tice in general and about tax rates and tax bases in particular. Most of the basic principles on equality and fiscal justice are still valid, but in applying them we should only use the broad brush and not the fine pencil. Also the social perception of the same principle may change over time and tax systems should adapt to these changes in perception. It is obvious that today we have a different view on the application of the principle of equality than our predecessors had in the middle of the 18th or even the 19th century. Even though the view on equality and fiscal justice in taxation may not have changed so much during *Joachim Lang*'s career, there have been shifts to which we should adapt and which require reconsideration of tax systems by every generation of tax professors.

Johanna Hey

Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung

Inhaltsübersicht

I. Joachim Lang und das Nutzenprinzip

II. Zum Inhalt des Nutzenprinzips
1. Das Äquivalenz- und Nutzenprinzip in der Finanzwissenschaft
2. Individual- und Gruppenäquivalenz
3. Kosten- und Nutzenäquivalenz
4. Das Äquivalenzprinzip in der Rechtsprechung
5. Das Äquivalenzprinzip im rechtswissenschaftlichen Schrifttum

III. Bedeutung des Nutzenprinzips für die Rechtfertigung und Ausgestaltung von Steuern
1. Allgemeine Steuerrechtfertigung
2. Rechtfertigung einzelner Steuerarten
a) Stand der Diskussion
b) Haupteinwände gegen eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung einzelner Steuern/Bemessungsgrundlagen
aa) Das Wesen der Steuer als gegenleistungslose Gemeinlast
bb) Bedeutung der Verwendung des Steueraufkommens für eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung, insb. Äquivalenzprinzip und Umverteilung
3. Ausgestaltung einzelner Steuern – Aussagegehalt des benefit principle für die Auswahl der Steuergegenstände, Bemessungsgrundlage und Tarif
a) Indikator des Nutzens staatlicher Leistung
b) Unterscheidung zwischen „Generalsteuern" und „Sondersteuern"
c) Einkommensteuer
d) Unternehmensbesteuerung
e) Kommunalsteuern
aa) Besonderheit: Größere Nähebeziehung zwischen Zensiten und Abgabengläubiger
bb) Gewerbesteuer
cc) Grundsteuer
f) Indirekte Steuern/Verbrauchsteuern
aa) Allgemeine Verbrauchsbesteuerung durch die Umsatzsteuer
bb) Besondere Verbrauchsteuern mit Lenkungszweck
4. Territoriale Abgrenzung der Steuerjurisdiktionen
a) Äquivalenztheoretische Grundlage der internationalen Verteilungsgrundsätze
b) Kommunale Steuerhoheit, Gewerbesteuerzerlegung und Finanzausgleich

IV. Das Verhältnis des Äquivalenzprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip

V. Fazit

I. Joachim Lang und das Nutzenprinzip

Joachim Langs wissenschaftliches Schaffen war und ist der Erforschung und Verteidigung des Leistungsfähigkeitsprinzips gewidmet[1]. In seiner Habilitation hat er bis heute gültige „Rechtssystematische Grundlagen der steuerlichen Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht"[2] gelegt. In der 20. Aufl. des *Tipke/Lang* prangert er erneut mit unverminderter Schärfe die allgegenwärtigen Verletzungen des Nettoprinzips als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip[3] an. Insofern ist er völlig unverdächtig, dem Leistungsfähigkeitsprinzip die Rolle als Leitprinzip des Steuerrechts abzusprechen.

Dennoch wendet sich *Joachim Lang* in der jüngsten Auflage des Lehrbuchs verstärkt auch dem Äquivalenzprinzip zu[4]. Sein jüngst erwachtes Interesse am Äquivalenzprinzip ist indes nicht von der Intention einer Verdrängung, sondern der Ergänzung des Leistungsfähigkeitsprinzips getragen: Das Leistungsfähigkeitsprinzip werde „komplementär ergänzt" durch das finanzwissenschaftlich präferierte Äquivalenzprinzip"[5]. Dabei möchte *Joachim Lang* statt vom Äquivalenzprinzip lieber vom Nutzenprinzip („benefit principle"; „principio de beneficio") sprechen, um deutlich zu machen, dass es nicht um eine Abgeltung von Kosten staatlicher Leistungen, sondern um die Abschöpfung des aus staatlichen Leistungen gezogenen Nutzens geht.

Die Folgerungen sind weitreichend. Während dem Äquivalenzprinzip in den Vorauflagen des Lehrbuchs Tipke/Lang für die „Generalsteuern" wie Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer etc. jede Bedeutung abgesprochen wurde, weil diese Steuern „nicht auf bestimmte Nutzergruppen bezogen seien"[6], erkennt *Joachim Lang* nunmehr sowohl für die indirekten als auch für die direkten Steuern eine nutzentheoretische Rechtfertigungsmöglichkeit[7]. *Indirekte Steuern* auf den Konsum seien sogar „vornehmlich nutzentheoretisch gerechtfertigt". Sie seien „der Preis für staatliche Ordnung und Sicherheit, die der Konsument in Anspruch nimmt". Je spezieller die indirekte Konsumsteuer, desto deutlicher werde ihr nutzentheoretischer Charakter. Umweltsteuern könnten als Preis für die Nutzung von Umweltgütern, gesundheitsbezogene Steuern als Abgeltung zusätzlicher Kosten, die Raucher und

1 Vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 81 ff.; s. ferner z. B. aus jüngerer Zeit die Grundlagenbeiträge *J. Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3 ff.; *J. Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in FS für H. W. Kruse, Köln 2001, S. 313 ff.

2 So der Untertitel zu *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil., Köln 1988.

3 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 8 Rz. 91 ff.

4 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 86 ff.; Siehe auch schon *J. Lang* in FS für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 45 (47 f., 64).

5 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 86; *J. Lang* in FS für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 45 (47): „sachgerechte Kombination" von Leistungsfähigkeits- und Nutzenprinzip.

6 Bis zur 19. Aufl., vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 4 Rz. 88.

7 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 87.

Trinker dem Gesundheitswesen verursachen, verstanden werden[8]. Neu ist die Erstreckung der Aussagen auf die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer. Darüber hinaus lasse sich das Nutzenprinzip aber auch für direkte Steuern wie die Einkommensteuer fruchtbar machen. Mit *Paul Kirchhof* erwägt *Joachim Lang* die Möglichkeit, den progressiven Einkommensteuertarif nutzentheoretisch mit der „überproportionalen Teilhabe des Einkommensbeziehers an den von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbschancen"[9] zu begründen[10].

Die Notwendigkeit eines Wandels in der Bewertung des Äquivalenzprinzips für die Steuerrechtfertigung wird auf den Wettbewerb der Steuersysteme und die Zunahme von Fragen territorialer Zuordnung von Vermögen, Betriebsstätten, Umsätzen usw. zurückgeführt. Diese werde traditionell auf der Grundlage des Nutzenprinzips vorgenommen[11].

Dennoch bleibt der Vorstoß zugunsten des Nutzenprinzips insgesamt vorsichtig formuliert und wird letztlich deutlich relativiert, indem *Joachim Lang* noch einmal die Dominanz des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab für Steuergerechtigkeit betont[12]. Für die direkten Steuern fordert er auch und gerade in Anbetracht des Vordringens der indirekten Steuern eine umso striktere Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip.

Mit diesem Beitrag soll der Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung beleuchtet werden. Taugt das Äquivalenzprinzip zu mehr als zu einer allgemeinen Rechtfertigung des Steuerstaates? Welche Aussagen lassen sich für die Rechtfertigung einzelner Steuern, für die Ausgestaltung von Bemessungsgrundlage und Tarif gewinnen? Wie verlässlich sind die Schlussfolgerungen für die territoriale Zuordnung von Besteuerungsrechten?

II. Zum Inhalt des Nutzenprinzips

1. Das Äquivalenz- und Nutzenprinzip in der Finanzwissenschaft

Während das Leistungsfähigkeitsprinzip auf dem Opfergedanken beruht, liegt dem Äquivalenzprinzip der Austauschgedanke zugrunde. Einnahmen- und

8 Letzeres entspricht allerdings wieder eher dem Kostentragungs- statt dem Nutzengedanken.

9 So *P. Kirchhof* in Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000, S. 53.

10 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 87. Ähnlich *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 214 f. Gleichzeitig kritisiert *Lang* den nutzentheoretischen Ansatz aber, weil „die Einkommensteuer ihren Charakter als Leistungsfähigkeitsteuer verliere, wenn die mit dem Nutzen der Teilhabe am Markt gerechtfertigt werde" (*J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 8 Rz. 31).

11 Ebenso *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 62; ähnlich *W. Schäfer*, Schattenwirtschaft, Äquivalenzprinzip und Wirtschaftspolitik, Diskussionspapier Nr. 46, Januar 2006, Fächergruppe Volkswirtschaftslehre der Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr Hamburg, S. 5 Fn. 4; zweifelnd hinsichtlich der Verwirklichung einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten, verfassungsdirigierten Steuergesetzgebung im Staatenwettbewerb auch *U. Di Fabio*, Steuern und Gerechtigkeit, JZ 2007, 749 (753 ff.).

12 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 88.

Ausgabenseite werden miteinander verknüpft[13]. Dies dient aus Sicht der Finanzwissenschaft einer effektiven Ressourcenallokation[14]. Der Staat wird nur die Güter bereitstellen, für die der Nutzer bezahlt (Effizienzgedanke)[15].

Aus demokratietheoretischer Sicht hat dies den Vorteil, dass die zur Finanzierung herangezogenen Zahler über die Mittelverwendung und damit auch das Ausmaß der Belastung unmittelbarer mitentscheiden können[16]. Dieser Aspekt wird verstärkt, wenn Staatswesen oder Kommunen miteinander in Wettbewerb stehen, so dass der Nutzer zwischen unterschiedlichen Leistungspaketen wählen kann.

Darüber hinaus wohnt dem Äquivalenzprinzip auch ein Gerechtigkeitsgedanke inne. Nur derjenige, der einen Nutzen zieht, muss zahlen. Gezahlt werden muss nur für den individuell in Anspruch genommenen Vorteil. Einer Stärkung der Äquivalenzbeziehung zwischen Staatsleistungen und privatem Finanzierungsbeitrag wird daher ein positiver Effekt auf die Steuermoral zugeschrieben und damit ein Rückgang der Schattenwirtschaft[17]. Schließlich ist es vor allem die Gegenleistungslosigkeit der Steuer, die ihr Akzeptanzproblem begründet.

2. Individual- und Gruppenäquivalenz

Voraussetzung für die äquivalenztheoretische Rechtfertigung von Abgaben ist allerdings gegenüber einer rein auf Leistungsfähigkeit basierenden Heranziehung eine irgendwie geartete Nähebezeichnung zwischen Abgabenschuldner und Staat. Der Abgabenschuldner muss von der Allgemeinheit unterscheidbar sein, um ihm eine *besondere* Finanzierungsverantwortlichkeit anzulasten.

In seiner engsten Fassung fordert das Äquivalenzprinzip die individuelle Zuordnung der Kosten für die vom Einzelnen in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen. Man spricht von Individual(kosten)äquivalenz[18]. Sie lässt sich grundsätzlich nur im Gebühren- und Beitragsrecht verwirklichen.

13 *C. Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 7. Aufl., München 2008, S. 176. *B. Hansjürgens*, Allokative Begründung des Äquivalenzprinzips: Mehr Effizienz im politischen Prozess, List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik Bd. 24, Baden-Baden 1998, S. 307 sieht hierin einen zentralen Vorteil gegenüber einer Ausgestaltung des Steuersystems nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder nach der Optimalsteuertheorie, die zur Verausgabung der Mittel keine Aussagen enthalten.

14 Hierzu *B. Hansjürgens*, Allokative Begründung des Äquivalenzprinzips: Mehr Effizienz im politischen Prozess, List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik Bd. 24, Baden-Baden 1998, S. 307 ff.

15 *H. Hanusch*, Äquivalenzprinzip und kollektive Güter. Allokationstheoretische Aspekte, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121, Berlin 1981, S. 39.

16 Dazu *B. Hansjürgens*, Allokative Begründung des Äquivalenzprinzips: Mehr Effizienz im politischen Prozess, List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik Bd. 24 (Baden-Baden 1998), S. 307 (310 ff.).

17 *W. Schäfer*, Schattenwirtschaft, Äquivalenzprinzip und Wirtschaftspolitik, Diskussionspapier Nr. 46, Januar 2006, Fächergruppe Volkswirtschaftslehre der Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr Hamburg, S. 4 ff.

18 Zur Begrifflichkeit *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 476.

Auch wenn der Übergang vom Steuer- zum Gebührenstaat immer wieder diskutiert[19] und eine stärker nutzenorientierte Kostenanlastung gefordert wird, stößt eine derartige direkt-individuelle Abrechnung von Kosten bzw. Sondernutzen verhältnismäßig schnell an ihre Grenzen. Dies hat zum einen praktische Gründe, weil die Einzelabrechnung staatlicher Leistungen mit erheblichem Erhebungsaufwand einhergeht, zum anderen politische, weil öffentliche Güter vielfach auch solchen Nutzern zugutekommen sollen, die nicht in der Lage sind, hierfür einen marktmäßigen Preis zu entrichten[20]. Es verbleibt ein großer Rest staatlicher Leistungen, die einer Finanzierung durch Vorzugslasten und damit der Verwirklichung von Individualäquivalenz nicht zugänglich sind.

Bei allen anderen Abgabeformen, namentlich Steuern, kann es nur um die Verwirklichung von Gruppenäquivalenz gehen, indem einer von der Allgemeinheit unterscheidbaren Gruppe bestimmte Kosten bzw. die Inanspruchnahme spezieller Vorteile zugeordnet werden, die dann unabhängig von der individuellen Kostenverursachung und der konkreten Nutzung allen Gruppenmitgliedern auferlegt werden[21], ohne dass hiermit bereits etwas über die Verteilung innerhalb der Gruppe ausgesagt wäre. Je weiter die Gruppe (alle Staatsangehörigen) gefasst wird, desto näher ist man der allgemeinen Steuerrechtfertigung[22], die *Klaus Tipke* zur besseren Unterscheidung als „Generaläquivalenz" bezeichnet[23].

3. Kosten- und Nutzenäquivalenz

Noch nicht geklärt ist damit, ob die Verbindung zwischen staatlicher Leistung und Abgabe anhand eines Kosten- oder Nutzenmaßstabs herzustellen ist[24].

Unter anderem auf *Heinz Haller* ist die Unterscheidung zwischen marktmäßiger Äquivalenz und kostenmäßiger Äquivalenz zurückzuführen[25]. Während bei letzterer Maßstab der Abgabenbemessung die staatlicherseits aufgewendeten Kosten sind, liegt der marktmäßigen Äquivalenz der Gedanke von an den

19 Zu den Grenzen der Finanzierung durch Vorzugslasten vgl. *Sacksofsky/Wieland*, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000; *P. Helbig*, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, DVBl. 1999, 688 ff.; positiver *U. Siegenthaler*, Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Äquivalenzprinzip. Erhöhte Transparenz und Effizienz bei der Finanzierung von Staatsaufgaben – mit einem Zahlenbeispiel für die Schweiz, Luzern 1977.

20 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 22 f.

21 Zur Figur der Gruppenäquivalenz z. B. *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 97; aus finanzwissenschaftlicher Sicht *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 204; *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 13.

22 Dazu unten III.1.

23 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 476.

24 Zu dieser Differenzierung z. B. *H.-P. Bär*, Probleme äquivalenzorientierte Prämienbemessung am Beispiel der obligatorischen Unfallversicherung, Zürich 1994, S. 46 ff.; *W. Pfähler*, Normative Theorie der fiskalischen Besteuerung, Frankfurt a. M. 1977, S. 150 ff., 159; vgl. ferner *J. Isenseee*, Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht, in Gedächtnisschrift für W. K. Geck, Köln u. a. 1989, S. 355 (386), der statt vom Nutzen- vom Leistungsmaßstab spricht.

25 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 13 f.

Präferenzen der Leistungsnutzer bemessenen Marktpreisen zugrunde, die folglich von den Kosten der Leistungserstellung abweichen können[26]. Bepreist wird die Nutzenziehung. Diese marktmäßige Äquivalenz wird in der englischsprachigen Literatur als „benefit principle" diskutiert[27].

In der jüngeren finanzwissenschaftlichen Diskussion dominiert das nutzentheoretische Verständnis[28], auch wenn der Praktikabilität des Nutzenäquivalents Skepsis entgegengebracht wird. Der individuelle Nutzen (Vorteil) sowie die Präferenzen der Nutzer variierten und seien für die Finanzverwaltung nicht unmittelbar messbar[29]. Die Nutzer seien versucht, ihre Präferenzen nicht offenzulegen. Diesen Bedenken ist entgegenzuhalten, dass sich der Nutzen zumindest indirekt am erwirtschafteten Erfolg misst. Es mag sein, dass der Einzelne den Anteil der staatlichen Rahmenbedingungen und den Anteil seines eigenen Einsatzes am Erfolg unterschiedlich bewertet und sich hieraus unterschiedliche Präferenzen ergeben. Doch ebenso wie individuelle Konsumneigungen in der Opfertheorie ausgeblendet werden, können derartige individuelle Nutzenpräferenzen im Rahmen der Nutzentheorie außer Betracht bleiben[30].

4. Das Äquivalenzprinzip in der Rechtsprechung

Das BVerfG zieht den Äquivalenzgedanken ebenfalls in doppelter Ausprägung heran, sowohl als Kostenabgeltung als auch als Vorteilsabschöpfung. Sieht

26 So definieren *Buchholz/Peters*, Justifying the Lindahl solution as an outcome of fair cooperation, Public Choice Bd. 133 (2007), S. 157 (158), den Inhalt des benefit principle wie folgt: „everyone should pay for a public good according to his marginal willingness to pay". *H. Hanusch*, Äquivalenzprinzip und kollektive Güter, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121 (Berlin 1981), S. 39, weist allerdings darauf hin, dass bei einer nach den Gesetzen der Marktwirtschaft funktionierenden Preisbildung Kosten- und Nutzenäquivalenz zusammenfallen müssen. Dem ist zuzustimmen für die aufgewandten Kosten als Untergrenze des Preises für die staatliche Leistung. Stellt der Staat genau die richtige Menge kollektiver Güter zu effizienten Preisen zur Verfügung, wird der Nutzer grundsätzlich bereit sein, die Kosten dafür zu tragen. Ein Nutzenmaßstab müsste aber in der Lage sein, auch über die staatlicherseits aufgewendeten Kosten hinausgehende Preise zu rechtfertigen.

27 *H. Hanusch*, Äquivalenzprinzip und kollektive Güter. Allokationstheoretische Aspekte, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121 (Berlin 1981), S. 39.

28 S. insb. *Buchholz/Peters*, Justifying the Lindahl solution as an outcome of fair cooperation, Public Choice Bd. 133 (2007), S. 157 ff.; *J. R. Hines Jr.*, What is benefit taxation?, Journal of Public Economics Bd. 75, Amsterdam u. a. 2000, S. 483 ff.

29 *Wala/Knoll*, ÖStZ 2001, 295 (296); *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 18 f.; *D. Wellisch*, Finanzwissenschaft II, Theorie der Besteuerung, München 2000, S. 38 ff.; ebenso *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in FS für J. Isenseee, Heidelberg 2007, S. 929 (940).

30 In ähnlicher Weise findet sich im neueren finanzwissenschaftlichen Schrifttum der Versuch, einen linearen Einheitspreis als optimal zur Verwirklichung des benefit principle nachzuweisen, *J. R. Hines Jr.*, What is benefit taxation?, Journal of Public Economics Bd. 75, Amsterdam u. a. 2000, S. 483 (486 ff.); *Buchholz/Peters*, Justifying the Lindahl solution as an outcome of fair cooperation, Public Choice Bd. 133, 2007, S. 157 ff.

man von der jüngsten Entscheidung zur Gewerbesteuer ab[31], handelt es sich dabei um Judikate auf dem Gebiet der nichtsteuerlichen Abgaben, primär des Gebühren- und Beitragsrechts. Dabei räumt das Gericht dem Gesetzgeber bemerkenswert weite Gestaltungsspielräume ein. Ohne erkennbares Rangverhältnis werden für die Festlegung der Gebührenhöhe den Zwecken der Kostendeckung und des Vorteilsausgleichs Lenkungsinteressen und soziale Zwecke zur Seite gestellt[32]. Erst wenn sich der Gesetzgeber durch Abfassung des Gebührentatbestandes auf einen bestimmten Gebührenzweck festgelegt hat, hält das Gericht ihn hieran fest. Eine Berufung auf weitere unbenannte Gebührenzwecke ist in diesem Fall ausgeschlossen[33].

Welchem Aspekt des Äquivalenzprinzips der Vorrang eingeräumt wird, hängt auch innerhalb der nichtsteuerlichen Abgaben mit dem Abgabentypus zusammen. Bei der Bemessung von Verwaltungsgebühren wird vorwiegend auf das Prinzip der *Kosten*äquivalenz rekurriert. Es schlägt sich vor allem im Kostendeckungsprinzip als Gebührenobergrenze nieder[34]. Mit Gebühren werde regelmäßig die besondere Zweckbestimmung verfolgt, Einnahmen zu erzielen, um spezielle Kosten der individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung ganz oder teilweise zu decken[35]. Eine exakte Kosten(zu)rechnung[36] wird dem Gesetzgeber allerdings nicht abverlangt. Äußerste Grenzen lassen sich jedoch z. B. in der BVerfG-Entscheidung zur Baden-Württembergischen Rückmeldegebühr erkennen. Die Kosten der Leistungserstellung und die Gegenleistung dürfen

31 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 ff. = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*; dazu ausführlich unten III.3.e.

32 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1 (18); v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319 (344); v. 6.2.1979 – 1 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226 f., 230 f.); v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (346 f.); vgl. auch den „doppelgliedrigen" Gebührenbegriff von *Klaus Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Ort und Erscheinungsjahr fehlen, § 87 Rz. 46, wonach Vorzugslasten entweder als Vorteilsabschöpfung oder als Kostenabgeltung konzipiert sein können; ferner z. B. *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in FS für J. Isenseee, Heidelberg 2007, S. 929 (939).

33 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1, 2. Leitsatz unter Berufung auf *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in HStR Bd. IV, 2. Aufl. 1999, § 88 Rz. 198.

34 *D. Ehle*, Die verfassungsrechtliche Bedeutung des Kostendeckungsprinzips im Gebührenrecht, DÖV 1962, 45 ff.; *M. Wienbracke*, Die verfassungskräftige Verankerung des gebührenrechtlichen Kostendeckungsprinzips, DÖV 2005, 201 ff.; zum Verhältnis zwischen Äquivalenz- und Kostendeckungsprinzip *M. Richtsteig*, Allgemeine Gebührenprinzipien, Köln 1975, S. 161.

35 BVerfG v. 6.2.1979 – 1 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226); v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (345); v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1, Rz. 18; *D. Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, München 1973, S. 265.

36 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1 (19); vgl. dazu auch *M. Richtsteig*, Allgemeine Gebührenprinzipien, Köln 1975, S. 56 ff., 97 ff. – Wirklichkeits- und Wahrscheinlichkeitsmaßstab.

nicht in einem „groben, unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten nicht mehr hinnehmbaren Missverhältnis" stehen[37].

Bereits die Rechtsprechung zu den als *Verbandslasten* eingeordneten Zwangsbeiträgen zu den Berufskammern[38] entfernt sich dann weitgehend vom Gedanken der Kostenäquivalenz. Zwar soll nach Auffassung des BVerwG auch der Verbandslast als „Beitrag im rechtlichen Sinne" das Äquivalenzprinzip zugrunde liegen, jedoch ohne dass diesem „konkrete Anforderungen" für die Beitragsbemessung zu entnehmen seien[39]. Nur als Nutzenprinzip bleibt der Äquivalenzgedanke erkennbar. Nicht die durch das einzelne Mitgliedsunternehmen verursachten Kosten, sondern der potentielle Nutzen der Interessenvertretung soll die Beitragspflicht legitimieren. Dabei ist allerdings auch der Zusammenhang zwischen Vorteil und konkretem Beitrag nur schwach ausgeprägt[40]. Der durch die Verbandslast finanzierte Vorteil müsse nur „abstrakt und mittelbar" bestehen[41], was freilich den Abstand zwischen Verbandslast und Steuer weitgehend zusammenschmelzen lässt[42].

Noch deutlicher wird die Hinwendung vom Kosten- zum Nutzenprinzip bei den *Finanzierungssonderabgaben*. Das Wesen der Sonderabgabe ist, dass es an einer Kostenäquivalenz fehlt. Andernfalls hätte man es mit Gebühr/Beitrag zu tun. Ersetzt wird die individuelle Kostenäquivalenz durch die Nutzenfunktion. Unterscheidbarkeit (Homogenität) der in Anspruch genommenen Gruppe und gruppennützige Aufkommensverwendung sind als Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen untrennbar miteinander verbunden. Der individuelle Nutzen spielt dagegen weder für die Rechtfertigung dem Grunde, noch der Höhe nach eine Rolle[43]. Die Rechtfertigung von Finanzierungssonderabgaben basiert folglich auf dem Prinzip der Gruppennutzenäquivalenz[44].

Auch Umweltgebühren wie der baden-württembergische Wasserpfennig oder Umweltsonderabgaben fußen auf dem Prinzip der Vorteilsabschöpfung[45]. Umweltlenkungsgebühren und Lenkungssonderabgaben können überhaupt nur unter dem Gesichtspunkt der Vorteilsabschöpfung mit dem Äquivalenzprinzip

37 BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98, BVerfGE 108, 1 (21).

38 Von *H. Bauersfeld*, Die Verbandslast, Diss. Köln 2010, S. 52 ff., den Finanzierungssonderabgaben zugeordnet.

39 BVerwG v. 26.7.1990 – 1 C 45/87, NVwZ 1990, 1167.

40 Deshalb kritisch *J. Isensee*, Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht. Legitimations- und Strukturfragen des Abwasserverbands-Beitrags, in Gedächtnisschrift für K. Geck, Berlin/München 1989, S. 355 (374 ff.).

41 *R. Jahn*, GewArch 2005, 221 (222 Fn. 193) mit zahlreichen Rechtsprechungsnachweisen.

42 Hierzu *J. Hey*, Verbandslast, Mitgliedsabgabe, Kammerbeitrag, StuW 2008, 289 (292 ff.).

43 Zur Bemessung von Sonderabgaben fehlt es freilich bisher an richterlichen Aussagen, vgl. *H. Bauersfeld*, Die Verbandslast, Diss. Köln 2010, S. 96 ff.

44 *K. Waechter*, Sonderabgaben sind normale Abgaben, ZG 2005, 97 (98, 103 f.); ebenso mit gewissen Einschränkungen *Birk/Eckhoff*, Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive, in *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, 54 (61).

45 BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319 (345).

in Einklang gebracht werden, weil es hier an einem konkreten Aufwand der öffentlichen Hand fehlt. Die zugrunde liegende Idee der Internalisierung externer Kosten führt lediglich zu politischen Preisen.

5. Das Äquivalenzprinzip im rechtswissenschaftlichen Schrifttum

Die Rechtsprechung zum Gebührenrecht hat in der Vergangenheit auch den Rahmen für die rechtswissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Äquivalenzprinzip gesetzt[46]. Zwar tritt es neuerdings im sozialversicherungsrechtlichen Schrifttum verstärkt neben die Prinzipien des sozialen und intergenerativen Ausgleichs[47]. Die meiste Beachtung erlangt es jedoch nach wie vor bei der Ausgestaltung konkret-individueller Nutzungsverhältnisse durch Gebühren und Beiträge, namentlich im Kommunalabgabenrecht[48].

Im steuerrechtlichen Schrifttum spielt das Äquivalenzprinzip dagegen, seitdem es im 19. Jahrhundert weitgehend vom Leistungsfähigkeitsprinzip verdrängt wurde[49], kaum noch eine Rolle. Nur gelegentlich wird es im Zusammenhang mit Kommunalsteuern herangezogen[50].

46 Vgl. etwa *M. Richtsteig*, Allgemeine Gebührenprinzipien, Köln 1975, S. 127 ff.; kritisch *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 6.

47 *J.-E. Schenkel*, Sozialversicherung und Grundgesetz, 2008, S. 186 ff.; *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 195–216; freilich auch hier in erster Linie von der Versicherungsökonomie kommend vgl. z.B. *J. G. Jagob*, Das Äquivalenzprinzip in der Alterssicherung, Frankfurt/M. 2003; *M. Penske*, Finanzierung der Gesetzlichen Krankenversicherung – Probleme und Reformoptionen, Frankfurt a M. 2006, S. 24–27; zurückhaltend *Lenze/Zuleeg*, Europa- und verfassungsrechtliche Aspekte der Neugestaltung der sozialen Sicherheit, NZS 2006, 456 (458 f.); *N. Hopf*, Das Verbot der doppelten Besteuerung bei Alterseinkünften, Berlin 2009, S. 143 ff.

48 Vgl. z.B. *M. Kaufmann* in Henneke/Pünder/Waldhoff, Recht der Kommunalfinanzen, München 2006, § 15 Rz. 50 ff.; *J. Isenseee*, Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht, in Gedächtnisschrift für W. K. Geck, Köln u.a. 1989, S. 355 ff.; *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in FS für J. Isenseee, Heidelberg 2007, S. 929 (936).

49 Zuvor war es die zentrale Steuerrechtfertigungsregel, ausführlich *K. Vogel*, Der Staat 1986, S. 480 (486 ff.); ferner *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., München 2007, S. 42 f.; *H. Hanusch*, Äquivalenzprinzip und kollektive Güter. Allokationstheoretische Aspekte, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121 (Berlin 1981), S. 36.

50 Vor allem im finanzwissenschaftlichen Schrifttum, vgl. *Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in Andel (Hrsg.), Probleme der Kommunalfinanzen, Berlin 2001, S. 20; *John H. Beck*, Tax Competition, Uniform Assessment and the Benefit Principle, Journal of Urban Economics 13 (1983), 127 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BMF Heft 31, Bonn 1982, Kap. 2; aus juristischer Sicht s. *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 254 f., der seine Aussagen allerdings auf das „Äquivalenzprinzip in zuständigkeitsbezogener Hinsicht" beschränkt, ferner *J. Lang* in Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1, S. 57; dagegen *R. Wendt*, BB 1987, 1257 (1259); *J. Hey*, StuW 2002, 314 (319 ff.).

Einen breiteren Ansatz verspricht *Arndt Schmehl* in der Einleitung zu seiner Gießener Habilitationsschrift „Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung"[51] aus dem Jahr 2004. Er hat die Aufwertung des Äquivalenzprinzips zum Ziel, klammert dann aber den Bereich des Steuerrechts leider weitgehend aus seiner Betrachtung aus. Trotzdem lassen sich die Ergebnisse der Schrift auch für das Steuerrecht nutzen. *Schmehl* sieht die entscheidende Funktion des Äquivalenzprinzips aus juristischer Sicht im Konnex zwischen „Entscheidenkönnen und Einstehenmüssen"[52] und macht vor allem die „zuständigkeitsbezogenen Ausprägungen" des Äquivalenzprinzips deutlich[53], die sich bei den gegenleistungslosen Abgaben vor allem in der regionalen und internationalen Steuerabgrenzung niederschlagen[54].

III. Bedeutung des Nutzenprinzips für die Rechtfertigung und Ausgestaltung von Steuern

1. Allgemeine Steuerrechtfertigung

Im steuerrechtlichen Schrifttum wird das Äquivalenzprinzip heutzutage in erster Linie zur allgemeinen Steuerrechtfertigung herangezogen[55]. Zwar ist die Steuerstaatlichkeit der Bundesrepublik Deutschland[56] im Grundgesetz allenfalls mittelbar in der Kompetenzordnung der Finanzverfassung verankert. Doch die Heranziehung des Bürgers zur Steuerzahlung wird als notwendige Folge der Staatstätigkeit nicht in Frage gestellt[57]. Der Staat stellt – demokratisch legitimiert – ein bestimmtes Leistungspaket zur Verfügung, zu dem u.a. auch nichtrivalisierende sowie nicht exkludierbare öffentliche Güter[58] wie

51 *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004.
52 *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 262.
53 *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 219–258.
54 Dazu unten III.4.
55 Dazu ausführlich *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 228–234; und rechtshistorisch *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, Der Staat 1986, S. 481 ff.; ferner z.B. *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 1 Rz. 6; § 4 Rz. 60; *G. Crezelius*, Stbg. 2005, 101 (102); *S. Reis*, Konsumorientierte Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht, Berlin 2007, S. 202.
56 *J. Isenseee*, Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht, in Gedächtnisschrift für W. K. Geck, Köln u.a. 1989, S. 355 (368); *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in FS für J. Isenseee, Heidelberg 2007, S. 929 (930).
57 Z.B. *R. Mellinghoff*, Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg. 2005, 1; etwas anders *G. Crezelius*, Steuergesetzgebung im Steuerstaat, Stbg. 2005, 101: Steuer als Preis für die durch die wirtschaftliche Zurückhaltung des Staates bedingte wirtschaftliche Freiheit.
58 Zu den Kriterien der Rivalität und Exkludierbarkeit vgl. *R. A. Musgrave*, Cost-Benefit Analysis and the Theory of Public Finance, Journal of Economic Literature Bd. 7 (1969), S. 126 f.; *C. Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 7. Aufl., München 2008, S. 53 ff.

äußere Sicherheit oder sozialer Friede gehören, so dass eine Kostenanlastung durch Gebühren und Beiträge ausgeschlossen ist. Damit löst sich die allgemeine Steuerrechtfertigung gänzlich von individueller Inanspruchnahme oder individuellem Nutzenkalkül[59]. Steuerpflicht ist Bürgerpflicht. Allerdings setzt auch die steuerliche Heranziehung ein im Konzept der unbeschränkten/beschränkten Steuerpflicht oder sonstiger territorialer Anknüpfungspunkte zum Ausdruck kommendes Näheverhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem voraus, das eine zumindest partielle Inanspruchnahme staatlicher Leistungen möglich erscheinen lässt.

In dieser sehr abstrakten Form bietet das Äquivalenzprinzip indes keine Anhaltspunkte für die Ausgestaltung des Steuersystems, d.h. für die Frage der Verteilung der durch die Staatstätigkeit verursachten Kosten, dem „Wie" der Besteuerung. Vielmehr lässt sich auf der Basis dieses allgemeinen Tauschgedankens jedwede Steuer rechtfertigen[60].

2. Rechtfertigung einzelner Steuerarten

a) Stand der Diskussion

Bei der Legitimation von Einzelsteuern führt das Äquivalenzprinzip in der Steuerrechtfertigungslehre nur eine Nischenexistenz. Für möglich gehalten wird eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung von Steuern, die Sondervorteile oder Sonderlasten abgelten (insb. verkehrsbezogene Steuern wie Kfz- und Mineralölsteuer; gesundheitsbezogene Steuern wie Tabak- und Alkoholsteuern und umweltbezogene Steuern wie Strom- und Energiesteuern)[61]. Freilich erschöpfen sich die Überlegungen in der Regel in einem mehr oder weniger pauschalen Hinweis auf das Äquivalenzprinzip, ohne dass die Konsistenz der äquivalenztheoretischen Argumentation näher beleuchtet wird[62]. Lediglich im Bereich der Kommunalsteuern wird dem Äquivalenzprinzip sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum größere Bedeutung beigemessen[63].

Dieter Birk und *Rolf Eckhoff* bringen die Zweifel am Nutzen des Äquivalenzprinzips für das Steuerrecht auf den Punkt: „Äquivalenzgesichtspunkte, die der Rechtfertigung einer Steuer dienen, bleiben so lange bloße Rhetorik, wie sie weder auf die Höhe der Steuerlast, noch auf deren Verteilung auf die Abgabepflichtigen oder auf die Verwendung des Abgabenaufkommens irgendeinen Einfluss haben"[64].

59 Dass dabei eine totale marktmäßige Äquivalenz nicht erreichbar ist, versteht sich von selbst, vgl. *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 20 f.
60 *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 209.
61 Z.B. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 478.
62 Eine Ausnahme stellen die Ausführungen von *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1037 ff.; 1076 ff.; 1092 ff., dar.
63 Dazu unten III.3.e.
64 *Birk/Eckhoff*, Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive, in Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 54 (61).

b) Haupteinwände gegen eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung einzelner Steuern/Bemessungsgrundlagen

aa) Das Wesen der Steuer als gegenleistungslose Gemeinlast

Haupteinwand gegen die äquivalenztheoretische Rechtfertigung einzelner Steuern ist die Gegenleistungslosigkeit der Steuer als ihr in § 3 Abs. 1 AO normiertes Wesensmerkmal[65]. Die Gegenleistungslosigkeit steht der Konstruktion eines Zusammenhangs zwischen steuerlicher Bemessungsgrundlage/Höhe der Steuerlast und Kostenverursachung grundsätzlich entgegen, will man diesen Zusammenhang nicht über die Figur der Gruppenäquivalenz weitgehend aufgeben. Dann aber wird die Abgeltung der Kosten für „empfangene Leistungen" weitgehend zur Fiktion. Allerdings steht das Fehlen einer „besonderen" staatlichen Leistung i.S.v. § 3 Abs. 1 AO in erster Linie der äquivalenztheoretischen Begründung der konkreten Steuerhöhe entgegen, schließt aber nicht die Rechtfertigung der Sonderbelastung einzelner Gruppen aus. Zudem rekurriert der Einwand des fehlenden Gegenleistungsbezugs in erster Linie auf das Äquivalenzprinzip in seiner Ausprägung als Kostenäquivalenz. Diese Schwierigkeit lässt sich überwinden bei einem Verständnis als Entgelt für die Nutzenziehung bzw. als Vorteilsabschöpfung.

bb) Bedeutung der Verwendung des Steueraufkommens für eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung, insb. Äquivalenzprinzip und Umverteilung

Daneben wird äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsversuchen die fehlende Zweckbindung des Steueraufkommens und der Einsatz der Steuereinnahmen für staatliche Umverteilungsmaßnahmen entgegengehalten[66]. Das Fehlen einer formalen Zweckbindung ist indes unproblematisch, schließlich fließt auch das Gebührenaufkommen in die allgemeinen Haushalte der Gebührengläubiger[67].

65 *G. Crezelius*, Steuergesetzgebung im Steuerstaat, Stbg. 2005, 101 (102); *J. Hey*, Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, StuW 2002, 314 (319); *R. Hartmann*, BB 2008, 2490 (2495); *H. Jochum*, Das BVerfG als Hüter der Gewerbesteuer?, StB 2005, 254 (258); *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 70, 92, 96, der allerdings am Wortlaut von § 3 Abs. 1 AO („nicht Gegenleistung für eine *besondere* Leistung") orientiert lediglich einen konkreten Gegenleistungsbezug ausschließt, nicht aber eine Orientierung des Steuergesetzgebers am materiellen Äquivalenzgedanken.

66 *Birk/Eckhoff*, Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive, in Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 54 (60 f.); *W. Schön*, StuW 2004, 62 (66). Dagegen vertritt *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 224 f., dass eine Zweckbindung des Aufkommens aus einer im Übrigen äquivalenztheoretisch begründeten Steuer keineswegs immer mit dem Äquivalenzprinzip vereinbar sei (d.h. nicht nur nicht erforderlich, sondern auch nicht gerechtfertigt), sondern nur dann, wenn eine direkte Beziehung zwischen der Steuerzahlung und der Nutzung der öffentlichen Leistung bestehe und die Zweckbindung den Interessen der Nutzer entspricht.

67 *G. Schwarting* in Henneke/Pünder/Waldhoff, Recht der Kommunalfinanzen, München 2006, § 40 Rz. 27 ff.

Wird die Besteuerung als Kostenäquivalent gerechtfertigt, muss allerdings ein Zusammenhang zwischen der Höhe der Steuereinnahmen und den angeblich ausgeglichenen Kosten bestehen. So ist die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Tabaksteuer wenig überzeugend, wenn hieraus kein Zuschuss zur Krankenversicherung bzw. anderweitige Kosten staatlicher Gesundheitsvorsorge finanziert werden[68]. Auch die Erhöhung der Mineralölsteuer zur Finanzierung des Zuschusses für die Rentenversicherung („Rasen für die Rente"[69]) kann unter dem Gesichtspunkt der Kostenäquivalenz – ungeachtet dessen, dass es sich um eine rein politische Verknüpfung ohne rechtliche Bindungswirkung handelt – nicht überzeugen. Für eine Anspannung der Besteuerung über die abzugeltenden Kosten hinaus mögen Lenkungsziele sprechen. Freilich verfälscht die zusätzliche Verfolgung von Lenkungsinteressen die dem Äquivalenzprinzip zugeschriebene Herstellung eines Zusammenhangs zwischen Einnahmen- und Ausgabenseite.

Auch ein umverteilender Einsatz des Steueraufkommens innerhalb der (sonderbelasteten) Gruppe steht dem Rückgriff auf das Äquivalenzprinzip nicht per se entgegen. Schließlich erkennt das BVerfG auch im Rahmen unzweifelhaft primär äquivalenztheoretisch begründeter Gebühren eine Gebührenstaffelung nach sozialen Gesichtspunkten an, wobei allerdings das Äquivalenzprinzip in der hierzu ergangenen Entscheidung des BVerfG zur Zulässigkeit gestaffelter Kindergartengebühren[70] umverteilungsbegrenzend gewirkt hat. Auch dem höchsten Beitrag – so der entscheidende Senat – müsse noch ein angemessenes Leistungsäquivalent gegenüberstehen[71].

Bei einem nutzentheoretischen Verständnis des Äquivalenzprinzips kommt es zudem zu einer weitgehenden Entkoppelung der Rechtfertigung der Belastung von der Aufkommensverwendung, schließlich können die marktmäßig nach Nutzenpräferenzen erzielbaren Preise über den Kosten der öffentlichen Hand für die Bereitstellung der öffentlichen Güter liegen. Damit wird Aufkommen für die Umverteilung frei.

Dass das Äquivalenzprinzip nicht primär auf Umverteilung angelegt ist[72], bedingt zudem nicht per se, dass es zum Verständnis unseres heutigen umverteilenden Steuersystems nicht beizutragen vermag. Umverteilung wird als Aus-

68 Zweifelhaft nach der zuvor geführten Diskussion über den Einsatz der Mittel aus der Tabaksteuererhöhung durch Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchsteuergesetze vom 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2924) zur Finanzierung der Terrorismusbekämpfung („Rauchen für die Sicherheit", vgl. Die WELT v. 10.10.2001), BT-Drucks. 15/1313, 1 und 6: Abgeltung der versicherungsfremden Leistungen mittels eines aus der Tabaksteuer finanzierten Bundeszuschusses an die Krankenkassen. Eine spezielle Kostenverursachung durch Raucher ist nicht ersichtlich.

69 Begründung zum Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, BT-Drucks. 14/40, 1.

70 BVerfG v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332.

71 BVerfG v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (447 f.).

72 *S. Wotschofsky*, Gerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Betrieb und Wirtschaft 2002, 54.

druck des Sozialstaatsprinzips verstanden[73], ist folglich auch nicht notwendiger Inhalt einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip[74]. Umverteilung mag sich leichter innerhalb einer am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Besteuerung organisieren lassen, die Notwendigkeit des Ausgleichs konkurrierender Prinzipien ist indes keine Besonderheit des Äquivalenzprinzips[75]. Die Argumentation mit dem Äquivalenzprinzip verträgt jedoch allenfalls eine moderate Umverteilung[76]. Geht es dagegen primär um die Erzielung von Steueraufkommen für Umverteilungszwecke und werden große Teile des Steueraufkommens – wie dies im Bundeshaushalt der Fall ist[77] – für Sozialtransfers aufgewendet, kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass sich die Tarifgestaltung an der möglicherweise höheren Zahlungsbereitschaft der Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen orientiert. Der Zwangscharakter der Steuer tritt in den Vordergrund.

3. Ausgestaltung einzelner Steuern – Aussagegehalt des benefit principle für die Auswahl der Steuergegenstände, Bemessungsgrundlage und Tarif

a) Indikator des Nutzens staatlicher Leistung

Will man den Äquivalenzgedanken als Nutzenprinzip über die allgemeine Steuerrechtfertigung hinaus für die Ausgestaltung des Steuersystems fruchtbar machen, muss zunächst ermittelt werden, anhand welchen Indikators der aus der Bereitstellung öffentlicher Güter gewonnene Nutzen gemessen werden kann[78]. Insbesondere stellt sich die Frage, inwieweit die klassischen Leistungsfähigkeitsparameter Einkommen, Vermögen und Konsum[79] mit einer äquivalenztheoretischen Rechtfertigung vereinbar sind oder ob es zur Verwirklichung des Äquivalenzprinzips einer kompletten Umgestaltung des Steuersystems bedürfte.

73 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 186.

74 Vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 186: Umverteilung durch von Vorschriften zur Abbildung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgeschichtete Sozialzwecknormen; ferner, a. a. O., § 8 Rz. 8.

75 Zum Zielkonflikt zwischen Optimalsteuertheorie und Umverteilung und Möglichkeiten seiner Auflösung vgl. *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 1 Rz. 45; § 8 Rz. 8.

76 Im Ergebnis so auch *C. Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 7. Aufl., München 2008, S. 176.

77 Vgl. Haushaltsgesetz 2009 v. 28.11.2008, BGBl. I 2008, 2899, des Bundes mit 123,6 Mrd. Euro als größtem Einzelposten für Arbeit und Soziales.

78 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 14, unterscheidet in diesem Kontext je nach Differenziertheit des Nutzenmaßstabs zwischen „exakter" und „schematischer" Äquivalenz. Dieser Mühe einer Konkretisierung haben sich bisher nur wenige Autoren unterzogen. *Peter Bohley*, Praktische Probleme bei der Anwendung des Äquivalenzprinzips, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121, Berlin 1981, S. 93 (95–102) etwa beschreibt die Schwierigkeiten der Indikatorfindung anhand der Anlastung der Kosten bzw. der Abgeltung des aus der Kultureinrichtung entstehenden Nutzens anhand des Züricher Opernhauses sowie an der Hochschulfinanzierung.

79 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 92 ff.

Unabhängig davon, ob man ein kosten- oder nutzentheoretisches Verständnis zugrunde legt, ist eine unmittelbar äquivalenztheoretische Abgabenbemessung nur dann möglich, wenn der Nutzungsakt selbst individuell erfassbar ist[80], was aber eben nur im Fall von Gebühr und Beitrag der Fall ist. Im Steuerrecht kann die Zuordnung immer nur kollektiv und typisierend erfolgen, etwa indem auf bestimmte persönliche, sachliche oder räumliche Merkmale abgestellt wird, anhand derer die Kostenverursachung/Nutzenziehung typisiert wird.

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht wird als unmittelbarster äquivalenztheoretischer Besteuerungsparameter auf kommunaler Ebene die Wertschöpfung diskutiert[81], deren Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer vergleichbar ist, allerdings anders als diese Ausfuhren sowie Investitionen einbezieht[82]. Damit handelt es sich um eine echte Unternehmensteuer, die nicht tatbestandlich auf Überwälzung angelegt ist, bei entsprechend niedrigem Steuersatz aber vermutlich gleichwohl in die Verbraucherpreise eingehen würde[83]. Ein derart ertragsunabhängiger Maßstab weicht allerdings am stärksten von den Leistungsfähigkeitsparametern ab und wird deshalb ganz überwiegend abgelehnt[84].

Indes ist die Abkehr von den Leistungsfähigkeitsparametern keineswegs zwingend. Als mit einem nutzentheoretischen Äquivalenzverständnis vereinbar scheint durchaus auch das nach dem objektiven Nettoprinzip ermittelte *Einkommen* bzw. der Gewinn als Bemessungsgrundlage, weil sich in ihm die aus der Bereitstellung staatlicher Leistungen gezogenen wirtschaftlichen Vorteile widerspiegeln. Auch eine Anknüpfung an das *Vermögen* ist nutzentheoretisch begründbar, weil der vermögendere Steuerpflichtige in der Regel ein höheres Interesse am Schutz durch staatliche Institutionen haben wird als der Vermögenslose. Schwieriger ist dagegen die äquivalenztheoretische Deutung des allgemeinen *Konsums*, soweit dieser nicht als umwelt- oder gesundheitsschädlicher Konsum besondere externe Kosten erzeugt. Zwar ließe sich für eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung des allgemeinen Konsums die Abgeltung der Bereitstellung des Verbrauchermarktes anführen. Allerdings gerät die Argumentation dann sehr in die Nähe der allgemeinen Steuerrechtfertigung.

b) Unterscheidung zwischen „Generalsteuern" und „Sondersteuern"

Traditionell wird hinsichtlich der Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Besteuerung zwischen „allgemeinen Steuern" oder „Generalsteuern", die allein am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten sind, und Sondersteuern, für die

80 *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 217.

81 Insb. *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, BMF-Schriftenreihe Nr. 31, Bonn 1982; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 1984/85, Rz. 420, 470; anders Jahresgutachten 2001/02, Rz. 380 ff.; Kronberger Kreis, Gute Gemeindesteuern, Frankfurter Institut, Bd. 40, Berlin 2003.

82 Vgl. *D. Brümmerhoff*, Finanzwissenschaft, 9. Aufl., München/Wien 2007, S. 541.

83 Vgl. *R. Peffekoven*, Abschaffung der Gewerbesteuer: Was kann Ersatz sein?, in FS für H. O. Solms, Berlin 2005, S. 133 (137).

84 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 8 Rz. 96.

auch der Äquivalenzgedanke fruchtbar gemacht werden könne, unterschieden[85]. Selbst entschiedene Gegner einer Anwendung des Äquivalenzprinzips im Steuerrecht[86] relativieren ihre Ablehnung für besondere Verbrauchsteuern[87].

Die Anwendung des Äquivalenzprinzips im Steuerrecht funktioniert ohnehin nur, wenn man statt einer Individualbetrachtung eine Gruppenbetrachtung anstellt[88]. Diese ist aber grundsätzlich auf gruppenbezogene Sondersteuern beschränkt. Je weiter der persönliche und sachliche Anwendungsbereich einer Steuer, umso schwieriger ist es, überhaupt noch einen Zusammenhang zwischen der Steuer und einer konkreten staatlichen Tätigkeit oder bestimmten Aufgabenbereichen herzustellen[89]. Verzichtet man auf diesen Zusammenhang, verbleibt es bei der allgemeinen Steuerrechtfertigung.

Folglich lassen sich Aussagen bezüglich einzelner Steuern in erster Linie dann gewinnen, wenn es möglich ist, durch Einzelsteuern einen spezifischen Sondernutzen abzuschöpfen. Dies erklärt, warum das Äquivalenzprinzip traditionell vor allem bei Umweltsteuern (Sondernutzen der kostenlosen Umweltnutzung), Unternehmensteuern (Nutzung staatlicher Infrastruktur) und bei Kommunalsteuern (Nutzung kommunaler Einrichtungen) zum Einsatz kommt.

Dass sich das Äquivalenzprinzip keineswegs für alle Steuern zur Rechtfertigung eignet, hängt zudem mit der im Steuersystem organisierten Umverteilung zusammen. Zwar wurde dargelegt, dass Umverteilung bei Ausgestaltung und Verwendung von Steuern einer äquivalenztheoretischen Rechtfertigung nicht a priori entgegensteht[90]. Das Ausmaß der durch die aufkommensstarken Generalsteuern verwirklichten Umverteilung relativiert jedoch die äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsbemühungen.

Auch die nutzentheoretische Rechtfertigung besonderer Steuern ist zum einen dann problematisch, wenn deren Aufkommen nicht zumindest überwiegend gruppennützig verwendet wird, sondern in den allgemeinen Umverteilungstopf fließt. Denn der allgemeine soziale Ausgleich ist von der Gesamtheit der Bürger im Wege der Gemeinlast zu finanzieren[91]. Aber auch innerhalb der sonderbelasteten Gruppe sind einer umverteilend ausgestalteten Steuer Grenzen

85 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 347 ff.; *H.-P. Bär*, Probleme äquivalenzorientierter Prämienbemessung am Beispiel der obligatorischen Unfallversicherung, Zürich 1994, S. 34 f.

86 *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 122 ff.

87 *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 129, wonach für besondere Verbrauchsteuern das Leistungsfähigkeitsprinzip versagt, ohne dass ganz deutlich wird, ob diese dann überhaupt nicht gerechtfertigt werden können, oder insofern auf das Äquivalenzprinzip zurückgegriffen werden kann.

88 Siehe oben II.3.

89 *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 204 f. und 207 ff.

90 III.2.b.(2).

91 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 23; *J. Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, FS für H. P. Ipsen, Tübingen 1977, S. 409 (432 f.).

gesetzt. Zwar mag es aus politischer Sicht gute Gründe geben, wenn zu Lasten leistungsstärkerer Nutznießer leistungsschwachen bzw. weniger leistungsbereiten Nutznießern die Nutzung zu verbilligten Preisen ermöglicht wird. Sofern die sonderbelastete Gruppe keine abgegrenzte Solidargemeinschaft bildet, ist es aber Aufgabe der Allgemeinheit, für eine derartige Umverteilung zu sorgen[92].

c) Einkommensteuer

Die allgemeine Einkommensteuer wird traditionell als *die* Leistungsfähigkeitssteuer schlechthin verstanden[93]. Gleichwohl ermöglicht die Markteinkommenstheorie auch einen äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsansatz. Dabei laufen Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip praktisch auf dasselbe hinaus, wenn man als Nutzenfunktion das durch die Inanspruchnahme staatlicher Leistungen erwirtschaftete Einkommen heranzieht[94]: nämlich auf eine am Netto-Einkommen bemessene (proportionale) Einkommensteuer[95].

Paul Kirchhof will darüber hinaus selbst die Einkommensteuerprogression äquivalenztheoretisch rechtfertigen[96]. Zwingend ist dies nicht. Es mag sein, dass das Äquivalenzprinzip einer progressiven Steuersatzgestaltung nicht entgegensteht, begründen kann es die Progression dagegen meiner Ansicht nach nicht. Kostenäquivalenz führt grundsätzlich zu einer proportionalen Tarifgestaltung, da, selbst wenn man dem Bezieher höherer Einkommen eine stärkere Inanspruchnahme staatlicher Leistungen unterstellt, in der Regel nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Kosten der staatlichen Leistungserstellung bei einer größeren Menge bereitgestellter öffentlicher Güter überproportional steigen. Sie werden sich normalerweise proportional, eher regres-

92 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 24.

93 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 9 Rz. 1; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil., Köln 1988, S. 14.

94 Dies entspricht insbesondere *Paul Kirchhofs* Verständnis der Markteinkommenstheorie, vgl. *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, 57. Deutscher Juristentag, Gutachten F, München 1988, S. F 16 f.; Verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerlast und der Staatsverschuldung, in Frankfurter Institut (Hrsg.), Schranken gegen Staatsverschuldung und Steuerlast, Bad Homburg 1996, S. 51 (53); zu historischen Vorläufern s. *W. Schön*, StuW 2004, 62 (65).

95 *H. Hanusch*, Äquivalenzprinzip und kollektive Güter. Allokationstheoretische Aspekte, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121 (Berlin 1981), S. 38; Gegenüberstellung Äquivalenz- und Opferprinzip bei *W. Pfähler*, Normative Theorie der fiskalischen Besteuerung, Frankfurt a. M. u. a.1978, S. 148 ff.

96 Ähnlich *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., München 2007, S. 8, soweit auch das durch umverteilende Steuern erzielte Steueraufkommen für die Allgemeinheit eingesetzt wird. Auch *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 214 ff., hält einen progressiven Tarif für mit dem Äquivalenzprinzip durchaus vereinbar, weil er als Annäherung an die Nutzenverteilung allgemeiner Staatsleistungen angesehen werden könne, allerdings zugesteht, dass von den Effizienzwirkungen des Äquivalenzprinzips bei einer derart abstrakten Verbindung zwischen Steuerzahlung und empfangenem Nutzen nicht viel übrig bleibt.

siv entwickeln[97]. Wer den Markt mehr nutzt als ein anderer und daher mehr Einkommen erwirtschaftet, muss proportional mehr Steuern zahlen. Doch die intensivere Marktnutzung erzeugt nicht automatisch höhere Kosten pro Inanspruchnahme. Die Bereitstellung öffentlicher Güter bleibt grds. gleich teuer. Lediglich als Nutzenäquivalenz lässt sich eine (moderat) progressive (Einkommensteuer) Tarifgestaltung mit dem Äquivalenzprinzip vereinbaren, ohne dass sie aus diesem unmittelbar ableitbar ist. Derjenige, der, weil er fähiger ist, einen größeren Vorteil aus der staatlichen Leistung ziehen kann, mag bereit sein, hierfür einen höheren Preis zu bezahlen (marktmäßige Äquivalenz im Sinne *Heinz Hallers*[98]). Auch nach *Charles B. Blankart* ist die Frage der Einkommenselastizität entscheidend, d.h. die Zahlungsbereitschaft des einzelnen Steuerzahlers. So wird jemand mit höherem Einkommen (wohl eher Vermögen) bereit sein, einen höheren Preis für die Landesverteidigung zu bezahlen, als jemand mit niedrigem Einkommen[99]. Wohlhabende Individuen hätten bei zahlreichen öffentlichen Gütern eine höhere Zahlungsbereitschaft als Arme. Immerhin lässt sich auf diese Weise begründen, dass das Äquivalenzprinzip nicht notwendig zu einer – vom gleichen Nutzen für alle Staatsangehörigen ausgehenden – Kopfsteuer führen muss.

Damit lässt sich festhalten, dass die Einkommensteuer zwar einer äquivalenztheoretischen Rechtfertigung nicht vollständig verschlossen ist, dass diese aber gegenüber der Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip kaum Mehrwert bringt, und – zumindest was die konkrete Ausgestaltung eines stark progressiven Einkommensteuertarifs angeht – schnell an ihre Grenzen stößt[100].

d) Unternehmensbesteuerung

Ein Grund dafür, dass das Äquivalenzprinzip seit jeher mehr Beachtung im Bereich der Unternehmensbesteuerung findet[101] – sei es auf kommunaler oder staatlicher Ebene – liegt darin, dass hier Effizienzüberlegungen individueller Gerechtigkeit vorgehen[102]. Das Äquivalenzprinzip wird insbesondere herangezogen, um eine separate Besteuerung von Unternehmensgewinnen *zusätzlich* zu der Besteuerung der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen zu legitimieren[103]. Denn hier versagt das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil der Einsatz juristischer Personen zur Einkommenserzielung bei gleich hohem Ergebnis keine zusätzliche Leistungsfähigkeit begründen kann[104].

Zur Rechtfertigung einer klassischen Körperschaftsteuer taugt aber auch das Äquivalenzprinzip schon deshalb nicht, weil das Ausmaß der Nutzung staatlicher Infrastruktur nicht von der Rechtsform abhängt[105]. Auch die Verleihungsthese, die in der Körperschaftsteuer ein Entgelt für die Verleihung der Rechtsfähigkeit und die hiermit verbundenen Vorteile im Wirtschaftsleben wie z.B. die Haftungsbeschränkung und die Möglichkeit größerer Kapitalakkumulation sieht, vermag nicht zu überzeugen, wenn dieser Vorteil im Gewinn gemessen wird, weil auch bei typisierender Betrachtung weder kosten- noch nutzenäquivalenztheoretisch ein Zusammenhang zwischen Rechtsform und Gewinnhöhe feststellbar ist.

So könnte allenfalls eine allgemeine Unternehmensteuer neben der persönlichen Einkommensteuer äquivalenztheoretisch gerechtfertigt werden. Dies hält *Klaus Tipke* im Hinblick auf die (besondere) Nutzung staatlicher Infrastruktur durch Unternehmen, die sich in ihrem Gewinn niederschlägt, grundsätzlich für möglich[106]. Dem ist mit *Heinz-Jürgen Pezzer* entgegenzuhalten, dass es sich letztlich nur um einen Ausschnitt des allgemeinen Steuerrechtfertigungselements handelt ohne Aussagekraft für die Rechtfertigung einzelner Steuern wie der Körperschaftsteuer[107]. Zudem entbindet eine zusätzliche äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Verhältnis zu den hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen nicht von der Einhaltung verfassungsrechtlicher Besteuerungsgrenzen, wie sie im subjektiven Nettoprinzip und in der Steuerfreiheit des Existenzminimums ihren Niederschlag finden.

e) Kommunalsteuern

aa) Besonderheit: Größere Nähebeziehung zwischen Zensiten und Abgabengläubiger

Mehr Beachtung wird dem Äquivalenzprinzip traditionell sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum bezüglich der Rechtfertigung und Ausgestaltung von Kommunalsteuern beigemessen, und zwar sowohl im Rahmen der Gewerbe- als auch der Grundsteuer. Dabei liegen dem Rekurs auf das Äquivalenzprinzip im Bereich der Gemeindesteuern ganz unterschiedliche Zielrich-

97 *J. Isenseee*, Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht, in Gedächtnisschrift für W. K. Geck, Köln u.a. 1989, S. 355 (386); *D. Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, München 1973, S. 197.

98 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 13.

99 *C. Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 7. Aufl., München 2008, S. 174 f. Vgl. auch *Aaron/McGuire*, Public goods and income distribution, Econometrica Bd. 38 (1970), S. 907 ff.; *B. Hansjürgens*, Neue ordnungspolitische Vorgaben für die Steuerpolitik, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik Bd. 46, 1997, S. 125 (127): Vereinbarkeit des Benefit Principle mit einer progressiven Besteuerung unter dem Gesichtspunkt, dass der Nutzen öffentlicher Güter mit steigendem Einkommen steigt.

100 Im Hinblick hierauf zweifelnd *W. Schön*, StuW 2004, 62 (65).

101 Siehe nur *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, 1193 ff.

102 Z.B. *W. Wiegard*, Internationaler Steuerwettbewerb und Reform der Unternehmensbesteuerung: 7 Fakten – 7 Thesen, in Frotscher/Peine (Hrsg.), Anforderungen an ein modernes Steuersystem angesichts der Globalisierung, Freiburg 2006, S. 97 (111).

103 *C. Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974, S. 300; *Musgrave/Musgrave*, Public Finance in Theory and Practice, 4. Aufl., New York 1984, S. 388.

104 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, 1174 f.

105 S. dazu *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 256 ff.

106 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 233 und Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1169 ff.; 1193.

107 *H.-J. Pezzer*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DStJG Bd. 20 (1997), 5 (14).

tungen zugrunde, teils geht es um die örtliche Zuordnung von Steueransprüchen[108], teils um ein Argument zugunsten der Verstetigung der kommunalen Steuereinnahmen durch ertragsunabhängige Bemessungsgrundlagen, teils um die Sonderbelastung einzelner Nutzerkreise[109].

Die Sonderrolle des Äquivalenzprinzips im Bereich der kommunalen Steuern ist deshalb nicht ganz erklärlich, weil es in der Kommune zwar eine größere Nähe zwischen öffentlicher Leistung und Zensiten gibt, die Einwände gegen eine Anwendung des Äquivalenzprinzips im Steuerrecht aber nicht quantitativer[110], sondern qualitativer Natur sind. Auch eine Kommunalsteuer ist nur dann Steuer, wenn sie gegenleistungslos erhoben wird. Damit besteht auch hier die Schwierigkeit, die Austauschbeziehung in der Bemessungsgrundlage abzubilden. Zur Begründung der Abgeltung der Kosten gemeindlicher Infrastrukturleistungen taugt das Äquivalenzprinzip daher auch auf kommunaler Ebene nur für nichtsteuerliche Abgaben, d.h. Gebühren, Beiträge oder Fremdenverkehrsabgaben wie etwa der jüngst diskutierten „Kölner Bettensteuer"[111]. Die Rechtfertigung einzelner kommunaler *Steuern* weist dagegen gegenüber staatlichen Steuern keine Besonderheiten auf; sie ist ebenfalls nur als nutzentheoretisch fundierte Vorteilsabschöpfung denkbar.

bb) Gewerbesteuer

Im jüngsten Gewerbesteuerbeschluss vom 15.1.2008 lässt das BVerfG den zugrunde gelegten Äquivalenzmaßstab zwar im Dunkeln, billigt dem bereits totgesagten Äquivalenzprinzip jedoch eine tragende Rolle in der Gewerbesteuerrechtfertigung zu, indem es an seine Rechtsprechung aus den 1960er Jahren[112] anknüpft[113]. Auf etwaige Einwände geht das Gericht im Jahr 2008 gar nicht mehr ein, sondern lässt sich auf die „traditionelle, pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer aus dem Äquivalenzprinzip" zurückfallen. Auf diese Weise sei die Sonderbelastung von Gewerbebetrieben unter Herausnahme der freien Berufe zu rechtfertigen.

Überzeugen kann die Entscheidung des Ersten Senats nicht, weil die Prämisse, dass sich die Gewerbesteuer „pauschal" mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen lasse, nicht näher begründet wurde[114]. Die *Sonder*belastung der Gewerbetreibenden lässt sich weder kosten- noch nutzentheoretisch auf das Äquivalenzprinzip stützen[115]. Das Gericht hat auf die Kosten der gemeindlichen Infrastrukturleistungen abgestellt, die jedenfalls „nicht vollständig" durch Gebühren und Beiträge abgedeckt würden. Auf das erhebliche Missverhältnis zwischen dem Gewerbesteueraufkommen und den speziell der gewerblichen Wirtschaft zugutekommenden kommunalen Infrastrukturinvestitionen geht der Senat nicht ein. Dabei fließt ein beträchtlicher Teil des Gewerbesteueraufkommens in die kommunalen Sozialhaushalte[116]. Aber auch nutzentheoretisch lässt sich eine *Sonder*belastung der *gewerblichen* Wirtschaft nicht rechtfertigen, weil – vielleicht einmal abgesehen vom Ausweis neuer Gewerbegebiete – nicht davon ausgegangen werden kann, Gewerbetreibende zögen *Sonder*vorteile aus der kommunalen Infrastruktur, die nicht in ähnlicher Weise auch von anderen Selbständigen gezogen werden. Die Gruppe der Gewerbetreibenden in einer modernen Dienstleistungsgesellschaft ist zu heterogen für derartige Typisierungen. Im Dienstleistungsgewerbe ergeben sich hinsichtlich der Art der Nutzung der gemeindlichen Infrastruktur kaum Unterschiede gegenüber der Gruppe der Freiberufler[117]. Im Übrigen intendiert die Abgrenzung zwischen § 15 und § 18 EStG auch gar keine Typisierung der Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur.

Ebenso wenig taugt das Äquivalenzprinzip zur Rechtfertigung der *gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen*[118]. Auch hier wird auf das – zur Steuerrechtfertigung weitgehend ungeeignete – Kostenäquivalenzprinzip zurückgegriffen, wenn argumentiert wird, dass auch das fremdfinanzierte Unternehmen, das keine Gewinne macht, Kosten produziere („Feuerlöschzug, der auch zum Verlustunternehmen ausrücken muss")[119].

108 Dazu im Einzelnen unten III.4.

109 Zur Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen diesen Fragen bezogen auf die Gewerbesteuer *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1137.

110 Zur Bedeutung der Gruppengröße für die Anwendung des Äquivalenzprinzips *H. Hanusch*, Äquivalenzprinzip und kollektive Güter. Allokationstheoretische Aspekte, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121, Berlin 1981, S. 60 f.

111 Siehe dazu *J. Lang*, Beilage des Beirats für Steuergerechtigkeit zu Der STEUERTIP, Januar 2010.

112 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (348); v. 13.7.1965 – 1 BvR 771/59, BVerfGE 19, 101 (112); v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (11); zwischenzeitlich relativiert BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (236 f.).

113 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 ff. = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*.

114 Siehe die Kritik z.B. bei *R. Hartman*, Bestandsschutz für die Gewerbesteuer, BB 2008, 2490 (2493 ff.); *T. Keß*, FR 2008, 829 ff.; schon zuvor gegen eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer ausführlich *R. Wendt*, Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1987, 1257 (1261 ff.); *D. Birk*, Steuerrecht, 12. Aufl., Heidelberg 2009, Rz. 1127 ff.; *H. Montag* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 12 Rz. 1; *H. Jochum*, StB 2005, 254 (258 f.).

115 Ausführlich *J. Hey*, StuW 2002, 314 (319 f.); ebenso *W. Schön*, StuW 2004, 62 (65 f.).

116 Vgl. exemplarisch Haushaltsplan der Stadt Düsseldorf für das Jahr 2009: Rund 37 % der Erträge (2.478,4 Mio. Euro) stammen aus der Gewerbesteuer (908 Mio. Euro).

117 Dem Einwand kann auch nicht mit dem Hinweis des BVerfG begegnet werden, Kleingewerbetreibende zahlten vielfach keine Gewerbesteuer (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (40) = FR 2008, 818 m. Anm. *Keß*, weil bereits die Prämisse falsch ist, dass der Kleingewerbetreibende hinsichtlich der aus der Nutzung der gemeindlichen Infrastruktur gezogenen Vorteile dem Freiberufler (unabhängig welcher Ertragsstärke) vergleichbar sei, einer näheren Überprüfung nicht stand hält; in diesem Sinne auch *H. Jochum*, StB 2005, 254 (258).

118 Ebenso *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1148 ff.

119 Pressemitteilung des BMF v. 10.9.2008 „Politische Leitlinien der Unternehmensteuerreform": „Ausprägung des Äquivalenzprinzips im politischen Sinne", was auch immer das heißen mag.

Der kostentheoretische Rechtfertigungsansatz vermag vor allem deshalb nicht zu überzeugen, weil die Gewerbesteuer – wenngleich höchst erratisch durch Hinzurechnungen modifiziert – so doch primär am Ertrag bemessen wird[120]. Zwischen Ertrag und Kostenverursachung besteht auch bei großzügigster Typisierung kein hinreichender Zusammenhang. Zudem wirkt die Gewerbesteuer, versteht man sie als Kostenäquivalent, auch innerhalb der Gruppe der Gewerbebetriebe umverteilend. Zwar bewirken die ertragsunabhängigen Elemente der Bemessungsgrundlage, dass auch ertraglose Unternehmen in geringem Umfang zur Besteuerung herangezogen werden, freilich nur soweit die Freibeträge des § 8 Nr. 1 GewStG überschritten werden. Damit kommt es zu einer Umverteilung zwischen größeren und kleineren Unternehmen bzw. ertragsstarken und ertragsschwachen Unternehmen. Wirtschaftsförderung durch Unterstützung wirtschaftlich schwächerer oder kleinerer Unternehmen ist aber allgemeine Staatsaufgabe, so dass die Finanzierung nicht zu Lasten einer bestimmten Gruppe erfolgen kann[121].

Versteht man das Äquivalenzprinzip dagegen als Rechtfertigung dafür, dass die Gemeinde einen Teil des aus der Bereitstellung der kommunalen Infrastruktur gezogenen Nutzens abschöpft, und stellt man auf den tatsächlich gezogenen Nutzen ab, und nicht auf einen theoretisch möglichen Soll-Nutzen, dann führt auch das Äquivalenzprinzip zwanglos zum Gewinn als richtiger Bemessungsgrundlage. Mit einem nutzentheoretischen Verständnis lässt sich eine ertragsunabhängige Besteuerung nicht vereinbaren. Dies legt *Manfred Rose* in dieser Schrift dar, indem er sein Plädoyer für eine Zinsbereinigung einer kommunalen Gewinnsteuer außer mit dem Postulat der Entscheidungsneutralität auch äquivalenztheoretisch absichert. Die kostenlose Nutzung der gemeindlichen Infrastruktur führe zu einer Rente für das Unternehmen, die in dem Gewinnanteil zum Ausdruck kommt, der die Zinskosten der Nutzung von Fremd- und Eigenkapital übersteigt[122]. Damit leitet *Manfred Rose* aus dem Äquivalenzprinzip genau das Gegenteil zur herkömmlichen steuerjuristischen Doktrin ab, nämlich, dass die Bemessungsgrundlage einer kommunalen Gewinnsteuer zwingend um alle gezahlten Kreditzinsen und um eine standardisierte Verzinsung des Eigenkapitals bereinigt sein muss.

Ob alternativ der Übergang zu einer kommunalen Wertschöpfungsteuer möglich wäre, wie es von namhaften Finanzwissenschaftlern aus dem Äquivalenzprinzip gefolgert wird, soll hier nicht weiter vertieft werden[123].

120 Ebenso *R. Hartmann*, BB 2008, 2490 (2494).
121 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 24; ähnlich *H. Jochum*, StB 2005, 254 (259).
122 *M. Rose*, in dieser Schrift, S. 642.
123 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BMF Heft 31, Bonn 1982; *A. Oberhauser*, Wertschöpfungsteuer als Alternative zur Gewerbesteuer, Regensburg 1984; a. A. *Fehr/Wiegard*, Gesamtwirtschaftliche Wirkungen einer Wertschöpfungsteuer (und einiger Alternativen) in FS für A. Oberhauser, Berlin 2000, S. 477 ff., die stattdessen auch auf kommunaler Ebene für eine zinsbereinigte Gewinnsteuer eintreten;

cc) Grundsteuer

Auch die Grundsteuer wird – weil hier bei Ablehnung der sog. Fundustheorie das Leistungsfähigkeitsprinzip an seine Grenzen stößt[124] – vielfach äquivalenztheoretisch gerechtfertigt[125]. Bei Überwälzung auf den Mieter kann sie als *Einwohnersteuer* eingeordnet werden, als über die konkret anfallenden grundstücksbezogenen Abgaben (Gebühren und Beiträge) hinausgehendes Entgelt für die Möglichkeit der Nutzung der kommunalen Infrastruktur[126]. Freilich stellt sich dann die Frage, ob die Bemessung am Grundstückswert mit dem Äquivalenzprinzip vereinbar ist. Eine Einwohnersteuer müsste – trotz aller Widerstände gegen derartige Poll Taxes[127] – als Kopfsteuer mit Einheitsbetrag konzipiert sein, wenn sie (rein) äquivalenztheoretisch begründet wird[128]. Allenfalls ließe sich die Bemessung anhand des Grundstückswertes damit rechtfertigen, dass sich bessere Infrastrukturleistungen in einem höheren Grundstückswert niederschlagen und es sich hierbei um einen pauschalen Nutzenmaßstab handelt.

f) Indirekte Steuern/Verbrauchsteuern

aa) Allgemeine Verbrauchsbesteuerung durch die Umsatzsteuer

Die größte Neuerung stellt *Joachim Langs* Hinwendung zu einer nutzentheoretischen Rechtfertigung der indirekten Steuern, und zwar auch der Umsatzsteuer dar. Es diene „dem gerechten Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips, wenn seine Herrschaft im Bereich der indirekten Steuern nicht künstlich aufrechterhalten werde. „In diesem Bereich alter Steuern" heißt es weiter, „herrscht bei genauer Betrachtung immer noch das herkömmliche Nutzenprinzip: Steuern sind der Preis für staatliche Sicherheit und Ordnung, die der Konsument in Anspruch nimmt"[129].

Damit will *Joachim Lang* in dem alten Streit vermitteln, ob die Umsatzsteuer überhaupt außer mit dem Zweck, dem Staat Geld einzubringen[130], sachlich

R. Niemann, Was der deutsche Steuergesetzgeber von Österreich lernen kann – und was nicht, Sächsische Steuertagung 2007, Stuttgart u. a. 2008, S. 45 (50 f.), im Hinblick auf die negativen Entscheidungswirkungen der Wertschöpfungsteuer.
124 Mit ausführlicher Begründung und zahlreichen Nachweisen *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 922 ff., 957.
125 *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4 Rz. 87 f.
126 *R. Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 13 Rz. 202; a. A. *P. Leuchtenberg*, Grundsteuer im Brennpunkt de Verfassungsrechts, DStZ 2006, 36 (38).
127 S. dazu *W. Schön*, Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, StuW 2004, 62 (64).
128 Zum Zusammenhang zwischen Äquivalenzprinzip und Einheitsbeitrag auch *J. Eichelberger*, MedR 2006, 369 (370).
129 *J. Lang*, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in FS für H. Schaumburg, Köln 2009, S. 45 (52); dezidiert a. A. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, 970 f.: „Kopfsteuerprinzip und Äquivalenzprinzip sind nicht nur nicht sachgerecht, sie liegen der Umsatzsteuer auch evident nicht zugrunde".
130 So *R. Grabower*, UR 1952, 2.

gerechtfertigt werden kann. Sind nicht alle Bemühungen, auch die Umsatzsteuer und ihre Bemessungsgrundlage auf die Konsumleistungsfähigkeit des Verbrauchers zurückzuführen, letztlich Fiktion?

In der Tat begegnet die Rechtfertigung der Umsatzsteuer und ihrer konkreten Ausgestaltung anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips stets der Schwierigkeit, dass die Überwälzung keine exakt auf den individuellen Konsumenten zugeschnittene Belastung erlaubt. Bis heute ist das Problem der Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips ungelöst. Die Befreiungstatbestände im § 4 UStG[131] bilden ebenso wie die Steuersatzermäßigung in § 12 Abs. 2 UStG – dies belegt einmal mehr die zum 1.1.2010 eingeführte Subventionierung des Beherbergungsgewerbes[132] – ein wildes Durcheinander von Normen zur Wirtschaftsförderung, zur Entlastung des existenznotwendigen Bedarfs und Steuerkonkurrenzregeln. Eine Vergütung der auf dem existenznotwendigen Konsum lastenden indirekten Steuern ist nicht vorgesehen[133], und nach Auffassung des BVerfG auch nicht erforderlich[134].

Dennoch scheint mit der Preisgabe des Rechtfertigungsmaßstabes Leistungsfähigkeitsprinzip nichts gewonnen. Das Äquivalenzprinzip gibt für die Rechtfertigung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage wenig her. Allenfalls ließe sich folgern, dass auf jegliche Befreiung und Ermäßigung, sei sie wirtschafts- oder sozialpolitisch motiviert, zu verzichten ist. In einer streng äquivalenztheoretisch verstandenen Umsatzsteuer bedarf es der zum Teil zweifelhaften Versuche einer Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit nicht. Denn auch beim existenznotwendigen Konsum nimmt der Verbraucher den staatlicherseits bereitgestellten Markt in Anspruch. Damit ließe sich die Gefahr unklarer Zwecksetzungen und versteckter Subventionen reduzieren, ohne freilich derartige Subventionen auszuschließen. Denn ebenso wie das Leistungsfähigkeitsprinzip kann auch das Äquivalenzprinzip zur Verwirklichung legitimer gesetzgeberischer Zwecke durchbrochen werden. Dies wird überdeutlich in der Rechtsprechung des BVerfG zur Ausgestaltung von Gebühren, wenn das Gericht ganz selbstverständlich neben die äquivalenztheoretischen Zwecke der Kostenabgeltung bzw. Vorteilsabschöpfung die Zwecke des sozialen Ausgleichs und der Lenkung stellt[135].

Die Rechtfertigung der Umsatzsteuer mit dem Äquivalenzprinzip läuft letztlich hinaus auf die aus meiner Sicht abzulehnende Rechtfertigung, einziger Zweck der Umsatzsteuer sei es, dem Staat zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. Das Äquivalenzprinzip vermittelt keine über die allgemeine Steuerrechtfertigung hinausgehenden Erkenntnisse für die Ausgestaltung der Umsatzsteuer.

131 Vgl. die Systematisierung von *P. Hoffsümmer*, Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze (§ 4 Nrn. 8 bis 28 UStG), Frankfurt a. M. u. a. 2009, S. 89 ff.
132 Eingeführt durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950).
133 *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008, S. 600.
134 BVerfG v. 23.8.1999 – 1 BvR 2164/98, FR 1999, 1134 m. Anm. *Kanzler* = NJW 1999, 3478.
135 Siehe oben II.4.

Dies mag – gemessen am realen Zustand der Umsatzsteuergesetzgebung – den Vorzug der ehrlichen Lagebeschreibung haben, würde die Umsatzsteuer aber unter dem Gesichtspunkt der iustitia distributiva aufgeben.

bb) Besondere Verbrauchsteuern mit Lenkungszweck

Sehr viel schwieriger als die Rechtfertigung der Umsatzsteuer ist unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten die Rechtfertigung der besonderen Verbrauchsteuern, insbesondere wenn sie neben der Umsatzsteuer erhoben werden. Denn eine gesteigerte Konsumleistungsfähigkeit liegt den wenigsten Steuergegenständen der speziellen Verbrauchsteuern zugrunde[136]. Dies erklärt, warum hier in besonderem Maße nach einer alternativen Rechtfertigung gefahndet wird.

Erst die Befrachtung mit Lenkungszwecken[137] hilft über den lapidaren und wenig überzeugenden Hinweis, die einzige Legitimation besonderer Verbrauchsteuern liege in ihrem Einnahmeerzielungszweck[138], hinweg. Tabaksteuer, Alkoholsteuern und Energiesteuern werden mittlerweile – trotz mancher verbleibenden Ungereimtheit[139] – überwiegend als gesundheitspolitische[140] oder umweltpolitische Lenkungsinstrumente verstanden und akzeptiert[141]. Vor allem im Bereich von Umweltabgaben gründet die Lenkung auf äquivalenztheoretischem Gedankengut. Schließlich geht es um die Internalisierung externer Kosten der Umweltnutzung. Umweltabgaben basieren auf dem Verursacherprinzip als „moderner Variante"[142] des Äquivalenzprinzips. Die für die Umweltnutzung angesetzten Preise werden allerdings mangels tatsächlicher, dem Staat entstehender Kosten[143] im politischen Prozess gebildet[144]. Es geht nicht um die Erhebung eines Entgelts für staatliche Kostenaufwendungen, sondern um die

136 *J. Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 16 Rz. 18 ff.
137 S. dazu z. B. *H. Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung der Europäischen Union, Berlin 1997, S. 320; *J. Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 16 Rz. 22.
138 Zu dieser rein fiskalischen Rechtfertigung s. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1040.
139 S. *J. Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 16 Rz. 23 und 25.
140 Vgl. BT-Drucks. 9/844, 8 bzgl. der Tabaksteuer; BT-Drucks. 15/2587, 1 bzgl. der Steuer auf sog. Alkopops.
141 Vgl. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln 2003, S. 1057 f.; 1092 ff.; 1097 ff.
142 *P. Bohley*, Praktische Probleme bei der Anwendung des Äquivalenzprinzips, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121 (Berlin 1981), S. 93 (95).
143 Dazu aus äquivalenztheoretischer Perspektive *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 221.
144 Zurückzuführen auf das sog. Demeritorisierungsmodell von *Baumol/Oates*, The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, Swedish Journal of Economis, Vol. 73 (1971), S. 42 ff. – deutsche Übersetzung in Umwelt und wirtschaftliche Entwicklung, Darmstadt 1989, S. 169 ff. Das Gegenmodell der Pigousteuer im Sinne exakter Bestimmung und Anlastung der Kosten der Umweltnutzung muss letztlich Fiktion bleiben.

Abschöpfung des Sondervorteils der (übermäßigen) kostenfreien Umweltnutzung. Dass dabei weder eine exakte Kostenanlastung stattfindet, noch die Einnahmen seitens des Staates dem Umweltschutz gewidmet werden, wird vor allem mit Blick auf die intendierte Lenkung hingenommen. Ausgestaltung und Bemessung orientieren sich nicht an den der Allgemeinheit entstehenden Kosten, sondern am Lenkungsziel der Verhinderung bzw. Reduktion des umweltschädlichen Verhaltens unter Berücksichtigung der Preiselastizität. Auf diese Weise lässt es sich rechtfertigen, den Umweltfaktoreinsatz zu besteuern, statt an Emissionswerten anzuknüpfen. Mit einer nutzentheoretischen Argumentation könnte sogar eine Anknüpfung an den durch besonders intensive Umweltnutzung erwirtschafteten Gewinn in Erwägung gezogen werden. Allerdings dürfte dem die Schwierigkeit entgegenstehen, in einer derartigen Bemessungsgrundlage einen Zusammenhang zwischen Umweltnutzung und Gewinn zu typisieren.

Alkohol- und Tabaksteuern können ebenfalls einerseits mit dem Lenkungsziel der Mäßigung legitimiert werden, andererseits sollen Tabak- und Alkoholkonsumenten an den durch (übermäßigen) Tabak- und Alkoholkonsum entstehenden Kosten beteiligt werden, auch wenn eine exakte Zuordnung der den Sozialsystemen entstehenden *Kosten* – nicht zuletzt im Hinblick auf gegenläufige Effekte einer verkürzten Lebenserwartung – schwierig sein dürfte[145]. Zudem muss, da auch der gelegentliche, keine zusätzlichen Gesundheitskosten verursachende Alkoholkonsum besteuert wird, auch insoweit der Gedanke der Gruppenverantwortlichkeit bemüht werden. Eine nutzentheoretische Betrachtung gesundheitsbezogener Sondersteuern scheidet dagegen aus. Welchen staatlicherseits zur Verfügung gestellten Sondervorteil schöpft der Raucher ab, der nicht auch allen anderen zugute kommt, die das staatliche Gesundheitssystem nutzen? Der Nutzen der Alkohol-/Tabaksucht dürfte eher bei Herstellern und Vertreibern liegen, die aber die entsprechenden Steuern auf die Konsumenten überwälzen. Hier kann also nur der Maßstab der Kostenäquivalenz überzeugen[146].

4. Territoriale Abgrenzung der Steuerjurisdiktionen

a) Äquivalenztheoretische Grundlage der internationalen Verteilungsgrundsätze

Weitgehend unumstritten sind die Ableitungen aus dem Äquivalenzprinzip, die der territorialen Aufteilung von Besteuerungsrechten zugrunde liegen[147].

145 Zur Gegenrechnung einer eventuell kürzeren Lebenserwartung und damit geringeren Inanspruchnahme der Renten- und Pflegeversicherung *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., München 2007, S. 182.

146 Ebenso *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 222.

147 Zur kompetenzabgrenzenden Seite des Steuerguts *G. Burmester*, Begriff und Funktion des Steuerguts, StuW 1993, 221 (225 ff.).

Am deutlichsten wird die äquivalenztheoretische Grundlage der zwischenstaatlichen Verteilung von Besteuerungsrechten im Quellenprinzip. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates fußt auf der Bereitstellung der Infrastruktur, deren Nutzung dem beschränkt Steuerpflichtigen die Einkünfteerzielung ermöglicht[148]. Dabei geht es erkennbar nicht um Kostenzurechnung, weder um individuelle noch gruppenbezogene, sondern um Nutzenabschöpfung[149]. Damit wird das benefit principle zur Grundlage internationaler Verteilungsgerechtigkeit.

Trennscharfe Verteilungsmaßstäbe im Sinne einer exakten territorialen Zuordnung von Verursachungsbeiträgen lassen sich auf dieser Basis freilich nicht gewinnen[150]. Es handelt sich lediglich um Leitgedanken, die der Konkretisierung durch die nationalen Rechtsordnungen und die Doppelbesteuerungsabkommen bedürfen. Zudem ergänzen sich in den der beschränkten Steuerpflicht zugrunde gelegten Anknüpfungspunkten nutzentheoretische und leistungsfähigkeitsdogmatische Aspekte[151]. So rechtfertigt sich nach *Gabriele Burmester* das Belegenheitsprinzip primär aus der Nutzung der staatlichen Infrastruktur, während das Arbeitsortprinzip auf die „Einbindung in die konkrete staatliche Teilhabe- und Finanzierungsgemeinschaft" zurückzuführen sei[152]. Je unklarer der Zusammenhang zwischen der Nutzung der staatlichen Infrastruktur und dem hierdurch erwirtschafteten Gewinn wird, desto weniger eindeutig fällt auch die territorial abgrenzende Funktion des Nutzenprinzips aus. Dies wird etwa deutlich an der internationalen Zuordnung von Lizenzgebühren[153]. Zwar wird der wirtschaftliche Wert des Patents unter Nutzung des Marktes im Staat des Lizenznehmers realisiert. Indes gibt das OECD-Musterabkommen in Art. 12 OECD-MA der Nutzung der staatlichen Infrastruktur im Staat der Patententwicklung den Vorrang. Dieser Gedanke liegt – wenngleich die internationale Konvention übersteigend – auch den Regeln der Funktionsverlagerung zugrunde. Wer die deutsche Forschungslandschaft einschließlich der steuerlichen Absetzbarkeit seiner Aufwendungen nutzt, soll auch in Deutschland Steuern zahlen.

Auch in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs spielt das Äquivalenzprinzip eine zentrale Rolle. So wird der Inhalt der Niederlassungsfreiheit äquivalenztheoretisch definiert. Nur wer die Infrastruktur des Aufnahme-

148 Z. B. *R. Costa*, Entwicklung und theoretische Fundierung des Territorialitätsprinzips in Lateinamerika, in Steuern auf ausländische Einkünfte, München 1985, S. 43 (52).

149 *K. Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, DStJG Bd. 3 (1985), 3 (20 ff.).

150 *M. Engelschalk*, Was bedeutet Territorialität im konkreten Fall?, in Steuern auf ausländische Einkünfte, München 1985, S. 74 ff.

151 *G. Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009, S. 7, spricht nicht ganz zu Unrecht von der „Zielungenauigkeit steuerlicher Regelungen", unter denen das internationale Steuerrecht in ganz besonderem Maße leide.

152 *G. Burmester*, Begriff und Funktion des Steuerguts, StuW 1993, 221 (226).

153 Vgl. *J. Isenbergh*, International Taxation, 2. Aufl., New York 2005, S. 29.

staates zur Erwirtschaftung von Einkommen nutzt, kann sich gegenüber diesem auf die Grundfreiheiten berufen[154].

Zwar können Diskriminierungen und Beschränkungen nicht auf das Territorialitätsprinzip gestützt werden. Dennoch wird dem Quellenstaat ein *Vorrecht* zugestanden, auf seinem Territorium erwirtschaftete Gewinne zu besteuern[155]. Mangels Anhaltspunkten im EG-Vertrag stützt sich der EuGH dabei, wenn er anhand von Quellen- und Wohnsitzprinzip Besteuerungsrechte und Verantwortlichkeiten zwischen den Mitgliedstaaten zuweist, auf allgemein anerkannte doppelbesteuerungsrechtliche Konventionen[156]. Gleichzeitig macht der Gerichtshof deutlich, dass ein derart nutzentheoretisch verstandenes Quellenprinzip ein Nettoprinzip ist. Der Quellenstaat darf nur den Nettoertrag abschöpfen und muss Betriebsausgaben sowie Verluste, die durch die Einkommenserzielung entstanden sind, berücksichtigen[157].

Eine eher kostenbezogene Betrachtung spricht dagegen für das Wohnsitzprinzip. Dass auch der Wohnsitzstaat an im Ausland erwirtschafteten Einkommen partizipieren soll, ist zwar primär Ausdruck des Welteinkommensprinzips und dient der vollständigen Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit[158]. Gleichzeitig kommt aber auch zum Ausdruck, dass der Steuerpflichtige am Wohnsitz Kosten verursacht.

Ob das Äquivalenzprinzip bzw. Nutzenprinzip auch zur Steuerabgrenzung im Verbrauchsteuerrecht herangezogen werden kann, ist weniger klar. *Joachim Lang* begründet, es sei gerecht, „wenn auch Touristen in dem Land, in dem sie weilen, ihren Beitrag leisten"[159]. Ähnlich argumentiert *Gabriele Burmester*: Wesentlicher Inhalt des Gebrauchssachverhalts sei „die Belastung einer im tatsächlichen oder fiktiven Aufwand repräsentierten Benutzermöglichkeit und deren hoheitliche Gestaltung, wodurch zum entscheidenden Zugehörigkeitskriterium die Belegenheit des Gebrauchsgutes werde". Die Rechtfertigung für eine Besteuerung durch den Verbrauchsstaat sieht sie in der Schaffung der

154 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 = FR 2006, 987 m. Anm. Lieber, Rz. 53: Die Niederlassungsfreiheit ermöglicht den Staatsangehörigen der Gemeinschaft, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen ihrer Herkunft teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen; ebenso EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 – Gebhard, EuGHE 1995, I-4165, Rz. 25.

155 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 56; v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673, Rz. 59; ausführlicher dazu *J. Hey*, Vorrecht des Quellenstaates und binnenmarktkonforme Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union, in FS für H. Schaumburg, Köln 2009, S. 767 (777 ff.).

156 Vgl. z.B. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 – „N", EuGHE 2006, I-7409 = FR 2006, 1128 Rz. 45 f.

157 Ständige Rechtsprechung vgl. EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 – Keller Holding, EuGHE 2006, I-2107 = FR 2006, 425 Rz. 44; v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, EuGHE 2007, I-2647 Rz. 68 f.; v. 12.6.2003 – Rs. C-234/02 – Gerritse, EuGHE 2003, I-5933 Rz. 25 ff.

158 *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 5.66.

159 *J. Lang*, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in FS für H. Schaumburg, Köln 2009, S. 45 (52).

Gebrauchslage. Äquivalenztheoretisch begründen auch *Fischer/Kleineidam/Warneke*[160] das Bestimmungsland damit, dass der Konsument im Bestimmungsland von den durch die indirekten Steuern finanzierten Staatsleistungen profitierten, was freilich gerade für den Touristen nur in sehr geringem Maße zutreffen dürfte.

Meiner Ansicht nach liegt die Rechtfertigung des Bestimmungslandprinzips primär in der Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität im jeweiligen Verbrauchermarkt[161]. Daneben wird die territoriale Zuordnung des Verbrauchsteuerguts zum Bestimmungsland (in der Regel Wohnsitz des Verbrauchers) zentral durch die Abschöpfung der Verbrauchsleistungsfähigkeit begründet[162]. *Joachim Englisch* spricht in diesem Zusammenhang vom „hinreichenden Nexus zum Konsumenten" als Grundlage der „Einforderung von finanzieller Solidarität" durch das Bestimmungsland[163]. Damit liegt die tragende Rechtfertigung für das Bestimmungslandprinzip in der Umsatzsteuer in der Zuordnung der Leistungsfähigkeit zum Verbrauchsort, nicht in der Abschöpfung eines Verbrauchsnutzens. Zwar könnte für eine äquivalenztheoretische Fundierung des Bestimmungslandprinzips angeführt werden, dass der Verbrauchsstaat die Infrastruktur des Konsums, z.B. eine funktionstüchtige Rechtsordnung einschließlich des Verbraucherschutzes gewährleiste, indes reicht dies meines Erachtens nicht aus, um die territoriale Zuordnung des Verbrauchsteueranspruchs nutzentheoretisch zu rechtfertigen.

b) Kommunale Steuerhoheit, Gewerbesteuerzerlegung und Finanzausgleich

Innerstaatlich definiert das Äquivalenzprinzip die Reichweite der kommunalen Steuerhoheit, ist theoretische Grundlage der Gewerbesteuerzerlegung und findet sich, wenngleich zum Teil durch bündische Umverteilungsinteressen überlagert, auch in der horizontalen Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Ländern.

Zwar taugt das Äquivalenzprinzip nicht für die Rechtfertigung des subjektiven Anwendungsbereichs sowie der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, wohl aber liefert es eine Erklärung für die räumliche Abgrenzung der Gewerbesteuer[164]. Die Zerlegung des Gewerbesteueraufkommens basiert auf dem Versuch einer Zuordnung nach äquivalenztheoretischen Erwägungen, wenngleich der Zerlegungsmaßstab der Lohnsumme den Beitrag der einzelnen Kommune

160 *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 2005, S. 47, die allerdings gleichberechtigt auch auf den Zweck der Wettbewerbsneutralität zur Legitimation heranziehen.

161 Aus ökonomischer Sicht Produktionseffizienz vgl. *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., München 2007, S. 313 ff., s. ferner *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 10. Aufl., München 2009, S. 227 ff.

162 *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 9.2.

163 *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008, S. 630 und 798.

164 *J. Hey*, Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer, StuW 2002, 314 (319 f.); kritisch *H. Jochum*, StB 2005, 254 (258) hinsichtlich der von Gewerbebetrieben ausgelösten gemeindegrenzenübergreifenden Effekte.

zum wirtschaftlichen Erfolg des Gewerbebetriebes (= Gewerbeertrag) nur sehr grob typisierend abbilden kann[165] und im Einzelfall abweichend von § 29 GewStG durch andere Maßstäbe den tatsächlichen Verhältnissen zur Vermeidung offenbarer unbilliger Ergebnisse (§ 33 GewStG) angenähert werden muss[166]. Die Feststellung einer derartigen Unbilligkeit und die Festlegung eines anderen Aufteilungsschlüssels erfolgt dann dezidiert (kosten)äquivalenztheoretisch[167]. Die Orientierung an Kosten statt am Nutzen kommt auch in der Sonderregel für mehrgemeindliche Betriebsstätten des § 30 GewStG zum Ausdruck („Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten").

Schwieriger ist es, das Äquivalenzprinzip auch im Finanzausgleich wiederzuerkennen[168]. Zwar stellt die Zuweisung des örtlichen Aufkommens in Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG einen Zusammenhang zwischen der vom jeweiligen Land zur Verfügung gestellten Infrastruktur und dem mit dieser Hilfe erwirtschafteten Erfolg her[169]. Das Prinzip bündischer Solidarität[170] lockert jedoch den Nexus zwischen der Kostentragung für die Bereitstellung öffentlicher Güter und der hierdurch begründeten Partizipation am durch die Nutzung dieser Güter erwirtschafteten Erfolg. Soweit aber beispielsweise ein Ausgleich für Pendlerströme geschaffen werden soll[171], liegt dem ganz klar ein berechtigtes nutzentheoretisches Interesse zugrunde. Nicht die Schlafstadt, die aufgrund der Zuständigkeit der Wohnsitzgemeinde die Einkommensteuer vereinnahmt, sondern die Arbeitsortgemeinde leistet den Beitrag zur Erwirtschaftung des Einkommens. In dem auf *Joachim Lang* zurückzuführenden Vier-Säulen-Modell der Kommission Steuergesetzbuch Stiftung Marktwirtschaft[172] wird dieser äquivalenztheoretische Zusammenhang transparent, indem die Arbeitsortgemeinde an dem in ihr erwirtschafteten Lohnsteueraufkommen beteiligt wird. Damit kommt es zu einer Aufkommensteilung zwischen Arbeits- und Wohnsitzgemeinde. Das aus äquivalenztheoretischer Sicht unbefriedigende „Speckgürtelphänomen" wird vermieden.

165 Zweifelnd, ob das Verhältnis der Lohnsumme dem Äquivalenzprinzip gerecht werde *G. Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, Kommentar, 7. Aufl., München 2009, § 29 Rz. 1.

166 BFH v. 12.7.1960 – I B 47/59 S, BStBl. III 1960, 386; v. 1.3.1967 – I B 240, 241/62, BStBl. III 1967, 324.

167 Vgl. z.B. BFH v. 4.4.2007 – I R 23/06, BStBl. II 2007, 836.

168 Hierzu z.B. *P. Bohley*, Praktische Probleme bei der Anwendung des Äquivalenzprinzips, in Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 121, Berlin 1981, S. 93 ff.; *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 256 ff.

169 *H. Siekmann* in M. Sachs (Hrsg.), GG, 5. Aufl., München 2009, Art. 107 Rz. 6.

170 BVerfG v. 11.11.1999 – 2 BvF 2/98, BVerfGE 101, 158 (222); s. das auf dieser Grundlage erlassene Maßstäbegesetz.

171 *H. Siekmann* in M. Sachs (Hrsg.), GG, 5. Aufl., München 2009, Art. 107 Rz. 8 ff.

172 Siehe *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 8 Rz. 97; *Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft*, Steuerpolitisches Programm, Berlin 2006, S. 40 ff.

IV. Das Verhältnis des Äquivalenzprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Äquivalenzprinzip ist kein dieses konkretisierendes Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips, auch wenn es als Nutzenprinzip verstanden durchaus zu kongruenten Schlussfolgerungen führen kann[173]. Eine Aufwertung des Äquivalenzprinzips geht daher mit der Frage einher, wie es sich zum Leistungsfähigkeitsprinzip verhält. Schließlich geht es auch *Joachim Lang* nicht darum, das Leistungsfähigkeitsprinzip abzulösen, sondern lediglich um seine Ergänzung. Dann aber stellt sich die Frage, welchem Prinzip bei unterschiedlichen Schlussfolgerungen der Vorrang zu geben ist.

Die Probleme eines Nebeneinanders gleichrangiger Prinzipien offenbaren sich dem wahrlich nicht durch Prinzipienstrenge verwöhnten Betrachter des Steuerrechts bei einem Blick auf das Sozialversicherungsrecht, wo Versuchen, ein Rangverhältnis zwischen den Prinzipien versicherungsmathematischer Äquivalenz sowie dem sozialen und intergenerativen Ausgleich herzustellen, ausdrücklich eine Absage erteilt wird[174]. Damit ist die Beitragsbemessung ebenso wie die Frage der Mittelverwendung (z.B. Problem der Finanzierung versicherungsfremder Leistungen) in erster Linie Folge wechselnder politischer Entscheidungen[175], die sich keinem verfassungsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebot unterwerfen müssen[176]. Kontinuitätsvermittelnd wirken letztlich nur die praktischen Schwierigkeiten eines Umsteuerns in einem auf langfristige Strukturen angelegten System.

Eine vergleichbar beliebige Wahl zwischen Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip würde das Steuerrecht weitgehend der fiskalpolitischen Willkür ausliefern, eine Gefahr, die in einem monistisch am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten System nicht in diesem Maße besteht. Um dies zu verhindern, bedarf es einer Prinzipienhierarchie.

In seiner anerkannten Funktion als Prinzip der allgemeinen Steuerrechtfertigung ist das Äquivalenzprinzip dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgelagert[177]. Insofern kommt es nicht zu Konflikten. Anders als das Leistungsfähigkeitsprinzip ist es in dieser Eigenschaft kein Steuergerechtigkeitsprinzip, weil die Frage der Steuergerechtigkeit als Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die ein-

173 Siehe oben III.3c und 3 e.

174 *Lenze/Zuleeg*, Europa- und verfassungsrechtliche Aspekte der Neugestaltung der sozialen Sicherheit, NZS 2006, 456 (459); *L. Osterloh* in M. Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 5. Aufl., München 2009, Art. 3 Rz. 187.

175 *F. Reuther*, Verfassungsrechtliche Determination für die Beitragsbemessung in der sozialen Kranken- und Pflegeversicherung, in FS für J. Isensee, Heidelberg 2002, S. 435 (465), der diesen Zustand kritisiert.

176 Zu verbleibenden verfassungsrechtlichen Grenzen im Sozialversicherungsrecht z.B. *F. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Probleme einer umfassenden Kranken- und Renten-„Bürgerversicherung", NZS 2004, 1 ff.

177 Vgl. auch *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, Der Staat, 1986, S. 481 (482), der insofern von der „Rechtfertigung der Steuerpflicht dem Grunde" nach im Unterschied zur Verteilung der Steuerlast spricht.

zelnen Gesellschaftsmitglieder[178] logisch erst nach der Rechtfertigung von Steuern als solchen einsetzt. Erst wenn man versucht, das Äquivalenzprinzip für die Ausgestaltung des Steuersystems oder gar einzelner Steuern fruchtbar zu machen, stellt sich die Frage nach dem Rangverhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Auf dieser Ebene wird das Äquivalenzprinzip größtenteils als Antagonist zum Leistungsfähigkeitsprinzip verstanden[179]. Abgaben sollen *entweder* auf dem Äquivalenzprinzip *oder* auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip basieren[180].

Das Äquivalenzprinzip ist ein wertungsoffenes Prinzip, schon weil Kosten- und Nutzenmaßstab sehr unterschiedliche Ergebnisse zulassen. Die Untersuchung hat gezeigt, dass das Äquivalenzprinzip mit ähnlichen Unschärfen behaftet ist wie das Leistungsfähigkeitsprinzip und noch sehr viel weniger als das hierfür immer wieder gescholtene Leistungsfähigkeitsprinzip konkrete Rückschlüsse auf die Bemessungsgrundlagen einzelner Steuern zulässt. Dies liegt daran, dass es sich im Steuerrecht, gleich ob als Kosten- oder Nutzenprinzip verstanden, mangels strenger Äquivalenzbeziehungen nur sehr stark typisierend umsetzen lässt[181]. In seiner steuerrechtlichen Umsetzung stößt es auf sehr viel größere Schwierigkeiten als das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Offen von der Steuerbemessung nach Leistungsfähigkeit abweichende Bemessungsgrundlagen lassen sich äquivalenztheoretisch nicht hinreichend stringent rechtfertigen. Die insbesondere vom Bundesfinanzministerium[182] erhoffte Weiterentwicklung – in Wirklichkeit geht es darum, sich von seinen Fesseln zu befreien – des objektiven Nettoprinzips kann jedenfalls nicht auf das Nutzenprinzip gestützt werden.

Im umgekehrter Richtung können und *müssen* (aus verfassungsrechtlichen Gründen) äquivalenztheoretisch begründete Einzelsteuern um anderweitige Aspekte ergänzt werden, die traditionell dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugeschrieben werden. So ließe sich zwar eine Kopfsteuer als allgemeine Äquivalenzsteuer rechtfertigen[183], sie wäre aber mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums nicht vereinbar und müsste daher um Elemente des subjektiven Nettoprinzips ergänzt werden.

178 *D. Wellisch*, Finanzwissenschaft II – Theorie der Besteuerung, München 2000, S. 38 ff.; *Wala/Knoll*, Einkommen vs. Konsum: Betriebswirtschaftliche Überlegungen zum ertragsteuerlichen Leistungsfähigkeitsindikator, ÖStZ 2001, 295.

179 *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 15: Äquivalenzprinzip als dem Leistungsfähigkeitsprinzip „diametral" entgegengesetzt.

180 *H.-P. Bär*, Probleme äquivalenzorientierte Prämienbemessung am Beispiel der obligatorischen Unfallversicherung, Zürich 1994, S. 37.

181 Ebenso *W. Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in G. Färber u. a. (Hrsg.), Probleme der Kommunalfinanzen, Berlin 2001, S. 9 (19).

182 Z. B. Pressemitteilung des BMF v. 10.9.2008 „Politische Leitlinien der Unternehmensteuerreform".

183 S. *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2000, S. 211.

V. Fazit

Die weitgehende Ablehnung des Äquivalenzprinzips im steuerrechtlichen Schrifttum beruht darauf, dass das Äquivalenzprinzip in der Regel kostentheoretisch verstanden wird. Insofern ist die Ablehnung berechtigt. Der Versuch, in Steuertatbestände eine Kostenabgeltung zu integrieren, ist insbesondere im Rahmen der Ertragsteuern zum Scheitern verurteilt. Auch die Figur der Gruppenäquivalenz vermag das Charakteristikum der Steuer als gegenleistungslos erhobene Abgabe nicht zu überwinden.

Joachim Lang hat dies klar erkannt und mit seiner Hinwendung zum Nutzenprinzip die Debatte neu belebt. Dabei liegt die Bedeutung des Nutzenprinzips neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip für das Recht der direkten Steuern primär in der *räumlichen Zuordnung* der Besteuerungsrechte[184]. Für eine vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende Ausgestaltung steuerlicher Bemessungsgrundlagen ist das Äquivalenzprinzip dagegen wenig ergiebig. Als Nutzenprinzip verstanden führt es wie dieses zu einer Besteuerung auf der Grundlage des wirtschaftlichen Erfolgs, zu einer Nettoeinkommensteuer. Der Versuch, ertragsunabhängige Bemessungsgrundlagen mit dem Argument der Kostenäquivalenz zu rechtfertigen, schlägt dagegen fehl. Bei richtigem Verständnis als Nutzenprinzip stärkt das Äquivalenzprinzip das Nettoprinzip. Nutzentheoretisch lassen sich ferner sogar progressive Einkommensteuertarife, wenn auch nicht aus diesem ableiten, so doch mit dem Äquivalenzprinzip vereinbaren.

Für das Verständnis der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer ist das Nutzenprinzip dagegen wenig ergiebig. Hier bleibt als Fazit letztlich nur: Das Nutzenprinzip schadet nicht, aber es nutzt nur wenig.

Auch wenn damit der Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung differenziert zu betrachten ist, hat *Joachim Lang* mit der Debatte um das Nutzenprinzip einen wichtigen Denkanstoß gegeben. Wie schon durch seine intensive Befassung mit der Optimal- und Konsumsteuertheorie[185] hat er erneut eine Brücke zwischen der Steuerrechtswissenschaft und den Nachbardisziplinen geschlagen. Diese Offenheit für disziplinenübergreifende Denkansätze macht *Joachim Lang* zu einem unvergleichlichen Lehrer.

184 Hierin sieht auch *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004, S. 264, die Hauptfunktion des Äquivalenzprinzips. Ähnlich, allerdings dort nur für die Kommunalsteuern untersucht, auch schon *J. Hey*, StuW 2002, 314 (319).

185 Vgl. z. B. *J. Lang*, Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht, Versuch eines interdisziplinär juristisch-ökonomischen Lösungsansatzes, in M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991, S. 291.

Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abfrufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21 / 9 37 38-01, Fax 02 21 / 9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-06217-0

©2011 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann
Foto: Dr. Oliver Hartmann
Satz: A. Quednau, Haan
Druck und Verarbeitung: Kösel, Krugzell
Printed in Germany

Vorwort

Joachim Lang vollendet am 22. Oktober 2010 sein 70. Lebensjahr. Dies ist den Herausgebern und Autoren dieser Festschrift freudiger Anlass, ihm ein Buch zu überreichen, das die Vielfalt seines wissenschaftlichen Schaffens widerspiegelt und ihn gleichzeitig als Politikratgeber, Lehrer und Mentor würdigt. Im Titel der Schrift „Gestaltung der Steuerrechtsordnung" kommen zwei prägende Leitlinien des Wirkens von *Joachim Lang* zum Ausdruck: Das Ringen um die wissenschaftlichen Grundlagen einer Steuergerechtigkeitsordnung verbunden mit unermüdlichem Einsatz in der Steuerreformberatung.

Beide Aspekte werden in den Beiträgen dieser Festschrift reflektiert. Dem Einsatz der Autoren ist es zu verdanken, dass *Joachim Langs* Schaffen in seiner ganzen Breite gewürdigt werden konnte. Die Themen reichen vom Steuerverfassungsrecht und den theoretischen Grundlagen des Steuerrechts über Grund- und Reformfragen der einzelnen Steuerarten mit einem Schwerpunkt im Unternehmenssteuerrecht bis hin zum Europäischen und Internationalen Steuerrecht. Um den Umfang der Festschrift nicht ausufern zu lassen, mussten wir den Kreis der Autoren begrenzen. Die Beiträge stammen überwiegend aus der Feder der Kollegen aus den Steuerwissenschaften und der Richterschaft, abgerundet durch einzelne Autoren aus Finanzverwaltung, Beraterschaft und Politik. Sie alle bringen durch ihre Mitwirkung die fachliche und persönliche Wertschätzung des Jubilars zum Ausdruck.

Unser besonderer Dank gilt Herrn Dr. Wolfgang Lingemann vom Verlag Dr. Otto Schmidt, der die Schrift in langjähriger Verbundenheit mit *Joachim Lang* von Verlagsseite aus hervorragend betreut und den Herausgebern die Arbeit beträchtlich erleichtert hat. Die wissenschaftlichen Mitarbeiter und studentischen Hilfskräfte des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln haben sorgfältig korrekturgelesen. Frau Dr. Monika Gabel hat die verantwortungsvolle Aufgabe der Erstellung des Stichwortverzeichnisses übernommen. Herr Dr. Rainer Schick und die Kanzlei PNHR Pelka Niemann Hollerbaum Rohde haben durch großzügige finanzielle Unterstützung die Drucklegung ermöglicht.

Wir wünschen *Joachim Lang* weiterhin ungebrochene Schaffenskraft und hoffen auf eine angeregte Diskussion der Beiträge dieser Schrift.

Köln, Bochum, Münster im September 2010

Klaus Tipke Roman Seer Johanna Hey Joachim Englisch