherstellen.<sup>318</sup> Das Ausmaß dieser Verpflichtung hängt aber von der normativen Konkretisierbarkeit des Privatnützigkeitsprinzips ab. Insoweit ist für den eigentumsrechtlichen Schutz von *Erwerbseinkommen* zu beachten, daß dieses Einkommen jenseits eines einfachgesetzlich, d.h. in der Form eines steuerlichen Verschonungstatbestandes bestimmbaren Aufwands für existenznotwendigen Bedarf disponibel, d.h. frei verfügbar ist. Frei verfügbares Einkommen kann aber keiner tatbestandsmäßig vorherbestimmbar, von der *Rechtsstellungsgarantie* des Art. 14 GG konkret erfaßbaren Einkommensfunktion zugeordnet werden. Das bedeutet freilich nicht, daß der steuerliche Zugriff auf disponibles Einkommen keine eigentumsrechtliche Bedeutung hat. Vielmehr muß der Gesetzgeber auch bei der Belastung von disponiblem Einkommen die in der Instituts-

S. 215 ff., 222, wo dies allerdings noch nicht so deutlich zum Ausdruck kommt; vgl. aber aus der späteren Rechtsprechung: *BVerfGE* 37, S. 132 ff., 140; 50, S. 290 ff., 339; 52, S. 1 ff., 30; 53, S. 257 ff., 290; 71, S. 230 ff., 246; 81, S. 29 ff., 32.

<sup>309</sup> *BVerfGE* 50; 53; 71; 81, jew. aaO. Hervorhebungen nur hier.

<sup>310</sup> Vgl. zur Sozialbindung u. III).

<sup>311</sup> Vgl. zu dieser Wirkung der Institutsgarantie bereits o. a) bei FN 277 ff.

<sup>312</sup> Vgl. o. FN 303.

<sup>313</sup> Grundlegend und allgemein zu dieser Wirkung eines Rechtsprinzips: *R. Alexy*, Theorie der Grundrechte, S. 75.

<sup>314</sup> *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 15.

<sup>315</sup> *R. Wendt*, Eigentum, S. 192, 251.

<sup>316</sup> Vgl. o. a) bei FN 286 ff.

<sup>317</sup> Vgl. zu dieser sichernden Wirkung der Institutsgarantie aaO., bei FN 277.

<sup>318</sup> *P. Badura*, Zur Lehre, S. 8; vgl. auch: *B. O. Bryde*, aaO. (FN 307); *R. Wendt*, Eigentum, S. 191; *R. H. Weber*, AöR 104 (1979), S. 521 ff., 529 f.

garantie vorgegebene »prinzipielle Privatnützigkeit«<sup>319</sup> und die Sozialbindung des Eigentums als grundlegende verfassungsrechtliche Vorgaben beachten.<sup>320</sup>

### b) Privatnützigkeit und Selbstverantwortung

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gilt als Eigentum insbesondere das, was der einzelne als »Äquivalent« oder »Ergebnis« eigener Leistung erworben hat.<sup>321</sup> Besonders in neueren Entscheidungen zum eigentumsrechtlichen Schutz von sozialversicherungsrechtlichen Rechtspositionen wird [1] eine »nicht unerhebliche Eigenleistung« verlangt, [2] die dem Rechts-träger »nach Art eines Ausschließlichkeitsrechts ... privatnützig« zugeordnet ist und zudem [3] »der Sicherung seiner Existenz dient«.<sup>322</sup> Diese Anforderungen sollen den eigentumsrechtlichen Schutz von subjektiv öffentlichen Vermögensrechten auf das richtige Maß bringen.<sup>323</sup> Sie sollen verhindern, daß das Eigentumsgrundrecht durch eine vorbehaltlose Erstreckung seiner Gewährleistung auf Leistungsansprüche in ein Teilhaberecht umschlägt.<sup>324</sup> Damit verbunden wäre eine Blockierung des Gesetzgebers im Bereich der Sozialpoli-

<sup>319</sup> R. Scholz, NVwZ 1982, S. 337 ff., 341.

<sup>320</sup> Dazu noch u. III)2)b).

<sup>321</sup> Besonders deutlich in BVerfGE 14, S. 288 ff., 294; 18, S. 392 ff., 397; 24, S. 220 ff., 226 f.; 30, S. 292 ff., 334; 32, S. 111 ff., 141; 50, S. 290 ff., 338; 53, S. 257 ff., 291 f.; 72, S. 9 ff., 19 f.; S. 175 ff., 195; 79, S. 29 ff., 40; 81, S. 12 ff., 16; vgl. aber auch: BVerfGE 1, S. 264 ff., 277 f.; 69, S. 272 ff., 301; zu dieser Rechtsprechung: H.-J. Papier, VSSR 1973/74, S. 33 ff., 43 ff. und die Nachw. aus dem Schrifttum u. FN 323.

<sup>322</sup> BVerfGE 69, aaO., S. 300 f.; vgl. auch: 72, S. 9 ff., 19 f. und S. 141 ff., 153, wo zwar das Merkmal der Eigenleistung nicht erwähnt, aber trotzdem auf die Entscheidung 69, S. 300 f. Bezug genommen wird; vgl. auch BVerfGE 63, S. 152 ff., 174: keine »Rechtsposition«, wenn die Staatsleistung ermessensabhängig ist; zu dieser Rechtsprechung: F. Ossenbühl und D. Katzenstein, aaO. (FN 192).

<sup>323</sup> BVerfGE 72, S. 9 ff., 19; vgl. aber zum Kriterium der eigenen Leistung als Voraussetzung für den Eigentumsschutz bereits BVerfGE 1, o. FN 321; 14, o. FN 321; 16, S. 94 ff., 113; 18, o. FN 321; 22, S. 241 ff., 253; 24, o. FN 321; 30, o. FN 321; 32, o. FN 321; 45, S. 142 ff., 170; 48, S. 403 ff., 413; 53, o. FN 321; 69, S. 272 ff., 300; 72, o. FN 321; 78, S. 249 ff., 277; 79, o. FN 321; 81, o. FN 321; G. Dürig, aaO. (FN 39), S. 31; W. Weber, Eigentum, S. 331 ff., 354; H. Sendler, aaO. (FN 229), S. 20 f.; R. Schneider, VerwArch 58 (1967), S. 197 ff.; E. Benda/K. Kreuzer, aaO. (FN 47), S. 9; P. Badura, Eigentumsordnung, S. 673 ff., 683 ff.; ders., Eigentum, S. 653 ff., 666 ff.; ders., BayVBl. 1973, S. 1, 2; ders., SGB 1984, S. 398 ff.; G. Leibholz/D. Lincke, aaO. (FN 173), S. 934; H. F. Zacher, DRV 1987, S. 714 ff., 728 f.; ders., Verfassung und Sozialrecht, S. 67 ff., 87 f.; W. Rüfner, Die Differenziertheit sozialrechtlicher Positionen, S. 169 ff.; R. Stober, Grundlinien, S. 14 ff., 32 ff.; F. Ruland, Rentenversicherung, Rdnr. 33; R. Scholz, NVwZ 1982, R. Wendt, Eigentum, S. 113 ff.; S. 337 ff., 349; P. Krause, Eigentum, S. 56 ff.; G. Nicolaysen, Eigentumsgarantie, S. 107 ff., 114 ff.; K. H. Friauf, Eigentumsgarantie, Leistung und Freiheit, S. 438 ff., 445 ff.; O. Kimminich, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 14, Rdnr. 68 ff.; B. O. Bryde, aaO. (FN 35), Rdnr. 23; W. Leisner, Eigentum, Rdnr. 119 ff.; F. Ossenbühl, aaO. (FN 192); D. Katzenstein, aaO. (FN 192); kritisch: H.-J. Papier, aaO. (FN 321); ders., Der Einfluß des Verfassungsrechts, Rdnr. 39 ff.; ders., in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 14, Rdnr. 119 ff.; J. Meyer-Abich, aaO. (FN 39), S. 25 ff.

<sup>324</sup> Vgl. P. Badura, Eigentumsordnung, S. 673 ff., 687; P. Krause, aaO., S. 40; W. Zeidler, StuW 1985, S. 1 ff., 9.



tik,<sup>325</sup> somit ein Verlust der gerade in diesem Bereich notwendigen Gestaltungsfreiheit.<sup>326</sup>

Obwohl die genannten Anforderungen, insbesondere das Erfordernis einer nicht unerheblichen Eigenleistung, nur für den eigentumsrechtlichen Schutz von subjektiv öffentlichen Vermögensrechten gelten sollen, werden sie ohne weiteres auch von existenznotwendigem Erwerbseinkommen erfüllt: Es ist [1] per definitionem Ergebnis eigener Leistung, [2] das dem Erwerber durch die sozialhilferechtlichen Vorschriften über den Mindestbedarf des Einkommenserwerbers<sup>327</sup> oder durch die steuerlichen Verschonungstatbestände<sup>328</sup> [3] ausschließlich zur Sicherung der eigenen und der Existenz seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen *privatnützig* zugeordnet ist.<sup>329</sup> Dem kann nicht entgegengehalten werden, daß ›Privatnützigkeit‹ in ihrer die Institutsgarantie konkretisierenden Kernaussage<sup>330</sup> auf den eigentumsrechtlichen Schutz von Rechtspositionen zielt, die allein vermögenswerte Freiheit i.S. eines freien Beliebens, nicht aber auch vermögensbelastende Selbsterhaltungs- und Unterhaltungspflichten zum Inhalt haben. Das »Prinzip der Privatnützigkeit«<sup>331</sup> stellt in seiner verfassungskonformen Ausgestaltung klar, daß Eigentum nicht i.S. eines »Herrschaftsbeliebens« Wolff'scher Prägung<sup>332</sup> verstanden werden darf.<sup>333</sup> Es ist auf den Schutz von Eigentum als Grundlage selbstverantwortlichen Handelns gerichtet,<sup>334</sup> eine normdirigierende Vorgabe,<sup>335</sup> die in der Anerkennung der freiheits- und daseinssichernden Funktion des Eigentums<sup>336</sup> und seiner Bedeutung für ein menschenwürdiges Leben<sup>337</sup> deutlich wird. Die Aufgabe, »dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich sicherzustellen und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens zu ermöglichen«,<sup>338</sup> umschreibt das Eigentum aus dem Blickwinkel seiner *Verwendungsfunktion*. Diese muß in engem Zusammenhang mit der Eigentumsentstehung gesehen werden, deren besondere freiheits-sichernde Bedeutung in der eigenen Leistung des Eigentümers zum Ausdruck kommt. Das bedeutet freilich nicht, daß der verfassungsrechtliche Schutz privater Vermögensrechte davon abhängt, ob sie selber, d.h. durch eigene An-

<sup>325</sup> BVerfGE 69, S. 272 ff., 304; vgl. aber bereits 2, S. 380 ff., 402 sowie F. Ossenbühl, aaO. (FN 192), S. 625; D. Katzenstein, aaO. (FN 192), S. 648.

<sup>326</sup> Vgl. o. 2. Kap. B)I)3)b), II)2).

<sup>327</sup> Vgl. o. I)3)b) bes. bei FN 257 ff.

<sup>328</sup> Vgl. o. I)3)c).

<sup>329</sup> Vgl. zu dieser Zuordnung o. I)3)b)c)

<sup>330</sup> Vgl. o. a).

<sup>331</sup> Vgl. o. FN 303.

<sup>332</sup> Vgl. o. FN 273.

<sup>333</sup> Vgl. o. a).

<sup>334</sup> AaO. und o. I)1).

<sup>335</sup> Vgl. o. bei FN 313 ff.

<sup>336</sup> Vgl. o. I)1) und dort die Nachw. in FN 170 ff.

<sup>337</sup> AaO., FN 179 f.

<sup>338</sup> BVerfGE o. FN 170 f. Hervorhebung nur hier.

strengung erworben wurden oder nicht.<sup>339</sup> Das selber erworbene Eigentum ist aber das »Muster privatautonomer Eigenverantwortlichkeit im Vermögensbereich«.<sup>340</sup>

Ganz zu Recht betonen *G. Leibholz* und *D. Lincke*,<sup>341</sup> daß der Mensch mindestens die Früchte seiner eigenen Leistung als das Substrat seiner personenhaften Freiheit für sich in Anspruch nehmen können muß, damit dem Eigentumsgrundrecht ein substantieller Gehalt bewahrt bleibt. Selber erworbenes Eigentum ist zugleich Ausdruck des von der Institutsgarantie mit hervorgehobenen öffentlichen Interesses am Eigentum des einzelnen:<sup>342</sup> es ist Ausdruck steuerstaatlichen Interesses an und steuerstaatlicher Abhängigkeit von individueller *Leistungsfähigkeit* und *Leistungsbereitschaft*.<sup>343</sup> Daraus folgt, daß der Einkommenserwerber einer Verantwortung gerecht wird,<sup>344</sup> die staatliche Förderung und staatlichen Schutz verdient.<sup>345</sup> Die in der Institutsgarantie vorgegebenen Kriterien privatnützigen Eigentums zielen auf diesen Schutz, der seinerseits den entscheidenden Anreiz für eine erwerbsbezogene Betätigung individueller Freiheit gibt.

## 2) Zwischenergebnis

Den verfassungsrechtlichen Vorgaben eines privatnützigen Eigentums entsprechend, schützt Art. 14 GG zumindest den Teil des *selber* verdienten Einkommens vor staatlichem Zugriff, den der Einkommenserwerber für seine eigene und für die Existenzsicherung seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen benötigt. Die sozialhilferechtlichen Vorschriften über den Mindestbedarf des Einkommenserwerbers, der nur auf Hilfe in besonderen Lebenslagen angewiesen ist,<sup>346</sup> enthalten die Minimalanforderungen an eine durch die Verschonungstatbestände des Steuerrechts zu umschreibende Eigentumsgarantie für existenznotwendiges Erwerbseinkommen. Einkommen, das nicht für den existenznotwendigen Grundbedarf benötigt wird, ist disponibel. Aus diesem

<sup>339</sup> Vgl. *P. Badura*, Eigentumsordnung, S. 673 ff., 685; *ders.*, BayVBl. 1973, S. 1 ff., 3 und dort FN 22; *J. Meyer-Abich*, aaO. (FN 39).

<sup>340</sup> *P. Badura*, SGB 1984, S. 398 und *BVerfGE* 50, S. 290 ff., 340: die eigene Leistung ist »als besonderer Schutzgrund für die Eigentümerposition anerkannt ...«; vgl. auch *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO. (FN 323); *G. Leibholz/D. Lincke*, aaO. (FN 323).

<sup>341</sup> *G. Leibholz/D. Lincke*, aaO. FN 323.

<sup>342</sup> Vgl. o. bei FN 291.

<sup>343</sup> Vgl. o. 2. Kap. B) und hier bei FN 297 ff.

<sup>344</sup> Dazu auch: *D. Suhr*, Eigentumsinstitut, S. 60 ff.; *W. Geiger*, Eigentumsgarantie, S. 201: »Eine Verfassung, die das Eigentum so hoch-schätzt und schützt wie die unsere, mutet dem Bürger ... auch zu, daß er sich zuerst daran hält, zu seiner Existenzsicherung diese Mittel ausschöpft und das damit verbundene Risiko trägt und nicht von vornherein nach der Sicherheit durch staatliche Hilfe ruft und sie in sein Erwerbsstreben einkalkuliert«.

<sup>345</sup> Vgl. *W. Weber*, Eigentum, S. 331 ff., 358 mit der Auffassung, daß die Institutsgarantie auf die Gestaltung eines Systems der Vermögensrechte gerichtet sei, das eine »freiheitliche Lösung fördert und nicht lähmt«.

<sup>346</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)I)2); B)II)1)c).

Grund kann es zwar keiner konkreten, von der Rechtsstellungsgarantie erfaßbaren Funktion zugeordnet werden, doch unterfällt es dem Schutz der Institutsgarantie des Eigentums.<sup>347</sup> Die hier vorgeschlagene Lösung unterscheidet sich von den überkommenen Ansätzen zur Begrenzung des steuerlichen Zugriffs,<sup>348</sup> weil sie *unmittelbar* von der Funktion des Einkommens ausgeht. Demgegenüber bleiben die überkommenen Ansätze grundsätzlich einer an der (ertragbringenden) Sachsubstanz des Eigentums orientierten Sicht verhaftet. Aus diesem Grund bieten sie keine dogmatisch befriedigende Lösung für den eigentumsrechtlichen Schutz des Arbeitseinkommens.<sup>349</sup>

### III) Konkretisierung des schutzwürdigen Erwerbseinkommens im Spiegel der Sozialbindung des Eigentums

Die Institutsgarantie des Eigentums gebietet den Schutz des existenznotwendigen Erwerbseinkommens.<sup>350</sup> Dabei darf sie sich nicht mit dem begnügen, was das Steuerrecht *de lege lata* für indisponible Privataufwendungen verschont.<sup>351</sup> Unzureichend ist aber auch, was Sozialhilfe demjenigen gewährt, der kein eigenes Erwerbseinkommen bezieht. Erst die sozialhilferechtlichen Vorschriften über den anrechnungsfreien Mindestbedarf des Einkommenserwerbers, der seinen laufenden Lebensbedarf selber befriedigen kann, der also nur auf Hilfe in besonderen Lebenslagen angewiesen ist,<sup>352</sup> kommen als Anhaltspunkte für annehmbare Mindestgrenzen eines eigentumsrechtlichen Einkommensschutzes in Betracht. Sie müssen jedoch um angemessene Zuschläge für besondere Bedarfe (außergewöhnliche Belastungen)<sup>353</sup> aufgestockt werden, soweit solche Bedarfe zusätzlichen Einkommensaufwand erfordern. Indes erscheint auch diese Umschreibung eines eigentumsrechtlichen Einkommensschutzes unzureichend. Sie enthält als Anreiz zum Erwerb von eigenem Einkommen nur das, was das Sozialhilferecht dem, der seinen laufenden Lebensbedarf selber verdient, anrechnungsfrei beläßt, wenn er Hilfe in besonderen Lebenslagen braucht. Dieser Anreiz mag zwar gerade noch ausreichen, um Erwerbseinkommen als die gegenüber der Hilfe zum Lebensunterhalt erstrebenswertere Alternative erscheinen zu lassen. Er reicht aber keinesfalls aus, um ein Abgabenaufkommen zu sichern, das den (sozial-)staatlichen Finanzbedarf befriedigt. *Aus diesem Grund darf der eigentumsrechtliche Schutz des Erwerbseinkommens nicht dort enden, wo den Grundanforderungen des Privatnützigkeitsprinzips gerade noch Rechnung getragen wird, vielmehr muß er umfassen, was Sozialbindung ermöglicht.*

<sup>347</sup> Vgl. o. I) a) und u. C) II).

<sup>348</sup> Vgl. o. A).

<sup>349</sup> Vgl. o. A) II) bei FN 66; A) III) bei FN 112 ff.; A) IV), bei FN 144 ff.

<sup>350</sup> Vgl. o. II) 1) b).

<sup>351</sup> Vgl. o. I) 3) c).

<sup>352</sup> Vgl. zu diesen Abstufungen o. I) 3) b) bei FN 257 f.

<sup>353</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 2. Kap. C); 3. Kap. C).

## 1) Privatnütziges und sozial gebundenes Eigentum

Die konkrete Reichweite der Eigentumsgarantie ergibt sich erst aus der dem Gesetzgeber nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG aufgegebenen Inhalts- und Schrankenbestimmung.<sup>354</sup> Er muß nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>355</sup> einerseits berücksichtigen, daß das Eigentum privatnützig auszugestalten ist und andererseits das Wohl der Allgemeinheit als Richtschnur der inhaltlichen Konkretisierung beachten. Jede Inhalts- und Schrankenbestimmung muß die grundlegende Wertentscheidung der Verfassung zugunsten des Privateigentums berücksichtigen<sup>356</sup> und zugleich mit allen übrigen Normen und Wertentscheidungen des Grundgesetzes im Einklang stehen: insbesondere mit dem Gleichheitssatz, dem Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit und den Prinzipien der Rechts- und Sozialstaatlichkeit.<sup>357</sup> Das Wohl der Allgemeinheit ist deshalb nicht nur Grund, sondern auch Grenze für die dem Eigentum aufzuerlegende Beschränkung, wobei die verfassungsrechtliche Gewährleistung in jedem Fall die Erhaltung des Zuordnungsverhältnisses und der Substanz des Eigentums fordert.<sup>358</sup>

Auch in der verfassungsrechtlichen Literatur<sup>359</sup> ist anerkannt, daß der Gesetzgeber bei der Konkretisierung der Sozialbindung an die von der Institutsgarantie vorgegebene »prinzipielle Privatnützigkeit«<sup>360</sup> des Vermögensobjekts gebunden bleibt, solange die Voraussetzungen für eine Enteignung nicht vorliegen. In diesen Grenzen hängt das Ausmaß der Sozialbindung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>361</sup> vom »sozialen Bezug« und

<sup>354</sup> Vgl. nur: *BVerfGE* 76, S. 220 ff., 238 m.w.N. sowie o. II)1a) zur Bindungswirkung der Institutsgarantie.

<sup>355</sup> *BVerfGE* 81, S. 29 ff., 32; 79, S. 29 ff., 40, S. 292 ff., 303 f.; 71, S. 230 ff., 246 f.; 50, S. 290 ff., 339 f.; 37, S. 132 ff., 140 f.; 31, S. 229 ff., 240 und o. II)1) zur Privatnützigkeit.

<sup>356</sup> Vgl. bereits o. I. Kap. A)I)1).

<sup>357</sup> *BVerfGE* 14, S. 263 ff., 268; 18, S. 121 ff., 132; 21, S. 73 ff., 82; S. 150 ff., 155; 24, S. 367 ff., 389; 31, S. 229 ff., 240; S. 248 ff., 252; 34, S. 139 ff., 146; 37, aaO.; 42, S. 263 ff., 305; 52, S. 1 ff., 27; 62, S. 169 ff., 183; 70, S. 191 ff., 200.

<sup>358</sup> *BVerfGE* 79, S. 174 ff., 198; vgl. auch: 72, S. 66 ff., 77; 68, S. 361 ff., 368; 50, S. 290 ff., 341; 42, S. 263 ff., 295: »Der Gesetzgeber darf nicht unter dem »Etikett« einer Inhaltsbestimmung ... in Wahrheit eine Enteignung durchführen«; 25, S. 112 ff., 117 f.; 24, S. 367 ff., 389; 21, S. 150 ff., 155.

<sup>359</sup> *W. Geiger*, Eigentumsgarantie, S. 185 ff., 191; *E. Benda*, Industrielle Herrschaft, insbes. S. 349; *H. Krüger*, Die Bestimmung des Eigentumsinhaltes, S. 71 ff., 74; *W. Weber*, Eigentum, S. 331 ff., 357; *ders.*, Das Eigentum, S. 316 ff., 325; *W. Leisner*, Sozialbindung, insbes. S. 201 ff.; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 27; *K. Vogel*, Finanzverfassung, S. 43; *H.-J. Papier*, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff., 501; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 255 ff.; *Th. Maunz*, BayVBl. 1973, S. 569, 570; *E. Benda/K. Kreuzer*, aaO. (FN 47), S. 10; *G. Leibholz/D. Lincke*, aaO. (FN 173), S. 934; *R. Scholz*, NVwZ 1982, S. 337 ff., 341; *R. Hendler*, DVBl. 1983, S. 873 ff., 875; *R. Wendt*, Eigentum, S. 177 ff.; *W. Böhmer*, NJW 1988, S. 2561 ff., 2572 f.

<sup>360</sup> *R. Scholz*, aaO.

<sup>361</sup> *BVerfGE* 37, o. FN 355; 38, S. 348 ff., 370; 42, S. 263 ff., 294; 50, o. FN 355, S. 340 f.; 52, S. 1 ff., 32; 53, S. 257 ff., 292; 58, S. 137 ff., 148, 151; 68, S. 361 ff., 368; 70, S. 191 ff., 201; 71, o. FN 355; vgl. auch die Nachw. in FN 359; besonders: *Th. Maunz*; *W.*

von der »sozialen Funktion« des Eigentumsgegenstandes ab.<sup>362</sup> Soweit es um die Funktion des Eigentums als Element der Sicherung persönlicher Freiheit geht,<sup>363</sup> genießt dieses einen besonders ausgeprägten Schutz.<sup>364</sup> Dabei ist im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie von selber verdientem Einkommen besonders zu beachten, daß der »Erwerb durch eigene Leistung« nicht nur eine wichtige, eigentumskonstituierende Bedeutung hat.<sup>365</sup> Vielmehr ist der Umfang der Eigenleistung vor allem für die weitere Frage bedeutsam, inwieweit der Gesetzgeber Inhalt und Schranken eines Eigentumsrechts regeln kann.<sup>366</sup> Seine Gestaltungsfreiheit »verengt sich ... in dem Maße«, in dem die Rechtsposition »durch den personalen Bezug des Anteils eigener Leistung ... geprägt« ist.<sup>367</sup> Auf diese Weise wird dem Gesetzgeber eine die soziale<sup>368</sup> Sicherheit des Eigentümers gewährleistende Grundrechtsinterpretation vorgeschrieben. Je stärker dagegen ein Eigentumsobjekt soziale i.S. von gesellschaftsbezogenen bzw. fremdnützige Funktionen erfüllt, desto größere Einschränkungen seiner Befugnisse muß der Eigentümer von Verfassungs wegen hinnehmen.<sup>369</sup> Bleibt also die Nutzung und Verfügung »nicht lediglich innerhalb der Sphäre des Eigentümers«, berührt sie darüber hinaus auch die Belange anderer, die auf die Nutzung des Eigentumsobjekts »angewiesen« sind, so verlangt dieser soziale Bezug »Rücksichtnahme« auf den Nichteigentümer.<sup>370</sup> Besondere Beschränkungen durch eine weitreichende Sozialbindung ergeben sich aus diesem Grund beispielsweise für das Privateigentum an Grund und Boden,<sup>371</sup> der »unvermehrbar und unentbehrlich«<sup>372</sup> ist, der manchmal ein besonderes öffentliches Sicherheitsinteresse verkörpert,<sup>373</sup> oder auf dessen Nutzung große Teile der Bevölkerung angewiesen sind.<sup>374</sup>

---

*Böhmer; H.-J. Papier, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 14, Rdnr. 257; vgl. auch: P. Badura, Eigentum, S. 655; ders., DÖV 1989, S. 491 ff., 495.*

<sup>362</sup> Vgl. dazu bereits o. I)1).

<sup>363</sup> AaO.

<sup>364</sup> BVerfGE 50, S. 290 ff., 340 und sogleich.

<sup>365</sup> Vgl. o. II)1)b).

<sup>366</sup> BVerfGE 69, S. 272 ff., 301; vgl. auch: 31, S. 229 ff., 243; 49, S. 382 ff., 403; 50, S. 290 ff., 339 f.; 53, S. 257 ff., 293; 58, S. 81 ff., 113; 72, S. 9 ff., 23; 79, S. 29 ff., 42; 81, S. 12 ff., 18; dazu: P. Badura, Zur Lehre, S. 14 f.

<sup>367</sup> BVerfGE 53, aaO., S. 293.

<sup>368</sup> Vgl. zum Verständnis von »sozial«, wie es dem Konzept eines sozialen Steuerrechts zugrundeliegt o. erster Teil, I. Kap. B)II)2) und o. I)1) bei FN 185.

<sup>369</sup> BVerfGE 79, S. 292 ff., 302 mit Bezug auf 52, S. 1 ff., 32.

<sup>370</sup> BVerfGE, aaO. und die Nachw. in FN 361.

<sup>371</sup> Vgl. zu den nachfolgenden Beispielen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bes.: Th. Maunz, BayVBl. 1973, S. 569, 570 ff. (»Situationsgebundenheit des Eigentums«); ders., BayVBl. 1981, 321 ff., 325 ff.; E.-W. Böckenförde, Eigentum, S. 215 ff., 222 ff.; R. Scholz, Koalitionsfreiheit, S. 325 ff; H.-J. Papier, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 14, Rdnr. 318 ff., 324 ff.; grundlegend bereits: R. Reinhardt, aaO. (FN 303), S. 21 f.

<sup>372</sup> BVerfGE 21, S. 73 ff., 82 f.; 52, S. 1 ff., 32 f.; 70, S. 191 ff., 202.

<sup>373</sup> BVerfGE 24, S. 367 ff., 389 ff.; 25, S. 112 ff., 118; 58, S. 300 ff., 339.

<sup>374</sup> Vgl. zum Mietrecht: BVerfGE 18, S. 121 ff., 131 f.; 37, S. 132 ff., 141; 38, S. 348 ff., 370; 68, S. 361 ff., 367 ff.; 71, S. 230 ff., 247; 79, S. 292 ff., 302; 81, S. 29 ff., 32.

Die Ausgestaltung der Sozialbindung unter Berücksichtigung des sozialen Bezuges und der sozialen Funktion des Eigentums ist auf eine »Stufung in der Garantiewirkung des Grundrechts«<sup>375</sup> angelegt. Mit dem besonders ausgeprägten Schutz für das, was sich der einzelne als materielle Grundlage seiner persönlichen Freiheit durch eigene Leistung erwirbt, sichert die Verfassung den leistungserhaltenden Anreiz, der die subsidiäre Verantwortung des Gemeinwesens für die individuellen Daseinsbedingungen rechtfertigt.<sup>376</sup> Zugleich schafft die vom sozialen Bezug und von der sozialen Funktion des Eigentums abhängige Bindung dieses Potentials die Voraussetzung für eine (steuer-)staatliche Partizipation der Allgemeinheit am Ertrag der individuellen Leistung. Bezogen auf die existenzsichernde Zielsetzung des Sozialstaatsatzes<sup>377</sup> bildet das Eigentumsgrundrecht eine wichtige *abwehrrechtliche* Konkretisierung dieser Verfassungsdirektive.<sup>378</sup> Sie ist von der den sozialen Verfassungsauftrag des Gesetzgebers beschränkenden Wirkung des Eigentumsgrundrechts streng zu unterscheiden.<sup>379</sup> Erstere betrifft das Grundrecht des Eigentümers, das für seine eigene Existenzsicherung Nötige zu behalten: die minimale Privatnützigkeit; letztere das Ausmaß seiner Verpflichtung, »zum Wohle der Allgemeinheit« zu geben: die maximale Sozialbindung. In diesen Begrenzungen spiegelt sich der Unterschied zwischen indisponiblen und disponiblen Erwerbseinkommen.<sup>380</sup>

## 2) Ausschluß der Verhältnismäßigkeitsprüfung

Der Gesetzgeber ist bei der Verwirklichung seines in Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG formulierten Auftrags aufgerufen, sowohl der verfassungsrechtlich garantierten Freiheit (Privatnützigkeit) als auch dem Gebot einer sozial gerechten Eigentumsordnung Rechnung zu tragen. Er hat die Aufgabe, die schutzwürdigen Interessen aller Beteiligten nach Maßgabe der beschriebenen Direktiven in einen gerechten Ausgleich zu bringen; dabei muß er den Grundsatz der *Verhältnismäßigkeit* beachten.<sup>381</sup> An dieser Abwägungsaufgabe aber scheitert nach

<sup>375</sup> P. Badura, DÖV 1989, S. 491 ff., 495; *ders.*, BayVBl. 1973, S. 1 ff., 3.

<sup>376</sup> Vgl. o. 2. Kap. A)II)2) und dort die Nachw. in FN 69.

<sup>377</sup> Vgl. o. 2. Kap. A)II)1).

<sup>378</sup> Vgl. zu dieser abwehrrechtlichen Bedeutung des Sozialstaatsatzes o. 2. Kap. A) bei FN 14 ff. allgemein zum sozialstaatlichen Bezug der Sozialbindung: H. P. Ipsen, VVDStRL 10 (1952), S. 74 ff., 85; E. Knoll, AöR 79 (1953/54), S. 455 ff., 489; W. Geiger, Eigentumsgarantie, S. 199; E. Benda, aaO. (FN 359), S. 305, 314, 341 ff.; H. Krüger, aaO. (FN 359), S. 75 f.; E. Stein, aaO. (FN 180), S. 515; H. Sendler, aaO. (FN 229), S. 18; W. Leisner, aaO. (FN 359), S. 63 ff.; P. Badura, *jew.* aaO. (FN 375).

<sup>379</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung: P. Badura, DÖV 1989, S. 491 ff., 495; E. Benda, aaO.; W. Geiger, aaO.; R. Herzog, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20, Rdnr. 43 f.; H. P. Ipsen, VVDStRL 10 (1952), S. 74 ff., 85 ff.; H. F. Zacher, Sozialpolitik, S. 832 ff.; *ders.*, Verfassung und Sozialrecht, S. 67 ff., 87 f.

<sup>380</sup> Zuletzt o. I)3)c) bei FN 266.

<sup>381</sup> Vgl. BVerfGE 37, S. 140; 42, S. 263 ff., 295; 50, S. 290 ff., 340; 58, S. 137 ff., 147; 70, S. 191 ff., 200; 71, S. 230 ff., 247; 72, S. 9 ff., 23; 75, S. 78 ff., 97; 76, S. 220 ff., 238; 79, S. 174 ff., 198; S. 292 ff., 303 f.; 81, S. 12 ff., 18; S. 29 ff., 32; und die Nachw. in FN 359.

überwiegender und im Grundsatz zutreffender Auffassung<sup>382</sup> die Möglichkeit, den steuerlichen Zugriff an differenzierten eigentumsrechtlichen Belastungsgrenzen zu messen und das Leistungsfähigkeitsprinzip freiheitsrechtlich zu konkretisieren. Das wird mit dem Argument begründet, daß die für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung notwendige Zweck-Mittel-Relation zwar für die steuerliche Lenkungsnorm,<sup>383</sup> aber nicht für die Fiskalzwecknorm hergestellt werden kann: die Fiskalzwecknorm ist auf die Befriedigung des staatlichen Finanzbedarfs gerichtet, der kein abwägungsfähiger, sondern »ein ›maßloser‹ Zweck« ist.<sup>384</sup> Dieser Zweck kann auch nicht, wie *H.-H. v. Arnim*<sup>385</sup> vorgeschlagen hat, dadurch konkretisiert werden, daß an die Stelle der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine Wirtschaftlichkeitskontrolle gesetzt wird, die eine Relation zwischen »Steuerbelastung und Ausgabengewicht« herstellt. Zum einen beläßt das Wirtschaftlichkeitsprinzip, wie *H.-H. v. Arnim*<sup>386</sup> selber einräumt, dem Gesetzgeber »einen weiten Spielraum«, zum anderen ist es gerade die Steuer, die dem Staat als *allgemeines*, d.h. von konkreter Zweckbindung abgekoppeltes Deckungsmittel zur Erfüllung seiner Aufgaben zur Verfügung stehen soll.<sup>387</sup>

Insoweit behält die überwiegende Auffassung Recht. Sie berücksichtigt aber zu wenig, daß sich das Problem der Verhältnismäßigkeitsprüfung beim steuerlichen Zugriff in unterschiedlicher Form stellt. Entscheidend ist, ob ein konkretes Eigentumsrecht besteht, oder ob das Grundrecht (nur) in seiner Eigenschaft als objektivrechtliche Institutsgarantie angesprochen ist.<sup>388</sup> Im ersten Fall geht es um die Ermittlung und Bewertung einer konkreten Zweck-Mittel-Relation, die beim steuerlichen Zugriff aus den genannten Gründen ausscheidet. Im zweiten Fall geht es dagegen um eine generalisierende Abwägung, die den objektivrechtlichen Bedingungsbeziehungen des sozialen Steuerstaates Rechnung tragen muß. Voraussetzung für beide Fälle ist jedoch, daß eine Sozialbindung überhaupt in Betracht kommt.

<sup>382</sup> *H.-J. Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte, S. 76 ff.; *ders.*, DVBl. 1980, S. 787 ff., 792; *ders.*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 168; *ders.*, Diskussionsbeitrag, VVDStRL 39 (1981), S. 370; *J. Isensee*, Steuerstaat, S. 409 ff., 434; *K. Vogel*, Diskussionsbeitrag, VVDStRL 47 (1989), S. 66; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 203 ff., 223; *P. Badura*, Diskussionsbeitrag, VVDStRL 39 (1981), S. 395 f.

<sup>383</sup> Vgl. bes.: *P. Selmer*, Steuerinterventionismus, S. 295 ff.; *K. Vogel*, JbFSt 1968/69, S. 225 ff., 231 ff.; *P. Badura*, aaO. (FN 21), S. T 31 f.; *ders.*, Eigentum, S. 670; *D. Birk*, aaO. und zur Unterscheidung zwischen der Lenkungs- und der Lastenausteilungsnorm o. erster Teil, I. Kap. B)I).

<sup>384</sup> *K. Vogel*, Diskussionsbeitrag, aaO.

<sup>385</sup> *H.-H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286 ff., 316 ff.; vgl. auch: *W. Rüfner*, Eigentumsgarantie und Besteuerung, S. 349 ff., 356 f.

<sup>386</sup> *H.-H. v. Arnim*, aaO., S. 318: »Die Kontrollwirkungen dürfen gewiß nicht überschätzt werden«.

<sup>387</sup> Dazu bereits o. 2. Kap. B) bei FN 153 ff., 167, 214, 216, 231 und speziell gegen die Auffassung von *H.-H. v. Arnim*: *P. Badura*, Eigentum, S. 670; *H.-J. Papier*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 14, Rdnr. 170, m.w.N.

<sup>388</sup> Vgl. o. II)1a) und u. b).

## a) Privatnütziges, indisponibles Einkommen

Indisponibles, d.h. für den Lebensbedarf des Einkommenserwerbers und seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen unabdingbares Einkommen unterliegt keiner Abgabepflicht zum »Wohle der Allgemeinheit«. *Die Frage nach der Verhältnismäßigkeit einer Belastung dieses Einkommens stellt sich nicht.* Von einer Sozialbindung des existenznotwendigen Erwerbseinkommens könnte allenfalls i.S. einer mit dem Subsidiaritätsprinzip<sup>389</sup> korrespondierenden Verpflichtung gesprochen werden, das aus eigener Kraft Erworbene zunächst für den persönlichen Lebensbedarf zu verwenden. Existenznotwendiges Erwerbseinkommen markiert die Schwelle zwischen ausschließlich privatnützigem und auch, d.h. »zugleich« sozial gebundenem Ergebnis eigener Leistung. Insofern besteht aber kein nach den Kriterien einer irgendwie gearteten Abwägung ausgleichender Gegensatz zwischen dem Interesse des einzelnen und dem in der Sozialbindung erfaßten Interesse der Allgemeinheit. Vielmehr berühren sich beide Interessensphären an der genannten Schwelle im Minimum der nach dem Prinzip des sozialen Steuerstaates vorausgesetzten Freiheit. Dieser steuerstaatliche Bedingungszusammenhang ist auf eine *Optimierung* angelegt. Das kommt deutlich im Verständnis der verfassungsrechtlich gebotenen Privatnützigkeit des Eigentums als *Prinzip*<sup>390</sup> und im Text des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG in den Worten »soll zugleich« zum Ausdruck. Der Gesetzgeber hat diesen steuerstaatlichen Bedingungszusammenhang bei der normativen Ausgestaltung des existenznotwendigen Mindestbedarfs nachvollzogen und präzisiert: im Sozialhilferecht durch die tatbestandsmäßigen Konkretisierungen des auf die Entfaltung eigenverantwortlicher Freiheit angelegten Nachranggrundsatzes und im Steuerrecht durch eine Belastung, die der Bereitschaft des einzelnen zur erwerbsbezogenen Betätigung seiner Freiheit Rechnung trägt. Die Anforderungen des Art. 14 GG an die *Optimierung* des steuerstaatlichen Bedingungszusammenhanges sind damit aber noch nicht erfüllt. Ganz im Gegenteil.<sup>391</sup> Der Gesetzgeber bleibt aufgefordert, das Ergebnis freiwilliger und für den sozialen Steuerstaat essentiell wichtiger Leistungsbereitschaft sowohl quantitativ als auch qualitativ in einem Umfang zu sichern, der nicht dort endet, wo den Mindestanforderungen des Privatnützigkeitsprinzips gerade noch genügt ist. Vielmehr muß der Schutz umfassen, was Sozialbindung ermöglicht. Mit den sozialhilferechtlichen Vorschriften über den laufenden Mindestbedarf des Einkommenserwerbers, der nur auf Hilfe in besonderen Lebenslagen angewiesen ist,<sup>392</sup> hat sich der Gesetzgeber für eine Untergrenze entschieden, die staatliche Hilfe erst jenseits zusätzlicher, in besonderen Lebenslagen notwen-

---

<sup>389</sup> Vgl. zuletzt o. 2. Kap. A)II)2) bei FN 69.

<sup>390</sup> Vgl. o. II)1)a) bei FN 303 ff.

<sup>391</sup> Vgl. zur Kritik an der Unzulänglichkeit der steuerlichen Verschonungstatbestände o. I)3)c) und dort die Verweise in FN 267.

<sup>392</sup> Vgl. zuletzt o. I)3)b).



diger Aufstockungen ausschließt. Erst jenseits dieser Schwelle darf auch die Sozialbindung des Erwerbseinkommens als Verpflichtung zur Steuerzahlung einsetzen.

#### b) Sozial gebundenes, disponibles Einkommen

Erwerbseinkommen, das nicht für den existenznotwendigen Lebensbedarf benötigt wird, ist disponibel. Aus diesem Grund kann es, anders als das nach Maßgabe sozialhilferechtlicher Vorgaben hinsichtlich seiner *existenzsichernden Funktion* bestimmbare Erwerbseinkommen<sup>393</sup> keiner konkreten, von der *Rechtsstellungsgarantie* des Eigentums erfaßbaren Funktion zugeordnet werden. Dennoch erfüllt es in seiner Eigenschaft als materielle Grundlage selbständiger und eigenverantwortlicher Daseinsgestaltung Funktionen, auf die der verfassungsrechtliche Schutz privaten Eigentums zielt.<sup>394</sup> Die fehlende Konkretisierbarkeit läßt den Geltungsanspruch der *Institutsgarantie* nicht entfallen. Sie schränkt zwar die Möglichkeit ein, den steuerlichen Zugriff an differenzierten eigentumsrechtlichen Belastungsgrenzen zu messen, doch entsprechen dieser Einschränkung auch geringere Anforderungen an die gerechte steuerliche Belastung des disponiblen Einkommens. Während es beim eigentumsrechtlichen Schutz des indisponiblen Einkommens auf die Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs ankommt, geht es beim disponiblen Einkommen (nur) um die Bemessung des Steuersatzes für frei verfügbares Einkommen.<sup>395</sup>

Allgemeine Richtpunkte für das Maß der Abgabepflicht zum Wohl der Allgemeinheit sind, wie auch beim indisponiblen Einkommen, die normativen Bedingungsbeziehungen des sozialen Steuerstaates. Dabei ist es im Unterschied zum indisponiblen, für die private Existenz unverzichtbaren Einkommen, das disponible Einkommen, das den einzelnen in die Lage versetzt, am Aufbau und an der Gestaltung der Wirtschaftsordnung im eigenen und im Interesse der Allgemeinheit mitzuwirken.<sup>396</sup> Deutlicher mit den Vorgaben der Institutsgarantie verbunden ist die Verpflichtung des Gesetzgebers auf eine »prinzipielle Privatnützigkeit«,<sup>397</sup> die ihm auch in Bezug auf disponibles Einkommen objektivrechtliche Richtschnur für eine bestimmte *Regelungstendenz* sein muß. Dem entspricht das geltende Recht, indem es die Sozialbindung im Verhältnis zur Höhe des frei verfügbaren Einkommens tariflich steigert, aber trotzdem jeder zusätzlich verdienten Mark privaten Nutzen beläßt.

<sup>393</sup> Vgl. o. II).

<sup>394</sup> Vgl. o. I)1), 2); II)1).

<sup>395</sup> Vgl. zu dieser Unterscheidung, in der sich die im Verhältnis zur »horizontalen« Steuergerechtigkeit geringeren gleichheitsrechtlichen Anforderungen der »vertikalen« Steuergerechtigkeit spiegeln: o. I. Kap. C) bei FN 324 ff. und u. C)I).

<sup>396</sup> Vgl. zu dieser, in der Institutsgarantie des Eigentums angelegten Verbindung zwischen dem Individualinteresse und dem Interesse der Allgemeinheit o. II)1)a).

<sup>397</sup> R. Scholz, o. FN 359, sowie o. II)1)a).

## C) Folgerungen für ein freiheitsrechtliches Konzept von Steuergerechtigkeit

### I) Zusammenfassung der Anknüpfungspunkte

Nach überwiegendem Verständnis in der Rechtsprechung und im Schrifttum wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab gerechter steuerlicher Belastung primär gleichheitsrechtlich begründet und entfaltet.<sup>398</sup> Der Gleichheitssatz hat zwar erhebliche Bedeutung für die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit, doch setzt seine Anwendung, wie in jedem anderen normativen Zusammenhang, so auch im Steuerrecht, konkrete materiellrechtliche Vergleichsvorgaben voraus.<sup>399</sup> Für die steuerliche Verschonung von existenznotwendigen Aufwendungen ergibt sich daraus die Aufgabe, Kriterien für eine realitätsgerechte Bemessung lebensnotwendiger Bedarfe zu bestimmen.<sup>400</sup> Entsprechende Anhaltspunkte geben die sozialhilferechtlichen Bedarfstatbestände.<sup>401</sup> Sie sind Konkretisierungen ökonomischer Mindestvoraussetzungen, die ihre *freiheitsrechtliche* Wurzel in der verfassungsrechtlichen Garantie eines menschenwürdigen Lebens haben.<sup>402</sup> Diese Garantie darf jedoch nicht i.S. einer einseitigen staatlichen Verantwortung für die ökonomischen Mindestvoraussetzungen der persönlichen Freiheit verstanden werden. Staatliche Verantwortung ist nur *Mitverantwortung* neben der primären *Selbstverantwortung* des einzelnen.<sup>403</sup> Das bestätigen die normativen Bedingungsbeziehungen des von der Verfassung vorausgesetzten sozialen Steuerstaates.<sup>404</sup> Art. 14 GG bündelt und bestätigt diese Zusammenhänge in der deutlichen Aussage eines Grundrechts.<sup>405</sup> Er gibt der privatnützigen Befriedigung des existenznotwendigen Bedarfs aus selber verdientem Einkommen Vorrang vor der Abgabe zum »Wohle der Allgemeinheit«. Damit schafft das Eigentumsgrundrecht das unabdingbare abwehrrechtliche Pendant zu der nur subsidiären bzw. sekundären Verantwortung des Gemeinwesens für die Existenzsicherung des einzelnen und löst das Problem der Alternativität zwischen Erwerbseinkommen und Sozialeinkommen<sup>406</sup> zugunsten des Erwerbseinkommens.

Obwohl in der rechtswissenschaftlichen Literatur und in der Verfassungsrechtsprechung heute anerkannt ist, daß die Besteuerung als hoheitlicher Eingriff an Art. 14 GG zu messen ist,<sup>407</sup> blieb dies bislang ohne differenzierte

<sup>398</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1); dritter Teil, 1. Kap. A)I)1).

<sup>399</sup> Vgl. o. 1. Kap. A) bei FN 30 ff.

<sup>400</sup> Vgl. zu dieser Aufgabenstellung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2).

<sup>401</sup> Vgl. zu den sozialhilferechtlichen Vorgaben für ein soziales Steuerrecht und zu ihren Ergänzungen durch die besonderen Hilfs- und Förderungssysteme o. erster Teil, 3. Kap.

<sup>402</sup> Vgl. o. 1. Kap. B)II)2)a).

<sup>403</sup> Vgl. o. 2. Kap. A).

<sup>404</sup> AaO. B)I)3); II).

<sup>405</sup> Vgl. o. B)II).

<sup>406</sup> Vgl. den Verweis in FN 159.

<sup>407</sup> Vgl. o. 1. Kap. A)I)2)a); 3. Kap. A).

Auswirkungen auf eine *bedarfsgerechte* Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Das ist bemerkenswert, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip bereits als freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip konzipiert ist: es knüpft die steuerliche Belastung an das Ergebnis freiwilliger Leistung und zielt in seinen Ausprägungen des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips auf eine realitätsgerechte steuerliche Verschonung der monetären Grundbedingungen individueller Erwerbs- und Existenzfreiheit.<sup>408</sup>

## II) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als bedarfsgerechtes Besteuerungsprinzip

Die steuerlichen Verschonungstatbestände bleiben in ihrer sozialen Reichweite nicht nur hinter dem zurück, was das Sozialhilferecht als Mindestbedarf des Einkommenserwerbers ansieht, der nur auf Hilfe in besonderen Lebenslagen angewiesen ist; sie unterschreiten sogar, was Sozialhilfe dem erwerbslosen Hilfesuchenden gewährt<sup>409</sup> und was in beiden Fällen durch Hilfen in besonderen Lebenslagen aufgestockt werden kann.<sup>410</sup> Erst aus dem sozialhilferechtlichen Gesamtbedarf des Einkommenserwerbers ergibt sich eine realitätsgerechte Bezugsgröße für die bedarfsgerechte Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Indem Art. 14 GG den Schutz des selber erworbenen Einkommens in einem so zu bestimmenden Mindestumfang gebietet,<sup>411</sup> knüpft er an eine Vorentscheidung des Gesetzgebers an. Ihm bleibt also der in Übereinstimmung mit der Institutsgarantie des Eigentums eröffnete Freiraum bei der Ausgestaltung der individuellen Rechtsstellungsgarantie.<sup>412</sup> Diese Vorentscheidung begründet aber ein verfassungsunmittelbares Konsequenzgebot, das die normativen Bedingungszusammenhänge des sozialen Steuerstaates in der deutlichen Aussage eines Abwehrrechts gegen eine zu weit gehende steuerliche Belastung zur Geltung bringt.

Daneben bestätigt und konkretisiert Art. 14 GG die unterschiedlichen gleichheitsrechtlichen Anforderungen der »horizontalen« und der »vertikalen« Steuergerechtigkeit.<sup>413</sup> »Horizontale« Steuergerechtigkeit ist auf die leistungsfähigkeitsgerechte Bestimmung des indisponiblen, für die Existenzsicherung unverzichtbaren Einkommens gerichtet.<sup>414</sup> Sie betrifft Leistungsfähigkeit »dem Grunde nach« und spricht den Gleichheitssatz in seiner Beziehung auf den Menschen an.<sup>415</sup> Das setzt einen Vergleich von persönlichen Eigenschaften voraus und erlaubt eine Ungleichbehandlung nur dann, wenn sie durch

<sup>408</sup> Vgl. o. 2. Kap. C)I).

<sup>409</sup> Vgl. o. B)I)3)c) bei FN 267.

<sup>410</sup> AaO., B)I)3)b).

<sup>411</sup> Vgl. o. B)III)1), 2)a).

<sup>412</sup> Vgl. o. B)II)1).

<sup>413</sup> Vgl. bereits den Hinweis in FN 395.

<sup>414</sup> Vgl. o. 1. Kap. C) bei FN 309 ff.

<sup>415</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen dem Gleichheitssatz und dem Willkürverbot o. 1. Kap. B)I).

»Gründe von Gewicht« gerechtfertigt werden kann.<sup>416</sup> Diese »Gründe von Gewicht« sind nach den freiheitsrechtlichen Vorgaben des Art. 14 GG unterschiedliche persönliche Bedarfe. Demgegenüber betrifft »vertikale« Steuergerechtigkeit die durch disponibles Einkommen ausgedrückte Leistungsfähigkeit »der Höhe nach«. Sie zielt auf die verhältnismäßige Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, deren Leistungsfähigkeit »dem Grunde« nach bereits feststeht. In Übereinstimmung mit den eigentumsrechtlichen Vorgaben für die Belastung des sozial gebundenen, disponiblen Einkommens<sup>417</sup> kann die Verwirklichung »vertikaler« Steuergerechtigkeit der *Sachgerechtigkeit* mathematischer Tarif-Formeln überantwortet bleiben.<sup>418</sup>

### *III) Berücksichtigung des existenznotwendigen Bedarfs bei der Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage*

Art. 14 GG gebietet die Steuerfreiheit des indisponiblen Einkommens. Dies setzt voraus, daß der für die Bedarfsbefriedigung erforderliche Aufwand bereits bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als der Bemessungsgrundlage für die Steuerbelastung berücksichtigt wird.<sup>419</sup> Verfassungswidrig ist aus diesem Grund der nach geltendem Recht als Korrektur der tariflichen Belastungsentscheidung ausgestaltete Grundfreibetrag. Unannehmbar ist aber auch jede Auffassung, die darauf abstellt, ob dem Pflichtigen *nach* Steuern ein für seinen Lebensbedarf und für seinen Unterhaltsaufwand notwendiger Einkommensbetrag verbleibt.<sup>420</sup> Entscheidend ist vielmehr, daß das für den existenznotwendigen Bedarf aufzuwendende Erwerbseinkommen unabhängig von der Höhe des Gesamteinkommens von vornherein steuerfrei bleibt. Jede andere Auffassung würde der eigentumsrechtlich bestätigten Unterscheidung zwischen indisponiblem und disponiblem Einkommen widersprechen und die auf diese Unterscheidung abgestimmten und deshalb streng voneinander zu trennenden Belastungsmaßstäbe miteinander vermengen. Das aber würde bedeuten, daß das für den existenznotwendigen Lebensbedarf unabdingbare Erwerbseinkommen zugleich zum Wohle der Allgemeinheit belastbar wäre.

---

<sup>416</sup> AaO.

<sup>417</sup> Vgl. o. B)III)2)b).

<sup>418</sup> AaO., sowie o. 1. Kap. C), bei FN 328.

<sup>419</sup> Vgl. dazu o. zweiter Teil, 1. Kap. C)III), 2. Kap. A)III) und zur besonderen verfassungsrechtlichen Problematik die Einführung zum dritten Teil.

<sup>420</sup> Vgl. o. zweiter Teil, 1. Kap. C)III).

## Anhang

# Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrages in den Jahren 1978 bis 1984, 1986, 1988 und 1991

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 25.9.1992<sup>1</sup> bestätigt die in dieser Untersuchung vertretene Auffassung, daß die Bedarfstatbestände des Sozialhilferechts eine Maßstabsfunktion für die steuerliche Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen haben.<sup>2</sup>

Sozialhilferechtliche Vorgaben waren in der steuerlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum ersten Mal entscheidungserheblich, als es im Beschluß des ersten Senats vom 22. Februar 1984<sup>3</sup> um die realitätsgerechte Bemessung des Abzugsbetrages für zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen in den Fällen des § 33 a Abs. 1 EStG ging. Damals wurde jedoch noch kein eigenständiger sozialhilferechtlicher Belastungs- bzw. Verschonungsmaßstab in das Einkommensteuerrecht eingeführt. Im Mittelpunkt der Begründung für die Bemessung des Abzugsbetrages am Vorbild des Sozialhilfe-Regelsatzes stand vielmehr die vom Bundesverfassungsgericht auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützte *steuerrechtliche* Bindung des Gesetzgebers an ein von ihm selber, d.h. »*steuerrechtsintern*« gewähltes Ordnungsprinzip:<sup>4</sup> der Gesetzgeber mußte sich damals daran festhalten lassen, daß es im Jahre 1962 und wieder ab 1975 (aus welchem Grund auch immer) eine betragsmäßige Übereinstimmung zwischen den Abzugsbeträgen des § 33 a Abs. 1 EStG und dem Sozialhilfe-Regelsatz gegeben hatte, daß sich aber Ende 1973 der Sozialhilfe-Regelsatz nahezu verdoppelt hatte, während der Steuerabzugsbetrag ohne sachlichen Grund 13 Jahre lang unverändert geblieben war.<sup>5</sup> Daraus, d.h. aus einem Mangel an *steuerrechtsinterner Systemgerechtigkeit* und *nicht* aus einer *steuerrechtsexternen* Bindung des Abzugs- bzw. Verschonungstatbestandes an das Sozialhilferecht begründete das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit des § 33 a Abs. 1 EStG 1961.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> BVerfG, DSStR 1992, S. 1539 ff.; vgl. dazu: M. Lehner, DSStR 1992, S. 641 ff.; S. Woring, KFR 1992, S. 349 ff.;

<sup>2</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); 2. Kap. A), B); zweiter Teil, insbes. 1. Kap. C), 2. Kap. A)III), B)III), C)II)3); 3. Kap. C)III)1), C)IV).

<sup>3</sup> BVerfGE 66, S. 214 ff.; dazu o. zweiter Teil, 3. Kap. C)III).

<sup>4</sup> AaO., bei FN 427.

<sup>5</sup> AaO., bei FN 428.

<sup>6</sup> AaO., bei FN 429 ff.

Das änderte sich im Beschluß des ersten Senats zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung vom 29.5.1990<sup>7</sup> ganz grundlegend. In dieser Entscheidung modifiziert das Bundesverfassungsgericht seine bislang vorwiegend *gleichheitsrechtlich* geprägte Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips.<sup>8</sup> Diese Änderung kommt dadurch zum Ausdruck, daß das Gericht die bei der verfassungsrechtlichen Prüfung bislang vernachlässigte Frage nach dem Belastungs- bzw. *Verschonungsmaßstab*<sup>9</sup> deutlich anspricht und daß es die Konkretisierung dieses Maßstabs als Vorfrage der gleichheitskonformen Verwirklichung dieses Belastungsmaßstabs behandelt.<sup>10</sup> In der Entscheidung zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung wird das sehr deutlich: »Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist der Grundsatz, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird.«<sup>11</sup> Dieses verfassungsrechtliche Gebot folgt – und darin liegt die maßstabsorientierte Abkehr von dem bisherigen, allein gleichheitsrechtlichen Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>12</sup> – aus Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG.<sup>13</sup> Sodann konkretisiert das Bundesverfassungsgericht<sup>14</sup> diese verfassungsrechtlichen Vorgaben anhand eines *bedarfsgerechten* Belastungsmaßstabs, den es sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in den Vorschriften des Bundessozialhilfegesetzes<sup>15</sup> findet. Erst danach wendet sich das Gericht den Problemen der gleichheitsrechtlichen Verwirklichung dieser Vorgaben zu.<sup>16</sup>

In der neuen Entscheidung des zweiten Senats wird dieser Ansatz aufgenommen und in Übereinstimmung mit den im Hauptteil dieser Untersuchung entfalteten freiheitsrechtlichen Vorgaben<sup>17</sup> bestärkt: Unter Bezugnahme auf Art. 2 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG verlangt das Bundesverfassungsgericht,<sup>18</sup> »daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt. Daraus folgt, daß dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem

<sup>7</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff.; dazu o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III).

<sup>8</sup> Vgl. zu dieser Sicht o. erster Teil, 1. Kap. B)II)1); dritter Teil, 1. Kap. A)I) bei FN 45 ff.

<sup>9</sup> Jew. aaO.

<sup>10</sup> BVerfGE 82, aaO. (FN 7), S. 86 ff.; dazu o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III)2)b) bei FN 303 ff.)

<sup>11</sup> BVerfGE, aaO., S. 85.

<sup>12</sup> Vgl. die Verweise in FN 8.

<sup>13</sup> BVerfGE, aaO.

<sup>14</sup> BVerfGE, aaO., S. 87, 94 ff.

<sup>15</sup> BVerfGE, aaO., dazu o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III)2)c).

<sup>16</sup> BVerfGE, aaO., S. 86 ff.

<sup>17</sup> Vgl. o. dritter Teil, 2. Kap. A)II); 3. Kap. B), C).

<sup>18</sup> BVerfG, aaO. (FN 1), S. 1540.

Erworbenen soviel verbleiben muß, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und – unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG – desjenigen seiner Familie bedarf («Existenzminimum«). Auf diese Weise knüpft das Bundesverfassungsgericht das freiheitsrechtlich begründete Gebot zur steuerlichen Verschonung des existenznotwendigen Einkommens an die verfassungsrechtliche Grundvorgabe des Art. 1 Abs. 1 GG,<sup>19</sup> auf die es die Verschonung des existenznotwendigen Einkommens schon in der Entscheidung über die einkommensabhängige Kindergeldkürzung gestützt hat.<sup>20</sup> Die Besonderheit dieser freiheitsrechtlichen »Ergänzung« des Art. 1 Abs. 1 GG muß darin gesehen werden, daß nicht nur die Bereitschaft zur Erwerbstätigkeit, sondern auch das *selbständig* Erworbene besonderen staatlichen Schutz verdient.<sup>21</sup> Das kommt in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zwar nicht ausdrücklich, aber doch in einer sehr differenzierten Entfaltung der sozialhilferechtlichen Vorgaben für die Bemessung des steuerlichen Existenzminimums zum Ausdruck. Um zu gewährleisten, daß »kein Steuerpflichtiger ... infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken«,<sup>22</sup> wird das steuerfrei zu belassende Existenzminimum positiv und negativ abgegrenzt. Dabei kommt der besondere staatliche Schutz des Erwerbseinkommens vor allem in den Positivbestimmungen des Grundfreibetrages zum Ausdruck. Einbezogen wird in die Berechnung seines Mindestbetrages neben der durchschnittlichen Regelsatzleistung<sup>23</sup> nicht nur das, was die Sozialhilfe zu den Aufwendungen für die Wohnung und die Heizung<sup>24</sup> beisteuert und was sie im Durchschnitt in Form von einmaligen Leistungen zum Lebensunterhalt gewährt;<sup>25</sup> einbezogen wird auch, was die Sozialhilfe dem *erwerbstätigen* Sozialhilfeempfänger, also dem, der seinen Lebensunterhalt nicht ganz aus eigener Kraft verdienen kann, in Form des sog. Mehrbedarfszuschlags für Erwerbstätige nach § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG zuwendet.<sup>26</sup> Dieser Mehrbedarfszuschlag soll nicht nur die durch die Erwerbstätigkeit erhöhten privaten Bedürfnisse abgelten. Er hat auch eine ganz wichtige *motivationsfördernde* Funktion.<sup>27</sup> Diese motivationsfördernde Funktion hat hohen Rang, weil die Bereitschaft zur Selbsthilfe durch eigene Erwerbstätigkeit Voraussetzung für ein menschenwürdiges Leben, d.h. für ein in finanzieller Hinsicht *freies* Leben ist.<sup>28</sup> Negativ wird das steuerfrei zu belassende Existenzminimum da-

<sup>19</sup> Vgl. zum freiheitsrechtlichen Gehalt der Menschenwürde o. dritter Teil, 1. Kap. B)II).

<sup>20</sup> Vgl. zu *BVerfGE* 82, aaO. (FN 7) o. zweiter Teil, 3. Kap. B)III)2)c).

<sup>21</sup> Vgl. o. dritter Teil, 3. Kap. B).

<sup>22</sup> *BVerfG*, aaO. (FN 1), Leitsatz 3.

<sup>23</sup> *BVerfG*, aaO., S. 1541 f. und zum Regelsatzsystem des Sozialhilferechts o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b).

<sup>24</sup> Jew. aaO.

<sup>25</sup> *BVerfG*, aaO., sowie o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei FN 136.

<sup>26</sup> *BVerfG*, aaO., sowie o. erster Teil, 3. Kap. B)I)1)b) bei FN 137 ff.

<sup>27</sup> AaO., bei FN 142 f.

<sup>28</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. B)II) bei FN 189 ff.; dritter Teil, 1. Kap. B)II)2); 2. Kap. A)II)1), 2), B)I)1), C); 3. Kap. B)III)1), C)III).

durch abgegrenzt, daß steuerfreie Leistungen oder Einkommensteile, die von der Einkommensteuer freigestellt sind, nur dann Freibetragsmindernd berücksichtigt werden dürfen, »wenn ihr Tatbestand den existenzsichernden Aufwand erfaßt und diese Entlastung allgemein gewährt«. <sup>29</sup> Aus diesem Grund dürfen beispielsweise Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz und andere nach den §§ 3 bis 3 b EStG steuerfreie Leistungen <sup>30</sup> nicht auf die steuerliche Freistellung des Existenzminimums angerechnet werden, weil sie zur Deckung eines *besonderen* Bedarfs bestimmt sind. <sup>31</sup> Das gilt auch für die Steuerfreiheit des Wohngeldes, <sup>32</sup> das zwar auch zur Deckung eines allgemeinen existenznotwendigen Bedarfs dient, <sup>33</sup> das aber wegen seiner Abhängigkeit von besonderen Einkommens- und Mietzinsgrenzen <sup>34</sup> nicht allen Steuerpflichtigen zusteht. Diese Negativabgrenzungen gelten für steuerliche Entlastungen, etwa den Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, den Arbeitnehmerpauschbetrag, den Sparerfreibetrag und die Entlastungen für Alterseinkünfte entsprechend, weil auch diese Erleichterungen nur bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen entlasten und »durchweg anderen, vom existenznotwendigen Bedarf unabhängigen Zwecken« dienen. <sup>35</sup>

Der freiheitsrechtliche Verschonungsansatz des Bundesverfassungsgerichts ist ein Meilenstein in der Verfassungsrechtsprechung zur steuerlichen Verschonung von existenznotwendigem Erwerbseinkommen. Uneingeschränkte Zustimmung verdient auch die daraus abgeleitete Konkretisierung des Grundfreibetrages am Maßstab sozialhilferechtlicher Vorgaben. Die Entscheidung weckt aber auch Kritik, soweit dogmatisch fest verankerte, steuersystematische Erregungenschaften und mit ihnen auch Grundlagen steuerlicher Belastungsgechtigkeit hinter haushaltsrechtliche Erwägungen zurücktreten müssen.

Zu diesen Errungenschaften zählt die Einsicht, daß der für die Bedarfsbefriedigung notwendige Einkommensaufwand bereits bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als der Bemessungsgrundlage für die Steuerbelastung berücksichtigt werden muß. <sup>36</sup> Dem widerspricht die vorliegende Entscheidung zwar nicht ausdrücklich, wohl aber der Sache nach in vollem Umfang. Sie begnügt sich mit einer *Entlastungswirkung* des Grundfreibetrages dergestalt, daß dem Steuerpflichtigen »nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel *verbleiben* (muß), als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und – unter Berücksichtigung

<sup>29</sup> BVerfG, aaO. (FN 1), S. 1542.

<sup>30</sup> Vgl. dazu o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)2).

<sup>31</sup> BVerfG, aaO.: grundlegend zu einer bedarfsgerechten steuerlichen Verschonung o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2) und zum Problem der Berücksichtigung von Sozialleistungen bei der Bemessung steuerlicher Verschonungen o. zweiter Teil, 1. Kap. A)II)1); 2. Kap. B)II)2); C)II)2); 3. Kap. B)III)2), C)III)3).

<sup>32</sup> Vgl. o. erster Teil, 3. Kap. C)III).

<sup>33</sup> AaO., C)III)2).

<sup>34</sup> AaO., C)III)1).

<sup>35</sup> BVerfG, aaO., S. 1542.

<sup>36</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. C)III); 2. Kap. A)I); dritter Teil, 3. Kap. C)III).



von Art. 6 Abs. 1 GG – desjenigen seiner Familie bedarf (Existenzminimum)«. <sup>37</sup> Allein in diesem Leitsatz stehen sich zwei unterschiedliche Konzepte zur Berücksichtigung indisponiblen Aufwands gegenüber: zum einen die kritikwürdige, als Abzug von der Steuerschuld wirkende Berücksichtigung der Aufwendungen für den eigenen Lebensunterhalt. Das ist die Rechtstechnik *de lege lata*, die in der vorliegenden Entscheidung mit der Aussage anerkannt wird, »daß nicht jeder Steuerpflichtige *vorweg* in Höhe eines nach dem Existenzminimum bemessenen Freibetrag verschont werden muß«. <sup>38</sup> Dagegen bezieht sich die das Existenzminimum der Familie betreffende Aussage des Leitsatzes ersichtlich auf die Entscheidung des ersten Senats zur einkommensabhängigen Kindergeldkürzung. <sup>39</sup> Dort aber heißt es ausdrücklich, daß das Existenzminimum dem Steuerpflichtigen »nicht nur nach Abzug der Steuern erhalten bleiben« muß <sup>40</sup> und daß »die Minderung der Leistungsfähigkeit im verfassungsrechtlich gebotenen Umfang durch einen Abzug der Aufwendungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden muß«. <sup>41</sup> Allein dies entspricht den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips an die Verschonung existenznotwendiger Aufwendungen. Existenznotwendige Aufwendungen sind indisponibel und zwar unabhängig davon, ob sie für den eigenen Lebensbedarf <sup>42</sup> oder für den Lebensbedarf von unterhaltsberechtigten Personen <sup>43</sup> erbracht werden müssen.

Nach alledem bleibt eine tarifliche Ausgestaltung des Grundfreibetrags hinter dem Gebot zurück, indisponiblen Aufwand bereits bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Bleibt es aber dennoch bei einem tariflichen Grundfreibetrag, so erscheint es von diesem Ausgangspunkt, der hier allerdings mit der h.M. <sup>44</sup> *nachdrücklich abgelehnt* wird, konsequent, wenn der Gesetzgeber einer »mit wachsendem Einkommen steigenden Belastbarkeit des Steuerpflichtigen durch die Gestaltung des Tarifs Rechnung trägt«. <sup>45</sup> Unter dieser Voraussetzung, so das Bundesverfassungsgericht, <sup>46</sup> sei es dem Gesetzgeber »unbenommen, in folgerichtig gestalteten Übergängen den Tarifverlauf so zu gestalten, daß die *Entlastungswirkung* <sup>47</sup> des angemessenen quantifizierten Existenzminimums, das zunächst bei allen Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, schrittweise kompensiert wird«.

<sup>37</sup> BVerfG, aaO. (FN 1), Leitsatz 1 und S. 1540 (Hervorhebungen nur hier).

<sup>38</sup> BVerfG, aaO., S. 1540 (Hervorhebungen nur hier).

<sup>39</sup> BVerfGE 82, S. 60 ff.; vgl. dazu den Verweis in FN 20.

<sup>40</sup> BVerfG, aaO., S. 86.

<sup>41</sup> BVerfG, aaO., S. 90.

<sup>42</sup> Vgl. o. erster Teil, 1. Kap. B)II)2); zweiter Teil, 2. Kap.

<sup>43</sup> AaO., 3. Kap.

<sup>44</sup> Vgl. den Verweis in FN 36.

<sup>45</sup> BVerfG, aaO. (FN 1), S. 1540.

<sup>46</sup> BVerfG, aaO. mit Bezug auf BVerfGE 82, S. 60 ff., 90 f.; 84, S. 239 ff., 271; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bd. I, Rdnr. 653 FN 1 (Hervorhebung nur hier).

<sup>47</sup> Vgl. zur Unterscheidung zwischen einer Entlastungs- und einer vom Leistungsfähigkeitsprinzip gebotenen Belastungsgerechtigkeit o. zweiter Teil, 1. Kap. C)III); 2. Kap. C)II)1)b).

Obwohl die Entscheidung vor allem wegen ihres sehr fortschrittlichen freiheitsrechtlichen Ansatzes sehr zu begrüßen ist, nimmt sie im Ergebnis doch zu einem Teil wieder zurück, was sie in Bezug auf die Bemessung dieses freiheitsrechtlich geprägten Existenzminimums verlangt. Sie geht darüber hinweg, daß ein nach sozialhilferechtlichen Vorgaben bemessenes Existenzminimum nur dann »maßstabsgetreu« zur Wirkung kommen kann, wenn es den Betrag bezeichnet, der bei der Bestimmung des Gegenstandes der tariflichen Belastungsentscheidung von vornherein außer Betracht bleibt.

## Literaturverzeichnis

- Abel, Karl*, Grundriß der Jugendhilfe, 4. Aufl., Köln 1982
- Abholz, Heinz-Harald*, Die Gesundheitsvoruntersuchung – ein Früherkennungsprogramm als Spiegel bundesdeutscher Gesundheitspolitik, Arbeit und Sozialpolitik 1990, S. 4
- Abraham, H. J. u.a.*, Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Heidelberg, Stand: Mai 1990
- Adamy, Wilhelm/Naegele, Gerhard/Steffen, Johannes*, Sozialstaat oder Armenhaus?, SF 1983, S. 193
- Albers, Willi*, Transferzahlungen an Haushalte, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Band 1, 3. Aufl., Tübingen 1977, S. 861
- Alexy, Robert*, Theorie der Grundrechte, Baden-Baden 1985
- Altfelder, Stefan*, Steuerliche Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts: neue Entwicklungen im Familien- und Steuerrecht, Köln/München u.a., 1987
- Anschütz, Gerhard*, Die Verfassung des Deutschen Reichs, 14. Aufl., Berlin 1933
- Arndt, Adolf*, Besprechung von: Leibholz, G., Die Gleichheit vor dem Gesetz, 2. Aufl. München u. Berlin 1959, NJW 1961, S. 2153
- , Gedanken zum Gleichheitssatz, in: Bracher, K. D./Dawson, C./Geiger, W./Smend, R. (Hrsg.), Die moderne Demokratie und ihr Recht, FS f. Gerhard Leibholz, Zweiter Band: Staats- und Verfassungsrecht, Tübingen 1966, S. 179
- Arndt, Hans-Wolfgang*, Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der »Effektuierung« objektiver Rechte, Steuerwissenschaft Band 14, Köln 1983
- , Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, S. 787
- v. *Arnim, Hans-Herbert*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 286
- Bach, Stefan*, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, StuW 1991, S. 116
- Bachmann, Ernst-Udo*, Kindergeld und Steuerrecht. Ein Beitrag zur Harmonisierung von Sozialrecht und Steuerrecht, DStZ 1982, S. 318
- Bachof, Otto*, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL 12 (1954), S. 37
- Badura, Peter*, Das Verwaltungsmonopol, Berlin 1963
- , Die Daseinsvorsorge als Verwaltungszweck der Leistungsverwaltung und der soziale Rechtsstaat, DÖV 1966, S. 624
- , Verwaltungsrecht im liberalen und im sozialen Rechtsstaat, Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, Heft Nr. 328, Tübingen 1966
- , Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den verfassungsrechtlichen Grenzen wirtschaftspolitischer Gesetzgebung im sozialen Rechtsstaat, AöR 92 (1967), S. 382
- , Das Verwaltungsrecht des liberalen Rechtsstaats. Methodische Überlegungen zur Entstehung des wissenschaftlichen Verwaltungsrechts, Göttingen 1967
- , Auftrag und Grenzen der Verwaltung im sozialen Rechtsstaat, DÖV 1968, S. 446
- , Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung, München 1970
- , Eigentum im Verfassungsrecht der Gegenwart, in: Verhandlungen des neunundvier-

- zigsten Deutschen Juristentages Düsseldorf 1972, Band II Sitzungsberichte, München 1972, S. T 5
- , Der Eigentumsschutz des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs, AöR 98 (1973), S. 153
  - , Die soziale Schlüsselstellung des Eigentums, BayVBl. 1973, S. 1
  - , Das Prinzip der sozialen Grundrechte und seine Verwirklichung im Recht der Bundesrepublik Deutschland, Der Staat 14 (1975), S. 17
  - , Grundprobleme des Wirtschaftsverfassungsrechts, JuS 1976, S. 205
  - , Wachstumsvorsorge und Wirtschaftsfreiheit, in: R. Stödter/W. Thieme (Hrsg.), Hamburg, Deutschland, Europa, FS für Hans-Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 367
  - , Eigentumsordnung, in: Deutscher Sozialgerichtsverband e.V. (Hrsg.), Sozialrechtsprechung, Verantwortung für den sozialen Rechtsstaat, FS zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgerichts, Band 2, Köln/Berlin/Bonn/München 1979, S. 673
  - , Sozialstaatlichkeit und Sozialrecht, SGB 1980, S. 1
  - , Diskussionsbeitrag zum Thema Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 395
  - , Zur Lehre von der verfassungsrechtlichen Institutsgarantie des Eigentums, betrachtet am Beispiel des »geistigen Eigentums«, in: Lerche, Peter/Zacher, Hans F./Badura, Peter (Hrsg.), FS für Theodor Maunz zum 80. Geburtstag, München 1981, S. 1
  - , Eigentum, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin/New York 1983, S. 653
  - , Die eigentumsrechtliche Bindung des Gesetzgebers bei der Anpassung der Renten in der Sozialversicherung, SGB 1984, S. 198
  - , Staatsrecht, München 1986
  - , Parlamentarische Gesetzgebung und gesellschaftliche Autonomie, Veröffentlichungen der Walter-Raymond-Stiftung Band 26, Köln 1987, S. 115
  - , Wirtschaftsverwaltungsrecht, in: v. Münch, Ingo (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Berlin/New York, 1988, S. 283
  - , Der Sozialstaat, DÖV 1989, S. 491
- Bäcker, Gerhard/Bispinck, Reinhard/Hofemann, Klaus/Naegele, Gerhard, Sozialpolitik und soziale Lage in der Bundesrepublik Deutschland, Band 1: Arbeit – Einkommen – Qualifikation, 2. Aufl., Köln 1989*
- , Sozialpolitik und soziale Lage in der Bundesrepublik Deutschland, Band 2: Gesundheit – Familie – Alter – Soziale Dienste, 2. Aufl., Köln 1989
- Bäcker, Gerhard/Kühn, Hagen, Zukunft der Arbeit – Zukunft der Sozialpolitik, ZfS/SH 1986, S. 70*
- Bals, Bernhard, Ziele der Einkommensteuer-Reform, BB 1974, S. 454*
- Bareis, Peter, Existenzminimum, Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur bei der Einkommensteuer, FR 1991, S. 405*
- , Begründermängel in den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts zum Kinderlastenausgleich, DSStR 1991, S. 1164
  - , Transparenz bei der Einkommensteuer – Zur systemgerechten Behandlung sogenannter »notwendiger Privatausgaben«, StuW 1991, S. 38
- Bauckner, A., Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, Mühldorf a. Inn 1921*
- Bayer, H.-W., Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 1972, S. 149*
- Bayer, Hermann-Wilfried, 175 Jahre Deutsches Einkommensteuerrecht, FR 1983, S. 77*
- v. Beckerath, Erwin, Die preussische Klassensteuer und die Geschichte ihrer Reform bis 1851, München/Leipzig 1912*
- Beitzke, Günter, Familienrecht, 25. Aufl., München 1988*
- Bellstedt, Christoph, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, Schwetzingen/Baden 1959*

- Die Steuer als Instrument der Politik, Berlin 1966
- Benda, Ernst*, Industrielle Herrschaft und sozialer Staat. Wirtschaftsmacht von Großunternehmen als gesellschaftliches Problem, Göttingen 1966
- Rechtsstaat im sozialen Wandel, AöR 101 (1976), S. 497
- Der soziale Rechtsstaat, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin/New York 1983, S. 477
- Die Menschenwürde, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin/New York 1983, S. 107
- Benda, Ernst/Kreuzer, Karl*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DSStZ 1973, S. 49
- Eigentum und Eigentumsbindung, ZfS 1974, S. 1
- Beul, Carsten René*, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Einkommensteuerrecht. Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAFöG) als Maßstab für realitätsfremde Grenzen, FR 1986, S. 340
- Bickel, Wilhelm*, Die Steuer als Instrument des Einkommens- und Vermögensausgleichs, in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung, Festgabe für Eugen Grossmann, Zürich 1949, S. 15
- Bieback, Karl-Jürgen*, Sozialstaatsprinzip und Grundgesetz, EuGRZ 1985, S. 657
- Bieback, Karl-Jürgen/Stahlmann, Günther*, Existenzminimum und Grundgesetz. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Festlegung der Regelsätze in der Sozialhilfe, SF 1987, S. 1
- Birk, Dieter*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983
- Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, Erwiderung zu W. Leisner, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung, StuW 1983, 97, StuW 1983, S. 293
- Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht, Köln 1987
- Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, München 1988
- Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990, StuW 1989, S. 212
- Steuerrecht oder Sozialrecht – eine sozialpolitische Alternative, in: Sozialrecht und Steuerrecht, Verhandlungen des Deutschen Sozialrechtsverbandes, Wiesbaden 1989, S. 104
- Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht, StuW 1990, S. 300
- Blanke, Ernst August/Rothe, Friedrich*, Ausbildungsförderungsrecht, Vorschriften-sammlung mit einer erläuternden Einführung, 17. Aufl., Stuttgart/Köln 1987
- Bleckmann, Albert*, Neue Aspekte der Drittwirkung der Grundrechte, DVBl. 1988, S. 938
- Bley, Helmar*, Die Relevanz verfassungsrechtlicher Grundentscheidungen im materiellen Sozialrecht, dargestellt aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), SGB 1974, S. 321
- Sozialrecht, 6. Aufl., Frankfurt a.M. 1988
- Blümich, ESStG, KStG, GewStG*, Kommentar, herausgegeben von Klaus Ebeling und Wolfgang Freericks, 14. Aufl., München Stand: Januar 1991
- Blümich, Walter*, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Berlin 1938
- Blümich, Walter/Falk, Ludwig*, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., Berlin 1955
- Blum, Peter*, Staatliche Armenfürsorge im Herzogtum Nassau 1806-1866, Veröffentlichungen der Historischen Kommission für Nassau XLIV, Wiesbaden 1987
- v. *Bockelberg, Helmut*, Der Anfang vom Ende der progressiven Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1971, S. 925

- , Die Eigentumsgarantie des Artikels 14 des Grundgesetzes als Grundlage des freiheitlichen und sozialen Rechtsstaats und die mögliche Aushöhlung dieser Garantie durch das Steuerrecht, BB 1973, S. 669
- Bodenheim, Dieter G.*, Der Zweck der Steuer, Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch-nichtfiskalisch, Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit Band 12, Baden-Baden 1979
- Boecken, Winfried*, Berufsständische Versorgungswerke, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 829
- Böckenförde, Ernst-Wolfgang*, Entstehung und Wandel des Rechtsstaatsbegriffs, in: Ehmke, H./Schmid, C./Scharoun, H. (Hrsg.), FS für Adolf Arndt, Frankfurt a.M. 1969, S. 53
- , Eigentum, Sozialbindung des Eigentums, Enteignung, in: Duden, Konrad u.a. (Hrsg.), Gerechtigkeit in der Industriegesellschaft, Karlsruhe 1972
- , Die verfassungstheoretische Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingungen der individuellen Freiheit, Opladen 1973
- , Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich, StuW 1986, S. 335
- , Demokratie als Verfassungsprinzip, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Heidelberg 1987, S. 887
- Böckenförde, Werner*, Der allgemeine Gleichheitssatz und die Aufgabe des Richters, Münsterische Beiträge zur Rechts- und Staatswissenschaft Band 5, Berlin 1957
- Böhmer, Werner*, Diskussionsbeitrag, in: Spanner/Perthaler/Ridder (Hrsg.), Grundrechtsschutz des Eigentums, Rechtsstaat in der Bewährung Band 4, Heidelberg/Karlsruhe 1977, S. 63
- , Grundfragen der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1988, 2561
- Bogs, Walter*, Grundfragen des Rechts der sozialen Sicherheit und seiner Reform, Berlin 1955
- , Die Einwirkungen verfassungsrechtlicher Normen auf das Recht der sozialen Sicherheit, Verhandlungen des dreiundvierzigsten Deutschen Juristentages München 1960, Band II (Sitzungsberichte), Tübingen 1962, S. G 5
- Bopp, Gerhard*, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.1982 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten und ihre Bedeutung für den Kinderlastenausgleich, DStR 1983, S. 131
- Bornhaupt, Kurt Joachim*, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 22.5.1981-VI R 140/80, BB 1981, S. 1624
- Brandis, Peter*, Einkommen als Rechtsbegriff, StuW 1987, S. 289
- Breuer, W./Hartmann, H.*, Das Verhältnis von Sozialhilfeleistungsniveau und Arbeitnehmerinkommen, NDV 1983, S. 33
- Brockhoff*, Eigene Einkünfte oder Bezüge einer unterhaltenen Person (§ 33 Abs. 1 EStG), DStZ 1958, S. 271
- Brümmerhoff, Dieter*, Finanzwissenschaft, 5. Aufl., München/Wien 1990
- v. Brünneck, Alexander*, Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes, Baden-Baden 1984
- Bruschke, Gerhard*, Übertragung von Bausparverträgen aus einkommensteuerrechtlicher Sicht, FR 1984, S. 582
- Bull, Hans Peter*, Der Sozialstaat als Rechtsstaat. Zur gegenwärtigen Bedeutung des Sozialstaatsprinzips und des Eigentumsschutzes für soziale Rechte, ZfSR 1988, S. 13
- Buob, Hans*, Das offene Messer. Anmerkungen zu den BVerfG-Beschlüssen zur Kinderentlastung, DStZ 1990, S. 579
- , Synergie und Steuern, DStZ 1992, S. 422

- Burdenski, Wolfhart/v. Maydell, Bernd/Schellhorn, Walter*, Gemeinschaftskommentar zum Sozialgesetzbuch, Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Neuwied/Darmstadt 1981
- Burger, Walter*, Einheitlicher Einkommensbegriff im Sozialrecht – ein unerreichbares Ziel?, VSSR 1991, S. 205
- , Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht, Berlin 1991
- Callies, Rolf-Peter*, Eigentum als Institution, München 1962
- Charlier, Rudolf*, Unzureichender Familienlastenausgleich 1983-1985, NWB F 3, S. 7483
- Chryasant, Ingeborg/Rürup, Bert*, Zum Problem negativer Einkommensteuern, StuW 1971, S. 359
- Conrad, J.*, Einkommensteuer, in: Conrad, J./Elster, L./Lexis, W./Loening, E. (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritter Band, 2. Aufl., Jena 1900, S. 381
- Czub, Hans-Joachim*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, Berlin 1982
- Deininger*, Die wirtschaftliche Lage von Empfängern laufender Leistungen der Hilfe zum Lebensunterhalt im Vergleich zum Arbeitseinkommen unterer Lohngruppen, NDV 1981, S. 104
- Derleder, Annegret/Derleder, Peter*, Persönliche Betreuung und Barunterhaltspflicht gegenüber Kindern, NJW 1978, S. 1129
- , Privater Unterhalt und staatliche Sozialleistungen, DAVorm 1984, Sp. 99
- Deubner, Karl G.*, Abschied vom Bagatellprinzip. Zur Nichtigerklärung des § 33 a I 1 EStG für die Jahre 1971 – 1974, NJW 1985, S. 839
- Deutscher Verein für öffentliche und private Fürsorge*, Empfehlungen für die Anwendung der §§ 84 ff. BSHG, 3. Aufl., Frankfurt a.M. 1975
- , Empfehlungen für die Heranziehung Unterhaltspflichtiger, NDV 1987, S. 273
- , Gutachtliche Äußerung: Neues Bedarfsbemessungssystem für die Regelsätze der Sozialhilfe: Ableitung der Regelsätze für sonstige Haushaltsangehörige, Frankfurt a.M. 1989
- Dißmann, H. R.*, Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, Diss., Wuppertal 1964
- Doehring, Karl*, Alternativen des Sozialstaats, in: Merten, D./Morsey, R. (Hrsg.), 30 Jahre Grundgesetz, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Band 78, Berlin 1979, S. 125
- , Staatsrecht, 3. Aufl., Heidelberg 1984
- Dölle, Hans*, Familienrecht, Darstellung des deutschen Familienrechts mit rechtsvergleichenden Hinweisen, Band II, Karlsruhe 1965
- Dörr, Dieter*, Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, NJW 1988, S. 1049
- Dötsch, Franz*, Zur Verfassungswidrigkeit der Einkommensteuer-Grundfreibeträge in den Veranlagungszeiträumen 1978 bis 1988, FR 1991, S. 315
- Dornbusch, Hans-Ludwig*, Zum Kinderlastenausgleich, FamRZ 1983, S. 109
- Draschka, Heribert*, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, Finanzrecht und Staatsverfassung Heft 21, Heidelberg 1982
- Drath, Martin*, Der Staat der Industriegesellschaft, Entwurf einer sozialwissenschaftlichen Staatstheorie, Der Staat 5 (1966), S. 273
- Drenseck, Walter*, Gestaltungsüberlegungen aus Anlaß der Neuregelung der Nutzungswertbesteuerung, DStR 1986, S. 379
- , Neuregelung der Besteuerung des selbst bewohnten Wohnraums, NJW 1987, S. 8
- Dürig, Günter*, Der Grundrechtssatz von der Menschenwürde, AöR 81 (1956), S. 117
- , Der Staat und die vermögenswerten öffentlich-rechtlichen Berechtigungen seiner Bürger, in: Maunz, Th./Nawiasky, H./Heckel, J. (Hrsg.), Staat und Bürger, FS für Willibald Pelt, München/Berlin 1958, S. 13

- , Diskussionsbeitrag, in: Grundrechte im Leistungsstaat, VVDStRL 30 (1972), S. 154
- Dziadkowski, Dieter*, Kindergeld und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1981, Beilage 9/1981 zu Heft 24/1981
- , Plädoyer für einen transparenten und realitätsbezogenen (»bürgernahen«) Einkommensteuertarif, BB 1985, Beilage 9/1985 zu Heft 15/1985
- , Grundfreibetrag und Einkommensteuertarif, FR 1986, S. 504
- , Zur Besteuerung des Existenzminimums, DStZ 1987, S. 131
- , Zur Höhe des Grundfreibetrags nach § 32 a Abs. 1 EStG. Zugleich Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 8.6.1990 und zum BFH-Beschluß vom 20.7.1990, FR 1991, S. 281
- , Nichtsteuerbarkeit von Einkünften und Grundfreibetrag nach § 32 a Abs. 1 EStG, BB 1991, S. 2195
- , Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, DStR 1991, S. 8
- Egert, Jürgen*, Sozialhilfe und Sozialstaat, in: Münder, Johannes (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 21
- Eggesiecker, Fritz*, Kinderfreibeträge, außergewöhnliche Belastungen und Steuervergünstigungen in der Steuerreform, FR 1971, S. 450
- Ehmke, H.*, »Staat« und »Gesellschaft« als verfassungstheoretisches Problem, in: Böckenförde, Ernst-Wolfgang (Hrsg.), Staat und Gesellschaft, Darmstadt 1976, S. 241
- Eichenhofer, Eberhard*, Soziales Recht und Sozialrecht, VSSR 1981, S. 19
- , Probleme und Reformüberlegungen zu § 33 EStG, StbJb 1968/69, S. 297
- , Zum Gegenwertgrundsatz bei der Anwendung des § 33 EStG und seinen Ausnahmen, FR 1974, S. 581
- Engisch, Karl*, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3. Aufl., Heidelberg 1963
- Faehling, Jürgen*, Die Eigentumsgewährleistung durch Art. 14 des Grundgesetzes als Schranke der Besteuerung, Diss. Hamburg 1965
- Faude, Michael*, Selbstverantwortung und Solidarverantwortung im Sozialrecht, Bonn 1983
- Felix, Günther*, Der »Gegenwert« der Aufwendungen im Sinne von § 33 EinkStG, FR 1956, S. 514
- Felix, Günther/Nordenham, Kurt Carstens*, Familienlastenausgleich: Erste Orientierungen für die Steuerberatung nach den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts, Stbg 1990, S. 438
- Fichtelmann, H.*, Einkommensteuer-Tarif und Sozialstaatlichkeit, FR 1969, S. 483
- Fichtner, Otto*, Die Defizite der Sozialhilfe, in: Münder, J. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 29
- Fiedler, Jürgen*, Verfassungsfragen zur »Privatgutlösung« für selbstgenutztes Wohneigentum – Erwiderung zum Beitrag von Ostendorf, DB 1985, S. 198 – DB 1985, S. 1422
- Fieseler, Gerhard/Herborth, Reinhard*, Recht der Familie und Jugendhilfe. Arbeitsplatz Jugendamt/Sozialer Dienst, Heidelberg 1985
- Forsthoff, Ernst*, Der totale Staat, Hamburg 1933
- , Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 (1954), S. 8
- , Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, S. 1249
- , Zur Lage des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes, in: Spanner, Hans/Lerche, Peter/Zacher, Hans/Badura, Peter/Frh. v. Campenhausen, Axel (Hrsg.), Festgabe für Theodor Maunz, München 1971, S. 89
- , Der Staat der Industriegesellschaft, München 1971
- Münder, Johannes/Bartel, Hans-Jürgen/Frenz, Reingard/Grieser, Martin/Jordan, Erwin/Kern, Horst-Achim/Kreft, Dieter/Lauer, Hubertus/Zimmermann, Georg*,



- Frankfurter Kommentar* zum Gesetz für Jugendwohlfahrt, 3. Aufl., Weinheim und Basel 1985
- Franz, Christoph*, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, *StuW* 1988, S. 17
- Friauf, Karl Heinrich*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, *Recht und Staat*, Heft 325/326, Tübingen 1966
- , Sondersteuern als verfassungsgerechtes Mittel zur Eindämmung des Straßen-Güterverkehrs?, *BB* 1967, S. 1345
- , Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, *JurA* 1970, S. 299
- , Zur Rolle der Grundrechte im Interventions- und Leistungsstaat, *DVBl.* 1971, S. 674
- , Eigentumsgarantie, Geldentwertung und Steuerrecht, *StbJb* 1971/72, S. 425
- , Eigentumsgarantie, Leistung und Freiheit im demokratischen Rechtsstaat, in: Gemper, B. (Hrsg.), *Marktwirtschaft und soziale Verantwortung*, Köln 1973, S. 438
- , Substanzeingriff durch Steuerkumulation und Eigentumsgarantie, *StuW* 1977, S. 59
- , Eigentumsgarantie und Steuerrecht, *DÖV* 1980, S. 480
- , Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, *DStJG* (12) 1989, S. 3
- Friauf, Karl Heinrich/Wendt, Rudolf*, *Eigentum am Unternehmen*, Köln 1977
- Friedeberg/Polligkeit, Wilhelm/Giese, Dieter*, *Das Gesetz für Jugendwohlfahrt, Kommentar*, Köln/Berlin/Bonn/München 1972
- Friedrichs, Hans Joachim*, *Erziehungshilfen und Inobhutnahme nach dem Kinder- und Jugendhilfegesetz (KJHG)*, *ZfSH/SGB* 1992, S. 14
- Friesecke, Kuno*, *Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung*, *FR* 1960, S. 519
- Fuisting, Bernhard*, *Die preußischen direkten Steuern, Vierter Band, Grundzüge der Steuerlehre*, Berlin 1902; *Erster Band*, 5. Aufl., 2. Ausg., Berlin 1901
- Gaddum, Johann Wilhelm*, *Wirtschafts- und Finanzpolitik im Bundesstaat*, Stuttgart/München/Hannover 1980
- , *Steuerreform: einfach und gerecht*, Stuttgart 1986
- Gaertner, Irmgard*, *Perspektiven der Sozialhilfe*, in: Münder, J. (Hrsg.), *Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG*, Münster 1988, S. 65
- Gallwas, Hans U.*, *Faktische Beeinträchtigungen im Bereich der Grundrechte*, *Schriften zum Öffentlichen Recht* Band 126, Berlin 1970
- Galperin, Peter*, *Neubearbeitung des Bedarfsmengenschemas (Warenkorbes) für die Regelsätze der Sozialhilfe*, *NDV* 1981, S. 110
- Gandenberger, Otto*, *Harmonisierung von Einkommensgrenzen bei unterschiedlichen Transferleistungen*, Mainz 1986
- Gehlen, Arnold*, *Soziologische Aspekte des Eigentumsproblems in der Industriegesellschaft*, in: *Eigentum und Eigentümer in unserer Gesellschaftsordnung*, Veröffentlichungen der Walter-Raymond-Stiftung, Band 1, Köln/Opladen 1960, S. 164
- Geiger, Willi*, *Die Eigentumsgarantie des Artikels 14 (Grundgesetz) und ihre Bedeutung für den sozialen Rechtsstaat*, in: *Eigentum und Eigentümer in unserer Gesellschaftsordnung*, Veröffentlichungen der Walter-Raymond-Stiftung, Band 1, Köln/Opladen 1960, S. 185
- Gerlach, Otto*, *Die Einkommensteuer in den einzelnen Staaten*, in: Conrad, J./Elster, L./Lexis, W./Loening, E. (Hrsg.), *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, Dritter Band, 2. Aufl., Jena 1900, S. 383
- Gernhuber, Joachim*, *Lehrbuch des Familienrechts*, 3. Aufl., München 1980
- Giese, Dieter*, *Aufwendungersatz, Kostenbeitrag und Heranziehung Unterhaltspflichtiger in der Sozial- und öffentlichen Jugendhilfe*, *ZfF* 1975, S. 25
- , *Zum Subsidiaritätsprinzip und Wahlrecht in der öffentlichen Fürsorge*, *ZfSH* 1976, S. 1

- , Die rechtliche Abgrenzung von Jugend- und Sozialhilfeleistungen, ZfF 1977, S. 30
- Giese, Dieter*, Zur Abgrenzung von Hilfen nach §§ 5, 6 JWG, nach §§ 62 ff. JWG und nach §§ 39 ff. BSHG zueinander, ZfSH 1977, S. 366
- , Zur Anrechnung von Kindergeld in der Sozialhilfe, ZfSH/SGB 1986, S. 159
- , Die Entwicklung des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG) seit 1962, in: Münder, J. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 9
- Giloy, Jörg*, Vieldeutige Einkommensbegriffe. Zur geeigneten Bezugsgröße staatlicher Transferleistungen, Herne/Berlin 1978
- , Das Existenzminimum im Einkommensteuerrecht, DStZ 1979, S. 123
- , Ist der Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif wirklich entbehrlich?, FR 1986, S. 56, 58
- Gitter, Wolfgang*, Sozialrecht, 2. Aufl. 1986
- , Unfallversicherung, in: v. Maydell, Bernd/ Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 682
- Göppinger, Horst* (Hrsg.), Unterhaltsrecht, 5. Aufl., Bielefeld 1987
- Gottschick, Hermann/Giese, Dieter*, Das Bundessozialhilfegesetz, 9. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München 1985
- Gottwald, Peter*, Das Kindergeld neuen Typs und die Steuergerechtigkeit -(k)ein Nekrolog-, FR 1984, S. 162
- Grabitz, Eberhard*, Freiheit und Verfassungsrecht, Tübingen 1976
- Grabower, Rolf*, Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932
- Groß, Werner*, Verwaltungshandeln im Bereich der Sozialhilfe, insbesondere im Hinblick auf den Einsatz des Einkommens und Vermögens, NDV 1963, S. 313
- Grüner, Hans/Dalichau, Gerhard/Podlech, Adalbert/Prochnow, Herbert*, Sozialgesetzbuch (SGB), Kommentar, Percha/Starnberg, Stand: 1. August 1990
- Gusy, Christoph*, Der Gleichheitssatz, NJW 1988, S. 2505
- Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971
- Haacke, Heinz Rolf*, Steuermindernde Einkommensverwendung als Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, StbKongRep 1986, S. 47
- Hackmann, J.*, Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: Staatsfinanzierung im Wandel, Schriften des Vereins für Socialpolitik n.F. Band 134, Berlin 1983, S. 661
- Häberle, Peter*, Grundrechte im Leistungsstaat, VVDStRL 30 (1972), S. 43
- , Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz. Zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt, 3. Aufl., Heidelberg 1983
- , Die Menschenwürde als Grundlage der staatlichen Gemeinschaft, in: Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Heidelberg 1987, S. 815
- Haller, Heinz*, Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1971
- , Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, Tübingen 1981
- Hamann, Andreas/Lenz, Helmut*, Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, 3. Aufl., Neuwied/Berlin 1970
- Handzig, Peter*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, Köln 1990
- Harrer, Friedrich*, Jugendhilfe, 4. Aufl., Neuwied/Darmstadt 1980
- Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Wiesbaden, Stand: Juli 1991
- Hartwich, Hans-Hermann*, Sozialstaatspostulat und gesellschaftlicher status quo, Köln/Opladen 1970
- Haverkate, Görg*, Rechtsfragen des Leistungsstaats, Tübingen 1983

- Heinze, Rolf G.*, »Neue Subsidiarität« – Zum soziologischen und politischen Gehalt eines aktuellen sozialpolitischen Konzepts, in: Heinze, R. G. (Hrsg.), *Neue Subsidiarität: Leitidee für eine zukünftige Sozialpolitik?*, Beiträge zur sozialwissenschaftlichen Forschung 81, Opladen 1986, S. 13
- Heller, Hermann*, Staatslehre, Leiden 1934
- Hendler, Reinhard*, Zur bundesverfassungsgerichtlichen Konzeption der grundgesetzlichen Eigentumsgarantie, DVBl. 1983, S. 873
- , Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR 115 (1990), S. 577
- Hennecke, Frank*, Gesetzgebung im Leistungsstaat, DÖV 1988, S. 768
- Hennecke, Rudolf*, Grundfreibetrag und Leistungsfähigkeitsprinzip, FR 1985, S. 433
- Henrich, Dieter*, Aktuelle Probleme des Unterhaltsrechts, 6. Aufl., Köln 1988
- Hensel, Albert*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz., Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht Bd. 4 (1930), S. 441
- v. *Hermann, Friedrich B.*, Staatswirtschaftliche Untersuchungen, 2. Aufl., München 1870
- Hermes, Georg*, Das Grundrecht auf Schutz von Leben und Gesundheit, Freiburger Rechts- und Staatswissenschaftliche Abhandlungen Band 46, Heidelberg 1987
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Köln, Stand: März 1991
- Herzog, Roman*, Subsidiaritätsprinzip und Staatsverfassung, Der Staat Bd. 2 (1963), S. 399
- , Der Weg zum Bundesverfassungsgericht. Das Verhältnis zwischen Verfassungsgerichtsbarkeit und Steuergerichtsbarkeit, DSStZ 1988, S. 287
- , Der Gleichheitsgrundsatz im Staatsrecht, AöR 77 (1951/52), S. 167
- Hesse, Konrad*, Der Rechtsstaat im Verfassungssystem des Grundgesetzes, in: Forsthoff, E. (Hrsg.), Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit, Darmstadt 1968, S. 557
- , Bemerkungen zur heutigen Problematik und Tragweite der Unterscheidung von Staat und Gesellschaft, in: Böckenförde, Ernst-Wolfgang (Hrsg.), Staat und Gesellschaft, Darmstadt 1976, S. 484
- , Bestand und Bedeutung der Grundrechte in der Bundesrepublik Deutschland, EuGRZ 1978, S. 427
- , Diskussionsbeitrag, in: Link, Christoph (Hrsg.), Der Gleichheitssatz im modernen Verfassungsstaat, Symposium zum 80. Geburtstag von Gerhard Leibholz, Baden-Baden 1982, S. 75
- , Der Gleichheitssatz in der neueren deutschen Verfassungsentwicklung, AöR 109 (1984), S. 174
- , Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 17. Aufl., Heidelberg 1990
- Hettlage, Karl M.*, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL 14 (1956), S. 2
- Hönsch, Ronald*, Erziehungs- und Kindergeldrecht, 2. Aufl., Neuwied 1991
- Hoerster, Norbert*, Zur Bedeutung des Prinzips der Menschenwürde, JuS 1983, S. 93
- Hoffmann, Josef*, Ethik und Sozialstaat, SF 1988, S. 180
- Hoffmann, Reinhard/Schneider Hans-Peter*, Kindergeld und Einkommensteuer, NJW 1975, S. 1956
- Hoffmann, Traute*, Ideologische Schaukämpfe. Der »Familienlastenausgleich«: Eine unendliche Geschichte, ZfS 1992, S. 193
- Hoffmann-(Riem), Wolfgang*, Rechtsfragen der Währungsparität, München 1969
- Hofmann, Albert*, Eine bedarfsorientierte Grundsicherung mit einer systematischen Reform der Sozialhilfe verbunden, in: Münder, J. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Münster 1988, S. 112

- Horlemann, Heinz-Gerd*, Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung bei Verzicht auf Erstattungsleistungen?, BB 1980, S. 1837
- , Förderung von Wohneigentum ab 1987, DStZ 1986, S. 523
- Huber, Christian*, Zur Verfassungsmäßigkeit der Familienbesteuerung, ÖStZ 1992, S. 69
- Huber, Ernst*, Der Streit um das Wirtschaftsverfassungsrecht, DÖV 1956, S. 97 ff., 135 ff., 172 ff., 200 ff.
- Huber, Ernst Rudolf*, Bedeutungswandel der Grundrechte, AöR 23 (1933), S. 1
- Hubmann, Heinrich*, Das Menschenbild unserer Rechtsordnung, in: Dietz, R./Hübner, H. (Hrsg.), Festschrift für H. C. Nipperdey, Band I, München/Berlin 1965, S. 37
- Igl, Gerhard*, Familienlastenausgleichsrecht, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 1120
- , Kindergeld und Erziehungsgeld, 2. Aufl., München 1991
- Imboden, Max*, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung (1960), in: M. Imboden (Hrsg.), Staat und Recht, Ausgewählte Schriften und Vorträge, Basel/Stuttgart 1971, S. 537
- Institut »Finanzen und Steuern«*, Kinderlastenausgleich. Leistungsniveau, Leistungssystem, Neugestaltungsvorschlag, Bearb.: Hans-Ludwig Dornbusch, Bonn 1982
- Ipsen, Hans Peter*, Enteignung und Sozialisierung, VVDStRL 10 (1952), S. 74
- , Gesetzliche Bevorratungspflicht Privater, AöR 90 (1965), S. 393
- , Gleichheit, in: Neumann, Franz L./Nipperdey, Hans Carl/Scheuner, Ulrich (Hrsg.), Die Grundrechte. Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, Zweiter Band, 2. Aufl., Berlin 1968, S. 111
- , Fragwürdiges zur Sozialstaatlichkeit, in: Ansprachen aus Anlaß des fünfundwanzigjährigen Bestehens des Bundessozialgerichts, Köln 1979, S. 39
- , Gebundene Sozialstaatlichkeit, in: Bernstein, H./Drobnig, U./Kötz, H. (Hrsg.), FS für Konrad Zweigert, Tübingen 1981, S. 747
- Ipsen, Jörn*, Enteignung, enteignungsgleicher Eingriff und Staatshaftung, DVBl. 1983, S. 1029
- Isensee, Josef*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht. Eine Studie über das Regulatoriv des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft, Berlin 1968
- , Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge, Berlin 1973
- , Steuerstaat als Staatsform, in: Stödter, R./Thieme, W. (Hrsg.), FS für Hans Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 409
- , Die Rolle des Beitrags in der sozialen Sicherung, Rechtswissenschaftliche Untersuchung, in: Zacher, H. F. (Hrsg.), Die Rolle des Beitrags in der sozialen Sicherung, Schriftenreihe für Internationales und vergleichendes Sozialrecht Band 4, Berlin 1980, S. 461
- , Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise, in: Listl, J./Schambeck, H. (Hrsg.), Demokratie in Anfechtung und Bewährung, FS für Johannes Broermann, Berlin 1982, S. 365
- , Nichtsteuerliche Abgaben, in: Hansmeyer, Karl-Heinrich (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin 1983, S. 435
- , Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Verhandlungen des siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages Mainz 1988, Band II (Sitzungsberichte), München 1988, S. N 32
- , Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band III, Heidelberg 1988, S. 3

- Issing, Ottmar*, »Kleineres Eigentum«, in: Grundlagen unserer Staats- und Wirtschaftsordnung, Göttingen 1976, S. 7
- Jakob, Wolfgang/Jüptner, Roland*, Zur Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen, StuW 1983, S. 206
- Jarass, Hans D.*, Die Freiheit der Massenmedien. Zur staatlichen Einwirkung auf Presse, Rundfunk, Film und andere Medien, Baden-Baden 1978
- , Die Freiheit des Rundfunks vom Staat, Berlin 1981
- Jordan, Erwin/Sengling, Dieter*, Einführung in die Jugendhilfe, München 1977
- Jüptner, Roland*, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, Heidelberg 1989
- , Bundesverfassungsgericht: Familienlastenausgleich verfassungswidrig, StVj 1990, S. 307
- Jüsgen*, Inwieweit können Krankentagegelder und Krankenhaustagegelder einkommensteuerlich nach § 33 EStG berücksichtigt werden?, DStZ 1960, S. 350
- Jungnickl, Peter*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Gesamtsteuerlast, Diss. Regensburg 1980
- Käss, Ludwig/Schroeter, Kurt*, Bundeskindergeldgesetz, Frankfurt a.M., Stand: Mai 1988
- Kaldor, Nicholas*, An Expenditure Tax, London 1955
- Kalthoener, Elmar*, Die Entwicklung des Unterhaltsrechts bis Mitte 1989, NJW 1989, S. 2777
- Kalthoener, Elmar/Büttner, Helmut*, Die Rechtsprechung zur Höhe des Unterhalts, 4. Aufl., München 1989
- Kanzler, Hans-Joachim*, Die Ausbildungsfreibeträge nach § 33 a Abs. 2 EStG, NWB F 3, S. 6839
- , Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung, FR 1986, S. 1
- , Das Auslandskind als Stiefkind des Einkommensteuerrechts. Zur Verfassungsmäßigkeit einiger durch das Steuersenkungsgesetz 1986/1988 bewirkter Einschränkungen des Lastenausgleichs für sog. Auslandskinder, FR 1988, S. 296
- , Ausbildungsfreibeträge und Unterhaltshöchstbeträge nach dem StSenkErwG 1988 und StReformG 1990, FR 1988, S. 654
- , Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, FR 1988, S. 205
- , Anmerkung zu BVerfG, Beschluß vom 29.5.1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84 u. 1 BvL 4/86, FR 1990, S. 457
- , Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, S. 367 (Teil I), S. 405 (Teil II)
- , Anmerkung zu BFH, Urteil vom 8.6.1990-III R 14-16/90, KFR 1990, S. 327
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, Wiesbaden 1983
- , Kinderfreibetrag und Grundgesetz, Wiesbaden 1989
- Karpen, Ulrich*, Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht, NJW 1988, S. 2512
- Katzenstein, Dietrich*, Aspekte einer zukünftigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Eigentumsschutz sozialrechtlicher Positionen, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 645
- Kausemann, E.-Peter*, Möglichkeiten einer Integration von Steuer- und Transfersystem, Reihe Wirtschaftswissenschaften Band 290, Thun/Frankfurt a.M. 1983
- Kimminich, Otto*, Erweiterung des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffs, Der Staat 14 (1975), S. 397
- , Das Grundrecht auf Eigentum, JuS 1978, S. 217
- , Die »Zufallsenteignung« im System des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes, NuR 1985, S. 1

- Kirchhof, Ferdinand*, Vom Steuerstaat zum Abgabenstaat?, DV 1988, S. 137
- , Finanzierung der Sozialversicherung, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Heidelberg 1990, S. 395
- Kirchhof, Paul*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt a. M. 1973
- , Verwalten durch »mittelbares« Einwirken, Köln/Berlin/Bonn 1977
- , Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns. Das Besteuern, das Horten und Zuteilen von Finanzvermögen, JZ 1979, S. 153
- , Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213
- , Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, S. 305
- , Die Finanzierung des Leistungsstaates, Die verfassungsrechtlichen Grenzen staatlicher Abgabenhöhe, Jura 1983, S. 505
- , Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Hansmeyer, Karl-Heinrich (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Jahrestagung des Vereins für Sozialpolitik Köln 1982, Berlin 1983, S. 33
- , Steuergleichheit, StuW 1984, S. 297
- , Die Steuerwerte des Grundbesitzes, Köln 1985
- , Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319
- , Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, in: Marré, H./Stütting, J. (Hrsg.), Der Schutz von Ehe und Familie, Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche (21), Sonderdruck, Münster 1986, S. 11
- , Die Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuer, DStZ 1986, S. 25
- , Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag Mainz 1988, in: Verhandlungen des siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages, München 1988, S. F 1
- , Gegenwartsfragen und Grundgesetz, JZ 1989, S. 453
- , Objektivität und Willkür. Verantwortlichkeit und Freiheit, in: Faller, H. J./Kirchhof, P./Träger, E. (Hrsg.), FS für Willi Geiger zum 80. Geburtstag, Tübingen 1989, S. 82
- , Staatliche Einnahmen, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul, (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Heidelberg 1990, S. 87
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg, Stand: Juli 1991
- Klanberg, Frank*, Sozialhilfe: Reform oder Umfunktionierung zum Volkshonorar?, SF 1980, S. 246
- , Eine neue soziale Grundsicherung? Zu einigen Implikationen der Grundrenten- und Grundeinkommensdiskussion, NDV 1986, S. 437
- Klatt, Ulrich*, Das »Überkreuzvermietungsmodell« oder die »Investitionsgutphase mit Privatgutende«, DB 1985, S. 1658
- Klein, F./Flockermann, P./Kühr, C.*, Handbuch des Einkommensteuerrechts, Neuwied/Darmstadt, Stand: 1990
- Klein, Franz*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln-Marienburg 1966
- , Eigentumsgarantie und Besteuerung, BayVBl. 1980, S. 527
- , Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 773
- , Die unzureichende steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, DStR 1987, S. 779
- , Diskussionsbeitrag, in: Verhandlungen des siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages Mainz 1988, Band II (Sitzungsberichte), München 1988, S. N 171
- Klein, Friedrich*, Institutionelle Garantien und Rechtsinstitutsgarantien, Breslau 1934

- , Eigentumsgarantie und Besteuerung, *StuW* 1966, Sp. 433
- , Rudolf Reinhardts Beitrag zur Abgrenzung der Enteignung von der Eigentumsbindung, in: Pleyer, K./Schulte, D./Schwinge, E. (Hrsg.), *FS für Rudolf Reinhardt zum 70. Geburtstag*, Köln 1972, S. 451
- , Bodenwertzuwachssteuer und Artikel 14 des Grundgesetzes, *DÖV* 1973, S. 433
- Klein, Hans*, Die Grundrechte im demokratischen Staat, *res publica*, Beiträge zum öffentlichen Recht Band 26, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1972
- Kloepfer, Michael*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, *StuW* 1972, S. 176
- , Gleichheit als Verfassungsfrage, *Schriften zum Öffentlichen Recht* Band 380, Berlin 1980
- Knauber, Raffael*, Die jüngere Entschädigungsrechtsprechung des BGH nach dem Naßauskiesungsbeschluß des BVerfG, *NVwZ* 1984, S. 753
- Knief, Peter*, Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik, Köln/Opladen 1968
- Knies, Wolfgang*, Steuerzweck und Steuerbegriff, München 1976
- Knigge, Arnold/Ketelsen, Jörg Volker/Marschall, Dieter/Wittrock, Achim*, Kommentar zum Arbeitsförderungs-gesetz (AFG), Baden-Baden 1984
- Knoll, Ernst*, Eingriffe in das Eigentum im Zuge der Umgestaltung gesellschaftlicher Verhältnisse, *AöR* 79 (1953/54), S. 455
- Knopp, Anton/Fichtner, Otto*, Bundessozialhilfegesetz. Kommentar, 7. Aufl., München 1992
- Köhler, Wolfgang*, Handbuch des Unterhaltsrechts, 7. Aufl., München 1987
- Köttgen, Arnold*, Eigentumspolitik als Gegenstand von Tarifverträgen in verfassungsrechtlicher Sicht, in: Leber, Georg (Hrsg.), *Vermögensbildung in Arbeitnehmerhand*, Wissenschaftliche Beiträge, Dokumentation 3, Frankfurt a.M. 1965, S. 173
- Konlarski, Lothar*, Einkommen als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit, *Hochschulschriften zur Betriebswirtschaftslehre* Band 28, München, 1984
- Krahmer, Utz*, Zum Ausschluß Auszubildender von der Hilfe zum Lebensunterhalt nach § 26 BSHG, *ZfSH/SGB* 1984, S. 61
- Krause, Peter*, Eigentum an subjektiven öffentlichen Rechten, Berlin 1982
- Krawietz, Werner*, Gewährt Art. 1 Abs. 1 GG dem Menschen ein Grundrecht auf Achtung und Schutz seiner Würde?, in: Wilke, Dieter/Weber, Harald (Hrsg.), *Gedächtnisschrift für Friedrich Klein*, 1977, S. 245
- Krebs, Heinrich*, *Arbeitsförderungs-gesetz*, 4. Aufl., St. Augustin 1986
- Kreft, Dieter/Münder, Johannes*, Einführung, in: Münder, J. (Hrsg.), *Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG*, Münster 1988, S. 1
- Kriele, Martin*, *Theorie der Rechtsgewinnung*, Berlin 1967; 2. Aufl., Berlin 1976
- , Freiheit und Gleichheit, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen, *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin/New York 1983, S. 129
- Krüger, Herbert*, Die Bestimmung des Eigentumsinhaltes (Art. 14 Abs. 1, S. 2 GG), in: *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack*, Hamburg 1966
- Kruse, Heinrich Wilhelm*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1990, S. 322
- Kubesch, Helmut*, Übertragung des halben Kinderfreibetrags ohne Einverständnis des anderen Elternteils, *DStZ* 1987, S. 532
- Kullmer, Lore*, Die Ehegattenbesteuerung, *Frankfurter Wissenschaftliche Beiträge, Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Reihe* Band 20, Frankfurt a.M. 1960
- Kuper, Bernd-Otto*, Die Defizite der Sozialhilfe, in: Münder, J. (Hrsg.), *Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG*, Münster 1988, S. 37
- Lademann/Söffing, G.*, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Stuttgart/München/Hannover, Stand: 1990

- Lampert, Heinz*, Lehrbuch der Sozialpolitik, Berlin u.a. 1985
- Lang, Joachim*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Schriften zum Steuerrecht Band 11, Berlin 1974
- , Das Einkommensteuergesetz 1975 – Gewinn an Steuergerechtigkeit und Steuvereinfachung?, *StuW* 1974, S. 293
  - , Die Besteuerung der Haushalte, *StuW* 1978, S. 316
  - , Familienbesteuerung, *StuW* 1983, S. 103
  - , Zur Reform der Familienbesteuerung, *StuW* 1984, S. 129
  - , Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Bd. II, Köln 1985
  - , Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Rechtsordnung und Steuerwesen Band 7, Köln 1987
  - , Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988
  - , Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, *StuW* 1989, S. 201
  - , Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht. Zu den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 29.5.1990 und vom 12.6.1990, *StuW* 1990, S. 331
- Lecheler, Helmut*, »Funktion« als Rechtsbegriff, *NJW* 1979, S. 2273
- Lege, Joachim*, Enteignung und »Enteignung«, *NJW* 1990, S. 864
- Lehner, Moris*, Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld?, *StuW* 1986, S. 59
- , Die Entscheidung des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrages, *DStR* 1990, S. 760
  - , Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrages in den Jahren 1978 bis 1984, 1986, 1988 und 1991, *DStR* 1992, S. 1641
- Leibfried, Stephan*, Perspektiven der Sozialhilfepolitik, in: Münder, J. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 91
- Leibholz, Gerhard*, Die Gleichheit vor dem Gesetz, Öffentlich-rechtliche Abhandlungen Heft 6, Berlin 1925
- Leibholz, Gerhard/Lincke, Dieter*, Denkmalschutz und Eigentumsgarantie, *DVBl.* 1975, S. 933
- Leingärtner, Wilhelm*, Aufwendungen für andere Personen aus sittlichen Gründen als außergewöhnliche Belastungen, *StuW* 1956, Sp. 815
- Leisner, Walter*, Grundrechte und Privatrecht, München 1960
- , Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, Berlin 1970
  - , Eigentümer als Beruf, *JZ* 1972, S. 33
  - , Sozialbindung des Eigentums, Schriften zum Öffentlichen Recht Band 196, Berlin 1972
  - , Privateigentum ohne privaten Markt?, *BB* 1975, S. 1
  - , Kleineres Eigentum, in: Grundlage unserer Staats- und Wirtschaftsordnung, Göttingen 1976, S. 51
  - , Der Gleichheitsstaat. Macht durch Nivellierung, Berlin 1980
  - , Eigentumschwende?, *DVBl.* 1983, S. 61
  - , Eigentum, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band VI, Heidelberg 1989, S. 1023
- Lenhard, Rolf*, Das neue Wohngeldgesetz, 2. Aufl., München 1986
- Lerche, Peter*, Verfassungsfragen um Sozialhilfe und Jugendwohlfahrt. Ein Rechtsgutachten. Studien und Gutachten aus dem Institut für Staatslehre Staats- und Verwaltungsrecht der Freien Universität Berlin Heft 3, Berlin 1963



- , Das Bundesverfassungsgericht und die Verfassungsdirektiven, AöR 90 (1965), S. 341
- Liesegang, H. C. F.*, Die verfassungsrechtliche Ordnung der Wirtschaft, Hamburg 1977
- Lindlahr, Karl-Otto*, Die Defizite der Sozialhilfe, in: Münder, J. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 47
- v. *der Lith*, Neue Abhandlung von den Steuern, Ulm 1766
- Littmann, Eberhard*, Erlangung eines Gegenwerts durch Aufwendungen i.S. des § 33 EinkStG, FR 1959, S. 59
- Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Meincke, Jens Peter*, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart, Stand: Juni 1991
- Littmann, Konrad*, Problemstellung und Methoden der heutigen Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Band 1, 3. Aufl., Tübingen 1977, S. 99
- Löw, Konrad*, Ist die Würde des Menschen im Grundgesetz eine Anspruchsgrundlage?, DÖV 1958, S. 516
- Löwer, Wolfgang*, Steuerpflicht trotz verfassungswidriger Steuernormen?, StVj 1991, S. 97
- Lücke, Jörg*, Soziale Grundrechte als Staatszielbestimmungen und Gesetzgebungsaufträge, AöR 107 (1982), S. 15
- Luhmann, N.*, Grundrechte als Institution, Schriften zum Öffentlichen Recht Band 24, Berlin 1965
- Luther, Hans*, Politiker ohne Partei, Stuttgart 1960
- Maaß, Rainald*, Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz – Ein Neuansatz?, NVwZ 1988, S. 14
- Maihofer, Werner*, Rechtsstaat und menschliche Würde, Frankfurt a.M. 1968
- Malten, Bernd*, Kindbedingte Erleichterungen im Steuerrecht, nach dem Bundeskindergeldgesetz, dem Spar- und Wohnungsbau-Prämiengesetz, dem Dritten Vermögensbildungsgesetz und dem Berlinförderungsgesetz, DB 1983, Beilage Nr. 29/83
- v. *Mangoldt, Hermann/Klein, Friedrich/Starck, Christian*, Das Bonner Grundgesetz, Band 1, 3. Aufl., München 1985
- Mann, Fritz A.*, Das Recht des Geldes. Eine rechtsvergleichende Untersuchung auf der Grundlage des englischen Rechts, Frankfurt a.M./Berlin 1960
- Mann, Fritz K.*, Steuerpolitische Ideale: Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600 – 1935, Jena 1937
- Martens, Joachim*, Grundrecht auf Steuergerechtigkeit? Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Leistungsfähigkeitsprinzip, KritV 1987, S. 39
- , Sozialrechtsnormen im Steuerrecht, StVj 1989, S. 199
- Martens, Wolfgang*, Grundrechte im Leistungsstaat, VVDStRL 30 (1972), S. 7
- Maschler, Eckhard*, Das Kindergeldrecht, Köln/Berlin/Bonn/München 1974
- Matthäus-Maier, Ingrid*, Für einen gerechten und einfachen Familienlastenausgleich, ZRP 1988, S. 252
- Maunz, Theodor*, Das geistige Eigentum in verfassungsrechtlicher Sicht, GRUR 1973, S. 107
- , Neuere Entwicklungen im öffentlichen Bodenrecht, BayVBl. 1973, S. 569
- , Wandlungen des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes, BayVBl. 1981, S. 321
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert*, Grundgesetz, München, Stand: 1992
- v. *Maydell, Bernd*, Die »sozialen Rechte« im Allgemeinen Teil des Sozialgesetzbuches, DVBl. 1976, S. 1
- , Die Stellung der Sozialhilfe im System sozialer Sicherung – Eigenständigkeit und Abhängigkeit –, NDV 1978, S. 341

- , Zur Einführung: Das Sozialrecht und seine Stellung im Gesamtsystem unserer Wirtschafts- und Rechtsordnung, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 47
- Meessen, Karl Matthias*, Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Sonderabgaben, BB 1971, S. 928
- , Vermögensbildungspläne und Eigentumsgarantie, DÖV 1973, S. 812
- Mehlich, Michael*, Regelsatz und Statistik. Das Statistikmodell – ein System zur Objektivierung der Bedarfsfestsetzung in der Sozialhilfe?, ZfS 1992, S. 77
- Mellinghoff, Rudolf*, Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, StVj 1989, S. 130
- Mennel, Annemarie*, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht – Ein internationaler Vergleich – StuW 1984, S. 287
- Mergler, Otto/Zink, Günther/Dahlinger, Erich/Zeitler, Helmut*, Bundessozialhilfegesetz, München, 4. Aufl., Stand: Juli 1992
- Mersmann*, Die deutsche Steuergesetzgebung an der Jahreswende 1958/1959, DStZ 1959, S. 2
- Merten, Detlef*, Sozialrecht. Sozialpolitik, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin/New York 1983, S. 765
- Meyer, Robert*, Die Principien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft, Berlin 1884
- Meyer-Abich, Jann*, Der Schutzzweck der Eigentumsgarantie. Leistung, Freiheit, Gewaltenteilung, Berlin 1980
- Mill, John Stuart*, Grundsätze der politischen Ökonomie, übersetzt von Wilhelm Gehrig, 2. Band, Jena 1921
- Mittmann, Volker*, Sozialhilfe- oder familienrechtlicher Maßstab für ein verfassungsrechtliches Minimum des Kinderlastenausgleichs?, DStZ 1991, S. 163
- Moderegger, Martin*, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, Baden-Baden, 1991
- Mrozek, Alfons/Peters, J. F. H.*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Aufl., Köln, Stand: Juli 1942
- Müller, Georg*, Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 37
- Müller-Heine, Karin*, Entwicklungsphasen der Wohnungspolitik in der Bundesrepublik Deutschland, Studien zur Sozialpolitik Band 1, Krefeld 1984
- Müller-Volbehr, Jörg*, Der Begriff des Sozialrechts im Wandel, JZ 1978, S. 249
- , Der soziale Rechtsstaat im System des Grundgesetzes, JZ 1984, S. 6
- v. *Münch, Ingo* (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Band 1 (Präambel bis Art. 20), 3. Aufl., München 1985
- Münder, Johannes*, Subsidiarität, in: Eyferth, H./Otto, H.-U./Thiersch, H. (Hrsg.), Handbuch zur Sozialarbeit/Sozialpädagogik, Neuwied/Darmstadt 1984, S. 1147
- , Mängellagen und die verschiedenen Defizite, in: ders. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 56
- , Neue Subsidiarität: Ausgangslagen und Perspektiven, in: Münder, J./Kreft, D. (Hrsg.), Subsidiarität heute, Münster 1990, S. 72
- , Unterschiede zwischen zivilrechtlichem Unterhaltsanspruch und sozialhilferechtlichen Regelungen, NJW 1990, S. 2031
- Münder, Johannes/Birk, U.-A.*, Sozialhilfe und Arbeitslosigkeit, 2. Aufl., Neuwied 1985
- v. *Mutius, Albert*, Grundrechte als »Teilhaberechte« – zu den verfassungsrechtlichen Aspekten des »numerus clausus«, VerwArch 64 (1973), S. 183
- Nawiasky, Hans*, Allgemeine Staatslehre, Vierter Teil, Staatsideenlehre, Einsiedeln/Zürich/Köln 1958

- v. *Nell-Breuning, Oswald*, Das Subsidiaritätsprinzip., Theorie und Praxis der sozialen Arbeit 1976, S. 6
- Neuber, Thomas*, Familienbesteuerung, ÖStZ 1992, S. 109
- Neumann, Friedrich Julius*, Die Steuer nach der Steuerfähigkeit, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 1. Band, Jena 1880, S. 511
- Neumark, Fritz*, Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, in: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 279
- , Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970
- Nicolay, Werner/Knieps, Franz*, Krankenversicherung, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 612
- Nicolaysen, Gert*, Eigentumsgarantie und vermögenswerte subjektive öffentliche Rechte, in: Hamburger Festschrift für Friedrich Schack, Hamburg 1966
- Niemeyer, Gisela*, Der verfassungskonforme Familienlastenausgleich als gesetzgeberisches Ziel, FuR 1990, S. 2
- Nipperdey, Hans Carl*, Die Würde des Menschen, in: Neumann, F./ Nipperdey, H. C./ Scheuner, U. (Hrsg.), Die Grundrechte, Zweiter Band, Die Freiheitsrechte in Deutschland, Berlin 1954, S. 1
- Nissen, Karl-Heinz*, Das (I.) Steueränderungsgesetz 1968, DSStZ 1969, S. 49
- Nußgens, Karl/Boujong, Karlheinz*, Eigentum, Sozialbindung, Enteignung, München 1987
- Oberhauser, Alois*, Die Ungereimtheiten des dualen Systems, SF 1985, S. 14
- Obermeier, Arnold*, Das selbstgenutzte Wohneigentum ab 1987: einkommensteuerliche Gestaltungs- und Steuerersparnismöglichkeiten, Herne 1987
- Oepen, Wilhelm*, AuslandsKinder im Einkommensteuerrecht nach der Steuerreform 1986/1988/1990, FR 1989, S. 130
- , Aktuelle Probleme der Familienbesteuerung, FR 1992, S. 149
- Oestreicher, Ernst/Schelter, Kurt/Kunz, Eduard*, Bundessozialhilfegesetz, München, Stand: September 1991
- Offerhaus, Klaus*, Aus der neueren Rechtsprechung zum Steuerrecht, NJW 1978, S. 1138
- , Anmerkung zu BFH, Urteil vom 17.7.1981 – VI R 77/78 (BB 1981, 1693) und BFH, Urteil vom 17.7.1981 – VI R 105/78 (BB 1981, 1693), BB 1981, S. 1694
- Ossenbühl, Fritz*, Der Eigentumsschutz sozialrechtlicher Positionen in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 625 ff.
- Ossenbühl, Klaus Hermann*, Die gerechte Steuerlast. Prinzipien der Steuerverteilung unter staatsphilosophischem Aspekt, Sammlung Politeia Band XXVII, Heidelberg/Löwen 1972
- Ostendorf, Bernhard*, »Privatgutlösung« für selbstgenutztes Wohneigentum ohne Mieterfreibetrag?, DB 1985, S. 198
- , Replik (zu J. Fiedler, DB 1985, S. 1422), DB 1985, S. 1426
- Oswald, Franz*, Die Beschaffung der Wohnungseinrichtung durch junge Eheleute – Frage der außergewöhnlichen Belastung, DStR 1965, S. 613
- Papier, Hans-Jürgen*, Eigentumsgarantie und Geldentwertung, AöR 98 (1973), S. 528
- , Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973
- , Verfassungsschutz sozialrechtlicher Rentenansprüche, -anwartschaften und -erwerbsberechtigungen«, VSSR 1973/74, S. 33
- , Unternehmen und Unternehmer in der verfassungsrechtlichen Ordnung der Wirtschaft, VVDStRL 35 (1977), S. 55
- , Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, S. 787

- , Diskussionsbeitrag zum Thema: Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 370
- , Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin/New York 1983, S. 609
- , Eigentumsgarantie des Grundgesetzes im Wandel, Heidelberg 1984
- , Der Einfluß des Verfassungsrechts auf das Sozialrecht, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 114
- Paulick, Heinz*, Die verfassungsrechtlichen Bindungen des Gesetzgebers beim Erlaß von Steuergesetzen, ZgS 109 (1953), S. 483
- Paulus, Joachim*, Der Anspruch auf Finanzierung einer Ausbildung im Unterhaltsrecht und im Sozialrecht, Europäische Hochschulschriften Reihe II Rechtswissenschaft Bd. 382, Frankfurt a. M./Bern/New York/Nancy 1984
- Paus, Bernhard*, Verfassungsrechtliche Probleme des § 33 a EStG. Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, FR 1985, S. 429
- , Würden zwangsläufige Aufwendungen für Kinder nach dem EStG 1979 ausreichend berücksichtigt? Anmerkung zu dem BFH-Beschluß vom 26.6.1987 III B 32/85, DStZ 1988, S. 291
- , Das Existenzminimum der Familie mindert die Steuerbemessungsgrundlage. – Bedeutung der neuen BVerfG-Beschlüsse –, INF 1990, S. 394
- , Verfassungswidrige Benachteiligung von Ehegatten, FR 1992, S. 467
- Pawlowski, Hans-Martin*, Substanz- oder Funktionseigentum?, AcP 165 (1965), S. 395
- Peffkofen, Rolf*, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Band 2, 3. Aufl., Tübingen 1979, S. 417
- , Zur Problematik einer persönlichen Ausgabensteuer, FA n.F. 37 (1979), S. 148
- Pernthaler, Peter*, Der Wandel des Eigentumsbegriffes im technischen Zeitalter, in: Ermacora, F./Klecatsky, H./Marcic, R. (Hrsg.), Hundert Jahre Verfassungsgerichtsbarkeit, fünfzig Jahre Verfassungsgerichtshof in Österreich, Wien u.a. 1968, S. 193
- Pestalozza, Christian*, Eigentum verpflichtet, NJW 1982, S. 2169
- Pezzler, Heinz-Jürgen*, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 757
- , Familienbesteuerung und Grundgesetz, StuW 1989, S. 219
- Piel, Horst-Dieter*, Kindergeld als Einkommen im Rahmen der laufenden Hilfe zum Lebensunterhalt, ZfSH/SGB 1986, S. 386
- Pieroth, Bodo*, Rückwirkung und Übergangsrecht. Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin 1981
- Pitschas, Rainer*, Soziale Sicherung durch fortschreitende Verrechtlichung? – Staatliche Sozialpolitik im Dilemma von aktiver Sozialgestaltung und normativer Selbstbeschränkung, in: Voigt, R. (Hrsg.), Verrechtlichung, Königstein/Ts. 1980, S. 150
- , Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren. Strukturprobleme, Funktionsbedingungen und Entwicklungsperspektiven eines konsensualen Verwaltungsrechts, München 1990
- Podlech, Adalbert*, Art. 1 Abs. 1, in: Wassermann, Rudolf (Gesamtherausgeber), Reihe Alternativkommentare, Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Band 1, Art. 1 – 37, 2. Aufl., Neuwied 1989
- Pohmer, Dieter*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, in: Haller, H./Kullmer, L./Shoup, C. S./Timm, H. (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, Tübingen 1970, S. 135
- , Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Band 1, 3. Aufl., Tübingen 1977, S. 193

- Popitz, Johannes*, Einkommensteuer, in: Elster, L./Weber, A./ Wieser, F. (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritter Band, 4. Aufl., Jena 1926, S. 400
- Quantschnigg, Peter*, Abgabenrecht und Verfassungsrecht – Aktuelle Entwicklungen, ÖStZ 1992, S. 20
- Ramsauer, Ulrich*, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, Berlin 1980
- , Über den Unterschied von Inhaltsbestimmung und Schrankenbestimmung des Eigentums, DVBl. 1980, S. 539
- , Zur Entwicklung des Ausbildungsförderungsrechts, NVwZ 1990, S. 17
- Ramsauer, Ulrich/Stallbaum, Michael*, Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG), 2. Aufl., München 1988
- Rasenack, Christian*, Anmerkungen zum Begriff der außergewöhnlichen Belastungen i.S. von § 33 EStG, DB 1983, S. 1272
- Rassow, Walter*, Der angemessene Unterhalt von Ehegatten und Kindern, FamRZ 1980, S. 541
- Raupach, Arndt*, Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, Möglichkeiten der Neubesinnung, in: Raupach, A./Tipke, K./Uelner A., Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Münsteraner Symposium, Band I, Köln 1985, S. 15
- Recktenwald, Horst-Claus*, Steuerüberwälzungslehre, Volkswirtschaftliche Schriften Heft 35, 2. Aufl., Berlin 1966
- , System der Steuerwirkungen, in: Recktenwald, Horst-Claus (Hrsg.), Finanztheorie, Köln/Berlin 1969, S. 363
- Reinhardt, Rudolf*, Wo liegen für den Gesetzgeber die Grenzen, gemäß Art. 14 des Bonner Grundgesetzes über Inhalt und Schranken des Eigentums zu bestimmen?, in: Reinhardt, Rudolf, Verfassungsschutz des Eigentums, Tübingen 1954, S. 1
- Reuter, Hans-Peter*, Vorsorgeaufwendungen und steuerfreie Einnahmen, BB 1974, S. 1296
- Richter, Heinz*, Eigene Einkünfte und Bezüge i.S. des § 33 a EStG, FR 1982, S. 246
- , Zur Eigenständigkeit von Ereignissen bei Prüfung der Zwangsläufigkeit nach § 33 EStG, FR 1983, S. 233
- Richter, Ingo*, Ausbildungsförderung, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 1148
- Ridder, Helmut*, Die soziale Ordnung des Grundgesetzes. Leitfaden zu den Grundrechten einer demokratischen Verfassung, Opladen 1975
- Rittstieg, Helmut*, Eigentum als Verfassungsproblem, Darmstadt 1976
- Robbers, Gerhard*, Gerechtigkeit als Rechtsprinzip. Über den Begriff der Gerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Baden-Baden 1980
- , Der Gleichheitssatz, DÖV 1988, S. 749
- Rössler, Gerhard*, Der Nachweis zwangsläufig entstandener Krankheitskosten durch amtsärztliches Zeugnis im Rahmen des § 33 EStG, FR 1987, S. 464
- , Verfahrensrechtliche Konsequenzen aus den verfassungswidrig niedrigen Kinderfreibeträgen, DStZ 1990, S. 553
- , Die Beschlüsse des BVerfG vom 8.6.1990 zum Familienlastenausgleich (BStBl. II 1990, 653) und ihre Auswirkungen, DStZ 1991, S. 393
- Roth, Karlernst*, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, Heidelberg 1958
- Rüfner, Wolfgang*, Formen öffentlicher Verwaltung im Bereich der Wirtschaft, Berlin 1967
- , Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, DVBl. 1970, S. 881
- , Die Differenziertheit sozialrechtlicher Positionen und der Anspruch der Eigentumsgarantie, in: Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz sozialer Rechtspositionen,

- Schriftenreihe des Deutschen Sozialrechtsverbandes Band XXIII, Wiesbaden 1982, S. 169
- , Eigentumsgarantie und Besteuerung, in: FS für J. Broermann, Berlin 1982, S. 349
- , Zum neuen Kinder- und Jugendhilfegesetz, NJW 1991, S. 1
- Rüthers, Bernd*, Warum wir nicht genau wissen, was »Gerechtigkeit« ist, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Bd. 1, Berlin/New York 1987, S. 19
- Ruland, Franz*, Familiärer Unterhalt und Leistungen der sozialen Sicherheit. Zugleich ein Beitrag zur Reform der sozialen Sicherung der Ehegatten und zur Reform des Familienlastenausgleichs, Sozialpolitische Schriften Heft 33, Berlin 1973
- , Auswirkungen des Versorgungsausgleichs auf die Neuregelung der Alters- und Hinterbliebenensicherung der Ehegatten, ZRP 1978, S. 107
- , Kindergeldrecht, in: Deutscher Sozialgerichtsverband e.V. (Hrsg.), Sozialrechtsprechung, Verantwortung für den sozialen Rechtsstaat, FS zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgerichts, Band 1, Köln/Berlin/Bonn/München 1979, S. 437
- , Rentenversicherung, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 733
- Rupp, Hans Heinrich*, Grundgesetz und »Wirtschaftsverfassung«, Tübingen 1974
- , Vom Wandel der Grundrechte, AöR 101 (1976), S. 161
- , Die Unterscheidung von Staat und Gesellschaft, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Heidelberg 1987, S. 1187
- Ruppe, Hans Georg*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht Band 6, Wien 1971
- , Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978, S. 7
- , Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in: Söhn, Hartmut (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 103
- Sachs, Michael*, Der Gleichheitssatz, NWVBl. 1988, S. 295
- Sachße, Christoph/Tennstedt, Florian*, Geschichte der Armenfürsorge in Deutschland. Vom Spätmittelalter bis zum Ersten Weltkrieg, Stuttgart 1980
- Saladin, Peter*, Grundrechte im Wandel, Bern 1982
- , Verantwortung als Staatsprinzip. Ein neuer Schlüssel zur Lehre vom modernen Rechtsstaat, Bern/Stuttgart 1984
- Schachtschneider, Karl Albrecht*, Das Sozialprinzip. Zu seiner Stellung im Verfassungssystem des Grundgesetzes, Bielefeld 1974
- Schäfer, D.*, Die Rolle der Fürsorge im System sozialer Sicherung. Ein Beitrag zur Entwicklung und Begründung einer gegliederten Sozialleistungsreform, Frankfurt a.M. 1966
- Schäffle, Albert*, Mensch und Gut in der Volkswirtschaft oder der ethisch-anthropologische und der chrematische Standpunkt in der Nationalökonomie, Deutsche Vierteljahresschrift Bd. 24 (1861), S. 232
- , Die Steuern, Leipzig 1897
- Schanz, Georg*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA 13. Jahrgang, Stuttgart 1896, S. 1
- , Die Abänderungsgesetze vom 24. März, 11. Juli und 20. Dezember 1921 zum Reichseinkommensteuergesetz vom 29.3.1920, FA 38. Jahrgang, Stuttgart/Berlin 1921, S. 118
- , Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, FA 39. Jahrgang, Stuttgart/Berlin 1922, S. 339

- Schaub, Günter*, Arbeitsrechts-Handbuch, 7. Aufl., München 1992
- Scheipermeier, Günter*, Verfassungsorientiertes System des Steuerrechts, Diss. Münster 1977
- Schellhorn, Walter*, Sozialhilferecht. BSHG-Textausgabe m. d. wichtigsten Durchführungsverordnungen und einer systematischen Darstellung. Stand 1.7.1989, 6. Aufl., Neuwied 1989
- Schellhorn, Walter/Jirasek, Hans/Seipp, Paul*, Das Bundessozialhilfegesetz, 13. Aufl., Neuwied 1988
- Schenke, Wolf-Rüdiger*, Besteuerung und Eigentumsgarantie, in: Burkei, F./Palter, D.-M. (Hrsg.), Rechtsfragen im Spektrum des Öffentlichen, Mainzer Festschrift für H. Armbruster, Berlin 1976, S. 177
- Scherzberg, Arno*, Die Subsidiarität des enteignungsgleichen Eingriffs, DVBl. 1991, S. 84
- Scheuner, Ulrich*, Die institutionellen Garantien des Grundgesetzes, in: Wandersleb, H. (Hrsg.), Recht, Staat, Wirtschaft, Vierter Band, Düsseldorf 1953, S. 88
- , Grundlagen und Art der Enteignungsentschädigung, in: Reinhardt, Rudolf, Verfassungsschutz des Eigentums, Tübingen 1954, S. 63
- , Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL 11 (1954), S. 1
- , Grundrechtsinterpretation und Wirtschaftsordnung. Zur Auslegung des Art. 12 Grundgesetz, DÖV 1956, S. 65
- , Die neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland, in: v. Caemmerer, E./Friesenhahn, E./Lange, R. (Hrsg.), Hundert Jahre Deutsches Rechtsleben. Festschrift zum hundertjährigen Bestehen des Deutschen Juristentages 1860 – 1960, Bd. II, Karlsruhe 1960, S. 229
- , Der Schutz des Eigentums, in: Scheuner, Ulrich/Küng, Emil (Hrsg.), Der Schutz des Eigentums. Untersuchungen zu Artikel 14 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, Hannover 1966
- , Die Funktion der Grundrechte im Sozialstaat. Die Grundrechte als Richtlinie und Rahmen der Staatstätigkeit, DÖV 1971, S. 505
- , Die überbetriebliche Ertragsbeteiligung der Arbeitnehmer und die Verfassungsordnung, Rechtsgutachten, Schriftenreihe des Bundesministers für Arbeit und Sozialordnung Heft 20, Stuttgart u.a. 1972
- , Staatszielbestimmungen, in: Listl, J./Rüfner, W. (Hrsg.), Staatstheorie und Staatsrecht. Gesammelte Schriften, Berlin 1978, S. 223
- Schieckel, Horst*, Kindergeldgesetze. Sammlung des Kindergeldrechts des Bundes und der Länder sowie Kommentar zum Bundeskindergeldgesetz, Percha, Stand: Januar 1991
- Schieckel, H./Grüner, H./Oestreicher, E.*, Arbeitsförderungs-gesetz, Bundesausbildungsförderungsgesetz, Berufsbildungsgesetz, Starnberg-Percha, Stand: 1. Juni 1990
- Schillinger, F./Hasse, K./Schick, H.*, Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 nebst dem Bürgersteuergesetz, Berlin 1935
- Shink, Alexander*, Umweltschutz – Eigentum – Enteignung – Salvatorische Klauseln, DVBl. 1990, S. 1375
- Schlegel, Bernd/Otte, Karl*, Einkommen der Eltern und Arbeitslosenhilfe der Kinder, NJW 1989, S. 2800
- Schmidt, Dora*, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Tübingen 1926
- Schmidt, Ludwig*, Einkommensteuergesetz, 11. Aufl., München 1992
- Schmidt, Reiner*, Staatliche Verantwortung für die Wirtschaft, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band III, Heidelberg 1988, S. 1141
- Schmidt-Aßmann, Eberhard*, Der Rechtsstaat, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.),

- Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Heidelberg 1987, S. 987
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno*, Bundesverfassungsrecht und Steuerrecht, BB 1980, S. 53
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz*, Kommentar zum Grundgesetz, 7. Aufl., Neuwied/Frankfurt a.M. 1990
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Schäfer, Hans-Jürgen*, Besteuerung und Eigentum, DÖV 1980, S. 489
- Schmidt-Jortzig, Edzard*, Die Einrichtungsgarantien der Verfassung. Dogmatischer Gehalt und Sicherungskraft einer umstrittenen Rechtsfigur, Göttingen 1979
- Schmidt-Liebig, Axel*, Das verfassungsrechtlich geschützte, das sozialrechtlich gewährte und das einkommensteuerlich zu beachtende Existenzminimum, BB 1992, S. 107
- Schmidt-Rammler, Arnulf*, Das »Sonderopfer« – ein lebender Leichnam im Staatshaftungsrecht?, NJW 1990, S. 2515
- Schmitt, Carl*, Freiheitsrechte und institutionelle Garantien der Reichsverfassung, in: Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924 – 1954, Berlin 1958, S. 140
- Schmitt Glaeser, Walter*, Rechtspolitik unter dem Grundgesetz, AöR 107 (1982), S. 337
- Schmölders, Günter*, Finanzpolitik, Berlin 1955; 2. Aufl., Berlin 1965; 3. Aufl., Berlin 1970
- Schmoller, Gustav*, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 19. Band, Tübingen 1863, S. 1
- Schneider, Dieter*, Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, FA n.F. 37 (1979), S. 26
- Schneider, Helmut/Nachtkamp, Hans Heinrich*, Steuern, V: Wirkungslehre, in: Albers, Willi (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW) Band 7, Stuttgart/Tübingen/Göttingen 1977
- Schneider, R.*, Rechtsnorm und Individualakt im Bereich des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes, VerwArch 58 (1967), S. 197
- Schoch, Dietrich*, Die Bedarfsgemeinschaft bei der Hilfe zum Lebensunterhalt, NDV 1984, S. 43!
- , Kindergeld und Wohngeld – Einkommen, Bedarfsdeckungsvermutung oder sozialhilferechtlich nicht zu berücksichtigen?, ZfSH/SGB 1986, S. 103
- Schoch, Friedrich*, Die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, Jura 1989, S. 113
- Scholler, Heinrich*, Die Interpretation des Gleichheitssatzes als Willkürverbot oder als Gebot der Chancengleichheit?, Berlin 1969
- Scholz, Rupert*, Koalitionsfreiheit als Verfassungsproblem, München 1971
- , Grenzen staatlicher Aktivität unter der grundgesetzlichen Wirtschaftsverfassung, in: Duwendag, D. (Hrsg.), Der Staatssektor in der sozialen Marktwirtschaft, Berlin 1976, S. 113
- , Öffentliche und Privatversicherung unter der grundgesetzlichen Wirtschafts- und Sozialverfassung, in: Baumann, Horst/Schirmer, Helmut/Schmidt, Reiner, FS für Karl Sieg, Karlsruhe 1976, S. 507
- , Kartellrechtliche Preiskontrolle als Verfassungsfrage, ZHR 141 (1977), S. 520
- , Entflechtung und Verfassung, Baden-Baden 1981
- , Sozialstaat zwischen Wachstums- und Rezessionsgesellschaft, Heidelberg 1981
- , Identitätsprobleme der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie, NVwZ 1982, S. 337
- Scholz, Rupert/Pitschas, Rainer*, Sozialstaat und Gleichheit, in: Deutscher Sozialgerichtsverband e.V. (Hrsg.), Sozialrechtsprechung. Verantwortung für den sozialen Rechtsstaat, FS zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgerichts, Bd. 2, Köln/Berlin/Bonn/München 1979, S. 627



- Schoor, Hans Walter*, Der Unterhaltsfreibetrag nach § 33a Abs. 1 EStG, NWB F 3, S. 6379
- Schulin, Bertram*, Soziales Entschädigungsrecht, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 1041
- Schulte, Bernd*, Die Rolle des Beitrags in der sozialen Sicherung, Diskussionsbeitrag, in: Zacher, H. F. (Hrsg.), Die Rolle des Beitrags in der sozialen Sicherung, Schriftenreihe für Internationales und Vergleichendes Sozialrecht Band 4, Berlin 1980, S. 383
- , Perspektiven der Sozialhilfe, in: Münder, J. (Hrsg.), Zukunft der Sozialhilfe, Sozialpolitische Perspektiven nach 25 Jahren BSHG, Münster 1988, S. 73
- , Neues Bedarfsbemessungssystem und aktuelle Regelsätze in der Sozialhilfe, NVwZ 1990, S. 1146
- Schulte, Bernd/Trenk-Hinterberger, Peter*, Sozialhilfe, 2. Aufl., Heidelberg 1986
- , Bundessozialhilfegesetz (BSHG) mit Durchführungsverordnungen und Erläuterungen, 2. Aufl., München 1988 mit Nachtrag zum 1.1.1991
- Schulze-Osterloh, Lerne*, Entschädigungspflichtige Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums und Enteignung, NJW 1981, S. 2537
- Schuppert, Gunnar Folke*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen. Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Bd. 1, Berlin/New York 1987, S. 691
- Schwabe, Jürgen*, Die Enteignung in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, JZ 1983, S. 273
- Schweiger, K.*, Zur Geschichte und Bewertung des Willkürverbots, in: Bayerischer Verfassungsgerichtshof (Hrsg.), Verfassung und Verfassungsrechtsprechung, FS zum 25-jährigen Bestehen des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs, München 1972, S. 55
- Schwerdfeger, Gunther*, Eigentumsgarantie, Inhaltsbestimmung und Enteignung – BVerfGE 58, 300 (»Naßauskiesung«), JuS 1983, S. 104
- Seewald, Otfried/Felix, Dagmar*, Kindergeld – Sozialleistung mit steuerlicher Entlastungsfunktion? VSSR 1991, S. 157
- Seifert, Paul Michael*, BAföG. Bundesausbildungsförderungsgesetz, Heidelberg 1987
- Seligmann, Edwin R. A.*, L'impôt progressif en théorie et en pratique. Edition française revue et considérablement augmentée par l'auteur. Traduction française par Ant. Marcaggi. Bibliothèque internationale de science et de législation financières, Paris 1909
- Selmer, Peter*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt a.M. 1972
- Sendler, Horst*, Die Konkretisierung einer modernen Eigentumsverfassung durch Richterrecht, DÖV 1971, S. 16
- Sieveking, Klaus*, Der verfassungsrechtliche Eigentumsschutz sozialer Rechtspositionen, ZfS 1983, S. 693
- Simitis, Spiros*, Bemerkungen zur rechtlichen Sonderstellung des Geldes, AcP 159 (1960/61), S. 406
- Söhn, Hartmut*, Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 395
- , Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung, ZRP 1988, S. 344
- , Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, in: Söhn, Hartmut (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 13
- , Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit

- higkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, FA 46 (1988), S. 154
- , Verfassungsrechtliche Bindungen bei der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen durch Höchstbeträge, StuW 1990, S. 356
- Soergel, Hs. Th.*, Bürgerliches Gesetzbuch. Band 7, Familienrecht I (§§ 1297-1588), 12. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1988; Band 8, Familienrecht II (§§ 1589-1921), 12. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1987
- Späth, Wolfgang*, Steuerliche Behandlung des Familienlastenausgleichs – Folgerungen für die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte 1991, Stbg 1991, S. 72
- , Zur Verfassungswidrigkeit des Familienlastenausgleichs vor 1983, DStZ 1991, S. 12
- Spanner, Hans*, Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, StuW 1970, Sp. 377
- , Grundrechtsschranken für wirtschaftslenkende Gesetze nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Grundrechtsschutz des Eigentums. Seine Grenzen und Beschränkungen im öffentlichen Interesse, Rechtsstaat in der Bewährung, Band 4, Heidelberg/Karlsruhe 1977, S. 1
- Spieker, Manfred*, Legitimitätsprobleme des Sozialstaats. Konkurrierende Sozialstaatskonzeptionen in der Bundesrepublik Deutschland, Bern/Stuttgart 1986
- Starck, Christian*, Gesetzgeber und Richter im Sozialstaat, DVBl. 1978, S. 937
- , Menschenwürde als Verfassungsgarantie im modernen Staat, JZ 1981, S. 457
- , Die Anwendung des Gleichheitssatzes, in: Link, Christoph (Hrsg.), Der Gleichheitssatz im modernen Verfassungsstaat, Symposium zum 80. Geburtstag von Bundesverfassungsrichter i.R. Gerhard Leibholz, Baden-Baden 1982, S. 51
- v. Staudinger, Julius*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Viertes Buch, Familienrecht, §§ 1363-1563, 12. Aufl., Berlin 1985
- Stein, Ekkehart*, Qualifizierte Mitbestimmung unter dem Grundgesetz, Köln u.a. 1976
- Stein, Erwin*, Zur Wandlung des Eigentumsbegriffs, in: Ritterspach, Theo/Geiger, Willi (Hrsg.), FS für Gebhard Müller, Tübingen 1970, S. 503
- Stephan, Rudolf*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz (Teil I), DB 1986, S. 1141
- Stern, Klaus*, Rechtliche und ökonomische Bedingungen der Freiheit, FamRZ 1976, S. 129
- , Menschenwürde als Wurzel der Menschen- und Grundrechte, in: Achterberg, N./Krawietz, W./Wyduckel, D. (Hrsg.), Recht und Staat im sozialen Wandel, FS für Hans Ulrich Scupin, Berlin 1983, S. 627
- , Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, 2. Aufl., München 1984
- Stingl, Josef*, Arbeitsmarkt und soziale Sicherung, VSSR 1979, S. 67
- Stober, Rolf*, Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz sozialer Rechtspositionen, Grundlinien der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, des Bundessozialgerichts und der anderen obersten Gerichte, in: Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz sozialer Rechtspositionen, Schriftenreihe des Deutschen Sozialgerichtsverbandes Band XXIII, Wiesbaden 1982, S. 12
- , Eigentumsschutz sozialrechtlicher Positionen, Köln u.a. 1986
- Stödter, Rolf*, Öffentlich-Rechtliche Entschädigung, Abhandlungen und Mitteilungen aus dem Seminar für Öffentliches Recht Heft 28, Hamburg 1933
- Stolleis, Michael*, Referat. Möglichkeiten der Fortentwicklung des Rechts der Sozialen Sicherheit zwischen Anpassungszwang und Bestandsschutz, Verhandlungen des fünfundfünfzigsten Deutschen Juristentages Hamburg 1984, Band II (Sitzungsberichte), S. N 9
- Storr, Peter*, Neugestaltung der Kinder- und Jugendhilfe, Grundzüge des SGB VII, NWB F 27, S. 3743

- Streck, Marie-Luise*, Die Kindergeldzahlung bei getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern, Frankfurt a.M. u.a. 1988
- Strickrodt, Georg*, Das Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Berlin 1960
- Strohner, Klaus*, Die Bürgersteuer. Entwurf des Kronberger Kreises zur Neuordnung von direkten Steuern und Sozialleistungen, FR 1988, S. 434
- Strutz, Georg*, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920, 2. Aufl., Berlin 1921
- Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., Berlin/Wien 1927
  - Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Band 2 (§§ 19 – 117), Berlin 1929
- Stuhldreier, Heinrich*, Belastungsprinzip und Schuldentilgung im Rahmen der §§ 33, 33a EStG – Folgerungen aus dem BFH-Urteil VI R 67/79 –, DStZ 1984, S. 606
- Stuhrmann, Gerd*, Das Wohneigentumsförderungs-gesetz – Neue steuerrechtliche Behandlung der selbstgenutzten Wohnung, DStZ 1986, S. 263
- Suhr, Dieter*, Eigentumsinstitut und Aktieneigentum, Hamburg 1966
- Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit (Besprechung des von Forsthoff herausgegebenen Sammelbandes), Der Staat 9 (1970), S. 67
  - Entfaltung der Menschen durch die Menschen. Zur Grundrechtsdogmatik der Persönlichkeitsentfaltung, der Übungsgemeinschaften und des Eigentums, Schriften zur Rechtstheorie Heft 52, Berlin 1976
  - Die Geldordnung aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: Starbatty, J. (Hrsg.), Geldordnung und Geldpolitik in einer freiheitlichen Gesellschaft, Tübingen 1982
  - Geld ohne Mehrwert, Entlastung der Marktwirtschaft von monetären Transaktionskosten, 1983
  - Freiheit durch Geselligkeit. Institut, Teilhabe, Verfahren und Organisation im systematischen Raster eines neuen Paradigmas, EuGRZ 1984, S. 529
- Teichner, Karl*, Muß sich ein Beamter eine Beihilfe, die er nicht beantragt hat, im Rahmen des § 33 EStG anrechnen lassen?, DStR 1965, S. 159
- Tennstedt, Florian*, Geschichte des Sozialrechts, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 66
- Tipke, Klaus*, Die Schwierigkeiten der Auslegung des § 33 EStG, dargestellt am Beispiel des verlorenen Baukostenzuschusses, Steuerwarte 1959, S. 87
- Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, S. 2
  - Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in: Vogel, Klaus/Tipke, Klaus (Hrsg.), FS für Gerhard Wacke, Köln 1972, S. 211
  - Steuerrecht, 1. Aufl., Köln 1973
  - Zur Einkommensteuer, StuW 1974, S. 340
  - Zur Einkommensteuer, StuW 1975, S. 152
  - Zu Einkommensteuerfragen, StuW 1976, S. 157
  - Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers – Kritik und Verbesserungsvorschläge, StuW 1976, S. 293
  - Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, S. 1
  - Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW 1980, S. 281
  - Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981
  - Über »erwirtschaftete« Einkünfte und Einkünfteerzielungsabsicht, FR 1983, S. 580
  - Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKongRep 1983, S. 39
  - Unterhalt und sachgerechte Einkommensteuerbemessungsgrundlage, ZRP 1983, S. 25
  - Zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1984, S. 127

- , Über Steuerreform und Steuergerechtigkeit, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 717
- , Lehren aus der Steuerreform 1990, *StuW* 1989, S. 291
- , Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche?, *FR* 1990, S. 349
- , Einkunftsarten-Kästchendenken versus Systemdenken. Zugleich Besprechung des BFH-Urteils v. 12.1.1990 – VI R 29/86, *BStBl. II* 1990, 423, *StuW* 1990, S. 246
- , Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit, *StuW* 1990, S. 308
- , *Steuerrecht*, 13. Aufl., Köln 1991
- Tjarks, Jürgen*, Die Übertragung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG, *FR* 1989, S. 736
- Tomandl, Theodor*, Auf den Spuren der Evolution des Sozialrechts, *VSSR* 1982, S. 213
- Traxel, W.*, Anmerkung zu FG Köln, *Urt. v. 14.07.1988*, *KFR* 1989, S. 45
- Trenk-Hinterberger, Peter*, Würde des Menschen und Sozialhilfe, *ZfSH* 1980, S. 46
- , Sozialhilferecht, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), *Sozialrechtshandbuch (SRH)*, Neuwied 1988, S. 951
- Trzaskalik, Christoph*, Zuflußprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, *StuW* 1985, S. 222
- Uelner, Adalbert*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Ministerialbeamten, *DStR* 1977, S. 119
- , Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Referat, Verhandlungen des siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages Mainz 1988, Band II (Sitzungsberichte), München 1988, S. N 9
- Vangerow, Friedrich*, Zur Einkommensteuer. Zum Urteil des BFH vom 9.4.65 VI 23/65, *StuW* 1965 Nr. 104, Anschaffung der Wohnungseinrichtung anlässlich Eheschließung keine außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG), *StuW* 1965, Sp. 657
- Vogel, Hans-Jochen*, Kontinuität und Wandlungen der Eigentumsverfassung, Berlin/New York 1976
- Vogel, Klaus*, Gesetzgeber und Verwaltung., *VVDStRL* 24 (1966), S. 125
- , Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick, *JbFSt* 1968/1969, S. 225
- , Verfassungsgericht und Steuerrecht in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf dem Gebiet des Steuerrechts und zu einigen anderen aktuellen Problemen, *JbFSt* 1970/71, S. 49
- , Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972
- , Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer, *NJW* 1974, S. 2105
- , Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, *DStZ* 1975, S. 409
- , Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, S. 97
- , Begrenzung von Subventionen durch ihren Zweck, in: Stödter, R./Thieme, W. (Hrsg.), Hamburg, Deutschland, Europa, Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, FS für Hans Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 539
- , Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht – Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 23.11.1976 und die Zukunft der Familienbesteuerung, *DStR* 1977, S. 31
- , Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ* 1977, S. 5
- , Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, *StuW* 1984, S. 197
- , Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur »heimlichen Steuerrevolte« und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, *Der Staat* 25 (1986), S. 481
- , Der Sozialstaat als Steuerstaat, in: Randelzhofer, A./Süß, W. (Hrsg.), *Konsens und Konflikt, 35 Jahre Grundgesetz*, Berlin/New York 1986, S. 133

- , Der Finanz- und Steuerstaat, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Heidelberg 1987, S. 1151
- , Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DStJ 12 (1989), S. 123
- , Diskussionsbeitrag. Aussprache. Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 64
- , Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Heidelberg 1990, S. 3
- Voigt, Rüdiger*, Regulatives Recht im Wohlfahrtsstaat, in: ders. (Hrsg.), Abschied vom Recht?, Frankfurt a.M. 1983, S. 19
- Wacke, Gerhard*, Schankerlaubnissteuer und Grundgesetz, Rechtsgutachten, Maschinschriftliches Manuskript, Hamburg 1958
- , Verfassungsrecht und Steuerrecht, StJb 1966/67, S. 75
- Wagner, A.*, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen im Jahre 1891, FA a.F. 2 (1891), S. 71
- Wagner, Adolph*, Finanzwissenschaft, Band 2 Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., Leipzig 1890
- Wagner, Klaus-Peter*, Arbeitslosenversicherung/Arbeitsförderung, in: v. Maydell, Bernd/Ruland, Franz (Hrsg.), Sozialrechtshandbuch (SRH), Neuwied 1988, S. 887
- Wahl, Rainer*, Der Vorrang der Verfassung und die Selbständigkeit des Gesetzesrechts, NVwZ 1984, S. 401
- v. *Wallis, Hugo*, Gedanken zur Gerechtigkeit in der Steuergesetzgebung, FR 1972, S. 193
- Walter, Gerhard*, Grundsätze des Unterhaltsrechts in der Ausgestaltung durch die Rechtsprechung, NJW 1984, S. 257
- Walz, W. Rainer*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Hamburg 1980
- Walzer, Klaus*, Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 1986, S. 201
- , Steuergerechtigkeit, Berlin 1987
- Wannagat, Georg*, Das Sozialrecht im sozialen Rechtsstaat, in: Peters, H. (Hrsg.), FS für Kurt Jantz, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1968, S. 55
- , Die umstrittene verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie für die Renten der gesetzlichen Rentenversicherung, in: Zacher, Hans F. (Hrsg.), Soziale Sicherung durch soziales Recht, FS für Horst Peters, Stuttgart 1975, S. 171
- , Die Bedeutung des Allgemeinen Teils des Sozialgesetzbuchs für die Entwicklung des Sozialrechts, in: Müller, K. (Hrsg.), Sozialrecht in Wissenschaft und Praxis, FS für Horst Schieckel, Percha/Kempfenhausen 1978, S. 347
- , Sozialgesetzbuch (SGB), Köln, Stand: September 1990
- Weber, Rolf H.*, Mitbestimmung – Sprengkörper der Verfassungsstruktur?, AöR 104 (1979), S. 521
- Weber, Werner*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen sozialstaatlicher Forderungen, Der Staat 4 (1965), S. 409
- , Eigentum und Enteignung, in: Neumann, Franz L./Nipperdey, Hans Carl/Scheuner, Ulrich (Hrsg.), Die Grundrechte, zweiter Band, 2. Aufl., Berlin 1968, S. 331
- , Das Eigentum und seine Garantie in der Krise, in: Pawlowski, Hans-Martin/Wieacker, Franz (Hrsg.), FS für Karl Michaelis, Göttingen 1972, S. 316
- Weismann, Bernhard*, Was wird aus der Ausbildungsförderung? Regierungsentwurf zum 12. BAföG-Änderungsgesetz, ZRP 1990, S. 50
- Wendt, Rudolf*, Eigentum und Gesetzgebung, Hamburg 1985
- , Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, S. 710

- , Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, S. 778
- , Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Heidelberg 1990, S. 1021
- Wendt, Siegfried*, Bemerkungen über das Verhältnis von Wirtschaftspolitik und Sozialpolitik, in: Jantz, K./Neumann-Duesberg, H./Schewe, D. (Hrsg.), Sozialreform und Sozialrecht, FS für Walter Bogs, Berlin 1959, S. 365
- Wertenbruch, Wilhelm*, Sozialrecht und allgemeines Verwaltungsrecht, DÖV 1969, S. 593
- , Sozialversicherungsrecht, in: v. Münch, Ingo (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht, 1. Aufl., Frankfurt a.M. 1969, S. 341
- Wickenhagen, Ernst/Krebs, Heinrich*, Bundeskindergeldgesetz, Köln, Stand: September 1990
- Wiegand, Dietrich*, Sozialstaatsklausel und soziale Teilhaberechte, DVBl. 1974, S. 657
- Wieland, Joachim*, Steuerliche Wohneigentumsförderung, Finanzverfassung und Gleichheitssatz, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. (Hrsg.), FS für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 735
- Wilke, Helmut*, Stand und Kritik der neueren Grundrechtstheorie, Schritte zu einer normativen Systemtheorie, Berlin 1975
- Willeke, Franz-Ulrich*, Familienlastenausgleich mit variablem Kindergeld, StuW 1991, S. 3
- Winkelmann, Ingo*, Der Bedarf von Kindern im Spannungsfeld von Regelsatzsystem und einmaligen Leistungen nach dem BSHG, ZfSH/SGB 1992, S. 14
- Wintrich, J. M.*, Die Bedeutung der »Menschenwürde« für die Anwendung des Rechts, BayVBl. 1957, S. 137
- Wippfelder, Hans-Jürgen*, Die grundrechtliche Eigentumsgarantie im sozialen Wandel, in: Hablitzel, Hans/Wollenschläger, Michael (Hrsg.), Recht und Staat, FS für Günther Küchenhoff, 2. Hbd., Berlin 1972, S. 747
- Wissenschaftlicher Beirat* beim Bundesministerium für Wirtschaft, Gutachten vom 15./16. Dezember 1978, Staatliche Interventionen in einer Marktwirtschaft, BMWI (Hrsg.), Studienreihe 24
- Witte, Bernd*, Die Überleitung von Unterhaltsansprüchen gemäß §§ 90, 91 BSHG, Frankfurt a.M. 1987
- Wolf, Ernst*, Die Freiheit und Würde des Menschen, in: Wanderslieb, H./Traumann, E. (Hrsg.), Recht, Staat, Wirtschaft, Bd. IV, Düsseldorf 1953, S. 27
- Wolf, Martin*, Reichsverfassung und Eigentum, in: Festgabe für Wilhelm Kahl, Tübingen 1923, Teil IV, S. 1
- Wolf, Niels G.*, Der Ausbildungsfreibetrag gemäß § 33 a Absatz 2 EStG, DStR 1977, S. 179
- Woring, S.*, Freistellung des Existenzminimums von der Einkommensteuer, KFR 1992, S. 349.
- Zacher, Hans F.*, Bayern als Sozialstaat, BayVBl. 1962, S. 257
- , Aufgaben einer Theorie der Wirtschaftsverfassung, in: Wirtschaftsordnung und Rechtsordnung, FS für F. Böhm, Karlsruhe 1965, S. 63
- , Soziale Gleichheit. Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Gleichheitssatz und Sozialstaatsprinzip, AöR 93 (1968), S. 341
- , Soziale Sicherung in der Sozialen Marktwirtschaft, VSSR 1973/1974, S. 97
- , Grundfragen theoretischer und praktischer sozialrechtlicher Arbeit, VSSR 1976, S. 1
- , Was ist Sozialrecht?, in: Müller, Klaus (Hrsg.), Sozialrecht in Wissenschaft und Praxis, FS für Horst Schieckel, Percha 1978, S. 371
- , Materialien zum Sozialgesetzbuch, Percha/Kempfenhausen, Loseblatt Stand: 1979

- , Das Sozialrecht im Wandel von Wirtschaft und Gesellschaft, VSSR 1979, S. 145
- , Die Rolle des Beitrags in der sozialen Sicherung, Einleitung, in: Zacher, H. F. (Hrsg.), Die Rolle des Beitrags in der sozialen Sicherung, Schriftenreihe für Internationales und Vergleichendes Sozialrecht Bd. 4, Berlin 1980, S. 7
- , Sozialpolitik und Verfassung im ersten Jahrzehnt der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1980
- , Sozialrecht und soziale Marktwirtschaft, in: Gitter, W./Thieme, W./Zacher, H. F. (Hrsg.), Im Dienst des Sozialrechts, FS für Georg Wannagat, Köln/Berlin/Bonn/München 1981, S. 715
- , Chancen und Grenzen des Sozialstaats – Rolle und Lage des Rechts, in: Koslowski, P./Kreuzer, P./Löw, R. (Hrsg.), Chancen und Grenzen des Sozialstaats, Tübingen 1983, S. 66
- , Der Sozialstaat als Aufgabe der Rechtswissenschaft, in: Rechtsvergleichung, Europarecht und Staatenintegration, FS Constantinesco, Köln 1983, S. 943
- , Einführung in das Sozialrecht der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Heidelberg 1985
- , Verrechtlichung im Bereich des Sozialrechts, in: Verrechtlichung von Wirtschaft, Arbeit und sozialer Solidarität. Vergleichende Analysen von Hans F. Zacher, Spyros Simitis, Friedrich Kübler, Klaus Hopt und Gunther Täubner, Frankfurt a.M. 1985, S. 11
- , Was ist Sozialrecht?, Berichte und Mitteilungen der Max-Planck-Gesellschaft, Heft 1/86, Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Sozialrecht, München 1986
- , Alterssicherung – Spiegel der gesellschaftlichen Entwicklung, DRV 1987, S. 714
- , Grundrechte als Sache der Welt und als Sache der Kirche, in: Böckenförde, E.-W./Spämann, R. (Hrsg.), Menschenrechte und Menschenwürde. Historische Voraussetzungen – säkuläre Gestalt – christliches Verständnis, Stuttgart 1987, S. 327
- , Grundtypen des Sozialrechts, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C. (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, Band 1, Berlin/New York 1987, S. 571
- , Das soziale Staatsziel, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Heidelberg 1987, S. 1045
- , Ehe und Familie in der Sozialrechtsordnung, in: Gesellschaft für Rechtspolitik Trier (Hrsg.), Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1988, München 1988, S. 25
- , Sozialrecht und Gerechtigkeit, in: Kaufmann, A./Mestmäcker, E.-J./Zacher, H. F. (Hrsg.), Rechtsstaat und Menschenwürde, FS für Werner Maihofer, Frankfurt a.M. 1988, S. 669
- , Sozialversicherung, Soziale Sicherheit, in: Farny, D./Helten, E./Koch, P./Schmidt, R. (Hrsg.), Handwörterbuch der Versicherung HdV, Karlsruhe 1988, S. 795
- , Ehe und Familie in der Sozialrechtsordnung, in: Fiedler, W./Ress, G. (Hrsg.), Verfassungsrecht und Völkerrecht, Gedächtnisschrift für Wilhelm Karl Geck, Köln/Berlin/Bonn/München 1989, S. 955
- , Diskussionsbeitrag. Aussprache. Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 104
- , Vierzig Jahre Sozialstaat – Schwerpunkte der rechtlichen Ordnung –, in: Blüm, N./Zacher, H. F. (Hrsg.), 40 Jahre Sozialstaat Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1989, S. 19
- , Verfassung und Sozialrecht. Aspekte der Begegnung, in: Maurer, H. (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, FS für Günter Dürig, München 1990, S. 67
- , Ziele der Alterssicherung und Formen ihrer Verwirklichung, in: Zacher, Hans F. (Hrsg.), Alterssicherung im Rechtsvergleich, Studien aus dem Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Sozialrecht Band 11, Baden-Baden 1991, S. 25
- , Sozialgesetzbuch (SGB), Starnberg-Percha, Stand: 1. Juni 1991

- , Sozialrecht in Europa – Sozialrecht im Verfassungsstaat, ZfSH/SGB 1991, S. 625
- Zacher, Hans F./Kessler, Francis, Die Rollen der öffentlichen Verwaltung und der privaten Träger in der sozialen Sicherheit, ZfAS 1990, S. 95
- Zeidler, Wolfgang, Ehe und Familie, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin/New York 1983, S. 555
- , Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985, S. 1
- Zimmermann, Horst/Henke, Klaus-Dirk, Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 6. Aufl., München 1990
- Zippelius, Reinhold., Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 7
- , Diskussionsbeitrag. Aussprache. Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 67
- Zitzelsberger, Heribert, Reformüberlegungen zur Besteuerung der Alterseinkommen. Anmerkungen zum Gutachten der Sachverständigenkommission Alterssicherungssysteme, DStZ 1984, S. 467
- Zumstein, Peter, Die Ausgabensteuer, Diessenhofen 1977



# Register

- Abgabenbelastung 373
- Abgabenerhebung 366
- Abgabenkompetenz 356
- Abgabenstaat 357
- Abflußprinzip 205
- Abschichtung
  - objektive 143
  - vergleichende 143
  - Methode 39 ff.; 142 ff.; 185; 335
- Abschreibung 27
- Abwehranspruch, sozialer 339
- Abzugsbetrag
  - realitätsgerechter 279 ff.
- Abzugshöchstbetrag 287
- Abzugstatbestand 184
  - Ausbildung 189 ff.
  - bedarfsorientierte Interpretation 184
  - Lastenausteilungsfunktion 184
  - Lenkungsfunktion 184
  - Sonderausgaben 184
  - Verschonungsvolumen 90
  - Vorsorgeaufwendungen 186 ff.
  - Wohnung
- Abzugsverbot 149
- Adoptionsbeschluß 310
- Äquivalenzprinzip 20 ff.; 362
- Alleinstehende mit Kindern 233 f.; 254; 316 f.
- Altenhilfe 82; 227 f.
- Alternativität von Sozial- und Erwerbseinkommen 4; 7; 11 f.; 14; 51; 57; 63; 68; 91; 135 f.; 232; 239 ff.; 243; 256; 259; 270 f.; 286; 295; 301; 333; 344; 347; 351; 380; 408
- Altersrente 54
- Alterssicherung 186
  - angemessene 100
  - Beiträge 74
- Altersversicherung 29
- Angehörige
  - Aufwendungen für Lebensbedarf 231 ff.
  - Unterhalt 101; 232; 239; 294
- Angehörigenhilfe 225
- Angehörigenunterhalt 232; 239; 294
- Angemessenheitsformel 99; 106 f.
- Anrechnung, Freibetragsmindernde 286 ff.
- Anrechnungsfreibetrag 78
- Anrechnungsproblem 285 ff.
- Anrechnungsvorschriften 98
- Arbeitsbeschaffung 120
- Arbeitseinkommen 379 ff.; 388 ff.
- Arbeitsförderung 60; 62; 80; 117 ff.
- Arbeitsförderungsgesetz 55 f.; 62; 65; 117 ff.; 151
  - Einkommensersatzleistungen 121
  - Hilfs- und Förderungssystem 126
  - Zielsetzung 118 ff.
- Arbeitslosengeld 55; 62; 64 ff.; 118 ff.; 384
  - Kompensationsfunktion 118 ff.
  - Steuerfreiheit 118
- Arbeitslosenhilfe 55; 62; 63 ff.; 118 ff.; 391
  - Kompensationsfunktion 118 ff.
  - Steuerfreiheit 118
  - Subsidiarität 118
- Arbeitspflicht 223
- Arbeitsrecht 54 f.
- Arbeitsschutzvorschriften 54
- Arbeitsvermittlung 56; 120
  - objektive Verfügbarkeit 120; 122
  - subjektive Verfügbarkeit 120; 122
- Armenpflege, öffentliche 27
- Aufsichtspflicht, elterliche 247
- Aufwand
  - existenznotwendiger 171 ff.
  - indisponibler 203; 225 f.
- Aufwand für Lebensunterhalt 175 ff.
- Aufwandstatbestand
  - steuerrechtlicher 170 f.; 221 f.
  - sozialhilferechtliche Vorgaben 227 f.
- Aufwendungen
  - abzusetzende 89 f.
  - Angehörigenunterhalt 175
  - Angemessenheit 225 ff.
  - atypische 273
  - Ausbildung 170; 175; 189 f.; 271 ff.
  - außergewöhnliche 98; 169 ff.; 175; 198; 212

- existenzsichernde 172
- gewöhnliche 169 ff.
- des Hilfesuchenden 93 ff.
- Hausrat 214
- Kindesunterhalt 87 ff.; 249 ff.
- Kleidung 214
- krankheitsbedingte 217; 274
- notwendige 36; 225 ff.
- realitätsgerechte Verschönerung 42
- typische 273
- unbenannte 175; 224
- Unterkunftsbedarf 193 ff.
- Weiterbildung 189 ff.
- Wohnbedarf 193 ff.; 281
- zwangsläufige 135; 175; 189; 215 ff.; 224 ff.; 271; 273 ff.; 294 ff.; 317
- Aufwendungsersatz 204
- Aufwendungsersatzanspruch 103; 171; 222; 231
- Ausbildung 246
  - berufliche 124 f.; 184; 189 ff.; 197; 229
  - Bedarf 277; 279; 283 f.
- Ausbildungsförderung 60; 64 f.; 111 ff.; 247; 256 f.; 283 ff.; 293; 391
  - Bedarfstatbestände 151
  - Einkommensanrechnung 112
  - Freibeträge 112
  - Zielsetzung 111
- Ausbildungsfreibetrag 134; 160 ff.; 272; 278; 282 ff.
  - Aufstockung 282
  - Verminderung 289 ff.
- Ausbildungshilfe, öffentliche 286 ff.
  - Anrechnung 289 f.
- Ausfallbürge 13; 49; 66; 128; 199
- Ausgrenzungsbefreiung 142
  
- Barunterhalt 245; 247 ff.
- Baukostenzuschuß 206
- Bausparkassenbeiträge 193 f.; 197
- Beamtenversorgung 61; 263, FN 285
- Bedarf 152 f.; 156; 166; 168; 170; 288
  - atypischer 151; 169 f.
  - existenznotwendiger 134; 222; 290; 408; 410
  - indisponibler 213
  - individueller 156; 170
  - Mehrbedarf 78; 198; 288
  - Mindestbedarf 11; 181; 246; 401; 406
  - Pauschalierung 68
  - qualifizierter 79 ff.
  - Regelbedarf 287
  - sozialer 150 ff.
  - typischer 68; 151; 169 f.
  - Unterkunft 19; 75 ff.; 97; 177; 180 f.; 183 f.; 239; 281
  - zwangsläufiger 208
- Bedarfsbefriedigung 13
- Bedarfsbemessung 75 ff.
- Bedarfsdeckung 71 ff.
  - Nachranggrundsatz 82 ff.
- Bedarfsdeckungsprinzip 70 ff.
- Bedarfsermittlung 68
- Bedarfsgemeinschaft 27; 72; 94; 97; 101 ff.; 233; 236; 294
- Bedarfsgerechtigkeit 325 ff.; 332
- Bedarfslage 213
- Bedarfsprüfung
  - individuelle 74
- Bedarfstatbestand 170; 221 f.
- Bedürfnisse, persönliche 81
- Bedürftigkeit, soziale 152 f.; 156; 168
- Bedürftigkeitsprüfung 213
- Bedürftigkeitsvoraussetzung 286 ff.
- Befreiungstatbestände, Steuerrecht 134; 137; 141 ff.
  - Funktion 141 ff.
  - soziale Einordnung 143 ff.
- Behinderte 224; 227 f.
  - Barbetrag 81
  - Eingliederungshilfe 81
  - Unterbringung 81
- Behinderten-Pauschbetrag 160 ff.
- Belastung
  - gewöhnliche 169 ff.
  - zumutbare 203
  - zwangsläufige 37
  - steuerliche 18; 364 ff.
- Belastungen, außergewöhnliche 5; 9; 30; 32; 35; 46; 63; 81; 98; 134; 144; 162; 169 ff.; 178; 180; 197 ff.; 203; 205; 209; 210; 214; 229 f.; 232; 235; 295; 401
  - Abzugsfähigkeit 213
  - bedarfsgerechte Berücksichtigung 210 ff.
  - bedarfsorientierte Unterscheidung 212 ff.
  - eingeschränkte Berücksichtigung 200 ff.
  - Kinderbetreuungskosten 160 ff.
  - nichteheliche Lebensgemeinschaft 160
  - sozialhilferechtliche Vorgaben 214 ff.
  - Systematisierung 199 ff.
  - Zwangsläufigkeit 215 ff.
- Belastungsgerechtigkeit 10; 201; 202 f.; 226; 242; 267 f.; 294; 327

- Belastungsgrenze 96 f.
- Belastungsmaßstab 12; 42; 302 ff.; 363
- Belastungsnorm
  - Finanzzweck 154
- Belastungsprinzip 204 f.
- Belastungsvergleich 309
- Bemessungsgrundlage (s. Steuerbemessungsgrundlage)
- Berufliche Ausbildung
  - Förderung 123 ff.
  - Zweckmäßigkeit 124
- Berufliche Förderung 64 f.; 64 f
- Berufsanfänger 65
- Berufsausbildung, Aufwendungen 180; 183; 189; 273 ff.
  - Freibetrag 283
  - qualitative Konkretisierungen 273; 276 f.
  - quantitative Konkretisierungen 277 ff.
- Berufsberatung 56
- Berufsfreiheit 312 ff.; 349; 358; 380
- Besteuerung
  - Allgemeinheit 145
  - und Eigentum 365 ff.
  - Funktion 316
  - soziale 133 ff.
  - Wertopfer 367 ff.
- Besteuerungsanspruch, staatlicher 330
- Besteuerungsgleichheit 42
- Besteuerungsprinzip, bedarfsgerechtes 14; 322; 409
- Betreuung
  - Aufwand 249 ff.; 266
  - Unterhalt 245; 247 ff.; 269
- Betriebsausgaben 17; 194; 204; 312
- Bildung, berufliche 123 ff.
- Blindenhilfe 82; 97
  
- Chancengleichheit 64
  
- Daseinsgestaltung 14
  - staatsfreie 14
- Daseinsvoraussetzungen 315
- Desozialisationsgefahr 80; 82
- Differenzierungsgebote 76
- Duales System 240 ff.; 269 f.
- Durchschnittsbelastung 33
  
- Eckregelsatz 77; 97 f.; 180; 183; 281; 283
- Ehegatten 158 ff.
  - Arbeitsverhältnis 308
  - Einkommen 236
  - getrennte Veranlagung 158 f.; 235
  - Güterstand 236 ff.
  - Haushaltsersparnis 238
  - Realsplitting 235
  - Splitting 103; 134; 163; 164; 172; 231 ff.; 253; 294
  - Unterhaltsaufwendungen 158 ff.; 232; 235 ff.; 294
  - Veranlagung, Wahlmöglichkeit 159 f.
  - Zugewinnngemeinschaft 236
  - Zusammenveranlagung 158 f.; 233; 308
- Eigenbedarf 106
  - existenznotwendiger 175
- Eigenbelastung, zumutbare 98; 202
- Eigentum 350; 358; 364 ff.; 374 ff.
  - Bestand
  - Bestandsschutz 370 f.
  - daseinssichernde Funktion 381 ff.
  - Erwerb 376 f.
  - freiheitssichernde Funktion 381 ff.
  - Gebrauch 378 ff.
  - Privatnützigkeit 370 f.; 373; 375 f.; 393 ff.; 406
  - Sozialbindung 378 f.; 383; 395; 401 ff.
  - Surrogat 387
  - Verwendung 376 f.
  - Wertschutz 367; 369
- Eigentumsfunktion 362 ff.
  - Einkommen 385 ff.
  - Wandel 385 ff
- Eigentümerfreiheit 339; 344; 379
- Eigentumsgarantie 13; 301; 330; 364 ff.; 374 ff.; 384 ff.; 408
  - (s. auch Institutsgarantie)
  - Arbeitseinkommen 377; 379
  - funktionale Sicht 381 ff.
  - mittelbarer Vermögensschutz 367; 370 ff.
  - Nutzungsgarantie 371
  - Rechtsstellungsgarantie 368; 370; 381; 394 ff.; 401; 407; 409
  - Rechtsträgergarantie 369 f.; 375; 382
  - steuerrechtsleitendes Prinzip 13; 311; 367
  - Tauschwertgarantie 369 f.
  - Vermögenswertgarantie 371
- Eigentumsschutz 372 ff.; 387; 407
  - steuerrechtsleitendes Prinzip 13; 311; 367
- Eigenverantwortung 362 f.
- Einarbeitungszuschuß 125
- Eingangsteuersatz 176
- Eingliederungshilfe 74 f.
- Einheitsprinzip 255
- Einkommen 13; 39 ff.; 95 f.; 306; 314; 379; 389 ff.; 409 f.

- abzusetzende Aufwendungen 89 f.
- Begriff 85 ff.; 95 f.; 128; 390 ff.
- disponibles 145; 237 f.; 362; 392; 397; 404; 407 f.; 410
- eigenes 201 f.
- Eigentumsfunktion 385 ff.
- eigentumsrechtlicher Schutz 380 ff.
- Einsatz 79; 99 f.
- existenznotwendiges 18; 58; 271; 294; 299 ff.
- Funktion 85 f.
- indisponibles 4 f.; 151; 176; 237 f.; 336; 392; 404; 406 f.; 409
- nutzentheoretische Definition 139
- privatnütziges 406 f.
- sozial gebundenes 407 f.
- Sozialhilferecht 85 ff.
- steuerpflichtiges 31
- tatsächlich bereites 103
- Einkommensbegriff, arbeitsförderungsrechtlicher 124
- Einkommensbegriff, ausbildungsförderungsrechtlicher 111 f.
- Einkommensbegriff, sozialrechtlicher 85 ff.; 137 ff.
  - § 76 BSHG 94 f.
  - Einkommensverwendung 137; 140
- Einkommensbegriff, steuerrechtlicher 85; 92; 137 ff.; 145 ff.; 152; 154; 391
  - Einkommensentstehung 137 f.; 140; 145 f.; 168; 210 f.
  - Konkretisierungen 140 ff.
  - soziale Vorstruktur 145; 154
- Einkommenserwerb 312
- Einkommenserzielung 312 f.
- Einkommensfunktionen 388 ff.
  - Ausprägung des Art. 14 GG 392 ff.
  - Konkretisierung 391 f.
  - sozialrechtliche 388 ff.
  - steuerrechtliche 388 ff.
  - unterhaltsrechtliche 388 ff.
  - Zivilrecht 389
- Einkommensgemeinschaft 233
- Einkommensgrenze 32
  - allgemeine § 79 BSHG 96 f.
  - als Belastungsgrenze 96 f.
  - besondere § 81 BSHG 96 f.
  - typisierte 98
- Einkommenshöchstgrenze 32
- Einkommensquelle
  - gemeinschaftliche 156
  - Sicherung 146
- Einkommensteuer 91
  - „einheitliche“ 28
  - „klassifizierte“ 27 ff.
  - progressive 21
- Einkommensteuerrecht,
  - soziale Besteuerung 133 ff.
  - verfassungsrechtliche Bindungen 299 ff.
- Einkommensverwendung 42; 138; 145; 168; 196; 210 f.; 312 f.
- Einkünfte, steuerfreie 35
- Einkunftsarten 92
- Einnahmen, steuerfreie 141
- Elterliche Sorge 243
- Eltern, alleinstehende 135
- Elternrecht 310
- Enteignung 367; 369; 371
  - Substanzeingriff 371
- Entfaltungsfreiheit 340
- Entlastungsgerechtigkeit 202 f.; 226; 242; 268; 294
- Entlastungsvorschriften
  - steuerliche 63 ff.; 100 f.; 103
- Entlastungswirkung
  - degressive 172; 185; 229
- Entschädigung, soziale 59 ff.
- Entschädigungssysteme, soziale 59 ff.
- Ergänzungsabgabe 316
- Erleichterungen, kindbedingte 160; 162
- Ermessen
  - gesetzgeberisches 307
- Erstattungsförderung 287
  - Härteregelung 288
- Erwerbsanreiz 58; 201; 289; 354; 404
- Erwerbsaufwendungen
  - Abzug nach BSHG 92 f.
- Erwerbseinkommen 127; 392 f.; 404; 407
  - existenznotwendiges 146 f.; 345
  - Freiheitswert 63; 333
  - steuerliche Verschonung 133
- Erwerbsfreiheit 409
- Erwerbsrisiko 347
- Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft 236 ff.
- Erziehungsgeld 62; 65; 109; 143; 156; 257
  - Funktion 109; 143
- Existenzaufbaudarlehen 224
- Existenzgrundlage 51; 328
- Existenzminimum 1 ff.; 31 ff.; 50; 74; 76; 91; 98; 175 f.; 178 f.; 256; 265; 273; 290 ff.; 299 ff.; 317 ff.; 328 ff.; 343 ff.
  - Aufstockung 32
  - Freiheitsanspruch 328 ff.
  - individuelle Eigenverantwortung 344 ff.

- Menschenwürde 13; 322; 328 ff.; 343; 360
- ökonomisches 45; 265; 305; 328 ff.; 333; 336; 344 ff.
- realistisches 179
- Sicherung 64
- sozialhilferechtliches 4; 51; 173 f.; 179; 290 ff.
- sozial-kulturelles 174; 178
- staatliche Mitverantwortung 344 ff.
- steuerliches 4; 45 f.; 51; 176; 178
- Steuerfreiheit 22 ff.; 28; 45 ff.; 290; 312; 374; 379
- Familienbedarfsgemeinschaft 162
- Familienbesteuerung 157 ff.; 307
  - Überblick 157 ff.
- Familieneinkommen 153
  - existenznotwendiges 242
- Familiensexistenzminimum 306; 310
- Familienlastenausgleich 157 ff.; 239
  - sozialer 111
- Familienplanung 80; 224
- Familien-Realsplitting 166 ff.
- Familiensplitting 164; 165 f.; 168; 242
- Familienstand 210 f.
- Familienverband 231 f.
- Finanzaufkommen
  - Verteilung 355
- Finanzbedarf, staatlicher 40; 43; 348; 359; 375; 401
- Finanzhoheit 366
- Finanzstaat 348; 354
- Finanzverfassung 354 f.; 361; 363
- Finanzwecknorm 140; 145; 147;
- Fiskalvorbehalt 366
- Fiskalzweck 9 f.; 38 ff.; 146 f.
- Fiskalzwecknorm 38 ff.; 405
- Förderungsgebot, Art. 6 GG 308
- Fortbildung, berufliche 65; 125
  - Förderung 125
- Freibetrag 143; 172; 183; 198; 232
  - Behinderung eines Kindes 198
  - dauernde Pflege 198
  - Hilflosigkeit 198
  - Kindesunterhalt 160 ff.
  - Krankheit 198
  - notwendige Heimunterbringung 198
- Freiheit 12; 345; 360 ff.; 382 f.
  - fehlende 332 f.
  - individuelle 339; 351; 395
  - marktwirtschaftliche 359
  - Minimalanforderungen 332 f.
  - selbst erworbene 232
  - staatlich gewährte 232
- Freiheitsanspruch
  - Menschenwürde 328 ff.
- Freiheitsrechte 354
  - Wertentscheidungen des GG 315
- Freiheitsverantwortung
  - individuelle 340
  - sozialer Rechtsstaat 337 ff.
  - sozialstaatliche 341 ff.
  - staatliche 339 ff.
- Fremdvergleich 226
- Fürsorge 59
- Gebrauchswert 367
- Gegenwerttheorie 203 ff.; 214
  - Marktfähigkeit 207
  - Verbrauchsgüter 209
  - Verkehrswert 207
- Geldleistungen 69
- Geldleistungspflicht 312
  - erdrosselnde Wirkung 312
- Generationenvertrag 258
- Gerechtigkeit 10; 323
  - soziale 62; 242; 325; 349
- Gerechtigkeitsaxiom 300
- Gerechtigkeitsidee 145; 323
- Gerechtigkeitsprinzip 300; 304
- Gerechtigkeitsvorgaben 314
- Gesamtbetrag der Einkünfte 202 f.
- Gesamtkindergeld 255; 268
- Gesamtleistungsfähigkeit 156
- Gesetz über Steuererminderungen 34
- Gesetzgeber
  - Gestaltungsfreiheit 308; 315; 319 ff.; 354; 356 f.; 360; 362; 395; 405
  - Sachgesetzlichkeit 318
- Gesundheitsfürsorge 274
- Gesundheitshilfe
  - vorbeugende 80; 224
- Gesundheitsvorsorge 274
- Gewerbefreiheit 349
- Gleichbehandlung 20; 410
- Gleichbehandlungsgebot 324
- Gleichgewicht, gesamtwirtschaftliches 340; 349 f.; 360
- Gleichheit
  - faktische 325 ff.; 333 ff.
  - rechtliche 326 ff.; 333 ff.
- Gleichheitsgrundrecht 302
- Gleichheitssatz 10; 303 ff.; 320; 322 ff.; 379; 402; 408 f.
  - personale Ausrichtung 322 ff.; 336
  - Willkürverbot 323 ff.
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung 275

- Grundannahme, sozialrechtliche 47; 50 f.; 54; 58; 60; 133 f.; 137 f.; 144; 158; 168; 189; 200; 224; 231; 263; 266; 270; 276 f.; 280; 286; 290; 299; 301; 315; 347; 365; 374; 381; 387 f.; 390
- Grundbedarfpauschale 178
- Grundfreibetrag 2; 5; 63; 79 f.; 134; 172 f.; 175 ff.; 181 ff.; 197; 210; 214; 228 f.; 237; 278; 292 ff.; 410
- Aufstockung 180
  - bedarfsorientierte Ausgestaltung 177 ff.
  - Bemessung 181 ff.
  - realitätsgerechter 2; 209
  - soziale Reichweite 183;
  - sozialhilferechtliche Vorgaben 177 ff.
  - steuerrechtliche Vorgaben 181 ff.
  - unbenannte Entlastungen 175 ff.
- Grundrente 67
- Grundsicherung 67; 386, FN 217
- Grundversorgung 67
- Gruppenfürsorge 68
- Gruppenvergleichsformel 210 ff.; 228 ff.; 294
- bedarfsorientierte Auslegung 211 f.
  - sozialhilferechtliche Vorgaben 214 f.
- Gütergemeinschaft 236
- Gütertrennung 237 f.
- Halbteilungsgrundsatz 161; 247 ff.
- Handelsbrauch 340
- Hausgehilfin 314
- Haushalts- und Bedarfsgemeinschaften 101 ff.; 156
- Haushaltsbesteuerung 35
- Haushaltersparnis 238
- Haushaltsfreibetrag 134; 160 f.; 172; 212
- Haushaltsführung
- gemeinsame 77
- Haushaltsgemeinschaft 94; 101 ff.
- Haushaltshilfefreibetrag 160; 198
- Haushaltsvorstand 77
- Eckregelsatz 77
  - Einkommen 30
  - Generalunkosten 77
- Hilfe
- Beratung 56
  - Betreuung 56
  - Gestaltung 71 ff.
  - persönliche 56; 69; 79
  - zur Selbsthilfe 6
  - Unterhaltsanspruch 100 ff.
- Hilfe in besonderen Lebenslagen 63 ff.; 72 ff.; 79 ff.; 144; 180; 199 f.; 208; 214; 223 f.; 227; 247; 296; 401; 409
- Einkommen 86; 96 ff.
  - Einkommensgrenze 106
  - Familienplanung 80; 224
  - zur Pflege 144; 227 f.
  - Schwangerschaft 224
  - Sterilisation 224
  - Unterhaltsansprüche 106
  - Vermögen 96 ff.
- Hilfe zum Lebensunterhalt 5 ff.; 64; 73 ff.; 84; 89; 98; 144; 186 f.; 227; 247; 279; 283; 286; 391
- Einkommen 96 ff.
  - Einschränkung 122, FN 541; 153
  - Familienzuschläge 97
  - Mehrbedarfszuschläge 78
  - Vermögen 96 ff.
- Hilfetatbestände
- Anreizfunktion 128
  - Bedarfsdeckungsfunktion 128
  - Leistungsvolumen 90
- Hilfsbedürftigkeit 177
- Hilfs- und Förderungssysteme 60 ff.; 63 ff.; 151; 247; 263; 299; 389; 391
- allgemeine 64 ff.; 78; 128
  - besondere 6; 64 ff.; 107 ff.; 128; 154; 180
  - Sozialhilfe 69 ff.
  - steuerrechtliche Bedeutung 107 ff.
- Hinterbliebenenrente 54
- Höchstbeträge, § 33 a EStG 279 ff.
- Höchstbetragsregelung
- § 10 EStG 188
- Indisponibilität
- individuelle 208
  - zeitliche 208
- Individualbesteuerung 155 ff.
- Individualisierungsgrundsatz 7; 70 ff.; 155 ff.
- Inhalts- und Schrankenbestimmung 369; 395; 402 ff.
- Institutsgarantie, Art. 6 GG 307 ff.
- Schutzfunktion 308
  - wertentscheidende Grundsatznorm 307 f.; 310
- Institutsgarantie, Art. 14 GG 367; 372 ff.; 381; 392 ff.; 407; 409
- Begrenzung steuerlichen Zugriffs 372 ff.
  - Einkommensfunktionen 392 ff.
  - Inhaltsbestimmung 393 ff.

- Prinzip der Privatnützigkeit 393; 396 ff.
- Invalidenversicherungsbeitrag 29
- Invaliditätsversicherung 29
- Investitionsgutlösung 194; 196
- Jugendhilfe 64 f.; 110; 157; 257
- Kapitaleinkommen 379
- Kinderadditive 160; 162 f.; 246
- Kinderbetreuungskosten 77; 160 ff.; 198; 216; 249; 309
- Kinderfreibetrag 4; 11; 51; 108; 134; 160 f.; 164 f.; 172; 232; 239 ff.; 294 ff.
  - Funktion 244 ff.
  - funktionale Überfrachtung 252 ff.
  - gesetzliche Konzeption 244 ff.
  - Halbteilungsgrundsatz 250 ff.
  - realitätsgerechter 271
  - sozialhilferechtliche Konkretisierung 245 ff.
  - tabellarischer 240
  - Übertragung des halben 250 ff.
  - Verminderung der Bemessungsgrundlage 244
- Kinderfreibetragsbeschluß 1976 148; 308; 316 f.; 322
- Kindergeld 4; 51; 54; 60; 62; 63 ff.; 76; 87 f.; 107 f.; 157; 160; 164; 239 ff.; 294 ff.; 317 f.
  - Doppelfunktion 261 ff.
  - Einkommen 87 ff.; 115
  - einkommensunabhängiges 241
  - Entlastungswirkung 256
  - Funktion 254 ff.
  - gesetzliche Konzeption 254 ff.
  - Kürzung 2 f.; 11; 232; 246; 256; 280; 305; 310 ff.; 317 f.; 335
  - Sockelbetrag 255
  - sozialrechtliche Funktion 256 ff.; 264 ff.
  - Steuerbefreiung 143
  - steuerliche Entlastungsfunktion 260 ff.; 264 ff.
  - Rechtsprechung BVerfG 260
  - Umrechnung in Freibetrag 266 ff.
  - Zuschlag 255
  - Zweckbestimmung 87 f.
- Kindergeldentscheidungen 2 ff.; 260 ff.; 343
- Kinderlastenausgleich 160; 212; 239 ff.
  - dualer 239 ff.; 259; 262 ff.; 295
- Kindesusunterhalt 87 f.; 160 ff.; 232; 294 ff.
  - Freibeträge 160 ff.
  - zwangsläufige Aufwendungen 87
- Kirchensteuer 91 f.
- Klassensteuer 25 ff.
- Konsumfondstheorie 139 ff.
- Konsumgutlösung 194; 196
- Korrespondenz, funktionale 137; 147 ff.; 174; 293
- Krankenhaustagegeldversicherung 205
- Krankenhilfe 224; 288
- Krankenversicherung 61; 186 f.
- Krankenversicherungsbeitrag 29; 74
- Krankheitsfolgekosten 219; 224
- Krankheitskosten 218 f.; 224
- Kriegsopferversorgung 61
- Lagen, defizitäre 60 ff.
- Lastenausteilungsbefreiung 141; 144
- Lastenausteilungsfunktion 40 ff.; 335
- Lastenausteilungsnorm 40 ff.; 78; 80; 140 ff.; 185; 194; 196; 303 f.; 314 ff.; 318
  - Ertragszweck 146
  - Finanzzweck 303
- Lastenausteilungsverschonung 186; 193; 196; 229; 293
- Lastengleichheit 20
- Lastenverteilung 20
- Lastenzuschuß 114; 197
- Lebensbedarf 39 ff.; 175 ff.; 221; 231 ff.; 274
  - Angehöriger 231 ff.
  - gemeinschaftlicher 234
- Lebensbedarfabzüge 174
- Lebensführung
  - angemessene 100
- Lebensgemeinschaft
  - eheähnliche 103; 156
  - nichteheliche 160
- Lebenshaltungskosten 67; 76
- Lebensunterhalt 151
  - (s. auch Hilfe zum Lebensunterhalt)
  - notwendiger 7; 73 ff.; 93; 236
- Leistung
  - soziale 58 f.; 232; 239 ff.; 363
  - sozialhilferechtliche 2; 12; 58; 364 ff.
- Leistungsfähigkeit 27 ff.; 138, FN 42; 141; 222; 234 f.; 335; 349; 354; 363; 386; 395 f.; 400
  - individuelle 41 ff.; 156; 161; 176
  - Ist-Leistungsfähigkeit 30, FN 131; 43; 152; 333; 361
  - persönliche 21
  - sachliche 21
  - Soll-Leistungsfähigkeit 43; 153; 253; 333; 361

- steuerliche 35; 150 ff.
- subjektive 150 ff.; 187; 215
- Transfer 234
- wirtschaftliche 20 ff.; 31; 148; 306; 361
- Leistungsfähigkeitsbesteuerung 156 ff.; 185
- Leistungsfähigkeitsprinzip 2 ff.; 20 ff.; 40 ff.; 127; 134 ff.; 140; 146 ff.; 167; 172; 178; 186; 196; 202 f.; 205 ff.; 213; 221; 223; 229; 234; 246; 264 f.; 267; 280; 292 ff.; 300 ff.; 314 ff.; 326; 362 ff.; 364; 392; 405; 408 ff.
- bedarfsgerechtes Besteuerungsprinzip 409
- bedarfsorientierte Interpretation 168; 177; 179
- Bedeutung 319 ff.
- Belastungsmaßstab 362 ff.
- freiheitsschonendes Besteuerungsprinzip 361 f.
- Funktion 145 ff.
- Konkretisierung 308; 409
- Konkretisierungsbedürftigkeit 43
- und Nachranggrundsatz 134 ff.; 146 ff.; 291
- Nettoprinzip (s. dort)
- Ordnungsprinzip 42
- quantitative Konkretisierung 21
- Rahmenprinzip 42
- Relativierung 319 ff.
- sozialer Steuerstaat 362 ff.
- Wurzel im GG 302
- Leistungsstatbestände
- soziale 151
- sozialhilferechtliche 169
- Leistungspauschalierung 76
- Regelsätze 76
- Leistungsvermögen
- beschränktes 78
- Lenkungsbefreiung 38
- Lenkungsnorm 44 f.; 78; 80; 141; 229; 303; 314; 318; 335; 405
- Lenkungsziele
- außersteuerliche 17 f.; 45
- Liberalismus 20
- Lohnabzugsverfahren 33; 372
- Lohnsteuer 91
- Mahl- und Schlachtsteuer 27
- Markteinkommenstheorie 138 ff.
- Marktkonformität 353
- Marktwirtschaft 349 ff.
- Mehrbedarf 78; 198; 288
- Alleinerziehende 78
- Erwerbstätige 78
- Förderungsfunktion 78
- Hilfsfunktion 78
- Mehrbedarfszuschale 178
- Mehrbedarfszuschlag 64; 90; 153; 157; 390
- Menschenwürde 9; 11; 69; 88; 289; 299; 322 f.; 327 ff.; 345
- Abwehrrecht 339
- Freiheitsanspruch 328 ff.; 339
- Vorbedingung rechtlicher Gleichheit 327 ff.
- Mieterschutz
- zivilrechtlicher 113
- Mietzuschuß 114
- Minderjährigenunterhalt 247
- Mindestbedarf 11; 181; 246; 401; 406
- Mindesteinkommen
- Garantie 68
- Mitbestimmungsurteil 358 f.
- Mittel
- tatsächlich bereite 86 f.; 95
- Mitverantwortung, staatliche 344 ff.; 354; 363; 408
- Mütter, werdende 80
- Nachranggrundsatz 66; 68 ff.; 76; 79; 82 ff.; 96; 100 f.; 103; 111; 121; 127 f.; 145; 152; 154 f.; 168; 173 f.; 178 ff.; 193; 201; 203; 215; 223; 229; 231; 239; 256 f.; 270; 285 f.; 390 ff.; 406
- Bedarfsdeckungsfunktion 82 ff.
- und subjektives Nettoprinzip 136 ff.; 148 ff.
- Naturalunterhalt 247 ff.
- Negativsteuer 68
- Netto-Arbeitsentgelt 77
- Nettoprinzip 44 ff.; 320
- objektives 44; 80; 144; 145 f.; 314; 316; 319 f.; 361; 409
- subjektives 44 ff.; 134 ff.; 154 ff.; 173; 194; 205 ff.; 312; 392; 409
- Neutralität, wirtschaftspolitische 357 f.
- Neutralitätsgebot 326 ff.; 332; 359
- Nothilfe, individuelle 65 f.
- Opfergrenze, § 33 a EStG 181 ff.
- Opfergleichheit 22
- Pensionskasse 29
- Personalsteuer 33
- Personensorge 243; 248 ff.
- Pfändungsfreigrenzen 389, FN 239



- Pflegegeld 81 f.; 97; 228; 288  
 Pflegepauschbetrag 228  
 Preußische Einkommensteuer-  
 gesetze 24 ff.; 148 f.  
 – progressiver Tarif 24  
 Prinzip  
 – normdirigierendes 147 ff.; 154  
 – soziales 14  
 – steuerrechtsleitendes 374 ff.  
 Privataufwendungen  
 – Nichtabzugsfähigkeit 149; 154; 184  
 Privatgutlösung 194; 196  
 Privatnützigkeit 398 ff.; 402 ff.; 406 ff.  
Privatnützigkeitsprinzip 396 ff.  
 Progressionsausgleich 159  
  
 Quellensteuer 33  
 Quellentheorie 139 ff.  
  
 Realsplitting 159; 238 f.  
 Rechtsfolgen  
 – Abschichtung 39 ff.  
 Rechtsstaat  
 – Freiheitsverantwortung 339 ff.  
 – liberaler 337  
 – sozialer 337 ff.  
 Rechtsstaatsprinzip 302; 324; 338; 402  
 Regelbedarf 287  
 Regelsatz 6 ff.; 75 ff.; 181; 239; 246; 269;  
 278 ff.  
 – Aufstockung 7  
 – Basisgröße 80  
 – Deckelung 67  
 – Hilfe zum Lebensunterhalt 73, 75 ff.  
 – Höchstregelsatz 286  
 Reichseinkommensteuergesetze 24 ff.;  
 31 ff.  
 Reichsverfassung 31  
 Reichsverordnung über die Fürsorge-  
 pflicht 65  
 Reinvermögenszugangstheorie 138 f.  
 Rentenversicherung 61; 187; 384  
 Risiken, soziale 61  
  
 Sachleistungen 69; 79  
 Saldierungsregel 204 ff.  
 Schüler 284  
 Selbstbehalt 102  
 – kleiner 94  
 Selbstbeteiligung  
 – zumutbare 99  
 Selbsthilfe 18; 83; 223  
 – Vorrang 47; 225  
 Selbstverantwortung 398 ff.; 408  
  
 Sicherheit, soziale 346; 386  
 Solidarabgabe 356  
 Solidargemeinschaft 351; 386  
 Solidarität 62  
 Soll-Leistungsfähigkeit 43; 153; 253; 333;  
 361  
 Sonderabgaben 355 f.  
 Sonderausgaben 5; 29; 134; 159; 169; 180;  
 183; 193 ff.; 203; 210  
 Sonderausgabenabzug 134; 142; 180;  
 185 ff.; 229; 293; 295  
 – Kürzungsregeln 188  
 – soziale Reichweite 197 f.  
 Sonderbedarf 274 f.  
 Sonderbedarfaufwendungen 178  
 Sonderleistungen 34  
 Sozialbindung, Eigentum 378 f.; 383; 395;  
 401 ff.  
 Sozialeinkommen 63; 127; 340  
 – Freiheitswert 333  
 Sozialgesetzgebung  
 – Bismarck 28  
 Sozialhilfe 59; 409  
 – Anrechnung 286  
 – Anspruch 7  
 – Auffangcharakter 59  
 – Funktion 65 ff.  
 – Funktionswandel 65 ff.  
 – Hilfe in besonderen Lebenslagen  
 (s. dort)  
 – Hilfe zum Lebensunterhalt (s. dort)  
 Sozialhilferecht 69 ff.  
 – allgemeines Hilfs- und Förderungs-  
 system 69 ff.  
 – faktische Gleichheit 325 ff.  
 – Funktion 63 ff.  
 – Maßstabsfunktion 280  
 – Reintegrationsgedanke 81  
 Sozialhilferecht, Hilfs- und Förderungs-  
 system 69 ff.  
 Sozialhilfe-Regelsatz (s. Regelsatz)  
 Sozialleistung 295 f.; 339  
 – externalisierende 144  
 – Steuerfreiheit 192  
 Sozialisationsdefizit 80; 82  
 Sozialleistungssysteme 55  
 Sozialpolitik 49  
 Sozialrecht 49 ff.  
 – im engeren Sinn 55; 59 ff.  
 – externalisierendes 52 ff.; 64; 83 f.; 99;  
 108; 125 f.; 133; 193; 350  
 – internalisierendes 52 ff.; 83 f.; 99; 108;  
 125 f.; 193; 347  
 Sozialrechtsbegriff 49 ff.

- Sozialstaat 9; 337 ff.; 352 ff.; 386
    - abgabenfinanzierter 355 ff.
    - Freiheitsabhängigkeit 348 ff.
    - Freiheitsverantwortung 341 ff.
    - steuerfinanzierter 355 ff.
  - Sozialstaatsprinzip 14; 302; 310; 315; 317 f.; 338; 342; 343 ff.; 374; 386; 402
  - Sozialstaatsatz 290; 341 ff.; 354; 363; 404
    - abwehrrechtlicher Gehalt 338; 343; 346
    - leistungsrechtlicher Gehalt 338; 343
    - ökonomisches Existenzminimum 343 ff.
    - Verfassungsdirektive 342
  - Sozialversicherung 59; 61; 356
  - Sozialversorgung 59
  - Sozialzwecknorm 38 ff.; 142
  - Spekulationsgewinn 321
  - Spitzensteuersatz 33
  - Splitting-Verfahren
    - Progressionsausgleich 159
  - Staat und Gesellschaft 351 ff.
  - Staatsauffassung
    - liberalistische 20
    - romantische 20 f.
  - Staatsfinanzierung 360
  - Staatsvertragslehre, Liberalismus 20
  - Staatwirtschaft 353
  - Staatsziel, soziales 49; 360
  - Stabilitätzuschlag 316; 320
  - Statistik-Modell 75
  - Steuer
    - Ertragszweck 37
    - Finanzierungsquelle 149 f.; 355 f.
    - Fiskalzweck 37 ff.; 349 f.
    - Gegenleistungscharakter 20
    - als individuelles Entgelt 20
    - Lenkungsfunktion 22 ff.; 349
    - sozialgestalterischer Regulierungszweck 37
    - soziale Entlastungsfunktion 22 ff.
    - soziale Lenkungswirkung 23 f.
  - Steuerabzug
    - BSHG 91 f.
  - Steuerabzugsbetrag, typisierter 7
  - Steuerbefreiung
    - Sozialeleistungen 58; 177; 192
    - subventive 38 f.
  - Steuerbelastung
    - gerechte 364
    - tarifliche 149
  - Steuerbemessungsgrundlage 148; 166; 171 ff.; 175 ff.; 211; 293; 295 f.; 334; 410
  - Steuerermäßigung 31
  - Steuerfreibetrag (s. Freibetrag)
  - Steuerfunktion 37 ff.; 40
  - Steuergerechtigkeit 44 ff.; 148; 303 ff.; 321; 325 f.; 332 ff.; 337
    - freiheitsrechtliche Ansätze 311 ff.; 337 ff.; 361 ff.
  - freiheitsrechtliches Konzept 408 ff.
  - Art. 12 GG 312
  - Art. 14 GG 311 f.
  - Grundsatz 321
  - horizontale 333 ff.; 409
  - individuelle 68; 213
  - Leistungsfähigkeitsprinzip 311 ff.
  - Recht auf 306
  - Rechtsprechung des BVerfG 304 ff.
  - soziale Vorgaben 315 ff.
  - vertikale 333 ff.; 409
  - Wertentscheidung des Art. 6 GG 307 ff.
  - Wertentscheidungen des GG 316
- Steuergesetze, Funktion 40 ff.
- Steuernorm
  - außersteuerlicher Zweck 40
  - objektiver Zweck 40
  - Lastenausteilungsfunktion 40 ff.; 59
  - Lenkungsfunktion 40 ff.; 59
  - Vereinfachungsfunktion 40 ff.; 59
- Steuernotverordnung 32
- Steuerpflicht
  - opfertheoretische Begründung 21
  - Steuerpflichtiger, Lebensbedarf 175 ff.
- Steuerquelle, Sicherung 146
- Steuerrecht
  - faktische Ungleichheit 325 ff.
  - neutrale Gleichheit 326
  - rechtliche Gleichheit 327; 333 ff.
  - soziales 48; 58
  - Wirkungsbedingungen 57
- Steuerrecht, soziales 17 ff.; 48; 57 ff.; 127; 315; 339; 344; 372; 377; 393
  - Finanzwissenschaft 19 ff.
  - Robert Meyer 22 ff.
  - Preußische EStG 24 ff.
  - Reichseinkommensteuergesetze 24 ff.
  - sozialhilferechtliche Vorgaben 63 ff.
  - Adolph Wagner 22 ff.
- Steuerreformgesetz 1990 176; 228 f.; 243
- Steuerschuld 176 f.; 202
- Steuerstaat 348 ff.; 364; 395 f.; 405 ff.
  - Festlegung im GG 357 ff.
  - Finanzverfassung 354 ff.
  - freiheitliche Grundbedingungen 349 ff.; 353 f.
  - freiheitsrechtliche Basis 357 ff.

- sozialer 364; 395 f.; 405 ff.; 408
- sozialstaatliche Basis 360 f.
- Steuertarif
  - Anfangsbelastung 172
  - Korrektur 171; 173; 183; 228 f.; 292 f.
  - progressiver 44; 242
- Steuerverschonung 18 ff.; 77; 270; 287; 296
  - bedarfsabhängige 271 ff.
  - bedarfsorientierte 183
  - Steuervereinfachung 18
  - Subventionswirkung 17 f.
- Steuervorauszahlung 33
- Steuerwirkung 18 ff.; 37 ff.
  - Geschichte 19 ff.
  - soziale 18 ff.; 39 ff.
  - Ziele 19
- Steuerwirkungslehre
  - finanzwissenschaftliche 19 ff.
  - rechtswissenschaftliche 19 ff.
- Steuerziel
  - fiskalisches 38
  - sozialpolitisches 38
- Steuerzweck 37 ff.
- Student 284
- Subjektives Nettoprinzip 134 ff.; 140 ff.; 146 f.; 150 ff.; 154 f.; 168; 170 ff.; 237; 312 f.; 409
  - Korrespondenzfunktion 154
- Subsidiarität 264
  - funktionale 120
  - materielle 71
- Subsidiaritätsprinzip 4; 13; 47; 57; 70 f.; 99; 223; 225; 353; 406
- Subvention 354
- Subventionsnorm 195
- System, duales 240 ff.; 269 f.
- Systemgerechtigkeit 11; 45, FN 276; 303
- Systemkonsequenz 195
- Systemwidrigkeit 318
- Tarif (s. Steuertarif)
- Tarifvorschrift 202; 205; 240
- Tauschwert 367 ff.
- Teileinkommen 300
- Telefonhilfe 288
- Totalitätsprinzip 145
- Transferleistungen 19; 94
  - soziale 177
- Überleitung
  - von Ansprüchen 8; 101; 104 ff.; 171; 222; 225; 231; 271; 287; 390
- Umsatzsteuer 92
  - Umschulung, berufliche 65; 125
    - Einarbeitungszuschuß 125
    - Förderung 125
    - Zielsetzung 125
  - Unfallversicherung 61
    - Beitrag 29
  - Ungleichbehandlung 322; 324
  - Ungleichheit, faktische 325 ff.; 333
  - Universalitätsprinzip 145 f.
  - Unterbringung, auswärtige 191; 273; 284
  - Unterhalt 389
    - angemessener 74
  - Unterhaltsanspruch
    - Hilfesuchender 85; 100 ff.
    - Steuerrecht 100 ff.
  - Unterhaltsaufwendungen 36; 158 ff.; 273 ff.; 232; 286; 293
    - atypische 9; 275
    - Ehegatten 158 ff.
    - Kinder 30; 160 ff.; 170; 232
    - qualitative Konkretisierungen 274 ff.
    - quantitative Konkretisierungen 277 ff.
    - sonstige Personen 162 f.
    - realitätsgerechte Berücksichtigung 2 ff.; 163; 167; 173
    - typische 274 f.
    - zwangsläufige 6 ff.; 73; 88; 108; 163 127; 135; 148; 162; 173; 265; 305
  - Unterhaltsbegriff
    - zivilrechtlicher 273
    - § 33 a EStG 279; 288
  - Unterhaltsgemeinschaft 166
  - Unterhaltshöchstbetrag 285 f.
  - Unterhaltungspflicht 8; 30; 84; 162 f.; 294 ff.; 308 f.; 316
    - Berücksichtigung bei Sozialhilfe 88 f.; 93; 231
    - geschiedene Ehegatten 159
    - gesteigerte 105
    - güterstandsunabhängige 237 ff.
    - Nachrang 244
    - sozialhilferechtliche 103
    - zivilrechtliche 94; 103 ff.; 112
    - Zwangsläufigkeit 217
  - Unterhaltsverband 158
  - Unterhaltsvorschuß 62; 109 f.
  - Unterhaltsvorschußgesetz 65
  - Unterhaltszahlung 8
  - Unterkunft 75 ff.
    - Kosten 19; 76; 97; 177; 180 f.; 183 f.; 239; 281
  - Unterkunftsbedarf 7; 283
    - Aufwendungen 193 ff.
  - Verantwortung, staatliche 345

- Verbrauchsgüter 209  
 Verbrauchsrechnung 33  
 Vereinfachungsbefreiung 142  
 Vereinfachungsnorm 38 ff.  
 Verfassung  
 – soziale Vorgaben 315; 317  
 – Wertvorgaben 12  
 Verhältnismäßigkeit 304; 404  
 Verhältnismäßigkeitsprüfung 404 ff.  
 Verkehrssitte 340  
 Vermögen  
 – Begriff 95 ff.  
 – eigenes 201 f.  
 – Einsatz 79; 99 f.  
 – geringes 286  
 – sozialhilferechtliches 85 ff.  
 Vermögensschutz  
 – Art. 14 GG 370 ff.  
 – mittelbarer 370 ff.  
 Verschonung, bedarfsgerechte 171 ff.; 176  
 Verschonung, soziale 61  
 Verschonung, steuerliche 2; 6; 12 f.; 58 f.;  
 98; 128 f.; 133; 214; 223 f.; 232;  
 239 ff.; 286 ff.; 294; 299; 305; 345;  
 354; 363; 409  
 – internalisierende Wirkungs-  
 bedingung 133; 214  
 – subventiver Charakter 196  
 Verschonungskonzept 201 f.; 230  
 Verschonungstatbestände 4; 61; 97; 107;  
 134; 137; 140 ff.; 151; 162; 169; 175;  
 177; 223; 247; 274; 292 ff.; 409  
 Versicherungsbeiträge  
 – Abzugsfähigkeit 34; 89; 390  
 Versicherungsleistungen 35  
 Vertragsfreiheit 349  
 Vorsorgeaufwendungen 175; 183 f.;  
 186 ff.; 193; 219; 229; 347  
 – Höchstbetragsbegrenzung 188 f.  
 – Saldierung 186 ff.  
 Vorteilsanrechnung 204 ff.  
 – Saldierungsregel 204 ff.  
 Vorsorgesysteme 60 ff.  
 Vorwegabzug 188  
  
 Wachstumsvorsorge 349  
 Waisenkasse 29  
 Warenkorb-Modell 67; 75  
 Weiterbildung, berufliche 184; 189 ff.;  
 276 f.  
 Werbungskosten 17; 89; 92 f.; 194; 312;  
 390  
 – Abzug 142; 204  
 Wertentscheidung, verfassungsrechtliche 14  
 Wertopfer 366; 367 ff.  
 Wertsummenverpflichtung 366; 369; 372  
 Wettbewerb 350; 354; 357 ff.  
 Wirtschaftlichkeitsprinzip 405  
 Wirtschaftssteuerung 316  
 Wirtschaftsverfassung 357  
 Willkürformel 305; 323  
 Willkürverbot 302; 307; 321; 323 ff.  
 Wirtschaftslenkung 354  
 Wirtschaftsplanung 349  
 Wirtschaftssubventionen 340  
 Witwenkasse 29  
 Wöchnerin 80  
 Wohlfahrtsstaat 49 ff.  
 Wohnbedarf 229  
 – Aufwendungen 193 ff.  
 – existenznotwendiger 19; 184; 194  
 Wohneigentum  
 – Aufwendungen 193 ff.  
 – Erwerb 162; 184  
 – Herstellung 194 ff.; 294  
 – Schuldzinsenabzug 197  
 Wohnen, behindertengerechtes 209  
 Wohngeld 19; 60; 62; 65; 76; 113 ff.; 157;  
 184; 391  
 – Einkommensberechnung 114 f.  
 – Familieneinkommen 153  
 – Höhe 114  
 – Lastenzuschuß 114  
 – Mietzuschuß 114  
 – Verhältnis zur Sozialhilfe 116 f.  
 Wohnraum  
 – Abschreibungsbeträge 162  
 – Anschaffung 162  
 – Herstellung 162  
 – selbstgenutzter 113  
 – Sonderausgabenbeträge 162; 194  
 Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft 102  
  
 Zuflußtheorie 96  
 Zugriff, steuerlicher  
 – Begrenzung durch Art. 14 GG 372 ff.  
 Zumutbarkeit, sozialhilferechtliche 201 f.  
 Zumutbarkeitsgrenze 96  
 Zumutbarkeitsregel, § 33 EStG 201 f.  
 Zuordnungstatbestand, steuerrechtlicher  
 170 f.; 221  
 Zusammenveranlagung, Ehegatten 31; 35;  
 159 f.; 161; 233 ff.; 308  
 Zusammenveranlagung mit Kindern 32;  
 308  
 Zwangsläufigkeit 215 ff.  
 – Bedeutung in § 33 EStG 215 ff.  
 – Freiwilligkeit 220

- dem Grunde nach 216 ff.
  - der Höhe nach 225 ff.
  - Kausalität 218
  - Konkretisierung 225 ff.
  - Legaldefinition 216 f.
  - Verschulden 220
- Zwangsläufigkeitstrias 216 ff.
- rechtliche Gründe 216 ff.
  - sittliche Gründe 216 ff.
  - tatsächliche Gründe 216 ff.
- Zweckidentität 116

