

Der Artikel erscheint in Kürze in einem Sammelband zum Thema Gerechtigkeit in der Wirtschaft, hrsgg. von Prof. Dr. H.G. Nutzinger

Das System der Einkommenbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Gerechtigkeit und Effizienz

1 Effizienz- vs. gerechtigkeitssorientierte Zielvorgaben

An ein rationales Steuersystem sind in ausgewogener Weise effizienz- und gerechtigkeitssorientierte Zielvorgaben anzulegen.¹ Die Auswahl und Gewichtung der verschiedenen Zielvorgaben beinhaltet dabei eine Wertentscheidung. So entwickelte *Adam Smith* in seinem 1776 publizierten Werk "Wohlstand der Nationen" die folgenden vier "klassischen" Besteuerungsgrundsätze (Smith 1990, S. 709 ff.):

- Gleichheit und Bestimmtheit als eher gerechtigkeitssbezogene Grundsätze;
- Bequemlichkeit und Wohlfeilheit als eher effizienzbezogene Anforderungen.

Während die Vertreter der klassischen nationalökonomischen Lehre (so v.a. *John Stuart Mill* 1869) den normativ-ethischen Besteuerungsgrundsätzen einen hohen Stellenwert einräumten, besteht in der modernen Finanzwissenschaft und betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine Tendenz dahingehend, die effizienz- wesentlich stärker als die gerechtigkeitssbezogenen Aspekte zu gewichten (Tipke / Lang 2002, § 8, Tz. 4, S. 179). Der Katalog der Zielvorgaben an ein rationales Besteuerungssystem wird demnach auch je nach Fach² und Vorverständnis unterschiedlich gefasst und gewichtet. Nachfolgend soll der latente Gegensatz zwischen Effizienz- und Gerechtigkeitsanforderungen an ein Steuersystem analysiert werden. Einerseits wird dabei - im Sinne einer Kritik des Bestehenden - das gegenwärtige "System" mit den genannten Forderungen konfrontiert. Ergänzend werden zwei diametral entgegengesetzte, "ratio-

¹ Zum hier zugrundegelegten Effizienzverständnis s. Unterpunkt 1.1, zum Gerechtigkeitsverständnis s. Unterpunkt 1.2.

² Die Steuerwissenschaft umfasst das Steuerrecht, die Finanzwissenschaft und die betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

nale" Besteuerungskonzeptionen (die kapitalorientierte- und die konsumorientierte Besteuerung³), anhand der genannten Kriterien beleuchtet, die als systematische Vorbilder für eine Weiterentwicklung des bestehenden Steuersystems dienen.

1.1 Effizienzorientierte Zielvorgaben

Die effizienzorientierten Zielvorgaben fordern ein, dass die Besteuerung sich möglichst nicht hemmend auf die Wirtschaftstätigkeit auswirken soll. M.E. können unter die effizienzorientierten Zielvorgaben folgende Forderungen subsumiert werden:

- die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung (Allokationsneutralität) sowie
- die Forderung nach Einfachheit, Wirtschaftlichkeit und Transparenz (incl. Voraussehbarkeit der Belastungswirkung von Entscheidungen).

Entscheidungsneutralität der Besteuerung bedeutet im Einzelnen:

- Rechtsformneutralität. Die Rechtsform sollte nicht das Ergebnis nach Steuern determinieren. Das Steuersystem sollte demnach keine Fehlansätze dahingehend geben, dass Rechtsformentscheidungen vorrangig mit Blick auf steuerliche Optimierung und nicht mehr hinsichtlich wirtschaftlicher Notwendigkeiten getroffen werden. U.a. bedingt durch das Transparenzprinzip bei Personenunternehmen und das Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften ist diese Forderung realiter noch nicht einmal ansatzweise erfüllt.
- Finanzierungsneutralität: Die Besteuerung sollte auch keinen Einfluss auf die Finanzierung der Unternehmen nehmen. V.a. angesichts der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen wird tatsächlich jedoch ein Druck auf eine Ausdehnung der Fremdkapitalfinanzierung zu Lasten der Eigenkapitalfinanzierung erzeugt.
- Intratemporale Investitionsneutralität: Die Rangfolge verschiedener Investitionsalternativen sollte sich durch die Besteuerung nicht ändern. Auch dies ist angesichts der Subsumierung in unterschiedliche Einkunftsarten mit unterschiedlichen Rechtsfolgen hinsichtlich Frei-

³ Die Vielzahl der sich in der Diskussion befindlichen Besteuerungsvorschläge können i.d.R. einer der beiden Konzeptionen zugeordnet werden.

betragen, Steuersatz, Abzugsfähigkeit von Werbungskosten heutzutage nicht der Fall.

- Intertemporale Entscheidungsneutralität: Das Steuersystem sollte keinen Einfluss darauf nehmen, ob heute oder in der Zukunft das Einkommen dem Konsum zugeführt wird. Angesichts der Tatsache, dass Ersparnisse aus zu versteuerndem Einkommen getätigt werden und die Zinsen hieraus noch einmal der Einkommensteuer unterliegen, findet heutzutage jedoch eine Diskriminierung der Ersparnis zu Lasten des aktuellen Konsums statt. Dies sei durch nachfolgende Tabelle illustriert, die ein System der Zinsfreistellung dem heutigen System der Zinsbesteuerung gegenüberstellt:

Tabelle 1:	Zinsfreistellung (allokationsneutral / nachgelagerte Besteuerung, s.u.)		Zinsbesteuerung (nicht allokationsneutral / heutiges System)	
	Kapital	Zins ohne Steuern	Kapital	Zins nach Steuern (Annahme: 20 %)
Anlage aus versteuertem Einkommen in t = 0	100,00	10,00	100,00	8,00
Zinseszinsseffekt in t = 1	110,00	11,00	108,00	8,64
Entnahmefähiger Betrag in t = 2	121,00	--	116,64	
Barwert = Entnahmebetrag * $\frac{1}{(1 + Zins)^2}$	100,00	--	96,40	

Der Barwert des investierten Betrages schmilzt durch die Zinsbesteuerung zusammen (rechte Spalten), wodurch ein Druck auf den Konsum heute (zu Lasten des Zukunftskonsums) erzeugt wird. In einem System mit positivem Zinssatz ist daher das Dilemma zwischen dem allokativen Erfordernis der Zinsfreistellung und dem gerechtigkeitsorien-

tierten Erfordernis der Verteilungskorrektur (s. unten) unüberbrückbar.

Entscheidungsneutralität kann letztlich über zwei Wege erreicht werden:

- Durch eine entscheidungsfixe Besteuerung: Mikroökonomisch betrachtet, werden die Marginalbedingungen also durch die Steuer nicht beeinflusst. Ein solches Modell stellt z.B. die Kopfsteuer dar. Allerdings ist diese Lösung mit den gerechtigkeitsorientierten Anforderungen (s. unten) nicht vereinbar.
- Durch eine Besteuerung ökonomischer Zielgrößen: Hier kann man unterschiedlicher Auffassung sein, ob auf den *ökonomischen Gewinn*⁴ oder den *Konsum* als Zielgröße des Handelns abgestellt werden soll. Die Konzeption des ökonomischen Gewinns, die der sog. "kapitalorientierten Besteuerung" zugrunde liegt, stellt auf zukünftige Erfolge und den daraus ermittelten Wert der individuellen Vermögens ab. Hingegen dient der Konsum als einkommensteuerliche Zielgröße als Bemessungsgrundlage für eine nachgelagerte, konsumorientierte Besteuerung (s. unten mehr).

Die Forderung nach **Einfachheit und Transparenz** für den Bürger hängt eng mit der Forderung nach Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung zusammen. Diese leitet sich wiederum aus Art. 114 Abs. 2 S. 1. GG ab⁵. Auch der Bestimmtheitsgrundsatz ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen (Art. 103 Abs. 2 GG). Letztlich geht es um Akzeptanz und Vorausehbarkeit der Steuerbelastung für den Bürger als auch um die Wirtschaftlichkeit der Steuerfestsetzung und -erhebung.

Das deutsche Ertragsteuerrecht dürfte mittlerweile das komplizierteste in Europa und sicherlich eines der kompliziertesten weltweit darstellen. Die

⁴ Beim "ökonomischen Gewinn" wird weniger von einer bilanztheoretischen Einzelbewertung der Vermögensgegenstände ausgegangen, sondern eher von einer Gesamtbewertung eines Unternehmens anhand der in Zukunft nachhaltig erzielbaren Erträge. Als Unternehmenswert gilt dabei das abdiskontierte Entnahmepotenzial, der ökonomische Gewinn einer Periode ist der Unterschied zwischen dem Unternehmenswert am Ende und am Anfang einer Periode. Trotz der theoretischen Vorzüge dieser Theorie werden insbesondere die für handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung nötigen Objektivierungserfordernisse nicht erfüllt.

⁵ Verfassungsrechtliche Einwände gegen das heutige Steuersystem konnten bislang erfolgreich nur gegen die Vermögensteuer erhoben werden (vgl. Jachmann 1996, S. 31).

Verunsicherung über die steuerlichen Konsequenzen wirtschaftlicher Aktivitäten ist groß. Die Gründe hierfür sind vielfältig.

Steuersystemimmanent sind v.a. zwei Ursachen zu nennen:

- Über Steuerpolitik wird Sozial- und Wirtschaftspolitik betrieben. Da Lenkungsnormen (Sozialzwecknormen) und Fiskalzwecknormen aber vollkommen unterschiedliche Zwecke verfolgen, leidet die Systemhaftigkeit der Besteuerung hierunter. Die vielfältigen systemwidrigen und widersprüchlichen Vorschriften führen zu unübersehbaren und nicht mehr prognostizierbaren Belastungs-, Verteilungs- und Lenkungswirkungen.⁶ Um die größten Fehlentwicklungen einzudämmen, benötigt man schließlich einen ganzen "Rattenschwanz" an Korrekturvorschriften. Ich möchte dieses Phänomen als "Ölfleckwirkung" der Sozialzwecknormen bezeichnen.⁷ Sozialzwecknormen sind zwar weder dem kapital- noch dem konsumorientierten Besteuerungssystem wesensimmanent, doch dürfte das kapitalorientierte System für entsprechende Interventionen anfälliger sein.
- Zwar ist das kapitalorientierte System (s.o.) in seiner Reinform nicht durchführbar (zur Begründung s. Abschnitt 2); die gegenwärtige Besteuerung der Gewinneinkunftsarten lehnt sich jedoch konzeptionell hieran insofern an, als das Einkommen an der Entstehung (und nicht an der Verwendung) erfasst und gemessen wird. Die Konsequenz sind umfangreiche Einkommens-, speziell Gewinnermittlungsvorschriften (vor allem in Gestalt des Bilanzsteuerrechts⁸). Angesichts der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens mussten diese Einkommensermittlungsvorschriften auf unglaublich viele Konstellationen zugeschnitten werden (man denke nur an das Umwandlungs- und

⁶ Die von *Wicksell* den Steuern zugewiesene politische Funktion, über die Kosten finanzwirtschaftlicher Regierungs- und Parteiprogramme zu informieren, kann aufgrund der unaufklärbaren Inzidenzen nicht erfüllt werden (Wicksell 1896).

⁷ Beredte Beispiele sind der § 2b EStG oder die Mindestbesteuerung in § 2 Abs. 3 EStG oder § 10 d EStG, welche u.a. die Folgen der großzügigen steuerpolitischen Förderung Ostdeutschlands kompensierten, die ja bekanntlich fragwürdige allokativen Konsequenzen zeitigte.

⁸ Das ursprünglich mit Vereinfachungsabsichten eingeführte Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) ist mittlerweile die Ausnahme und ein eigener Quell der Komplexität geworden; angesichts der unterschiedlichen Normzwecke von Handels- und Steuerbilanz (Gläubigerschutz vs. periodengerechte Gewinnermittlung entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit) sind die Durchbrechungen Legende.

Außensteuerrecht sowie die sich laufend ändernde und ergänzende Rechtsprechung). Bedingt durch das Prinzip der Vertragsfreiheit ergeben sich hier immer wieder neue Gestaltungsformen, wodurch immer wieder aufs neue ein Hase-Igel-Spiel zwischen Finanzverwaltung und findigen (durch teure Berater unterstützten, zahlungskräftigen) Steuerbürgern in Gang gesetzt wird. Die Komplexität der Regelungen wird so immer weiter auf die Spitze getrieben (freilich ohne Aussicht, dass die Finanzverwaltung jemals diesen Kampf gewinnen könnte).

Mindestens zwei außersteuerliche Gründen sind ebenfalls offensichtlich:

- Nicht nur beim Gesetzgeber, sondern auch bei der Rechtsprechung ist ein ausgeprägtes Streben nach Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit zu beobachten. Erreicht wird dies durch ein unglaubliches Spektrum an Differenzierungen in Gesetzen, in Verwaltungsanweisungen und in der Rechtsprechung. Vielfach gerät - auch bei der höchstrichterlichen Rechtsprechung - in Vergessenheit, dass es sich bei der Besteuerung um ein Massenfallrecht handelt, welches Typisierungen unabdingbar macht. Durch die Besessenheit hinsichtlich der Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit geht vielfach der Blick auf die Gerechtigkeit des Gesamtsystems verloren; zudem steigt die Komplexität an und es sinkt die Handhabbarkeit. Die beschriebene Problematik ist kein fundamentales Defizit des geltenden Steuer"systems", sondern m.E. vielmehr auf das zurückzuführen, was man wohl als "deutsche Mentalität" bezeichnen kann.
- Schließlich ist die Kompliziertheit auch ein politisches Problem. Keine politische Partei verfügt über ein in sich geschlossenes Steuersystem mit klaren Belastungsentscheidungen. Steuergesetze werden nicht als eine Frage der Systemgestaltung (geschweige denn Ordnungspolitik) begriffen, sondern eher als Spielwiese zur Austarierung der Interessen der verschiedenen Lobbies und Wählergruppen. Das Ergebnis sind vielfältige Ausnahmeregelungen und Einzelfallbestimmungen, welche den letzten Rest an "Systemhaftigkeit" erodieren. Politik wird v.a. über "Jahressteuergesetze" betrieben, mit denen gegen das Gebot der Einfachheit der Besteuerung eklatant verstoßen wird (Bareis 1996, S. 37; Lang 1996, S. 140). Die Fülle an Normen, die (teilweise rückwirkend!) auf die Steuerpflichtigen wie ihre Berater zukommt, verhindert dabei Planungssicherheit. Die Jahressteuergesetze machen die Steuergesetzgebung zum "Wegwerfartikel mit

geringer Halbwertszeit" (Löhr 1999, S. 879). Um sich im immer dichter werdenden Steuer-Dschungel zurechtzufinden, vergeuden Millionen von Steuerberatern, Buchhaltern, Finanzbeamten und Steuerpflichtigen ihre wertvolle Zeit mit der Aufnahme von "Junk knowledge", das spätestens eine Periode später wieder wertlos ist.⁹

Je komplizierter und kurzlebiger das Steuerrecht, um so höher sind die Kosten des Vollzugs. Umso höher ist auch die rechtliche Unsicherheit. Der Forderung, dass die steuerlichen Folgen wirtschaftlicher Handlungen vorhersehbar sein sollen, kann so immer weniger entsprochen werden.

1.2 Gerechtigkeitsorientierte Zielvorgaben / materielle Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Wenn hier von "Gerechtigkeit" gesprochen wird, verstehen wir darunter ein Maßstab zur Beurteilung sittlicher, rechtlicher, sozialer und politischer Handlungsnormen (Gerechtigkeit im objektiven Sinn). Dabei dominieren einmal der Gesichtspunkt der materiellen Gleichmäßigkeit der Besteuerung und andererseits derjenige der gesetzlichen Allgemeinheit (o.V. 1987, S. 160). Der erste Aspekt wird sogleich, der zweite (die formelle Gleichmäßigkeit der Besteuerung) wird im nachfolgenden Unterpunkt (Punkt c.) behandelt.

Zu den gerechtigkeitsorientierten Zielvorgaben in materieller Hinsicht zählen konkret

- die Erfüllung der Sozialstaatsforderung durch Umverteilung
- der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Die **Sozialstaatsforderung durch Umverteilung** stützt sich auf Art. 20 Abs. 1 GG. Es ist zunächst einmal Aufgabe des progressiven Steuersatzes, eine Umverteilung durchzuführen. Die Sozialstaatsforderung durch Umverteilung leitet sich mittelbar aus der oben skizzierten (auf dem Prinzip der Gleichheit fußenden) Gerechtigkeitsforderung ab: Demnach ist allen Bürgern ein *relativ gleiches Opfer* zur Finanzierung der allge-

⁹ Mir ist nicht bekannt, dass der volkswirtschaftliche Schaden, der hierdurch Jahr für Jahr entsteht, jemals quantifiziert worden wäre.

meinen Staatsausgaben abzuverlangen (Opfertheorie). Geht man von einem sinkenden Grenznutzen des Einkommens aus, so bedeutet dies, dass höhere Einkommen prinzipiell mit höheren Steuersätzen als geringere Einkommen belastet werden sollten (progressiver Einkommensteuersatz). Dementsprechend dürfte eine vollkommene Flat rate kaum gesellschaftlich und politisch konsensfähig und möglicherweise auch verfassungsrechtlich problematisch sein (zur Kritik des gegenwärtigen Tarifverlaufs s. unten; s. zu diesem Thema Uldall 1996, S. 189 und 199).¹⁰ Diesbezüglich ist im geltenden Steuerrecht v.a. zu kritisieren:

- Im Rahmen der Einzelveranlagung wird der Spitzensteuersatz (als Grenzsteuersatz) nunmehr bei einem zu versteuerndem Einkommen von 52.152 € erreicht (bei zusammen veranlagten Ehegatten ist dieser Betrag zu verdoppeln). Hierbei handelt es sich durchaus nicht mehr um ein Spitzenverdienst, sondern um ein mittleres Einkommen. Mit der sukzessiven Absenkung dieser Schwelle über die letzten Jahre hinweg gewinnt der Einkommensteuersatz zunehmend den Charakter einer "Flat rate", die mit der Opfertheorie immer weniger vereinbar ist. Die Progression greift eben nicht mehr bei Spitzenverdienern, sondern nur noch im unteren bis mittleren Einkommensbereich.
- Die Steuersatzsenkung (hier: 2004 auf 2005) führt zu Ungerechtigkeiten, wie die folgende Tabelle verdeutlicht:

Tabelle 2: ESt-Entlastung 2005 gegenüber 2004 (in €)								
Zu ver- steu- erndes Einkom- men	Alleinstehender				Verheirateter			
	EST 2004	EST 2005	Steuer- ersparnis	Prozentuale Absenkung	EST 2004	EST 2005	Steuer- ersparnis	Prozentuale Absenkung

¹⁰ Gegen den Vorschlag von *G.Uldall*, den Werbungskostenabzug für Arbeitnehmer auf 500 DM zu begrenzen, wurde sofort der Einwand verfassungswidriger Diskriminierung erhoben. Gemäß den familiensteuerlichen Beschlüssen des Zweiten Senats v. 10.11.1998, BVerfGE 99, 216; 99, 246; 99, 268; 99, 273, wurde durch Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999, BGBl. I S. 2552, der Steuerabzug für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG auf 9.936 DM (6.912 DM Kinderfreibetrag + 3.024 DM Betreuungsfreibetrag) erhöht. Im weiteren gebietet der Existenzminimum-Beschluss des Zweiten Senats v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 153, die Anhebung des (systematisch der Bemessungsgrundlage zuzuordnenden) Grundfreibetrages auf ein internationales Spitzenniveau (2005: 7.664 Euro), das nur noch von Finnland (7.905 Euro) übertroffen wird.

men								
20.000	2.902	2.850	-52	-1,79 %	834	796	-38	-4,55 %
140.000	54.155	50.886	-3.269	-6,04 %	45.310	42.973	-2.337	-5,16 %

Es wird deutlich, dass die Entlastung bei Höherverdienern absolut wie relativ höher als bei Geringverdienern ist. Zudem ist die Entlastung bei Einzelveranlagten absolut wie relativ höher als bei Zusammenveranlagten. Alles in allem hätte der eine oder andere Betrachter gerade von einer rot-grün geführten Regierung wohl ein anderes Ergebnis erwartet.

- Schließlich haben gerade Spitzenverdiener die Möglichkeit, über die Thesaurierung in Kapitalgesellschaften faktisch für Teile ihres Einkommens einen Steueraufschub zu erreichen (s. unten mehr).

Umverteilung kann im Rahmen der Einkommenbesteuerung außerdem durch die Freistellung bestimmter Größen (z.B. die indisponiblen) Aufwendungen der Lebensführung) von der Besteuerung erreicht werden.¹¹ Über den zweistufigen Aufbau des geltenden Einkommensteuerrechts ergibt sich das Umverteilungsgebot als eine Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes: Auf der ersten Stufe erfasst es mit der "Summe der Einkünfte" (§ 2 Abs. 1 bis 3 EStG) das Markteinkommen (als Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 EStG; man spricht hierbei vom "objektiven Nettoprinzip"). Auf der zweiten Stufe soll der für die Steuerzahlung nicht verfügbare und damit indisponible Teil des Einkommens (als Bestandteil der privaten Einkommensverwendung) aus der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgegrenzt werden. Hiermit sollen gleiche wirtschaftliche Verhältnisse gleich, und ungleiche wirtschaftliche Verhältnisse ungleich behandelt werden (somit ist auch eine Begründung über das Prinzip der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit möglich, s. unten): Der gesunde gut verdienende Single hat - selbst bei gleichem Markteinkommen - nämlich eine andere Leistungsfähigkeit als der gesundheitlich beeinträchtigte Familienvater, auch wenn sich diese Unterschiede in der steuerlichen Leistungsfähigkeit im privaten Bereich abbilden. Die Nichtberücksichtigung von indisponiblen privaten Ausgaben bei der Berück-

¹¹ Transferzahlungen des Staates sind hingegen nicht mehr dem Steuersystem i.e.S. zuzurechnen.

sichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibetrag, Haushaltsfreibetrag etc.) bezeichnet man als "subjektives" oder "privates Nettoprinzip". Diese dualistische Konzeption geht auf *Adolph Wagner* zurück, der auf die Bedeutung der sozialpolitischen, redistributiven Besteuerungsfunktion hinwies (Wagner 1890, S. 207 und 444).

Das subjektive Nettoprinzip wird allerdings v.a. von den Vertretern des kapitalorientierten Steuersystems z.T. grundsätzlich infragegestellt (Bareis 1996, S. 51-52). Die Kritiker bevorzugen ein grundsätzlich auf das objektive Nettoprinzip reduziertes System (welches also am Markteinkommen als Besteuerungsgrundlage anknüpft) und verbleibende Unterschiede in der Leistungsfähigkeit durch ein explizites Transfersystem reduziert oder beseitigt. In diesem Zusammenhang argumentieren die Kritiker des subjektiven Nettoprinzips, die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen führe zu einer höheren Entlastung der Besserverdienenden. Diese Argumentation verkennt jedoch, dass dieser Umstand nicht der Abzugsfähigkeit als solcher, sondern dem progressiven Einkommensteuersatz geschuldet ist. Gleichfalls wird von den Kritikern des subjektiven Nettoprinzips verkannt, dass es sich bei den betreffenden Abzügen nicht um Subventionen (also Sozialzwecknormen) handelt, sondern um Normen zur Herstellung der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit (also um Fiskalzwecknormen).

Der Grundsatz der **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** leitet sich **unmittelbar** aus dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) bzw. dem Grundsatz der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** ab. Um wirtschaftlich gleiche Sachverhalte gleich und wirtschaftlich ungleiche Sachverhalte ungleich zu besteuern, soll die Unausweichlichkeit der steuerlichen Belastung über eine klare Definition des steuerlichen Belastungsgrundes hergestellt werden. Geschicklichkeit oder Einfallslosigkeit bei der Gestaltung ökonomischer Sachverhalte sind nämlich keine Determinanten wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (Jachmann 1998, S. 199).

Als eine wesentliche Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit lässt sich wiederum das oben bereits geschilderte subjektive Nettoprinzip ansehen. Zwischen den Vertretern der beiden oben dargestellten rivalisierenden Besteuerungskonzeptionen

besteht allerdings Einigkeit darüber, dass heutzutage der Abzug von indisponiblen und existenzsicherndem Lebenshaltungsaufwand (§§ 10, 10 b EStG, §§ 33 - 33c EStG) in einer unsystematischen und zu wenig typisierenden Art und Weise erfolgt (Jachmann 1998, S. 202; Lang 1996, S. 155). Beispielsweise wird teilweise eine zumutbare Belastung gegengerechnet, teilweise werden Abzüge pauschaliert, häufig werden die Abzugsbeträge so beschränkt, dass sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht decken. Zugunsten einer vermeintlichen Einzelfallgerechtigkeit greift der Gesetzgeber im schwer fassbaren Abgrenzungsbereich zwischen der privaten Konsumsphäre und den leistungsmindernden Aufwendungen zu wenig auf Typisierungen zurück, was zu Lasten der Systemhaftigkeit geht (Jachmann 1998, S. 202 und 204). De lege lata besteht damit heutzutage ein Konglomerat privater Abzüge, in dem die steuerliche Leistungsfähigkeit nach unterschiedlichen Aspekten berücksichtigt wird und in dem Steuervergünstigungen mit Fiskalzwecknormen vermischt sind. Wenn jedoch nur bestimmte Vorsorgeaufwendungen in den Steuerabzug fallen, degenerieren Fiskalzwecknormen (wie der Abzug von Vorsorgeaufwendungen) zu Steuerprivilegien. Die nur punktuelle Umsetzung des subjektiven Nettoprinzips verkehrt sich also zu einem Quell der Ungleichmäßigkeit der Besteuerung.

Sozialzwecknormen stellen **immer** einen Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar: Gleiches wird um des Lenkungserfolges Willen bewusst ungleich behandelt (dieser Verstoß gegen den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz muss sachlich gerechtfertigt sein, um nicht in den Verdacht der Verfassungswidrigkeit zu geraten). Innerhalb der Sozialzwecknormen spielen v.a. Lenkungsnormen (z.B. Sonderabschreibungen in den verschiedensten Facetten) eine große Rolle. Wirtschaftslenkende Normen mit (mittelbarem) Subventionscharakter betreffen dabei das objektive, nicht das subjektive Nettoprinzip. Die Berücksichtigung indisponibler Aufwendungen im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips hat demgegenüber keinen Subventionscharakter, sondern zielt darauf ab, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln.

1.3 Gesetzesvollzug und die formelle Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Ein weiterer Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs. Hierbei geht es um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in formeller Hinsicht. Dieser ist im deutschen Einkommensteuerrecht teilweise nicht gegeben.

Prominent ist in diesem Zusammenhang der Beschluss des BFH vom 16. Dezember 2003 (IX R 46/02), mit dem er eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes darüber einholte, ob § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als danach auch private Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach dem 31. Dezember 1998, bei denen zu diesem Stichtag die zuvor geltende Spekulationsfrist von zwei Jahren (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F.) bereits abgelaufen war, übergangslos der Einkommensbesteuerung unterworfen werden. Begründet wird der Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit v.a. mit einem strukturellen Vollzugsdefizit.¹²

Eine mögliche (punktuelle¹³) Heilung dieses Vollzugsdefizits ist jedoch ebenfalls nicht unproblematisch. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 sind inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute verpflichtet, ihren Kunden für alle Konten und Wertpapierdepots eine zusammenfassende Jahresbescheinigung nach amtlichem Muster auszustellen (§ 52 Abs. 39a EStG).¹⁴ Diese Regelung gilt für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2003 zufließen und für private Veräußerungsgeschäfte, die nach dem 31.12.2003 rechtswirksam abgeschlossen werden. Von der Vorlage dieser Bescheinigung beim Finanzamt durch den Bürger hin zur direkten Übermittlung von der Bank zum Finanzamt ist es nur ein kleiner Schritt, der höchstwahrscheinlich auch noch gegangen wird. Der Weg zum "glä-

¹² Vgl. dazu schon den BFH-Beschluss vom 16. Juli 2002 IX R 62/99, BFHE 199, 451, BStBl 2003 II, S. 74.

¹³ Eine vollkommene Heilung ist nicht möglich, da die privaten Veräußerungsgeschäfte tatbestandlich alle möglichen Gegenstände des Privatvermögens erfassen.

¹⁴ Vgl. i.E. BMF vom 31.08.2004, BStBl 2004 I, S. 856.

sernen Bürger" ist nicht mehr weit, die Gefahr des Informationsmissbrauchs ("Schnüffel- und Überwachungsstaat") latent vorhanden.¹⁵

Im Übrigen geht generell mit den an bestimmte Wählergruppen gerichteten Steuervergünstigungen durch Sozialzwecknormen eine individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung einher. Dies hat auch Auswirkungen auf den Gesetzesvollzug, der schon lange nicht mehr als einheitlich betrachtet werden kann.¹⁶

1.4 Verhältnis der Ziele untereinander

Betrachtet man die diversen Ziele und den Grad ihrer Erfüllung, so drängt sich der Eindruck auf, dass keine der Vorgaben richtig erfüllt ist. Dieser Mangel ist bei den effizienzorientierten Zielen wohl noch stärker als bei den gerechtigkeitsorientierten Vorgaben ausgeprägt, da erstere bei den richterlichen Überprüfungen kaum eine Rolle spielen. Dass die Einkommenbesteuerung dennoch vielfach als "ungerecht" empfunden wird, hat seine Ursachen

- in den Sozialzwecknormen, die weder mit den allokativen noch den gerechtigkeitsorientierten Zielsetzungen eines rationalen Steuersystems vereinbar sind;
- in der Komplexität, die die Steuerlast vielfach davon abhängig macht, ob sich der Steuerpflichtige eine entsprechende Beratung leisten kann;
- in dem damit zusammenhängenden uneinheitlichen Gesetzesvollzug;
- in den abgesenkten Spitzensteuersätzen, die "Leistung" mehr fördern sollen sowie der Niedrigbesteuerung von Kapitalgesellschaften.

¹⁵ Auch die Renten werden mit dem sukzessiven Übergang zur nachgelagerten Besteuerung zunehmend "gläsern" gemacht, s. § 5 Abs. 1 Nr. 18 Finanzverwaltungsgesetz i.d.F. des Art. 3 AltEinkG.

¹⁶ BVerfGE 96, S. 1, 6. Der "Kauf von Stimmen" durch "Steuergeschenke" ist ein Problem des politischen Systems, auf das in diesem Rahmen nicht näher eingegangen werden kann.

Die effizienzorientierten und gerechtkeitsorientierten Ziele können in einem harmonischen, gegensätzlichen oder neutralem Verhältnis zueinander stehen. Harmonisch ließen sich nachfolgende Defizite auflösen:

- Was die Sozialzwecknormen angeht, führt "Steuern mit Steuern" in allokativer Hinsicht häufig zu einem "Unter- oder Übersteuern" (s. die Immobilienmärkte in den neuen Bundesländern), zu Verkomplizierungen (s. die o.a. "Ölflecktheorie") und stellen per se Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes dar. Zentral für die Auflösung des Gegensatzes zwischen Gerechtigkeit und Effizienz ist, dass man das Einkommensteuersystem auf seine eigentlichen Aufgaben zurückführt: Nämlich die Finanzierung des Staates in sozialverträglicher Weise zu sichern. Die Schlussfolgerung, das Steuersystem tunlichst von Sozialzwecknormen zu bereinigen, ist weitgehend unabhängig von subjektiven Wertungen.
- Bezüglich der Komplexität ist mehr typisierende Gerechtigkeit eingefordert. Einzelfallgerechtigkeit kann es in der Besteuerung als Massenfallrecht nicht geben. Gesetzgebung wie Rechtsprechung sollte mehr Mut besitzen, über Vereinfachungsnormen dem Gebot der Einfachheit und einem Mehr an formeller Gleichmäßigkeit der Besteuerung Genüge zu tun.
- Gesetze sollten nur erlassen werden, wenn diese Vollziehbar sind und - auf Basis entsprechender Gesetzesfolgekostenabschätzungen - der Vollzugsaufwand in einer vernünftigen Relation zum Steueraufkommen steht (Böhret / Konzendorf 2001).
- Eine faktische Flat rate für die höheren Einkommen ist aus allokativer Sicht in einem System der Zielgrößenbesteuerung nicht unbedingt notwendig (dies gilt zumindest für eine konsumorientierte Besteuerung). Mehr "vertikale Gleichheit" (die v.a. unter opfertheoretischen Gesichtspunkten beurteilt wird; Tipke 1993, S. 711 f.) beeinträchtigt im Rahmen einer Zielgrößensteuer nicht nur nicht die Allokation, sie ist sogar für eine ausreichende Bereitstellung öffentlicher Güter unabdingbar: So besteht unter Ökonomen weitgehende Einigkeit darüber, dass die Zahlungsbereitschaft der Besserverdienenden für die Bereitstellung Öffentlicher Güter (man denke v.a. an Sicherheit, Rechtsstaatlichkeit) regelmäßig geringer ist als diejenige der Geringverdienenden. Unter dieser Prämisse würde die Finanzierung der Öffentlichen Güter über eine Flat-rate-Einkommensteuer, die sich ja an der Leistungsfähigkeit der Geringverdiener orientieren muss, mit

großer Wahrscheinlichkeit zu einem zu geringen Angebot öffentlicher Güter führen (Frank 1999, S. 645 f.).¹⁷

Der eigentliche Konflikt zwischen gerechtigkeits- und effizienzorientierten Zielvorgaben entzündet sich letztlich an der Besteuerung der Investition. Hier ergeben sich vollkommen unterschiedliche Konzeptionen:

2. Zwei widerstreitende Konzepte

2.1 Die kapitalorientierte Einkommenbesteuerung

Das dem geltenden Steuerrecht weltweit noch zugrunde gelegte Verständnis von Steuergerechtigkeit entstammt dem 19. Jahrhundert. Wir wollen es mit *Tipke/ Lang* (1998, S. 92) als "kapitalorientiert" bezeichnen. Dem Konzept der kapitalorientierten Besteuerung entspricht v.a. die nach der Reinvermögenszugangstheorie (Von Schanz 1896; Haig 1921; Simons 1938) ausgestaltete Einkommensteuer ("Kapitaleinkommensteuer"¹⁸). Zu besteuern ist demnach der globale realisierte und nicht realisierte Wertzuwachs des Vermögens. Das Konzept der kapitalorientierten Besteuerung könnte theoretisch als Zielgrößensteuer ausgestaltet werden, indem der ökonomische Gewinn¹⁹ als Bemessungsgrundlage verwendet wird. Dies ist jedoch nicht praktikabel; Bewertungen sind immer subjektiv, unsicher, streitbefangen und aufwändig; sie beruhen auf abdiskontierten Zukunftsnutzen, die kaum objektivierbar sind. Somit verwundert es nicht, dass sich das Ideal der Kapitaleinkommensteuer nirgendwo vollkommen durchsetzen konnte, auch nicht im deutschen Einkommensteuerrecht. Dieses stellt vielmehr einen unsystematischen Kompromiss dar. In der kapitalorientierten Konzeption soll die Einkommensteuer von Sozialzwecknormen weitestmöglich bereinigt werden; Sozialzwecke sollen statt dessen explizit in eigenständigen Subventions- und Transfersetzen geregelt werden. Das subjektive Nettoprinzip (s.o.) wird grundsätzlich

¹⁷ Die Dosierung und genaue materielle Ausgestaltung der "vertikalen Gleichheit" ist letztlich eine Frage der Wertung und des gesellschaftlichen Konsens.

¹⁸ Die kapitalorientierte Steuerkonzeption liegt u.a. auch den "10 Thesen" der Bareis-Kommission zugrunde (vgl. Bareis 1995, S. 157).

¹⁹ S. Fn. 4.

abgelehnt bzw. als Subvention interpretiert. Wird ausnahmsweise die Entlastung von Privatausgaben für notwendig erachtet, so soll sich diese nach dem Eingangsteuersatz bemessen. Die Entlastung soll damit nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage eingearbeitet werden, sondern beim Tarif bzw. der Steuerschuld berücksichtigt werden (wie dies auch im § 32a EStG der Fall ist; Bareis 1996, S. 56 f.).

2.2 Die konsumorientierte (nachgelagerte) Einkommenbesteuerung

Konsumorientierte Besteuerungskonzeptionen werden in den verschiedensten Varianten diskutiert. Hier soll eine Ausprägung herausgegriffen werden, wie sie in diversen Schattierungen im Umfeld der "Kölner Schule" (*Tipke / Lang*) vertreten wird und sich an das Konzept der sparbereinigten Ausgabensteuer anlehnt. Grob vereinfacht ist diese Variante m.E. durch vier konstitutive Merkmale zu charakterisieren, von denen drei die Höhe und Ermittlung der Bemessungsgrundlage betreffen und eines auf den Tarif abstellt²⁰:

- Das erste Kriterium ist die Forderung nach einer konsequenten Abtrennung von Konsum- und Investitionsfonds.²¹ Im Investitionsfonds werden sämtliche Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit im weitesten Sinne erfasst (umsatzsteuerlicher Unternehmensbegriff), also auch Zinseinkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese werden gleich behandelt, womit sich günstigstenfalls²² sämtliche investiven Einkünfte (also die heutigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung) zu einer einzigen Einkunftsart (z.B. "Einkünfte aus Betrieb") zusammenfassen ließen. Damit wäre eine Reduktion auf drei Einkunftsarten möglich: Einkünfte aus Betrieb, aus nicht selbständiger Arbeit und sonstige

²⁰ Die folgenden Ausführungen orientieren sich an der Konzeption von Lang 1991, S. 291 ff. und Lang 1993.

²¹ Das von Rose verfolgte Konzept der Zinsbereinigung kommt auch ohne diesen Schritt aus, da es sich um einen Zwitter aus kapital- und konsumorientierter Einkommensteuer handelt (vgl. Greß / Rose / Wiswesser 1998, S. 63 ff. und S. 236 f.).

²² Indessen geht das von Lang vorgeschlagene Konzept nicht den Weg einer derart radikalen Vereinfachung (vgl. Lang 1999, Anlage 1).

Einkünfte. Sämtliche Einkünfte aus Betrieb müssten einer (vereinfachten) Buchführungspflicht unterworfen oder alternativ über eine Einnahmenüberschussrechnung steuerlich erfasst werden.

- Der zweite Baustein ist der gespaltene Steuersatz: Die Einkünfte aus Betrieb unterliegen einer - niedrigen - linearen Betriebsteuer. In der radikalen Variante wird auf die Besteuerung des Investitionsfonds sogar vollkommen verzichtet. Erst dann und soweit, als sie vom Investitions- in den Konsumfonds fließen, werden die Einkünfte aus Betrieb - genau wie die beiden anderen unmittelbar in den Konsumfonds fließenden Einkunftsarten - einer progressiven Verbrauchseinkommensteuer unterworfen. Hierbei muss dafür Sorge getragen werden, dass es nicht zu einer Doppelbelastung kommt. Dies kann punktgenau (im Anrechnungsverfahren²³) oder in pauschalisierender Form (z.B. über das Halbeinkünfteverfahren) geschehen. Die genaue Spezifikation der Höhe und des Verlaufs der jeweiligen Tarife für Konsum- und Investitionsfonds stellt jedoch eine (gesellschafts-) politische Entscheidung dar.
- Ein drittes Element einer konsumorientierten Einkommenbesteuerung ist die Erfassung der Leistungsfähigkeit über das "ability-to-pay"-Prinzip. Nur die Mittel, die zur freien Disposition Cash zur Verfügung stehen, sollen der Besteuerung unterliegen. Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird konsequenterweise nicht an einem Bilanzgewinn gemessen, sondern grundsätzlich an den Cash Flows.²⁴ Streit anfällige Bewertungen, wie sie im heutigen Bilanzsteuerrecht Gang und Gäbe sind, wären nicht notwendig. Im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips findet die Cash-Flow-Besteuerung ihre konsequente Fortsetzung.
- Das vierte Modul betrifft die Herstellung der intertemporalen Allokationsneutralität. Im Modell von Lang²⁵ wird dies über die Sparbereinigung des Einkommens erreicht. Zuführungen vom Konsum- in den Investitionsfonds mindern die einkommensteuerliche Bemessungs-

²³ Vgl. die von Lang propagierte Inhabersteuer (Lang 1993, S. 25 ff.).

²⁴ Nicht diskutiert werden soll hier die Frage, wie konsequent dieses System durchgeführt wird. In unserer heutigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Cash Flow Besteuerung z.B. durch die Berücksichtigung von Abschreibungen durchbrochen.

²⁵ Im Zwitter-Modell von Rose wird eine Zinsfreistellung favorisiert (Rose 1996, S. 65 ff.).

grundlage; Abflüsse aus dem Investitionsfonds erhöhen diese (Zumstein 1977). Die Doppelbesteuerung, die heutzutage dadurch entsteht, dass Investitionen aus schon versteuertem Einkommen finanziert werden und die Erträge aus diesen Investitionen nochmals der Besteuerung unterliegen, wäre beseitigt. Damit würde - anders als heute - Indifferenz zwischen dem Konsum heute oder zu einem späteren Zeitpunkt eintreten (vgl. Tabelle 1 oben).

3. Tendenz zur Durchsetzung der Einkommensteuersysteme mit Elementen nachgelagerter Besteuerung

3.1 Vergleich des kapitalorientierten und nachgelagerten Steuersystems

Vergleicht man die beiden oben vorgestellten Steuersysteme, so stellt sich in effizienzorientierter Sicht das nachgelagerte System als eindeutig überlegen heraus. Es ist einerseits wesentlich einfacher und praktikabler durchführbar als das bewertungsabhängige kapitalorientierte System. Legt man den Maßstab der Gerechtigkeit an, so steht das nachgelagerte System dem kapitalorientierten System ebenfalls kaum nach. Wesentliche Pluspunkte sind das subjektive Nettoprinzip und die Vereinfachung im Vollzug, was zu einer gleicheren Behandlung der Steuerpflichtigen führen würde. Das wesentliche Minus in gerechtigkeitsorientierter Hinsicht ist jedoch die Niedrigbesteuerung im Investitionsfonds. Gerade hier finden im kapitalistischen System ja die die Ungleichheiten erzeugenden Akkumulationsprozesse statt; gerade dieser Bereich wird vom konsumorientierten Steuersystem aber bewusst schonend behandelt.

3.2 These: Sukzessive Ablösung des kapitalorientierten Besteuerungsregimes

Ich möchte einen Trend dahingehend behaupten, dass *das gegenwärtige, noch kapitalorientierte Einkommensteuersystem zunehmend mit Elementen eines nachgelagerten Einkommensteuersystems durchsetzt wird. Dies geschieht nicht aus konzeptionellen Überlegungen, sondern durch den Druck der Verhältnisse (Sachzwänge).*

Für diese behauptete Entwicklung möchte ich v.a. zwei Gründe anführen. Der **erste Grund** hängt mit der eindeutigen **Überlegenheit in Punkto Effizienz** gegenüber dem heutigen System zusammen und wird v.a. von den Stellen ausgehen, in denen die deutsche Wirtschaft internationale Berührungspunkte und Verflechtungen aufweist.

Ein "alter Bekannter" ist der latente Konflikt zwischen Effizienzerfordernis und Gerechtigkeit bei der Zinsbesteuerung. Zur Abmilderung dieser Problematik wurde der Sparerfreibetrag eingeführt (§ 20 Abs. 4 EStG), mittels dessen zugleich intertemporale Allokationsneutralität wenigstens für einen Sockelzinsertrag hergestellt wird.

Die nächsten Stichwörter heißen "EU-Osterweiterung" und "Globalisierung": Von den "Global Players" bzw. denjenigen Unternehmen, die international agieren, wird ein zunehmender Wettbewerbsdruck auf die Steuersysteme ausgehen. Der Wettbewerb der Steuersysteme wird tendenziell zu einer Entlastung der Unternehmen (bzw. des Investitionsbereiches) führen. Internationale Akteure sind v.a. in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisiert. Es kommt nicht von ungefähr, dass mit dem Steuersenkungsgesetz 2001 ein neues Körperschaftsteuerregime implementiert wurde, das v.a. mit der Niedrigbesteuerung von 25 % für Körperschaften ein wesentliches Element eines partiell nachgelagerten Steuersystems eingeführt hat. *Lang* behauptet, dass die 25 % noch lange nicht das "letzte Wort" sein werden; aufgrund des internationalen Drucks (v.a. der Niedrigsteuerepolitik osteuropäischer EU-Beitrittsländer; s. *Fuest / Fuest 2004*, S. 438 ff.) sieht er den Körperschaftsteuersatz mittelfristig eher im Bereich von 10 bis 15 % (*Lang 2000*, S. 63 f.). Diesen Trend könnte allenfalls ein koordiniertes europäisches Vorgehen bremsen, wenngleich nicht verhindern: Dieses ist beabsichtigt, dürfte sich jedoch nur auf die Bemessungsgrundlage und nicht auf den Steuersatz beziehen (*O.V. 2004*).

Die genannten effizienzbezogenen Gründe für die geschilderten tatsächlichen und rechtlichen Entwicklungen haben den Charakter von Sachzwängen. Der institutionelle Rahmen (hier: die Besteuerung) in einer globalisierten Wirtschaft ist nicht beliebig gestaltbar (a.A. *Deppe 1998*).

Der **zweite Grund** ist ein **gerechtigkeitsbezogener**: Bezüglich der horizontalen Gerechtigkeit lässt sich die Sonderbehandlung der Kapitalge-

sellschaften nicht längere Zeit durchhalten, zumal auch immer mehr Personenunternehmen die internationale Bühne betreten werden.

Horizontale Steuergerechtigkeitsüberlegungen (der höchstrichterlichen Rechtsprechung²⁶) veranlassten den Steuergesetzgeber ebenfalls, die Rentenbesteuerung (mit einer langen Übergangsphase) neu zu ordnen: Um eine Gleichstellung von Beamten und Sozialversicherungsrentnern herzustellen, wird in der Besteuerung der Renten allgemein zu einem System der (vollkommen) nachgelagerten Besteuerung übergegangen.

Schließlich stellen die Lehren vom indisponiblen Einkommen, vom privaten Nettoprinzip, nach dem der existenznotwendige Lebensbedarf steuerfrei zu stellen ist, und die Lehren zur Besteuerung von Ehe und Familie stellen auf die Konsumleistungsfähigkeit ab. Die Verfestigung des subjektiven Nettoprinzips durch die Rechtsprechung ist denn auch als ein wichtiger Schritt hin zu einem konsumorientierten Besteuerungssystem zu verstehen, das durch Gerechtigkeitsüberlegungen veranlasst war: So wurde die Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuertatbestand bereits seit den siebziger Jahren²⁷ dogmatisch und legislatorisch wesentlich fortentwickelt.²⁸ Ab 1982 verschärfte das Bundesverfassungsgericht schrittweise seine Judikatur²⁹ gegenüber dem Steuergesetzgeber und bestätigte den Konsens über die folgenden beiden Postulate: So müssen die für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie benötigten Aufwendungen in Höhe der staatlichen Existenzsicherung durch Sozialleistungen steuerfrei gestellt sein (subjektives Nettoprinzip; Tipke / Lang 1998, § 9 Rz. 81 ff.)³⁰, und zudem müssen zwangsläufige Unterhaltsleistungen realitätsgerecht berücksichtigt

²⁶ BVerfG, Urt. vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99, in: BStBl 2002 II, S. 618

²⁷ Die Lehre vom indisponiblen Einkommen hat Tipke (1971, S. 16 f.) begründet.

²⁸ 1976 berief sich das Bundesverfassungsgericht noch auf die Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips und stellte den Kinderfreibetrag der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers anheim (BVerfG v. 23.11.1976, BVerfGE 43, S. 108 ff.).

²⁹ Grundlegend BVerfG v. 3.11.1982, BVerfGE 61, S. 319, betr. Ehegattensplitting; BVerfG v. 22.2.1984, BVerfGE 66, S. 214, betr. Unterhaltsverpflichtungen; BVerfG v. 25.5.1990, BVerfGE 82, S. 60, betr. Familienexistenzminimum (Kindergeld), sowie BVerfG v. 12.6.1990 betr. Kinderfreibetrag; BVerfG v. 25.9.1992 betr. Existenzminimum; BVerfG v. 10.11.1998 betr. Kinderexistenzminimum/-betreuung.

³⁰ BVerfG v. 25.5./12.6.1990; BVerfG v. 25.9.1992; BVerfG v. 10.11.1998; S. 57. S. 214.

werden (Prinzip familiärer Einkommensverteilung)³¹. Der Steuergesetzgeber hat infolge der strengeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zwar das private Nettoprinzip zunehmend verwirklicht³², allerdings das Prinzip familiärer Einkommensverteilung noch nicht systemkonsequent umgesetzt.

4 Vor diesem Hintergrund: Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensteuer

4.1 Zur Vielgestaltigkeit des Steuersystems

Angesichts des oben gezeichneten Trends einer zunehmenden Entlastung des Unternehmens- bzw. Investitionsbereichs und demgegenüber einer zunehmenden Belastung des Letztverbrauchs wird manchmal die Frage aufgeworfen, warum die Staatsfinanzierung nicht ausschließlich auf die Schultern der Umsatzsteuer gestellt werden soll. Sofern dieses Argument nicht polemisch gemeint ist, verkennt es,

- dass in einem vielgestaltigen Steuersystem die gerechtigkeits- und effizienzbezogenen Vor- und Nachteile der unterschiedlichen Steuerarten besser ausbalanciert werden können als in einem Einheitssystem.
- die gerechtigkeitsbezogene Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips, das sowohl dem kapitalorientierten Einkommensteuer- als auch dem Umsatzsteuersystem fremd ist
- die gerechtigkeitsbezogene Bedeutung des progressiven Steuersatzes, welches im gegenwärtigen Umsatzsteuersystem nicht denkbar ist.
- im Umkehrschluss die regressive Wirkung einer stärkeren Finanzierung über die Umsatzsteuer.

³¹ BVerfG v. 3.11.1982; BVerfG v. 22.2.1984; 60. Deutscher Juristentag, Sitzungsbericht O, München 1994, S. 92 (Beschluss: Umgestaltung des Ehegattensplittings in ein Familienrealsplitting); s. auch Tipke / Lang 1998, § 9 Rz. 88 ff.; Lingemann, S. 156 ff..

³² §§ 31 ff.; 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zum Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 und auch krit. zu BVerfG v. 10.11.1998 Schön 1999, S. 1677.

Eine Ersetzung des Einkommen- durch ein Umsatzsteuerregime ist somit gerade aus Gerechtigkeitserwägungen heraus keine ernst zu nehmende Alternative zum Status quo.

4.2 Begrenzung der Erwartungshaltung

Die Tatsache, dass die Besteuerung oftmals im Fokus politischer Programme steht, erweckt häufig den Anschein, als könnte auf diesem Feld all die Fehlentwicklungen geheilt werden, die an anderen Stellen ausgelöst werden (z.B. Umwelt, Baukonjunktur). Dies ist mitnichten der Fall. Meine zweite These lautet: *Auch eine intelligente Reform der Ertragbesteuerung kann die kapitalismusimmanenten Gerechtigkeitsdefizite nicht heilen.*

Speziell das für das kapitalistische Wirtschaftssystem augenscheinlichste Gerechtigkeitsdefizit kann nicht durch eine irgendwie geartete Reform der Einkommenbesteuerung ausgeglichen werden. Am deutlichsten kommt dieser Aspekt bei der nachgelagerten Besteuerung zu Tage: Während die betreffende Konzeption die konkurrierende, kapitalorientierte Besteuerung bezüglich nahezu aller Zielvorgaben aussticht, weist sie ausgerechnet mit der Niedrigbesteuerung des Investitionsfonds, in dem sich die kapitalistische Umverteilungsmaschinerie abspielt, ein eklatantes Gerechtigkeitsdefizit aus.

Gelänge es jedoch, mit außersteuerlichen Maßnahmen (wie sie von freiwirtschaftlicher Seite vorgeschlagen werden) die kapitalistische Umverteilungsmaschinerie zu stoppen, indem sowohl die Renditen als auch die Auf- und Abwärtsbewegungen von Wirtschaft und Börse gegen Null geführt werden, wäre diese Problematik beseitigt. Die nachgelagerte Besteuerungskonzeption wäre in einem System, das frei von Spekulation, von Geld- und Sachkapitalzins wäre, der Königsweg. Risikoprämien auf den Zinssätzen, die es auch in einem freiwirtschaftlichen Regime nach wie vor gäbe, könnten jedoch steuerfrei vereinnahmt werden (was angesichts des sozialen Nutzens unternehmerischen Risikoengagements auch gerechtfertigt ist). Bei einem gegen Null tendierenden Zinssatz wäre der oben diskutierte Widerspruch zwischen Gerechtigkeit und intertemporaler Allokationsneutralität in einem konsumorientierten Steuersystem be-

seitigt. Es zeigt sich ein ähnliches Phänomen wie bei der Idee der Marktwirtschaft: Die Vorzüge kommen erst dann zum Vorschein, wenn sie von den kapitalistischen Fesseln befreit werden. So lange dies nicht geschieht, handelt es sich um einseitige Veranstaltungen zum Schutz des Kapitals.

In diesem Zusammenhang sei betont, dass die Konzeption von *Rose*, die als Vorbild für das kroatische System diente, keinen Königsweg darstellt. Sie vereint die effizienzbezogenen Nachteile der kapitalorientierten Besteuerungslogik (Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Wesentlichen bei der Einkommensentstehung³³) mit den Gerechtigkeitsdefiziten der nachgelagerten Besteuerung, indem eine Zinsfreistellung erfolgt. Schon die Termini "Schutzverzinsung" oder "Existenzminimum des Kapitals" verraten, dass es sich bei dieser Konzeption um eine Apologie des Kapitalismus handelt (Rose 1996).

4.3 Verbleibende Spielräume

Der Verfasser spricht sich entschieden für eine Bereinigung des Einkommensteuersystems von den vielen Sozialzwecknormen aus. Zwar scheint sich die soziale Phantasie vieler Politiker auf die "Spielwiese" der Besteuerung zu begrenzen, dies ist jedoch ein Zeichen konzeptioneller Armut. Angesichts der oben dargestellten Problematik von Sozialzwecknormen sollte die Einkommensteuer auf ihren ursprünglichen Zweck zurückgeführt werden: Nämlich dem Gemeinwesen unter Beachtung des Sozialstaatsprinzips und der Leistungsfähigkeit seiner Bürger Geld für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben zur Verfügung zu stellen. Die Einkommensteuer ist auf Fiskalzwecknormen zu reduzieren.³⁴

Wenn Subventionen (im Rahmen des objektiven Nettoprinzips) gewährt werden sollen, hat dies außerhalb des Einkommensteuersystems durch entsprechende Subventionsgesetze in offener Weise zu erfolgen. Hier-

³³ Rose möchte bestimmte Modifikationen einführen, die in die Richtung einer konsumorientierten Besteuerung weisen. Er plädiert für eine modifizierte Cash Flow-Rechnung, nicht für Steuerbilanzen, was zu begrüßen ist. S. auch www.einfachsteuer.de.

³⁴ Sozialzwecknormen können sinnvollerweise durch andere Abgaben oder aber durch Verbrauchsteuern verfolgt werden.

durch wird auch eine bessere Transparenz bezüglich Kosten und Nutzen von Subventionen hergestellt. Der Abzug indisponibler Aufwendungen des Privatbereichs stellt aber keine Subvention dar.

Es verbleiben noch weitere nicht ausgenutzte Spielräume in der Ausgestaltung der Steuerpolitik: Selbst eine Entlastung der Investitionsbesteuerung bedeutet nicht notwendigerweise, dass man die zum Konsum vorgesehenen höheren Einkommen von der progressiven Besteuerung verschonen sollte, wie es heutzutage mit der faktischen Flat-rate für höhere Einkommen der Fall ist. Oftmals wird die Entlastung höherer Einkommen damit begründet, dass "Leistungsanreize" gesetzt werden sollen. Hier muss auch die Frage angesprochen werden, wie "Leistung" eigentlich definiert wird.

Es ist gleichermaßen Ideologie, wenn behauptet wird, dass der Markt "gerecht" ist, und dass er "Leistung" entlohnt. Letzteres speist sich aus der - ebenfalls ideologischen - neoklassischen Grenzproduktivitätstheorie. Der Markt entlohnt nur Knappheiten, die sich in Relation zu zahlungskräftigen Bedürfnissen ergeben. Auch gesellschaftliche Konventionen spielen hierbei eine Rolle. Dass in Skandinavien die Spreizung zwischen normalen Angestellten- und Managergehältern wesentlich geringer ist als in Deutschland, hat offensichtlich nicht seinen Grund darin, dass skandinavische Manager weniger leisten als deutsche. Die geringere Spreizung hat übrigens auch noch nicht zum Niedergang der skandinavischen Volkswirtschaften geführt. Genauso schwierig ist die Frage zu beantworten, ob ein Bühnenstar oder der typische "Opel-Malocher" mehr leisten. Tatsache ist in jedem Fall, dass die Produkte des Ersteren mehr nachgefragt werden als die des Letzteren. Auch bei einer höheren Steuerprogression dürfte einem Gesangswunder wahrscheinlich nicht die Stimme versagen.

Außerdem kann gefragt werden, warum im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips nicht mehr Typisierungen stattfinden, und warum die zugestandenen Abzüge regelmäßig wesentlich geringer als die tatsächlichen Aufwendungen sind. Weitere Möglichkeiten, auf mehr Gerechtigkeit hinzuwirken, bestehen in der Ausdehnung des Prinzips familiärer Einkommensverteilung, beispielsweise in Gestalt der Einführung eines Familiensplitting (Ausdehnung des Gedanken des Ehegattensplitting).

Literatur

- Bareis, H. P. (1995): Die notwendige Reform der Einkommensteuer 1996 - Thesen der Einkommensteuer-Kommission im Vergleich mit den Tarifvorschlägen des BMF und des Finanzministeriums NRW, DStR 1995, S. 157. (Bareis 1995)
- Bareis, H. P. (1996): Steuerreform durch Steuerberinigungen. In: Baron, S. / Handschuch, K. (Hrsg.), Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart, S. 29-64. Bareis 1996
- Böhret, C. / Konzendorf, G. (2001): Handbuch Gestzesfolgenabschätzung (GFA), Baden-Baden. (Böhret/Konzendorf 2001).
- Deppe, F. (1998): Von der Wirtschaftsdemokratie zur Standortpflege. Der Preis der neuen Sozialpartnerschaft, in: Dreßler, R. u.a. (Hrsg.), Jenseits falscher Sachzwänge. Detlef Hensche zum 60. Geburtstag, Hamburg, S. 75 - 98. (Deppe 1998).
- Frank, R. H. (1999): Microeconomics and Behaviour, Boston u.a. (McGraw-Hill). (Frank 1999)
- Fuest, C. / Fuest, W. (2004): Der Steuerwettbewerb und die Osterweiterung der EU, in: Wirtschaftsdienst 7, S. 438 ff. (Fuest / Fuest 2004).
- Greß, M. / Rose, M. / Wiswesser, R. (1998): Marktorientierte Einkommensteuer: Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München, S. 63 ff. (Greß/Rose/Wiswesser 1998).
- Haig, R. M. (1921): The Concept of Income. In: Haig, R. M. (Hrsg.), The Federal Income Tax, New York. (Haig 1921).
- Jachmann, M. (1996): Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Aachen. (Jachmann 1996).
- Jachmann, M. (1998): Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommenssteuerrechts, Steuer und Wirtschaft 3, S. 193-207. (Jachmann 1998).
- Lang, J (1991): Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht, in: Rose, M. (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg, S. 291-348. (Lang 1991).
- Lang, J. (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, Bonn. (Lang 1993).

- Lang, J. (1996): Vom Steuerchaos zu einem Steuersystem rechtlicher und wirtschaftlicher Vernunft, in: Baron, S. / Handschuch, K. (Hrsg.), Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart, S. 117-164. (Lang 1996).
- Lang, J. (1999), in: Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 66, Bonn, Anlage 1. (Lang 1999).
- Lang, J. (2000), Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, Druckfassung des Referats zur 25. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft am 18./19. September 2000 in Heidelberg. (Lang 2000).
- Lingemann, W. (1994): Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin. (Lingemann 1994).
- Löhr, D. (1999): Systemreform der Ertragbesteuerung von Unternehmen, in: Steuern und Bilanzen 16, S. 873-879. (Löhr 1999).
- Mill, J. St. (1869): Grundsätze der politischen Ökonomie, dt. Ausgabe von A. Soetbeer, Leipzig 1869. (Mill 1869).
- O.V. (1987): Art. "Gerechtigkeit", in: Meyers kleines Lexikon - Philosophie, Mannheim. (O.V. 1987).
- O.V. (2004): "Schröder blitzt mit der EU-Mindeststeuer ab", in: Handelsblatt vom 3.5. (O.V. 2004).
- Rose, M. (1996), Argumente für ein konsumbasiertes Einkommensteuersystem ohne Subventionselemente und die Schutzverzinsung (das Existenzminimum) des Kapitals, in: Baron, S. / Handschuch, K. (Hrsg.), Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart, S. 65-88. (Rose 1996).
- Schön, W (1999): Die Kinderbetreuung, das BVerfG und der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung DStR, S.1677 ff. (Schön 1999).
- Simons, H. (1938): Personal Income Taxation, Chicago. (Simons 1938).
- Smith, A. (1990): Der Wohlstand der Nationen (original: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations). Herausgegeben von H. Recktenwald, München. (Smith 1990).
- Von Schanz, G. (1896): Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv 13, S. 1-87. (Von Schanz 1896).
- Tipke, K. (1971): Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2, S. 16 f. (Tipke 1971).
- Tipke, K. (1993): Die Steuerrechtsordnung in drei Bänden, Bd. II, Köln. (Tipke 1993).

Tipke, K. / Lang, J. (1998): Steuerrecht, 16. Aufl., Köln. (Tipke / Lang 1998).

Tipke, K. / Lang, J. (2002): Steuerrecht, 17. Aufl., Köln. (Tipke / Lang 2002).

Ulldall, G. (1996): Modell einer radikalen Reform der Einkommensteuer, in: Baron, S. / Handschuch, K. (Hrsg.), Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart, S. 189 - 199. (Ulldall 1996).

Wagner, A. (1890): Finanzwissenschaft, 2. Teil, Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., Leipzig. (Wagner 1890).

Wicksell, K. (1896): Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens, Jena. (Wicksell 1896).

Zumstein, P. (1977): Die Ausgabensteuer - Volkswirtschaftliche Begründung und praktische Durchführbarkeit, Diessenhofen. (Zumstein 1977).