

## Zur unterschiedlichen Eingriffsqualität und Rechtfertigung von Ertragsteuern und (besonderen) Verbrauchsteuern sowie deren Relation zueinander

*Monika Jachmann*

I.	Problemstellung.....	4
II.	Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung des Bürgers .....	5
III.	Der Steuereingriff als Freiheitsbeschränkung .....	5
	1. Freiheitsgrundrechtliche Relevanz des Steuereingriffs .....	5
	2. Eingriff durch Ertragsteuern.....	6
	3. Eingriff durch Verbrauchsteuern .....	8
IV.	Regelbesteuerung nach der Gemeinwohlverantwortung .....	10
	1. Ertragsteuern als Abschöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit .....	10
	2. Verbrauchsteuern .....	11
	a. Abschöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit .....	11
	b. Korrelat nicht wahrgenommener Gemeinwohlverantwortung .....	13
V.	Zur Abstimmung von Ertrag- und Verbrauchsteuern .....	18
VI.	Fazit.....	22

### I. Problemstellung

- 1       Zukunftsfähig ist nur ein gerechter Staat. Bewährungsprobe hierfür ist – angesichts seiner besonderen Fühlbarkeit für den Bürger – gerade das System der monetären Jedermannbeziehung zwischen Bürger und Staat. Jede Schieflage in diesem System schwächt das Staatsganze. Sollen derartige Schieflagen vermieden werden, gilt es zu klären, welches Grundraster die Ausgewogenheit des Systems bestimmt. Hieran sind Steuern als Gemeinlasten wie auch Sozialtransfers als Leistungen der Allgemeinheit auszurichten.<sup>1</sup>
  
- 2       Vor diesem Hintergrund widmet sich der folgende Beitrag der staatlichen Einnahmeerzielung durch Auferlegung von Gemeinlasten und geht insoweit der Frage

---

<sup>1</sup> Vgl. dazu *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 1, 2003.

nach, wie sich Ertragsteuern und (besondere) Verbrauchsteuern nach Eingriffsqualität und Rechtfertigung unterscheiden und wie sie sich zueinander verhalten.

## II. Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung des Bürgers

- 3 Steuern werden ohne unmittelbar korrespondierende Gegenleistung zur Finanzierung der Aufgabenerfüllung des Staates im Interesse der staatlichen Allgemeinheit erhoben. Dementsprechend ist das Steueraufkommen des Staates auch von der Allgemeinheit zu finanzieren. Die Steuer findet so ihren rechtfertigenden Grund als *Solidarbeitrag* des Einzelnen zur Finanzierung der Erfüllung der im demokratischen Verfahren bestimmten *allgemeinen Staatsaufgaben*.<sup>2</sup> Im Steuerstaat korrespondiert der Allgemeinheit der Steuer die relative Belastungsgleichheit im Verhältnis der einzelnen Steuerpflichtigen untereinander. Die Steuer ist also – gleichheitsrechtlich – im Hinblick auf die Verteilung der steuerlichen Belastung auf die Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft zu rechtfertigen. Die Steuergleichheit als elementares Wesensgesetz des Steuerstaates ist individualrechtlich durch Art. 3 I GG gewährleistet.
- 4 Vom Einzelnen kann – gleichheitsgerecht – die Mitfinanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung via Gemeinlast nur in dem Maße verlangt werden, in dem ihn eine *Mitverantwortung für die allgemeinen staatlichen Belange* trifft. Diese Mitverantwortung ist aus der verfassungsrechtlich fundierten Einbindung des Einzelnen in die staatliche Gemeinschaft abzuleiten.

## III. Der Steuereingriff als Freiheitsbeschränkung

### 1. Freiheitsgrundrechtliche Relevanz des Steuereingriffs

- 5 Im Rahmen der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind Freiheitsgrundrechte insoweit relevant, als ihrer wertsetzenden Bedeutung im Rahmen des Art. 3 I GG Rechnung zu tragen ist. Jenseits dessen erwachsen aus den Freiheitsgrundrechten, insbesondere aus Art. 12 und 14 GG, Obergrenzen für die steuerliche Individualbelastung. Diese freiheitsgrundrechtlich vorgegebenen steuerlichen Belastungsgrenzen können überschritten sein, auch wenn die Anforderungen der Besteuerungsgleichheit gewahrt sind. Ausgangspunkt eines etwaigen freiheitsgrundrechtlichen Schutzes vor übermäßigen steuerlichen Belastungswirkungen ist der durch sie bewirkte *Grundrechtseingriff*,<sup>3</sup> der Steuereingriff erfährt seine konkrete Gestalt im *Steuertatbestand*. Die Steuerwürdigkeitsentscheidung

---

<sup>2</sup> Vgl. auch *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 5; anders im Ansatz *P. Kirchhof*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (7).

<sup>3</sup> An dieser Stelle soll der Streitstand insb. zur Frage eines Eigentumseingriffs via Besteuerung dahingestellt bleiben. Dazu stv. einerseits BVerfG, BStBl. II 1995, 655 (661), andererseits BVerfGE 95, 267

*Steuertatbestand.* Die Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers orientiert sich nicht allein an der abstrakten Höhe des einem Steuerpflichtigen zufließenden oder in seinem Bestand vorhandenen Vermögens. Sie stellt maßgeblich auch auf die Grundlage dieses Zuflusses oder Bestandes ab. Hieran ist auch der freiheitsgrundrechtliche Schutz vor dem Steuerzugriff auszurichten. Maßgeblich ist insoweit etwa, inwieweit eine durch Art. 14 GG geschützte Art der Freiheitsbetätigung Steuergegenstand ist und so durch die Besteuerung beschränkt wird.

## 2. Eingriff durch Ertragsteuern

- 6 Die Besteuerung der Erträge, die ein Steuerpflichtiger durch den Einsatz seines Eigentums erzielt, greift in das Recht zur *Eigentumsnutzung* ein.<sup>4</sup> Die Freiheit, ein Eigentumsobjekt zu nutzen, umfasst auch die Freiheit zur ertragbringenden Anlage.<sup>5</sup> Objekt des Steuerzugriffs ist dabei die Nutzung vorhandenen Eigentums nach der Entscheidung des Eigentümers und zu seinem Nutzen.<sup>6</sup> Der Zugriff auf das zu erwerbende Vermögen ist lediglich die Folge der Beschränkung der Eigentumsnutzung für Zwecke des Erwerbs. Das individuell erworbene, einem Einzelnen bereits zugeordnete Privateigentum wird gerade als Ergebnis der ertragsorientierten Freiheitsausübung besteuert. Zielobjekt des Steuerzugriffs ist die privatnützige Ertragserzielung.
- 7 Parallel zur Ausrichtung der Nutzungsgarantie des Art. 14 I GG gerade auf eine ertragbringende Nutzung lassen sich auch im Rahmen von Art. 12 I GG berufliche Tätigkeit und Erwerb nicht trennen.<sup>7</sup> Zur Freiheit der *Berufsausübung* gehört die *Erwerbschance*.<sup>8</sup> Der Steuergesetzgeber, der in das wirtschaftliche Ergebnis der beruflichen Tätigkeit eingreift, beeinträchtigt die Freiheit zur Berufsausübung.<sup>9</sup> Das BVerfG

---

(300); 74, 129 (148); 65, 196 (209); 45, 272 (296); 30, 250 (271 f.); im Überblick *Depenheuer*, in: v.Mangoldt/Klein/Starck, Bd. I, 4. Aufl., 1999, Art. 14 GG Rdnr. 169 ff. m.w.N.

<sup>4</sup> *Papier*, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HdbVerfR, 2. Aufl., 1994, § 18 Rdnr. 101; s. auch *K. Vogel*, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, S. 36 ff.; *ders.*, BayVBl. 1980, 523 (525); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rdnr. 90; a.A. *Möstl*, DStR 2003, 720 (725).

<sup>5</sup> *K. Vogel*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 87 Rdnr. 84; vgl. auch *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rdnr. 99.

<sup>6</sup> Vgl. auch *Wittmann*, StuW 1993, 35 (41).

<sup>7</sup> Zur Eigennützigkeit der Berufsfreiheit im Sinne einer Erwerbsfreiheit s. auch BVerfGE 38, 61 (102); 31, 8 (32); 30, 292 (335); 22, 380 (383); 21, 261 (266); 7, 377 (397); *Scholz*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Stand: Februar 2003, Art. 12 GG Rdnr. 21; *Isensee*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. V, 2. Aufl., 2000, § 115 Rdnr. 245; *Löwer*, StVj 1991, 97 (102); *K. Vogel*, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, S. 40.

<sup>8</sup> *Isensee*, ZRP 1982, 137 (141).

<sup>9</sup> Vgl. auch *Papier*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Stand: Februar 2003, Art. 14 GG Rdnr. 169; *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, 1979, S. 284 f.; *Birk*, DV 2002, 91 (104); s. weiter *F. Kirchhof*, StuW 2002, 185 (193); *Friauf*, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG, Bd. 12 (1989), 3 (26); Sondervotum *Simon*, BVerfGE 47, 34 (38 f.); *P. Kirchhof*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (22 f.); *ders.*, 57. DJT 1988, Gutachten, F 16; *Scholz*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Stand: Februar 2003, Art. 12 GG Rdnr. 415;

hat in seiner bisherigen Rechtsprechung zwar ausgeführt, Steuergesetze seien nur dann an Art. 12 I GG zu messen, wenn sie „infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen.“<sup>10</sup> Hieran soll es – vorbehaltlich der Fälle einer Erdrosselung – bei allgemeinen Steuergesetzen, insbesondere auch des Einkommenssteuerrechts,<sup>11</sup> „in aller Regel“ fehlen. Begründet wird dies damit, dass diese „Normen mit einem unspezifischen Adressatenkreis ohne unmittelbare Beziehung zu einem Beruf an generelle Merkmale wie Gewinn, Ertrag, Umsatz oder Vermögen“ anknüpfen.<sup>12</sup> Dabei erscheint aber schon die Eingriffsvoraussetzung einer berufsregelnden Tendenz problematisch, soweit damit für einen Eingriff in Art. 12 I GG – abweichend von den allgemeinen grundrechtsdogmatischen Grundsätzen – mehr als eine Beeinträchtigung der beruflichen Betätigung verlangt werden soll.<sup>13</sup> Maßgeblich abzustellen ist auch sub specie Art. 12 GG auf den sozialen Sinn einer eingreifenden Maßnahme. Insoweit weist der Steuerzugriff auf die Einnahmeerzielung via Berufsausübung durchaus eine objektiv berufsregelnde Tendenz auf, erfährt die Berufsausübung doch in den durch sie erzielten Einnahmen – neben der beruflichen Entfaltung – ihren wesentlichen Sinn. Gerade diese Einnahmen werden z.T. abgeschöpft.<sup>14</sup>

- 8 Der freiheitsgrundrechtlich relevante Steuereingriff durch eine Ertragsteuer besteht im einzelnen tatbestandlichen Steuerzugriff auf eine ertragsorientierte Eigentumsnutzung<sup>15</sup> bzw. Arbeitsleistung, nicht nur in der Begründung einer abstrakten Geldschuld. Mit der Besteuerung von Einkommen greift der Steuergesetzgeber auf das *Ergebnis der Einkommenserzielung* zu. Belastet wird der Steuerpflichtige, der in der tatbestandlich vorgegebenen Weise durch wirtschaftliche Ertragserzielung am Markt Einkommen erwirtschaftet. Die geltende Besteuerung von Einkommen ist Ertragsbesteuerung im Sinne einer steuerlichen Abschöpfung des Ergebnisses wirtschaftlicher Ertragserzielung am Markt.
- 9 Belastungsgrund von Einkommen- und Körperschaftsteuer ist das Erzielen konkreter Einkünfte. Die Erwerbshandlung und ihr Erfolg bestimmen den Steuertatbestand. Steuerbar sind zwar die Einkünfte als das Ergebnis von Erwerbstätigkeit ver-

---

*Papier*, Der Staat, Bd. 11 (1972), 483 (492 ff.). Vgl. auch *Herzog*, StbJb 1985/86, 27 (30); a.A. v. *Arnim*, VVDStRL, Bd. 39 (1981), 286 (309 f.).

<sup>10</sup> BVerfGE 13, 181 (186); 16, 147 (162); 42, 374 (384); 47, 1 (21); 55, 274 (297 ff.); 81, 108 (121); 95, 267 (302).

<sup>11</sup> BVerfGE 47, 1 (21).

<sup>12</sup> BVerfGE 47, 1 (21 f.).

<sup>13</sup> *Stv. Manssen*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Bd. I, 4. Aufl., 1999, Art. 12 GG Rdnr. 71 ff.; *Breuer*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. VI, 2. Aufl., 2001, § 148 Rdnr. 29 ff.

<sup>14</sup> Vgl. zum EStG *Scholz*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Stand: Februar 2003, Art. 12 GG Rdnr. 415; Sondervotum *Simon*, BVerfGE 47, 34 (37 ff.); s. auch *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3, 1 (11 f.); *P. Kirchhof*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (26); *F. Kirchhof*, StuW 2002, 185 (193 f.).

<sup>15</sup> A.A. *P. Kirchhof*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (10), der den Steuereingriff nicht bezogen auf den konkreten Steuertatbestand als Eingriff in das ertragsorientierte Wirtschaften, sondern als bloßen Entzug von Vermögen begreift, das durch Rückschluss aus dem Steuertatbestand lediglich zum konkreten Vermögen werde.

schiedener Art, nicht die Erwerbstätigkeit selbst. Insoweit ist es sachgerecht, auf ein-  
fachgesetzlicher Ebene den Gegenstand von Einkommen- und Körperschaftsteuer im  
Einkommen zu sehen. Der Einkommensteuertatbestand setzt aber Zielgerichtetheit  
voraus. Der bloße Vermögenszuwachs begründet noch keine Einkommensteuerbarkeit.  
Die Einkommensteuer greift zu, weil die *Ausübung wirtschaftlicher Freiheit erfolgreich*  
war. Sie belastet die Effektivität wirtschaftlichen Handelns und damit die Freiheit wirt-  
schaftlicher Ertragserzielung. Aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht ist steuerliches Ein-  
griffsziel die – wirtschaftliche Leistungsfähigkeit begründende – privatwirtschaftliche  
Ertragserzielung.

### 3. Eingriff durch Verbrauchsteuern

- 10 Verbrauchsteuern sind Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig  
zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter belasten.<sup>16</sup> Ty-  
pisch für die Verbrauchsteuer ist ihre individuelle Vermeidbarkeit durch das Verhalten  
des Verbrauchers. Dabei ist die Umsatzsteuer, hinsichtlich ihrer Wirkung allgemeine  
Verbrauchsteuer, gesetzestechnisch als Verkehrssteuer ausgestaltet<sup>17</sup> – mit einem wert-  
bezogenen Steuermaßstab.<sup>18</sup> Neben sie treten als besondere Verbrauchsteuern insbeson-  
dere Mineralöl-, Strom-, Tabak-, Kaffee- sowie verschiedene Alkoholsteuern,<sup>19</sup> auf  
kommunaler Ebene örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern<sup>20</sup> – mit regelmäßig men-  
genbezogenen Bemessungsmaßstäben.<sup>21</sup> Eingriffsziel der allgemeinen wie der besonde-  
ren Verbrauchsteuern ist das freie Konsumverhalten des Einzelnen jenseits seiner wirt-  
schaftlichen Ertragserzielung.<sup>22</sup>
- 11 Verbrauchsteuern belasten den *Privatkonsum*.<sup>23</sup> Steuerträger ist der Endverbrau-  
cher,<sup>24</sup> Steuerschuldner bei der Umsatzsteuer der Unternehmer, bei den besonderen

<sup>16</sup> BVerfGE 98, 106 (123 f.); 96, 272 (281); BT-Drs. 2/480, 107.

<sup>17</sup> Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 895 ff.; ders., StuW 1992, 103 (108); Stern, Staats-  
recht, Bd. II., 1980, S. 1154; Jakob, Umsatzsteuer, 2. Aufl., 1998, § 1 Rdnr. 13; Lippross, Umsatzsteuer,  
20. Aufl., 2000, S. 41 ff.; Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 14 Rdnr. 1 Fn. 2 m.w.N.  
zum Streitstand; Söhn, in: FS v. Wallis, 1985, 439 (444); ders., StuW 1975, 1; a.A. (Verkehrssteuer) BFH,  
BStBl. II 1989, 580 (582); 1987, 95 (96); BVerwGE 96, 272 (286) (“zumindest ... im Schnittpunkt  
zwischen Verkehrs- und Verbrauchsteuer” – im Anschluss an BVerfGE 7, 244 (260)); ebenso etwa K.  
Vogel/Walter, in: Dolzer/K. Vogel/Graßhof (Hrsg.), BK, Art. 106 GG Rdnr. 248. – Das GG klassifiziert  
die USt sowohl als Verbrauchsteuer als auch als Verkehrssteuer (Art. 106 I Nr 2, II Nr 4 i.V.m. Art. 106  
III GG).

<sup>18</sup> BVerfGE 98, 106 (125).

<sup>19</sup> Vgl. § 1 I 3 BierStG, § 130 I 3 BranntwMonG, § 1 S. 2 KaffeeStG, § 1 I 3 MinöStG, §§ 1 I 3, 23 I  
2 SchaumwZwStG, § 1 S. 3 TabStG, § 1 I 3 StromStG.

<sup>20</sup> Vgl. dazu Jachmann, in: v.Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Bd. III, 4. Aufl., 1999, Art. 105 GG  
Rdnr. 48 ff.

<sup>21</sup> Vgl. BVerwGE 96, 272 (281).

<sup>22</sup> Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 157.

<sup>23</sup> BVerfGE 65, 325 (345).

Verbrauchssteuern der Hersteller bzw. derjenige, der das verbrauchsfähige Gut in den Verkehr bringt.<sup>25</sup> Der Zeitpunkt der Besteuerung wird auf die den Verbrauch ermöglichenden Verkehrsakte vorverlagert.<sup>26</sup> Der Endverbraucher wird durch Überwälzung der Steuer bei der Einkommensverwendung belastet.<sup>27</sup> Dass diese Überwälzung dem Unternehmer nicht immer (vollständig) gelingt, ist für die Einordnung einer Steuer als Verbrauchsteuer insoweit unerheblich, als die Überwälzung lediglich dem *Typus der Verbrauchsteuer* als indirekte Steuer entsprechen muss.<sup>28</sup>

- 12 *Unternehmer* können einerseits dann mit der Steuer belastet sein, wenn die vorgesehene Überwälzung – v.a. aus Wettbewerbsgründen – misslingt. Andererseits wird z.T. auch der unternehmerische Verbrauch selbst besteuert: So belastet etwa die Stromsteuer nicht nur den privaten Stromverbrauch des Endverbrauchers, sondern z.T. auch den im Unternehmen (§§ 5, 9 I Nr. 2, 10 I StromStG).<sup>29</sup> Gesetzgeberisches Ziel der sog. ökologischen Steuerreform<sup>30</sup> war es, den Einsatz des Produktionsfaktors „Energie“ zu verteuern.<sup>31</sup> Dem Typus der Verbrauchsteuer als wettbewerbsneutraler Privatkonsumsteuer<sup>32</sup> entspricht dies insoweit, als das besteuerte Gut durch Verarbeitung in ein Produkt eingeht, das seinerseits Gegenstand des privaten Konsums ist.<sup>33</sup> Die Verbrauchsteuer findet jedoch ihre begriffliche Grenze dort, wo eine Steuer nicht mehr typische Konsumgüter erfasst und maßgeblich durch ihre unternehmenssteuerlichen, den Wettbewerb beeinflussenden Wirkungen geprägt ist.<sup>34</sup> Dass auch der Hersteller zugleich primärer Konsument des besteuerten Guts sein kann, ändert nichts daran, dass

<sup>24</sup> BVerfGE 98, 106 (124) m.w.N.; 27, 375 (384); BFHE 141, 369, (375); BT-Drs. 2/480, 107; *D. Müller*, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, S. 123; zur USt s. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 929; *Birk*, Steuerrecht, 5. Aufl., 2002, Rdnr. 90.

<sup>25</sup> Vgl. *Jachmann*, in: v.Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Bd. III, 4. Aufl., 1999, Art. 105 GG Rdnr. 48 ff.; krit. insoweit *Hidien*, in: Dolzer/K. Vogel/Graßhof (Hrsg.) BK, Art. 106 GG Rdnr. 1411; *D. Müller*, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, S. 124; *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 74.

<sup>26</sup> *Birk*, Steuerrecht, 5. Aufl., 2002, Rdnr. 89 f.

<sup>27</sup> BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>28</sup> BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>29</sup> Sog. Produktionssteuer oder Faktoreinsatzsteuer.

<sup>30</sup> Mit dem G. zum Einstieg in die ökologische Steuerreform v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 378) wurde die StromSt eingeführt und die MinöSt erhöht.

<sup>31</sup> BT-Drs. 14/40, 1 f.; BR-Drs. 474/99, 1; *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 3 Rdnr. 32.

<sup>32</sup> *J. Lang*, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 15 (1993), 115 (137).

<sup>33</sup> *Herdegen/Schön*, Ökologische Steuerreform Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 30 m.w.N.

<sup>34</sup> Vgl. *Jachmann*, in: v.Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Bd. III, 4. Aufl., 1999, Art. 105 GG Rdnr. 48; *J. Lang*, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 15 (1993), 115 (137); *Herdegen/Schön*, Ökologische Steuerreform Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 33.

es zum Wesen der Verbrauchsteuer gehört, dass grundsätzlich Steuerschuldner nicht der Letztverbraucher ist.<sup>35</sup>

- 13 Die grundrechtsdogmatische Einordnung der Verbrauchsteuer hat bei dem dem Steuergesetz entsprechenden *sozialen Eingriffssinn* anzusetzen. Belastet wird danach der Endverbraucher in seiner *Konsumfreiheit*, verstanden als allgemeine wirtschaftliche Bewegungsfreiheit des Konsumenten. Dieser Steuereingriff erfolgt im System der indirekten Steuer freilich weniger unmittelbar als bei der direkten Ertragsbesteuerung die Belastung der wirtschaftlichen Ertragserzielung. Die grundrechtliche Eingriffsqualität der indirekten Steuer ergibt sich aus der staatlichen Veranlassung bzw. Herausforderung der Übertragung der Steuerlast durch den Steuerpflichtigen auf den Endverbraucher. Diese hoheitliche Beschränkung der Kaufkraft ist bei Art. 2 I GG zu verorten.<sup>36</sup> Sie manifestiert sich, auch wenn man auf die Nutzung von Geldvermögen als Eigentumsobjekt für den Erwerb von Gütern bzw. Dienstleistungen abstellen wollte, nicht in einem für die Annahme eines Eigentumseingriffs hinreichenden konkreten Eigentumsgegenstand.
- 14 Steuergegenstand der Umsatzsteuer ist zwar die entgeltliche Leistung des Unternehmers (§ 1 I Nr. 1 UStG) und damit eine Betätigung im Rahmen von Art. 12 I GG bzw. Art. 14 I GG (Gewerbebetrieb). Soweit jedoch ein Vorsteuerabzug erfolgt und entsprechend dem Steuertypus der Verbrauchsteuer von einer *Überwälzung* auf den Endverbraucher auszugehen ist, fehlt es an einer grundrechtlich relevanten Belastung des Unternehmers. Eine solche liegt andererseits vor, soweit ein Verbrauch im Unternehmen besteuert wird.

#### IV. Regelbesteuerung nach der Gemeinwohlverantwortung

##### 1. Ertragsteuern als Abschöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

- 15 Besteuerungsgleichheit ist proportionale Gleichheit. Sie bedarf als solche der Wertekonkretisierung.<sup>37</sup> Maßgebliche Direktive hierfür ist insbesondere das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 I GG).<sup>38</sup> Die sozialstaatliche Einbindung des Einzelnen in die

<sup>35</sup> A.A. BFHE 141, 369 (375); *Lechelt*, NWB Fach 14, 215.

<sup>36</sup> A.A. *P. Kirchhof* (etwa in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rdnr. 101), der etwa auf Art. 14 I GG abstellt.

<sup>37</sup> *Birk*, Steuerrecht, 5. Aufl., 2002, Rdnr. 151 f. Vgl. demgegenüber die Kritik am Leistungsfähigkeitsgrundsatz wegen dessen fehlender Schärfe stv. *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 109 f.; *Arndt*, in: FS Mühl, 1981, Bd. I, S. 17 (34 ff.).

<sup>38</sup> BVerfGE 68, 143 (152); 61, 319 (343 f.); 32, 333 (339); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 402 f.; *Benda*, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HdbVerfR, 2. Aufl., 1994, § 17 Rdnr. 170; *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rdnr. 127; *Birk*, StuW 1983, 293 (295); *ders.*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 161 ff. Vgl. auch *Martens*, KritV 1987, 39 (55 ff.); zum Sozialstaatsprinzip *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub A.I.2.b)aa) u. A.II.2.

staatliche Allgemeinheit verlangt eine Staatsfinanzierung durch den zahlungsfähigen Einzelnen.<sup>39</sup> Hierin spiegelt sich die qualitativ gleiche Verantwortung aller Staatsbürger für das Gemeinwohl wider.<sup>40</sup> Der höheren *Leistungsfähigkeit* korrespondiert im Sozialstaat eine höhere *soziale Verantwortung*.<sup>41</sup> Gleiche Besteuerung meint danach numerisch unterschiedliche Besteuerung nach Maßgabe wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Das traditionell anerkannte Leistungsfähigkeitsprinzip ist insoweit verfassungsrechtlich fundiert. Es fungiert als Maßstab für die steuerliche Belastungsgleichheit und gebietet eine Bemessung der Steuer nach der Fähigkeit, Steuern, d.h. Geldzahlungen, zu erbringen. Gleicher wirtschaftlicher Erfolg ist gleich zu belasten. Dieser Erfolg wird in einer Steigerung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gemessen, die mit der Höhe des sog. disponiblen Einkommens wächst.

## 2. Verbrauchsteuern

### a. Abschöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

- 16 Nach traditioneller Sichtweise belasten Verbrauchsteuern den *Privatkonsum als Indikator von Zahlungsfähigkeit*.<sup>42</sup> Darüber hinaus werden besonderen Verbrauchsteuern diverse Lenkungszwecke beigemessen.<sup>43</sup> Soll eine Verbrauchsteuer die im Verbrauch zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Potenz abschöpfen, liegt auch eine gleichheitsrechtliche Rechtfertigung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der im Verbrauch indizierten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nahe.<sup>44</sup> Ob aber das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip taugliches tertium comparationis der Besteuerungsgleichheit nur für den Bereich der direkten Steuern oder auch für den der

<sup>39</sup> P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rdnr. 46 a.E.; vgl. auch J. Lang, StuW 1989, 201 (209).

<sup>40</sup> Vgl. Isensee, in: FS H. P. Ipsen, 1977, S. 409 (430); Walz, 53. DJT 1980, Gutachten, F 40 mit dem zutr. Hinweis, dass sich das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip juristisch als gemeinschaftsbezogene staatsbürgerliche Pflicht erschließt; Wendt, DÖV 1988, 710 (715); allg. zur Gemeinwohlverantwortung des Bürgers als Verfassungserwartung Isensee, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. V, 2. Aufl., 2000, § 115 Rdnr. 163. Die Freiheit des Einzelnen wird durch die das Menschenbild des GG prägende Gemeinschaftsgebundenheit (BVerfGE 4, 7 (15 f.)) im Sinne einer gegenseitigen Verantwortung zur Sicherstellung und Förderung des sozialen Zusammenlebens bestimmt und begrenzt.

<sup>41</sup> Vgl. Birk, StuW 1983, 293 (295, 298).

<sup>42</sup> Vgl. BVerfGE 98, 106 (124); Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd II, 1993, S. 902; D. Müller, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, S. 125 ff. m.w.N.; zur Krit. stv. Beermann, in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, DStJG 11 Bd. (1988), 283 (284 ff.).

<sup>43</sup> Vgl. auch Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 1025. – Das BMF stellte für fünfzehn untersuchte Verbrauchsteuern und Steuern vom Vermögen neben dem Fiskalzweck mindestens einen gemeinwohlschützenden Lenkungszweck fest, häufig aber auch mehrere gleichzeitig. Es untersuchte dabei die Lenkungszwecke Gesundheitsschutz, Jugendschutz, Umweltschutz, Denkmalschutz, Gefahrenabwehr, Wohnen, Familie und sonstige Zwecke (BMF (Hrsg.), Monatsbericht 4.2002, 71).

<sup>44</sup> Vgl. BVerfGE 98, 106 (124).

indirekten Steuern ist, wird konträr diskutiert.<sup>45</sup> Wenn das BVerfG das Leistungsfähigkeitsprinzip auf das „Gebiet“ des Steuerrechts bezieht<sup>46</sup>, spricht dies für eine Erstreckung auf das gesamte Gebiet der direkten und indirekten Steuern. Geht doch das Gericht davon aus, dass auch in der Einkommensverwendung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bürgers zum Ausdruck kommt.<sup>47</sup> Angesichts ihrer strukturellen Überwälzung ist bei der Verbrauchsteuer der Zugriff auf die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerträgers zwar weniger stringent, wohl aber typisierend möglich.<sup>48</sup>

17 Durch die *Umsatzsteuer* soll die in einem Verbrauch zum Ausdruck kommende allgemeine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abgeschöpft werden. Als Endverbrauchsteuer belastet sie den Nachfrager in seiner Kaufkraft, die aus seinem Einkommen oder Vermögen entstanden sein mag.<sup>49</sup> Sie ist als Solidarbeitrag des Einzelnen zur Finanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung, d.h. als Ausdruck der Übernahme von Gemeinwohlverantwortung zu rechtfertigen.<sup>50</sup>

18 Die *Sonderbelastung eines speziellen Verbrauchs* durch besondere Verbrauchsteuern über die allgemeine Abschöpfung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch Umsatz- und Einkommensteuer hinaus, d.h. die Zusatzbelastung des Konsumenten spezieller Güter jenseits der steuerlichen Abschöpfung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit schon durch die Umsatzsteuer sowie die Ertragsbesteuerung erscheint nur gerechtfertigt, soweit in dem speziellen Konsum eine gesteigerte Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt.<sup>51</sup> Durch den Verbrauch müsste eine *besondere Leistungsfähigkeit* indiziert werden. Insoweit erscheint die Besteuerung beispielsweise von Kaffee

<sup>45</sup> Vgl. insbes. BVerfGE 93, 121 (134 f.); zum Leistungsfähigkeitsprinzip und den Verbrauchs- und Aufwandsteuern s. *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), Bd. I, 1996, Art. 3 GG Rdnr. 66; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 508 f.; *Jobs*, in: Lange, Gesamtverantwortung statt Verantwortungspartzellierung im Umweltrecht, 1997, S. 273 (285); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 240 ff.; *P. Kirchhof*, StuW 1985, 319 (324); zum Streitstand *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 85.

<sup>46</sup> BVerfGE 82, 60 (86).

<sup>47</sup> BVerfGE 93, 121 (134).

<sup>48</sup> Vgl. *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 85.

<sup>49</sup> Vgl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 156 f.; so auch *P. Kirchhof*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (23).

<sup>50</sup> A.A. *P. Kirchhof*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (7), der die Rechtfertigung in der Teilhabe des Einzelnen am Leistungsangebot der Rechtsgemeinschaft sieht.

<sup>51</sup> Hinsichtlich der Besteuerung bestimmter Alkoholsorten verneint die Rspr. die Verletzung des Gleichheitssatzes (vgl. BFH/NV 1999, 1568 – SchaumwSt; FG Hamburg, ZfZ 2000, 132 – BierSt; dazu grundlegend *Schmölders*, Das Verbrauchs- und Aufwandsteuersystem, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., 1956, S. 640; *Hansmeyer*, Steuern auf spezielle Güter, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., 1956, S. 720. – Diese Frage ist gerade im Hinblick auf die beabsichtigte Steuererhöhung auf Tabakwaren zum 1.1.2004 von aktueller Bedeutung (vgl. zur Ambivalenz zwischen Fiskal- und Lenkungszweck bei der Erhöhung der TabSt auch FAZ v. 28.5.2003, 2; Handelsblatt v. 12.5.2003, 9). – Dazu, dass spezielle Verbrauchsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht generell gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen, stv. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler* (Hrsg.), Ökosteuern und Grundgesetz, Juni 2003, S. 10 m.w.N.

durch eine besondere Verbrauchsteuer willkürlich,<sup>52</sup> da der Konsum von Kaffee keinen graduellen Unterschied zum Konsum von Tee oder Gewürzen aufweist. Mit dem Verbrauch von Strom, Tabak, Alkohol oder Kaffee wird – beurteilt aus der maßgeblichen Perspektive unseres gegenwärtigen Gemeinwesens – gerade ein Verbrauch des alltäglichen Lebens des Durchschnittsbürgers belastet. Die Annahme, darin komme eine gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck – als Grundlage einer Rechtfertigung dieser Verbrauchsteuern als Fiskalzwecksteuern – erscheint fiktiv. Weil jedoch der Nicht-Leistungsfähige etwa der Tabak- und Alkoholsteuer ausweichen kann, wird die Übernahme der Steuer als Kennzeichen seiner besonderen Leistungsfähigkeit angesehen.<sup>53</sup> Besteuerbar wären danach jedenfalls Güter jenseits des existenznotwendigen Bedarfs. Die genannte Argumentation läuft jedoch auf eine Gleichstellung von Zahlungskraft bzw. wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Bereitschaft zur Steuerzahlung für die Beibehaltung eines speziellen Konsums hinaus. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mutiert zur *Toleranz gegenüber Konsumverteuerung*. Damit rückt der sachliche Hintergrund dieser Toleranz bzw. der korrespondierenden steuerlichen Konsumbelastung in den Blickwinkel der Steuerrechtfertigung. Ein ggf. verfolgter Lenkungszweck – Minderung des besteuerten Konsums – kann aber den Fiskalzweck auch einer besonderen Verbrauchsteuer – d.h. deren originäre Rechtfertigung als Regelbesteuerung – nicht tragen, sondern nur eine etwaige Abweichung von der gleichmäßigen Belastung des jeweiligen Verbrauchs.

#### b. Korrelat nicht wahrgenommener Gemeinwohlverantwortung

- 19 Setzt man jedoch bei der dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgreiflichen Gemeinwohlverantwortung an, eröffnet sich eine andere Rechtfertigungsperspektive für die Regelbesteuerung durch besondere Verbrauchsteuern. Der besteuerte Konsum etwa von Tabak zeitigt in Gestalt der damit eingegangenen Gesundheitsrisiken<sup>54</sup> für die Raucher wie die Passivraucher *negative Effekte für die staatliche Allgemeinheit*. Entsprechend kann die Heranziehung des Rauchers als Verursacher dieser negativen Effekte zur korrespondierenden Wahrnehmung seiner Gemeinwohlverantwortung via Steuerzahlung (als Regelbesteuerung) gerechtfertigt werden.<sup>55</sup>
- 20 Ein analoger Ansatz kann auch die systemimmanente Rechtfertigung sog. Öko-Steuern tragen. Unter Lenkungsaspekten erscheint eine ökologisch motivierte Regelbesteuerung durch Verbrauchsteuern schon insoweit schwer zu rechtfertigen, als die sog. Öko-Steuer der Gegenwart ihren festen Platz in der staatlichen Einnahmenplanung hat.

<sup>52</sup> Die Auswahl der Steuergüter und die Steuerbelastung sind nach *J. Lang* (in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 16 Rdnr. 10) willkürlich und nach ihrer faktischen Ergiebigkeit ausgewählt.

<sup>53</sup> Vgl. *Birk*, 14. ÖJT, Bd. III/2, 2003, S. 53 (60).

<sup>54</sup> Vgl. dazu BGHZ 124, 230 (235).

<sup>55</sup> Dies gilt insbes. wegen der Einführung der TabSt als Luxusgütersteuer (vgl. dazu auch *F. Kirchhof*, DVBl 2000, 1166 (1174 f.)).

Ein umweltschädliches, aber tolerables Verhalten soll lediglich verteuert, nicht unterbunden,<sup>56</sup> das Steueraufkommen nicht minimiert werden.<sup>57</sup> So ist auch die Praxis sog. lenkender Steuergesetzgebung wenig geprägt von der zu fordernden klaren Abgrenzung der verfolgten ökologischen Ziele und der Evaluation der angestrebten Lenkungswirkungen.<sup>58</sup> Auch jenseits dessen erscheint die mit der traditionellen Einordnung der sog. Öko-Steuern verbundene Rechtfertigung als Abweichung von einer gleichmäßigen Regelbesteuerung zur Verfolgung ökologischer Sachzwecke nur einen Teilausschnitt dessen abzudecken, was die politische Idee einer Ökologisierung des Steuersystems im grundlegenden Ansatz meint, nämlich die *Besteuerung eines Vorgangs nach dessen Umweltschädlichkeit*.<sup>59</sup> Im Lichte der Steuersystematik besehen bedeutet dies, dass die originäre Öko-Steuer schon ihren Belastungsgrund in einer Gemeinwohlminderung findet.

- 21 Leistungsfähigkeitsorientierte Steuern können nach herkömmlichem Verständnis zu umweltbezogenen Lenkungszwecken erhöht oder gesenkt werden.<sup>60</sup> Diese steuersystematische Konstruktion stößt jedoch an ihre Grenzen, wo eine eigenständige Steuerart ihren Belastungsgrund in der Umweltschädlichkeit eines Vorgangs finden soll. Im Konzept einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kommt die Besteuerung eines nicht wirtschaftskraftindizierenden Vorgangs nicht in

<sup>56</sup> Söhn, in: FS Stern, 1997, S. 587 (590) m.w.N.

<sup>57</sup> So wird in der Gesetzgebungspraxis ein durch Erreichen des Lenkungszwecks bedingter Aufkommensrückgang typischerweise durch eine höhere Besteuerung kompensiert. Zu denken ist etwa an die MinöSt, deren Aufkommen von 34 Mrd. DM im Jahre 1990 auf 42 Mrd. EUR im Jahre 2002 angewachsen ist, obwohl auch der ökologische Lenkungszweck im Sinne einer Energieeinsparung zumindest teilweise realisiert wurde. Durch technische Weiterentwicklungen im Kraftfahrzeugbereich wurde der durchschnittliche Kraftstoffverbrauch gesenkt. Die Jahreskilometerfahrleistung im Personenverkehr sank von 1991 bis 2000 um 0,5 v.H. und der Kraftstoffverbrauch im gleichen Zeitraum um 2 v.H. Der Straßengüterverkehr nahm allerdings zu (vgl. UBA, Umweltdaten Deutschland, 2002, 16; BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Februar 2003, 29). Die Einnahmen aus der MinöSt stiegen seit 1990 von 6,3 v.H. auf 9,6 v.H. des Gesamtaufkommens im Jahre 2002, während beispielsweise die Steuern vom Einkommen von 46,4 v.H. des Gesamtaufkommens im Jahre 1990 auf ca. 39,7 v.H. im Jahre 2002 zurückgegangen sind (BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Februar 2003, 35).

<sup>58</sup> Vgl. stv. Rodi, JZ 2000, 827 (834) – Probleme bei der Feststellung von Wirkungen ergeben sich insbes. daraus, dass das individuelle Verhalten nicht nur durch die Besteuerung beeinflusst wird, sondern auch durch andere Faktoren, etwa die globalen Produktions- und Energiemärkte oder auch die Entwicklung energiesparender (z.B. Effizienzklasse A-Glühbirnen) oder energieintensiver (z.B. Stand-by-Schaltungen) Geräte.

<sup>59</sup> Vgl. Jachmann, in: v.Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Bd. III, 4. Aufl., 1999, Art. 105 GG Rdnr. 56; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 109 ff.; Jachmann, StuW 2000, 239 (241).

<sup>60</sup> Stv. P. Kirchhof, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 15 (1993), 3 (23, 31); Müller-Franken, JuS 1997, 872 (875). Vgl. dazu auch Selmer, in: Breuer/Kloepfer/Marburger/Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, UTR Bd. 16 (1992), 15 (30 ff.); Jachmann, StuW 2000, 239 (241); zu speziellen gleichheitsrechtlichen Problemen der aktuell geltenden sog. Öko-Steuer (MinöStG u. StromStG), deren Behandlung jedoch den Rahmen vorliegender Untersuchung sprengen würde, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), Ökosteuer und Grundgesetz, Juni 2003, S. 4 f., 20 ff., 29 ff. m.w.N. zum Streitstand.

Betracht. Dies gilt gerade für die Umweltinanspruchnahme bzw. -belastung.<sup>61</sup> Denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als monetäre Belastbarkeit für das Allgemeinwohl wird durch sie gerade nicht typischerweise erhöht.<sup>62</sup>

22 Auch der etwaige Lenkungszweck einer Steuer kann deren Fiskalfunktion nicht rechtfertigen, geht es dabei doch um allgemeine Lastenzuteilung an die Mitglieder der staatlich verfassten Gemeinschaft entsprechend derer individuellen Gemeinwohlverantwortung, erwachsend aus der Allgemeinbeziehung von Bürger und Staat. Insoweit impliziert jedoch die Erkenntnis, dass die Zukunft von Staat und Gesellschaft der Gegenwart in der Nachhaltigkeit ihrer Entwicklung liegt, auch eine grundsätzliche Akzeptanz gegenüber einer begrenzten ökologischen Ausrichtung der Besteuerung – und dies nicht als das System der Regelbesteuerung durchlöchernde, grundsätzlich abzulehnende,<sup>63</sup> Lenkung – sondern als Ausdruck der Regelbesteuerung.

23 Die Wahrung des Guts einer nachhaltig gesunden Umwelt<sup>64</sup> liegt in der *Verantwortung jedes Mitglieds der staatlich verfassten Gemeinschaft*. Diese Verantwortung ist – vergleichbar der sozialstaatlichen – Ausdruck der (Jedermann-)Beziehung des Einzelnen zum Staat, verstanden als allgemeiner Verantwortungsstatus jedes Bürgers. Es geht dabei um eine originäre Verantwortung, im Ansatz unabhängig von der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Vor diesem Hintergrund wäre die Wertekonkretisierung der proportionalen Besteuerungsgleichheit nach Maßgabe des Sozialstaatsprinzips (Art. 20 I GG) zu ergänzen durch das *Staatsziel Umweltschutz* (Art. 20a GG). So würde der elementaren Bedeutung einer nachhaltig gesicherten Umwelt für die Lebens-

<sup>61</sup> Selmer, Sonderabfallabgaben und Verfassungsrecht, 1996, S. 76; P. Kirchhof, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 15 (1993), 3 (22 f.); Trzaskalik, StuW 1992, 135 (141); Köck, JZ 1991, 692 (697); a.A. Osterloh, NVwZ 1991, 823 (826).

<sup>62</sup> Vgl. Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 27; Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, 1997, S. 160 ff.; Stenger, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, 1995, S. 182 ff. (186 f.); P. Kirchhof, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 15 (1993), 3 (22 f.); Arndt, ZRP 1996, 176 (181); Kloepfer/Thull, DVBl. 1992, 195 (199); Trzaskalik, StuW 1992, 135 (141); zusammenfassend, jedoch krit. Söhn, in: FS Stern, 1997, S. 587 (591 ff.); a.A. Gawel, Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenlösung, 1999, S. 92 („Umweltleistungsfähigkeit“); ders., StuW 1999, 374 (378 ff.); gegen die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips auf Umweltabgaben: Selmer, Sonderabfallabgaben und Verfassungsrecht, 1996, S. 30 m.w.N.; Meßerschmidt, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986, S. 159; Köck, JZ 1991, 692 (697).

<sup>63</sup> J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 19 Rdnr. 73; Jachmann, Wider das Steuerchaos, 1998, S. 24; Boss/Rosenschon, Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland, 1997, S. 46; Birk, 14. ÖJT, Bd. III/2, 2000, S. 53 (58). Vgl. zur politischen Diskussion auch Koalitionsvertrag von SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN v. 16.10.2002, zu II.; Metzger (Redebeitrag auf dem Symposium: Der Karlsruher Entwurf am 11.4.2003 in Münster) bezeichnet die steuerlichen Ausnahmetatbestände als „Beruhigungspillen“, die es abzuschaffen gilt.

<sup>64</sup> Dieses Gut umfasst alle natürlichen Umweltmedien wie z.B. Luft, Wasser, Boden, Atmosphäre, die natürlichen Energieflüsse, den natürlichen Stoffhaushalt, alle biotischen und abiotischen Faktoren einschließlich dem Menschen als Teil der natürlichen Lebensgemeinschaft (vgl. dazu Kalusche, Ökologie ein Lernbuch, 3. Aufl., 1999, S. 6; Umweltprogramm der Bundesregierung aus dem Jahre 1971, BT-Drs. 6/2710, 6).

fähigkeit der grundgesetzlich verfassten staatlichen Gemeinschaft Rechnung getragen. Zwar impliziert das Wesen der Steuer als Mittel zur Erzielung staatlicher Einnahmen, dass steuerbar nur Sachverhalte sein können, die typischerweise abschöpfbare Finanzkraft vermuten lassen. Insoweit kann steuerbar nur ein Zahlungsfähigkeit indizierender Sachverhalt sein.<sup>65</sup> Jede Steuer muss – so die Terminologie des BVerfG<sup>66</sup> – eine Quelle steuerlicher Belastbarkeit ausschöpfen. Diese „Quelle steuerlicher Belastbarkeit“ macht aber noch nicht (allein) den sog. Belastungsgrund einer Steuer aus. Dieser ist vielmehr untrennbar verbunden mit der gleichheitsrechtlichen Steuerrechtfertigung.<sup>67</sup> Wenn zutreffend geltend gemacht wird, nichtfiskalische Zwecke könnten nicht zum Austausch des Belastungsgrundes führen,<sup>68</sup> weil die Steuer dort zugreife, wo Zahlungsfähigkeit bestehe oder vermutet werden dürfe,<sup>69</sup> so ist damit zwar das Wesen jeder Steuer beschrieben,<sup>70</sup> nicht aber auch hinreichend der jeweilige steuerliche Belastungsgrund, in dem die spezifische Belastungswürdigkeit einer grundsätzlich indizierten Zahlungsfähigkeit zum Ausdruck kommt und aus dem sich der Maßstab für die relative Besteuerungsgleichheit ergibt. Diese Differenzierung ist unerheblich, solange man auch die grundlegende Steuerrechtfertigung allein auf die Zahlungsfähigkeit stützt. Die Orientierung auch der Belastungsgleichheit an der *finanziellen Belastbarkeit* eines Umweltstörers<sup>71</sup> bedeutet jedoch mehr als die zwangsläufige Anknüpfung einer Steuer an einen Sachverhalt, bei dessen Vorliegen Zahlungsfähigkeit vermutet werden kann.

- 24 Auch eine Öko-Steuer kann nicht an die bloße Umweltbelastung anknüpfen, sondern immer nur an die durch einen umweltschädlichen Verbrauch indizierte Zahlungsfähigkeit. Die Indikation von Zahlungsfähigkeit als notwendige Bedingung jeglichen Steuerzugriffs bedeutet noch nicht zwangsläufig, dass auch die grundsätzliche Rechtfertigung der Steuererhebung und – in der Konsequenz – die relative Belastungsgleichheit ausnahmslos an der relativen Zahlungsfähigkeit bzw. finanziellen Belastbarkeit auszurichten wäre. Finanzielle Belastbarkeit meint insoweit nur, dass die Steuer ohne sie ins Leere griffe; sie ist nicht zugleich zwangsläufig tertium comparationis der Besteuerungsgleichheit. Dieses tertium comparationis ist bei der originären Öko-Steuer in der *Wahrnehmung von Umweltverantwortung* zu sehen. Während aber Leistungsfähigkeit positiv durch Erwerb oder Verbrauch indiziert wird, zeigt ein umweltschädlicher Verbrauch nur negativ ein Stück „Nicht-Wahrnehmung“ von Umweltverantwortung

<sup>65</sup> Stv. *Selmer/Brodersen*, DVBl. 2000, 1153 (1159) m.w.N.

<sup>66</sup> BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>67</sup> Vgl. dazu *Jachmann*, StuW 2000, 239 (241).

<sup>68</sup> Stv. *Trzaskalik*, StuW 1992, 135 (140 f.); zum Meinungsstand *Selmer/Brodersen*, DVBl. 2000, 1153 (1159) m.w.N.

<sup>69</sup> *P. Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, DStJG, Bd. 15 (1993), 3 (21).

<sup>70</sup> So zutr. *Arndt*, *Rechtsfragen einer deutschen CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages*, 1995, S. 46 f.

<sup>71</sup> Vgl. zur Begrifflichkeit *P. Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, DStJG, Bd. 15 (1993), 3 (23).

auf. Eine originär ökologische Steuerrechtfertigung hat sich damit – im Sinne einer Generaläquivalenz<sup>72</sup> – auf eine typisierend gruppenbezogene Umweltverantwortung zu beziehen.<sup>73</sup>

- 25 Die Möglichkeit der Übernahme von Mitverantwortung für das Gemeinwohl bestimmt sich im sozialen Rechtsstaat grundsätzlich nach der freiheitlich erworbenen Zahlungsfähigkeit. Wie die soziale Sicherung gehört aber auch die Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen zu den elementaren, die staatliche Allgemeinheit betreffenden Aufgaben.<sup>74</sup> Die relative Entlastung des weniger Zahlungskräftigen aus der Mitverantwortung gerade für die Umwelt ist insoweit nicht zwingend, als etwa der sparsame Umgang mit Energie auch von ihm verlangt werden kann. Die individuellen Möglichkeiten einer freiheitlichen Wahrnehmung von Umweltverantwortung verlaufen nicht parallel mit der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die *originäre Rechtfertigung einer Steuer aus nicht wahrgenommener Umweltverantwortung* kommt insoweit in Betracht, als der Freikauf von dieser Wahrnehmung von Umweltverantwortung durch den Leistungsfähigen akzeptiert werden kann, aber gleichzeitig der mittelbare steuerliche Zwang zur Umweltschonung für den weniger Leistungsfähigen nicht dessen individuelle Lebensführung unzumutbar beeinträchtigt.
- 26 Dass auf diesem Wege Steuerpflichtige mit geringerem Einkommen wegen gleichen Konsums zu den Staatseinnahmen dasselbe beitragen wie Bezieher höherer Einkommen, bedeutet – gerechtfertigt aus der gleichen Umweltverantwortung für das Allgemeinwohl – noch keine Verletzung der relativen *Besteuerungsgleichheit*. Das ökologische Prinzip überlagert insoweit das Leistungsfähigkeitsprinzip. Steuerliche Belastungsgrenze ist jedoch das von der Besteuerung freizustellende *Existenzminimum*.<sup>75</sup> Angesichts des Vorrangs der Selbsthilfe vor staatlicher Unterstützung darf auch die steuerlichen Belastung nach Maßgabe der Umweltverantwortung des Einzelnen nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige zur Deckung des notwendigen Lebensbedarfs auf staatliche Sozialleistungen angewiesen ist. Eine existenznotwendige Umweltinanspruchnahme dürfte nicht in einer Weise belastet werden, dass sie nur noch besonders zahlungskräftigen Bürgern möglich wäre, wobei die Abgrenzung des Bereichs des indisponiblen Konsums der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers obliegt.
- 27 Eine analoge Rechtfertigungsproblematik wie bei der besonderen Verbrauchsteuer ergibt sich bei der *Aufwandsteuer* als Abschöpfung besonderer Leistungsfähigkeit dann, wenn nicht ein Aufwand belastet wird, der typisierend als Indikator besonderer Leistungsfähigkeit verstanden werden kann, sondern ein Aufwand, der der allgemeinen

---

<sup>72</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2002, S. 476; zust. *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Rdnr. 748.

<sup>73</sup> *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Rdnr. 749.

<sup>74</sup> Vgl. stv. *J. Lang*, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 15 (1993), 115 (117).

<sup>75</sup> Vgl. dazu *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub B.II. u. F.I.2.

Lebensführung des Durchschnittsbürgers zugeordnet werden muss. Zu denken ist insoweit etwa an das Halten eines Hundes. Die Rechtfertigung der Hundesteuer als Fiskalzwecksteuer aus der Indikation besonderer Leistungsfähigkeit kann insoweit schwerlich gelingen. Analog der Rechtfertigung besonderer Verbrauchsteuern ist jedoch zu fragen, ob die Hundesteuer ihrer Intention nach tatsächlich besondere Leistungsfähigkeit abschöpfen oder vielmehr denjenigen, der das besteuerte kommunale Gemeinwesen mit den typischen nachteiligen externen Effekten der Hundehaltung belastet, zu einer korrespondierenden Gemeinwohlverantwortung heranziehen soll. Nur aus letztgenannter Perspektive kann die Hundesteuer als Fiskalzwecksteuer gerechtfertigt sein.

## V. Zur Abstimmung von Ertrag- und Verbrauchsteuern

- 28 Eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit zur Abstimmung von Ertragsteuern und Verbrauchsteuern bestünde, soweit die durch sie hervorgerufenen Belastungswirkungen als Grundrechtseingriffe zu addieren wären. Die *Addition der Belastungswirkungen verschiedener Steuern* als Addition von Grundrechtseingriffen ist geboten, soweit die Belastungswirkungen der jeweiligen Steuern im Hinblick auf einen bestimmten verfassungsrechtlichen Maßstab denselben sozialen Belastungssinn haben.<sup>76</sup> Sie kommt zum einen als Grundlage für die Verhältnismäßigkeitsprüfung steuerlicher Freiheitseingriffe in Betracht. Zum anderen beeinflusst sie insoweit die Besteuerungsgleichheit, als die Summe aller zu addierenden Steuerbelastungen eines Steuerpflichtigen in Relation zur gleichgerichteten Belastung anderer Steuerpflichtiger zu setzen ist.<sup>77</sup>
- 29 Ist eine ertragsteuerliche Belastungswirkung im dargelegten Sinn als Eingriff in Art. 12 bzw. 14 GG fassbar, so ist nach dessen Verhältnismäßigkeit zu fragen. Die Frage nach einer freiheitsgrundrechtlichen Deckelung der individuellen Steuerlast jenseits des durch Erdrosselung und Konfiskation abgesteckten Bereichs führt zu Art. 14 II 2 GG,<sup>78</sup> wonach Eigentumsgebrauch und Allgemeinwohl in angemessenen Ausgleich zu bringen sind. Einen Maßstab für die Wertigkeit von Eigentumsgebrauch und Allgemeinwohl im Rahmen der gebotenen Abwägung liefert Art. 14 II 2 GG zunächst nicht. Insoweit erlangt das Subsidiaritätsprinzip zugunsten eines Primats der individuellen Selbstverantwortung bzw. Privatinitiative entscheidende Bedeutung.<sup>79</sup> Es führt zu einem abstrakten Vorrang der Privatnützigkeit des Eigentums vor einer Verwendung zur Finanzierung staatlichen Handelns. Die so beschriebene Obergrenze der Sozialpflichtig-

<sup>76</sup> Vgl. *Lücke*, DVBl. 2001, 1469 (1475).

<sup>77</sup> Letzteres ist etwa relevant für die Beurteilung der GewSt in Relation zur ESt und KSt.

<sup>78</sup> Vgl. BVerfG, BStBl. II 1995, 655 (661).

<sup>79</sup> Vgl. stv. *Seer*, FR 1999, 1280 (1284 ff.); *Butzer*, StuW 1999, 227 (241); *Jachmann*, StuW 1996, 97 (104); *Friauf*, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG, Bd. 12 (1989), 3 (30); abl. *Dederer*, StuW 2000, 87 (103); krit. auch *P. Fischer*, FR 1999, 1292 (1293). Vgl. auch *J. Lang*, in: FS K. Vogel, 2000, S. 173 (183); *ders.* NJW 2000, 457 (459); *Möstl*, DStR 2003, 720 (725).

keit des Eigentums ist Ausdruck eines grundsätzlichen Vorrangs der Privatnützigkeit privatwirtschaftlichen Handelns. Dieser *Vorrang der Privatnützigkeit privatwirtschaftlichen Handelns* gilt aber nicht nur für die ertragsorientierte Eigentumsnutzung. Er erfasst in gleicher Weise die erwerbende Berufsausübung.<sup>80</sup> Ist Leistungseigentum primär privatnützig, dann notwendig auch seine Erzielung.<sup>81</sup>

- 30 Zunächst kann von Privatnützigkeit jedenfalls dann nicht mehr die Rede sein, wenn von dem für die eigene Lebensführung Erwirtschafteten *der existenznotwendige Bedarf* weggesteuert wird.<sup>82</sup> Dabei ist – aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht – der steuerlich zu belassende Individualbedarf deutlich höher anzusetzen als die Bedarfsgrenze, von der an Sozialhilfe gewährt wird.<sup>83</sup> Die freiheitsgrundrechtliche Fundierung der Steuerfreiheit des individuellen Existenzminimums<sup>84</sup> ist via Art. 6 I und II GG auf das Existenzminimum der Familie des Steuerpflichtigen auszudehnen.<sup>85</sup> Zur Bestimmung der Belastung des steuerfrei zu belassenden Existenzminimums sind jedenfalls die in der Besteuerung der eigenen Arbeitsleistung sowie der Eigentumsnutzung zur Ertragserzielung liegenden Grundrechtseingriffe zu addieren. Dies ist im Hinblick auf die parallele Ausrichtung der grundrechtlichen Freiheiten aus Art. 12 und 14 GG auf eine primär privatnützige Ertragserzielung möglich und geboten. Der *indirekten Besteuerung existenznotwendigen Konsums* ist im Rahmen des gegenwärtigen Steuersystems grundsätzlich durch eine entsprechende Entlastung bei der Einkommensbesteuerung Rechnung zu tragen. Indirekte Konsumsteuern erhöhen das steuerlich freizustellende Existenzminimum. Sollte eine derartige Gewichtsverlagerung von der Ertrags- zur indirekten Konsumbesteuerung hin ergeben, dass das steuerliche Existenzminimum durch die Freistellung von der Einkommensbesteuerung typischerweise nicht mehr gesichert wäre, wäre dies im Rahmen der indirekten Konsumbesteuerung zu gewährleisten.

<sup>80</sup> Vgl. allg. zur parallelen Bewertung der Beschränkbarkeit der Rechte aus Art. 12 u. 14 GG BVerfGE 22, 380 (386 f.); 50, 290 (334 f.); BVerfG, DVBl. 1998, 397; *Deppenheuer*, in: v.Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Bd. I, 4. Aufl., 1999, Art. 14 GG Rdnr. 99.

<sup>81</sup> Zur Parallele der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Eingriffen in die Freiheit der Berufsausübung (Art. 12 I GG) und der Eigentumsnutzung (Art. 14 I GG) vgl. auch *Gaßner/Dürschke*, SGB 1998, 621 (626).

<sup>82</sup> Vgl. auch *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rdnr. 99; *ders.*, AöR Bd. 128 (2003), 1 (17); *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3, 1 (11); *Wendt*, DÖV 1988, 710 (720); *Söhn*, FinArch, Bd. 46 (1988), 154 (166); *Martens*, KritV 1987, 39 (57); krit. zu einer freiheitsgrundrechtlichen Begründung der Steuerfreiheit des Existenzminimums *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Stand: April 2003, § 4 AO Rdnr. 421.

<sup>83</sup> Vgl. auch *Friauf*, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG, Bd. 12 (1989), 3 (31 f.); *Wendt*, DÖV 1988, 710 (720); *P. Kirchhof*, 57. DJT 1988, Gutachten, F 51; *ders.*, JZ 1982, 305 (309); *Isensee*, in: FS Broermann, 1982, S. 365 (389). – Das BVerfG geht in BVerfGE 87, 153 (171) aus freiheitsrechtlicher Sicht davon aus, dass der Steuergesetzgeber dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen „zumindest“ das belassen müsse, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stelle.

<sup>84</sup> Zur parallelen Fundierung des Existenzminimums als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub B.II.1.

<sup>85</sup> Vgl. dazu *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub F.I.2.

- 31 Der abstrakte Vorrang der privaten Eigentumsnutzung zwingt auch jenseits der persönlichen Lebensführung zu einer Deckelung der individuellen Steuerbelastung: Jedenfalls die Hälfte der privatwirtschaftlich durch Einsatz von Arbeitskraft oder Eigentum erzielten Erträge darf nicht durch Steuern abgeschöpft werden. Wenn der Bürger mehr als die Hälfte des Erworbenen an den Staat als Steuer abliefern muss, dann arbeitet er primär fremd- und nicht mehr primär eigennützig.<sup>86</sup> Dabei muss die hälftige Teilung – nach Maßgabe der gebotenen freiheitsgrundrechtlichen Effektivierung des Subsidiaritätsprinzips<sup>87</sup> – grundsätzlich zugunsten der Privatnützigkeit überschritten werden.<sup>88</sup> Aus diesem sog. *Halbteilungsgrundsatz* sind aber keine globalen Schlüsse zu ziehen. Insbesondere besagt er nicht, die Gesamtbelastung des Einzelnen dürfe – unter Einbeziehung sämtlicher Einzelsteuern, ggf. auch nichtsteuerlicher Abgaben, – 50 v.H. des insgesamt privat Erwirtschafteten nicht übersteigen. Gegenstand der Vorrangregel ist zunächst der durch die Ertragsbesteuerung bewirkte einzelne Eingriff in Art. 12 I bzw. 14 I GG. Dies führt erst im Ergebnis auch zu einem Vorrang der Privatnützigkeit des gesamten von einem Steuerpflichtigen Erwirtschafteten. Im Einzelnen zu klären ist, welche Steuerarten und Vermögensbestandteile nach Maßgabe des Primats der Privatnützigkeit des Erwirtschafteten die Angemessenheit der steuerlichen Belastung beeinflussen und inwieweit die Belastungswirkungen verschiedener Steuern zu addieren sind. Die Belastungsobergrenze einer annähernd hälftigen Ertragsteilung knüpft daran an, dass der Bürger die Erträge aus einer bestimmten privatwirtschaftlichen Tätigkeit für die Bezahlung von Steuern verwenden muss, die gerade wegen dieser Betätigung anfallen.<sup>89</sup> Sein Anwendungsfeld sind damit (*Soll-*)*Ertragsteuern*.<sup>90</sup>
- 32 Steuern, die nach ihrem sozialen Eingriffssinn nicht die Ertragserzielung, sondern den privaten Konsum belasten, können wegen ihrer andersartigen freiheitsgrundrechtlichen Relevanz nicht in die Basis des Halbteilungsgrundsatzes einbezogen werden.<sup>91</sup>

<sup>86</sup> Vgl. *Seer*, FR 1999, 1280 (1286); *Butzer*, StuW 1999, 227 (241); *Jachmann*, StuW 1996, 97 (104); *Loritz*, DStR 1995, Beihefter, 1(6); *ders.*, BB 1993, 225 (229).

<sup>87</sup> Dazu i.Einz. *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 58 ff., 64; s. auch *Butzer*, StuW 1999, 227 (239 ff.), jeweils m.w.N.

<sup>88</sup> Vgl. auch *P. Kirchhof*, 57. DJT 1988, Gutachten, F 82; *Friauf*, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG, Bd. 12 (1989), 3 (9); a.A. FG Münster, EFG 1998, 1656 ff. Bei volkswirtschaftlichen Verwerfungen oder besonderen staatlichen Bedarfssituationen kann die Grenze zulasten des Steuerpflichtigen überschritten werden (vgl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 56; *Geißler*, Der Unternehmer im Dienste des Steuerstaats, 2001, S. 153; *Seer*, FR 1999, 1280 (1291)). Eine konfiskatorische Besteuerung ist im Kriegsfall denkbar (vgl. *J. Lang*, NJW 2000, 457 (459)).

<sup>89</sup> Vgl. auch *Loritz*, BB 1993, 225 (229).

<sup>90</sup> Zum Streitstand über den Kreis der einzubeziehenden Steuerarten *Bornheim*, StuW 1998, 146 (148); *Rose*, DB 1997, 494 (496), jeweils m.w.N.

<sup>91</sup> A.A. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 223; *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, S. 587 (601); *Fleischmann*, DB 1998, 1484 (1485).

Dies gilt auch insoweit, als es um existenznotwendigen Konsum geht.<sup>92</sup> Die Besteuerung der Vermögensverwendung ist in die Bemessung der steuerlichen Gesamtbelastung der Ertragserzielung grundsätzlich nur insoweit einzubeziehen, als Erträge aus der Veräußerung von Eigentumsobjekten abgeschöpft werden sollen. Demgegenüber wird in Bezug auf die Gesamtsteuerlast des Endverbrauchers argumentiert,<sup>93</sup> es könne nur ausschlaggebend sein, welche Güter er durch Verwendung seines Nettoeinkommens erwerben könne. Auf welche Steuerarten die Gesamtsteuerlast, die diese Verwendungsmöglichkeiten einschränke, im Einzelnen verteilt sei, könne nicht relevant sein. Während aber Gegenstand des Eingriffs in Art. 14 I und 12 I GG via Ertragsbesteuerung das wirtschaftende Vermögen bzw. die Arbeitsleistung sind, greift die Umsatzsteuer beim Endverbraucher auf die Nutzung der Früchte dieses Wirtschaftens zu.<sup>94</sup>

33 Abzustimmen wären Ertrag- und Verbrauchsteuern insoweit, als eine Verbrauchsbesteuerung ertragsteuerlichen Aufwand darstellen kann. Dies ist nicht nur im Rahmen des sog. Halbteilungsgrundsatzes zu berücksichtigen, sondern vor allem durch einen entsprechenden Abzug im Rahmen der Ertragsteuern. Ertragsteuerlich abschöpfbare objektive Leistungsfähigkeit erwächst aus dem wirtschaftlichen Ergebnis privatnütziger Ertragserzielung. Ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Maßstab der Besteuerungsgleichheit, ist folgerichtig auch der für die Erwirtschaftung erforderliche Aufwand zu berücksichtigen. Denn in Höhe des erforderlichen Aufwands entspricht den wirtschaftlichen Erträgen kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit.<sup>95</sup>

34 Sollte der Gesetzgeber seine Gestaltungsfreiheit zu einer weitgehenden Konsumorientierung der Ertragsbesteuerung<sup>96</sup> nutzen, ergäben sich daraus insoweit grundsätzlich keine weitergehenden Abstimmungserfordernisse zwischen Ertrag- und Verbrauchsteuern, als grundrechtsdogmatisch der Steuereingriff auch bei einer konsumorientierten Einkommensteuer in der Abschöpfung des durch wirtschaftliche Ertragserzielung erwirtschafteten besteht. Der Staat wartet hierfür nur den letztmöglichen Zeitpunkt innerhalb der – lebenszeitlich orientierten – wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab.<sup>97</sup>

<sup>92</sup> A.A. *Seer*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG, Bd. 23 (2000), 87 (113); *ders.*, FR 1999, 1280 (1288).

<sup>93</sup> Vgl. insbes. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 530; *Arndt/Schumacher*, NJW 1995, 2603 (2605).

<sup>94</sup> *Geißler*, Der Unternehmer im Dienste des Steuerstaats, 2001, S. 165; *Rose*, StuW 1999, 12 (16). Vgl. demgegenüber zur besonderen gleichheitsrechtlichen Problematik besonderer Verbrauchsteuern als Zusatzbelastung neben der allg. Abschöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch ESt und KSt *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub D.I.2.

<sup>95</sup> Grundsätzlich zur verfassungsrechtlich gebotenen ertragsteuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen bei Verlusten *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub C.II.2.a), III.3.

<sup>96</sup> Dazu *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 1), sub C.IV.2.

<sup>97</sup> Vgl. *J. Lang*, in: FS Kruse, 2001, S. 313 (327).

## VI. Fazit

- 35 Die Steuer als Solidarbeitrag zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben korrespondiert der Gemeinwohlverantwortung des Bürgers. Ertragsteuern beschränken die Freiheit zur privatnützigen wirtschaftlichen Ertragserzielung, Verbrauchsteuern das freie Konsumverhalten des Einzelnen jenseits seiner wirtschaftlichen Ertragserzielung. Eine gleichmäßige ertragsteuerliche Regelbesteuerung bestimmt sich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, bemessen nach der Höhe des disponiblen Einkommens. Unter Leistungsfähigkeitsaspekten ist die Sonderbelastung eines speziellen Verbrauchs neben der allgemeinen Abschöpfung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch die Umsatzsteuer nur zu rechtfertigen, soweit in dem speziellen Verbrauch eine gesteigerte Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt. Setzt man jedoch bei der dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgreiflichen Gemeinwohlverantwortung an, kann die steuerliche Belastung eines gemeinwohlschädlichen Verbrauchs als Heranziehung des Verursachers negativer Effekte für die staatliche Allgemeinheit zur korrespondierenden Wahrnehmung seiner Gemeinwohlverantwortung via Steuerzahlung gerechtfertigt werden. Nach diesen Grundsätzen ist eine originäre Ökosteuer grundsätzlich zu rechtfertigen. Die Relation von Ertrag- und Verbrauchsteuern bestimmt sich insbesondere nach der grundrechtlichen Eingriffsqualität.