

Hinweis auf nachstehenden Aufsatz in "Neu Zeitschrift für Sozialrecht" (NZS) 6/2003, 281-288

Die Korrespondenz von Sozialrecht und Einkommensteuerrecht

Von Prof. Dr. Monika Jachmann, Hamburg

Nicht nur die Wirtschaftsverbände verlangen Strukturformen an den überstrapazierten sozialen Sicherungssystemen und dies gerade mit dem Hinweis darauf, dass der Einzelne wieder mehr Verantwortung übernehmen müsse.¹ Im Zentrum der Diskussion um die Pflicht des Einzelnen, seine wirtschaftliche Ertragserzielung in den Dienst der Belange der Allgemeinheit zu stellen, steht die Relation von Sozialrecht und Einkommensteuerrecht.

Beide scheinen – betrachtet man die Entwicklung des positiven Rechts – immer näher zusammenzurücken. So findet sich nicht nur das Kindergeld als Sozialtransfer im EStG (§§ 62-78 EStG). Die Nähe von Sozialrecht und Einkommensteuerrecht begleitet den Alltag sozialrechtlicher Rechtsanwendung, denkt man nur an die vielfachen Bezugnahmen sozialrechtlicher Normen auf die einkommensteuerliche Begriffsbildung.

Der folgende Beitrag² erschließt die Relation von Sozialrecht und Steuerrecht in drei Schritten: Zunächst wird die grundlegende Intention und Rechtfertigung von Steuererhebung und sozialrechtlichem Solidarausgleich aufgezeigt. Vor diesem Hintergrund erweist sich die positivrechtliche Nähe beider Regelungsbereiche in der Relevanz sozialrechtlicher Vorgaben für die steuerliche Rechtsanwendung und umgekehrt. Insoweit soll zunächst – im zweiten Schritt – kurz der Frage nachgegangen werden, wie das EStG sozialrechtlichen Intentionen dient. Thema des dritten und zentralen Schrittes ist die Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Begriffe und Grundsätze für die sozialrechtliche Rechtsanwendung, insbesondere im Kontext von SGB III und SGB IV.

I. Grundlegende Gegensätzlichkeit und Verwandtschaft von Sozial- und Steuerrecht

1. Unterschiedliche Primärintentionen

Die Einkommensteuer greift auf das Ergebnis wirtschaftlicher Ertragserzielung zu. Als Gemeinlast dient sie der

Finanzierung der staatlichen Aufgabenerfüllung im Interesse der staatlichen Allgemeinheit.³

Sozialrecht zielt auf soziale Gerechtigkeit und soziale Sicherheit.⁴ Diese sollen durch Leistungsgewährung im Rahmen eines in weiten Bereichen gruppenbezogenen Solidarausgleichs erreicht werden.

Die Einkommensteuerbelastung bestimmt sich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners, die soziale Hilfe nach der Bedürftigkeit des Leistungsempfängers. Die Sozialversicherungsabgabe unterscheidet sich von der gegenleistungsunabhängigen Steuer durch den Verbund von individueller Äquivalenz und Gruppensolidarität.⁵ Sie rechtfertigt sich als Sonderlast aus einer spezifischen sozialen Verantwortlichkeit gerade der in Anspruch genommenen – homogenen – Gruppe im Hinblick auf die finanziell zu bewältigende soziale Aufgabe.⁶

2. Verteilungsgerechtigkeit als gemeinsame Basis

Gemeinsames Ziel von Sozialrecht und Steuerrecht ist die Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Mitgliedern der staatlich verfassten Gemeinschaft, gemeinsamer Regelungsgegenstand die monetäre Zuweisung von Gemeinwohlverantwortung innerhalb dieser Gemeinschaft. Soweit mit der Finanzierung eines Sozialtransfers eine Teilgruppe der gesamtstaatlichen Gemeinschaft belastet ist, bedeutet schon die Gruppenbildung eine besondere Verantwortungszuweisung.

1) Frankfurter Allgemeine Zeitung, 2. 9. 2002, Nr. 203, S. 9.

2) Der Beitrag gibt in leicht abgewandelter Form den Vortrag wieder, den Frau Prof. Dr. Monika Jachmann am 22. 10. 2002 auf der 34. Richterwoche des Bundessozialgerichts gehalten hat. Für wertvolle Zuarbeit danke ich meinem wissenschaftlichen Assistenten Matthias Hinz.

3) Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 9.

4) Schulini/Igl, Sozialrecht, 7. Aufl., 2002, Rz. 4 ff.; Eichenhofer, Sozialrecht, 3. Aufl., 2000, Rz. 5; Ost/Mohr/Estelmann, Grundzüge des Sozialrechts, 2. Aufl., 1998, S. 3.

5) Isensee, Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge, 1973, S. 41.

6) Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S. 370 f.

Die sozialstaatliche Einbindung des Einzelnen in die staatliche Allgemeinheit verlangt eine Staatsfinanzierung durch den zahlungsfähigen Einzelnen. Hierin spiegelt sich die qualitativ gleiche Verantwortung aller Staatsbürger für das Gemeinwohl wider. Der höheren Leistungsfähigkeit korrespondiert im Sozialstaat eine höhere soziale Verantwortung. Gleichmäßige Einkommensbesteuerung verlangt danach eine numerisch unterschiedliche Besteuerung nach Maßgabe wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.⁷

Wie aber vom Einzelnen eine Mitfinanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung via Gemeinlast nur in dem Maße verlangt werden kann, in dem ihn eine Mitverantwortung für die allgemeinen staatlichen Belange trifft, so kann auch der Bedürftige angesichts seiner negativen Leistungsfähigkeit eine soziale Transferleistung nur beanspruchen, soweit seine Bedürftigkeit ihn von einer eigenen Verantwortungsübernahme entbindet und die Drittverantwortung der Leistungsfähigen aktualisiert. Damit wird die Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Maßstab für eine – positive wie negative – monetäre Verantwortungszuweisung innerhalb der staatlichen Gemeinschaft zum Basisprinzip für freiheitsschonendes staatliches Nehmen wie existenzsicherndes staatliches Geben.⁸

3. Das Postulat der Widerspruchsfreiheit

Aus der thematischen Korrespondenz von Sozialrecht und Steuerrecht ergibt sich eine zwangsläufige Abstimmung zunächst insoweit, als sich steuerliche Leistungsfähigkeit und soziale Bedürftigkeit ausschließen. Der Staat darf dem Bürger nicht via Steuer die notwendigen Subsistenzmittel entziehen, falls er sie ihm durch Sozialleistung wiedergeben müsste.⁹ Übersteigt der sozialrechtliche Mindestbedarf den steuerlichen, bedeutet dies einen verfassungswidrigen Wertungswiderspruch.¹⁰ Der umgekehrte Fall entspricht gerade dem freiheitsgrundrechtlichen Primat der privatnützigen Ertragszielung vor einer Finanzierung staatlichen Handelns.¹¹

Betrachtet man die Sozialrecht wie Einkommensteuerrecht implizite Umverteilung¹², so würden einheitliche Grundsätze sowohl im Gebens- wie im Nehmensystem idealtypisch im Konzept des sog. Bürgergeldes¹³ verwirklicht. Soweit aber im Steuer- bzw. Sozialrecht – systemabweichend – spezielle Sachzwecke jenseits der Belastung nach Leistungsfähigkeit im Rahmen von Fiskalzwecknormen oder dem Sozialtransfer nach Bedürftigkeit verfolgt werden, kann in der Konsequenz auch keine Abstimmungspflicht zwischen beiden nach Maßgabe der originären Verteilungsgerechtigkeit bestehen. Dabei kommt dem Gesetzgeber bei der Regelung von Sozialleistungen ein weit größerer Gestaltungsspielraum zu als bei der Modifikation der Regelbesteuerung.

Wo Leistungen auf Grund eines durch Beitragszahlung erworbenen Anspruchs gewährt werden, gehen Sozialrecht und Steuerrecht im Ansatz unterschiedliche Wege der sozialstaatlich motivierten Umverteilung (Umverteilung im ökonomischen Sinn¹⁴). Nicht zu einem Wertungswiderspruch zwischen Sozialrecht und Einkommensteuer führt etwa die degressive Struktur des Beitrags bei Rentenversicherung, Arbeitsförderung, Krankenversicherung und Pflegeversicherung (§§ 157 ff. SGB VI, §§ 341 ff. SGB III, §§ 220 ff. SGB V, §§ 54 ff. SGB XI)¹⁵ einerseits und die Progression der Einkommensteuer (§ 32 a EStG) andererseits. Denn der sinkende Anteil des Beitrags am Einkommen jenseits der Beitragsbemessungsgrenze entspricht der begrenzten Verpflichtung zur Gruppensolidarität in Ausrichtung auf das Ziel der sozialen Sicherheit.¹⁶

Auch wo keine unmittelbaren Abstimmungserfordernisse zwischen Sozialrecht und Steuerrecht bestehen, verbindet beide jedoch das gemeinsame Band der Verteilungsgerech-

tigkeit. Dies kommt insbesondere bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Umverteilung innerhalb der sozialversicherungsrechtlichen Solidargemeinschaft zum Ausdruck. Denn die Bildung dieser speziellen Solidargemeinschaft ist im Hinblick auf die vorgreifliche gesamtstaatliche Einbindung ihrer Mitglieder zu rechtfertigen.

Insgesamt verbindet Sozialrecht und Steuerrecht trotz unterschiedlicher Primärintentionen eine grundlegende Verwandtschaft. Ihr gilt es in Gesetzgebung wie Rechtsanwendung Rechnung zu tragen.

II. Das EStG im Dienste sozialrechtlicher Intentionen

1. Steuerfreiheit von Sozialleistungen

Aus der Perspektive des Einkommensteuerrechts zeigt sich die positivrechtliche Korrespondenz von Sozialrecht und Steuerrecht insbesondere an der Steuerbefreiung von Sozialleistungen.

Würden etwa die durch § 3 Nr. 2 EStG befreiten Leistungen der sozialen Förderung oder sozialen Hilfe besteuert, so entspräche dies nicht der Systematik des EStG, das nur sog. Markteinkommen abschöpft¹⁷. Dass der Staat i. Ü. mit der Hand des Sozialrechts geben, mit der des Steuerrechts nehmen würde, wäre verfassungsrechtlich unbedenklich, da das Existenzminimum jedenfalls durch den Grundfreibetrag gewahrt wird.

Decken Leistungen in der Sozialversicherung einen existenznotwendigen Bedarf, handelt es sich nicht um disponibles, steuerbares Einkommen. Der Grundfreibetrag ist auf Ausgaben für die Verwirklichung von sozialversicherten Risiken nicht abgestimmt, die Steuerbefreiung damit sachgerecht.

Sollen beitragsabhängige Geldleistungen bei Einnahmeausfällen kontinuierliche Zahlungsfähigkeit vermitteln, entspräche die steuerliche Belastung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Insoweit erscheint die Steuerfreiheit von Lohnersatzleistungen (§ 3 Nr. 2 EStG) problematisch.¹⁸ Erlangt der Arbeitnehmer durch soziale Vorsorge Leistungen, die an die Stelle seines Arbeitsentgelts treten, machen diese in qualitativ gleicher Weise seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus wie das Arbeitsentgelt. Soll eine entsprechende Besteuerung aber nicht die Intention der Lohnersatzleistung unterlaufen, wäre diese ihrer Höhe nach auf die Besteuerung abzustimmen. Die Steuerfreistellung erweist sich insoweit als Abkürzung des Zahlungsweges.

Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist der Progressionsvorbehalt für steuerfreie Sozialleistungen, die die steuerliche Leis-

7) BVerfGE 61, 319, 342 f.; 68, 287, 310; 74, 182, 200; vgl. hierzu Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 9 ff.; dies., DStZ 2001, 225.

8) Vgl. Isensee, Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge, 1973, S. 14, 34, 36.

9) Isensee, 59. DJT 1992, Bd. II, Teil Q, S. 46.

10) BVerfGE 87, 153, 170 f.

11) Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 49, dies., StuW 1996, 97, 103; dies., Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, S. 60 f.; Löwer, StVj 1991, 97, 102 f.; kritisch gegenüber einer freiheitsgrundrechtlichen Begründung der Steuerfreiheit des Existenzminimums Birk, in: Hübschmann/Hiepp/Spitaller, AO, § 4 Rz. 421.

12) Hierzu Jachmann, StuW 1998, 293, 294 f.

13) Vgl. dazu nur Birk, SDRV, Bd. 32, S. 104, 109 m. w. N.

14) Hierzu Jachmann, StuW 1998, 293, 294.

15) Eichenhofer, Sozialrecht, 3. Aufl., 2000, Rz. 284.

16) Vgl. Ost/Mohr/Estelmann, Grundzüge des Sozialrechts, 2. Aufl., 1998, S. 97 zur gesetzlichen Krankenversicherung.

17) Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 9.

18) Bergkemper, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 3 Allg. Anm. 7.

tungsfähigkeit steigern, insbesondere für Lohnersatzleistungen.¹⁹

2. Sonderausgabenabzug für Sozialversicherungsbeiträge

Der Steuerfreiheit von Sozialversicherungsleistungen korrespondiert einkommensteuerlich der Sonderausgabenabzug für Sozialversicherungsbeiträge. Im Hinblick auf den – deklaratorisch – steuerbefreiten Arbeitgeberanteil am Gesamtversicherungsbeitrag (§ 3 Nr. 62 EStG) ist beim Sonderausgabenabzug des Arbeitnehmers der Vorwegabzug um 16% der Summe der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) zu kürzen (§ 10 III Nr. 2 S. 2 Buchst. a EStG). Dies ist entgegen aktuell geäußelter Kritik²⁰ sachgerecht; wengleich der Arbeitgeberanteil zur Rentenversicherung angesichts des Umlageverfahrens nicht dem konkreten Arbeitnehmer zugute kommt²¹, sondern – wie der Arbeitnehmeranteil – der Finanzierung der laufenden Rentenzahlungen dient. Denn er unterliegt bereits beim Arbeitgeber unbeschränkt dem Betriebsausgabenabzug.

Damit sind wesentliche Grundstrukturen einer effektiven Reaktion des EStG auf sozialrechtliche Vorgaben angedeutet. Die eigentliche Musik im positivrechtlichen Konzert von Sozialrecht und Steuerrecht spielt derzeit aber in der Verlagerung sozialrechtlicher Steuerung auf das Einkommensteuerrecht.

3. Verlagerung sozialrechtlicher Steuerung auf das Einkommensteuerrecht

Sind Risikoversorge und soziale Umverteilung bisher im Rahmen öffentlich-rechtlich ausgestalteter Leistungssysteme miteinander verwoben, verdeutlicht gerade das Altersvermögensgesetz vom 26. 6. 2000²² die Tendenz, die Risikoversorge auf private Wohlfahrtsmärkte, begleitende sozialpolitische Instrumente auf die staatliche Steuerpolitik bzw. ergänzende staatliche Sozialleistungen zu verlagern.²³ Vor dem Hintergrund einer Belastungsgleichheit der Bürger nach Maßgabe einer verantwortungsbezogenen Verteilungsgerechtigkeit ist die institutionelle Trennung der Funktionen der Risikoversicherung einerseits und der Umverteilung andererseits grundsätzlich zu begrüßen. Umverteilung erfolgt transparent und zielkonform aber durch direkten staatlichen Sozialtransfer. Die gesetzestechnische Vertorung sozialrechtlicher Regelungen im Einkommensteuerrecht geht typischerweise mit einer Konterkarierung von Einfachheit der gesetzlichen Regelung wie Transparenz der intendierten Umverteilung einher. Verfassungsrechtlich zu beanstanden ist dies freilich so lange nicht, wie die Anforderungen an eine belastungsgleiche wie freiheitsschonende Steuergesetzgebung gewahrt sind.

Dies sei am einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleich verdeutlicht.

4. Einkommensteuerlicher Familienleistungsausgleich

Das sog. duale System des § 31 EStG birgt insoweit ein strukturelles Defizit, als die kindbezogenen Freibeträge des § 32 VI EStG kein Mittel des Familienleistungsausgleichs sind, sondern systematische Notwendigkeit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie verwirklichen horizontale Steuergerechtigkeit zwischen den Steuerpflichtigen gleichen Einkommens mit und ohne Kinder. Im System der progressiven Einkommensbesteuerung gebietet die vertikale Steuergerechtigkeit, kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderungen im Ergebnis regressiv zu berücksichtigen.²⁴

Die funktionale Gleichschaltung von Freibeträgen und Kindergeld scheint der Unterscheidung zwischen einkommenssichernder Steuerverschonung und einkommensersetz-

zender Sozialleistung zuwider zu laufen. Bis zur Höhe des Kindesexistenzminimums hat der Bürger seine am Markt erwirtschafteten Erträge nach der Wertung des Art. 6 II 1 GG zur Wahrnehmung seines Erziehungsauftrags einzusetzen, so dass ihn keine Gemeinwohlverantwortung trifft, die Erfüllung allgemeiner Staatsaufgaben via Steuer zu finanzieren.²⁵ Freiheitliche Selbstbestimmtheit (Art. 1 I GG) impliziert, dass die existenzsichernden Aufwendungen für unterhaltsbedürftige Kinder aus selbst erwirtschafteten Mitteln aufgebracht werden dürfen und nicht durch Wegbesteuerung der eigenen Mittel soziale Bedürftigkeit eintritt, die durch Sozialtransfer behoben werden muss. Ein übermäßiger Steuereingriff kann nicht durch eine antragsgebundene Sozialleistung kompensiert werden.

Das geltende duale System verletzt diese Grundsätze jedoch nicht, da allein durch die jedenfalls verbleibenden Freibeträge die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes erreicht wird. Die Belassung des Kindergeldes als soziale Transferleistung vermeidet quasi als Verkürzung des Zahlungsweges, dass Freibeträge abgezogen und die Differenz zwischen der sich dadurch ergebenden steuerlichen Begünstigung und dem Kindergeld als sozialstaatliche Familienförderung ausbezahlt werden müssen.

Aus der sozialrechtlichen Perspektive fungiert die steuerliche Leistungsfähigkeit – quasi mit umgekehrtem Vorzeichen – als Maßstab für den Sozialtransfer im Familienleistungsausgleich. Steuersystematisch ist das Kindergeld insoweit Steuersubvention.

III. Eingeschränkte Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Begriffe und Grundsätze für die sozialrechtliche Rechtsanwendung

Das Sozialrecht, insbesondere das Sozialversicherungsrecht, arbeitet in weiten Bereichen mit Begriffen des Einkommensteuerrechts. Zu fragen ist dabei, inwieweit Einnahmen- bzw. Einkommensbegriffe in sozialversicherungsrechtlichen Normen im einkommensteuerlichen Sinne zu verstehen sind.

1. Die allgemeinen Einnahmen- bzw. Einkommensbegriffe des SGB IV

Für die allgemeinen Einnahmen- bzw. Einkommensbegriffe des SGB IV formuliert § 17 I 2 SGB IV das Ziel einer möglichststen Akzessorität, was aber andererseits für die Berücksichtigung unterschiedlicher steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Zwecke Raum lässt.

Im Folgenden sollen wesentliche neuralgische Stellen dieser eingeschränkten Maßgeblichkeit des Steuerrechts für das Sozialrecht analysiert werden.

a) Arbeitsentgelt (§ 14 SGB IV)

Einnahmen i. S. v. § 14 I 1 SGB IV sind Arbeitslohn i. S. v. § 2 LStDV.²⁶ Arbeitsentgelt ist etwa der geldwerte Vorteil aus der Zurverfügungstellung freier oder verbilligter Standbyflüge durch eine Fluggesellschaft an ihre Arbeitnehmer (§ 8 II EStG). Über die ArEV²⁷ sowie § 14 I 3 SGB IV werden objektive Steuerbefreiungen auch im Rahmen von § 14 SGB IV wirksam. Die genannten Mitarbeiterflüge

19) Zur Verfassungsmäßigkeit des Progressionsvorbehaltes *BVerfGE* BStBl. II 1995, 758, 759.

20) Hierzu *Drescher*, DStR 2001, 1693 f.

21) *BStBl.* 86, 262, 290 ff.

22) *BStBl.* I 2001, 420; *BGBI.* I 2001, 1310.

23) *Nullmeier*, ZSR 2001, 645, 651, 654.

24) *Jachmann*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 32 Rz. A 86.

25) *BVerfGE* 99, 216, 233; *Kirchhof*, NJW 2000, 2792, 2794; vgl. auch *Jachmann*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 31 Rz. A 45, 46 a.

26) *Seewald*, in: *Kasseler Kommentar, Sozialversicherungsrecht*, § 14 SGB IV Rz. 3.

27) Bekanntmachung vom 18. 12. 1984, *BGBI.* I 1984, 1642, 1644.

können gem. § 8 III 2 EStG bis zum Wert von EUR 1124,00 steuerfrei sein.

Die Lohnsteuer zählt grundsätzlich nicht zum Arbeitsentgelt, auch wenn sie vom Arbeitgeber gem. §§ 40 a, 40 III EStG für kurzfristig oder in geringem Umfang und gegen geringen Lohn Beschäftigte pauschal mit 25 bzw. 20% des Arbeitslohns entrichtet wird.²⁸ Wird jedoch der Arbeitnehmer mit der Auszahlung des Barlohns nach einer Nettoentgeltvereinbarung von seiner Steuerschuld frei (§ 42 d III 4 EStG), ist arbeitsförderungsrechtlich davon auszugehen, dass er mit dem Barlohn auch entsprechenden Bruttoarbeitslohn erzielt.²⁹ Dies erfordert, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht zur Hinterziehung der Steuern und Beiträge zusammengewirkt haben und der Arbeitgeber die konkret angefallene Lohnsteuer auch abgeführt hat. Der Arbeitnehmer muss hierfür die Lohnsteuerkarte ausgehändigt haben.³⁰

Gem. § 14 I 3 SGB IV gelten steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 EStG genannten steuerfreien Einnahmen nicht als Arbeitsentgelt. Dies soll der Klarstellung wie Vereinfachung dienen.³¹ In der Sache mutiert der Einnahmenbegriff des § 14 SGB IV partiell zum Nettobegriff. Einkommensteuerlich werden Aufwandsentschädigungen systemkonform steuerfrei gestellt, wenn die Zahlung der Aufwandsentschädigung zwar zu Einnahmen führt, typischerweise jedoch in der gleichen Höhe Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu veranschlagen wären (§ 3 Nr. 12 S. 2 EStG).

Soweit die sog. steuerfreien Aufwandsentschädigungen wie auch die Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26 EStG) eine Steuerfreistellung für Zeitentgelt implizieren, handelt es sich schon um rechtfertigungsbedürftige Abweichungen von der Regelbesteuerung. Ein damit verfolgter Sachzweck wird durch § 14 I 3 SGB IV ins Sozialrecht transformiert. Die durch § 14 I 3 SGB IV statuierten Ausnahmen sind jedoch jedenfalls durch die bewirkte Vereinfachung gerechtfertigt.

Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer mit Zufluss (§ 11 I EStG). Demgegenüber zählt das BSG insbesondere bei der Feststellung einer geringfügigen Beschäftigung i. S. v. § 8 I Nr. 1 SGB IV zum maßgeblichen regelmäßigen Arbeitsentgelt auch unregelmäßige Sonderzahlungen, „soweit sie nach vorausschauender Betrachtung mit hinreichender Sicherheit innerhalb eines Beschäftigungsraums von einem Jahr zu erwarten sind“³². Richtigerweise nicht zu berücksichtigen wären aber solche Zahlungen, auf die der Beschäftigte zwar einen – insbesondere tarifvertraglichen – Rechtsanspruch hat, die er aber vertragsgemäß nicht geltend macht und die ihm daher voraussichtlich auch nicht ausgezahlt werden.³³ Die Annahme eines allgemeinen sozialversicherungsrechtlichen Entstehungsprinzips (zum Teil auch Fälligkeits- oder Anspruchsprinzip genannt) mit der Folge, dass sich die Beitragserhebung stets allein nach dem geschuldeten, nicht nach dem gezahlten Arbeitsentgelt bestimmte, wäre m. E. systematisch bedenklich. Der Rechtsbegriff der Einnahmen impliziert den Zufluss. Schon nach allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen setzen Einnahmen auch die Forderungsrealisierung voraus. Nach § 8 I EStG sind Einnahmen Güter, die zufließen. Auch § 14 I 1 SGB IV spricht von geleisteten bzw. erzielten Einnahmen. Die Regelungen zu Entstehung, Fälligkeit und Verjährung von Sozialversicherungsbeitragsansprüchen (§§ 22, 23, 25 SGB IV) betreffen die Bemessungsgrundlage nicht und tragen so auch kein generelles Entstehungsprinzip.³⁴ Gleiches gilt für das Fehlen einer § 11 I 1 EStG entsprechenden sozialrechtlichen Regelung, da § 11 I 1 EStG allein die zeitliche Zuordnung eines Zuflusses für Zwecke der Besteuerung regelt. Auch das Versicherungs-

prinzip bedingt keinen zuflussunabhängigen Einnahmenbegriff.³⁵

Jedoch können Abweichungen von diesem allgemeinen Einnahmenbegriff durch spezielle sozialrechtliche Intentionen gerechtfertigt sein. So gebietet es insbesondere der Schutz der Sozialversicherung, zu verhindern, dass sich Arbeitgeber, die ihre vertraglichen Pflichten verletzen, Vorteile gegenüber Arbeitgebern verschaffen können, die Gehälter vertragsgemäß zahlen.³⁶

b) Arbeitseinkommen (§ 15 SGB IV)

Explizit angeordnet wird die Parallelität von Einkommensteuerrecht und Sozialrecht in § 15 I und § 16 SGB IV bei der Definition von Arbeitseinkommen und Gesamteinkommen, wobei für die Feststellung der Höhe des sozialversicherungsrechtlich maßgebenden Gewinns der Steuerbescheid verbindlich ist. Dies entbindet freilich nicht von der Auslegung der jeweiligen Verweisungsnorm unter Berücksichtigung ihrer sozialrechtlichen ratio.

So ist der Begriff der selbstständigen Tätigkeit i. S. v. § 15 I 1 SGB IV auf „alle typischerweise mit persönlichem Einsatz verbundenen Einkunftsarten“³⁷ zu beschränken, d. h. den Gewinneinkunftsarten (§ 2 I 1 Nrn. 1–3 EStG, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit) ein im Steuerrecht unbekanntes zusätzliches Merkmal hinzuzufügen.

Geht es um die Prüfung einer sozialversicherungsrechtlichen Verdienstgrenze, so ist aus dem steuerlichen Gewinn ein durchschnittlicher Monatsbetrag zu errechnen. Basis hierfür ist jedoch das steuerliche Wirtschaftsjahr, gegebenenfalls auch ein Rumpfwirtschaftsjahr.³⁸

Das Steuerrecht als Massenfallrecht arbeitet in weiten Bereichen mit sog. Vereinfachungszwecknormen³⁹, die im Interesse einer Erleichterung des Gesetzesvollzugs die Feststellung von Details der Veranlagung im Einzelfall durch Typisierungen, insbesondere Pauschalierung, oder gewisse Freibeträge ersetzen. Derartige Vereinfachungen im Steuerrecht sind grundsätzlich auch sozialversicherungsrechtlich nachzuzeichnen. Der Zweck der Verwaltungsvereinfachung kann auch Abweichungen vom regelmäßigen sozialversicherungsrechtlichen Solidarausgleich rechtfertigen.

Soweit steuerliche Lenkungs- bzw. Subventionsnormen⁴⁰ die von § 15 I 1 SGB IV in Bezug genommene Summe der Einkünfte beeinflussen und so auch Abweichungen vom sozialversicherungsrechtlichen Regelstatut bewirken, wären auch diese Abweichungen durch den verfolgten Lenkungszweck zu rechtfertigen. Gelingt dies nicht, so werden steuerliche Lenkungsnormen jedoch regelmäßig im Interesse der Verwaltungspraktikabilität in die sozialversicherungsrechtliche Verweisung einzubeziehen sein. Wollte man nämlich vom Rechtsanwender im Sozialversicherungsrecht verlangen, dass er bei der Berechnung des Arbeitseinkommens den Fiskal- bzw. Lenkungszweck jeder relevanten Norm des EStG eruiert, so bedeutete dies so-

28) BSGE 73, 170, 172 ff.; BSGE 41, 16, 21 ff.

29) BSGE 64, 110, 112.

30) BFH BStBl. II 1992, 733, 735; Drenseck, in: Schmidt, EStG, § 42 d Rz. 20.

31) Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse, BT-Drs. 14/280, 10, 11.

32) BSG SozR 2100 § 8 Nr. 4, S. 4 ff.

33) Berndt, DStR 2000, 1520, 1523.

34) Arens, BB 2001, 94, 95.

35) A. A. Marx, NZS 2002, 126, 128.

36) BSGE 75, 61, 64 f.; vgl. auch Berndt, DStR 2000, 1520, 1522 f.

37) BSGE 88, 117, 118.

38) BSG, SGB 2000, 332 ff. mit Anmerkung Morgenthaler, a. a. O., 334 f.

39) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz. 23 f.

40) Zur grundlegenden Einordnung stv. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz. 21 f.

wohl einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand als auch erhebliche Rechtsunsicherheit. Beides scheint im Sozialversicherungsrecht als Massenfallrecht nicht hinnehmbar. Ergänzend wäre auf den gemeinsamen Ansatz von Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht abzustellen, bürgerschaftliche Gemeinwohlverantwortung im Interesse einer Verteilungsgerechtigkeit abzubilden. Wenn vor diesem Hintergrund ein Lenkungszweck eine Minderung der Wahrnehmung von Gemeinwohlverantwortung durch Steuerzahlung rechtfertigt, dann kann diese ratio – verallgemeinernd im Interesse der Verwaltungspraktikabilität – grundsätzlich auch auf die sozialversicherungsrechtliche Transferwürdigkeit übertragen werden.

Zu den von § 15 I SGB IV in Bezug genommenen allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zählen unstreitig der horizontale und vertikale Verlustausgleich, lt. BSG⁴¹ aber nicht § 10 d EStG. Während die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der Durchsetzung des Prinzips der Jahresabschnittsbesteuerung dienen, ermögliche § 10 d EStG das Gegenteil. Materiell verwirklicht der Verlustabzug jedoch das objektive Nettoprinzip und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip als Basisprinzip der Einkommensteuer. Die Abschnittsbesteuerung ist lediglich als steuertechnisches Prinzip zu begreifen.⁴² Sie impliziert im Interesse der Praktikabilität wie einer zeitnahen Finanzierung des Staates Abweichungen von der an sich gebotenen Erfassung der Lebensleistungsfähigkeit der natürlichen Person. § 10 d EStG schafft einen angemessenen Ausgleich zwischen materieller Richtigkeit des Steueranspruchs und Verwaltungspraktikabilität. Angesichts der grundsätzlich parallelen Orientierung von Sozialversicherungs- wie Einkommensteuerrecht an der individuellen Leistungsfähigkeit müsste der Verzicht auf den Verlustausgleich und damit die Benachteiligung von Beziehern stark schwankender Jahreseinkünfte durch Spezifika des Sozialversicherungsrechts gerechtfertigt sein. Eine solche Rechtfertigung erwächst jedenfalls nicht daraus, dass schwankende Verluste typischerweise sog. unechte Verluste wären. Insgesamt prägt den Begriff des Arbeitseinkommens eine weitgehende Akzessorität zum Steuerrecht.

c) Gesamteinkommen (§ 16 SGB IV)

Gleiches gilt für den Begriff des Gesamteinkommens. Soll etwa mit dem Nichtüberschreiten der Gesamteinkommensgrenze des § 10 I 1 Nr. 5 SGB V sichergestellt werden, dass im Wege des sozialen Ausgleichs nur Schutzbedürftige in den Genuss der beitragsfreien Krankenversicherung der Familienmitglieder kommen, so scheint diese ratio legis zwar verfehlt, würden auch Angehörige mit an sich zwar hohen, durch steuerliche Subventionstatbestände aber rechnerisch gering erscheinenden Einkünften in die Sozialversicherung einbezogen.⁴³ Jedoch gilt es auch insoweit, einen sachgerechten Ausgleich zwischen Verwaltungspraktikabilität und Verteilungsgerechtigkeit herzustellen. Dies rechtfertigt grundsätzlich die Anwendung von steuerlichen Sozialzweck- bzw. Lenkungsnormen.

2. Bemessung von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe

a) Leistungsentgelt (§ 136 SGB III)

Jenseits der allgemeinen Begriffsbestimmungen des SGB IV nehmen spezielle Intentionen einzelner Bereiche des Sozialversicherungsrechts in unterschiedlichem Ausmaß Einfluss auf die Auslegung verwendeter Einkommensbegriffe. Dies gilt insbesondere für die Arbeitsförderung.

Für die Bemessung des Leistungsentgelts entfalten die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte Tatbestandswirkung. Ob ein wirksamer Lohnsteuerklassenwechsel vorliegt, bestimmt sich nach Einkommensteuerrecht (§§ 38 b S. 2 Nrn. 3-5, 39 V 3 EStG). § 137 IV SGB III regelt, ob und

unter welchen Bedingungen ein steuerrechtlich zulässiger Steuerklassenwechsel bei Ehegatten für den Anspruch auf das Arbeitslosengeld Auswirkungen haben soll.

Dass die Zahl der Kinder – im Unterschied zum einkommensteuerlichen Kindergeld – auf die Bemessung des Arbeitslosengeldes keinen Einfluss hat (§ 129 SGB III), bedeutet keinen gleichheitswidrigen Wertungswiderspruch zwischen Sozialrecht und Steuerrecht. Vielmehr entspricht die unterschiedliche Behandlung der Erwerbstätigen im Vergleich zu den Arbeitslosen wie auch die Gleichbehandlung von Arbeitslosen mit nur einem Kind und mit mehreren Kindern dem typisierenden Bemessungssystem von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe. Arbeitslosengeld bzw. Arbeitslosenhilfe fungieren nicht als Bestandteile der Gesamtregelung des Familienleistungsausgleichs. Sie sollen ausfallendes Arbeitseinkommen angemessen ausgleichen. Diese Angemessenheit bestimmt das Gesetz – im Interesse einer raschen Berechnung und Auszahlung – durch eine an typisierten Maßstäben ausgerichtete Leistungsberechnung.

Außergewöhnliche Belastungen, die ja gerade an die individuelle Situation anknüpfen, werden nicht berücksichtigt. Dies gilt – gleichheitsrechtlich unbedenklich – etwa auch für den Steuerfreibetrag für Schwerbehinderte gem. § 33 b EStG.⁴⁴ Die steuerliche Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen trägt der verfassungsrechtlichen Notwendigkeit Rechnung, existenziell unvermeidbare Ausgaben nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Da das steuerliche Existenzminimum durchaus über dem sozialhilferechtlichen liegen kann, ist auch angesichts der Nichtberücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei der Bemessung der Arbeitslosenhilfe nicht von einem Wertungswiderspruch zwischen Sozialrecht und Steuerrecht auszugehen. Hinsichtlich des Arbeitslosengeldes ist die Typisierung schon durch das Erfordernis einer raschen Berechnung gerechtfertigt.

Jenseits dieser allgemeinen Grundsätze der Arbeitsförderung zeigt sich die unterschiedliche Intention von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe v. a. in der Berücksichtigung sonstigen Einkommens.

b) Nebeneinkommen (§ 141 SGB III)

Die Anrechnung von Nebeneinkommen auf das Arbeitslosengeld (§ 141 SGB III) soll die Eingliederung in die Arbeitswelt fördern, dabei aber die Aufnahme einer beitragspflichtigen Beschäftigung nicht wirtschaftlich uninteressant werden lassen.⁴⁵ Das anzurechnende Erwerbseinkommen ist demgemäß nur Einkommen, das auf persönlichem Arbeitseinsatz beruht, d. h. insbesondere nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung i. S. v. § 2 I EStG.⁴⁶

Vom Arbeitsentgelt sind die darauf entfallenden Steuern abzuziehen, wie sie das Finanzamt festgesetzt hat.⁴⁷ Da nach der Zwecksetzung des Arbeitslosengeldes das für die Lebensführung zur Verfügung stehende Einkommen ermittelt werden soll, sind auch die steuerlich anzuerkennenden Werbungskosten abzuziehen, soweit sie durch die Neben-

41) BSGE 88, 117, 121 ff.

42) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rz. 44; a. A. Kirchhof, in: Kirchhof, EStG, § 2 Rz. 17.

43) Vgl. Peters, in: Kasseler Kommentar, Sozialversicherungsrecht, § 10 SGB V Rz. 2; Baier, in: Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, § 15 SGB IV Rz. 1.

44) BSG SozR 4100 § 111 Nr. 10; vgl. auch Gagel, in: Gagel, SGB III, § 136 Rz. 18.

45) Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Reform der Arbeitsförderung, BT-Drs. 13/4941, 140, 180; Radüge, in: Gagel, SGB III, § 141 Rz. 20; vgl. auch Brand, in: Niesel, SGB III, § 141 Rz. 2.

46) Radüge, in: Gagel, SGB III, § 141 Rz. 29 f.; Brand, in: Niesel, SGB III, § 141 Rz. 6.

47) Radüge, in: Gagel, SGB III, § 141 Rz. 51.

tätigkeit veranlasst sind (§ 9 EStG). Die sozialrechtliche Intention deckt sich insoweit mit der der einkommensteuerlichen Ermittlung objektiver Leistungsfähigkeit. Relevant wird in diesem Kontext etwa die einkommensteuerliche Abgrenzung der als Werbungskosten abziehbaren Fortbildungskosten von den Ausbildungskosten.⁴⁸

Nicht angewandt wird die Werbungskostenpauschale des § 9 a EStG.⁴⁹ Insoweit wäre jedoch zu bedenken, dass sie für höhere Werbungskosten ohnehin einen entsprechenden Nachweis vorsieht und von Werbungskosten unterhalb des Arbeitnehmerpauschbetrags (EUR 1044,00) in der Regel nicht auszugehen ist. Auch § 9 a EStG entspräche gerade der ratio des § 141 SGB III, möglichst rasch die zur Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehenden Beträge zu erfassen. Bei Arbeitnehmern, die den Pauschbetrag tatsächlich nicht erreichen, wird dies typischerweise auf eine besonders sparsame Gestaltung von Leben und Arbeit zurückzuführen sein. Eine entsprechende Begünstigung würde der Ausrichtung des Arbeitslosengeldes durchaus entsprechen.

Nicht zu berücksichtigen sind einkommensteuerliche Abzugsbeträge, welche die subjektive Leistungsfähigkeit⁵⁰ betreffen. Während von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage das zur Deckung des existenziellen Individualbedarfs erforderliche Einkommen zu eliminieren ist, gilt es für die Bemessung des Arbeitslosengeldes, das zur individuellen Lebensführung zur Verfügung stehende Einkommen festzustellen.

c) Zu berücksichtigendes Einkommen (§ 194 SGB III)

Im Unterschied zum Arbeitslosengeld ist nun die Arbeitslosenhilfe keine entgeltliche Leistung der Sozialversicherung, sondern aus Steuermitteln finanziert.⁵¹ Dies spiegelt sich bei der Bestimmung des im Rahmen der speziellen Bedürftigkeitsprüfung zu berücksichtigenden Einkommens wider.

Gem. § 194 II 2 Nr. 3 SGB III sind insbesondere nur die notwendigen Aufwendungen für den Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen abzusetzen. Danach wären bei der Ermittlung von Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit (gewerblicher, freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit i. S. v. § 2 I EStG) grundsätzlich alle Zuflüsse als Einkommen zu berücksichtigen und zu ermitteln, welche Beträge hiervon als notwendige Ausgaben abzusetzen sind. Damit wäre jedoch jedes Arbeitsamt überfordert und das einfache, auf die Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben angelegte System des § 194 II SGB III ad absurdum geführt. Deshalb geht die Praxis der Bundesanstalt für Arbeit grundsätzlich von der Feststellung der Steuerbehörden über die Grundlagen des zu versteuernden Gewinns aus.⁵² Beim Betriebsausgabenabzug kommt es jedoch grundsätzlich nicht auf die Notwendigkeit, sondern auf die weiter gehende steuerrechtliche Veranlassung der Ausgaben an.

Auch jenseits des Bereichs der selbstständigen Tätigkeit soll das Arbeitsamt nicht die Kompetenz haben, eigene wirtschaftliche Zweckmäßigkeitserwägungen an die Stelle derjenigen der zu prüfenden Person zu setzen. Es müsse Aufwendungen so lange akzeptieren, wie diese auf vertretbaren, d. h. vernünftigen und nachvollziehbaren Erwägungen beruhen.⁵³ Der materielle Begriff des Notwendigen wird also lediglich mit einer Vertretbarkeitskontrolle verbunden.

Diese Orientierung am steuerlichen Aufwandsabzug ist im materiellen Ergebnis nicht zu beanstanden. Zwar bildet sich im steuerlichen Veranlassungsbegriff die notwendige Freiheitsschonung im Rahmen des Steuerrechts als intensives Eingriffsrecht ab, während die Arbeitslosenhilfe als soziale Leistung diese freiheitsgrundrechtliche Dimension

nicht kennt. Vielmehr spricht die Primärverantwortung des Einzelnen für sich selbst für die Orientierung an der Notwendigkeit von Aufwendungen. Im Sozialrecht als Massenfällrecht, das zudem anders als das Steuerrecht primär nicht von wirtschaftlichen Sachverhalten geprägt ist, stößt die Rechtsanwendung beim Begriff der Notwendigkeit von Aufwendungen jedoch an praktische Grenzen. Von den einkommensteuerlichen Grundsätzen des Aufwandsabzugs ist nur abzuweichen, soweit steuerliche Lenkungsnormen die Ermittlung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit verzerren und die Erfordernisse der Praktikabilität nicht entgegenstehen.

Umgangskosten sind in Anlehnung an die Rechtsprechung des *BFH* zum Abzug zuzulassen, wenn die berufliche Tätigkeit der entscheidende Grund für den Wohnungswechsel gewesen ist und private Umstände nur eine ganz untergeordnete Rolle gespielt haben.⁵⁴

Insgesamt wird der Aufwandsabzug im Rahmen der Bedürftigkeitsprüfung zur Arbeitslosenhilfe auf bestimmte Einnahmen bezogen und keinerlei Verlustausgleich zugelassen, wenngleich der Arbeitslose damit ggf. auf fiktives Einkommen verwiesen wird.⁵⁵ Prima facie schlagend scheint freilich das Argument, der Ausschluss des Verlustausgleichs verhindere, dass der Leistungsempfänger Verluste aus Erwerbstätigkeit auf die Allgemeinheit abwälzen könne.⁵⁶ Die Verantwortung der Allgemeinheit für Arbeitslosigkeit des Einzelnen umfasst nur den Bedarf, der typischerweise durch Arbeitstätigkeit gedeckt werden kann. Dem wird im System der Arbeitslosenhilfe aber schon durch die Irrelevanz eines negativen zu berücksichtigenden Einkommens Rechnung getragen. Lässt man darüber hinaus keinen Verlustausgleich zu, so reduzieren positive Einkünfte aus einer Einkunftsart die Arbeitslosenhilfe, obwohl diese positiven Einkünfte dem Arbeitslosen angesichts von – ggf. höheren – Verlusten aus einer anderen Einkunftsart effektiv nicht zur Verfügung stehen. Gleichheitsgerecht erscheint dies, sofern die Verluste provoziert sind. Auszuscheiden wären danach aber nur Liebhabereiverluste im einkommensteuerlichen Sinn.⁵⁷ I. Ü. steht ohne Verlustausgleich derjenige Arbeitslose, der nur einen Verlust aus einer Tätigkeit oder Einkunftsart erzielt – und damit Arbeitslosenhilfe bekommt –, besser als derjenige, der denselben Verlust als Gesamtergebnis seines Wirtschaftens erzielt, indem der Verlust aus einer Tätigkeit oder Einkunftsart den Gewinn aus einer anderen entsprechend übersteigt – er bekommt keine Arbeitslosenhilfe –. Dies erscheint gleichheitsrechtlich problematisch, zumal jede Erwerbstätigkeit mit – im einkommensteuerlichen Sinn objektiverer – Einkünfteerzielungsabsicht dem Inte-

48) Hierzu *Fischer*, in: *Kirchhof*, EStG, § 10 Rz. 27 ff.; vgl. auch BSG SozR 3-4100 § 115 Nr. 7 und *Radüge*, in: *Gagel*, SGB III, § 141 Rz. 66.

49) *Radüge*, in: *Gagel*, SGB III, § 141 Rz. 57.

50) Grundlegend zur Differenzierung zwischen subjektiver und objektiver Leistungsfähigkeit *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 11 f.

51) *Igl*, Sozialrecht, 7. Aufl., 2002, Rz. 808, 827; *Gitter/Schmitt*, Sozialrecht, 5. Aufl., 2001, § 30 Rz. 61, § 31 Rz. 6; *Ost/Mohr/Estelmann*, Grundzüge des Sozialrechts, 2. Aufl., 1998, S. 333.

52) *Ebsen*, in: *Gagel*, SGB III, § 194 Rz. 39 f.

53) *Ebsen*, in: *Gagel*, SGB III, § 194 Rz. 64; vgl. auch *Brandts*, in: *Niesel*, SGB III, § 194 Rz. 37 ff.

54) BSG SozR 3-4100 § 138 Nr. 13, S. 69, 75 f.; *BFHE* 170, 484, 485; 166, 534, 536.

55) *Ebsen*, in: *Gagel*, SGB III, § 194 Rz. 70 ff.; *Brandts*, in: *Niesel*, SGB III, § 194 Rz. 37 f.

56) BSG SozR 3-4100 § 138 Nr. 7, S. 37, 41; vgl. auch BSG SozR 4100 § 138 Nr. 15, S. 68, 71 f.

57) Dazu grundsätzlich aus der neueren Rechtsprechung *BFH/NV* 2001, 1024; 2001, 160; 2000, 1458; 2000, 1186; 2000, 1090; *BFH* BStBl. II 2000, 674; 2000, 227; s. auch *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rz. 128.

resse der Allgemeinheit am Selbstunterhalt des Einzelnen dient.

3. Weitere spezielle Einkommensbegriffe, insbesondere Einnahmen i. S. v. § 240 SGB V

Auch jenseits der Arbeitsförderung kennt das Sozialrecht für besondere Regelungsbereiche spezielle Einkommensbegriffe. Insoweit seien nur die beitragspflichtigen Einnahmen freiwilliger Mitglieder in der gesetzlichen Krankenversicherung angesprochen (§ 240 SGB V).

Erfasst werden soll hier – so § 240 I 2 SGB V – „die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des freiwilligen Mitglieds“, verstanden als die Einnahmen und Geldmittel, die das Mitglied zum Lebensunterhalt verbraucht oder verbrauchen könnte, ohne Rücksicht auf die steuerliche Behandlung.

Von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind insbesondere Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung des Mietobjekts zu zahlen sind, abzuziehen. Wird demgegenüber keinerlei AfA anerkannt, so verkennt dies den Zweck der regulären AfA nach § 7 EStG. Sie berücksichtigt den Wertverlust, der durch die Nutzung des jeweiligen Wirtschaftsguts für die Einkommenserzielung entsteht, und stellt keine Steuervergünstigung dar.⁵⁸

Auch der Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs etwa zwischen Einnahmen aus Kapitalvermögen und Verlusten aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit scheint insoweit fraglich, als die Mittel, die zum Ausgleich dieser Verluste mitverwendet werden müssen, nicht „zum Lebensunterhalt zur Verfügung stehen“. Gem. § 240 II 1 SGB V sind jedoch mindestens die Einnahmen zu berücksichtigen, die bei vergleichbaren versicherungspflichtigen Beschäftigten der Beitragsbemessung zu Grunde zu legen sind. Die Beitragspflicht des Arbeitsentgelts hängt aber weder dem Grunde noch der Höhe nach davon ab, ob außerdem noch eine selbstständige Erwerbstätigkeit – mit Gewinn oder Verlust – ausgeübt wird.

IV. Fazit und Ausblick

Bei unterschiedlicher Primärintention – Finanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung im Interesse der staatlichen Allgemeinheit durch Gemeinlast nach Maßgabe der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einerseits und Förderung sozialer Gerechtigkeit und sozialer Sicherheit durch Leistungsgewährung im Rahmen eines in weiten Bereichen gruppenbezogenen Solidarausgleichs andererseits – ist gemeinsame Basis von Sozialrecht und Steuerrecht die Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Mitgliedern der staatlichen Gemeinschaft, gemeinsamer Regelungsgegenstand die monetäre Verantwortungszuweisung innerhalb dieser Gemeinschaft.

Im Rahmen der Umsetzung der gleichheitsrechtlichen Anforderungen der Verteilungsgerechtigkeit (Art. 3 I GG) kommt dem Gesetzgeber hinsichtlich der Abstimmung von Sozialrecht und Steuerrecht ein erheblicher Gestaltungsspielraum zu. Verfassungsrechtlich relevante Widersprüche zwischen Sozialrecht und Steuerrecht können sich dort ergeben, wo nach Sozialrecht – steuerfinanziert – Leistungen zum Ausgleich fehlender eigener, für die Existenzsicherung notwendiger Leistungsfähigkeit zu gewähren sind und nach Einkommensteuerrecht durch Fiskalzwecknormen Leistungsfähigkeit abzuschöpfen ist. Auch jenseits direkter Abstimmungserfordernisse kommt das gemeinsame Band der Verteilungsgerechtigkeit etwa bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Umverteilung innerhalb der sozialversicherungsrechtlichen Solidargemeinschaft zum Tragen.

Eine direkte Bezugnahme des EStG auf sozialrechtliche Regelungen findet sich neben dem Sonderausgabenabzug für Sozialversicherungsbeiträge insbesondere bei den Steuerbefreiungen des § 3 EStG für Sozialleistungen. Deren rechtssystematische wie verfassungsrechtliche Einordnung bestimmt sich nach der Funktion der jeweiligen Sozialleistung, insbesondere danach, ob sie die individuelle Existenzfähigkeit sichern, die Verwirklichung eines durch die Sozialversicherung abgedeckten Risikos ausgleichen oder bei Einnahmeausfällen kontinuierliche Zahlungsfähigkeit vermitteln soll.

Sind Lohnersatzleistungen steuerbefreit, so erfordert das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen Progressionsvorbehalt.

Bei einem Einsatz des Einkommensteuerrechts für die Verwirklichung sozialrechtlicher Ziele sind die gleichheits- wie freiheitsgrundrechtlichen Anforderungen an die Steuergesetzgebung zu wahren. Der geltende einkommensteuerliche Familienleistungsausgleich bewegt sich innerhalb dieser verfassungsrechtlichen Grenzen.

Der Begriff des Arbeitsentgelts i. S. v. § 14 SGB IV entspricht dem der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (§§ 8, 19 EStG). Auch im Sozialrecht ist der Zufluss grundsätzlich konstitutiv für das Vorliegen von Einnahmen. § 14 I 3 SGB IV bedeutet eine grundsätzlich gerechtfertigte Ausnahme vom Regelstatut des Arbeitsentgelts.

Bei der Zuordnung von Einnahmen zum Arbeitseinkommen (§ 15 SGB IV) ist der einkommensteuerliche Begriff der selbstständigen Tätigkeit um das Merkmal des persönlichen Einsatzes zu ergänzen. Der Höhe nach entspricht das Arbeitseinkommen der Summe der Einkünfte aus den Gewinneinkunftsarten (§ 2 I 1 Nrn. 1–3 EStG), wobei grundsätzlich auch steuerliche Lenkungsnormen anzuwenden sind. Die generelle Nichtanwendung von § 10 d EStG erscheint gleichheitsrechtlich bedenklich.

Der speziellen Zwecksetzung von Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe, ausfallendes Arbeitseinkommen angemessen und zeitnah auszugleichen, entspricht eine typisierende Bemessung, im Rahmen derer der individuellen steuerrechtlichen Situation des Arbeitslosen – insbesondere sub specie seiner subjektiven Leistungsfähigkeit – nicht Rechnung getragen werden kann.

Im Rahmen der Bestimmung des auf das Arbeitslosengeld anzurechnenden Nebeneinkommens (§ 141 SGB III) entspricht der Aufwandsabzug grundsätzlich dem einkommensteuerlichen Werbungskostenabzug. Nicht zu berücksichtigen sind einkommensteuerliche Abzugsbeträge, welche die subjektive Leistungsfähigkeit betreffen.

Der Natur der Arbeitslosenhilfe als soziale Hilfe entspricht es, bei der Bestimmung des zu berücksichtigenden Einkommens von den Einnahmen nur die notwendigen Aufwendungen abzuziehen (§ 194 II 2 Nr. 3 SGB III). Da es sich jedoch beim Recht der Arbeitslosenhilfe um Massenfallrecht handelt und die Arbeitsverwaltung auf Wirtschaftlichkeitsprüfungen nicht ausgerichtet ist, wird im Ergebnis zutreffend grundsätzlich auf den zu versteuernden Gewinn bzw. den einkommensteuerlichen Werbungskostenbegriff abgestellt, soweit nicht steuerliche Lenkungsnormen die tatsächliche Leistungsfähigkeit eindeutig verfälschen. Der Ausschluss jeglichen Verlustausgleichs erscheint problematisch.

Die Beitragspflicht der freiwilligen Mitglieder in der gesetzlichen Krankenversicherung bestimmt sich nach einem speziellen, weitgehenden Einnahmenbegriff (§ 240 SGB V).

⁵⁸) Vgl. zur ratio der regulären AfA *Lambrecht*, in: *Kirchhof*, EStG, § 7 Rz. 6.

Jenseits diverser Detailerkenntnisse zur Abstimmung von Sozialrecht und Einkommensteuerrecht ist deren grundlegendes Zusammenspiel von zentraler Bedeutung für eine nachhaltige Entwicklung im gesellschaftspolitischen Bereich. Sozialrecht und Steuerrecht machen gemeinsam einen Kernbereich des Verhältnisses von Staat und Bürger aus. Dabei sind beide Normenkomplexe – gerade in ihrer funktionalen Korrespondenz – geprägt von (zu) hoher Komplexität und Ausdifferenziertheit einerseits sowie Belastungsintensität andererseits.

Einkommensteuer wie Sozialleistung und Sozialabgabe sind Ausdruck einer Verantwortungszuweisung, die vom Einzelnen Sorge für sich selbst sowie im Rahmen seiner Gemeinwohlverantwortung Sorge für Dritte verlangt. Gerade diese Drittverantwortung scheint die Grenze des Tolerablen erreicht zu haben. Auch wenn die Zwangssozialabgaben als nichtsteuerliche Sonderlasten gerechtfertigt und deshalb für die Anwendung des vom *Bundesverfassungsgericht* formulierten Halbteilungsgrundsatzes⁵⁹ nicht unmittelbar zur Einkommensteuer addiert werden⁶⁰, wirken Einkom-

mensteuer und Sozialabgabe doch – zumindest aus der subjektiven Sicht des Belasteten – für seine fremdnützige Endbelastung kumulativ zusammen.

Die übermäßige Ausdifferenziertheit der sozialrechtlichen Normen verschließt dem einzelnen zahlenden Bürger einen Einblick, was er mit seinen Zwangsbeiträgen finanziert. Dies ist im Vergleich zum Einkommensteuerrecht in der Ursache schwerwiegender und in der Folge – gerade unter Geltung des Versicherungsprinzips – bedenklicher. Hinzu kommt, dass, um die diversifizierten Belastungen zu vermitteln, auf Seiten des Staates wie des Arbeitgebers Verwaltungskosten⁶¹ entstehen, angesichts derer sich die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt.

De lege ferenda gilt es, die Ideale der Einfachheit, Transparenz und Zielgenauigkeit wiederzuentdecken.

59) *BVerfGE* 93, 121, 138.

60) *Jachmann*, in: FS Schiedermaier, 2001, S. 391, 402 f.

61) Vgl. *Jachmann*, a. a. O., S. 403.