

Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik

Paul Kirchhof und Manfred J.M. Neumann (Hrsg.)

Freiheit, Gleichheit, Effizienz

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen
der Steuergesetzgebung

Mit Beiträgen von

Hans-Wolfgang Arndt, Dieter Birk, Hans-Jürgen Ewers, Winfried Fuest, Heinz Grossekkettler,
Christoph Hassel, Paul Kirchhof, Joachim Lang, Manfred J.M. Neumann, Helga Pollak, Wolfgang Schön

Diese Veröffentlichung geht zurück auf die gleichnamige Tagung des Frankfurter Instituts – Stiftung Marktwirtschaft und Politik am 29. und 30. März 2001 im Liebermann-Haus in Berlin.

Gefördert durch die
informedia-Stiftung
Gemeinnützige Stiftung für Gesellschaftswissenschaften
und Publizistik, Köln

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme
Ein Titeldatensatz für diese Publikation ist bei
Der Deutschen Bibliothek erhältlich

Titelbild: Bauern bei der Ablieferung des Zehnten.
Holzschnitt von Hans Drämmler, Augsburg 1479.
Bundesfinanzakademie - Finanzgeschichtliche Sammlung, Siegburg

© Juni 2001

Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik
Kisseleffstraße 10 • 61348 Bad Homburg
e-mail: Institut@Frankfurter-Institut.de
internet: <http://www.Frankfurter-Institut.de>

ISBN 3-89015-085-3

Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik

Paul Kirchhof und Manfred J.M. Neumann (Hrsg.)

Freiheit, Gleichheit, Effizienz

Ökonomische und verfassungsrechtliche
Grundlagen der Steuergesetzgebung

Das deutsche Steuersystem – empfindliche Nahtstelle zwischen Staat, Wirtschaft, Individuum und Gesellschaft – ist denaturiert. Der ursprüngliche Zweck aller Besteuerung, dem Staat auf einfache, die bürgerliche Dispositionsfreiheit achtende Weise die Mittel für seine notwendigen Ausgaben zu verschaffen, wurde an den Rand gedrängt und Besteuerung zunehmend als Instrument schillernder Umverteilungspolitik missbraucht.

In der Folge wurde das System in sich selbst immer widersprüchlicher, für alle Beteiligten unverständlicher und zunehmend ineffizient. Vor allem aber drängt es die ihm Unterworfenen zu vernunftwidrigen ökonomischen Einstellungen und Entscheidungen, leitet also menschliche Antriebe und Kapital fehl und schadet damit allen, die sich ihm nicht entziehen können.

Im Zuge dieser Entwicklung, in der auch die Politik längst zur Gefangenen ihrer eigenen Vorgaben geworden ist, kommt der Wissenschaft eine besondere Verantwortung zu. Sie kann vielleicht als einzige den Boden für eine Befreiung aus diesen Verstrickungen bereiten.

Wenn nicht alles täuscht, stehen wir in Deutschland anfangs des 21. Jahrhunderts seit langem erstmals wieder vor einer grundlegenden Debatte über Sinn und Rechtfertigung, über Voraussetzungen und Folgen staatlicher Besteuerung in einer freiheitlich-marktwirtschaftlichen Ordnung.

Die hier dokumentierte Tagung ist Teil davon. Auf ihr geben Steuerexperten der Rechts- und der Wirtschaftswissenschaften Einblick in die wirtschaftlichen wie gesellschaftlichen Zusammenhänge und suchen über die Grenzen ihrer Disziplinen hinaus Verständigung auf das Wesentliche. Das reizt zum vertieften Nach- und Weiterdenken mit dem Ziel einer befreienden Neugestaltung unseres Steuersystems.

Gert Dahlmanns

Inhalt

Editorial

Paul Kirchhof • Manfred J.M. Neumann 7

Standortbestimmung

Paul Kirchhof • Standortbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht 13
Manfred J.M. Neumann • Standortbestimmung aus ökonomischer Sicht 23

Die Einkommensteuer

Joachim Lang • Die Einkommensteuer aus juristischer Sicht 37
Helga Pollak • Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht 49

Die Umsatzsteuer

Dieter Birk • Die Umsatzsteuer aus juristischer Sicht 61
Heinz Grossekketter • Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht 71

Spezielle Verbrauch- und Lenkungssteuern

Hans-Wolfgang Arndt • Spezielle Verbrauchsteuern einschließlich ökologisch motivierter Abgaben 87
Hans-Jürgen Ewers, Christoph Hassel • Umweltabgaben als Lenkungs- und Finanzierungsinstrument 97

Schlussfolgerungen

Wolfgang Schön • Schlussfolgerungen aus juristischer Sicht 121
Winfried Fuest • Schlussfolgerungen aus ökonomischer Sicht 129

Die Autoren und die Teilnehmer der Tagung 135

Editorial

Das geltende Steuerrecht in Deutschland ist erneuerungsbedürftig. Der Steuerpflichtige versteht die Maßstäbe für die ihn treffende Steuerlast nicht mehr, kann seine Steuererklärung aus eigenem Rechtsverständnis nicht verantworten und empfindet nicht selten die Steuerlast auch als übermäßig. Er steht einem Gestrüpp von Steuerlenkungen, Ausnahmenvorschriften und gesetzlichen Formulierungsmängeln gegenüber. Die individuelle Steuerlast wird deshalb als Folge fehlender steuertaktischer Geschicklichkeit und weniger als Begleiterscheinung wirtschaftlichen Erfolges verstanden.

Dem total verstimmt Klavier des modernen Steuerrechts begegnet die Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit Hilfe eines Virtuosen, der diesem Klavier dennoch die Melodie angemessener Steuerentlastung entlockt. Das Berliner Symposium beobachtet das Steuerrecht hingegen mit den Augen des Klavierstimmers. Juristen wie Ökonomen sind sich einig, dass die Grundstruktur dieses Klaviers so überarbeitet werden muss, dass der Anschlag bei jeder Taste ausschließlich und unausweichlich zu dem systematisch damit verbundenen Ton führt. Deshalb sind die Belastungsgründe für eine Besteuerung im Gesetzestext wieder in einfacher deutscher Sprache auszudrücken. Die Lenkungs- und Subventionsmaßnahmen sind so zurückzunehmen, dass der wirtschaftlich handelnde Mensch seine Freiheit zur ökonomischen Vernunft zurückgewinnt. Die Gesamtsteuerbelastung ist maßvoll auszugestalten, so dass das Verfassungsversprechen, Kapital und Arbeitskraft werde grundsätzlich von privater Hand zu privatem Nutzen bewirtschaftet, durch das Steuerrecht nicht infrage gestellt ist.

In diesen Grundsatzzielen sind sich Juristen und Ökonomen weitgehend einig. Das Symposium hat ergeben, dass trotz begrifflicher und methodischer Unter-

schiede ein gemeinsames Denken vorherrscht, das von diesem Prinzip der Freiheit geprägt ist. In gemeinsamem Nachdenken und Verstehen sind diese Wurzeln und Leitmaximen gegenwärtiger Besteuerung formuliert, vertieft und näher ausgestaltet worden.

Die wichtige Frage, ob die Besteuerung zunächst beim Einkommen ansetzen und sodann beim Konsum fortgesetzt werden soll, oder ob die Besteuerung grundsätzlich konsumorientiert ausgestaltet werden muss, bedarf allerdings weiterer Diskussionen und bedachter Auseinandersetzung. Die Juristen verstehen die Steuer überwiegend als staatliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Der steuerliche Zugriff auf das Einkommen rechtfertigt sich, weil der Einkommensbezieher das staatliche Recht nutzen, das staatlich ermöglichte Währungs- und Bankensystem in Anspruch nehmen, gut ausgebildete Arbeitskräfte gewinnen und zahlungsfähige Nachfrager finden konnte. Besteuert wird deswegen derjenige, der in diesem System leistungsfähig geworden ist. Ein beachtlicher Teil der Ökonomen hingegen besteuert denjenigen, der sich etwas anderes als Investitionen und Kapitalanlagen leisten will. Der Grund der Einkommensverteilung und der individuelle Beitrag zum Marktgeschehen treten in das Dunkel des steuerlich Unerheblichen; im Licht des Steuererheblichen bleibt allein die Absicht, konsumieren zu wollen. Der Steuerstaat sieht den Menschen nicht mehr als Produzenten und Investor, sondern nur noch als Konsumenten; belastet wird der Konsum, kaum noch der Erwerb. Hier werden Juristen und Ökonomen auch in Zukunft Grundsatzfragen stellen müssen: Darf der Staat in dieser Weise die Verwendung individuellen Einkommens lenken und insbesondere Einfluss auf die Investitionen nehmen? Darf er Einkommen aus Kapital gegenüber Einkommen aus Arbeit bevorzugen? Darf er die bisherige Kombination von freiheitsgerechter Be-

steuerung (Einkommen) und egalitärer Besteuerung (Umsatz) allein durch ein egalitäres System ersetzen?

Das Symposium hat viele Gemeinsamkeiten bewusst gemacht, Nachdenklichkeiten im gegenseitigen Fachge-

spräch vertieft, den Willen zu einem grundlegenden steuerlichen Aufbruch verstärkt, aber auch die Notwendigkeit des weiteren wissenschaftlichen Dialogs begründet.

Heidelberg, im Mai 2001

Paul Kirchhof

Der vorliegende Band veröffentlicht die Referate einer vom Frankfurter Institut ausgerichteten Tagung, die eine kleine Gruppe von Juristen und Ökonomen zum interdisziplinären Gespräch über die ökonomischen und verfassungsrechtlichen Grundlagen der Steuergesetzgebung versammelte. Ökonomen sind nicht gerade dafür bekannt, dass sie sich nach interdisziplinären Veranstaltungen drängen. Als daher Konrad Morath, damals Mitarbeiter des Frankfurter Instituts, die Grundidee dieser Tagung aufbrachte und mit mir diskutierte, war ich skeptisch, dass es uns gelingen könnte, Juristen und Ökonomen in eine fruchtbare Diskussion über ihre spezifischen Sichtweisen der Grundlagen der Besteuerung zu verwickeln. Aber diese Skepsis verflog schnell dank der ausgesprochen positiven Reaktion Paul Kirchhofs, der die wissenschaftliche Vorbereitung der Tagung für die juristische Seite übernahm.

Um der Tagung einen durchgehenden Spannungsbogen zu sichern, haben wir zu jedem Thema – von der grundsätzlichen Standortbestimmung über die Gestaltung von Einkommensteuern, Umsatzsteuer und speziellen Verbrauchssteuern bis zu den die Gesprächsergebnisse zusammenfassenden Schlussfolgerungen – einen Juristen

und einen Ökonomen referieren lassen. Das ermöglichte es rasch zu erkennen, wo die Gemeinsamkeiten juristischer und ökonomischer Analyse der Besteuerung liegen, wo die teils sehr deutlichen Unterschiede.

Es wäre nicht angemessen, diese Anmerkungen dazu zu nutzen, die Hauptlinien der Diskussionen nachzuzeichnen oder gar ein zusammenfassendes Resümee zu ziehen. Es sei dem Leser überlassen, sich anhand der Referate sein eigenes Urteil darüber zu verschaffen, wie Juristen im Vergleich zu Ökonomen die Kategorien der Freiheit, der Effizienz und der Gleichheit interpretieren und welche Schlussfolgerungen sie daraus für die Gestaltung der Besteuerung in unserer Wirtschaftsordnung ableiten.

Eine Bemerkung mag dennoch erlaubt sein. Juristischem Denken entspricht es, das Verfassungsrecht als den archimedischen Punkt zu begreifen, an dem sich alle positive Rechtsetzung und Rechtsinterpretation auszurichten hat. Die Verfassung bestimmt die Freiheitsrechte und ihre unabdingbaren Beschränkungen. Für den Ökonomen ist die Selbstbestimmung des Individuums und seine Kontrolle durch funktionsfähigen Wettbewerb der Ausgangspunkt aller ordnungspolitischen Analyse. Diese

Sichtweisen führen nicht notwendig zu grundsätzlich unterschiedlichen Bewertungen konkreter gesetzlicher Gestaltung, beispielsweise auf dem Feld der Besteuerung. Dem Ökonomen ist bewusst, dass Freiheit ohne staatliche Beschränkung und Garantie nicht möglich ist, und der Jurist versteht, dass Freiheit sich im Marktwettbewerb entfaltet. Aber wenn es um die Interpretation des allgemeinen Prinzips der Gleichheit geht, dann sind Ökonomen in der Regel wesentlich zurückhaltender als mancher Jurist, und zwar schon deshalb, weil für sie das Entdeckungsverfahren Wettbewerb unauflöslich mit Un-

gleichheit verbunden ist. Eine spezifische Dimension des facettenreichen Gleichheitsprinzips, der Ökonomen gerne ausweichen, bildet die wertgeladene Kategorie der „Verteilungsgerechtigkeit“. Allerdings haben die Ökonomen es auch leichter, weil sie im Unterschied zu Juristen nicht durch ihre Berufspraxis unmittelbar dazu gezwungen sind, sich mit der Frage auseinanderzusetzen, wie die Grenzen der Anwendung des im Grundgesetz niedergelegten Sozialstaatsprinzips zu bestimmen sind.

Bonn, im Mai 2001

Manfred J.M. Neumann

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung: Standortbestimmung

Standortbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht

I. Die Steuer als Ausdruck einer freiheitlichen Wirtschafts- und Finanzordnung

Die Steuer ist das Finanzierungsinstrument eines freiheitlichen Staates, der das Wirtschaftsleben privater Hand überlässt, also prinzipiell auf Staatsunternehmen verzichtet und sich deshalb durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens finanzieren muss. Die Steuer verbindet private und öffentliche Hand zu einer Erwerbsgemeinschaft, in der beide Partner auf das Florieren des Marktes, damit auf die Garantie der wirtschaftlichen Freiheiten und die Stabilität der rechtlichen, organisatorischen und ökonomischen Freiheitsgrundlagen angewiesen sind.

Die Steuer ist Folge eines freiheitlichen Rechtssystems, zugleich aber auch deren Gegenstand. Eine übermäßige Steuer schwächt die Bereitschaft, das Freiheitsangebot anzunehmen. Eine gleichheitswidrige Steuer veranlasst Ausweichreaktionen und verfremdet damit den Willen zur selbstbestimmten Freiheit. Eine intervenierende Steuer sucht den Willen des Steuerpflichtigen zu lenken, seine Handlungsziele und Wirklichkeitssichten also durch die vermeintlich besseren staatlichen zu überlagern.

Die wirtschaftlichen Freiheitsrechte fordern also den steuerfinanzierten Staat, setzten dem Steuerzugriff aber zugleich Maß und Grenze. Dementsprechend sind die grundrechtlichen Garantien einer maßvollen und gleichmäßigen Steuer traditionell Gegenstand menschenrechtlicher Gewährleistungen. Auf dieser Grundlage finden die Wirtschaftswissenschaften und die Rechtswissenschaften in den Prinzipien von Freiheit und Gleichheit einen übereinstimmenden Maßstab, der die Entscheidung für die Steuerfinanzierung und die Ausgestaltung des Steuersystems wie der Einzelsteuern bestimmt.

1. Wenn die Rechtswissenschaft das Steuerrecht vor allem an der Gleichheit und Gerechtigkeit misst, die Wirtschaftswissenschaften an der Knappheit und Effizienz, so finden diese Maßstäbe einen gemeinsamen Ausgangspunkt in der Freiheit. Das „jedem Menschen“ zugesprochene Freiheitsrecht enthält einen elementaren Gleichheitssatz, verwirklicht in der Selbstbestimmung eines mit Würde und Personalität begabten Menschen ein wesentliches Stück Gerechtigkeit, vermindert im Prinzip der eigennützigen Erwerbsanstrengung wirtschaftliche Knappheit und vollzieht einen Schritt zur gerechten Verteilung der knappen Güter, fördert zudem die Effizienz der Tauschvorgänge.

2. Die Steuer ist verlässlicher Ausdruck einer freiheitlichen Wirtschafts- und Finanzordnung: Der Staat belässt die Produktivkraft (Kapital und Arbeit) und die Wirtschaftsgüter grundsätzlich in privater Hand und beschränkt sich auf die steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Dieses System einer die individuelle Freiheit achtenden und aus der Freiheitswahrnehmung eine allgemeine Prosperität erhoffenden Besteuerung legt einen Steuerzugriff auf den individuellen Markterfolg – das Einkommen und die Nachfrage (Umsatz) – nahe. Eine steuerliche Belastung von Einkommen und Nachfragekraft wirkt besonders freiheitsschonend, weil sie die freiwillige Entscheidung zur Teilhabe am Marktgeschehen voraussetzt und lediglich den Preis für einen Leistungstausch verteuert. Bestandsteuern oder Sollertragsteuern hingegen würden den Steuerpflichtigen zu Erwerbsinitiativen veranlassen, die er von sich aus nicht ergreifen würde.

3. Diese freiheitsgerechte Besteuerung ist gefährdet, wenn das Steuerrecht zunehmend vom Finanzierungsmittel auch zum Lenkungsmittel wird, das Angebot einer

Steuerverschonung oder die Drohung mit einer zusätzlichen Steuerlast die Bereitschaft des Steuerpflichtigen schwächt, einen freiheitlichen Willen in Freiheit vom Staat auch nur zu bilden. Eine widersprüchliche, unübersichtliche und unsystematische Steuergesetzgebung verweigert dem Steuerpflichtigen den verlässlichen normativen Rahmen seiner Pflichtenstellung und bedroht damit den Status des Freiheitsberechtigten. Gesetzliche Einladungen zur Steuerhinterziehung (Zinseinkünfte, Umsatzsteuer) drängen den Steuerpflichtigen in die Illegalität und Kriminalität; er verliert Bürgerstolz und rechtliche Wehrfähigkeit, büßt damit unverzichtbare Voraussetzungen eines freiheitlichen Systems ein.

II. Rechtliche, ökonomische und kulturelle Effizienz

Anerkannte Handlungsziele sollen möglichst schnell und verlässlich verwirklicht, bewährte Handlungsmaßstäbe möglichst wirksam vollzogen werden; zielbewusstes und maßstabsicheres Handeln drängt deshalb auf Effizienz.

Diese Effizienz gewinnt ihren konkreten Inhalt nach dem jeweiligen Handlungsziel: Wer ein möglichst hohes Einkommen erzielen wird, wird sich um einen möglichst ertragswirksamen Einsatz seiner Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital bemühen. Wer seinem Kind die bestmöglichen familiären Entfaltungschancen bieten will, wird sich ihm besonders intensiv zuwenden und sich insoweit nicht am Erwerbsleben beteiligen. Wer ein Buch über den Ursprung und das Ziel menschlichen Lebens schreiben möchte, mag sich zeitweilig von Familienleben, Wirtschaftsgeschehen, Politik und Freizeiterleben gänzlich zurückziehen und in der Distanz zum Alltagsleben die Wirksamkeit seiner Grundsatzbeobachtungen zu steigern suchen. Effizienz bezeichnet also die Zielstrebigkeit und Wirksamkeit bei der Verfolgung eines bestimmten Ziels. Dementsprechend muss auch die Forderung nach einer effizienten Besteuerung sich stets des Zieles vergewissern, das Effizienz meint.

Dabei erschöpft sich die Effizienz nicht in der Wirksamkeit des Steueraufkommens, sondern richtet die Aufmerksamkeit auf andere, über die Ertragswirksamkeit hinausweisende Ziele. Die Effizienz der Besteuerung wird gerade in ihrer Wirkung für die Freiheit gesehen, hängt also von den insoweit zur Wirkung gebrachten Freiheiten ab.

1. Die Menschenrechte unterscheiden traditionell zwischen freiheitsverpflichtetem Staat und freiheitsberechtigter Gesellschaft. Diese Entgegensetzung entspricht nicht mehr der Realität gegenwärtiger Mächtigkeiten; sie ist durch ein Dreieck von Staat, Wirtschaft und Gesellschaft ersetzt worden. Diese drei, sich überschneidenden und miteinander verschränkten Lebensbereiche verfolgen jeweils unterschiedliche Ziele: Der Staat sucht insbesondere inneren und äußeren Frieden zu sichern, Existenz und freiheitliche Entfaltungsmöglichkeiten für jeden ihm anvertrauten Menschen zu gewährleisten, den Zusammenhalt von demokratischem Staatsvolk, kultureller Wertegemeinschaft und einer weltoffenen „National“ökonomie zu festigen (rechtliche Effizienz). Die Wirtschaft sucht einen freiheitlichen Tauschverkehr zu organisieren, damit die individuellen Bedürfnisse zu befriedigen, neue Bedürfnisse zu wecken, wirtschaftliche Entwicklungsperspektiven zu erkunden und zu entfalten, den Zusammenhalt durch Teilhabe am Marktgeschehen zu fundieren (ökonomische Effizienz). Die Gesellschaft bietet durch Wahrnehmung der persönlichkeitsbezogenen Freiheiten die Grundlagen der Entwicklung von Staat und Gesellschaft: Sie sichert in Ehe und Familie die Zukunft einer freiheitsfähigen Jugend und Wertegemeinschaft, festigt durch die wissenschaftliche Suche nach neuen Erkenntnissen, durch die künstlerische Entfaltung des Ästhetischen, durch die religiöse Frage nach Ursprung und Ziel der menschlichen Existenz die Kulturgemeinschaft, pflegt durch Meinungs- und Medienvielfalt, Information und Unterhaltung, Versammlungen und Vereinigungen die Grundlagen demokratischer und sozialer Gemeinschaft (kulturelle Effizienz).

Geboten ist also eine moderne Lehre von den Aufgaben des Staates, der Wirtschaft und der Gesellschaft. Dabei werden die Wirtschaftswissenschaften vor allem zeigen, welche Leistungen nach dem System von Markt und Wettbewerb erbracht werden können; die Rechtswissenschaften werden bewusst machen müssen, dass der Staat den Rahmen eines Marktes zu gewährleisten, die nicht dem Marktsystem zugänglichen Leistungen zu definieren und die Leistungen zu verschaffen hat. Der Freiheitsgedanke fordert auch eine klare Trennlinie zwischen den im Wettbewerb wahrzunehmenden Freiheiten und den auf Ausgleich, Zusammenhalt und persönliche Nähe angelegten Freiheiten.

2. Das Steuerrecht hat um der Freiheit und Gleichheit willen die Offenheit von Staat, Wirtschaft und Gesellschaft für diese drei – teilweise gegenläufigen, teilweise sich ergänzenden – Effizienzen zu wahren. Die Steuer vermittelt dem Staat eine Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, setzt deshalb zunächst auf ökonomische Effizienz. Sie gestaltet dieses Prinzip der wirtschaftlichen Freiheit in ihren Bemessungsgrundlagen aus, wenn sie dem Einkommensbezieher das für seinen Unterhalt benötigte Einkommen unbesteuert belässt (Individual- und Familienexistenzminimum), um ihn nicht durch Besteuerung auf die Hilfe des Sozialstaates angewiesen zu machen, bemisst im übrigen die indirekte Steuer so, dass die Befriedigung des individuellen Bedarfs aus eigenem Einkommen und Vermögen grundsätzlich nicht erschwert oder gar verhindert wird. Das Steuerrecht bleibt darüber hinausgreifend für die Kulturgesellschaft offen, wenn es Ehe und Familie schützt, im Gemeinnützigkeitsrecht Kultur fördert, in Entlastungstatbeständen für Ausbildung und Fortbildung persönliche Qualifikationen unterstützt. Das Steuerrecht ist auch rechtstaatlich geprägt, insbesondere durch die Erfordernisse der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlast, der Kontinuität und des Vertrauensschutzes gegenüber dem Steuergesetzgeber, des rechtstaatlichen Verfahrens und der Grundrechtsbindung.

3. Die Entwicklung des gegenwärtigen Steuerrechts läuft Gefahr, sich ausschliesslich in den Dienst ökonomischer Effizienz zu stellen und damit die Offenheit des freiheitlichen Staates zu verlieren. Wenn zunehmend das investierte Einkommen niedrig besteuert wird, das konsumierte Einkommen hingegen höher, so bevorzugt das Steuerrecht die Kapitalerträge vor dem Arbeitseinkommen und verzichtet auf Entscheidungsneutralität. Ein steuerliches Investitionsprivileg nimmt dem Einkommensbezieher ein Stück ökonomischer Freiheit, die Entscheidung für die Investition oder den Konsum, benachteiligt die Armen und wirkt damit der Effizienz von deren Freiheitsrechten entgegen, wird auch an einem zu formalen Investitionsbegriff scheitern. Zudem scheint sich derzeit die Gesamtsteuerbelastung von den direkten auf die indirekten Steuern zu verlagern, also die finanziell Leistungsfähigen vor den weniger Leistungsfähigen zu bevorzugen.

III. Besteuerung in Respekt vor einer Freiheit vom Staat

Die Freiheitsrechte bewähren sich vor allem in der Abwehr staatlicher Eingriffe, setzen also der Art und Intensität eines steuerlichen Zugriffs Grenzen. Darüber hinaus verlangt die Freiheit grundsätzlich, dass der staatliche Steuerzugriff sich auf das Begründen von Zahlungspflichten beschränkt, die Freiheit des Steuerpflichtigen im Übrigen aber unberührt lässt. Lenkungs- und Interventionssteuern sind deshalb in einer freiheitlichen Verfassung stets ein Problemfall.

1. Grundrechtliche Freiheit gewährt zunächst Freiheit vom Staat. In dem Freiheitsprinzip ist deshalb eine Aufgabenlehre angelegt, wonach der Staat den rechtlichen Rahmen zur Entfaltung individueller Freiheit bereitstellt, die Freiheitsvoraussetzung der Friedlichkeit, von Geld und Währung, von Berufsqualifikation und Kulturangeboten pflegt, die Freiheitswahrnehmung im Übrigen aber Wirtschaft und Gesellschaft überlässt.

2. Freiheit bedeutet für das Steuerrecht vor allem, sich vom anderen unterscheiden zu dürfen. Gäbe es keine Unterschiede in Einkommen, Vermögen und Kaufkraft, gäbe es keine Freiheit. Der freiheitliche Staat ist deshalb nicht berechtigt, allein wegen vorgefundener – freiheitlich gerechtfertigter – Unterschiede steuerlich umzuverteilen. Wer Unterschiede (im Einkommen, in der Bildung, im Familienstatus, im Berufsleben) nicht ertragen kann, wehrt sich gegen das Freiheitsprinzip. Eine Steuerprogression oder eine Sonderbesteuerung des Reichtums kann deshalb allein aus einem Umverteilungsanspruch des Staates nicht gerechtfertigt werden. Dies gilt um so mehr, als eine Steuer – wie die deutsche Einkommensteuer – die Gründe unterschiedlicher Einkommen (besondere Erwerbsanstrengungen, langjährig vorbereitend verbesserte Berufsqualifikation, stetige Kooperationsoffenheit; mangelnder Arbeitsplatz, fehlende Ausbildung, Krankheit) nicht zur Kenntnis nimmt.

3. Das Steuerrecht bedroht in der gegenwärtigen Reformgesetzgebung die Freiheit vom Staat, wenn es durch Privilegierung des investierten Markteinkommens die Einkommensverwendung staatlich anleitet und einen ersten Schritt zur Investitionslenkung vollzieht. Es nimmt dem Steuerpflichtigen die Vereinigungsfreiheit, wenn es durch eine Tarifspreizung und ein Halbeinkünfteverfahren den Erwerb in der Körperschaft bevorzugt und andere Erwerbsformen – insbesondere des Freiberuflers und des Vermieters und Verpächters – benachteiligt. Es führt einen Kernangriff gegen die Freiheit zur ökonomischen Vernunft, wenn es Lenkungsanreize für Verhaltensweisen begründet, die der Freiheitsberechtigte so aus eigener Einsicht und eigener Vernunft nicht wählen würde.

IV. Das Steuerrecht als Instrument der Freiheitspolitik

Der freiheitliche Staat lebt von Voraussetzungen, die er auch mit dem Instrument des Steuerrechts bewahren, festigen und zu Entfaltung bringen muss. Der Steuerzu-

griff ist freiheitsgerecht zu bemessen, hat die vorgefundene Freiheit zu bewahren und zu bestärken, ist in seinen Belastungsgründen und in der Belastungsintensität so auszugestalten, dass es die vorgefundene Freiheiten bestätigt, verdeutlicht und verstärkt.

1. Auch der Steuerstaat bleibt verantwortlich für die Freiheitsvoraussetzungen, die er rechtlich nicht erzwingen, wohl aber rechts- und kulturpolitisch fördern und pflegen muss. Freiheitsrechte sind Angebote, die jeder Berechtigte annehmen, aber auch ausschlagen kann. Der freiheitliche Staat allerdings ist darauf angewiesen, dass die Mehrzahl der Berechtigten die Freiheit von sich aus annimmt. Würde der überwiegende Teil der Bevölkerung sich entscheiden, als Diogenes in der Tonne zu leben, hätte keiner dieser Menschen das Recht verletzt, der Finanz- und Steuerstaat aber seine wirtschaftliche Grundlage verloren; die soziale Marktwirtschaft wäre an ihrer Freiheitlichkeit zugrunde gegangen.

2. Die beste Freiheitspolitik im Steuerrecht ist ein Hinwirken auf größtmögliche Steuerentlastung, insbesondere auf niedrige Steuersätze, und eine Ausgestaltung der Steuertatbestände, die dem Steuerpflichtigen das größtmögliche Maß an Entscheidungsfreiheit belassen (größtmögliche Entscheidungs- und Organisationsneutralität der Steuer). Wenn der moderne Staat oft mehr durch Einsatz seiner Steuer- und Finanzmacht und weniger durch rechtliches Regeln regiert, beanspruchen diese Handlungsformen den Betroffenen oft in der Phase der Willensbildung und treffen deshalb den Kern des Freiheitsprinzips. „Motivationslenkende“ Abgaben schonen keineswegs stets die Freiheit der Belasteten.

3. Das gegenwärtige Steuerrecht mit seinen Verkomplizierungen (Halbeinkünfte, Tarifspreizung, Veräußerungsgewinne) schafft Unsicherheit, Abhängigkeit, Freiheitsängstlichkeit. Es nimmt dem Steuerpflichtigen die Entscheidungssicherheit, weil die belastenden Steuerrechtsfolgen eines wirtschaftlichen Handelns nicht ver-

lässlich voraussehbar und berechenbar sind, sie nicht kontinuierlich fortentwickelt werden, sie zudem oft widersprüchlich sind und deshalb Vertrauen und Selbstbewusstsein in der Gewissheit des Rechts gefährden. Darüber hinaus kann das Steuerrecht in der Auswahl der Steuergegenstände, insbesondere dem Zugriff auf den Erfolg freiwilliger Marktteilhabe, freiheitsgerecht ausgestaltet und im Respekt vor freiheitsdienlichen Privatinitiativen (Gemeinnützigkeitsrecht) auch freiheitsfördernd bemessen werden.

V. Kein Wettbewerb der Steuersysteme

Das Steuerrecht ist eine normative Grundlage privater Freiheit und privaten Wettbewerbs, nicht aber selbst Gegenstand eines Wettbewerbs, dessen richtige Ausgestaltung durch Angebot und Nachfrage bestimmt würde. Wäre der Steuerstaat ein Wettbewerber, müsste er seine gesamte Steuerpolitik auf eine Maximierung des Steueraufkommens ausrichten; er würde den Freiheitsgedanken gänzlich verfehlen und Steuersenkungen allenfalls im Dienst langfristiger Aufkommenszuwächse dulden. Stünden die Steuerstaaten untereinander in einem Steuerwettbewerb, müssten sie den konkurrierenden Mitbewerber möglichst vom Markt verdrängen oder zu übernehmen suchen. Der Steuerpflichtige würde nicht mehr mit gleichen Lasten bedacht, sondern als ein stets fluchtbereiter Pflichtiger umworben. Das Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit wäre in diesem Prinzip in Frage gestellt, die völkerrechtliche Garantie der Staaten und ihrer Souveränität aus den Angeln gehoben.

1. Der demokratische Gedanke einer „Volks“wirtschaft und der staatliche Gedanke einer „National“ökonomie muss heute auf weltoffene Märkte, weltweit verfügbare Informationen, kurze und verbilligte Transportwege, die ständige Begegnung im Reisen und Austausch abgestimmt werden. Dennoch bleibt die Zugehörigkeit des einzelnen Menschen zu seinem Staat im Pluriversum der rund 200 Staaten Grundbedingung seines Freiheitsrechts.

Diese Freiheit bewährt sich im äußersten Fall im Recht auf Auswanderung und Asyl, das diese Unterscheidung von Staaten voraussetzt.

2. Das Steuerrecht ist grundsätzlich nationales Recht, dessen Belastungswirkung der Steuerpflichtige im Vergleich mit den Steuersystemen und Leistungen anderer Staaten beurteilt und bewertet. Damit entsteht jedoch kein „Wettbewerb der Steuersysteme“, weil das Steuerrecht nicht ausschließlich nach den Prinzipien des Marktwettbewerbs zu bemessen ist und die Vorbedingungen von Angebot und Nachfrage nicht gegeben sind. Der Staat darf sein Steuerrecht nicht nach dem Prinzip der Gewinnmaximierung bemessen, sondern muss im Gegenteil um der Freiheit willen eine maßvolle Belastungspolitik betreiben. Der Staat wird auch einen anderen Staat nicht aus dem Wettbewerb drängen können und sollen. Der Steuerpflichtige darf nicht frei unter den „Rechtsangeboten“ wählen, sondern findet das Steuerrecht als Rechtsbedingung eines bestimmten, von ihm gewählten Marktes vor. Wer die Nachfragekraft auf dem deutschen Markt nutzen, die gut ausgebildeten Arbeitnehmer in Deutschland einsetzen, das Bildungs- und Krankenversorgungssystem im Inland in Anspruch nehmen, die deutsche Kultur- und Rechtsgemeinschaft genießen, seine Publikationen und Vertragsgestaltungen in deutscher Sprache formulieren will, mag im Wettbewerb der Staaten und ihrer Kulturen eine Entscheidung getroffen haben, steht aber nicht in einem Steuerwettbewerb.

3. Das Problem der Steuerflucht begründet deshalb die Aufgabe, die Steuertatbestände so zu bestimmen, dass die inländische Steuerlast bei Zugang zum Inland unausweichlich ist. Deswegen muss das Steuerrecht verhindern, dass die deutsche Volkswirtschaft in Anspruch genommen wird, ein steuerbegründender Steuertatbestand aber durch formale Gestaltung (Sitzverlegung, Verbringung des Kapitals ins Ausland, Verrechnungspreise, vertragliche Gestaltung der Leistungsrechtsverhältnisse) als ausländischer Vorgang deklariert wird. Im äußersten Notfall

muss das gegenwärtige Steuersystem durch eine Besteuerung der Sollerträge und indirekte Steuern ersetzt werden. Im Übrigen leidet die gegenwärtige Diskussion um den Wirtschaftsstandort Deutschland daran, dass sie nur die Steuerlast, nicht auch die politischen und kulturellen Leistungen des Staates in den Blick nimmt. Dieser Vergleich ist ebenso töricht wie der Preisvergleich des Autokäufers, der sich nur die Preisunterschiede bewusst macht, nicht aber zur Kenntnis nimmt, dass er für den einen Preis eine Luxuslimousine, für den anderen einen Kleinwagen erhält.

VI. Verantwortungseigentum und Augenblickseigentum

Die Steuer überführt Eigentum von der privaten in die öffentliche Hand. Damit wird das Steuerrecht zu einer Bedingung für den Eigentumserwerb, die Eigentumsnutzung und den Eigentumsbestand, gehört also zu den Gesetzen, die das Eigentum inhaltlich prägen und ausgestalten.

Das steuerlich mitdefinierte Eigentum hat sich grundlegend geändert. Während die Rechtsordnung grundsätzlich noch vom Sacheigentum ausgeht, das dem Eigentümer auf Dauer zu Besitz, zur Nutzung, zur Verwaltung und zur Verfügung zugeordnet ist, hat sich das Eigentum tatsächlich weitgehend zu einer Teilhabe an Produktionsvorgängen und Berechtigungen gewandelt. Der Gegenstand des Steuerzugriffs ist flüchtiger geworden, entzieht sich vielfach der Erfassung durch einen Staat und entschwindet gelegentlich in der Anonymität einer Weltwirtschaft.

1. Die Eigentumsordnung hat sich in den vergangenen Jahrzehnten grundsätzlich gewandelt. Ökonomische Grundlage individueller Freiheit ist weniger Grund und Boden – der landwirtschaftliche Betrieb und der Gewerbebetrieb –, sondern der Lohn- und Sozialversicherungsanspruch. Das geistige Eigentum gewinnt zunehmend an Bedeutung und verschafft den Inhabern von Rechten,

Erkenntnissen und Informationen die Macht, einen anderen entgeltlich an den Eigenbefugnissen teilhaben zu lassen, ohne dadurch selbst ein Wirtschaftsgut hingeben zu müssen. Das Finanzkapital eilt in Sekundenschnelle um den Erdball und sucht im ständigen Wechsel die ertragreichste Platzierung, löst also die langfristige Kapitalbindung in Verantwortlichkeit für einen bestimmten Zweck durch das flüchtige Augenblickseigentum ab. Dieser ständige Wechsel veranlasst den spekulierenden Kapitaleinsatz und erschwert die Verantwortungsgemeinschaft der Eigentümer.

2. Das Steuerrecht reagiert in seinem Bemühen, am Eigentumserwerb und Eigentumsertrag teilzuhaben, auf diese Entwicklung durch eine Neudefinition der Zugriffsstellen und Erhebungsverfahren (Quellenabzug), durch eine zwischenstaatliche Zusammenarbeit (DBA, OECD-Musterabkommen, internationale Bilanzierungsgrundsätze), durch eine Angleichung der nationalen Rechtsordnungen (EG), vor allem aber durch eine Verschiebung der Belastungen von den Objektsteuern zur Einkommensteuer. Steuerlicher Belastungsgrund ist weniger der Bestand als die marktabhängige Bewegung. Für diese muss die Obergrenze der Einzelsteuerlast und insbesondere der Steuergesamtlast neu definiert werden: Nicht mehr die Enteignung eines Bestandes, sondern der schonende Ausgleich zwischen privatnützigem Eigentum und Sozialpflichtigkeit dieses Eigentums wird zum Maße der Besteuerung.

3. Das Steuerrecht bedroht die Garantie des privatnützigen Individualeigentums, wenn es den Eigentümer übermäßig belastet, ihn in kollektive und anonyme Eigentümerorganisationen drängt, seine Freiheit zum Besitz, zur Nutzung, zur Verwaltung und zur Verfügung über Eigentum zu lenken sucht (Bevorzugung der Investition vor dem Konsum, Bevorzugung der Kapitalgesellschaft vor der Individualwirtschaft, Lenkungssteuern) oder ihn durch Besteuerung des existenznotwendigen Einkommens in Abhängigkeiten vom Sozialstaat bringt. Der Steu-

ergesetzgeber wird auch zu entscheiden haben, ob er das flüchtige Anlegereigentum dadurch fördern will, dass er die Umsätze am Kapitalmarkt weitgehend von der für die übrigen Umsätze üblichen Besteuerung freistellt, andererseits an herkömmlichen Bestandsteuern festhält, die ein unvertretbares Belastungsgefälle begründen.

VII. Gleichheit und Folgerichtigkeit

Die Steuer ist eine Idee des Rechts, findet also ihren Maßstab nicht schon in der Wirklichkeit vor. Damit gewinnt der Steuergesetzgeber in seiner demokratisch legitimierten Autorität einen Entscheidungsraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes, ist dann aber nach dem Gleichheitssatz auf Prinzipien der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit verpflichtet. In diesem Postulat einer logischen Nachvollziehbarkeit und Verstetigung macht der Gleichheitssatz das Steuerrecht auch berechenbar und voraussehbar, dient damit unmittelbar der individuellen Freiheit.

Gleichheit und Freiheit sind Bestandteil der selben Verfassungsordnung, dürfen also nicht inhaltlich in einen Gegensatz zueinander geraten. Beobachtet der Gesetzgeber freiheitlich gerechtfertigte Verschiedenheiten, so ermächtigt der Gleichheitssatz ihn nicht, diese Verschiedenheiten durch steuerliche Intervention zu beseitigen. Der Staat darf darauf hinwirken, dass jedermann die Chance zur Freiheit real vorfindet, er insbesondere über Geldeigentum als eine ökonomische Grundlage individueller Freiheit verfügt, darf aber nicht die Ergebnisse unterschiedlich wahrgenommener Chancen immer wieder korrigieren und damit die Wahrnehmung von Freiheitsrechten entmutigen.

1. Der Gleichheitssatz fordert vom Gesetzgeber sachgerechte Differenzierungen. Der Maßstab für diese Differenzierungen bestimmt sich nach der jeweiligen gesetzlichen Belastung oder Begünstigung, welche die vorgefundene freiheitlich gestaltete Wirklichkeit realitätsgerecht aufnehmen und in ihrer Ähnlichkeit und Verschie-

denheit mit Blick auf die jeweilige Rechtsfolge beurteilen und würdigen muss.

2. Die Steuerlasten müssen als Geldzahlungspflichten je nach Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (finanzieller Leistungsfähigkeit) bemessen werden. Dieses Gleichmaß kann bei den direkten Steuern auf die individuelle Leistungsfähigkeit des einzelnen Menschen – seine Einkommens-, Vermögens- und Familienverhältnisse – abgestimmt werden, bei den indirekten Steuern, bei denen der Steuerträger in der Anonymität des Marktes verbleibt, müssen die Belastungen je nach vermuteter Zahlungsfähigkeit – dem nachgefragten Gut – zugeteilt werden. Zudem hat das Steuerrecht die Gleichheit in der Zeit zu wahren: Die Steuer finanziert den gegenwärtigen staatlichen Finanzbedarf durch Teilhabe am gegenwärtigen Individualerfolg einer Marktteilhabe. Dieses Erfordernis materieller Gleichheit orientiert sich regelungstechnisch am Haushaltsjahr oder an zwei Haushaltsperioden. Eine übermäßige Steuerstundung (erhöhte Abschreibungen, Rückstellungen) oder eine Orientierung am Lebenseinkommensprinzip würde diese Gleichheit in der Zeit verfehlen.

3. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber bei Bestimmung des Steuergegenstandes einen gewissen Entscheidungsraum, fordert dann aber eine folgerichtige und widerspruchsfreie Umsetzung dieser Grundsatzentscheidung (Beispiele der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: Landesabfallabgaben, Verpackungsteuer, Bewertungsgesetz, einkommensteuerliches Nettoprinzip). Hat sich der Gesetzgeber entschieden, nur das Erworbenene, nicht die Erwerbsfähigkeit und das Erwerbstalent zu besteuern, so ist diese Grundsatzentscheidung im Einkommensteuerrecht folgerichtig umzusetzen.

Hat der Gesetzgeber eine Ökosteuer eingeführt, die einerseits durch Verteuerung des Energieverbrauchs den Energiekonsum verringert, also auf ein ständig vermindertes Steueraufkommen hinwirken soll, andererseits einen stetigen Finanzierungsbedarf (Renten) decken soll,

also eine stetige oder möglichst wachsende Umweltbelastung erhofft, so ist diese Steuer in sich widersprüchlich. Das Fixieren eines („optimalen“) Mittelwertes – ein bisschen Umweltschutz, ein bisschen Steueraufkommen – trägt eine Statik in die Rechtsentwicklung, die an der Dynamik des Staatsziels Umweltschutz und einer effizienten Steuerpolitik zerbrechen wird. Der Umweltminister wäre kaum befugt, auf ein Stück erreichbarer Umweltentlastung um eines Steuerertrages willen zu verzichten; der Finanzminister kaum berechtigt, diese vermeidbare Umweltbelastung als steuerlichen Belastungsgrund zu wählen.

Darüber hinaus hat der Gleichheitssatz Privilegierungen oder Benachteiligungen zu unterbinden. Das bedeutet gegenwärtig vor allem, dass das Gesetz den einzelnen Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht wegen eines bestimmten wirtschaftlichen Verhaltens (Investition/Konsum; Erwerbstätigkeit/Familiertätigkeit; Ausbildung/Fortbildung) steuerlich entlasten oder zusätzlich besteuern darf. Hier begegnen sich wiederum Gleichheit und Freiheit im Zusammenklang desselben rechtsstaatlichen Grundgedankens.

VIII. Zielidentität von Gerechtigkeit und ökonomischer Vernunft

Eine freiheitliche Rechtsordnung dient den Menschen in der Entfaltung seiner Freiheiten, insbesondere in den Lebensbereichen der Familie, der Ökonomie, der Politik und der Kultur. Recht und Ökonomie können deshalb nicht in einen grundsätzlichen Gegensatz geraten. Zwar wird sich das Recht immer wieder der ökonomischen Notwendigkeiten vergewissern, die Ökonomie sich stets erneut die auch außerökonomischen Zielsetzungen des Menschen und seines Rechts bewusst machen müssen; Recht und Ökonomie bleiben jedoch wechselbezügliche Bedingungen individueller Freiheit. Diese kann ohne das Recht nicht gewährleistet, ohne ökonomische Grundlage nicht wahrgenommen werden. Vor allem aber finden das

Recht und die Ökonomie in dem Freiheitsprinzip gemeinsam Ausgangspunkt und Ziel.

Bei der Entwicklung praktischer Entscheidungsmaßstäbe kann grundsätzlich das ökonomisch Unvernünftige nicht rechtlich erwünscht, das rechtlich Verbotene nicht ökonomisch erstrebenswert sein. Im Gegenteil: Das Recht versteht sich als Verbindlichkeitsrahmen für individuell-freiheitliche ökonomische Entfaltung und Marktwettbewerb; die Ökonomie ist Inhalt der wirtschaftlichen Freiheitsrechte und Grundlage der sonstigen Freiheiten.

1. Gerechtigkeit und ökonomische Vernunft sind keine Gegensätze. Das Recht muss seine Regelungen auf die Eigenart des jeweiligen Lebensbereiches abstimmen, das Recht der Wirtschaft also wirtschaftsgerecht gestaltet sein. Das Wirtschaftsleben braucht das Recht als Handlungsmittel und muss die Verbindlichkeit des Rechts beachten, will es nicht die hohen Kosten der Illegalität tragen und seine Akteure letztlich verlieren.

2. Die Finanzierung des Staates ist marktgerecht ausgestaltet, wenn der Staat seinen Finanzbedarf durch steuerliche Teilhabe am Markterfolg des einzelnen Rechtssubjekts deckt. Weitere Voraussetzungen rechtsstaatlicher Besteuerung, die zugleich der Wirtschaftsfreiheit dienen, sind die Berechenbarkeit des Steuerrechts, seine Kontinuität, eine Korrespondenz von materiellem Steueranspruch und Verfahrensrecht sowie – heute insbesondere – die Unausweichlichkeit der Steuerlast, die Verbiegungen und Verbeugungen vor dem Geßlerhut des Steuerrechts erübrigt.

3. Das Steuerrecht genügt diesen Erfordernissen gegenwärtig nicht. Es ist unübersichtlich und verworren, nicht entscheidungs- und organisationsneutral, veranlasst mit seiner Ausweichlichkeit große Steuervermeidungsindustrien, beschränkt in seinen Interventions- und Lenkungsstatbeständen wesentlich die Freiheit zur ökonomi-

schen Vernunft. Deshalb ist es geboten, dass Steuerökonom und Steuerjurist zusammenwirken, um das Steuerrecht nach gemeinsamen Zielen zu erneuern und umzugestalten.

Standortbestimmung aus ökonomischer Sicht

Manfred J.M. Neumann

Vorbemerkung

Aus ökonomischer Sicht ist für eine Standortbestimmung der Rolle und Ausgestaltung des Steuerstaates zuerst nach den wohlverstandenen Aufgaben des Staates zu fragen und dann erst nach den Prinzipien seiner Finanzierung und damit der Steuererhebung, denn die von den Bürgern auf Dauer zu tragende Steuer- und Abgabenquote wird durch die Staats- oder Ausgabenquote bestimmt. Wenn man die Denkweise der Ökonomen in wenigen Strichen charakterisieren will, so mögen drei Charakteristika genügen.

Als *erstes* ist auf die individualistische Grundausrichtung zu verweisen. Sie bedeutet, dass dem Staat lediglich eine dienende Rolle zuerkannt wird. Nicht der Staat weist dem Bürger Freiheitsrechte zu, sondern die Bürger verstehen sich zu einer Beschränkung ihrer Freiheit im Rahmen eines Verfassungsvertrages, der die Kompetenzen des Staates und der in seinem Namen für beschränkte Zeit handelnden Personen bestimmt.

Zum *zweiten* halten Ökonomen aufgrund erfahrungsgestützter Analyse den freiwilligen Austausch an offenen Wettbewerbsmärkten für das im Sinne subjektiver Nutzenstiftung effizienteste Verfahren zur Koordination der wirtschaftlichen Einzelinteressen. Wettbewerbsmärkte sind Ausdruck der Freiheit, und sie erweitern die materiellen Grundlagen freiheitlicher Lebensgestaltung. Dem Staat sind nur solche Aufgaben zu übertragen, die er effizienter erledigen kann als der Markt.

Drittens haben die Ökonomen auf dem Axiom der ökonomischen Rationalität einen theoretischen Ansatz entwickelt, der es ermöglicht, auch solche Phänomene der gesellschaftlichen Realität zu analysieren, die nicht der

wirtschaftlichen Sphäre im engeren Sinne zuzurechnen sind, wie beispielsweise das Verhalten staatlicher Institutionen und der für sie Handelnden. Das Rationalitätsaxiom begründet die Maximierung individueller Präferenzen, die sich je nach den relevanten Nebenbedingungen individuellen Handelns in verschiedenen Formen konkretisiert, von der Gewinnmaximierung am Markt bis zur Stimmenmaximierung in der Politik.

I. Der dienende Staat

1. Das Individuum und die ihm zuerkannte Freiheit der Selbstbestimmung ist für die Ökonomen der Ausgangspunkt, aus dem sich alles, auch und gerade die Existenz des Staates und seine konkrete Gestaltung, ableitet. Aufgrund ihrer körperlichen, geistigen und seelischen Fähigkeiten und Dispositionen unterscheiden sich die Menschen voneinander in ihren Präferenzen, also in ihren persönlichen Wertungen dessen, was wünschenswert ist und was nicht. Die Freiheit des Einzelnen ist widerspruchsfrei nur zu verwirklichen, wenn er Gleiches allen anderen Individuen zugesteht. Daraus lässt sich der von *Hobbes* inspirierte gedankliche Ansatz eines auf Vereinbarungen zwischen freien Individuen beruhenden Verfassungsvertrages ableiten. Für rationale Individuen ist es vorteilhaft, sich in einem Verfassungsvertrag auf die für jeden einzelnen geltenden Freiheits- oder besser Verfügungsrechte und ihre gegenseitige Respektierung zu einigen.

Die auf Konsens beruhende verfassungsvertragliche Definition und damit Begrenzung der individuellen Verfügungsrechte bestimmt die Struktur der konfliktlösenden Koordination der einzelwirtschaftlichen Handlungssphären. Diese »geordnete Anarchie« (*Buchanan*) ermöglicht es, die Früchte der Arbeitsteilung durch freiwilligen

Tausch von Gütern, Dienstleistungen und Ideen zu ernen. Aber die geordnete Anarchie hätte ohne die Einigung auf einen das Vertragssystem schützenden Staat keinen Bestand, der in neutraler Weise über die Einhaltung der vereinbarten Rechte und Regeln wacht und diese vermittels des ihm nur zu diesem Zweck übertragenen Gewaltmonopols durchsetzt. Der schützende Staat produziert nicht, aber er ist »produktiv«, indem er eine größtmögliche Entfaltung der individuellen Triebkräfte ermöglicht und sichert.

2. Nicht der schützende Rechtsstaat, wohl aber der produzierende bzw. intervenierende Staat bildet für die Ökonomen eine Herausforderung, weil er seit dem 19. Jahrhundert zunehmend Aufgabenbereiche und Befugnisse an sich gezogen hat und in vielfältiger Weise in die Produktions-, Tausch- und Lebensverhältnisse eingreift. Der Geltungsbereich des Prinzips der dezentralen Selbststeuerung durch den Markt ist immer stärker eingengt worden, und mit der Expansion der Staatsaufgaben ist die Steuer- und Abgabenlast enorm gestiegen. Beides, die Beschneidung des einzelwirtschaftlichen Handlungsspielraums und der Entzug von Ressourcen durch Besteuerung, verringert die Freiheit des Einzelnen und bedarf daher immer erneuter Überprüfung.

Die Beschränkung des Staates auf seine legitimen Handlungsfelder definiert die unvermeidlichen Staatsausgaben und damit die legitime Steuerlast. Ohne solchen Maßstab läuft die Forderung nach generell moderater Besteuerung leer. Wer nach dauerhafter Steuerentlastung sucht, muss auf eine Senkung des Staatsanteils am Bruttosozialprodukt abzielen, also danach fragen, welche spezifischen Aufgaben, die der Staat an sich gezogen hat, im Wege der Privatisierung der Marktsteuerung überantwortet werden können und in welchem Maße die direkte Einkommensumverteilung unverhältnismäßig geworden ist.

3. Potenziell legitime Handlungsfelder des Staates bilden alle Fälle von Marktversagen, wenngleich ein staatlicher Eingriff sich nur dann rechtfertigen lässt, sofern

ein Staatsversagen ausgeschlossen werden kann. Öffentliche Güter, im Unterschied zu privaten Gütern, bilden den dominanten Bereich von Marktversagen. Ein Gut ist öffentlich, wenn der Konsum dieses Gutes die Konsumierbarkeit durch andere nicht schmälert (Nichtrivalität) und wenn faktisch niemand von seiner Nutzung ausgeschlossen werden kann (Nichtausschließbarkeit). Die Nichtausschließbarkeit ermöglicht jedem den unentgeltlichen Konsum als Trittbrettfahrer, sie verhindert daher eine ausreichende private Zahlungsbereitschaft und folglich ein privates Marktangebot. Der einschlägige Fall ist die gemeinsame Verteidigung nach außen. Öffentliche Güter können vom Marktsystem nicht in ausreichendem Maße bereitgestellt werden, weil das Trittbrettfahrerphänomen ein kostendeckendes Marktangebot verhindert. Daher bilden öffentliche Güter das klassische legitime Handlungsfeld für den Staat¹.

Neben reinen öffentlichen Gütern, für deren Angebot nur der Staat sorgen kann, gibt es gemischte Güter, zum einen die Allmendegüter, zum anderen die Zoll- oder Mautgüter. Wie privaten Gütern fehlt den Allmendegütern die Eigenschaft der Nichtrivalität. Aber niemand wird von ihrer Nutzung ausgeschlossen, d.h. es wird kein Preis erhoben. Daher kommt es zur Übernutzung (Naturverbrauch). Greift der Staat nicht ein, werden vorhandene Allmendegüter in Bezug auf Qualität und Menge aufgebraucht, und es werden keine neuen Allmendegüter produziert. Bei Zollgütern andererseits gibt es, wie bei öffentlichen Gütern, über einen bestimmten Nutzungsbereich zwar keine Rivalität, aber es gilt die Ausschließbarkeit über das Erheben eines Preises (öffentliches Freibad). Daher kann es im Einzelfall zu einem natürlichen Monopol kommen. Während bei Allmendegütern die Bereitstellung bzw. Regulierung ein legitimes Handlungsfeld für den Staat darstellt, gilt dies für Zollgüter nur in dem seltenen Fall des natürlichen Monopols.

1 Allerdings gibt es Ausnahmen. Beispielsweise hat unverschlüsselt ausgestrahlter Hör- und Fernsehfunk den Charakter des öffentlichen Gutes und kann trotzdem vom Markt organisiert werden.

4. Der Staat beschränkt sich traditionell aber nicht auf die Bereitstellung öffentlicher Güter, sondern er lenkt erhebliche Mittel in die Bereitstellung ausgewählter privater Güter, die sogenannten meritorischen Güter. Dazu werden beispielsweise die Ausbildung an staatlichen Schulen und Hochschulen, staatlich produzierte Gesundheitsdienstleistungen und kulturelle Angebote (Museen, Theater und Konzerte) gerechnet. Weil es sich bei all diesen Dienstleistungen um private Güter handelt, gibt es kein Marktversagen und insofern auch keine ökonomische Begründung für das Tätigwerden des Staates.

Die Charakterisierung solcher Güter als meritorisch rekuriert auf außerökonomische Begründung. Es wird politisch argumentiert, dass die Nachfrage der Bürger nach diesen Gütern geringer als wünschenswert ausfalle, wenn diese Güter nicht subventioniert, sondern zu grenzkostendeckenden Preisen angeboten würden. Das Werturteil des meritorischen Gutes steht auf schwankendem Boden. Es verändert sich im Lauf der Zeit, wie etwa die Diskussionen um die Privatisierung vieler traditionell staatlich veranstalteter Aufgabenbereiche erkennen lassen.

Keinesfalls lässt es sich ökonomisch begründen, dass der Staat die meritorischen Güter in eigener Regie produziert. Dagegen spricht die für staatliche Institutionen typische Ineffizienz. Der durch das meritorische Urteil allein begründete Zweck ist die Vergrößerung der Angebotsmenge über das hinaus, was der Markt generierte. Dafür bedarf es keiner Produktion in eigener Regie, sondern nur einer Subventionierung.

5. Die Umverteilung privater Einkommen schließlich ist ein dominierendes Charakteristikum der Staatstätigkeit. Sie erfolgt über die Einnahmenseite des Budgets, aber auch über die Ausgabenseite, beispielsweise über die Subventionierung der meritorischen Güter und vor allem über die sozialpolitischen Ausgaben. Der Umverteilungsstaat ist enorm gewachsen und wenig transparent.

Das Ausmaß der teils gezielten, teils ungezielten Umverteilung geht weit über das hinaus, was sich aus der Sicht des liberalen Ökonomen rechtfertigen lässt. Die von

Rawls erdachte Konstruktion einer Einigung rationaler Individuen auf Verfassungsregeln unter dem Schleier der Ungewissheit über ihre künftigen persönlichen Schicksale lässt sich dazu verwenden, die staatliche Garantie eines Existenzminimums unter Rückgriff auf das Versicherungsmotiv für jene zu begründen, denen die Fähigkeiten mangeln, sich selbst zu unterhalten, und die Höhe des Ausstattungsniveaus mit dem Prokopfkonsum zu verknüpfen. Der Schleier der Ungewissheit kann auch dazu dienen, ein Mindestmaß der staatlichen Subventionierung der Kindererziehung zu rechtfertigen.

Aber alles, was darüber hinausgeht, steht in Frage, weil die rationalen Individuen das Problem des „moralischen Risikos“ kennen, also von dem Risiko wissen, dass eine darüber hinausgehende Umverteilung ihre Leistungsbereitschaft schwächt. So gesehen entbehrt die staatliche Umverteilung zu wesentlichem Anteil eines Verfassungskonsenses freier Individuen.

Es ist freiheitsbedrohend, wenn die konkrete Verfassung keine das Ausmaß der Umverteilung begrenzende Regel enthält. Das in Art. 20 (1) GG formulierte Sozialstaatsprinzip verlangt den Sozialstaat, aber definiert ihn nicht. Diese Unbestimmtheit erlaubt es politischen Mehrheiten, ihren besonderen Werturteilen, die „Gerechtigkeit“ definieren, durch konkrete sozialpolitische Maßnahmen Anerkennung zu verschaffen. Solche politischen Koalitionen sind nicht notwendig stabil, und gleiches gilt folglich für das Ausmaß und die Struktur der Umverteilung. „Solidarität“ und „Gerechtigkeit“ sind normative Kategorien, mit denen sich Ökonomen in der Regel nicht beschäftigen.

Die positive, also nicht-normative Analyse der Ökonomen kann nur Defekte aufzeigen. Am schwersten wiegt der Defekt, dass die Ausgestaltung des Umverteilungsstaats auch dazu dient, Beschränkungen der Marktfreiheit am Arbeitsmarkt aufrechterhalten zu können.

6. Wie das *Wagnersche Gesetz* der wachsenden Staatstätigkeit prognostiziert, folgt der intervenierende Staat einer langfristigen Tendenz zu ständiger Ausdehnung. Das

ist insoweit unproblematisch, als mit dem Anstieg der privaten Einkommen auch die private Nachfrage nach einer Reihe von Diensten des Staates zunimmt. Freiheitsbedrohend ist dagegen das relative Wachstum des Staates, also die längerfristige Tendenz einer steigenden Staatsquote. In ökonomischer Sicht ist diese Expansionstendenz nicht Ausdruck eines allgemeinen Konsenses, sondern sie ist die Folge einer unzureichenden Kontrollierbarkeit jener Personen, die die Befugnisse des intervenierenden Staates konkretisieren und wahrnehmen.

Das politökonomische Problem besteht darin, dass das durch persönliche Interessen geleitete Handeln von Politikern und staatlichen Bürokraten nicht durch einen dem Markt vergleichbaren, selektierenden Allokationsmechanismus gelenkt und begrenzt wird. Der demokratische Prozess der Willensbildung und die ihm inhärente Asymmetrie der Information über die Teilhabe an staatlichen Leistungen zum einen und über die Verteilung der Traglasten zum anderen haben zur Folge, dass sowohl die Politik wie auch die staatliche Bürokratie ein höheres Aktivitätsniveau des intervenierenden Staates und damit eine höhere Steuerlast durchsetzen können, als unter den Bürgern konsensfähig wäre (*Downs, Niskanen*).

7. Ökonomen können versuchen, durch Aufzeigen wachstumsschädlicher Wirkungen die Politik auf den Weg zu einer Senkung des Staatsanteils und damit der Steuerlast zu drängen. Sehr erfolgreich ist das nicht, wengleich die historischen Erfahrungen zeigen, dass es immer wieder zu einem Zurückschneiden des Staatsanteils gekommen ist, wenn die vom Staat generierten negativen Anreizwirkungen die Wachstumskräfte des privaten Sektors weithin sichtbar beeinträchtigen.

Tatsächlich bedürfte es zur Sicherung des individuellen Freiheitsspielraums der Begründung einer definitiven Obergrenze der Steuerbelastung, wie es – freilich in einem spezifischen Kontext – im Ansatz mit dem Postulat des Halbteilungsgrundsatzes (*Kirchhof; Bundesverfassungsgericht*) versucht worden ist. Ob eine Juristen wie Ökonomen

überzeugende Lösung möglich sein wird, sei dahingestellt.

8. Allerdings macht die fortschreitende Globalisierung die Suche nach solcher Lösung weniger dringlich. Die zunehmende Verschärfung des internationalen Wettbewerbs zwischen den Unternehmen übersetzt sich in einen entsprechenden Wettbewerbsdruck auf die Standorte und damit auf die Nationalstaaten. Unternehmen und hochqualifizierte Arbeitskräfte werden zunehmend mobiler. Das begrenzt den Spielraum rational geführter Wirtschafts- und Finanzpolitik.

Ginge es um einen reinen Steuerwettbewerb, so ist leicht zu erkennen, dass er ruinös wäre und es deshalb einer vorbeugenden internationalen Abstimmung der Steuerpolitik bedürfte. Aber tatsächlich handelt es sich in der Hauptsache um einen Preis-Leistungs-Wettbewerb, der Effizienzdruck erzeugt. Die Nationalstaaten konkurrieren, ob es der Politik passt oder nicht, mit ihren Leistungsangeboten und den Steuerpreisen. Abwanderung hochqualifizierter Produktionsfaktoren droht, wo das Prinzip der Äquivalenz von staatlicher Leistung und Steuerpreis besonders deutlich verletzt ist. Der von der Drohung bewirkte Effizienzdruck ist heilsam. Er wird aber das Ausmaß jener Umverteilung verringern, die den weniger leistungsfähigen Bürgern zugute kommt.

II. Zu den Grundprinzipien der Besteuerung: Äquivalenz und Leistungsfähigkeit

1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist ein allgemein anerkanntes Prinzip, das in der Praxis kaum hinterfragt und in der politischen Arena unzulässig verkürzend als Synonym für progressive Besteuerung verwendet wird. Wofür die Steuern zu zahlen sind, wird bei der Verwendung dieses Prinzips ausgeblendet. Folgerichtig wird seit *Mill* die Steuerpflicht als eine Opferpflicht interpretiert und es wird darüber gestritten,

wie das vom Staat geforderte Gesamtopfer auf die Mitglieder der Gemeinde gerecht aufgeteilt werden kann.

Nach diesem Prinzip ist für horizontale Steuergerechtigkeit zu sorgen, indem gleiche Leistungsfähigkeit gleich besteuert wird. Zugleich dient dieses Prinzip zur Begründung der Forderung von vertikaler Steuergerechtigkeit. Wer leistungsfähiger ist, soll mehr Steuern bezahlen, aber um wie viel mehr ist im Grunde offen. Je nachdem, ob gleiche Grenzopfer, gleiche absolute Opfer oder gleiche proportionale Opfer verlangt werden sollen, ergeben sich progressive oder regressive Steuertarife, und der Plural ist zu beachten, weil auch der Verlauf im relevanten Bereich der unterstellten typischen Grenznutzenfunktion von Bedeutung ist. Auch ein proportionaler Tarif lässt sich nicht ausschließen.

Um einen bestimmten Steuertarif zu begründen, reicht es daher nicht aus, sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu berufen, sondern es bedarf eines weiteren Werturteils. Damit erweist sich die gängige Forderung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als ein leeres Konzept. Weil es einen sehr weiten Spielraum der Konkretisierung zulässt, ist es potenziell freiheitsbedrohend.

2. In ökonomischer Sicht ist die Berufung auf das Prinzip der Leistungsfähigkeit ohnehin nicht selbstverständlich. Die Tauschbeziehungen an Märkten sind durch das Prinzip der Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung bestimmt. Der Wettbewerb verhindert, dass die Anbieter durch eine Preisdifferenzierung nach der Leistungsfähigkeit der Nachfrager Renten abschöpfen können. Dem steht nicht entgegen, dass bei Auktionen singulärer Güter die subjektive Leistungsfähigkeit insofern von Bedeutung ist, als der Höchstbietende den Zuschlag erhält. Die Freiwilligkeit des Bietens sichert die Äquivalenz des Tauschs.

3. Im Unterschied zum Äquivalenzprinzip hebt das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit den Sachzusammenhang zwischen den Leistungen des Staa-

tes und ihrer Finanzierung auf. Die Steuerzahlung verliert damit den Charakter eines Preises, sie wird zum reinen Tribut oder Opfer. Es ist daher instruktiv zu betrachten, wie der Staat besteuern würde, wenn er die Bereitstellung öffentlicher Güter nach dem Äquivalenzprinzip finanzieren würde. Da ein öffentliches Gut, wie beispielsweise die innere Sicherheit, nicht ohne weiteres teilbar ist, erscheint auf den ersten Blick bei identischen Präferenzen eine Kopfsteuer als das äquivalente Entgelt. Das wäre eine zu einfache Sicht.

Nimmt man einmal an, dass der Staat öffentliche Güter nicht im Wettbewerb anbieten muss, weil die Produktionsfaktoren immobil sind oder Auswanderung ausgeschlossen ist, so könnte er bei entsprechender Informiertheit Renten abschöpfen, indem er die Steuerentgelte entsprechend der individuellen Zahlungsbereitschaft (subjektive Äquivalenz) staffelte. Es spricht einiges dafür, dass die subjektive Zahlungsbereitschaft für einzelne öffentliche Güter positiv mit der Leistungsfähigkeit verknüpft ist. Wer beispielsweise über mehr Sach- und Finanzvermögen verfügt oder ein höheres Konsumniveau pflegt, hat mehr zu verlieren, wenn innere Sicherheit nicht gewährleistet ist. Allerdings nimmt der Grenznutzen des Vermögens ebenso wie der des Konsums mit steigendem Niveau ab und folglich auch die marginale Zahlungsbereitschaft für das öffentliche Gut. Deshalb kämen weder ein direkt progressiver, noch ein proportionaler Steuertarif infrage, sondern nur ein regressiver Tarif.

Löst man nun die Annahme auf, dass der Staat keinem internationalen Wettbewerb ausgesetzt ist, so ändert sich an der grundsätzlichen Schlussfolgerung nichts. Es käme lediglich im wettbewerbsrelevanten oberen Tarifbereich zu einer Angleichung der Sätze.

4. Die Analyse des Äquivalenzprinzips ermöglicht es, der Forderung nach vertikaler Steuergerechtigkeit Gehalt zu geben. Sie impliziert, dass die Steuerbelastung in Abhängigkeit von der wahren Zahlungsbereitschaft festgesetzt werden darf, freilich nicht höher. Natürlich ist einzuräumen, dass die Konfrontation des Prinzips der Leis-

tungsfähigkeit mit dem Äquivalenzprinzip wegen des kaum lösbaren Informationsproblems mehr heuristischen denn praktischen Wert hat. Vor allem gilt diese Analyse nur für die Finanzierung der Bereitstellung öffentlicher Güter, nicht für die Finanzierung direkter Umverteilung.

Ob unter Rückgriff auf das Konstrukt des Schleiers der Ungewissheit Grenzen der privaten Zahlungsbereitschaft für die direkte Umverteilung bestimmt werden könnten, mag hier dahingestellt bleiben.

III. Neutralität der Besteuerung

1. Betrachtet man die Besteuerung ausschließlich unter dem Finanzierungsaspekt, schließt also ein spezifisches Lenkungsziel aus, so ist möglichst neutral zu besteuern. Das Neutralitätsgebot folgt aus dem individuellen Freiheitsrecht, der Freiheit des Bürgers vom Staat. Neutral ist eine Form der Besteuerung, die die wirtschaftlichen Entscheidungen von Haushalten und Unternehmen nicht beeinflusst. Besonders beachtete Teilaspekte sind intertemporale Neutralität, Investitionsstrukturneutralität, Finanzierungsneutralität und Rechtsformneutralität.

Da die einzelwirtschaftlichen Dispositionen nicht an den absoluten Preisen, also den Geldpreisen, von Gütern, Dienstleistungen, Finanzaktiva oder Produktionsfaktoren, sondern an deren relativen Preisen ausgerichtet werden, verlangt das Neutralitätsgebot, so zu besteuern, dass eine Verzerrung des relativen Preisgefüges und damit der Anzeige relativer Knappheiten vermieden wird. Tatsächlich gibt es keine völlig neutral wirkende Steuer, es sei denn man wollte eine Kopfsteuer erheben. Eine solche Steuer würde allerdings, wie der britische Versuch der Einführung einer solchen Steuer auf der Gemeindeebene gezeigt hat, nicht akzeptiert, weil sie sowohl gegen das Äquivalenzprinzip wie das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt.

Eine vollständig neutrale Besteuerung ist zwar nicht zu bewirken, aber bei der Bestimmung der zu erheben-

den Steuerarten sind deren unterschiedliche Verzerrungswirkungen zu bedenken. Im Folgenden werden nur die Hauptwirkungen kurz charakterisiert.

2. Eine allgemeine Konsumsteuer, wie sie durch die heute realisierte Mehrwertsteuer gegeben ist, verändert, sofern sie mit nur einem Satz und ausnahmslos angewendet wird, nicht unmittelbar die relativen Preise der besteuerten Konsumgüter. So gesehen wirkt sie neutral auf die Allokation der Konsumgüter. Allerdings gilt diese Schlussfolgerung nur für den besonderen Fall, dass Veränderungen des Einkommens zwar die Wahl des Konsumniveaus beeinflussen, nicht aber die Wahl der Zusammensetzung des Güterbündels (homothetische Nutzenfunktionen). Mit der Steuererhebung werden aber die Faktoreinkommen und die verfügbaren persönlichen Einkommen verringert. Im Normalfall ist daher mit induzierter Substitution zu rechnen, so dass die relativen Preise der Konsumgüter verändert werden.

Ein besonderer Vorzug der allgemeinen Konsumsteuer ist, dass sie auch intertemporal neutral wirkt. Ein Aufschieben von Konsum im Wege des Sparens verändert die faktische Steuerbelastung nicht. Denn die allgemeine Konsumsteuer lässt den relativen Preis des gegenwärtigen zum zukünftigen Konsum – das ist die auf risikofreie Kapitalanlagen zu erzielende Nettorendite – unverändert. Die Sparsentscheidungen der Individuen werden daher von dieser Steuer nicht tangiert.

Allerdings beeinflusst die allgemeine Konsumsteuer die individuelle Allokation der Zeit auf Arbeitszeit und Freizeit. Weil nur der Konsum von Gütern, aber nicht der Konsum freier Zeit besteuert wird, verringert diese Steuer den aus der konsumtiven Einkommensverwendung zu ziehenden Grenznutzen, während der Grenznutzen der Freizeit unangetastet bleibt. Damit setzt die allgemeine Konsumsteuer einen Anreiz, weniger zu arbeiten. Dieser negative Anreiz wird allerdings dadurch gemindert, dass aufgrund des Zeitbedarfs für Güterkonsum der Konsum von Gütern und der Konsum von Freizeit positiv korreliert sind.

3. Die Einkommensteuer liegt auf dem erzielten Markteinkommen, nicht auf dem Erwerb von Gütern. Daher verändert auch sie nicht unmittelbar das Preisgefüge von Gütern und Dienstleistungen und ist insoweit neutral. Allerdings gilt wiederum, dass es aufgrund der steuerinduzierten Verringerung der Faktoreinkommen und der verfügbaren persönlichen Einkommen zu Substitutionseffekten kommt. Daher beeinflusst eine proportionale Einkommensteuer (Flat Tax), sofern sie das Gesamteinkommen ohne Abzüge erfasst, die Konsumguttalokation in gleicher Weise wie eine allgemeine Konsumsteuer.

Entsprechendes gilt für die verzerrenden Wirkungen der Einkommensteuer auf die individuelle Allokation der Zeit auf Arbeitszeit und Freizeit. Diese Steuer verringert unmittelbar das marginal verfügbare Arbeitseinkommen und mindert damit ebenfalls den aus der konsumtiven Einkommensverwendung zu ziehenden Grenznutzen, während die Freizeit unbesteuert bleibt. Eine proportionale Einkommensteuer ist daher der allgemeinen Konsumsteuer auch in dieser negativen Hinsicht voll vergleichbar.

Eine für die Entwicklung des Lebensstandards wichtigere negative Eigenschaft der Einkommensteuer ist das Fehlen intertemporaler Neutralität. Im Unterschied zur allgemeinen Konsumsteuer verzerrt die Einkommensteuer die Entscheidung über die Aufteilung des gegenwärtigen Einkommens auf heutigen Konsum und auf Sparen. Weil die Zinserträge auf Ersparnisse, die aus versteuertem Einkommen finanziert werden, ebenfalls von der Einkommensteuer erfasst werden, senkt die Einkommensteuer mit der Nettorendite den relativen Preis des gegenwärtigen zu zukünftigem Konsum. Sie begünstigt damit den sofortigen Konsum von Einkommen, schwächt also den Anreiz zu sparen. Die fehlende intertemporale Neutralität der Besteuerung des Einkommens beeinträchtigt die gesamtwirtschaftliche Kapitalbildung und damit das Potenzial der Schaffung von Arbeitsplätzen und Realeinkommen.

Diese negative Wirkung der Einkommensteuer wird noch verstärkt, wenn der Staat nicht für Preisstabilität sorgt, weil die intertemporale Konsumententscheidung nicht von der nominalen, sondern von der realen Nettoendite bestimmt wird. Der nominale Zinssatz enthält neben dem realen Zinssatz eine Inflationsprämie, die als Ausgleich für die inflationsbedingte Abnahme des Realwerts der angelegten Mittel dient. Da die Einkommensteuer den nominalen Zinsertrag und damit auch den Inflationsausgleich besteuert, verringert sie den verbleibenden realen Zinsertrag um so stärker, je höher die Inflationsrate ist.

4. Als eine besondere Form der Einkommensteuer liegt die Körperschaftsteuer auf den Gewinnen der Kapitalgesellschaften, also juristischer Personen. Die aus dieser Steuer folgende Doppelbesteuerung der Kapitalerträge – in der Kapitalgesellschaft durch die Körperschaftsteuer, beim Kapitaleigner durch die persönliche Einkommensteuer – wirkt nicht neutral, sondern verzerrend. Allerdings lässt sich dieser unerwünschte Effekt durch eine vollständige Integration der Gewinnbesteuerung in die persönliche Einkommensteuer, etwa im Wege der Teilhaabersteuer oder der Vollarrechnung, vermeiden.

Trotzdem gibt es weitere Neutralitätsprobleme. Werden einbehaltene Gewinne mit einem anderen Satz als ausgeschüttete Gewinne besteuert, so werden die Entscheidungen der Unternehmensleitungen über die Mischung von Eigen- und Fremdfinanzierung verzerrt und, was für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung wichtiger ist, entsprechendes gilt für die Investitionsentscheidungen. Natürlich lassen sich auch diese steuerinduzierten Verzerrungen wirtschaftlicher Entscheidungen vermeiden, indem einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne identisch besteuert werden. Aber wenn in dieser Weise besteuert wird und zugleich für eine vollständige Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer gesorgt wird, dann liegt der Schluss nahe, auf das Erheben der Körperschaftsteuer zu verzichten. Das wäre allerdings voreilig, weil auch erhebungstechnische Gründe zu berücksichtigen sind, nicht zuletzt das Problem der

Steuerhinterziehung, dem am einfachsten durch Besteuerung an der Quelle zu begegnen ist.

IV. Neutraler besteuern durch Konsumorientierung

1. Aus dem auf dem individuellen Freiheitsrecht gründenden Neutralitätsgebot folgt, dass eine allgemeine Konsumsteuer grundsätzlich der traditionellen synthetischen Einkommensteuer vorzuziehen ist. Der entscheidende Punkt dabei ist, dass mit dem Verzicht auf die willkürliche steuerliche Diskriminierung des zukünftigen Konsums ein bedeutender negativer Anreiz aufgehoben wird, der die private Kapitalbildung auf einem suboptimalen Niveau hält und damit die Entwicklungsmöglichkeiten des allgemeinen Wohlstands beschränkt.

Ein Übergang zu konsumorientierter Besteuerung führte nicht zu willkürlicher Privilegierung oder Benachteiligung, würde also nicht gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Sondern es würde eine vom geltenden Einkommensteuerrecht induzierte Fehl lenkung beseitigt. Das wäre freiheitserweiternd.

2. Für die Einführung der Konsumorientierung in die Einkommensteuer gibt es dem Grundsatz nach zwei Optionen. Das zu versteuernde Einkommen könnte um die periodische Nettoersparnis vermindert werden, so dass nur der gegenwärtige Konsum besteuert wird. Als Korrelat wären die zu versteuernden Unternehmensgewinne um die Nettoinvestitionen zu verringern (Besteuerung des Cash-flow aus realen Transaktionen). Allerdings wirft diese Reformoption schwierige steuertechnische Probleme auf, nicht zuletzt im Hinblick auf die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung. Erheblich einfacher, aber äquivalent wäre es, die marktüblichen Zinseinkünfte von der Besteuerung auszunehmen und als Korrelat die zu versteuernden Unternehmensgewinne um die marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals zu verringern (*Rose; Kronberger Kreis*). Darauf ist hier nicht einzugehen.

Der Übergang zu solcher Besteuerung wäre natürlich nur schrittweise zu vollziehen. Ein erster Schritt wäre die Einführung einer Abgeltungssteuer mit niedrigem Satz auf die Zinseinkünfte und auf jenen Anteil der Gewinne, der einer standardisierten Verzinsung des Eigenkapitals entspricht.

3. Auch eine konsumorientierte Einkommensteuer sorgt sowohl für horizontale wie für vertikale Steuergerechtigkeit. Gleicher Konsum wird gleich besteuert, unabhängig davon wann er erfolgt, und höherer Konsum wird höher besteuert. Weil die konsumorientierte Einkommensteuer aber nicht an der herkömmlichen Definition der Leistungsfähigkeit anknüpft, mag es schwer sein, sie zu vermitteln. Sie trägt einen Hauch des Calvinismus. Denn nicht länger wird ja besteuert, was einer leistet, sondern was er sich leistet.

4. Welchen Weg man auch beschreitet, die verteilungspolitischen Implikationen sind beträchtlich. Weil die Konsumquoten der Eigentümer großer Vermögen weit niedriger sind als die der Eigentümer kleiner Vermögen, würden die Wohlhabenden steuerlich erheblich entlastet. Ob der daraus zu erwartende politische Widerstand zu überwinden wäre, ob dazu eine steuersenkende Verschlingung des Staates und die Konzession eines direkt progressiven Tarifs beitragen würden oder ob es erforderlich würde, die Erbschaftsteuer heraufzusetzen, soll hier dahingestellt bleiben.

Jedenfalls würde ein stärker konsumorientiertes Steuersystem die private Kapitalbildung verstärken, die internationale Wettbewerbsposition der Unternehmen verbessern und einen gesamtwirtschaftlichen Wohlstandsgewinn ermöglichen, der letztlich allen zugute käme und damit das Verteilungsproblem entschärfte. Eine verstärkte Konsumorientierung ließe sich natürlich auch durch eine allmähliche Verschiebung der Steuerlast von der Einkommensteuer zur Mehrwertsteuer erreichen. Aber der Übergang zur konsumorientierten Einkommensteuer wäre die saubere Lösung.

V. Steuern als Lenkungsmittel

1. Steuern dienen zur Finanzierung der legitimen Staatsaufgaben. In einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung gehört es grundsätzlich nicht zu den legitimen Staatsaufgaben, den Wirtschaftsprozess zentral zu steuern, sondern er ist der dezentralen Marktsteuerung als Konkretisierung freiheitlicher Lebensgestaltung zu überlassen.

Daraus ist nicht abzuleiten, dass dem Staat jeglicher Eingriff zu verwehren wäre, wohl aber dass jeder einzelne Lenkungseingriff allokations- wie verteilungspolitisch gut begründet sein muss und überdies solche Eingriffe Ausnahmecharakter aufweisen müssen. Das gilt für alle Arten wirtschaftspolitischer Interventionen, gerade auch die des Steuerrechts. Denn wenn das Steuerrecht, wie es heute der Fall ist, durch vielfältige Durchbrechungen des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung zugunsten punktuell eingeführter, spezifischer Lenkungsziele gekennzeichnet ist, dann lassen sich aufgrund der allgemeinen Interdependenz aller Marktbeziehungen die gesamtwirtschaftlichen Lenkungswirkungen der Einzelmaßnahmen nicht mehr zuverlässig einschätzen. Insgesamt kommt es dann zu einer intransparenten Verzerrung der Allokationsentscheidungen, die Fehllenkung von Ressourcen begünstigt. Weil mit jedem Einzeleingriff Einkommen umverteilt wird, kommt es zugleich zu schwer abschätzbaren Umverteilungswirkungen der Begünstigung spezifischer Interessengruppen.

2. Der Grundsatz interventionspolitischer Enthaltsamkeit schließt die Einführung einer Lenkungssteuer nicht aus. Allerdings ist zwischen *echten* und *unechten* Lenkungssteuern zu unterscheiden.

Eine *echte* Lenkungssteuer hat die Aufgabe, einer negativen technologischen Externalität, die – wie beispielsweise die Emission von CO₂ – als ein Nebenprodukt privater Güterproduktion anfällt und andere schädigt, vermittels des Steuersatzes einen Preis zuzuweisen. Damit wird erreicht, dass der negative externe Effekt in den Kosten der Produktion privater Güter berücksichtigt wird

und daher die im Wettbewerb gebildeten Güterpreise den sozialen Grenzkosten der Produktion entsprechen. Die echte Lenkungssteuer dient damit einer Verbesserung der privaten Allokation der Ressourcen.

Eine *unechte* Lenkungssteuer knüpft dagegen nicht an einem negativen externen Effekt an, sondern sie verteuert lediglich den Verbrauch ausgewählter Güter; ein Beispiel ist die fiskalisch attraktive Tabaksteuer. Unechte Lenkungssteuern stehen im Widerspruch zu den Prinzipien einer freiheitlichen Gesellschaft. Sie schränken unter Berufung auf meritorische Werturteile das Grundprinzip der Freiheit der Konsumwahl willkürlich ein. Die Werturteile werden zum Vorwand des rein fiskalischen Zwecks, wenn die Preiselastizität der Nachfrage Null beträgt, wie das für Suchtabhängige anzunehmen ist. Die Besteuerung ist dann bloße Tributzahlung.

3. Eine negative technologische Externalität hat den Charakter eines negativen Gutes, dessen Produktion nicht durch einen diesbezüglichen Markt gesteuert wird. Handelt es sich um nur wenige Verursacher und wenige Geschädigte, so kann das Problem bei klar definierten Verfügungsrechten prinzipiell privater Einigung überlassen werden (*Coase*). Eine echte Lenkungssteuer kommt nur infrage, wenn es viele Verursacher und viele von der Externalität negativ Betroffene gibt. Dann wird wegen zu hoher Kosten der Koordination eine private Einigung unmöglich; ein Beispiel wäre die Emission von CO₂.

Die auf *Pigou* zurückgehende Grundidee der echten Lenkungssteuer lautet, die Kosten der Schädigung in die Kalkulationen der Verursacher und Nutzer zu integrieren und mit solcher Internalisierung in das Preissystem zu bewirken, dass die Produktion und die Allokation des negativen Gutes der Marktsteuerung und damit den Entscheidungen der Individuen überlassen werden kann. Der Leitgedanke ist, den Freiheitsspielraum zu erweitern.

4. Ein Grundproblem jeder Lenkungssteuer ist, dass das Bewertungsproblem durch den Staat allenfalls sehr grob gelöst werden kann. Wäre eine Verhandlungslösung

möglich, so würden sich die Produzenten des negativen Gutes mit den von dieser Produktion negativ Betroffenen auf einen Preis (Entschädigungsleistung je Güteinheit) einigen, der aus der Sicht der Produzenten wie aus der Sicht der Geschädigten optimal wäre. Der Preis wäre umso höher, je größer bei der vereinbarten Menge der von dem negativen Gut verursachte marginale Nutzenverlust ist und je höher die Grenzkosten des Verzichts auf Emission sind. Aber wie hoch die im Konsens vereinbarte Menge wäre, lässt sich ohne eine Kenntnis der Wirkungen der Internalisierung des negativen Effekts auf alle übrigen Märkte und damit der von den Verhandlungen zu berücksichtigenden Rückwirkungen auf die zu wählende Preis-Mengen Kombination nicht beurteilen.

5. Im Falle einer Lenkungssteuer zur Verringerung eines spezifischen Umweltverbrauchs bestimmt der Staat mit dem Steuersatz den Preis, und die private Nachfrage entscheidet über das im Hinblick auf die Preisvorgabe optimale Volumen des spezifischen Umweltverbrauchs. Bei der alternativen Zertifikatlösung legt der Staat die zulässige Menge an Umweltnutzung fest, und der Markt für Umweltzertifikate bestimmt den im Hinblick auf die Mengenvorgabe optimalen Preis. Keines der beiden Verfahren kann sicherstellen, dass die resultierende Preis-Mengen Kombination jener optimalen Kombination entspricht, die sich ergeben würde, wenn der negative externe Effekt vermittels einer privaten Verhandlungslösung internalisiert werden könnte. Es lässt sich nicht ausschließen, dass der Staat den Preis zu hoch bzw. die Menge des erlaubten Umweltverbrauchs zu niedrig wählt, mit der Folge, dass es zu einem allgemeinen Wohlfahrtsverlust kommt.

Aus der Bewertungsproblematik folgt, dass der Staat vorsichtig vorgehen muss, um eine willkürliche Beschränkung der individuellen Freiheit zu vermeiden. Stets müssen die zu erwartenden gesamtwirtschaftlichen Rückwirkungen berücksichtigt werden. Im Falle einer CO₂-Steuer wäre dieses Gebot umso mehr zu beachten, als sie ein gesamtwirtschaftlich bedeutender Kostenfaktor ist und

der Nutzen der Verringerung des Umweltverbrauchs angesichts der Internationalität des Problems und der Verlagerungsmöglichkeiten von CO₂-intensiver Produktion in das Ausland gering ist.

6. Das Steueraufkommen einer echten Lenkungssteuer entspricht wie bei anderen Steuern dem Produkt von Steuersatz und Steuerbasis. Weil es gesamtwirtschaftlich gesehen nicht darum gehen kann, die negative externe Effekte generierende Produktion zu beseitigen, sondern nur darum, ein aus fehlender Kostenanlastung folgendes suboptimales Übermaß zu korrigieren, fällt das Steueraufkommen nicht auf Null. Das wäre nur der Fall, wenn der Anreiz der Steuervermeidung zu einer Innovation führen würde, die es ermöglichte, die spezifischen negativen externen Effekte zu vermeiden. Dann wäre der Lenkungszweck entfallen.

7. Wie für andere Steuern muss auch für die echte Lenkungssteuer gelten, dass sie möglichst ohne Ausnahme erhoben und dass sie nicht mit einem bestimmten Ausgabenzweck verbunden wird (Nonaffektationsprinzip). Im Falle der Lenkungssteuer ist der Verzicht auf eine Zweckbindung des Steueraufkommens umso wichtiger, weil solche Bindung des Steueraufkommens bei der Entscheidung über den Steuersatz zu einem Tradeoff zwischen der Erfüllung des Lenkungszwecks und der Erfüllung des besonderen Aufgabenzwecks führen würde. Es käme zu einer suboptimalen Lösung.

8. Im Unterschied zu unechten Lenkungssteuern sorgt die echte Lenkungssteuer dafür, dass die mit dem Konsum privater Güter verbundene Produktion eines negativen Guts mit einem Preis bezahlt werden muss, der die sozialen Grenzkosten deckt. Der aus der steuerbewirkten Preiserhöhung zu erwartende Minderverbrauch ist der gewollte Effekt. Dabei ist klar, dass Personen, die über ein geringeres Einkommen verfügen, in ihren Konsummöglichkeiten stärker beschränkt werden als andere.

In ökonomischer Sicht ergibt sich daraus kein besonderes Problem. Nur in dem besonderen Fall einer geringen Preiselastizität der Nachfrage – die Nachfrage nach Heizung ist ein Beispiel – wäre zu prüfen, ob nicht das Existenzminimum anzuheben ist.

9. Die Ökosteuer ist keine echte Lenkungssteuer, denn sie setzt nicht an einem bestimmten negativen externen Effekt an, also der Emission von CO₂ oder einer anderen schädlichen Emission, sondern undifferenziert am Energieverbrauch. Dies für sich genommen, aber auch die Ausnahmeregelungen haben zur Folge, dass einzelne Energieträger willkürlich diskriminiert werden. Das Prinzip der Marktfreiheit wird nicht gewahrt.

Das Konzept der Ökosteuer verknüpft das Ziel einer Verringerung von Umweltverbrauch mit dem Ziel der Beschäftigungsförderung. Es wird suggeriert, dass der Nutzengewinn aus dem geringeren Umweltverbrauch den Nutzenverlust aus dem Entzug von Einkommen übertrifft. Schon das ist fraglich, wie aus der Analyse des Bewertungsproblems zu ersehen ist. Vor allem wird suggeriert, dass der aus der gekoppelten Subventionierung der Lohnnebenkosten zu erwartende Gewinn an Beschäftigung den aus der Besteuerung resultierenden Verlust an Beschäftigung übersteigt. Ein empirischer Nachweis steht aus.

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung: Die Einkommensteuer

Die Einkommensteuer aus juristischer Sicht

Joachim Lang

I. Einleitung

Die Einkommensteuer hat eine relativ kurze, aber bewegte Geschichte. Gedanklich ist sie Produkt der Aufklärung. 1755 formulierte *Jean Jacques Rousseau*¹ die Idee einer progressiven Einkommensteuer und zwei Jahrzehnte später forderte *Adam Smith* in seiner ersten Steuermaxime die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten nach dem Verhältnis der Einkommen, das die Bürger unter dem Schutze des Staates genießen².

An der Wiege der Einkommensteuer stand aber nicht die Steuergerechtigkeit, sondern der Krieg: Die erste Einkommensteuer der Geschichte wurde 1799 in Großbritannien eingeführt, um den Krieg gegen Napoleon zu finanzieren³. Demnach dominierte die *fiskalische Ergiebigkeit* der Einkommensteuer von Anfang an die Entwicklung der Besteuerung von Einkommen. Während die Einkommensteuer in politischen Streitschriften und wissenschaftlichen Abhandlungen des 19. Jahrhunderts als das *Ideal der Steuergerechtigkeit* gefeiert wurde⁴, erkannten die Finanzminister mehr die Chancen, die Untertanen unter der Flagge der Steuergerechtigkeit schröpfen zu können. Der Charakter einer Kriegsteuer, d.h. einer Steuer, die fähig ist, große Staatsbudgets abzudecken, war gepaart mit der Eigenschaft, die *steuerliche Leistungsfähigkeit* am umfassendsten berücksichtigen zu können. Diese Gerechtigkeitsqualität machte die Einkommensteuer nach dem berühmten Wort von *Johannes Popitz*⁵ zur „Königin der Steuern“.

Die Verknüpfung der Steuergerechtigkeit mit der Gier des Staates stürzte jedoch die Einkommensteuer in die *Krise*. Nachdem der Spitzensatz der Einkommensteuer von 4 Prozent des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 nach dem ersten Weltkrieg auf 60 Prozent hochschnellte, in den USA 1944 sogar 94 Prozent erreichte, setzte ein Umdenken ein. Die Gerechtigkeit von Steuerprogression und Leistungsfähigkeitsprinzip wurden zunehmend in Zweifel gezogen. Davon zeugen exempla-

risch die Fundamentalkritik der Steuerprogression und des Leistungsfähigkeitsprinzips von *Kurt Schmidt* in seiner Habilitationsschrift von 1960⁶ und das „Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip“ von *Konrad Littmann* im Jahre 1970⁷.

Auch bei den Juristen sind Gegner der Steuerprogression und des Leistungsfähigkeitsprinzips auszumachen⁸. Gleichwohl hat der Streit um das Leistungsfähigkeitsprinzip die Rechtsdogmatik kaum beeinflusst. Das

- 1 *J.J. Rousseau*, Discours sur l'économie politique, 1755. Dazu *F.K.Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, Reprint: Stuttgart/New York 1978, S. 162 f.
- 2 *A. Smith*, Wohlstand der Nationen, 1776, 5. Buch, 2. Kapitel, 2. Teil (Steuern): Die Bürger eines jeden Staates sollten zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich im Verhältnis ihrer Fähigkeiten („in proportion to their respective abilities“) beitragen, und zwar im Verhältnis zu dem Einkommen, das sie unter dem Schutz des Staates genießen.
- 3 Dazu m.w.N. *B. Groffeld*, Die Einkommensteuer, Tübingen 1981, S. 7 f.
- 4 Dazu *F.K. Mann*, Steuerpolitische Ideale (Fn. 1), S. 224 ff., S. 230 ff., S. 238 ff.; *J. Popitz*, Einkommensteuer, in: Handbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd. III, Jena 1926, S. 400. Weitere Literatur und Hinweise zur Geschichte der Einkommensteuer: *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 5 ff.; *D. Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2000, § 1 Rz. 18 ff.
- 5 Einkommensteuer (Fn. 4), S. 402.
- 6 *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, Tübingen 1960.
- 7 *K. Littmann*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: FS für F. Neumark, Tübingen 1970, S. 113.
- 8 Besonders hervorzuheben sind *H.W. Kruse*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, 322, 326 ff.; ders., Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, München 1991, S. 49 ff.; *W. Leisner*, Demokratie, Betrachtungen zur Entwicklung einer gefährdeten Staatsform, Berlin 1998, S. 341 ff. (Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Nivellierung), S. 348 ff. (egalitäre Selbstverstärkung der Herrschaft durch das Leistungsfähigkeitsprinzip: die progressive Belastung), sowie zuletzt die Streitschrift wider das Leistungsfähigkeitsprinzip von *Wolfgang Gassner* und *Michael Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten für den 14. Österreichischen Juristentag, 14. ÖJT Band III/1, Wien 2000.

Leistungsfähigkeitsprinzip ist als das beherrschende Rechtsprinzip der Besteuerung anerkannt⁹. In den Verfassungen vieler Länder ist es *expressis verbis* verankert¹⁰. Hierzulande ist es durch die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts abgesichert¹¹. Demgegenüber ist die Steuerprogression weder verfassungsrechtlich noch rechtsdogmatisch geboten. Namentlich *Klaus Tipke*¹² hat das Band zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerprogression zerschnitten: Die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten führe zur *Proportion*, nicht zur Progression. Die Steuerprogression basiere auf der Sozialstaatlichkeit¹³. Dennoch wäre auch eine proportionale Einkommensteuer sozialstaatlich und grundrechtlich zulässig. Die Überzeugung gewinnt an Boden, dass Freiheit, Gleichheit und sogar soziale Steuergerechtigkeit mittels einer *Flat Tax* besser zu verwirklichen sind als mit einer progressiven Einkommensteuer¹⁴.

II. Progressive Besteuerung von Einkommen und Steuerchaos – Von der progressiven Einkommensteuer zur Flat Tax

Die praktischen Erfahrungen mit einem hohen Spitzensatz der Einkommensteuer lehren, dass die daraus resultierende Steuer nicht von denen gezahlt wird, die sie treffen soll. Die Steuerwiderstandssyndrome haben das Einkommensteuerrecht arg zerklüftet und das vielgescholtene Steuerchaos hervorgebracht, das im Ergebnis ungleiche Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bewirkt¹⁵. Begünstigt werden die Steuerzahler, deren Lobby am besten organisiert ist, die gut beraten sind und die sich der Besteuerung mittels Gestaltung und Kapitalflucht am besten entziehen können. Auf diese Weise ist die Einkommensteuer zur *Dummensteuer* degeneriert¹⁶. In den USA hatte der erwähnte Spitzensatz von 94 Prozent die Folge, dass Öltycoone weniger Einkommensteuer zahlten als ihre Chauffeure, weil ihr politischer Einfluss für Ölquellenabschreibungen sorgte, die das zu versteuern- de Einkommen auf fast Null reduzierten.

So setzte in den achtziger Jahren eine steuerpolitische Bewegung ein, die vor allem durch die *Reagan*'sche Steuerreform von 1986 vorangetrieben worden ist¹⁷. Das Motto lautete: „Reduce tax rates, reduce complexity, increase fairness“. Eine Senkung des Spitzensatzes von 50 auf 28 Prozent sollte mit einer massiven Verbreiterung der Bemessungsgrundlage finanziert und dabei das Steuerrecht durchgreifend vereinfacht werden. Gerade der Zusammenhang zwischen niedrigem Steuersatz und breiter, zugleich möglichst einfacher Bemessungsgrundlage verweist auf den Weg, wie die auf diesem Symposium diskutierten Ziele „Freiheit“, „Gleichheit“ und „Effizienz“

- 9 Dazu *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 479 ff. (mit zahlr.w. Nachw.).
- 10 Siehe *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I (Fn. 9), S. 488 ff.
- 11 Dazu die Nachweise von *Birk/Barth*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO, Rz. 451 ff.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000, S. 17 ff.; *J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 4 Rz. 81 ff.; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I (Fn. 9), S. 491.
- 12 Bereits *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 97, gegen BVerfG v. 24.6.1958, BVerfGE 8, 51, 68/69.
- 13 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I (Fn. 9), S. 403 ff. *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat (Fn. 11), S. 53, rechtfertigt die Progression *freiheitsrechtlich* wie folgt: Der progressive Einkommenssatz rechtfertige „sich aus der überproportionalen Teilhabe des Einkommensbeziehers an den von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbschancen...“
- 14 Siehe *M. Elicker*, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, Plädoyer für die „flache Steuer“ - aus rechtswissenschaftlicher Sicht, *StuW* 2000, 3, 11 ff., 17 (Ergebnis: „Das Gerechte ist das Proportionale“).
- 15 Dazu näher *J. Lang*, Einkommensteuer - quo vadis?, *FR* 1993, 661; ders., Vom Steuerchaos zu einem System rechtlicher und wirtschaftlicher Vernunft, in: *Baron/Handschuh*, Wege aus dem Steuerchaos, Aktueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996, S. 117; *A. Raupach*, Wege aus dem Chaos, in: *FS für F.Klein*, Köln 1994, 309; *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985.
- 16 *G. Rose*, Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, in: *FS für K. Tipke*, Köln 1995, S. 153.
- 17 Dazu näher *J. Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Köln 1987.

der Besteuerung von Einkommen verwirklicht werden können. Demgegenüber lässt es die historische Erfahrung nicht mehr zu, für die Steuerprogression die Flagge der Steuergerechtigkeit zu hissen. Vielmehr stellt sich die Frage, ob es richtig ist, an der historischen Bedeutung der Einkommensteuer zur Abdeckung großer Staatsbudgets festzuhalten.

Die Reagan'sche Botschaft einer *Flat Tax*, d.h. einer Einkommensteuer mit einfach-niedrigem Stufentarif und einfach-breiter Bemessungsgrundlage konnte sich gegen den staatlichen Fiskalimpetus nicht durchsetzen. Das Einkommen eines New Yorker Bürgers ist inzwischen wieder mit 45 Prozent spitzenbelastet, so dass die Bush-Administration mittlerweile das Reagan'sche Reformmotto aufwärmt¹⁸. In Deutschland wurde der *Flat Tax*-Vorschlag von *Gunnar Uldall*¹⁹ erst gar nicht in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Steuerbehörden und Steuerzahler befinden sich nach wie vor in einem permanenten Stellungskrieg um Steuerminimierung, der das Steuerrecht immer weiter zersplittert, verkompliziert und undurchschaubar macht. Der Stellungskrieg wird im berüchtigten Steuerdschungel ausgetragen und dabei enorme intellektuelle Ressourcen verschwendet. Das beginnt mit dem Ausfüllen einer unverständlichen Steuererklärung und endet in einer Flut von Steuerprozessen, mit der Deutschland einen Weltrekord aufstellt.

III. Besteuerung von Einkommen im Wettbewerb der Staaten um Investitionen

Die freiheits-, gleichheits- und effizienzschädliche Grundsituation der progressiven Besteuerung von Einkommen hat sich im so genannten *Wettbewerb der Steuersysteme* weiter verschlechtert. Ich möchte hier nicht weiter darüber reflektieren, ob der Wettbewerb der Steuersysteme *staatsethisch* akzeptiert werden kann. Tatsache ist, dass sich Staaten in der Völkergemeinschaft nicht solidarisch verhalten; ihre Politiken sind vielmehr ganz am Wohlstand des eigenen Landes ausgerichtet. Die lange schwarze OECD-Liste der Länder, die mit unfairer Wettbewerb

erhebliche Wohlfahrtsgewinne einfahren, zeigt, dass sich Staaten von dem Normaltypus des auf den eigenen Vorteil bedachten Homo Oeconomicus kaum unterscheiden und darüber hinaus kraft des völkerrechtlichen Interventionsverbots sehr viel mehr Freiheiten unfairen Verhaltens genießen als Marktteilnehmer, die einer nationalen Rechtsordnung unterworfen sind²⁰.

Daraus ergibt sich für die einzelnen Staaten eine schwer zu bewältigende *ethische Schieflage*: Einerseits geraten sie in dem Streben nach Wohlstand des Landes unter erheblichen Anpassungsdruck, der durch *ethisch ungebundenes* Verhalten von Staaten in einer globalisierten Welt ausgelöst wird²¹. Andererseits kann das nationale Steuersystem nur im Einklang mit der nationalen Rechtsordnung, zudem bei EU-Staaten im Einklang mit der europäischen Rechtsordnung, also unter den *ethisch gebundenen* Prämissen des Rechts, namentlich des Verfassungsrechts angepasst werden. Die Situation des deutschen Steuergesetzgebers ist besonders ungünstig: Er hat sich mit der *weltweit strengsten Verfassungsjudikatur* auseinanderzusetzen.

Gleichwohl standen bei der jüngsten deutschen Unternehmenssteuerreform nicht das Verfassungsrecht, sondern der internationale Anpassungsdruck im Vordergrund. Er gebot die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes. Im Kern ging es darum, diese Vorgabe möglichst budgetschonend und interessenpolitisch verträglich umzusetzen. Die Abkehr vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren und damit die weitere Entfernung von einem *synthetischen* System der Besteuerung von Einkommen waren politisch kaum diskutierte Bauernopfer.

18 Siehe den Bericht „Bushs Berater fordert einfacheres Steuersystem“ im Handelsblatt vom 13.3.2001.

19 Modell einer radikalen Reform der Einkommensteuer, in: *Baron/Handschuch*, Wege aus dem Steuerchaos (Fn. 15), S. 189.

20 OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998 (*1998 Report*); dies, Towards Global Tax Cooperation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000 (*2000 Report*).

21 Dazu näher *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DSJG 24 (2001)

Als besonders schwierig erwies sich der Umgang mit den Interessen des so genannten Mittelstandes, weil die Senkung des Körperschaftsteuersatzes nur eine *kleine Minderbeit von Unternehmen* erreicht. Bekanntlich sind 85 Prozent der deutschen Unternehmen *Personenunternehmen*²². Dies dürfte sich im neuen Unternehmenssteuerrecht kaum ändern. Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer des Personenunternehmers gleicht den Vorteil des niedrigen Körperschaftsteuersatzes weitgehend aus, so dass besonders die gegenüber Personenunternehmen bedeutend höhere erbschaftsteuerliche Belastung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft von dem Wechsel zur Kapitalgesellschaftsform abhalten dürfte. Die Unternehmenssteuerreform wurde interessenpolitisch notdürftig austariert, allerdings um den Preis einer mehrfachen Verfassungswidrigkeit: Personenunternehmen sind diskriminiert, weil sie keinen Zugang zum niedrigen Körperschaftsteuersatz haben. Kapitalgesellschaften sind diskriminiert, weil nur noch sie die Gewerbesteuer zu tragen haben, und das Chaos der Veräußerungsgewinnbesteuerung ist völlig unübersehbar geworden.

Indessen verhalten sich andere Staaten kaum besser. Es ist allgemein ein Trend *der Niedrigbesteuerung investierter Markteinkommen* festzustellen. Namentlich die *Körperschaftsteuersätze* bewegen sich international immer deutlicher unter die Spitzensätze der Einkommensteuer. Ganz im Unterschied zu Deutschland dominiert weltweit die Kapitalgesellschaft, so dass die Körperschaftsteuer international als globale Niedrigsteuer für investierte Unternehmensgewinne fungiert. Weitere Maßnahmen zur Niedrigbesteuerung von Markteinkommen sind die niedrige Endbesteuerung von Zinsen, das viel diskutierte nordische Modell der Dual Income Tax²³ und neuerdings das niederländische Boxensystem mit starker Privilegierung von Kapitaleinkünften²⁴. Der Abschied vom synthetischen System der progressiven Einkommensteuer scheint sich also weltweit zu vollziehen, wenngleich die Idee der synthetischen, alle Einkommen gleich behandelnden Einkommensteuer schon bisher unvollkommen verwirklicht war²⁵.

Im Ergebnis führt der Steuerwettbewerb zu einer *massiven Ungleichbehandlung von Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen*. Dazu hat *Wolfgang Schön*²⁶ festgestellt, dass der im Wettbewerb stehende Staat gegenüber der sozial ortsgelassenen Arbeitskraft erheblich höhere Steuerbelastungen durchsetzen könne als gegenüber dem flüchtigen Geld- und Sachkapital. Auf diese Weise zerbräche das feingesponnene System horizontaler Steuergerechtigkeit, welches das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Wege einer synthetischen progressiven Einkommensteuer durchzusetzen versuche, unter dem Druck der internationalen Steuerkonkurrenz.

Nach alledem stellt sich nun die Grundfrage, ob die Ziele, die wir zum Thema dieses Symposiums gemacht haben, im Wettbewerb der Steuersysteme notwendig scheitern müssen oder ob es Wege gibt, Freiheit, Gleichheit und Effizienz der Besteuerung im *globalen Wettbewerb der Staaten* um Investitionen zu bewahren, möglicherweise sogar zu verbessern. Man kann den Steuerwettbewerb auch von einer anderen Seite betrachten: Zunächst ist

22 Begründung zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 97: „Rund 85 v.H. aller Unternehmen in Deutschland werden als Personenunternehmen geführt. Davon sind wiederum etwa 86 v.H. Einzelunternehmen, der Rest Personengesellschaften.“

23 Siehe *O.H. Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999, S. 270 ff.; *Mutén/Sörensen/Hagen* (Hrsg.), Towards a Dual Income Tax?, London u.a. 1996; *T. Viberkentiä*, Die Steuerreformen in den nordischen Staaten - ein neuer Ansatz der Einkommensbesteuerung, IStR 1994, 414; *ders.*, Das Nordische Modell - Ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen, in: *Jacobs/Spengel* (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, S. 117; *F.W. Wagner*, Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus - Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, StuW 2000, 431.

24 Dazu *A. Kowallik*, Die niederländische Einkommensteuerreform 2001 („Wet Inkomstenbelasting 2001“) und ihre Auswirkungen auf das „Holland-Fonds“-Modell, IStR 2000, 300.

25 Zu den Schedulessteuereffekten des geltenden Einkommensteuerrechts *J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 477 ff.

26 Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, DSTJG 23 (2000), 191, 202.

das Streben der Nationen nach Wohlstand *staatsethisch wohlgerechtfertigt*. Befinden sich hier die Staaten im Wettbewerb, so werden sie angehalten, den Leviathan zu bändigen und Politiken zu betreiben, die Abgabenlast und staatliches Leistungsangebot in ein attraktives Verhältnis zueinander setzen. Die große Chance für einen Erfolg unseres Anliegens sehe ich darin, dass es sich der Gesetzgeber im Wettbewerb nicht mehr leisten kann, Normen des Steuerrechts *beliebig inakzeptabel* zu gestalten. Das Steuersystem muss nämlich *wettbewerbsfähig* gemacht werden. Die Idee der Einfachsteuer mit flachem Tarif und breiter Bemessungsgrundlage gewinnt neue Überzeugungskraft.

IV. Zur Optimierung breiter Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung von Einkommen – Die Comprehensive Tax Base

Wissenschaftlich und politisch fällt es relativ leicht, für einen flachen Tarif zu plädieren. Ungleich schwieriger stellt sich die Frage nach der „richtigen“ Bemessungsgrundlage. Hier sind Ökonomen und Juristen in zwei Lager gespalten: Die Traditionalisten wollen an dem *periodisch abgegrenzten* Einkommensbegriff der sog. *Reinvermögenszugangstheorie*, dem *Haig-Simons-Schanz-Konzept*²⁷ festhalten, während die Vertreter einer modernen Lehre der sog. *Optimal Taxation überperiodisch und lebenszeitlich konzipierte Einkommensbegriffe* propagieren²⁸. Die Charakterisierung der modernen Lehre als *konsumorientierte Besteuerung von Einkommen* hat zu erheblichen Missverständnissen geführt und den Blick auf die theoretische Eigenart und auch den Fortschritt der modernen Lehre gegenüber dem Haig-Simons-Schanz-Konzept verstellt.

Bereits die traditionellen Lehren des 19. Jahrhunderts zum Einkommensbegriff, auf denen das Haig-Simons-Schanz-Konzept basiert, zielten darauf ab, die steuerliche Leistungsfähigkeit am *gesamten Bedürfnisbefriedigungspotenzial* des Steuerzahlers zu messen²⁹. Die Schanz'sche Theorie war nicht eigentlich eine Reinvermögenszugangstheorie, sondern weit darüber hinaus angelegt, die *gesamte*

Konsumleistungsfähigkeit in ihrem periodischen Entstehen zu erfassen. Mithin erfasste der Schanz'sche Einkommensbegriff nicht nur Vermögenszugänge und -abgänge, sondern darüber hinaus auch private Nutzungen und Wertschöpfungen, das sog. *Imputed Income*³⁰. Ein Relikt dieser Erfassung von Konsumpotenzial ist die Nutzungswertbesteuerung von Immobilien. Die konsumorientierte Definition der Bemessungsgrundlage passt exakt zum opfertheoretischen Konzept des progressiven Einkommensteuertarifs. Danach repräsentiert die Bemessungsgrundlage das für den Konsum verfügbare Einkommen, das in Höhe des existenznotwendigen Lebensbedarfs steuerfrei zu

- 27 Grundlegend die 1896 publizierte Theorie von *G.v. Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch. 13.Jg., S. 1 ff. Sie entspricht der „net accretion theory“ von *R.M. Haig*, The Concept of Income: Economic and Legal Aspects, in: *R.M. Haig* (Ed.), The Federal Income Tax, Columbia University Press 1921, S. 7 („Income is the money value of the net accretion of one's economic power between two points of time“), und *H. Simons*, Personal income Taxation, University of Chicago Press 1938. Weitere Hinweise zum Haig-Simons-Schanz-Concept: *J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 50; *H.G. Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt, Anm. 12 ff.; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, S. 563 ff.
- 28 In Deutschland erstmals umfassend diskutiert auf dem Heidelberger Kongress von 1989, dokumentiert in: *M. Rose* (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991. Im weiteren: *Smekal/Sendlbofer/Winner* (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999.
- 29 So exemplarisch *G. Schmoller*, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 19. Jg. (1863), S. 1, S. 50: Einkommen sei die „Summe von Mitteln, welche der Einzelne, ohne in seinem Vermögen zurückzukommen, für sich und seine Familie, für seine geistigen und körperlichen Bedürfnisse, für seine Genüsse und Zwecke, kurz für die Steigerung seiner Persönlichkeit in einer Wirtschaftsperiode verwenden kann.“ Zur historischen Entwicklung siehe mit interessanten Nach- und Hinweisen *R. Hansen*, Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits, Eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung, Berlin 1996, S. 179 ff.
- 30 Dazu *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981/88, S. 251 ff.

stellen ist und in Höhe des Luxuskonsums besonders hoch besteuert werden kann³¹. Diese traditionelle opfertheoretische Vorstellung haben sodann die *juristischen Lehren vom indisponiblen Einkommen* fortgeführt. Das private Nettoprinzip, nach dem der existenznotwendige Lebensbedarf steuerfrei zu stellen ist, und die Lehren zur Besteuerung von Ehe und Familie stellen auf eine Konsumleistungsfähigkeit ab³².

Das Neue an der modernen Lehre ist also nicht eine konsumorientierte Definition von Einkommen. Vielmehr wendet sich die neue Lehre gegen die *Periodendefinition der Konsumleistungsfähigkeit*. Die *Optimal Taxation Theory* hat bahnbrechend das Fenster zum Horizont der Lebenszeit geöffnet. Danach ist die steuerliche Leistungsfähigkeit erst richtig indiziert, wenn die *Gesamtleistungsfähigkeit*, hier also das *Lebenszeiteinkommen* gemessen wird. Wenn es Zweck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist, Steuerlasten unter die Bürger nach deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auszuteilen, dann sollte folgerichtig auf die *Gesamtleistungsfähigkeit* und damit auf die Lebenszeit abgestellt werden.

Steuerjuristen stimmen heute schon überwiegend der Basisannahme der *Optimal Taxation Theory* zu, das *Lebens-einkommen* sei der richtige Leistungs-fähigkeitsindikator. Sie bewerten das *Periodizitätsprinzip* als *technisch-budgetäre Restriktion des Leistungsfähigkeitsprinzips*³³. Dennoch fällt es Juristen schwer, die weitreichenden Konsequenzen zu verstehen, die sich ergeben, wenn von der Periodenbetrachtung als der gravierendste Restriktion des Leistungsfähigkeitsprinzips Abschied genommen wird. Die überperiodische Analyse der Steuern auf das Einkommen hat gravierende Verletzungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die traditionelle Periodenbesteuerung aufgedeckt. Wer in kurzer Zeit sein Lebens-einkommen erwirtschaftet, wird stärker belastet als der, dessen Lebens-einkommen auf die Lebenszeit verteilt ist. Der Gegenwartskonsument wird gegenüber dem Zukunftskonsumenten bevorzugt. Der Leistungs-fähigkeitsindikator wird durch Inflation verzerrt und namentlich *Manfred Rose*³⁴ hat nachgewiesen, dass sich die „finale“ Einkommensteuerlast in einem Zeitraum von

40 Jahren verdoppelt, wenn Zinsen traditionell periodenbesteuert werden.

Nach meiner Überzeugung können wir die „richtige“ Besteuerung von Einkommen zu Beginn des 21. Jahrhunderts nicht auf der Theoriebasis des 19. Jahrhunderts diskutieren, zumal das Haig-Simons-Schanz-Konzept im Steuerrecht praktisch gescheitert ist. Von der Ausnahme der Nutzungswertbesteuerung von Immobilien abgesehen werden weltweit nur die sog. *Markteinkommen*³⁵ und diese nur sehr lückenhaft besteuert. Der Steuerzahler empfindet sehr wohl den überperiodischen Anstieg der Steuerlast, die dramatische Ausmaße annimmt, wenn Progression und Inflation eingerechnet werden. Er hinterzieht Steuern auf Zinsen mit der ökonomisch richtigen, schon von *John Stuart Mill*³⁶ gewonnenen Erkenntnis einer Doppelbelastung. Und deutsche Sportstars, die in

31 Diese Rechtfertigung der progressiven Einkommensteuer hat bereits *Jean Jacques Rousseau* 1755 in dem oben (Fn. 1) zit. „Discours sur l'économie politique“ geliefert.

32 Dazu m.w.N. *J. Lang*, Besteuerung von Einkommen (Fn. 21)

33 Siehe bereits *K. Tipke*, Steuerrecht (Fn. 33), S. 16. Ausf. m.w. N. *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II (Fn. 30), S. 668 ff.; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 95), S. 186 ff.; ders., Besteuerung von Einkommen (Fn. 21), und umfassend zur finanzwissenschaftlichen Sicht *J. Hackmann*, Die Besteuerung des Lebens-einkommens, Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen 1979. Demgegenüber verteidigt *P. Kirchhof*, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988, S. 76, als sachgerechtes Prinzip, das die „zeitgerechte Verteilung der individuellen Steuerlast“ sichere. Siehe auch *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rn. 135 ff.

34 Siehe z.B. *M. Rose*, Konsumorientierung des Steuersystems - theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in: *G. Krause-Junk* (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft (Fn. 81), S. 247. Siehe die nebenstehende Tabelle von *M. Rose*.

35 Zur deutschen Rechtslage *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rn. A 363, 365; ders., DJT-Gutachten (Fn. 33), S. 16 f., S. 20 f.; *J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 52; *R. Wittmann*, Das Markteinkommen - einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg 1992.

36 Er fordert in seinem Werk „Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy“ (1. Aufl. 1848) die Steuerfreistellung der gesparten Einkommen zur Vermeidung der Mehrfachbelastung; dies gebiete das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung hin (V. Buch, II. Kapitel: Grundsätze der Besteuerung).

Steuerbelastung eines Sparguthabens bei einem Proportionalsteuersatz von 30 Prozent

Alter des Sparers	Sparguthaben ohne Steuern	Sparguthaben bei zinsbereinigter Einkommensteuer	Steuerlast	Sparguthaben bei sparbereinigter Einkommensteuer	Steuerlast	Sparguthaben bei traditioneller Einkommensteuer	Steuerlast
	in DM	in DM	in Prozent	in DM	in Prozent	in DM	in Prozent
25	10.000	7.000	30	10.000	0	7.000	30,00
26	10.600	7.420	30	10.600	0	7.294	31,19
27	11.236	7.865	30	11.236	0	7.600	32,36
28	11.910	8.337	30	11.910	0	7.920	33,51
29	12.625	8.837	30	12.625	0	8.252	34,36
30	13.382	9.368	30	13.382	0	8.599	35,74
60	76.861	53.803	30	76.861	0	29.544	61,56
61	81.473	57.031	30	81.473	0	30.785	62,21
62	86.361	60.453	30	86.361	0	32.078	62,86
63	91.543	64.080	30	91.543	0	33.425	63,49
64	97.035	67.925	30	97.035	0	34.829	64,11
65	102.857	72.000	30	102.857	0	36.292	64,72
				-30.857			
	102.857 DM Konsum im Alter ohne Steuern	72.000 DM Konsum im Alter nach zinsbereinigter Einkommensteuer	30 Prozent Finale Steuerlast	72.000 DM Konsum im Alter nach sparbereinigter Einkommensteuer	30 Prozent Finale Steuerlast	36.292 DM Konsum im Alter nach traditioneller Einkommensteuer	64,72 Prozent Finale Steuerlast

Quelle: Manfred Rose

wenigen Jahren ihr Lebenseinkommen erwirtschaften, entziehen sich ganz der deutschen Besteuerung, indem sie sich in Monte Carlo oder in der Schweiz ansiedeln. Man kann also deutlich beobachten, dass sich die Einkommens-theorien des 19. Jahrhunderts im Steuerwettbewerb des 21. Jahrhunderts immer weniger behaupten können. Dies bringt der bereits angeschnittene internationale Trend, investierte Markteinkommen niedrig zu besteuern, deutlich zum Ausdruck.

Hier geht es darum, der von *Wolfgang Schön*³⁷ beklagten Ungleichbehandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen entgegenzuwirken. Dies ist aber nur möglich, wenn den Erkenntnissen der modernen Einkommens-theorien entsprochen, die überperiodischen Belastungsverzerrungen abgebaut, der moderne, lebenszeitlich konzipierte Einkommensbegriff auf alle Steuerzahler er-

37 A.a.O. (Fn. 26).

streckt und zugleich das Ziel einer *Comprehensive Tax Base* konsequent verfolgt wird, was unter den Bedingungen der neuen Lehre besser möglich ist als nach dem fiskalisch rabiaten, ganz erheblichen Steuerwiderstand erzeugenden Haig-Simons-Schanz-Konzept.

V. Schlussfolgerungen unter den Aspekten von Freiheit, Gleichheit und Effizienz der Besteuerung von Einkommen

1. Die Ungleichbehandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen beruht zunächst darauf, dass Einkommen, das *ohne jeden Kapitaleinsatz* erzielt wird, relativ einfach erfasst und im Zeitpunkt des Zuflusses besteuert werden kann. Der Steuerabzug vom Arbeitslohn ist das Musterbeispiel einer für den Staat bequemen Einfachbesteuerung. Die Steuernormen werden dort differenziert und kompliziert, wo *Kapital* zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird. Das weite Feld des hier einsetzenden Steuerwiderstandes erstreckt sich vom streitanfälligen Steuerabzug der Erwerbsaufwendungen über steuerminimierende Bilanzpolitik bis hin zu den diversen Steuersparmodellen der privaten Vermögensbildung.

Die *Steuerfolgen* von Investitionsakten im Betriebsvermögen und Privatvermögen sind *höchst unterschiedlich*; vielfältig ist die steuerliche Behandlung von Lebensversicherungen, Bausparverträgen, Wertpapier- und Aktienfonds, Formen gesetzlicher, privater und betrieblicher Alterssicherung. Kurzum: Das Steuerchaos ist wesentlich ein Chaos der Investitionsbesteuerung³⁸ mit den skizzierten intertemporalen Verzerrungen, so dass hier die *grundrechts- und effizienzkonforme Neuordnung der Bemessungsgrundlage* anzusetzen hat. Grundsätzlich sind zwei Methoden lebenszeitlicher Bestimmung der Bemessungsgrundlage zu unterscheiden, erstens die sog. *Sparvereinigung* der Einkommen mit der Wirkung *nachgelagerter* Besteuerung und zweitens die *Zinsvereinigung* der Einkommen, wonach Einkommen nur insoweit besteuert werden, als diese die *marktübliche Normalverzinsung* des Kapitals überschreiten³⁹.

2. Im Brennpunkt der gegenwärtigen Reformdiskussion steht die *nachgelagerte Besteuerung der privaten Zukunftsvorsorge* nach dem geplanten Altersvermögensgesetz⁴⁰. Die nachgelagerte Besteuerung folgt aus der erwähnten Sparvereinigungsmethode, wonach alle Investitionen einschließlich der Ersparnisse in der Bemessungsgrundlage abgezogen werden; dafür sind die späteren Bezüge aus den Investitionen voll anzusetzen. In dieser Weise werden bereits die *Beamten* besteuert: Deren Pensionserwerb müsste nach dem Konzept der traditionellen Einkommensteuer als Arbeitslohn angesetzt werden. Da dieser jedoch nicht erfasst wird und die späteren Pensionsbezüge voll besteuert werden, genießt der Beamte eine lebenszeitliche und damit intertemporal neutrale Verteilung seines Einkommens.

Davon ausgehend wird eine Gleichbehandlung der privaten Zukunftsvorsorge nur erreicht, wenn diese insgesamt nachgelagert besteuert wird. Im Vordergrund steht hier die vom Bundesverfassungsgericht seit 1980 geforderte Gleichbehandlung von *Beamten und Pflichtversicherten*

38 Dazu näher J. Lang, Besteuerung von Einkommen (Fn. 21).

39 Zu diesen beiden Methoden siehe die Tabelle auf Seite 43. Literatur: M. Kaiser, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992; D. Kiesenwetter, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1997, 24; H. Richter, Marktorientierte Neugestaltung des Einkommensteuersystems, Heidelberg 1994; M. Rose, Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, BB-Beilage Nr. 5/1992; R. Schwinger, Einkommen- und konsumorientierte Steuersysteme, Heidelberg 1992; F.W. Wagner, Leitideen einer neuen Steuerordnung: Warum eine konsequente Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung zu einer Konsumbesteuerung führt, in: Harzburger Protokoll 1998, 25; J. Lang, Steuerrecht (Fn. 4), § 9 Rz. 117/118; ders., Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, Bonn 1993 (Kombination von sparbereinigter Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und zinsbereinigter Unternehmensteuer).

40 §§ 10a; 22 Nr. 5 EStG im Entwurf eines Gesetzes zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz - AVmG), BT-Drucks. 14/4595 v. 14.11.2000.

der gesetzlichen Rentenversicherung⁴¹. Das geplante Altersvermögensgesetz befindet sich aber auf dem richtigen Weg, wenn es auch andere Vorsorgeformen in das Konzept einer nachgelagerten Besteuerung miteinbezieht.

Verfehlt ist allerdings die Limitierung der nachgelagerten Besteuerung auf *bestimmte Altersvorsorgeverträge*. Der Staat sollte davon absehen, „gute“ und „schlechte“ Vorsorgeformen zu unterscheiden und damit den Kapitalmarkt aufzuspalten. Die nachgelagerte Besteuerung stellt auch keine steuerliche Förderung dar, die nur bestimmte förderungswürdige Vorsorgeformen genießen sollen. Vielmehr wird steuerliche Leistungsfähigkeit *intertemporal richtig* gemessen, so dass die nachgelagerte Besteuerung für alle Vorsorgeformen offen sein muss. Demnach erscheint unter den Aspekten von Freiheit, Gleichheit und Effizienz nur eine *betragsmäßige Limitierung* vertretbar, die dem Steuerzahler im übrigen freie Hand lässt, welche Vorsorgeformen er der nachgelagerten Besteuerung zuführt.

Die *Notwendigkeit einer Limitierung* ergibt sich aus dem bedeutenden Nachteil der Sparbereinigungsmethode, in der *Anfangsphase* das Steueraufkommen stark zu schmälern. Auf längere Sicht wird jedoch eine erhebliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erreicht. Der Steuerabzug der Einzahlungen verschafft nämlich der Finanzbehörde die volle Kontrolle über das in der Vorsorgeinstitution gespeicherte Vermögen. Demnach lassen sich alle Auszahlungen sicher erfassen und besteuern, und zwar einschließlich der Zinsen und Veräußerungseinkünfte, die gegenwärtig in großem Umfang unversteuert bleiben. Die effiziente Verwirklichung einer *Comprehensive Tax Base* zeigt auch die Diskussion um die Einbeziehung des selbstgenutzten Eigenheims in die nachgelagerte Besteuerung. Die von der traditionellen Lehre geforderte Nutzungswertbesteuerung lebt wieder auf! M. E. kann das Eigenheim als dem für viele Bürger wichtigsten Gegenstand der Vermögensbildung in Gestalt des Bausparens nicht von der nachgelagerten Besteuerung ausgeschlossen werden⁴².

Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erlaubt es auf längere Sicht, die private Zukunftsvorsorge *unbegrenzt* der nachgelagerten Besteuerung zuzuführen. Auf diese Weise kann die von *Wolfgang Schön*⁴³ reklamierte Benachteiligung der Einkommen aus sozial ortsgebundener Arbeitskraft wirksam abgebaut werden. Im Unterschied zur erwähnten⁴⁴ niedrigen Endbesteuerung von Kapitaleinkommen (u.a. nach dem Modell der Dual Income Tax) bewahrt die Methode der Sparbereinigung die Idee einer synthetischen Besteuerung von Einkommen. Hierzu stellt sich nun die Frage einer synthetischen Gleichbehandlung privater und betrieblicher Investitionen.

3. Wie ich bereits darlegte⁴⁵, hat sich das die betrieblichen Investitionen erfassende *neue deutsche Unternehmenssteuerrecht* von der Idee einer synthetischen Besteuerung weiter entfernt und liegt damit im internationalen Trend. Die Spreizung von niedrigem Körperschaftsteuersatz und höherem Spitzensatz der Einkommensteuer bewirkt eine *partiell nachgelagerte Besteuerung*⁴⁶: Die in der Kapitalgesellschaft thesaurierten Gewinne werden zunächst niedrig besteuert und sodann im Zeitpunkt der Ausschüttung progressiv nachbelastet. Diese Form der Niedrigbesteuerung investierter Gewinne erreicht aber nur eine kleine Minderheit der deutschen Unternehmen, die überwiegend Personenunternehmen sind. Von daher erachte ich es für verfassungsrechtlich geboten, die Personenunternehmen mittels einer *Inhabersteuer* den körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gleichzustellen. Das gilt nicht nur in Bezug auf einen niedrigen Körperschaftsteuersatz, son-

41 BVerfG v. 26.3.1980, BVerfGE 54, 11. Dazu R. Seer, Die Besteuerung der Alterseinkünfte und das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG), StuW 1996, 323.

42 Siehe bereits J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 39), § 109 Abs. 1 Nr. 4 (Begründung: S. 164).

43 A.a.O. (Fn. 26).

44 Siehe oben Seite 40.

45 Siehe oben Seite 40.

46 Dazu ausf. C. Dorenkamp, Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, StuW 2000, 121.

dern besonders auch in Bezug auf das körperschaftsteuerliche *Schachtel- und Veräußerungsprivileg*⁴⁷.

Indessen bewerte ich die sich gegenwärtig international abzeichnenden Formen partiell nachgelagerter Besteuerung nur als *Übergangslösungen*. Die vollständige Gleichbehandlung aller Investitionen im Interesse eines international voll wettbewerbsfähigen Steuersystems und eines steuerlich ungestörten Kapitalmarkts ist erst verwirklicht, wenn auch Unternehmenseinkommen in vollem Umfange intertemporal neutral ermittelt werden. Hierzu sind besonders in der amerikanischen und britischen Literatur Modelle der *Cash-Flow-Besteuerung* entwickelt worden, die methodisch der Sparbereinigung von Einkommen entsprechen⁴⁸. Diese Modelle leiden ebenfalls unter dem Nachteil einer anfänglich starken Minderung des Steueraufkommens, so dass wir die *Zinsbereinigung* der Unternehmensteuer bei der Beratung mittel- und osteuropäischer Länder empfohlen haben⁴⁹.

Die *Methode der Zinsbereinigung*⁵⁰ bewirkt dieselbe Qualität intertemporaler Neutralität wie die Methode der Sparbereinigung⁵¹ und ist daher grundsätzlich geeignet, die betrieblichen Investitionen den nachgelagert besteuerten Privatinvestitionen entscheidungsneutral gleichzustellen. Darüber hinaus neutralisiert die Zinsbereinigung steuermindernde Bilanzpolitik, weil die steuerliche Vorteilhaftigkeit eines hohen Eigenkapitals die steuerliche Auswirkung von Rückstellungen u.a. gewinnmindernde Bilanzposten kompensiert⁵². Schließlich erlaubt der gezielte Investitionsanreiz der Zinsbereinigung auch den Verzicht auf die Spreizung von Körperschaft- bzw. Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer. Daher bin ich mit dem *Kronberger Kreis* des Frankfurter Instituts⁵³ und vielen anderen Ökonomen der Meinung, dass die Zinsbereinigung die First-Best-Lösung für unternehmenssteuerliche Bemessungsgrundlagen wäre.

VI. Ergebnis und Ausblick

Nach alledem habe ich die Überzeugung gewonnen, dass die hier diskutierten Ziele von Freiheit, Gleichheit und Effizienz der Besteuerung von Einkommen am besten mit einer *Kombination von sparbereinigter Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und rechtsformneutraler Unternehmensteuer mit zinsbereinigter Bemessungsgrundlage* verwirklicht werden⁵⁴. Im Kern geht es um die intertemporale Gleichbehandlung des Investierens und Sparens aller Steuerzahler, gleichgültig, ob sie Arbeitnehmer oder Unternehmer sind. Im Unterschied zur Dual Income Tax sollte das System intertemporaler Gleichbehandlung von Einkommen zur Idee der synthetischen Besteuerung von Einkommen zurückführen. Ob dieses System mit einem progressiven Tarif oder einem Proportionalsteuersatz ausgestattet ist,

47 Dazu näher J. Lang, Besteuerung von Einkommen (Fn. 21).

48 Dazu ausf. M. Kaiser, Unternehmensbesteuerung (Fn. 39), S. 36 ff.; S. Bach, Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, DIW-Sonderheft, Berlin 1993.

49 Siehe J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 39), § 162 (Begründung: S. 141); M. Rose, Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in osteuropäischen Reformstaaten, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 28), S. 167.

50 Grundlegend Broadway/Bruce, A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, Journal of Public Economics 1984, 231; E. Wenger, Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv Bd. 41 (1983), S. 207. Im Weiteren E. Wenger, Traditionelle versus zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung, in: M. Rose (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997, S. 115; D. Kiesewetter, Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer, Bielefeld 1999; Kronberger Kreis, Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt, Band 31 der Schriftenreihe des Frankfurter Instituts, 1996, S. 23 ff.; L. Lammersen, Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer, Ökonomische Analyse eines aktuellen Reformvorschlages, Nürnberg 1999.

51 Siehe das Schaubild auf Seite 43.

52 Dazu F.W. Wagner, Eine Einkommensteuer muss eine konsumorientierte Steuer sein, in: Smekal/Sendlhofer/Winner (Fn. 28), S. 15, S. 20 ff.

53 A.a.O. (Fn. 50).

54 Siehe bereits J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 39).

hängt von dem politischen Stellenwert der Ertragsbesteuerung im gesamten Steuersystem ab. Unter den hier diskutierten Aspekten ist ein einheitlicher Proportionalsteuersatz für alle Einkommen möglichst in Gestalt einer *Flat Rate* vorzuziehen.

Die Postulate der Freiheit, Gleichheit und Effizienz sind insofern eng miteinander verknüpft, als die willkürliche Bevorzugung oder Benachteiligung bestimmter Einkommen nicht nur den Gleichheitssatz verletzt. In aller Regel werden ebenso die ökonomische Handlungsfreiheit und die Entscheidungsneutralität der Besteuerung beeinträchtigt. Die intertemporale Gleichbehandlung aller Einkommen bildet den Schlüssel für die freie, d.h. von unterschiedlichen Steuerfolgen nicht gestörte Auswahl der Unternehmensform und Investitionsart im Betriebs- oder Privatvermögen. In diesem Sinne kann schließlich die Entscheidungsneutralität der Besteuerung optimiert werden.

Freilich ist die finanzwissenschaftliche Erkenntnis den Entwicklungen des Steuerrechts immer schon weit vorausgeeilt. Der Wettbewerb der Steuersysteme übt zwar Druck auf die nationalen Gesetzgeber aus, die Besteuerung ökonomisch effizient zu gestalten. Die realen Bedingungen der Steuerpolitik verhindern jedoch die folgerichtige Umsetzung eines theoretischen Konzepts. Mit hin wird das Recht der Besteuerung von Einkommen auf absehbare Zeit seinen *hybriden Charakter belastungsverzerrender Kapital- und Konsumorientierung* beibehalten. In einem derartigen hybriden Ertragsteuerrecht sollte wenigstens eine *möglichst einheitlich nachgelagerte* Besteuerung der Investitionen erreicht werden.

Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht

Helga Pollak

I. Synthetische Einkommensbesteuerung zur Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit

1. Steuerliche Leistungsfähigkeit als Gerechtigkeitsnorm

Kein anderer grundlegender Begriff der traditionellen Steuertheorie hat die zentrale Stellung der synthetischen Einkommensteuer in den Steuersystemen der Industrieländer im 20. Jahrhundert so gefestigt wie der Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Während das mit dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkurrierende Äquivalenzprinzip lange Zeit an Attraktivität verlor und auch heute nur in der Finanztheorie ruhmreich wiederaufstanden ist, konnte das Leistungsfähigkeitsprinzip bis auf den heutigen Tag unvermindert Finanzwissenschaftler, Steuer- und Verfassungsrechtler bei der Stange halten. Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt weithin als effizient, praktikabel und vor allem gerecht. Fundamentalkritiker wie z.B. *K. Littmann*, der schon 1970 dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein zorniges Valet nachgerufen hat und die Besteuerung allein in den Dienst sich wandelnder wirtschaftspolitischer Ziele stellen wollte¹, haben sich nicht auf breiter Front durchsetzen können, wiewohl Kritik im Detail an der Tagesordnung ist, sind doch die praktischen Konsequenzen, die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werden, oft höchst umstritten. Gerade sein hohes Maß an Unbestimmtheit macht das Leistungsfähigkeitsprinzip in Wissenschaft und Politik weitgehend konsensfähig, verschafft eine gemeinsame Ausgangsbasis und verlagert die Kontroversen über die Details der Steuergestaltung in die Zuständigkeit der situationsgebundenen Finanzpolitik².

Obwohl also zu erwarten ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als solches mangels konsensfähiger Alter-

nativen seine herausragende Stellung einstweilen weiter behaupten wird, ist doch die lange ebenso selbstverständliche Schlussfolgerung nicht mehr unangefochten, dass diesem Prinzip allein die synthetische Einkommensteuer gerecht werden könne, ja dass alle anderen Steuern, die heute üblicherweise in einem Steuersystem enthalten sind, eigentlich zugunsten der Einkommensteuer als „Alleinsteuer“ abzubauen wären. Es ist daher notwendig, sich zunächst klar zu machen, auf welchen grundlegenden Werturteilen und Erwartungen hinsichtlich der Steuerwirkungen die Symbiose von Leistungsfähigkeitsprinzip und synthetischer Einkommensteuer tatsächlich beruht.

2. Grundlagen und Normen der synthetischen Einkommensteuer

Ökonomen sind gewohnt, das Ziel aller wirtschaftlichen Aktivitäten in der Befriedigung von Bedürfnissen durch knappe Güter zu sehen. Steuerliche Leistungsfähigkeit aber soll sich an dem Bedürfnisbefriedigungspotenzial orientieren, über das ein Wirtschaftssubjekt in Gestalt seines Einkommens verfügt. Das heißt, dass sie sich nicht nach der tatsächlichen Nutzung von vorhandenen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten richten soll, die das eigentliche Ziel des Wirtschaftens ist. Um diese Diskrepanz zu überbrücken, ist in der wissenschaftlichen Rechtsfertigungslehre der Einkommensbesteuerung viel darüber spekuliert worden, welche Art von unmittelbarer Bedürfnisbefriedigung auch nicht konsumierte Einkommensteile, die zur Vermögensbildung verwendet werden, ver-

1 *K. Littmann*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: *H. Haller* u.a. (Hrsg.), *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Tübingen 1970, S. 113 ff.

2 Vgl. *K. Schmidt*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, *Finanzarchiv, N.F.*, Bd. 26, 1967, S. 385 ff.

schaffen, und man ist dabei auf immaterielle Bedürfnisse wie das Streben nach Sicherheit, Prestige, Macht etc. gestoßen³.

Maßgeblich für die Einkommensbesteuerung soll jeweils der Zuwachs an Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten während einer Periode sein. Diese Vorstellung stimmt überein mit der „Reinvermögenszugangstheorie“, durch die das Periodeneinkommen als die Summe aus tatsächlichen Konsumausgaben und Vermögensänderung definiert wird. Dass die Periodisierung der Steuerbemessungsgrundlage im Grunde nur auf Konventionen beruht und zu nur schwer zu rechtfertigenden Konsequenzen führen kann, ist lediglich im Hinblick auf die Anwendung eines progressiven Steuertarifs diskutiert, sonst aber als unbeachtlich angesehen worden.

Damit die synthetische Einkommensbesteuerung den Ansprüchen des wie oben interpretierten Leistungsfähigkeitsprinzips überhaupt entsprechen kann, muss das Periodeneinkommen unabhängig von seiner Entstehung und Herkunft lückenlos und nach einheitlichen Maßstäben erfasst werden (comprehensive tax base) und steuerlich auch gleichbehandelt werden. Dies gilt zum einen besonders für die Gleichbehandlung betrieblicher Gewinne und privater Einkünfte, wobei es auf die ökonomische Gleichwertigkeit der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich und der Einkunftsermittlung durch Überschussrechnung ankommt. Zum anderen muss für die Inländer die Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Einkünfte auch angesichts globalisierter Märkte und wachsender internationaler Mobilität von Kapital durchgesetzt werden. Die Kontrollkosten und Eingriffe in die informationelle Selbstbestimmung, die für eine lückenlose Zusammenführung von Einkünften zum synthetischen Einkommen und zu ihrer Erfassung nach dem Wohnsitzprinzip notwendig werden, müssen hingenommen werden.

Die gleichmäßige und lückenlose Erfassung aller Einkommensbestandteile eines Wirtschaftssubjekts gewinnt noch gesteigerte Bedeutung, wenn der Zusammenhang zwischen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Peri-

odeneinkommen als nicht-linear unterstellt wird. Bei einem direkt progressiven Tarifverlauf mit ansteigenden Grenzsteuersätzen, von dem oft angenommen wird, dass er sich bereits aus dem unterproportionalen Anstieg der Bedürfnisbefriedigung im Verhältnis zum Einkommen herleiten lässt, kann vertikale Steuergerechtigkeit nur erreicht werden, wenn einzelne Einkommensteile nicht getrennt und nicht mit unterschiedlichen Sätzen besteuert werden. Auch die einer verringerten steuerlichen Leistungsfähigkeit angemessene Entlastung durch Freibeträge, Abzüge, Splitting etc., die objektive Unterschiede in der Bedürfnisbefriedigung stiftenden Wirkung des Einkommens (needs) berücksichtigen und horizontale Gerechtigkeit herstellen soll, ergibt sich bei direkt progressivem Tarif nur bei Anwendung auf das Gesamteinkommen.

Vorteile der synthetischen Einkommensteuer sind neben den Gerechtigkeitsaspekten lange Zeit auch auf allokativem Gebiet behauptet worden, weil eben alle Arten der Einkommensentstehung (Arbeitseinkommen, Kapitaleinkommen) und der Einkommensverwendung (Konsumgüter, Ersparnis) gleich belastet und insoweit keine effizienzmindernenden (eine Zusatzlast verursachenden) Substitutionseffekte ausgelöst werden. Kritik an der dahinter stehenden partialanalytisch begrenzten Perspektive und an dem naiven ungewichteten Abzählen der denkbaren Substitutionseffekte⁴ hat zunächst nur wenige überzeugt.

Schließlich hat die synthetische Einkommensbesteuerung im Unternehmensbereich ihre ideale Ergänzung durch eine Körperschaftsteuer mit Anrechnungsverfahren gefunden, jedenfalls dann, wenn der Steuersatz für einbehaltene Gewinne in etwa dem Spitzensatz der persönlichen Einkommensteuer entspricht. Trotz einer Art

3 Vgl. u. a. H. Haller, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 56 ff., D. Schneider, Ist die Einkommensteuer überholt? – Kritik und Reformvorschläge, in: Ch. Smekal u.a. (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999, S. 1 ff., insbesondere S. 7.

4 Z. B. I.M.D. von Little, Direct versus Indirect Taxes, Economic Journal, Bd. 61, 1951, S. 577 ff.

Besteuerung an der Quelle für die Gewinne von Kapitalgesellschaften wird weitgehende Neutralität der Gewinnbesteuerung im Hinblick auf Finanzierungsarten, Gewinnverwendung und Rechtsform der Unternehmen gewährleistet⁵.

II. Schwachpunkte der Einkommensteuer aus neuerer Sicht.

In der neueren Finanzwissenschaft sind theoretisch und praktisch begründete Zweifel an nahezu allen Argumenten aufgekommen, mit denen die dominante Rolle einer umfassenden, synthetischen Einkommensteuer im Steuersystem untermauert wird. Die Kritik richtet sich zum einen auf Umstände, die verhindern, dass die in der Praxis als steuerpflichtiges Einkommen ausgewiesene Größe tatsächlich nach so strengen und einheitlichen Maßstäben ermittelt wird, dass ihre Gleichsetzung mit steuerlicher Leistungsfähigkeit berechtigt ist. Zum andern sind die Zweifel Folge des von der neoklassischen Theorie in den Vordergrund gerückten Ziels der Allokationseffizienz, d.h. des optimalen Einsatzes der verfügbaren Produktionsfaktoren. Die Einkommensteuer hat sich dabei unter verschiedenen Gesichtspunkten als nicht entscheidungsneutral erwiesen; sie kann wohlfahrtsmindernde Substitutionseffekte und gesamtwirtschaftlich relevante Verhaltensänderungen auslösen. Zum Teil haben sich bei diesem Meinungswandel auch neue Akzente der Interpretation von steuerlicher Leistungsfähigkeit, steuerlicher Gerechtigkeit und Gleichbehandlung ergeben, die längst als *ad acta* gelegt betrachtet wurden⁶.

1. Probleme der Einkommensermittlung.

Um zur steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu gelangen, sind verschiedene Einkunftsarten erstens zum Gesamteinkommen zusammenzufassen und zweitens um eine große Zahl von Abzügen und Freibeträgen zu bereinigen.

In Bezug auf die verschiedenen Einkunftsarten hat sich die Kritik insbesondere von Seiten der Betriebswirtschaftslehre daran entzündet, dass sich hinter der scheinbar gleichmäßigen Erfassung von Arbeitseinkünften, Kapitalerträgen und Gewinneinkünften in Wahrheit eine ganz unterschiedliche steuerliche Behandlung von Humankapital, Finanzkapital und physischem Sachkapital verberge⁷. Bei Investitionen in das produktiv eingesetzte Sachkapital spielen bei der Ermittlung der Kapitalkosten und des steuerpflichtigen Gewinns neben den Zinsen die Abschreibungsmodalitäten eine entscheidende Rolle. Theoretisch müsste die ökonomisch richtige Abschreibungsrate jeweils genau der Minderung des Ertragswerts einer Investition entsprechen. Dies setzt die Kapitalisierung zukünftig zu erwartender Ertragströme voraus, was praktisch nicht exakt umzusetzen ist. Alle gängigen Abschreibungsverfahren stellen nur relativ beliebige Faustregeln dar, die der Gesetzgeber bekanntlich öfters nach reinen Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten und fiskalischen Notwendigkeiten ändert. Deshalb sind in der Wissenschaft, aber auch von offiziellen Beratungsgremien⁸ Vorschläge zu einer grundlegenden Reform der Unternehmensbesteuerung in Form einer *Cash-Flow-Tax* gemacht worden, die nur auf die Besteuerung von Zahlungsströmen abstellt; dazu gehört auch die Sofortabschreibung von Investitionsausgaben in der Anschaffungsperiode. Wie man sich leicht klar machen kann, ist über die Nutzungsdauer eines Investitionsobjekts hinweg betrachtet

5 Vgl. Stellungnahme zur Tarifstruktur der Körperschaftsteuer, erstattet vom *Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 39, Bonn 1987.

6 So haben z.B. die ursprünglichen Vorschläge und Experimente mit der Konsumausgabensteuer von N. Kaldor neues Interesse gefunden; vgl. *N. Kaldor, An Expenditure Tax*, London 1955.

7 Vgl. *E. Wenger*, Warum die Finanzwissenschaft bei der Suche nach einer theoretischen Basis für die Einkommensteuer erfolglos bleiben musste, in: *Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*, Heidelberg 1999., S. 37 ff.

8 Vgl. *Meade-Committee, The Structure and Reform of Direct Taxation*, London u. a. 1978, S. 230 ff.

die Sofortabschreibung ohne steuerbefreienden Zinskostenabzug ökonomisch äquivalent einer Ertragswertabschreibung zuzüglich Zinskostenabzug. Mit der Sofortabschreibung von Sachkapitalinvestitionen wird darüber hinaus dem Argument Rechnung getragen, dass Investitionen in das so genannte Humankapital, wie Bildungs- und Weiterbildungsaufwendungen, soweit sie überhaupt steuerlich relevant sind, ohnehin implizit nach dem Modell einer Cash-Flow-Besteuerung behandelt werden, also sofort abgesetzt werden dürfen, so dass hierdurch auch die notwendige Vereinheitlichung der Besteuerung beider Kapitalarten erreicht würde. Wegen der noch größeren Schwierigkeiten, produktiv genutztes Humankapital in Analogie zum produktiven Sachkapital tatsächlich als Kapitalbestandsveränderung anzusetzen und abzuschreiben, kommt der umgekehrte Weg der Vereinheitlichung der Besteuerungsgrundlagen von vornherein nicht ernsthaft in Frage.

Auch der ursprüngliche Vorzug der Einkommensteuer, durch Freibeträge, steuerliche Ausnahmen und andere Entlastungsmaßnahmen subjektive Unterschiede in der steuerlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigen zu können, wird mittlerweile eher als Nachteil empfunden, sind doch solche Sondertatbestände inzwischen so sehr ins Kraut geschossen, dass sie durch geschickte Manipulationen auch von Steuerzahlern genutzt werden können, für die sie eigentlich nicht gedacht sind, ja schlimmer noch, dass sie mangels ausreichenden Verständnisses von denen oft nicht genutzt werden, denen sie eigentlich zugute kommen sollen. Von Gleichmäßigkeit der Besteuerung und horizontaler Gerechtigkeit kann daher in vielen Fällen kaum noch die Rede sein.

Besondere Aufmerksamkeit haben in jüngerer Zeit die Probleme der Erfassung von Einkünften erfahren, die im Ausland erzielt werden und entweder legal aufgrund gesetzlicher Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen oder illegal aufgrund erschwerter Nachprüfbarkeit und geringeren Entdeckungsrisikos nicht in die Bemessungsgrundlage der synthetischen Einkommensteuer eingehen. Die Verhandlungen der Europäischen Union

in Feira 1999 und Nizza 2000 lassen erahnen, mit welchem Verhandlungs-, Koordinierungs- und Überwachungsaufwand das Streben nach konsequenter Umsetzung des Wohnsitzprinzips mit der lückenlosen Zusammenführung des gesamten „Welteinkommens“ einhergeht und wie ungewiss ein weltweiter Erfolg dieser Bemühungen ist.

2. Substitutionseffekte und Ungleichbehandlungen.

Eine Alternative zur Erzielung von steuerpflichtigem Arbeitseinkommen stellt die Freizeit dar, die in der Regel steuerfrei entweder direkt konsumtiv für Muße und Freizeitaktivitäten oder auch zur Eigenproduktion von Gütern und Dienstleistungen im Haushalt genutzt werden kann. Solange in der Vergangenheit die Arbeitszeiten kollektiv starr und auf hohem Niveau festgelegt waren, waren die ökonomischen Auswirkungen der steuerfreien Freizeitnutzung vernachlässigbar gering. Angesichts der bereits eingetretenen und noch weiter zunehmenden Flexibilisierung der Arbeitszeit gewinnt jedoch die freiwillige, über ein „Freizeitexistenzminimum“ hinausgehende konsumtive Nutzung von Zeit sowohl unter Allokations- als auch unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten größere Bedeutung. Durch ihre Steuerfreiheit wird die Freizeit relativ billiger, und die Entscheidung der Wirtschaftssubjekte wird marginal in Richtung auf mehr Freizeit verschoben. Solche Verhaltensänderungen können sich sehr nachteilig auf die finanzielle Belastung der Sozialhaushalte auswirken.

Das Argument, der Gedanke an eine Besteuerung von Freizeit sei schon deswegen abzulehnen, weil sie auf eine „Sklavenwirtschaft“ mit Arbeitszwang hinauslaufe⁹, kann ökonomisch nicht voll überzeugen, da auch die Bezieher von Arbeitseinkünften einen Teil ihrer verfügbaren Zeit für die Begleichung ihrer Steuerschuld an den Fiskus abtreten müssen. Selbst der exzessive Freizeitnutzer muss aus irgendeiner Quelle einen Einkommenser-

⁹ Vgl. *D. Schneider*, a.a.O., S. 6.

satz zur Befriedigung seiner sonstigen Konsumbedürfnisse erhalten, aus dem auch eine Freizeitsteuer zu bestreiten wäre. Schwerer wiegt der Einwand, dass die direkte steuerliche Erfassung von Freizeitnutzen zahlreiche praktische Bewertungs- und Abgrenzungsprobleme mit sich bringen würde, so dass allenfalls eine indirekte Besteuerung über freizeitkomplementäre Tatbestände vorstellbar ist¹⁰.

Generell kommt man zu völlig entgegengesetzten Urteilen über steuerfreie Ausweichmöglichkeiten, wenn man sich den Steuerstaat nicht als wohlwollenden Nutzenmaximierer vorstellt, der ein bestimmtes Steueraufkommen mit dem geringsten Wohlfahrtsverlust erzielen will, sondern als so genannten Leviathan, der bestrebt ist, seinen Zugriff auf die Steuerzahler zu maximieren¹¹. Diese Überlegungen geben in besonderem Maße für die Alternative Arbeit versus Freizeit zu denken.

Weitere gewichtige Zweifel an der synthetischen Einkommensteuer stellen sich aus Gerechtigkeitsgründen ein, wenn horizontale Gleichbehandlung nicht jeweils isoliert auf die Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten einer einzelnen Periode bezogen wird, sondern auf einen längeren Zeitraum, im Prinzip auf die gesamte wirtschaftlich entscheidungsrelevante Lebenszeit. Strategische Bedeutung gewinnt bei dieser Betrachtungsweise die Ersparnis (oder Kreditaufnahme), die als Mittel der intertemporalen Verschiebung von Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten dient.

Wer es unter sonst gleichen Umständen vorzieht, für eine größere Bedürfnisbefriedigung in späteren Perioden durch Ersparnis vorzusorgen, wird in Relation zu einem steuerlosen Zustand einen geringeren Nettoeinkommensanteil für sich behalten als derjenige, der eine größere zeitliche Nähe seiner Konsumausgaben zu seinem Einkommensstrom präferiert. Dies ist die Konsequenz der so genannten Doppelbelastung von Kapitalerträgen, die in der Logik der Einkommensteuer immer damit bestritten wird, dass Zinsen, die auf die bereits versteuerten gesparten Einkommensteile erzielt werden, zusätzliche Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeiten und damit zusätzli-

che steuerliche Leistungsfähigkeit darstellen. In Wahrheit werden dem Sparer durch die Einkommensteuer jedoch nicht nur die tatsächlich in die Staatskasse fließenden Steuerbeträge entzogen, sondern es entgehen ihm darüber hinaus noch die Zinsen auf die Minderung seines Sparkapitals. Einfach gerechnet: Bei einem Steuersatz von 50 Prozent und einem Marktzinssatz von 10 Prozent büßt der Sparer von 100 DM brutto nicht nur 50 DM plus 2,50 DM auf die erzielten Bruttozinsen, sondern weitere 5 DM Zinsen ein, die er auf den Steueranteil der ursprünglichen Sparsumme erhalten hätte, so dass ihm von 110 DM, die er in einem steuerlosen Zustand hätte erzielen können, nur 52,50 DM oder 47,73 Prozent verbleiben, d.h. sein tatsächlicher Steuersatz auf die um eine Periode verschobene Konsummöglichkeit beträgt 52,27 Prozent statt 50 Prozent bei sofortigem Konsum. Je länger der Zeitraum ist, über den die Konsummöglichkeiten aufgeschoben werden, desto weiter öffnet sich die Schere zwischen den beiden Steuersätzen¹².

Dieses Ergebnis wirft die Frage auf, ob die ihm zugrunde liegenden intertemporalen Präferenzunterschiede eine Ungleichheit zwischen sonst gleichen Wirtschaftssubjekten darstellen, die gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine ungleiche steuerliche Behandlung rechtfertigt¹³. Sieht man in ihnen reine Geschmacksunterschiede (tastes), die auch sonst als steuerlich irrelevant betrachtet werden, so fordert das Gebot horizontaler Gleichbehand-

10 Siehe dazu die alte Diskussion über „Arbeitsleid“ und die Höherbelastung so genannter „fundierter“ Einkünfte sowie die neueren Ergebnisse der optimalen Steuertheorie zu einer entsprechend differenzierten Konsumgüterbesteuerung, erstmals dargestellt von *W. J. Corlett, D.C. Hague*, *Complementarity and the Excess Burden of Taxation*, *Review of Economic Studies*, Bd. 21, 1953/54, S. 21 ff.

11 Vgl. *G. Brennan, J.M. Buchanan*; *Towards a Tax Constitution for Leviathan*, *Journal of Public Economics*, Bd. 8, 1977, S. 255 ff.

12 *M. Rose* hat dies verschiedentlich eindrucksvoll vorgerechnet, so z.B. in: *Steuersystem der Zukunft: Mehr Arbeitsplätze durch marktorientierte Einkommensteuer*, Heidelberg 1998, S. 6.

13 Siehe dazu *H. Pollak*, *Anmerkungen zur Gerechtigkeit der Konsumausgabensteuer*, in: *F.X. Bea, W. Kitterer* (Hrsg.); *Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik*, Tübingen 1990, S. 69 ff.

lung eine in dieser Hinsicht neutrale Besteuerung, die alternativ durch eine Spar- oder Zinsbereinigung der Einkommensteuer herbeigeführt werden kann: 50 Prozent Steuer auf 110 DM zum Zeitpunkt des Entsparens belasten dem Sparer ebenso 50 Prozent Konsummöglichkeiten wie 50 Prozent Steuer auf die Bruttoersparnis zuzüglich 5 DM steuerfreier Zinsen. Für die Beurteilung verschiedener Ausprägungen grundlegender Steuerreformmodelle ist es wichtig, sich die weitgehende Äquivalenz beider Methoden deutlich vor Augen zu halten.

Zu denselben Schlussfolgerungen über die Problematik der Doppelbelastung von Kapitalerträgen durch die Einkommensteuer gelangt man unter Allokationsgesichtspunkten, wenn effizienzmindernde Verzerrungen zu Lasten der Kapitalbildung und der zukünftigen Konsumansprüche vermieden werden sollen. Durch die effektive Höherbelastung aufgeschobener Konsummöglichkeiten wird der Anreiz zur Kapitalbildung vermindert, auf die eine alternde Gesellschaft dringend angewiesen ist, um die Produktivität der arbeitsfähigen Bevölkerung zu erhöhen und stärkere private Eigenvorsorge zu ermöglichen.

Nicht zutreffend ist hingegen die Behauptung, dass eine synthetische Einkommensteuer allokativ gerechtfertigt sei, weil sie, wie bereits erwähnt, ergänzend zum späteren Konsumgüternutzen die in der Gegenwart durch Vermögensbesitz gestifteten immateriellen Erträge wie Sicherheit, Prestige usw. treffe. Abgesehen davon, dass man sich über Relevanz und Umfang solcher Größen endlos streiten kann, folgt aus ihrer Einbeziehung nur, dass dann die Zinsbereinigung der Sparbereinigung überlegen ist, weil sie durch die sofortige Besteuerung der Ersparnis auch die Basis für die Erzielung immaterieller Erträge mindert und diese damit quasi einmal besteuert, während sie bei einer nachgelagerten Besteuerung der Konsumausgaben tatsächlich völlig ungeschmälert bleiben¹⁴.

Was schließlich das Verhältnis von Einkommensteuer zu Körperschaftsteuer betrifft, so wurde als so genannte „neue Sicht der Körperschaftsbesteuerung“ von eini-

gen Theoretikern die Notwendigkeit bestritten, die Besteuerung des Unternehmens und seiner Eigner so aufeinander abzustimmen, dass Gewinnverwendungs- und Finanzierungsneutralität gewährleistet sind¹⁵. Vielmehr sei eine Höher- oder Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne unerheblich, da bei steuerlicher Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen die Fremdfinanzierung für eine Unternehmung ohnehin das Finanzierungsmittel erster Wahl sei und daneben auch die Selbstfinanzierung aus günstiger besteuerten einbehaltenen Gewinnen möglich sei. Dieser Auffassung ist jedoch mit dem Hinweis auf den externen Eigenkapitalbedarf junger Unternehmen und auf die Gläubigerschutz- und Signalfunktionen von Eigenkapital und Dividendenausschüttung widersprochen worden.

III. Die Steuerreform 2000

Die zahlreichen Debatten im Zusammenhang mit der Steuerreform 2000 und den noch in Planung befindlichen Steueränderungen lassen eine Entscheidung für eine bestimmte steuersystematische Konzeption nicht erkennen. Vielmehr nehmen die Reformvorhaben eine unsystematische Zwitterstellung zwischen traditionellen Ideen der Einkommensbesteuerung und punktueller Übernahme von Einzelementen ein, die aus neueren theoretischen Ansätzen stammen. Ungleichbehandlungen, allokativen Verzerrungen und schwierige Kontroll- und Abgrenzungsprobleme treten daher oft in anderer Form, aber keineswegs mit geringerer Schärfe auf als vor der Reform.

Kernstück der Steuerreform ist der Systemwechsel der Körperschaftsbesteuerung vom integrativen Anrechnungsverfahren zum stärker separierenden Halbeinkünfteverfahren. Unternehmenssphäre und Haushaltssphäre werden steuerlich nur noch begrenzt miteinander ver-

14 Vgl. *G. Brennan, D. Nellor*; Wealth, Consumption, and Tax Neutrality, *National Tax Journal*, Bd. 35, 1982, S. 427 ff.

15 Vgl. *P.B. Sorensen*, Changing Views of the Corporate Income Tax, *National Tax Journal*, No. 48, 1995, S. 279 ff.

zahlt: Gewinne, die im Unternehmensbereich verbleiben, gelten a priori als wachstums- und beschäftigungsfördernde Investitionen und sind daher steuerlich zu schonen, für Haushalte, und darunter insbesondere auch für die Unternehmerhaushalte, stellen ausgeschüttete Gewinne Konsumpotenzial dar, dessen höhere Besteuerung für gerechtfertigt gehalten wird. Dass tatsächlich in Haushalten auch Ersparnisse gebildet werden, die direkt oder auf Umwegen produktiv investiert werden, dass deren Erträge aus intertemporaler Perspektive sogar höher belastet werden als die tatsächlich getätigten Konsumausgaben, dass diese Überbelastung aufgrund der Eigenarten des Halbeinkünfteverfahrens die Bezieher niedrigerer Einkommen stärker trifft und dass für die große Masse von Personenunternehmen ganz und gar unsystematische Ersatzentlastungen in Form von Gewerbesteuerberechnungen notwendig geworden sind, all dies wird als gesamtwirtschaftlich und individuell vernachlässigbar angesehen zugunsten einer missverstandenen Annäherung an eine verwendungsorientierte Besteuerung, die aus ideologischen Gründen nicht auf funktionalen, sondern institutionellen Abgrenzungen beruht („Steuerentlastung der Unternehmen, nicht der Unternehmer“).

Lediglich für die im „Altersvermögensgesetz“ vorgesehene kapitalgedeckte, freiwillige Altersvorsorge ist bis zu bestimmten Höchstgrenzen und bei ausschließlich für die Altersvorsorge zweckgebundenen Anlageformen eine „nachgelagerte“ Besteuerung bei Auszahlung der Altersrenten und die Steuerfreiheit und Zuschussung der eingezahlten Beiträge geplant. Andere Vorsorgeaufwendungen werden nach wie vor nach dem der Einkommensteuer immanenten „vorgelagerten“ Verfahren behandelt, was außerordentlich komplizierte Abgrenzungsregelungen erforderlich macht, aber auch mit noch keineswegs voll überschaubaren Ungleichbehandlungen und Verzerrungen verbunden sein wird. Bleibt im Übrigen der bisherige Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen weiter auf bestimmte Höchstbeträge begrenzt, unter die neben anderen Anlageformen, z.B. Bausparen, auch die Pflichtbeiträge der Arbeitnehmer zu den gesetzlichen Sozialver-

sicherungszweigen gehören, so bleibt auch ein im Einzelnen unbestimmter Teil der Pflichtbeiträge steuerpflichtig. Im Bereich der Altersvorsorge ist also weder eine systematische Konsumorientierung der Besteuerung zu erkennen noch wird die in die Einkommensteuersystematik passende Vorstellung konsequent umgesetzt, dass zwangsweise erhobene Beiträge die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern und deshalb generell steuerfrei bleiben müssen¹⁶.

IV. Zukunftsperspektiven einer Einkommen- und Körperschaftsteuerreform

Vorschläge für weiterführende Reformen der Einkommen- und Körperschaftsteuer in Wissenschaft und Politik sind Legion. Sie beziehen sich oft nur auf einzelne Ungereimtheiten, setzen zuweilen aber auch bei einer radikalen Neuorientierung an. Selbst wenn unter realistischen Voraussetzungen Steuerreformen sich nur schrittweise vollziehen lassen, sollten sie an einem steuerpolitischen Ideal ausgerichtet sein und den Abstand dazu allmählich verringern statt durch punktuelle Reparaturmaßnahmen die Beliebigkeit eines Steuerkonglomerats zu vergrößern.

1. Reformschritte auf der Basis der Steuerreform 2000

Um die unsystematische Abgrenzung zwischen niedrig besteuerten einbehaltenen Unternehmensgewinnen einerseits und ausgeschütteten Dividenden und sonstigen Kapitalerträgen andererseits zu beseitigen und damit einen Schritt in Richtung einer funktionalen Verwendungsorientierung der Einkommen- und Körperschaftsbesteuerung zu tun, bietet sich eine Annäherung an eine in den nordischen Ländern bereits praktizierte duale Einkom-

¹⁶ Vgl. Gutachten zur einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, erstattet vom *Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 38, Bonn 1986.

mensteuer an¹⁷: Durch schrittweise Reduzierung des Halbeinkünfteverfahrens auf der Sparerseite würden auch ausgeschüttete Dividenden nur noch mit dem Körperschaftsteuersatz (an der Quelle) belastet. Gleichzeitig wäre für andere Kapitalerträge ein dualer Steuersatz ungefähr in Höhe des Körperschaftsteuersatzes einzuführen. Auf die nicht unerheblichen Schwierigkeiten, die dabei im Hinblick auf die analoge Behandlung von Personenunternehmen¹⁸, die Berücksichtigung der Gewerbesteuer und die Ausgestaltung der dualen Steuer als Abgeltungssteuer oder – auf Wunsch – als Anrechnungssteuer zu lösen sind, kann hier nicht näher eingegangen werden.

In der Frage der angemessenen Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen steht noch das demnächst zu erwartende Urteil des Bundesverfassungsgerichts aus. Auf jeden Fall muss im Kontext des laufenden Gesetzgebungsverfahrens auch über die volle Abzugsfähigkeit der Beiträge zu den Pflichtversicherungen, die außerordentlich problematische und schwer verständliche Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten und deren Ersatz durch das nachgelagerte Verfahren nachgedacht werden¹⁹. Eine zuverlässige und ökonomisch sinnvolle Abgrenzung zwischen Ersparnissen, die allein der Altersvorsorge dienen, und sonstiger Vermögensbildung scheint hingegen nur schwer zu finden sein; auf längere Sicht verspricht auch hier nur eine umfassende Umorientierung der Besteuerungsgrundlagen in Richtung auf eine Bereinigung der Doppelbelastung von Kapitaleinkommen eine angemessene Lösung des Problems.

2. Grundlegende Alternativen zur herkömmlichen Einkommensbesteuerung.

Nimmt man die steuerpolitischen Ziele Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit, Verzerrungsfreiheit (Allokationseffizienz) und Einfachheit bei möglichst geringen Eingriffen in die Entscheidungsfreiheit und Privatsphäre der Steuerpflichtigen gleichermaßen ernst, so empfiehlt sich als Fernziel einer grundlegenden Steuerreform in erster

Linie die Annäherung an das Modell einer so genannten *Flat Tax*²⁰, das den Vorteil hat, dass auch die konkrete Umsetzung nur einzelner Elemente schon steuerpolitische Verbesserungen mit sich bringen kann.

Das Element, das dem Modell seinen plakativen Namen gegeben hat, ist der Verzicht auf einen direkt progressiven Steuertarif mit ansteigenden Grenzsteuersätzen; vielmehr soll jenseits großzügig bemessener Grundfreibeträge für den Steuerpflichtigen und seine Familienangehörigen ein einheitlicher marginaler Steuersatz gelten (Flat Rate). Schon dagegen wurden vielfache, aber größtenteils auch zu entkräftende Einwände erhoben.

Ein Steuertarif mit konstantem Grenzsteuersatz bedeutet nämlich keineswegs einen Verzicht auf jegliche Steuerprogression; vielmehr kommt indirekt ein Anstieg des durchschnittlichen Steuersatzes durch das Zusammenwirken von konstantem Grenzsteuersatz und Freibeträgen zustande. Welche Art des Steuertarifs und der Steuerprogression unter dem Gesichtspunkt vertikaler Steuergerechtigkeit angemessen sein soll, ist wissenschaftlich ohnehin nicht beweisbar und politisch oft unsystematischen Ad-hoc-Entscheidungen unterworfen. Außerdem wäre ein Tarif mit einer geringen Grenzsteuersatzabstufung in den unteren Einkommensbereichen als Zwischen- oder Dauerlösung mit dem Grundgedanken der *Flat Tax* durchaus noch vereinbar, wenn damit auch ein Teil ihrer Einfachheit verloren ginge.

17 Vgl. S. Cnossen, Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union?, Finanzarchiv N.F., Bd. 56, 1999, S. 18 ff.

18 Zu einer angepassten Besteuerung von Personenunternehmen vgl. J. Lang, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, Anhang Nr. 1 in: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 66, Bonn 1999, S. 19 ff.

19 Zu den fiskalischen Risiken einer solchen Umstellung vgl. F.W. Wagner, W. Wiegand; Vorsicht bei der Rentenbesteuerung, Handelsblatt v. 2.1.2001, S. 46.

20 Vgl. R.E. Hall, A. Rabushka; Low Tax, Simple Tax, Flat Tax, New York u.a. 1983; dieselben: Putting the Flat Tax into Action, in: Fairness and Efficiency in the Flat Tax, Washington 1996, S. 3 ff.

Da der Steuersatz einer *Flat Tax* niedriger angesetzt werden müsste als die heute in Deutschland für vertretbar gehaltenen Spitzengrenzsteuersätze von über 40 Prozent, werden auch erhebliche fiskalische Bedenken gegen das Modell vorgebracht. Ein wesentliches Element ist daher die starke Einschränkung der breiten Palette von Freibeträgen und Abzugsmöglichkeiten im privaten und unternehmerischen Bereich, insbesondere wenn diese Lenkungszielen dienen sollen. Aber auch Einwände gegen die drastische Einschränkung von Ausnahmeregelungen, die eine gewisse Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigen sollen (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) verlieren an Gewicht, wenn die dadurch hervorgerufene Steuerersparnis bei niedrigen Steuersätzen ohnehin erheblich geringer ausfällt.

Ein flacher Steuertarif mit entsprechend verbreiteter Bemessungsgrundlage ist zwar das bekannteste, aber keineswegs das eigentlich revolutionäre Element der *Flat Tax*; schließlich ließen sich solche Maßnahmen ohne weiteres auch im Rahmen des heute geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuersystems schrittweise verwirklichen und liegen in der Tendenz auch vielen praktischen Reformvorschlägen zugrunde, so z.B. den Empfehlungen der „Bareis-Kommission“²¹ und den „Petersberger Steuervorschlägen“²². Vielmehr soll der Verzicht auf eine ausgeprägte Einkommensteuerprogression nur die wirklich einschneidenden Systemänderungen möglich machen, ohne gegen Gleichmäßigkeit und Neutralität der Besteuerung zu verstoßen. Im Kern handelt es dabei um zwei weitere wesentliche Elemente:

Erstens sollen Zinsen und Dividenden nicht mehr beim Sparer, sondern beim Investor, also in der Regel in den Unternehmen, definitiv besteuert werden. Folglich sind Schuldzinsen nicht mehr abzugsfähig. Eine solche Verlagerung der Zahllast stellt im Grunde nichts anderes als einen Quellenabzug dar und ist für sich genommen auch im Rahmen einer Reform denkbar, bei der die Einkommensorientierung der Besteuerung grundsätzlich

weiter beibehalten werden soll²³. Diesem Typus entspricht im Wesentlichen auch der Vorschlag des US-amerikanischen Department of the Treasury für eine *Comprehensive Business Income Tax* (CBIT)²⁴.

Von einem solchen Modell werden entscheidende Vereinfachungen aufseiten der zahlenmäßig überwiegenen Haushalte und die Verringerung von Hinterziehungsmöglichkeiten erwartet. Generell erleichtert ein flacher Tarifverlauf die Erhebung von Quellensteuern mit Abgeltungscharakter, da dem Vorteil leichter und sicherer Erfassung der Bemessungsgrundlagen nur geringe oder gar keine Diskrepanzen in der Belastungshöhe gegenüber stehen. Dem kommt auch im internationalen Zusammenhang große Bedeutung zu.

Wer bei einer Verlagerung der Zahllast schließlich effektiv die Steuerbelastung trägt, hängt vom Ausmaß der möglichen Steuerüberwälzung ab. Hierin liegen allerdings nicht unerhebliche politische und ökonomische Risiken eines solchen Reformvorhabens.

Das *zweite Kernelement* der Originalversion einer *Flat Tax* stellt die Eliminierung der Doppelbelastung von Kapitalerträgen dar. Sie wird auf der Investoreseite durch Einführung der Sofortabschreibung bewirkt (*Cash-Flow-Besteuerung*). Ähnlich wie für einen Sparer im Prinzip Steuerfreiheit der Ersparnis und Steuerfreiheit der Zinserträge gleichwertig sind, entspricht für einen Investor der ökonomische Wert der Sofortabschreibung dem der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei gleichzeitiger ratenweiser Ertragswertabschreibung. Wegen der fak-

21 Vgl. Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 55, Bonn 1995.

22 Vgl. Reform der Einkommensbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 61, Bonn 1997.

23 Vgl. J. Slemrod, Deconstructing the Income Tax, *The American Economic Review*, Bd. 87, Papers and Proceedings, 1997, S. 151 ff.

24 Vgl. Integration of The Individual and Corporate Tax Systems, Report of the Department of the Treasury, Washington 1992.

tischen Steuerfreiheit der Zinsen auf beiden Ebenen ist diese Originalversion der *Flat Tax* intertemporal neutral.

Da es für die intertemporale Neutralität der Besteuerung letztlich nur darauf ankommt, dass bei der steuerlichen Behandlung von Zinsen, Ersparnis und Abschreibungen zusammengenommen Doppelbelastungen vermieden werden, ist es durchaus möglich, je nach Durchsetzungschancen, Praktikabilität und politischer Opportunität an anderer Stelle anzusetzen als das originäre *Flat-Tax*-Modell. Tatsächlich spielen solche Varianten auch in der aktuellen Reformdiskussion eine große Rolle.

Vor allem genannt sei die „zinsbereinigte“ Einkommensteuer, bei der Abschreibungen pro rata temporis direkt mit der Steuerfreiheit von Zinsen sowohl auf der Investoren- als auch auf der Sparerseite kombiniert werden²⁵. Gegenüber einer „Sparbereinigung“ nach dem Muster der klassischen Konsumausgabensteuer à la *Kaldor* wirft dieses Verfahren weniger Übergangsprobleme auf, da bei der Auflösung von Ersparnissen nicht unterschieden werden muss, ob diese noch vor Einführung der Konsumausgabensteuer versteuert worden sind oder bereits steuerfrei gebildet werden konnten.

Nicht selten ist gegen die Steuerfreiheit von Zinsen der Einwand zu hören, dass dies von den Bürgern als Verstoß gegen die steuerliche Gerechtigkeit empfunden würde, obwohl die praktischen Erfahrungen mit der in allen Bevölkerungsschichten verbreiteten geringen Deklarierungsfreudigkeit bei Zinseinnahmen dagegen sprechen. Folglich ist auch vorgeschlagen worden, die Verzerrungswirkung steuerpflichtiger Zinserträge auf der Sparerseite durch eine entgegenwirkende doppelte Entlastung auf der Investorenseite auszugleichen, die durch die Kombination von Sofortabschreibung und Schuldzinsenabzug zustande kommt²⁶.

In welche der skizzierten Grundrichtungen sich die Steuergesetzgebung weiterentwickelt, ist im Prinzip offen und kann nach Opportunitätsgesichtspunkten entschieden werden. Nur eines ist sicher: Wird die Richtung nicht ein-

deutig festgelegt, sondern wird weiter an der partiellen Reparatur des vorgefundenen Konglomerats einkommensteuerrechtlicher Regelungen gearbeitet, rücken Einfachheit, Effizienz und Gerechtigkeit trotz guten Willens in immer weitere Ferne.

25 Vgl. *M. Gress, M. Rose, R. Wiswesser*; Marktorientierte Einkommensteuer, München 1998, und zahlreiche frühere Veröffentlichungen von *M. Rose*.

26 Vgl. *H.-W. Sinn*, Systeme der Kapitaleinkommensbesteuerung. Ein allokatorentheoretischer Vergleich, in *D. Bös* u. a. (Hrsg.); Beiträge zur neueren Steuertheorie, Berlin u.a. 1984, S. 209 ff.

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung: Die Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer aus juristischer Sicht

Dieter Birk

I. Die Idee der Umsatzbesteuerung

Die Idee der Umsatzsteuer ist alt, viel älter als die Idee der Einkommensteuer. Eine allgemeine Abgabe auf den Verbrauch, die ohne Rücksicht auf Standeszugehörigkeit, Staatsangehörigkeit, Geschlecht und Alter von allen sich im Staat aufhaltenden Personen erhoben wurde (sog. Universalakzise), gehörte zu den Steueridealen des 17. Jahrhunderts¹. Dennoch ließ die Einführung einer allgemeinen Steuer auf jeden unternehmerischen Leistungsaustausch, die vom Verbraucher im Preis der Leistung mit bezahlt wird, noch einige Zeit auf sich warten. Der Umsatzsteuer lagen – jedenfalls bei ihrer Einführung in Deutschland – zunächst praktikable, weniger gerechtigkeitsorientierte Überlegungen zugrunde. Wenn mit einer Steuer auf den Einkommenserwerb der Finanzbedarf nicht gedeckt werden konnte, so musste eine allgemeine Steuer auf die Einkommensverwendung das notwendige Steueraufkommen sichern. *Popitz* bezeichnete die Umsatzsteuer als „die brutalere, primitivere unter den allgemeinen Besteuerungsformen“, da sie auf die wirtschaftliche Lage des Einzelnen keine Rücksicht nehme. „Denn verbrauchen muss jeder, der leben will, auch der, der ohne Vermögen, ja ohne Einkommen ist...“²

1. Zur Geschichte der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer belastet den privaten (nichtunternehmerischen) Verbrauch. Zu ihren Vorläufern gehören Verbrauchsteuern wie Warenumsatzsteuern, Akzisen, Stempelsteuern und Schankgelder. Ihr Vorteil war stets die relativ einfache Erhebung. Schon aus diesem Grunde ist die Anknüpfung an Warenumsätze bei der Besteuerung wesentlich älter als die Erfassung des Einkommens als Ausdruck individueller Leistungsfähigkeit³. Die heutige Umsatzsteuer geht auf die Warenumsatzstempelsteuer

zurück, die im Deutschen Reich 1916 im Zuge kriegsbedingten Finanzbedarfs eingeführt wurde und die von Gewerbetreibenden in Höhe von 0,1 Prozent des Entgelts für Waren- und Werklieferungen erhoben wurde⁴. Im Jahre 1918 wurde die Stempelsteuer zur ersten allgemeinen Umsatzsteuer, der so genannte Allphasen-Bruttoumsatzsteuer, ausgebaut, die neben Lieferungen auch andere Leistungen aus gewerblicher und sonstiger selbständiger Tätigkeit einbezog. Der Steuersatz betrug 0,5 Prozent des Entgelts⁵. Auch in anderen europäischen Staaten war nach dem ersten Weltkrieg eine „Renaissance der Umsatzsteuer“ (*Pohmer*) zu beobachten⁶. *Popitz*, der als damaliger Regierungsbeamter das erste Umsatzsteuergesetz maßgeblich entwickelte, soll sie als „Kind der Not“⁷ bezeichnet haben, da sie in erster Linie dazu bestimmt war, den kriegsbedingten Finanzbedarf zu decken.

Während die Umsatzsteuer ursprünglich als zusätzliche Einnahmequelle neben den Ertragsteuern gedacht war, beträgt das jährlich veranlagte Umsatzsteueraufkommen in Deutschland inzwischen etwa 288 Mrd. DM und erbringt damit über 32 Prozent des Gesamtaufkommens aus den sog. Gemeinschaftssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer)⁸.

- 1 *F.K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 69.
- 2 *Popitz*, Handb. der Finanzwissenschaft. Bd. II, 1. Aufl. 1927, S. 181.
- 3 Dazu *Pohmer*, Allgemeine Umsatzsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1980, S. 655.
- 4 *Pohmer*, Allgemeine Umsatzsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1980, S. 656.
- 5 *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 1. Lfg. 1992, Einf. Rz. 2.
- 6 *Pohmer*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 1980, S. 656.
- 7 Zitiert nach *Hübschmann/Grabow/Beck*, Umsatzsteuergesetz, 1. Lfg. 1955, Einleitung Rz. 1.
- 8 Siehe Finanzbericht 2001, S. 133, 136.

2. Formen der Umsatzbesteuerung

Bis 1967 beruhte die Umsatzsteuer auf dem System der Allphasen-Bruttosteuer, die zu einer Steuerkumulierung führte, da auf jeder Stufe im Wirtschaftsprozess bis zur Leistung an den Endverbraucher Steuer anfiel. Je mehr Vorstufen im Wirtschaftsprozess bis zur Leistung an den Endverbraucher durchlaufen wurden, desto höher war die auf dem Produkt lastende Umsatzsteuer und damit der Verkaufspreis am Markt⁹. Konsumgüter, die naturgemäß viele Produktionsstufen durchlaufen müssen, etwa Maschinen, waren im Ergebnis mit höherer Umsatzsteuer belastet als einfach herzustellende Güter. Da jeder Händler in der Veräußerungskette die von ihm entrichtete Umsatzsteuer auf seinen Veräußerungspreis umlegte, musste der Endverbraucher je nach Anzahl der zuvor erfolgten Veräußerungen im Durchschnitt den 2,5-fachen Satz der Umsatzsteuer entrichten. Um der Steuerkumulation zu begegnen, sind die Unternehmen dazu übergegangen, zu fusionieren oder umsatzsteuerliche Organschaften zu bilden und damit den steuerpflichtigen Tatbestand zu vermeiden. Dies führte zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen und zur Benachteiligung von Einzelunternehmen, die sich nicht in einem solchen Organkreis befanden.

Diese negativen Auswirkungen, insbesondere der so genannte Kaskadeneffekt der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer, waren von Anfang an kritischen Einwänden ausgesetzt, und es wurde eine Nettobesteuerung vorgeschlagen, die sich auf die Erfassung der Wertschöpfung beschränken sollte¹⁰, ein Gedanke, der sich allerdings erst in den 60er Jahren im Zuge der Einführung der Allphasen-Nettoumsatzsteuer durchsetzen sollte. Trotz der genannten negativen Auswirkungen hat die Allphasen-Bruttoumsatzsteuer aber auch ihre positiven Seiten: Sie liegen vor allem im sicheren und ertragreichen Aufkommen, in der geringeren Missbrauchsanfälligkeit und im geringen Aufwand für die Finanzverwaltung beim Gesetzesvollzug¹¹.

Im Jahre 1966 bemängelte das Bundesverfassungsgericht die fehlende Wettbewerbsneutralität der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer und gab dem Gesetzgeber auf, eine gleichheitskonforme Regelung einzuführen¹². Zu dieser Zeit wurde aber bereits europaweit eine Umsatzsteuerreform diskutiert. Auf der Grundlage des (damaligen) Art. 99 des EG-Vertrages beschloss der Ministerrat der EG im Jahre 1967 die beiden ersten Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuer auf EG-Ebene, die die Mitgliedsstaaten verpflichteten, das so genannte Allphasen-Nettoumsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug einzuführen. Der Vorsteuerabzug ist das technische Mittel, den Unternehmer von der im Rahmen seines Unternehmens für die erhaltenen Leistungen bezahlten Umsatzsteuer zu entlasten und somit sicherzustellen, dass nur der private Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet ist. Die Zahl der Vorumsätze ist somit bedeutungslos, Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Handelsstufen treten nicht ein¹³. Deshalb kann der Umsatzsteuersatz in einem Nettosystem auch deutlich höher liegen als in einem Bruttosystem. Von zuvor 4 Prozent stieg der Steuersatz nach der Systemumstellung im Jahr 1968 auf 10 Prozent, heute liegt er in Deutschland bekanntlich bei 16 Prozent, in anderen europäischen Ländern zum Teil noch deutlich höher¹⁴.

3. Ökonomische Rechtfertigungen der Umsatzbesteuerung

Schon Anfang des 20. Jahrhunderts haben Ökonomen die Umsatzsteuer als höchst effiziente und wünschens-

9 *Reiß*, in: *Reiß/Krausel/Langer*, Umsatzsteuergesetz, 20. Erg.-Lfg. 1999, Einführung Rz. 18.

10 Dazu *Tipke*, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, *StuW* 1992, S. 103, 106.

11 *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 1. Lfg. 1992, Einf. Rz. 17.

12 BVerfGE 21, 12.

13 *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 1. Lfg. 1992, Einf. Rz. 25.

14 *Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl., 2000, § 10 Rn. 1281.

werte Besteuerungsform bezeichnet¹⁵. Vor allem *Popitz* begründete in den 20er Jahren die Notwendigkeit der Umsatzsteuer damit, dass die Einkommensteuer allein nicht ausreiche, die Gesamtsumme der erforderlichen Staatseinnahmen aufzubringen. Daher müsse auf andere, „brutalere, primitivere“ Steuern, also auf allgemeine Verbrauchsteuern, zurückgegriffen werden¹⁶. *Popitz* rechtfertigte die Umsatzsteuer im Wesentlichen mit der Sicherung des Steueraufkommens. Aber schon vor ihm haben amerikanische Ökonomen andere Erklärungsversuche vorgelegt: Das Bruttosozialprodukt werde durch den Marktwert der Leistungen bestimmt, der auf jeder Stufe des Produktionsprozesses erzeugt werde. Es repräsentiere die Wertsteigerung im Prozess von der Entwicklung des Rohmaterials bis zum Endprodukt, so dass es nahe liege, das Bruttosozialprodukt als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen. Es müsse also eine Steuer auf den erwirtschafteten Mehrwert entwickelt werden, die Teil der Kosten werden sollte, die der Konsument am Markt dafür aufzubringen hat. Wenn im gesellschaftlichen Produktionsprozess Werte geschaffen werden, so sei es aus ökonomischer, aber auch aus ethischer Sicht richtig, wenn der Staat über die Mehrwertsteuer daran partizipiere, die staatliche Gemeinschaft hiervon gewissermaßen davon ihren fairen Anteil erhalte¹⁷. Hier tauchen also bereits Gerechtigkeitsüberlegungen auf, die sich in dem 1975 erschienenen Werk von „Eine Theorie der Gerechtigkeit“ von *John Rawls* wiederfinden. Rawls meint, eine proportionale Verbrauchsteuer sei der Einkommensteuer vorzuziehen, denn sie belaste gemäß den in Anspruch genommenen Gütern und nicht gemäß den Leistungen¹⁸.

Aber es gibt auch noch andere ökonomisch-pragmatische Gründe, die für die Umsatzsteuer sprechen: Die Umsatzsteuer in Form der heutigen Nettoumsatzsteuer gilt als allokativ neutral, jedenfalls soweit sie nur den Konsum belastet. Investitionen unterliegen aufgrund des Vorsteuerabzugs hingegen grundsätzlich keiner Umsatzsteuer. Das gilt allerdings nicht für alle Investitionen. Insbesondere nicht unternehmerische Umsätze sind mit Umsatzsteuer belastet, obwohl in diesen Fällen kein pri-

vater Konsum stattfindet. Würden auch gewerbliche Investitionen mit Umsatzsteuer belastet werden, müsste mit Substitutionseffekten zugunsten weniger kapitalintensiver Fertigungsverfahren gerechnet werden¹⁹. Die Investitionsquote ginge zwangsläufig zurück. Dies trifft aber auch für den Bereich zu, in dem die Überwälzung misslingt. In diesen Fällen müssen die Unternehmen der letzten Produktionsstufe ihre Einbußen zum Teil auf ihre Lieferanten zurückwälzen²⁰. Die Ökonomen schätzen, dass die effektive Belastung mit Mehrwertsteuer nur zu 63 Prozent auf Konsumgüter, zu 21 Prozent auf Zwischenprodukte und zu 16 Prozent auf Investitionsgüter entfällt²¹.

Nach den herkömmlichen Maßstäben der Wachstumspolitik ist die ausschließliche Belastung des privaten Konsums mit Umsatzsteuer eher wachstumshemmend, weil die Endverbraucher ihre Nachfrage einschränken.²² Auch dieser Effekt führt wieder dazu, dass die Unternehmer nicht stets ihre mehrwertsteuerliche Belastung auf die Verbraucher überwälzen können, so dass die Umsatzsteuer letztlich vor allem von denen getragen wird, die auf bestimmte Güter angewiesen sind²³.

Die Verteilungswirkungen der indirekten Steuern sind ökonomisch besonders interessant, weil ihnen der Makel anhaftet, unsozial zu wirken. Die Umsatzsteuer belastet kleine und mittlere Einkommen proportional, da bei diesen Einkommensbeziehern höhere Einkommen in

15 Dazu näher und mit entsprechenden Textnachweisen *Oliver/Peel*, Tax Policy, New York 1996, S. 208 f.

16 *Popitz*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 1927, S. 180ff. Vgl. ferner Geleitwort in *Grabower*, Die Umsatzsteuer – Ihre Geschichte und gegenwärtige Gestaltung im In- und Ausland, 1924, zitiert nach *Reiß*, DStJG 13 (1990), 3, 4, Fußnote 1.

17 *Oliver/Peel*, Tax Policy, New York 1996, S. 209; siehe auch Studenski, Towards a Theory of Business Taxation, The Journal of Political Economy, 1940, S. 621, 648

18 *J. Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit, 1975, S. 312.

19 *Pohmer* in Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 1980, S. 706.

20 *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 1997, S. 143.

21 Vgl. Beitrag *Grosseckertler* in diesem Band, S. 71ff.

22 *Pohmer*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 1980, S. 706.

23 Vgl. Beitrag *Grosseckertler* in diesem Band, S. 71ff.

der Regel auch zu gesteigertem Konsum führen. Da bei großen Einkommen die Sparquote besonders hoch ist und zusätzliches Einkommen nicht zu mehr Konsum führt, entfaltet die Umsatzsteuer hier regressive Wirkung²⁴.

II. Umsatzsteuer im Steuersystem

1. Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer

Die Umsatzsteuer knüpft technisch an Vorgänge des Rechtsverkehrs an. Dennoch ist es verfehlt, wenn die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer bezeichnet wird, da sie jedenfalls typischerweise nicht vom Unternehmer, sondern vom Endverbraucher getragen wird. Durch die Gewährung des Vorsteuerabzugs wird die unternehmerische Leistung entlastet, nur das konsumtiv verwendete Vermögen wird tatsächlich von der Umsatzsteuer erfasst. Deshalb wird in der Steuerrechtswissenschaft weitgehend unbestritten die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer eingeordnet²⁵. Zwar orientiert sich der Bundesfinanzhof immer noch rein formal an der gesetzestechnischen Anknüpfung und nicht am materiellen Belastungsgrund²⁶, aber auch das Bundesverfassungsgericht sieht das Charakteristikum der Umsatzsteuer in der allgemeinen Verbrauchsbelastung²⁷. Die Umsatzsteuer belastet die Einkommensverwendung, sie soll die sich in den Konsumaufwendungen ausdrückende individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen²⁸. Diese Einordnung ist nicht nur theoretischer Natur, sondern spielt bei der Lösung konkreter Auslegungsfragen eine Rolle, worauf im Schrifttum insbesondere von *Tipke*²⁹ und *Reiß*³⁰ hingewiesen wurde.

2. Umsatzsteuer als indirekte Konsumsteuer

Mit der Belastung des Verbrauchs wird der Steuerpflichtige in der Phase der Einkommensverwendung – also der Konsumphase – zum zweiten Mal zur Steuer herangezogen. Das Einkommen, welches die Erwerbsbesteuerung hinter sich hat, gelangt also nicht in einen steu-

ergeschützten Bereich, sondern wird mit jedem Akt konsumtiver Verwendung wieder Gegenstand der steuerlichen Belastung. Im Unterschied zur Einkommensbesteuerung, die an das *Entstehen* der Leistungsfähigkeit anknüpft, setzt Konsum *bestehende* Leistungsfähigkeit (im Sinne von Zahlungsfähigkeit) voraus. Wer nicht zahlen kann, kann auch nicht konsumieren. Umgekehrt wird man auch formulieren können: Wer Zahlungsfähigkeit durch Einkommen oder sonstigen Mittelzufluss erworben hat, wird regelmäßig konsumieren, da sich Lebensqualität in einer Waren- und Dienstleistungsgesellschaft typischerweise in der Qualität und Höhe des Konsums ausdrückt.

Da die Umsatzsteuer als indirekte Steuer erhoben wird, nimmt der Unternehmer im Ergebnis nur die Rolle des „Steuereinsammlers“³¹ ein. Aus der Sicht des Konsumenten wird die Umsatzsteuer allenfalls als Preisbestandteil wahrgenommen. Wenn der Konsument seine Kaufentscheidung trifft, wird er sich regelmäßig gar nicht bewusst machen, dass er unabhängig von der Notwendigkeit oder Überflüssigkeit oder sogar völligen Verfehltheit dieser Entscheidung Steuerzahlungen übernimmt. Während die Einkommensteuer Konsum-Leistungsfähigkeit in ihrer Entstehung verhindert und damit wohl stets als besonders einschneidend – weil statusverändernd – wahrgenommen wird, ist die Umsatzsteuer in der Realität des Preisgefüges „versteckt“, sie macht per se – im Un-

24 *Pohmer*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, 1980, S. 706.

25 Dazu die Übersicht über den Meinungsstand im Schrifttum bei *Streng*, Zuschüsse/Subventionen und der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff, *StuW* 1999, 154 Fn. 9 und 10.

26 BFH BStBl. 87, 95, 96 f; 87, 569, 570.

27 BVerfGE 31, 314, 331; 98, 106, 125; BVerfGE 101, 132, 139.

28 *Reiß*, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in: Festschrift für *Klaus Tipke*, 1995, S. 433, 444.

29 *Tipke*, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, *StuW* 1992, S. 103, 115 f.;

30 *Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, *DStJG* 13 (1990), S. 3, 26 ff.

31 *Reiß*, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in: a.a.O.

terschied zur Einkommensteuer – nicht ärmer, sondern passt sich perfekt der Realität des Marktes an: Wenn der Kauf von Waren oder die sonstige Inanspruchnahme des Marktes durch die Umsatzsteuer verteuert wird, dann wird dies zumindest psychologisch den Marktbedingungen und nicht dem Finanzbedarf des Staates zugeschrieben. Der Konsument erlebt sich durch die Umsatzsteuer nicht als ärmer, sein finanzieller Status wird dadurch erst berührt, wenn er den Markt in Anspruch nimmt und seine finanzielle Leistungsfähigkeit in Konsum umsetzen will.

Wenn es richtig ist, dass die Umsatzsteuer eine indirekte Konsumsteuer ist, dann folgt hieraus, dass der Bezug von Gütern und Dienstleistungen durch den Unternehmer auch dann nicht mit Umsatzsteuer belastet werden darf, wenn er der *unternehmerischen* Vermögensverwendung dient. Der Rechtsanwalt, der sich einen Computer für seine Kanzlei anschafft, ist nicht Konsument, auch wenn der Computer keinen weiteren Abnehmer mehr findet. Seine Aufwendungen für den Computer gehen als Preisbestandteil in seine unternehmerischen Leistungen ein, die er am Markt anbietet. Es soll aber nicht der Anbieter am Markt, sondern der Konsument die Umsatzsteuer tragen³². Mit diesem Gedanken verträgt es sich nicht, dass auch die öffentliche Hand, die nicht Konsument ist und die in Anspruch genommenen Güter und Dienstleistungen auch keinen privaten Konsumzwecken zuführt, Umsatzsteuer zu zahlen hat. Allenfalls wird man dies mit Praktikabilitätsabwägungen rechtfertigen können, da sonst unternehmerische Lieferungen an die öffentliche Hand als steuerfrei behandelt werden bzw. der öffentlichen Hand Vorsteuervergütungsansprüche einräumt werden müssten³³.

Nicht systemkonform ist es ferner, dass auch nicht-unternehmerische Investitionen mit Umsatzsteuer belastet sind. So wie die Aufwendungen des Anwalts für den Computer als Preisbestandteil in seine am Markt angebotenen unternehmerischen Leistungen eingehen, so ist auch der Arbeitnehmer, der seinen Computer ausschließlich für berufliche Zwecke nutzt, nicht Konsument, sondern Anbieter (seiner Arbeitsleistung) am Markt. *Reiß* er-

klärt dies damit, dass nur die unternehmerische Vermögensverwendung auch Teil der unternehmerischen Preiskalkulation sei und deshalb auch nur hier die Gefahr der Steerkumulierung („unkontrollierbare und unterschiedliche Mehrbelastung der nichtunternehmerischen Verbraucher“) bestehe³⁴. Dies mag richtig sein, kann jedoch nicht darüber hinweghelfen, dass die Umsatzsteuer gezielt und nicht nur in Randbereichen auch nicht privaten Konsum, sondern erwerbsbezogene Vermögensverwendung belastet.

Dem geltenden Recht liegt also keine klare Unterscheidung zwischen (steuerbelastetem) Konsum und (nicht belasteter) Investition zugrunde. Nur die *unternehmerische* Investition wird durch den Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer entlastet und auch nur dann, wenn der Unternehmer keine steuerbefreiten Leistungen erbringt.

III. Umsatzsteuer und Belastungsgerechtigkeit

Als Steuer, die im Preis der Ware oder Dienstleistung überwältigt wird, kann die Umsatzsteuer nicht auf die individuellen wirtschaftlichen Verhältnisse Rücksicht nehmen. Dazu kommt, dass jedenfalls der notwendige Konsum nicht proportional zum Einkommen steigt. Wer doppelt soviel verdient, braucht nicht doppelt soviel Nahrungsmittel oder Kleidung wie derjenige, der nur die Hälfte verdient³⁵. Die Umsatzsteuer ist deshalb wie alle indirekten Steuern seit jeher der Kritik ausgesetzt, sie sei ungerecht.

32 Ähnlich *Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13 (1990), S. 3, 25.

33 Davon zu trennen ist die Frage, ob es gerechtfertigt ist, auch die öffentliche Hand als Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechts (s. § 2 Abs. 3 UStG) zu behandeln; dazu *Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, DStJG 13 (1990), S. 59 ff.

34 *Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13 (1990), S. 3, 25.

35 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 889 unter Hinweis auf Lasalle.

1. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer

Gerade wegen dieses Gerechtigkeitsdefizits – auf das ich noch zu sprechen kommen werde – besteht über den Belastungsgrund der Umsatzsteuer wenig Einigkeit. Während der Bundesfinanzhof bislang meint, dass die meisten Verkehrssteuern, einschließlich der Umsatzsteuer, keinen tieferen Sinn haben, „als den, dem Staat Geld zu verschaffen“³⁶, bemüht sich das Bundesverfassungsgericht neuerdings um mehr „Sinnhaftigkeit“: Belastungsgrund für die Umsatzsteuer sei, so das Bundesverfassungsgericht, „die Nachfrage in einer bestimmten, im Preis ausgedrückten Werthöhe“. Sie zielt auf die „Kaufkraft des Verbrauchers“ ab und erfasse „die beim Konsumenten vermutete Belastbarkeit“³⁷.

In diesen Formulierungen wird deutlich, dass das Bundesverfassungsgericht versucht, Gerechtigkeitsgesichtspunkte ins Spiel zu bringen. Es kann als Belastungsgrund nicht ausreichen, dass die Umsatzsteuer ertragbringend und effizient ist. Damit könnte auch eine Kopfsteuer gerechtfertigt werden. Es kann auch nicht ausreichen, dass sie seit mehr als 80 Jahren besteht und dass sich die Menschen daran gewöhnt haben. Andererseits wird auch deutlich, dass das Bundesverfassungsgericht trotz aller Formulierungskünste nicht wesentlich über die Beschreibung hinauskommt, die es in einer Entscheidung im Jahre 1974 gewählt hat, wonach mit der Umsatzsteuer die „wirtschaftliche Kraft“ besteuert werden solle, „die sich darin äußert, dass eine Ware oder Leistung Absatz findet“³⁸. Das Bundesverfassungsgericht bezeichnet dies als den „Markterfolg des Konsumenten“³⁹.

Wie man es auch dreht und wendet, als Belastungsgrund für die Umsatzsteuer bleibt nur die Einkommensverwendung, der als Anknüpfungsgrund eine sachliche Rechtfertigung abgewonnen werden muss. Man kann nun in ihr einen Indikator individueller Leistungsfähigkeit und in der Größe und im Umfang der Konsumausgaben eine brauchbare Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit sehen, die selbständig neben das Erwirtschaften von Einkommen tritt.

Doch schon seit jeher war das Argument, „wer den Markt für Konsumzwecke nutzt, ist leistungsfähig“, Zweifeln ausgesetzt, da die Tatsache der Inanspruchnahme des Marktes noch nichts über die individuellen Verhältnisse des Marktteilnehmers aussagt. Deshalb fehlt es nicht an „Hilfsargumenten“, von denen mir eines erwähnenswert erscheint, da es auf die streng egalitäre Funktion der Umsatzsteuer abstellt. Während man sich der Einkommensteuer schon dadurch entziehen könne, dass man kein steuerpflichtiges Einkommen erziele, sei dies bei der Umsatzsteuer nicht möglich, da jeder auf den Bezug von Gütern und Dienstleistungen angewiesen sei. Damit erfülle die Umsatzsteuer eine Voraussetzung, die schon in der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 genannt sei, nämlich das Erfordernis einer allgemeinen, alle Bürger belastenden Steuer. Belastungsgrund sei somit neben dem Konsum als Ausdruck der Leistungsfähigkeit auch die Tatsache, dass man als Bürger in einem demokratischen Staatswesen nicht nur Rechte, sondern auch Pflichten habe⁴⁰. Neben das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigung der Umsatzsteuer tritt das Demokratieprinzip. Ob es allerdings zutrifft, dass nur die Umsatzsteuer die Durchsetzung der Steuerzahlung als demokratische Grundpflicht sichert, bleibt offen.

Als weiterer Belastungsgrund für den steuerlichen Zugriff auf die Einkommensverwendung wird seit jeher die beschränkte Ertragskraft der Einkommensbesteuerung angeführt. Amerikanische Ökonomen haben schon in den zwanziger Jahren darauf hingewiesen, dass der Erfolg der Einkommensteuer auf der Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen beruhe und diese nicht allein durch staatliche Zwangsmaßnahmen durchgesetzt werden könne, sondern vielmehr durch moderate Steuersätze gesichert wer-

36 BFH BStBl. II 1973, 94, 96.

37 BVerfGE 98, 106, 125.

38 BVerfGE 36, 321, 333.

39 BVerfGE 101, 132, 139.

40 Reiß, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13 (1990), S. 3, 20.

den müsse. Der Staat, so wurde behauptet, untergrabe zielgerichtet die Steuerehrlichkeit, wenn er – außer in Zeiten der Not – mehr als ein Drittel des Einkommens wegsteuere⁴¹. Die beschränkte Ertragskraft der Einkommensteuer, die den staatlichen Haushaltsbedarf nicht zu decken vermag, könne also gar nicht anders als durch Verbrauchsbesteuerung ausgeglichen werden.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip und Umsatzsteuer

Der Gleichheitssatz des Grundgesetzes verpflichtet den Staat dazu, die steuerlichen Lasten nach einem Maßstab zu verteilen, der jedem seinen gerechten Anteil zuweist. Gerecht ist dabei der Anteil, der sich nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bemisst. Die *individuelle* Leistungsfähigkeit kann aber nur anhand der *individuellen* Verhältnisse ermittelt werden. Dies ist bei der Umsatzsteuer, die als indirekte Steuer ausgestaltet ist, nicht möglich. Die Konsumnachfrage am Markt erlaubt nur einen pauschalen und grob typisierenden Rückschluss auf die persönliche Zahlungsfähigkeit. So wird derjenige, der sich einen teuren Sportwagen kauft, wohl fast ausnahmslos einer wohlhabenden Käuferschicht angehören. Aber derjenige, der in größerem Umfang „normale“ Konsumausgaben tätigt, muss deshalb noch nicht wohlhabender sein, sondern unterliegt möglicherweise nur höheren Unterhaltsverpflichtungen. Konsumausgaben können also die *individuelle* Leistungsfähigkeit nicht zutreffend abbilden.

Zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steht die Umsatzsteuer deshalb in einem nicht auflösbaren Spannungsverhältnis. Während bei der Ermittlung des Einkommenszuwachses stets die individuellen Verhältnisse berücksichtigt werden können, da man weiß, wohin das Einkommen fließt, bestätigt die Verwendung des Einkommens „in der Anonymität des Marktes“⁴² nur die Verfügungsmacht über den verwendeten Betrag. Ob darin auch zum Ausdruck kommt, dass Leistungsfähigkeit vorher erwirtschaftet wurde, und dass disponible Einkommensverwendung vorliegt, ist nicht ermittelbar. Wenn

zwei Personen in einen Fahrradladen gehen, sich für 1.000,- DM ein Fahrrad kaufen und dabei 160,- DM Umsatzsteuer bezahlen, so kann der wirtschaftliche Hintergrund ganz unterschiedlich sein: Der Student hat das Geld gar nicht selbst erwirtschaftet, sondern von seinem Vater erhalten, der Berufstätige mag sich aus einer Laune heraus ein (teures) Ersatzfahrrad kaufen.

Die Tatsache, dass gleich hoher Konsum nicht gleiche Leistungsfähigkeit bedeutet und dass höheres Einkommen nicht unbedingt höheren Konsum nach sich zieht, ist seit jeher als Argument gegen die Vereinbarkeit der Umsatzsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ins Feld geführt worden. In der Tat wird die gleichmäßige Belastung der Einkommensverwendung für den nichtunternehmerischen (privaten) Gebrauch dem Gedanken einer nach der *individuellen* Leistungsfähigkeit differenzierenden Besteuerung nicht gerecht. Man muss deshalb auf Rechtfertigungsgründe zurückgreifen, die das Spannungsverhältnis vertretbar erscheinen lassen. Drei Argumente kommen in Betracht:

Das *erste Argument* besagt, dass das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht so verstanden werden dürfe, dass es die Erhebung indirekter Steuern ausschließe. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, dieses Prinzip ausschließlich durch das am besten geeignete Mittel, nämlich durch die Einkommensteuer zu verwirklichen. Er müsse im Rahmen seines Finanzierungsbedarfs auch Gestaltungsspielraum haben, um auf im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht optimale Steuern zurückgreifen zu können, wenn sie sich nur *prinzipiell* mit dem Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbaren ließen⁴³.

41 Adams, Fundamental Problems of Federal Income Taxation, Quarterly Journal of Economics, 1921, S. 527, 536.

42 Kirchhof in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 88 Rn. 120.

43 Dazu Reiß, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13 (1990), S. 3, 13.

Das *zweite Argument* zielt ebenfalls auf die Ergänzungsfunktion der Umsatzsteuer ab, der auch ein Gerechtigkeitwert zukomme. Der Umsatzsteuer könne sich niemand entziehen. Selbst derjenige also, der durch geschickte Gestaltung seiner Einkommensverhältnisse Einkommensteuer weitgehend vermeiden könne, müsse über seine Konsumausgaben einen Steueranteil erbringen. Die Umsatzsteuer sichere somit in einer Art egalitären Funktion die Durchsetzung einer elementaren Grundpflicht, nämlich der Steuerzahlung⁴⁴.

Ein *drittes Argument* kommt hinzu, das im Schrifttum bisher – soweit ich sehe – noch nicht diskutiert wurde. Die Umsatzsteuer setzt bei der Entscheidung über die Einkommensverwendung an, lässt somit die Entstehung von Einkommen unberührt. Wie der Einzelne sein Einkommen verwendet, ist – abgesehen vom existenzsichernden Konsum – allein seiner freien Verfügung überlassen. Er kann konsumorientiert (ausgabenorientiert) oder sparsam (ausgabenvermeidend) leben. Mit steigendem Einkommen steigt auch das Maß der Wahlfreiheit, sich steuerlich zu belasten (Entscheidung für Konsum) oder nicht (Entscheidung für Ersparnis). Der Umsatzsteuer kommt somit ein höherer Freiheitsgehalt zu als der Einkommensteuer, da die Entscheidung über Steuerbelastung an die Entscheidung über den Konsum gekoppelt ist und damit in die Hand des Einzelnen gelegt wird. Die mangelnde Messgenauigkeit der Umsatzsteuer bei der Zugrundelegung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers wird also ausgeglichen durch eine freiheitsschonendere Form der Besteuerung.

Das dritte Argument hat aber nur soweit Überzeugungskraft, soweit der nicht existenznotwendige Ausgabenbereich mit Umsatzsteuer belastet ist und umgekehrt der existenznotwendige Bereich von der Umsatzsteuer befreit ist. Denn soweit Ausgaben zur Sicherung der Existenz getätigt werden, besteht die angesprochene Wahlfreiheit nicht. Um die Umsatzsteuerbefreiung des existenznotwendigen Ausgabenbereichs zu erreichen, können bestimmte Leistungen, wie medizinische Leistungen,

Mietaufwendungen, Aufwendungen für Nahrungsmittel usw. aus der Steuerpflicht herausgenommen werden. Da jedoch in fast allen diesen Bereichen auch Luxusaufwendungen getätigt werden können (z.B. Anmieten einer Luxuswohnung), die mit Existenzsicherung nichts gemein haben, führt dies zu schwer und nur pauschal lösbaren Abgrenzungsproblemen. *Tipke* hat deshalb den bedenkenswerten Vorschlag gemacht, „alle aus Gründen des Schutzes des Existenzminimums gewährten Umsatzsteuerbefreiungen und -ermäßigungen abzuschaffen und das Existenzminimum durch eine Umsatzsteuervergütung an den Steuerträger zu berücksichtigen“⁴⁵. Eine solche Vergütung könnte im Rahmen der Einkommensbesteuerung erfolgen und müsste durch entsprechende Sozialleistungen abgesichert werden, soweit eigenes Einkommen nicht vorhanden ist.

Alle drei angeführten Argumente für die Umsatzsteuer sind richtig, führen aber im Ergebnis zu einer Relativierung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Diese ist keineswegs beklagenswert, da kein Verfassungsprinzip einen Absolutheitsanspruch erheben darf, sondern im Lichte anderer verfassungsrechtlicher Zielvorstellungen relativiert und optimiert werden muss, und es gibt beachtliche finanzpolitische, aber auch verfassungsrechtliche Argumente, die dieser Steuer ihren Stellenwert innerhalb des Steuersystems zuweisen. Gründe der Verteilungsgerechtigkeit sprechen aber dafür, der Umsatzsteuer nur eine gegenüber der direkten Einkommensbesteuerung ergänzende Funktion zuzuerkennen, was sich in einer Begrenzung des Normalsteuersatzes niederschlagen muss. Auch der ermäßigte Steuersatz auf typischerweise existenzsichernde Ausgaben trägt in pauschaler Weise dem Gedanken der Besteuerung nach der

44 *Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, *DStJG* 13 (1990), S. 3, 21; *Tipke*, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, *StuW* 1992, S. 103, 110 f.

45 *Tipke*, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, *StuW* 1992, S. 103, 116.

Leistungsfähigkeit Rechnung, wenn ihm auch differenzierende Lösungen vorzuziehen wären.

3. Umsatzsteuer und Rechtsanwendungsgleichheit

Die Umsatzsteuer ist in der heute in Europa anzutreffenden Form der Allphasen-Nettoumsatzsteuer hinterziehungsanfällig. Sie verleitet den kleinen Unternehmer oder Handwerker dazu, Leistungen an den Endverbraucher „ohne Rechnung“ und ohne Ausweis der Umsatzsteuer zu erbringen (so genannte Schwarzgeschäfte) und dennoch Vorsteuern gegenüber dem Finanzamt abzurechnen.

Noch gravierender als der Bereich der Schwarzarbeit ist das Anwachsen der organisierten Kriminalität auf dem Gebiet der Umsatzsteuer. Diese tritt in verschiedenen Formen auf: Firmen erbringen als Subunternehmer Leistungen mit teilweise illegalen Arbeitnehmern und verschwinden vor Zahlung von Steuern und Sozialabgaben vom deutschen Markt, während die Auftraggeber Vorsteuern abziehen. Oder: Es werden Vorsteuern geltend gemacht, denen keine entsprechenden Erwerbe gegenüberstehen. Oder: Kriminelle Unternehmer nutzen die Regelungen für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen und Erwerbe durch den Aufbau grenzüberschreitender Lieferketten und erreichen so, dass sie in den Genuss von Vorsteuererstattungen kommen, ohne dass in der Kette Umsatzsteuer entrichtet wird (sog. Karusellgeschäfte)⁴⁶. Häufig wird der Gegenstand der Lieferung überhaupt nicht bewegt, verkauft wird nur auf dem Papier⁴⁷. Das Ausmaß der Steuerhinterziehung ist mittlerweile gewaltig. Umsatzsteuerbetrug ist zu einer Form der organisierten Kriminalität geworden⁴⁸. Der Bundesrechnungshof hat in seinem Jahresbericht 2000 festgestellt, dass aufgrund Umsatzsteuerbetrugs allein in der Bundesrepublik Deutschland Steuerausfälle in Höhe von 23 Mrd. DM entstehen⁴⁹. Die Bundesrepublik weist für betrügerische Machenschaften und Erschleichung von Vorsteuerbeträgen vor allem deshalb gute Bedingungen auf, weil die Umsatzsteuer durch die Bundesländer verwaltet wird

und keine zentrale und bundesweite Informationssammlung und –auswertung besteht. Der zwischenstaatliche Informationsaustausch ist technisch aufwändig und stößt offenbar schnell an Grenzen nationaler Eitelkeiten.

Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Rechtsanwendungsgleichheit⁵⁰ wird also im Bereich der Umsatzsteuer in erheblichem Maße verfehlt, so dass der Gesetzgeber hier zum Handeln aufgefordert ist. Jedoch sind Änderungen in den gesetzlichen Rahmenbedingungen schwierig: Eine (auch teilweise) Verlagerung und Konzentration der Verwaltungszuständigkeit auf den Bund hätte eine Grundgesetzänderung zur Voraussetzung (Art. 108 Abs. 2 GG). Eine Änderung des materiellen Umsatzsteuerrechts in dem Sinne, dass die Gewährung des Vorsteuerabzugs von der tatsächlichen Zahlung der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer abhängig gemacht wird oder (im innergemeinschaftlichen Leistungsaustausch) das Auseinanderfallen von Schuldnerschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung vermieden wird⁵¹, setzt eine Änderung der europarechtlichen Rechtsgrundlagen voraus. Der nationale Gesetzgeber allein kann hier nicht isoliert agieren. Womit sich die interessante, hier aber nicht mehr zu beantwortende verfassungsrechtliche Frage stellt, ob nationale Gesetze, die unter einem erheblichen Anwendungsdefizit leiden, auch dann verfassungswidrig werden können, wenn dieses Anwendungsdefizit gar nicht vom nationalen Gesetzgeber zu verantworten ist, da es seine Ursache im Europarecht hat.

46 Siehe dazu näher den Bericht im Handelsblatt Nr. 4 vom 5./6. 1. 2001, S. 6.

47 Siehe Der Spiegel Nr. 2/2000, S. 83.

48 Vgl. Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der CDU/CSU-Fraktion, BT.-Ds. 14/3829 und 14/3924.

49 Bericht im Handelsblatt Nr. 4 vom 5./6. 1. 2001, S. 6.

50 BVerfGE 84, 239.

51 Dazu Bericht im Handelsblatt Nr. 4 vom 5./6. 1. 2001, S. 6.

Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht

Heinz Grossekkettler

Im Folgenden wird zunächst der idealtypische Charakter der deutschen Mehrwertsteuer herausgearbeitet und gezeigt, mit welchen Steuern sie verwandt ist, was ihre Vorläufer waren und welche Wirkungen sie im Prinzip verursacht. Im Abschnitt 2 werden anschließend besondere Regelungen diskutiert, die zur Folge haben, dass der Realtyp der deutschen Mehrwertsteuer in einer Weise vom Idealtyp abweicht, die vermeidbar wäre und unnötige Lasten mit sich bringt. Hierbei wird auch kurz auf Reformvorschläge für die Behandlung der Mehrwertsteuer im EU-Binnenhandel eingegangen. Der dritte und letzte Abschnitt ist der Rolle der Mehrwertsteuer im Bundesländer-Finanzausgleich gewidmet. Auch für diesen Bereich gibt es Änderungsvorschläge.

Die Reformfragen, die – vor allem in den Abschnitten zwei und drei – aufgeworfen werden, zeichnen sich dadurch aus, dass sie in der Regel sowohl der Effizienz unseres Steuersystems als auch den Zielen der Freiheit und Gleichheit dienen würden. Es sind aber Reformfragen, d.h. die Umsetzungsprobleme, die mit diesen Änderungen verbunden wären, sind noch nicht im Einzelnen diskutiert worden.

I. Thesen zum Wesen der deutschen Mehrwertsteuer und zu ihrer grundsätzlichen Beurteilung

1. Arten von Mehrwertsteuern und Charakter der deutschen Mehrwertsteuer

Es gibt verschiedene Formen von Mehrwertsteuern. Ihnen ist gemeinsam, dass sie in mehr oder weniger modifizierter Form an der *Bruttowertschöpfung* anknüpfen, d.h. einzelwirtschaftlich an der Differenz zwischen dem Bruttoproduktions- und dem Vorleistungswert oder der Summe aus dem Gewinn, den ausgezahlten Faktoreinkommen

und den Abschreibungen.¹ Die Mehrwertsteuerarten unterscheiden sich danach, wie man die Abschreibungen auf Investitionen behandelt.

Die Besteuerungsbasis der Mehrwertsteuer in Deutschland (und in den anderen EU-Ländern) ergibt sich einzelwirtschaftlich, wenn man von der Bruttowertschöpfung den Gesamtwert aller Investitionen abzieht (was einer Sofortabschreibung der Investitionen entspricht). Vernachlässigt man bei der Erklärung des Wesens in erster Näherung die wirtschaftlichen Beziehungen mit dem Ausland und bestimmte Sonderregelungen, ergibt sich aus der Aggregation der einzelwirtschaftlichen Bruttowertschöpfung das Bruttosozialprodukt Y , das dem Wert des Konsums C und der Investitionen I entspricht ($Y = C + I$). Zieht man hiervon den Wert der Investitionen ab, ergibt sich der Wert des Konsums ($Y - I = C$). Gesamtwirtschaftlich entspricht die Besteuerungsbasis dieser Mehrwertsteuer also im Prinzip dem Konsum. Sie heißt deshalb *Mehrwertsteuer vom Konsumtyp* und ist der Idee nach eine *allgemeine Konsumsteuer*. Diese Idee lässt sich allerdings nur mit Einschränkungen verwirklichen: An sich soll die Mehrwertsteuer den gesamten privaten und öffentlichen Konsum erfassen. Im öffentlichen Bereich fällt eine adäquate Abgrenzung von Konsum und Investitionen aber schwer, und außerdem werden öffentliche Leistungen – da steuerfinanziert – in weitem Ausmaß entgeltfrei zur Verfügung gestellt. Dies hat zur Folge, dass der öffentliche Konsum von der Mehrwertsteuer letztlich nur indirekt und partiell erfasst wird, dann nämlich, wenn der Staat steuerpflichtige Inputs einsetzt. Eine Rei-

¹ Um die Dinge in dieser Kurzdarstellung nicht unnötig zu komplizieren, wird im Rahmen der Charakterisierung der Mehrwertsteuer nicht auf die Rolle von anderen Gütersteuern und Subventionen eingegangen. Es sei aber immerhin darauf hingewiesen, dass die Mehrwertsteuer Einnahmen in Form einer „Steuer von der Steuer“ erbringen kann, z.B. in Verbindung mit der Mineralölsteuer.

he von Abweichungen der realen Mehrwertsteuer von der idealen sind jedoch vermeidbar. Auf sie und damit verbundene Reformvorschläge wird im Abschnitt II eingegangen².

Wendet man bei der Konkretisierung der Steuerbemessungsgrundlage statt einer Sofortabschreibung der Investitionen andere Abschreibungsmethoden an, ergeben sich *andere Formen von Mehrwertsteuern*. Erlaubt man statt einer Sofortabschreibung aller Investitionsgüter nur eine Abschreibung pro rata temporis, ergibt sich gesamtwirtschaftlich $Y - A = C + I - A = Y^{\text{netto}}$. Das Nettosozialprodukt entspricht bei Vernachlässigung der Auslandsbeziehungen der Summe aller inländischen Einkommen. Deshalb heißt eine Mehrwertsteuer, bei der nur Pro-Rata-Temporis-Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, *Mehrwertsteuer vom Einkommensstyp*. Lässt man überhaupt keine Absetzung für Abnutzung zu, d.h. besteuert man einzelwirtschaftlich die gesamte Bruttowertschöpfung und gesamtwirtschaftlich das gesamte Bruttosozialprodukt, ergibt sich dagegen eine Mehrwertsteuerart, die *Mehrwertsteuer vom Wertschöpfungstyp* heißt.

2. Verwandte Steuern und historische Vorläufer

Da der volkswirtschaftliche Konsum statistisch (aber nicht in allen Fällen auch der Sache nach) mit dem Verkaufserlös der Einzelhandelsgeschäfte identisch ist, gleicht eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp im Prinzip einer Einzelhandelsumsatzsteuer. In den USA werden in den einzelnen Bundesstaaten *Einzelhandelsumsatzsteuern* in unterschiedlicher Ausgestaltung erhoben. Hier kann man deshalb beobachten, wie sich bestimmte Unterschiede empirisch auswirken³. Erhebt man die Umsatzsteuer statt als Einzelhandels- als Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug, hat dies den Vorteil, dass in Form des Interesses nachgelagerter Stufen am Vorsteuerabzug bis zur Einzelhandelsstufe automatische Kontrollen der Steuerentrichtung für jene Güter eingebaut sind, die – anders als z.B. viele Dienstleistungen – eine mehrstufige Wertschöpfungskette durchlaufen; ein weiterer Unterschied ergibt

sich in der regionalen Streuung des Steueraufkommens⁴.

Man kann zeigen, dass eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp im Prinzip einer (unpersönlichen) *Ausgabensteuer* entspricht, die Kapitaleinkommen steuerfrei lässt und Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen, Reingewinne und Erbschaftssalden besteuert⁵. Je nach der Ausgestaltung besteht in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage außerdem eine mehr oder weniger enge Verwandtschaft mit der *Gewerbesteuer*⁶ und mit einer kommunalen Wertschöpfungssteuer⁷.

- 2 Die Operationalisierung der Besteuerungsidee der Mehrwertsteuer – d.h. die Konkretisierung der Bemessungsgrundlage – stößt auf eine Reihe von Schwierigkeiten, auf die hier nicht eingegangen werden kann. Vgl. hierzu F.X. Bea, Normierungen bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage, in: F.X. Bea, W. Kitterer (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 235 - 251.
- 3 J.L. Miksell, Fiscal Effects of Differences in Sales Tax Coverage: Revenue Elasticity, Stability and Reliance, in: D. Netzer, M.P. Drennan (Hrsg.); State and Local Public Finance, Oxford u. Cambridge/Mass. 1997, S. 233 - 245.
- 4 D. Pohmer, Allgemeine Umsatzsteuern, in: N. Andel, H. Haller, F. Neumark (Hrsg.); Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. 3, 1980, S. 650 - 707.
- 5 St. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., München 2000. Dass die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp Kapitaleinkommen der Idee nach nicht erfasst, wird bei einer vereinfachten Mehrperioden-Barwertbetrachtung deutlich. Tätigt ein Unternehmer im Jahr 1 eine Investition I (z.B. in Form eines Lageraufbaus), erhält er in diesem Jahr eine Vorsteuererstattung in Höhe von tI . Verzinst sich die Investition normal mit dem Satz i und führt sie in der Periode 2 zu Verkaufserlösen von $(1 + i)I$, sind in dieser Periode die Verkaufserlöse zu versteuern: $T = t(1 + i)I$. Hätte man die Vorsteuererstattung tI in der Periode 1 zum Zinssatz i am Kapitalmarkt angelegt, ergäbe sich in der Periode 2 unter idealisierten Umständen genau der zu zahlende Steuerbetrag. Die Steuer hat dann also den Barwert Null.
- 6 Hierzu D. Pohmer, a.a.O., S.699ff.
- 7 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, wiederabgedruckt in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten und Stellungnahmen 1974 - 1987, Tübingen 1988, S. 361 - 454.

Technisch gesprochen ist die heutige Mehrwertsteuer eine Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, die makroökonomisch wie gesagt den Konsum belastet (oder genauer: belasten soll). Die Idee zu einer solchen Steuer als „veredelter“ Form der Umsatzsteuer geht bereits auf *V. Siemens* (1921) zurück⁸. Historisch knüpft die Mehrwertsteuer als Allphasen-Nettoumsatzsteuer an der in Deutschland bis 1967 angewandten und von *Johannes Popitz* entwickelten Allphasen-Bruttoumsatzsteuer an, die 1918 die Warenumsatz-Stempelsteuer abgelöst hatte⁹. Die Allphasen-Bruttoumsatzsteuer belastete makroökonomisch die volkswirtschaftliche Umsatzsumme und wurde wegen ihrer Anreize zur vertikalen Konzentration und im Wege der EG-Harmonisierung abgeschafft. Die heutige Umsatzsteuer wird auf der Basis des Umsatzsteuergesetzes 1999 erhoben¹⁰, das allerdings so stark vom EG-Recht beeinflusst ist, dass man die einschlägige 6. Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates als EG-Umsatzsteuergesetz bezeichnen kann¹¹.

In der juristischen Literatur ist darüber gestritten worden, ob die Mehrwertsteuer eine Verbrauch- oder eine Verkehrsteuer ist¹². Da ein „Verbrauch“ außer im Fall der reinen Haushaltsproduktion und von Teilen des Eigenverbrauchs von Unternehmern in aller Regel einen Einkauf und damit ein Rechtsgeschäft voraussetzt, zeichnet sich dieser Streit aus ökonomischer Sicht vor allem durch begriffliche Unschärfe und die Einführung zweifelhafter Hilfskonstruktionen aus. Wenn man überhaupt einen Unterschied zwischen einer Verbrauch- und einer Verkehrsteuer machen will (was von vielen Ökonomen als unzweckmäßig empfunden wird, juristisch aber von Belang sein kann), sollte man folgendermaßen argumentieren: Eine Verbrauchbesteuerung liegt vor, wenn ein Vorgang der Gütertransformation besteuert wird, der mit einer konsumtiv nutzbaren Wertschöpfung verbunden ist (d.h. wenn durch Produktion die sachlichen Eigenschaften eines Gutes oder mit Hilfe von Handelsleistungen der Ort oder die Zeit der Lieferung verändert werden und der so geschaffene Wert im Zuge des Konsums typischerweise „aufgezehrt“ wird); eine Verkehrsteuer knüpft da-

gegen an einen bloßen Transaktionsakt an (d.h. – wie etwa die Grunderwerbsteuer – an eine Änderung der Verfügungsberechtigung ohne wertschöpfende Transformation und ohne Werteverzehr). Aus ökonomischer Sicht ist die Einordnung der Mehrwertsteuer als Konsumsteuer daher eindeutig¹³. Gleichzeitig wird die Fragwürdigkeit von solchermaßen abgegrenzten Verkehrsteuern deutlich, weil reine Transaktionssteuern i.d.R. Wanderungen zum besseren Wirt oder zur nützlicheren Verwendungsweise be- oder gar verhindern, ohne dass diese Ineffizienz dem Gleichheits- oder Freiheitsziel dient.

Stellt man sich eine Klassengesellschaft vor, in der die Arbeiter ihren gesamten Lohn im Laufe ihres Lebens konsumieren, während die Kapitalisten nahezu ihr gesamtes Einkommen sparen (und das Vermögen dann vererben), gleicht die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp einer Steuer (nahezu allein) auf das Arbeitseinkommen¹⁴. Dies

8 *C.F.V. Siemens*, Veredelte Umsatzsteuer, 2. Aufl., Siemensstadt 1921.

9 *D. Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2000, S. 369. Die Literatur zur Geschichte der Umsatzsteuer und zu ihrer weltweiten Bedeutung wird erschlossen von *Pobmer* (1980). In diesem Artikel findet man auch einen systematischen Überblick über die verschiedenen Formen von Umsatzsteuern und ihre Beziehungen zueinander. Der Vorläuferaufsatz zu diesem Überblick in der zweiten Auflage des Handbuchs der Finanzwissenschaft stammt von *Schmölders* (*G. Schmolders*, Die Umsatzsteuern, in: *W. Gerloff, F. Neumark* (Hrsg.); Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 565 - 600), der Vor-Vorläuferaufsatz in der ersten Auflage dieses Handbuchs von *Popitz* (*J. Popitz*, Allgemeine Verbrauchsteuer, in: *W. Gerloff, F. Meisel* (Hrsg.); Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., Tübingen 1927, S. 180 - 197).

10 BGBl I S. 1270.

11 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (Amtsblatt der EG, Nr. L 145 vom 13.06.1977). Einen Überblick über den Stand des Mehrwertsteuerrechts in der Europäischen Union und geplante Reformen bietet eine Veröffentlichung der *Europäischen Kommission* (2000).

12 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 1993. S. 893 - 899.

13 Ähnlich *St. Homburg*, a.a.O. S.14 f.

14 *C.S. Shoup*, Public Finance, Chicago 1969 S. 267 -269.

entspricht nicht den heutigen gesellschaftlichen Verhältnissen¹⁵, erklärt jedoch die traditionelle Abneigung vor allem von Sozialdemokraten gegen eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp. Verstärkt wird diese Abneigung dadurch, dass die Konsumquote mit wachsendem Einkommen fällt und die Mehrwertsteuer folglich – so eine weit verbreitete Ansicht – bei den „Reichen“ geringere Einkommensanteile belastet als bei den „Armen“. Wer deshalb die Regressivität dieser Steuer beklagt, neigt allerdings in der Regel dazu zu übersehen, (1) dass die Verteilung der Lebenseinkommen in einer Volkswirtschaft sehr viel gleichmäßiger ist als die Verteilung der Jahreseinkommen, (2) dass die relativen Einkommen und die Sparquoten von Steuerzahlern im Lebenszyklus variieren (man ist zeitweilig „arm“, zeitweilig „reich“) und (3) dass beim Gros aller Steuerzahler fast das gesamte Einkommen im Laufe des Lebens zu Konsumzwecken verwendet wird. Berücksichtigt man diese Lebenszeitperspektive, schneidet eine Konsumbesteuerung auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht schlecht ab¹⁶. Bei der realen deutschen Mehrwertsteuer kommt hinzu, (4) dass mit steigendem Einkommen nicht nur die Konsumquote fällt, sondern zunächst auch der Anteil mehrwertsteuerfreier und -ermäßigter Güter an den Haushaltsausgaben, so dass sich zwei entgegengesetzte Tendenzen entfalten und eine Regressivität auch bei der Betrachtung von Jahreseinkommen erst bei mittleren bis höheren Einkommen nachweisbar ist¹⁷.

3. Mit der Mehrwertsteuer verbundene Lasten

Von einer Steuer gehen aus der Sicht der Bürger drei Arten von Lasten aus: Transfer-, Transaktions- und Zusatzlasten.

Transferlasten (auch formelle oder Zahllasten genannt) ergeben sich daraus, dass Einkommensteile an den Staat abgetreten werden müssen, damit dieser statt der Privaten Teile des Sozialprodukts für seine Zwecke in Anspruch nehmen kann. Solche Lasten sind bei *Fiskalzwecksteuern* – und dazu gehört die Mehrwertsteuer – der Haupt-

zweck der Besteuerung. Quantitativ entspricht die Transferleistung den Steuereinnahmen des Staates. Die Mehrwertsteuer liefert etwa 25 Prozent des gesamten Steueraufkommens, was etwa 6 Prozent des Bruttoinlandsprodukts ausmacht. Das absolute Aufkommen im Jahr 2000 dürfte bei etwa 280 Mrd. DM liegen¹⁸. Eine Erhöhung des Normalsatzes um einen Prozentpunkt liefert momentan eine Mehreinnahme von fast 17 Mrd. DM (ebenda). Die Aufkommenselastizität (der prozentuale Anstieg des Aufkommens bei einem Anstieg des Bruttoinlandsprodukts um ein Prozent) liegt langfristig bei etwa eins¹⁹, wovon sich kurzfristig allerdings fühlbare Abweichungen ergeben können²⁰.

- 15 P. Mieszkowski, Tax Incidence Theory: The Effects of Taxes on the Distribution of Income, in: D. Netzer/M.P. Drennan (Hrsg.), State and Local Public Finance, Oxford u. Cambridge/Mass., 1997, S. 108
- 16 H. Pollak, Anmerkungen zur Gerechtigkeit der Konsumausgabensteuer, in: F.X. Bea/W. Kitterer (Hg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 69 - 85.
- 17 K. D. Bedau, Senkung des Solidaritätszuschlages und Erhöhung der Mehrwertsteuer – Verteilungswirkungen per Saldo gering, DIW-Diskussionpapier Nr. 176, Berlin 1998 S. 7.
- 18 Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Berlin 2000, S. 31.
- 19 J. Körner, Probleme der Steuerschätzung, in: K.-H. Hansmeyer (Hg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F., Bd. 134) 1982, S. 238)
- 20 Die Gründe für die kurzfristigen Abweichungen sind umstritten. Die Deutsche Bundesbank (Neuere Entwicklung der Steuereinnahmen, in: Monatsbericht 8/97, S. 94 f.) hat u.a. vermutet, dass zunehmende Steuerhinterziehungen im Inland (Schattenwirtschaft) und im innergemeinschaftlichen Handel eine Rolle spielen könnten. A. Boss (Untersuchungen zur Bemessungsgrundlage und zum kassenmäßigen Aufkommen der Steuern vom Umsatz, Kiel 1997 (Kieler Arbeitspapier Nr. 844), S. 51 - 54) bezweifelt dies und betont gleichzeitig den nach wie vor engen Zusammenhang zwischen Verbrauchs- und Mehrwertsteuerentwicklung. Theoretisch muss die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer längerfristig bei eins liegen, da sich der Konsum langfristig in etwa proportional zum Bruttoinlandsprodukt entwickelt (Elastizität der Steuerbemessungsgrundlage ~ 1) und der Steuersatz trotz gelegentlicher politischer Änderungen nicht systematisch von der Höhe des Konsums abhängt (Steuersatzelastizität = 0).

Transaktionslasten resultieren daraus, dass mit der Einführung, Erhebung und Entrichtung von Steuern *Transaktionskosten* verbunden sind, die bei einer eingeführten Steuer vor allem aus den sogenannten *Vollzugskosten* bestehen²¹. Letztere betragen bei der Mehrwertsteuer nach einer Untersuchung des RWI in den 80er Jahren knapp 4 Prozent des Aufkommens (davon 60 Prozent Befolungs- oder Entrichtungskosten). Das ist im Vergleich zu anderen Steuern gesamtwirtschaftlich ein geringer Prozentsatz²². Aus der Sicht der Unternehmen ist die Mehrwertsteuer allerdings relativ aufwändig, und zwar vor allem wegen der Spaltung der Mehrwertsteuersätze nach Produktgruppen und nach verschiedenen Exportgebieten (vgl. Abschnitt II), die bei Mehrproduktunternehmen Zu-rechnungen erforderlich macht und zum Teil auch zu unternehmerischer Steuergestaltungspolitik herausfordert²³.

Zusatzlasten folgen daraus, dass Steuern einen Verzerrungskeil zwischen Brutto- und Nettopreise treiben: Die Produzenten rechnen mit Netto-, die Konsumenten dagegen mit Bruttopreisen. Deshalb wird die Funktionsfähigkeit des Preissystems herabgesetzt, das in Marktwirtschaften ja die gleichen Koordinationsaufgaben wie ein Volkswirtschaftsplan wahrnehmen und für eine Abstimmung der Konsum- und Produktionsmöglichkeiten sorgen soll, die den relativen Knappheiten entspricht. Würde man irgendeine harmlose Konsumtätigkeit durch eine prohibitiv hohe Steuer ersticken, fielen weder eine Zahl noch eine Transaktionslast an, sondern lediglich eine reine Zusatzlast. Dies wäre ein Beispiel für Ineffizienz, der keinerlei Gewinn an Freiheit oder Gleichheit gegenübersteht.

Zusatzlasten äußern sich immer in Substitutionseffekten, die nicht den natürlichen Knappheitsverhältnissen entsprechen. Eine besonders ins Auge springende Form ist das Ausweichen in die (allerdings nicht nur steuerlich bedingte) Schattenwirtschaft, die in Deutschland 1996/97 immerhin schon eine Höhe von etwa 15 Prozent des Bruttosozialprodukts angenommen hatte²⁴, was damals einem Umfang von rund 550 Mrd. DM entsprach. Ebenfalls bedeutsam sind der Übergang zu einer Do-it-

yourself-Haushaltsproduktion in der steuerlich verschonten (Pseudo-)Freizeit sowie die Hausarbeit von Frauen, die lieber erwerbstätig wären und nur deshalb zur Eigenproduktion greifen, weil sie – trotz deren prinzipieller Verfügbarkeit – keine preiswerten Hilfskräfte finden²⁵. Ein weiteres Beispiel sind Rentner, die früher als erforderlich ins Altersheim umsiedeln, weil sie sich in ihrer angestammten Wohnung aufgrund von hohen Abgabenkeilen ebenfalls nicht mit preiswerten Hilfsdiensten versorgen können.

Zusatzlasten können zu beachtlichen Wohlstandsminderungen führen. Die Zusatzlast einer Erhöhung der amerikanischen Steuereinnahmen ist 1985 auf 33 Prozent geschätzt worden, d.h. ein Dollar Steuereinnahmen, mit dem der Staat Nutzen stiften konnte, war mit Wohlfahrtsverlusten der Privaten in Höhe von 1,33 Dollar verknüpft²⁶. Würde das heute noch gelten, müsste der durchschnittliche Staatsbürger folglich bereit sein, für ein zusätzliches Ein-Dollar-Projekt des amerikanischen Staates aufgrund von dessen Nutzenstiftung wenigstens 1,33 Dollar zu zahlen, wenn der Nutzensaldo der Staatstätigkeit nicht negativ werden soll – keine geringe Anforderung an das Ergebnis von Kosten-Nutzen-Analysen für staatliche Projekte, zumal die Transaktionslasten noch zusätzlich berücksichtigt werden müssten.

Aus der eben genannten Untersuchung ergibt sich auch, dass die marginalen Zusatzlasten von Einzelhan-

21 H. Rappen, Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: RWI-Mitteilungen, 40. Jg., 1989, S. 223.

22 H. Rappen, a.a.O., S. 232

23 H. Rappen, a.a.O., S. 233

24 F. Schneider/D. H. Enste, Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, in: JEcLit, Vol. XXXVIII, 2000, S. 104.

25 N. Ott, Eigenproduktion versus Dienstleistungen im privaten Haushalt - Zum ökonomischen Wert der Hausarbeit, in: M. Beblo/G. Krell/K. Schneider/B. Soette (Hg.) Ökonomie und Geschlecht, München/Mehring 1999, S. 35 - 52.

26 C.H.L. Ballard, J.B. Sboven, J. Whalley; General Equilibrium Computations of the Marginal Welfare Costs of Taxes in the United States, in: American Economic Review, Bd. 75 1985, S. 136.

delsumsatzsteuern in der Größenordnung von 12 Prozent des Steueraufkommens vermutet werden können, dass sie also deutlich unterhalb der Zusatzlast des gesamten Steuersystems liegen. Generell gilt, dass die Wohlfahrtsverluste, die von einer ganz bestimmten Steuer ausgelöst werden, von der Breite der Bemessungsgrundlage und der Höhe des Steuersatzes abhängen. Erstere hat Einfluss auf die Ausweichmöglichkeiten, letzterer auf den Ausweichwillen. Die Mehrwertsteuer hat – auch als Realtyp – mit weiten Teilen des Konsums eine relativ breite Bemessungsgrundlage (sie ist eine relativ „allgemeine“ Steuer) und Steuersätze, die noch als vergleichsweise wenig differenziert und niedrig bezeichnet werden können. Sie ändert die *relativen* Preise deshalb tendenziell wenig (bei einem einheitlichen Satz auf wirklich alle Konsumgüter würde sie die relativen Preise zunächst sogar überhaupt nicht ändern, wohl aber in einer weiteren Runde als Reaktion auf Überwälzungs- und Einkommenseffekte). Das erklärt, warum man die Zusatzlast der Mehrwertsteuer als vergleichsweise gering einschätzen kann. Unterstützt wird diese Einschätzung dadurch, dass die Mehrwertsteuer im Prinzip die Produktionseffizienz nicht verletzt: Sie stellt ihrer Intention nach weder eine spezifische Unternehmenssteuer noch eine Steuer auf Zwischenprodukte dar. Außerdem verzerrt sie die Konsum-Spar-Entscheidungen des Gros aller Konsumenten nicht, derjenigen nämlich, die sparen, um den aufgezinnten Betrag später konsumieren zu können. Viele Ökonomen plädieren aufgrund dieser günstigen Einschätzung der Zusatzlast für ein stärkeres Gewicht der Mehrwertsteuer im Steuersystem.

4. Überwälzbarkeit

Die Mehrwertsteuer wird auf den Konsum von Gütern (genauer den Kauf von Gütern durch private Haushalte) erhoben. Das bedeutet jedoch nicht, dass sie nur (und gleichmäßig) von den kaufenden Haushalten getragen wird. Der Steuergesetzgeber mag dies zwar beabsichtigen, aber die Realität kann anders aussehen, weil z.B. Nettopreise gesenkt und/oder Löhne verändert werden.

Es wurde schon gezeigt, dass die Mehrwertsteuer einer Ausgabensteuer und einer proportionalen Einkommensteuer äquivalent ist, welche Kapitaleinkommen unbesteuert lässt. Ihre *generelle* Wirkung besteht deshalb in einer Absenkung der Kaufkraft insbesondere des Arbeitsinkommens. Wie sich dieser Kaufkraftentzug über die einzelnen Märkte verteilt, hängt von den jeweiligen Überwälzungsmöglichkeiten ab.

Die Überwälzung einer Steuer kann sich in Änderungen von freiwilligen Transfers zeigen (was hier nicht zur Debatte steht) und in Änderungen von Preisen²⁷. Welche Preisänderungen von der Auferlegung oder Änderung einer Steuer ausgehen, hängt von der Festigkeit der Geldpolitik und den Elastizitäten auf den Angebots- und Nachfrageseiten der Märkte ab, die ihrerseits wiederum von Substitutionselastizitäten mitbestimmt werden (bei den Haushalten kann z.B. nicht besteuerte Eigenproduktion besteuerte Güter – etwa Handwerker- oder Restaurantleistungen – ersetzen; bei den Unternehmen können umsatzsteuerbedingte Lohnerhöhungen zur Substitution von Arbeit durch unbelastetes Sachkapital führen). Die Zahllast wandert letztlich zu denjenigen Konsumenten und Anbietern (und von dort zu denjenigen Arbeitnehmern), die schlecht ausweichen können. Dies bedeutet z.B., dass die Mehrwertsteuer nicht etwa nur von Konsumenten, sondern z.B. auch von Arbeitskräften getragen wird, die sich auf die Herstellung von Luxusgütern spezialisiert haben, auf welche die Konsumenten leicht verzichten können (hohe Preiselastizität der Nachfrage) und die erforderlichenfalls kapitalintensiv hergestellt werden können (hohe Elastizität der Unternehmernachfrage nach Arbeit). Die in der juristischen Literatur vorfindbare Annahme, dass die Mehrwertsteuer grundsätzlich nur den privaten Endverbraucher belastet und für den Anbieter einen durchlaufenden Posten bildet, unterstellt, dass Nettopreise bzw. Gewinnspannen nicht reagieren, das heißt,

²⁷ *St. Homburg*, a.a.O., S. 103 f.

dass alle Angebotskurven relativ elastisch und alle Nachfragekurven relativ starr verlaufen²⁸.

Dies ist mit Sicherheit falsch; da wir über konkrete Verläufe von Nachfrage- und Angebotskurven sowie aus letzteren abgeleiteten Faktornachfragekurven aber wenig wissen und die Elastizitäten nur in Spezialfällen abschätzen können, kann man dem nur entgegenhalten, dass die Mehrwertsteuer vor allem von denen getragen wird, die auf bestimmte Güter angewiesen sind (auf sie wird die Steuer vorgewälzt), und von denjenigen, welche keine Alternative zur bisherigen Verwertung ihrer Arbeitskraft haben (auf sie wird die Steuer rückgewälzt)²⁹. Weitere Aussagen können gemacht werden, wenn man die Ausgabenseite des Budgets in die Analyse einbezieht (d.h. nach der sogenannten *Budgetinzidenz* fragt), was freilich mit großen Zurechnungsproblemen verbunden ist, oder wenn man eine Steuerreform unterstellt, bei der z.B. Teile der Einkommensteuer möglichst aufkommensneutral durch eine Mehrwertsteuererhöhung substituiert werden (Frage nach der sogenannten *Differentialinzidenz*)³⁰.

5. Differentialinzidenz

Stellt man die zuletzt genannte Frage und orientiert man sich dabei mit Blick auf Reformmöglichkeiten – anders als bisher überwiegend – nicht an einer idealen, sondern an der realen deutschen Mehrwertsteuer, werden folgende Effekte deutlich:

(1) Kapitaleinkommen würden entlastet. Das könnte für sich als Entfernung vom Ideal einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gedeutet werden, wäre aber längerfristig wachstums- und damit auch arbeitsplatzfreundlich, weil es Investitionen begünstigt, und käme damit allen zugute³¹. Von der Steuerumschichtung ausgelöste und mit Preissteigerungen begründete Lohnforderungen könnten diesen Effekt allerdings auch langfristig zum Teil wieder zunichte machen.

(2) Rentner, deren Einkommen – bisher jedenfalls – steuerlich weitgehend verschont wird, würden ausgabeseitig von Preiserhöhungen betroffen, die normalerweise mit solch einem Steueraustausch einhergehen. Langfristig könnte diese Art von Umvertei-

28 Streng genommen ergibt sich eine *vollkommene* Überwälzung auf die Nachfrager (d.h. eine Erhöhung des Bruttopreises, den die Nachfrager zu zahlen haben, um den Steuerbetrag pro Stück und eine Konstanz des Nettopreises, den die Anbieter erhalten) bei einer Preiselastizität des Angebots ϵ in Höhe von Unendlich oder einer Preiselastizität der Nachfrage η in Höhe von Null. *Allgemein* hängt das Ausmaß der Überwälzung (d.h. des Verhältnisses von Bruttopreiserhöhung und Steuerbetrag pro Stück) auf Wettbewerbsmärkten vom Wert des Bruches $\epsilon/(\epsilon - \eta)$ ab.

29 Die Zweckmäßigkeit der Art und Weise, wie die Ausdrücke „Überwälzung“ und „Traglast“ in der Finanzwissenschaft gebraucht werden, kann mit guten Gründen bezweifelt werden, weil man hier nur Preis-, nicht jedoch Mengen- und Wachstumseffekte im Auge hat (C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer. Steuerrechtswissenschaftlicher Glaube, gesetzgeberischer Wille und ökonomische Wirklichkeit, in: Steuer und Wirtschaft, 73. Jg. 1996, S. 154 - 164). Auf diese Grundsatzkritik kann in diesem Aufsatz nicht eingegangen werden; es sei jedoch darauf hingewiesen, dass ein Unternehmer sich im umgangssprachlichen Sinn auch „belastet“ fühlen wird, wenn er „lediglich“ einen Rückgang seiner Absatzmenge feststellt, und dass Haushalte steuerbedingte Änderungen ihrer Konsumstruktur ebenfalls als Belastung empfinden. Diese Art von Lasten wird in der Finanzwissenschaft vom Konzept der Zusatzlast erfasst. In der finanzwissenschaftlichen Terminologie wird unter dem auf Einkommenseffekte gerichteten Stichwort „Überwälzung“ also danach gefragt, wie sich die Transferlast letztlich unter den Steuerzahlern verteilt, und unter dem auf Substitutionseffekte zielenden Stichwort „Zusatzlast“ danach, zu welchen weiteren Lasten vom Gesetzgeber gar nicht gewünschte Ausweichvorgänge führen.

30 Ein empirisch untersuchtes Beispiel einer Maßnahme (freilich geringen Umfangs), die solch einem Vorgehen ähnelt, war die 1998 vorgenommene Senkung des Solidaritätszuschlags von 7,5 auf 5,5 Prozent und die Erhöhung des Normalsatzes der Mehrwertsteuer von 15 Prozent auf 16 Prozent (hierzu K.-D. Bedau, a.a.O.).

31 Auf kurzfristige Preisniveau-, Beschäftigungs- und Outputeffekte wird hier nicht eingegangen, weil sie eine stark situationsspezifische Analyse verlangen. Vgl. hierzu M. Rose, H.-D. Wenzel; Aufkommensneutrale Substitution von Einkommen- gegen Mehrwertsteuer. Eine Analyse der Beschäftigungs-, Output- und Inflationseffekte, in: D. Bös, M. Rose, CHR. Seidl (Hrsg.); Beiträge zur neueren Steuertheorie, Berlin u.a.O. 1984, S. 162 - 188.

lung angesichts der sich abzeichnenden Entwicklung der Bevölkerungsstruktur und damit auch der Abgabenbelastung der Erwerbstätigen sowie der davon ausgehenden Fehlanreize durchaus vertretbar erscheinen.

- (3) Einkommen aus der Schattenwirtschaft werden größtenteils in der offiziellen Wirtschaft ausgegeben. Sie würden nunmehr wenigstens der Mehrwertsteuer unterzogen. Dies wäre auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eindeutig wünschenswert. Es erklärt, warum man sagen kann, dass eine verstärkte Mehrwertbesteuerung die Steuerhinterziehung verringern würde, obwohl *Birk* in seinem Beitrag mit Recht darauf hinweist, dass die Mehrwertsteuer als solche in fühlbarem Umfang hinterzogen wird.
- (4) Das unter (2) und (3) Aufgeführte stellt eine Illustration der Tatsache dar, dass die Umsatzsteuer die Einkommensteuer bei der Erfassung von Einkommen ergänzt und in dieser Hinsicht auch der Realisation des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen kann. Weitere Ergänzungsbeispiele, die auch für die Analyse der Differentialinzidenz von Bedeutung wären, findet man bei *Tipke*³².
- (5) Da die Aufkommenselastizität der Einkommensteuer und vor allem die der immer wichtiger werdenden Lohnsteuer deutlich höher ist als die der Umsatzsteuer, führt der Steueraustausch zu einer Senkung der Aufkommenselastizität des Steuersystems insgesamt. Das mindert die sogenannte „kalte Progression“, der die Steuerbürger bei der Entwicklung der Zahllast ausgesetzt sind, und kann auch konjunkturpolitisch von Bedeutung sein (Reduktion der eingebauten Stabilisierungswirkung).
- (6) Der Einfluss des Steuertauschs auf die Zusatzlast des Steuersystems wäre aus zwei Gründen als günstig anzusehen: Da die Zusatzlast der Einkommensteuer rebus sic stantibus beträchtlich höher als die der Umsatzsteuer ist³³, würde die Gesamtzusatzlast aufgrund der Reduktion des Gewichts der Einkommensteuer im Steuersystem sinken; gleichzeitig wür-

de die durch den Steuertausch ermöglichte Senkung des Einkommensteuersatzes die Zusatzlast der Einkommensteuer als solcher senken. Man sieht auch hieran wieder, dass sich Einkommensteuer und Umsatzsteuer ergänzen und ihre Sätze in einem Substitutionsverhältnis zueinander stehen. Letzteres wird in der juristischen Literatur ebenfalls betont, wenn auch nicht mit Blick auf die Zusatzlast, so doch mit Blick auf den (von der Zusatzlast mitbestimmten) Steuerwiderstand³⁴.

- (7) Welche Überwälzungseffekte sich im Einzelnen einstellen, hängt bei einem solchen Steueraustausch wie bereits erwähnt von den Preis-, Einkommens- und Substitutionselastizitäten sowie der Härte der Geldpolitik ab. Um einmal ein anschauliches Beispiel zu geben (das allerdings nur auf persönlichen Mitteilungen von Branchenkennern aufbaut), sei auf die Situation auf dem Markt für Herrenoberbekleidung und den ihm vorgelagerten Wirtschaftsstufen verwiesen. Die Hersteller und Händler in diesem Bereich klagen darüber, dass eine Mehrwertsteuererhöhung bei ihnen – insbesondere in konjunkturschwachen Zeiten – stets zu einem überproportionalen Nachfragerückgang und Preisdruck führe. Deshalb müssten sie zur Kompensation solch einer Steuererhöhung die Nettopreise senken und diese Belastung via unterproportionale Lohnerhöhungen rückzuwälzen versuchen. Gelingt dies nicht, müssten Betriebe aus dem Markt ausscheiden. Das alles gälte, obwohl bei einem aufkommensneutralen Steuertausch das verfügbare Einkommen der Haushalte nominell ja erhöht werde; davon profitiere der Absatz von Herrenoberbekleidung erfahrungsgemäß aber wenig und

32 *K. Tipke, a.a.O.*, S. 903 - 908.

33 *C.H.L. Ballard, J.B. Shoven, J. Whalley; a.a.O.*, S. 136.

34 *K. Tipke, a.a.O.*, S. 907 f.

– wenn überhaupt – erst mit einer gewissen Verzögerung³⁵

Die bisher betrachteten Effekte dürften per Saldo eher für eine Erhöhung des Anteils der Mehrwertsteuer am Steueraufkommen sprechen. Bei den folgenden beiden Effekten ist dagegen das Gegenteil der Fall:

- (8) Die Entlastung von der Einkommensteuer begünstigt wegen der Progressivität dieser Steuer Bezieher höherer Einkommen stärker als Bezieher niedrigerer Einkommen und führt bei besonders niedrigen Einkommen sogar zu einer Null-Entlastung. Wären die – auch von der Striktheit der Geldpolitik abhängigen – Preisniveaueffekte bedeutsam, wäre dies problematisch.
- (9) Die Mehrwertsteuer ist als indirekte Steuer weniger merklich als die (direkte) Einkommensteuer. Ein Steuersystem mit einem höheren Mehrwertsteueranteil widerspricht deshalb dem demokratischen und auch allokatonspolitischen Ideal, dass die Politiker offen die Verantwortung für die Steuerhöhe übernehmen sollen (was nicht mit der Aussage verwechselt werden darf, die Merklichkeit von Steuern spiele für die Kaufentscheidung der Nachfrager eine Rolle). Unterstützt wird diese Forderung dadurch, dass ökonomische Laborexperimente darauf hindeuten, dass indirekte Steuern Illusionen der Wähler über die Netto-Wohlfahrtswirkungen staatlichen Handelns verstärken und Politiker zu wiederwahlorientierten Umverteilungsmaßnahmen verführen könnten³⁶.

Mit Blick auf die Belastung durch Steuern und Sozialabgaben, die auf die Erwerbstätigen in der Zukunft zukommen werden, dürfte es sich trotz der nicht eindeutig positiven Wirkungen des Steuertauschs anbieten, über eine langfristige Steigerung des Mehrwertsteueranteils am Steueraufkommen nachzudenken. In diesem Zusammenhang muss noch einmal darauf hingewiesen werden, dass

das Zusammenwirken von Einkommensteuer-, Mehrwertsteuer- und Sozialhilferecht insbesondere im Bereich von nur niedrig entlohnbaren häuslichen Diensten dazu geführt hat, dass eine zweckmäßige Arbeitsteilung verhindert wird³⁷. Hier zeigt sich eine Gesamtproblematik, die nicht nur (aber eben auch) die Umsatzsteuer betrifft und die bei steigendem Durchschnittsalter der Bevölkerung eine erhöhte Aufmerksamkeit verdient. Wer in diesem Bereich mit Vokabeln wie „Dienstmädchenprivileg“ operiert, ist ein reiner Ideologe. Die rechtsbedingte Hemmung oder gar Blockierung des Entstehens von Märkten für Dienstleistungen, die auch früher – in der Mehr-Generationen-Großfamilie – stärker arbeitsteilig verrichtet wurden, führt vielmehr gerade bei denjenigen Rentnern und Frauen zu erheblichen Nutzeneinbußen, die nicht zu den einkommensstarken Haushalten gehören.

II. Wirkungen von besonderen Regelungen

Das tatsächliche deutsche Umsatzsteuerrecht enthält vor allem fünf Arten von Sonderregelungen, die zu Reformüberlegungen im Sinne von mehr Freiheit, Gleichheit und Effizienz herausfordern: Tarifiermäßigungen, echte und unechte Befreiungen, die Besteuerung nach Durchschnittssätzen mit einer Sonderregelung für die

35 Glichen alle Haushalte in einer Volkswirtschaft einander und liefen die Marktprozesse sehr schnell ab, wäre das geschilderte Phänomen schwer zu verstehen, weil bei der unterstellten Steuersubstitution eine Erhöhung von Bruttopreisen ja durch die steuertauschbedingte Erhöhung des verfügbaren Einkommens gerade kompensiert würde. In der Realität spielt aber auch eine Rolle, dass sich Be- und Entlastungseffekte in der Volkswirtschaft unterschiedlich verteilen können und verzögert anfallen und dass es Effekte wie etwa den gibt, dass sich die Tragedauer von Anzügen bei einem wohlgefüllten Kleiderschrank mit sehr geringem Nutzenverlust verlängern lässt (ökonomisch liegt hier eine Hinausschiebung des Ersatzzeitpunktes für ein Konsum-Investitionsgut vor).

36 J.-R. Tyrant, R. Sausgruber; On fiscal illusion, Discussion Paper no. 2000-16 der Volkswirtschaftlichen Abteilung der Universität St. Gallen 2000 (<http://www.fgn.unisg.ch/public/public.htm>).

37 N. Oth, a.a.O., S.9f

Landwirtschaft sowie Regelungen zum innergemeinschaftlichen Handel³⁸.

- (1) Eine *Tarifermäßigung* ergibt sich für Umsätze, die nicht dem allgemeinen Steuersatz von zur Zeit 16 Prozent unterliegen (§ 12 Abs. 1 UStG), sondern dem ermäßigten Satz von zur Zeit 7 Prozent (§ 12 Abs. 2 UStG). Der ermäßigte Satz gilt vor allem für Lebensmittel, Bücher und bestimmte freiberufliche und kulturelle Leistungen. Werden Produkte, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, von Unternehmen weiterverarbeitet und zum normalen Steuersatz abgesetzt – das ist z.B. bei Restaurants der Fall –, ergibt sich aus der Sicht der Konsumenten ein *Nachbofekt*: Das Endprodukt ist – jedenfalls formell – mit dem vollen Steuersatz belastet.

Wie bereits dargelegt, ist die Tarifermäßigung ein Hauptgrund dafür, dass man auch bei der Betrachtung von Jahreseinkommen erst dann von einer Regressivität der Mehrwertsteuer sprechen kann, wenn man überdurchschnittliche Einkommen betrachtet. Es fragt sich aber, ob man dieses Ziel nicht mit effizienteren Mitteln erreichen könnte. Eine solche Frage liegt nahe, weil Tarifermäßigungen für bestimmte Güter gegen Grundregeln guter Finanzpolitik verstoßen: Sie stellen Objektsubventionen dar und sind deshalb weniger zielgenau als Subjektsubventionen (weisen also größere Streuverluste auf); außerdem verdunkeln sie als Steuersubventionen – anders als Finanzsubventionen – die mit ihnen verbundene Haushaltsbelastung und sind (weil im Prinzip auf Dauer angelegt) schlechter anpassbar als Finanzsubventionen, die im Zuge der Haushaltsplanung immer wieder neu beschlossen werden müssen. Hinzu kommt, dass Satzendifferenzierungen als solche Zusatzlasten zu erhöhen pflegen.

Im Lichte dieser Kritik müsste geprüft werden, ob man Satzermäßigungen nicht durch direkte Zahlungen an Haushalte ersetzen könnte. Solche Steuererstattungen könnten mit der Einkommensteuerschuld

verrechnet und auf Transferzahlungen aufgeschlagen werden. Mit Blick auf die Transaktionskosten und Zusatzlasten wäre es dabei sinnvoll, von Pauschalierungen Gebrauch zu machen, die sich auf die (statistisch sowieso erhobene) Ausgabenstruktur bestimmter Haushaltstypen stützen. Effizienzorientierte Reformen dieser Art würden mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen übereinstimmen, die in der juristischen Literatur bezüglich dieser Frage angestellt worden sind³⁹.

- (2) *Echte und unechte Befreiungen* werden in der ökonomischen Literatur auch als *Nullsatzbesteuerung* (zero rating) bzw. *Steuerbefreiung im engeren Sinn* (exemption) bezeichnet. Bei der Nullsatzbesteuerung sind bestimmte Umsätze steuerfrei, der Vorsteuerabzug wird aber zugelassen (daher „echte“ Befreiung). Dies gilt vor allem für Ausfuhrlieferungen in Nicht-EU-Staaten, innergemeinschaftliche Lieferungen, bestimmte Leistungen, die sich auf Gegenstände der Ein-, Aus- oder Durchfuhr beziehen, und bestimmte Umsätze der Seeschiff- und der Luftfahrt (§ 4 i.V.m. § 15 Abs. 1 UStG). Bei unechten Befreiungen sind die Endumsätze zwar ebenfalls steuerfrei, es darf aber keine Vorsteuer abgezogen werden. Dies gilt vor allem für Umsätze in der Kredit- und der Versicherungs-

38 Auf weitere Spezialfälle wie z.B. den innergemeinschaftlichen Erwerb von Fahrzeugen (§ 1b UStG), die Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG), die Differenzbesteuerung von Gebrauchtgegenständen (§ 25a UStG) oder die Besteuerung bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b UStG) kann aus Platzgründen nicht eingegangen werden. Vgl. hierzu *St. Homburg* (Steuerrecht für Ökonomen, München 1996, S. 144 - 146) u. *H. Söbn* (Umsatzbesteuerung von Gebrauchtgegenständen, in: *F.X. Bea, W. Kitterer* (Hrsg.); Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 217 - 234). Die Reformfragen, die aus den hier dargestellten Besonderheiten abgeleitet werden, dürften die grundsätzliche Richtung von Reformüberlegungen allerdings hinreichend deutlich werden lassen.

39 *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, in: *Steuer und Wirtschaft*, 67/1990, S. 107-129; *K. Tipke*, a.a.O., S. 926 f.

wie Grundstückswirtschaft, für Sozialversicherungsleistungen und Leistungen im Gesundheitswesen sowie im kulturellen Bereich, von jugendfördernden Einrichtungen und von Blindenunternehmen (§ 4 i.V.m. § 15 Abs. 2 UStG). Vergleichbar wirkt die Nichterhebung der Umsatzsteuer von Kleinunternehmern (§ 19 UStG).

Die Verbreitung solcher Befreiungsmöglichkeiten ist international unterschiedlich⁴⁰; gegen das Gros aller unechten Befreiungen sprechen jedoch bereits in der juristischen Literatur diskutierte steuersystematische Gründe⁴¹. In ökonomischer Sicht kommt hinzu, dass eine Nullsatzbesteuerung ganz anders wirkt als eine unechte Befreiung. Die Nullsatzbesteuerung „befreit“ das Endprodukt wirklich, während die unechte Befreiung schwer kalkulierbare Wirkungen aufweist und in manchen Fällen sogar zu einer Mehrbelastung durch die Erhebung von Steuern von der Steuer führen kann. Letzteres ist z.B. der Fall, wenn eine Blindenwerkstatt mit Vorsteuern belastete Güter (unecht) befreit an ein Unternehmen liefert und auf die Steuerbefreiung nicht verzichten kann oder will (§ 9 UStG). Der Vorsteuerabzug auf Zwischenprodukte und Investitionsgüter entfällt dann. Unechte Befreiungen führen deshalb in einem gewissen Ausmaß zu Wettbewerbsverzerrungen bei der ansonsten weitgehend wettbewerbsneutralen Steuer und zu einer Perversion der Idee der Mehrwertsteuer vom Konsumtyp: Es ist geschätzt worden, dass die effektive Belastung der Mehrwertsteuer 1988 nicht etwa zu 100 Prozent auf Konsumgüter entfiel, sondern zu 63 Prozent auf Konsumgüter, zu 21 Prozent auf Zwischenprodukte und zu 16 Prozent auf Investitionsgüter⁴². Will man die Steueridee bewahren und wirklich nur den Konsum besteuern und will man Zusatzlasten vermeiden, die mit der Besteuerung von Zwischenprodukten verbunden sind und zum Verlust der Produktionseffizienz führen, folgt hieraus, dass unechte Befreiungen entweder ersatzlos abgeschafft oder durch echte Befreiungen ersetzt

werden sollten. Dies hätte – auch bei Kompensation der Steuerausfälle durch Satzerhöhungen – eine Effizienzförderung ohne wesentliche Abstriche bei den Zielen der Freiheit und Gleichheit zur Folge.

- (3) Bei Unternehmen, die nicht buchführungspflichtig sind, kann die Vorsteuerermittlung aus Vereinfachungsgründen nach sogenannten *Durchschnittssätzen* vorgenommen werden (§ 23 u. § 23a UStG). Es soll dabei weder zu einer Steuersubvention noch zu einer Mehrbelastung kommen. Dies ist aber natürlich schwer kontrollierbar. Für die *Landwirtschaft* gibt es mit § 24 UStG eine Sonderregelung, nach der für Landwirte normalerweise keine Steuerzahlungen anfallen und in der Regel eine Begünstigung erzielt werden dürfte: Die Landwirte können ihren Abnehmern Durchschnittssteuersätze in Rechnung stellen, welche diese gegebenenfalls als Vorsteuern abziehen können; gleichzeitig wird für den größten Teil der Landwirtschaft unterstellt, dass die Vorsteuern der Landwirte den von ihnen vereinnahmten Steuern entsprechen. Dies führt per Saldo formell zur Steuerfreiheit, beinhaltet aber dann eine Steuersubvention, wenn die Vorsteuern der Landwirtschaft in Wirklichkeit niedriger als ihre Durchschnittsteuern sind, was vermutlich der Normalfall ist⁴³.

Vor allem angesichts der politischen Gefahr einer versteckten Subventionierung stellt sich die Frage, ob eine Durchschnittsbesteuerung heute – im Zeitalter des PC und der elektronischen Buchhaltung – wirklich noch angemessen ist, zumal die einschlägi-

40 Einen Überblick über die Praxis in wichtigen Ländern liefert *A.A. Tait* (Value added tax. International Practice and Problems, Washington, D.C. 1988; International Monetary Fund).

41 *H.G. Ruppe*, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in: *J. Lang* (Hg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln 1995, S. 457 - 471.

42 *P. Gottfried, W. Wiegand*; Exemption versus zero rating. A hidden problem of VAT, in: *Journal of Public Economics*, Bd. 46/1991, S. 308.

43 *N. Andel*, Finanzwissenschaft, 4. Aufl., Tübingen 1998, S. 360 f.

gen Unterlagen von den meisten Berufsgruppen auch für die Einkommensteuer benötigt werden dürften. Dies ist jedoch eine Faktenfrage.

- (4) Weitere besondere Regelungen betreffen die *Anwendung der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handel der Europäischen Union*. Hier wird seit 1993 eine Übergangsregelung angewandt: Kommerzielle innergemeinschaftliche Lieferungen werden im Endeffekt in einem komplizierten Verfahren nach dem *Bestimmungslandprinzip* behandelt, nicht kommerzielle (also Haushaltsimporte) i.d.R. nach dem *Ursprungslandprinzip*⁴⁴. Die Regelung für den Unternehmensbereich ist administrativ recht aufwändig und reizt – worauf im Beitrag *Birk* mit Recht hingewiesen wird – zu Hinterziehungsversuchen an⁴⁵, deren Höhe von Kommissionsexperten auf rund 5 Prozent der innergemeinschaftlichen Umsätze geschätzt wird, momentan also auf fast 100 Mrd. DM⁴⁶. Die Regelung ist daraus entstanden, dass die Aufhebung der Grenzkontrollen die 1967 eingeführte EG-Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip in der bis dato realisierten Form unmöglich machte⁴⁷.

Es hat eine Reihe von Änderungsvorschlägen zu diesem Verfahren gegeben⁴⁸. Manche sind durch die Einführung der Europäischen Währungsunion hinfällig geworden. Besonders vielversprechend erscheint ein neuer Vorschlag, der einen Übergang zu einer sogenannten *Kompensierten Mehrwertsteuer* (compensating value added tax, CVAT) fordert. Hierbei würde als Kompensation für den entfallenden Grenzausgleich zusätzlich zum Inlandssteuersatz ein zweiter Steuersatz eingeführt. Diese beiden Mehrwertsteuersätze würden in folgender Weise angewandt⁴⁹: (a) National und bei Abhollieferungen würde von allen Abnehmern der heimische Satz verlangt und national abgeführt; (b) innergemeinschaftliche Lieferungen (einschließlich des Versands an Haushalte in anderen EG-Ländern, und zwar auch über Internet-Transaktionen) würden dagegen von der hei-

mischen Steuer befreit (zero rating) und mit einem gemeinschaftsdurchschnittlichen Steuersatz belegt, den registrierte Unternehmen im Bestimmungsland als Vorsteuer geltend machen könnten; (c) das Aufkommen aus innergemeinschaftlichen Abführungen würde einer Sammelstelle zugeführt und an die Bestimmungslandstaaten verteilt. Auf diese Weise würde letztlich ein (nahezu) reines Bestimmungslandprinzip ohne Grenzkontrollen realisiert, gleichzeitig aber die Vorsteuerabzugskette mit ihren eingebauten Kontrollen sowie die nationale Steuerhoheit bewahrt⁵⁰.

44 Zur Geschichte dieser Übergangsregelung und zur generellen Problematik der Umsatzbesteuerung im Gemeinsamen Markt vgl. *H. Febr, Chr. Rosenberg, W. Wiegand*; Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonization in Europe. A Computable General Equilibrium Analysis, Berlin u.a.O. 1995 und *W. Reiß*, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in: *J. Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln 1995, S. 433 - 455.

45 *St. Homburg*, 1996, a.a.O., S. 175 - 179; *G. Krause-Junk*, Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: *F.X. Bea, W. Kitterer* (Hrsg.); Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 255; *F. Kurcz*, Bar auf die Hand. Mit einer neuen Masche tricksen immer mehr Kriminelle den Fiskus bei der Umsatzsteuer aus, in: *Der Spiegel*, Nr. 15/2001, S. 146.

46 O.V., Kommissar Bolkestein plant Initiative zur Einführung des Ursprungslandprinzips. Brüssel kritisiert schwache Kontrollen gegen Betrug bei der Mehrwertsteuer, in: *Handelsblatt* Nr. 27 vom 08.02.00, S. 9.

47 *St. Homburg*, 2000, a.a.O. S. 293 - 311.

48 vgl. *St. Homburg* ebenda und *Reiß*, 1995.

49 *Ch.E. McLure* JR. Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT), in: *International Tax and Public Finance*, Vol. 7/2000, S. 723 - 740.

50 Zur Diskussion dieses Vorschlags und von ähnlichen Arrangements vgl. *M. Bird, P.-P. Gendron*; CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical „Sharing“ and Interstate Trade, in: *International Tax and Public Finance*, Vol. 7/2000, S. 753 - 761. *M. Keen*, VIVAT, CVAT, and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems, IMF-Working Paper 00/83. *M. Keen, ST. Smith*; Viva VIVAT, in: *International Tax and Public Finance*, Vol. 7/2000, S. 741 - 751.

III. Aufgaben der Mehrwertsteuer im Finanzausgleich

Anders als die Verteilung der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuerumlage (die zusammen mit der Umsatzsteuer die Verbundsteuern bilden) ist die Verteilung der Umsatzsteuer im Grundgesetz nicht vollständig über Quoten geregelt, sondern größtenteils einem zustimmungsbedürftigen Bundesgesetz übertragen worden. Auf diese Weise soll erreicht werden, dass die Steuerverteilung Spannungsunterschieden zwischen Aufgaben und Einnahmen der verschiedenen körperschaftlichen Ebenen angepasst werden kann und dass eine Steuermark im Idealfall bei allen Gebietskörperschaften den gleichen Grenznutzen stiftet.

Dieses *Revisionsverfahren* hat in der Praxis bisher nicht funktioniert. Das lag vor allem daran, dass es kein Verfahren gab, mit dem festgestellt werden konnte, welche Ausgaben im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerverteilung als „notwendig“ anzusehen sind. Stattdessen wurden alle tatsächlichen Ausgaben als „notwendig“ deklariert; die Verteilung der Umsatzsteuer erfolgte in einem Kuhhandel zwischen dem Bundeskanzler, den Ministerpräsidenten und wichtigen Parteiführern.

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Vorgehensweise in seinem Urteil vom 11. November 1999 untersagt und die Entwicklung von Maßstäben für die Umsatzsteuerverteilung gefordert. Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*⁵¹ hat daraufhin eine Methode zur Verteilung der Umsatzsteuer in linearer Abhängigkeit von den Anteilen von Bund und Ländern an den gesamten Staatsausgaben entwickelt. Dieses *Ausgabenquotenverfahren* sieht vor, dass die relevanten Ausgabenquoten in einem Finanzplanungsrat neuer Art in prozedural festgelegter Weise ausgehandelt werden und dass dabei dargelegt werden muss, dass die jeweiligen Budgets solide finanziert sind und dass sie zu einer gesamtstaatlichen Verschuldung führen, die mit dem Vertrag von Maastricht oder enger gesetzten gesamtstaatlichen Verschuldungszielen kompatibel ist. Die gesamtstaatliche Verschuldung, für

die Bund und Länder gemeinsam verantwortlich sind, ergäbe sich dann nicht mehr als ungeplante Folge getrennter Entscheidungen, sondern müsste in situationsgerecht abgestimmter Form bei allen Haushaltsplanungen berücksichtigt werden. Für die Ergebnisse des Aushandlungsprozesses sollte eine Begründungspflicht bestehen, und dem Scheitern dieses Prozesses sollte zusätzlich zum Vermittlungsausschuss durch Einschaltung einer Schlichtungskommission vorgebeugt werden⁵². Ein Verfahren mit solchen Spielregeln würde zu einer *Ausgleichs-Finanzplanung* führen, wie sie im Artikel 106 Abs. 3 GG gefordert wird, von der Staatspraxis aber einfach nicht eingerichtet wurde. Diese Ausgleichs-Finanzplanung würde dem Finanzierungsverbund aller Gebietskörperschaften Rechnung tragen und zu den individuellen Finanzplanungen der einzelnen Gebietskörperschaften hinzutreten. Das Verfahren würde zu Ausgabenstrukturen führen, die vom Bund und den Ländern deshalb als „notwendig“ betrachtet werden können, weil sie die aus der gesamtstaatlichen Budgetbeschränkung resultierenden Notwendigkeiten berücksichtigen, auf einer wechselseitig anerkannten Planung beruhen und verdeutlichen, wer für welche Ausgaben und die zu ihrer Deckung notwendigen Steuern und Schulden verantwortlich ist.

Der Beiratsvorschlag wäre ohne Grundgesetzänderung realisierbar. Ihm stehen Vorschläge wie z.B. der gegenüber, das Grundgesetz zu reformieren und ein gebundenes Trennsystem bei den Steuern einzuführen, bei dem Gesetzgebungs- und Ertragshoheit für die einzelnen Steuern jeweils bei der ertragsberechtigten Gebietskörper-

51 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (2000): Stellungnahme zum Finanzausgleichsurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 11. November 1999, Schriftenreihe des BMF, Heft 68, Bonn 2000, S. 12-24.

52 *H. Grosseckler*, Ordnungstheorie und Recht. Die Rollen von Ökonomen und Juristen bei der Entwicklung und Verteidigung einer koordinations-effizienten Wirtschaftsverfassung, in: *H. Leipold, J. Pies* (Hrsg.); Ordnungstheorie und Ordnungspolitik - Konzeptionen und Entwicklungsperspektiven, Stuttgart 2000, S. 445.

schaft zusammenfielen⁵³. Wollte man so etwas tun, stände man jedoch vor dem Dilemma, dass sich Einkommen- und Körperschaftsteuer zwar länderweise zuordnen ließen, dass ihre Aufkommenselastizität aber im Vergleich zu den Länderaufgaben zu hoch ist, während die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer im Vergleich zu den hauptsächlich vom Bund zu tragenden Stabilisierungsaufgaben zu niedrig ist. Umgekehrt würde die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer zwar zu den Länderaufgaben passen; eine Regionalisierung dieser Steuer wäre aber – so der bisherige Erkenntnisstand – kaum möglich und würde gegebenenfalls zu ähnlichen Problemen wie innerhalb der Europäischen Union führen. Deshalb erschien eine Zuordnung der Mehrwertsteuer auf die Länderebene aus ökonomischer Sicht bisher zur Stärkung des föderalistischen Wettbewerbs kaum geeignet. Die Erfindung der kompensierten Mehrwertsteuer hat diesem Argument allerdings viel an Überzeugungskraft genommen.

Gegen die Einführung eines gebundenen Trennsystems würde auch bei Anwendung einer kompensierten Mehrwertsteuer auf der Länderebene aber sprechen, dass Steuern mit einer hohen Aufkommenselastizität „heimliche Steuererhöhungen“ (eine „kalte Progression“) bei gegebenem Steuerrecht ermöglichen⁵⁴. Werden sie allein einer Ebene zugewiesen, verschaffen sie dieser Ebene Vorteile bei der Ausdehnung ihrer Leistungen und machen die andere Ebene bei neuen und plötzlich auftretenden Bedarfen von Zuweisungen bzw. Matrikularbeiträgen abhängig. Bei Zuordnung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer zum Bund verfügte nur dieser über die finanzielle Flexibilität zur Alimentierung neu entstehender Bedarfe, sei es durch Übernahme in den Kranz der eigenen Aufgaben, sei es durch Vergrößerung eines Wildwuchses von Zuweisungen an Länder und Gemeinden, wie man es vor der Finanzreform von 1969 beobachten konnte (Popitzsches Gesetz). Bei Zuordnung der elastischen Steuern zu den Ländern entstünden dagegen Entscheidungsblockaden, wie man sie aus dem Kaiserreich und der Europäischen Union kennt.

Diese Tendenzen würden entfallen, wenn man beim Verbundsystem bliebe und gemäß dem Beirats-Vorschlag verlangte, dass vor dem Hintergrund der Maastricht-Vereinigungen über Anteile an den gesamtstaatlichen Ausgaben verhandelt werden muss. Beim heutigen Erkenntnisstand läge jedoch eine andere Grundgesetzänderung nahe: Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*⁵⁵ hat angeregt, die Starrheit der Umsatzsteuer-Verteilung durch *begrenzte Zuschlagsrechte* für Bund und Länder zur Einkommensteuer aufzulockern. Im Lichte von Vorschlägen wie dem der kompensierten Mehrwertsteuer erschiene es nun sogar möglich, dem Bund und allen Ländern zusätzlich zu dieser Zuschlagskompetenz auch noch das Recht zu geben, jeweils körperschaftsspezifische Umsatzsteuersätze zu erheben. Dies hätte den großen Vorteil, dass das Prinzip der Kongruenz von Ausgaben- und Finanzverantwortung besser realisiert würde und die Steueraufteilungsverhandlungen zwischen Bund und Ländern zusätzlich entschärft würden. Ein Aushandlungsprozess, in dem die Höhe der jeweiligen Nettoneuverschuldung abgestimmt und die Bonität der jeweiligen Budgetfinanzierung beurteilt wird, bliebe freilich auch dann wünschenswert.

53 Ch. E. Blankart, Die schleichende Zentralisierung der Staatstätigkeit: Eine Fallstudie, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 119. Jg/1999, S. 331 - 350.

54 St. Homburg, 2000, a.a.O., S. 61 f., S. 76.

55 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, 2000, a.a.O., S. 25 - 27.

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung: Spezielle Verbrauch- und Lenkungssteuern

Spezielle Verbrauchsteuern einschließlich ökologisch motivierter Abgaben

Hans-Wolfgang Arndt

Einleitung

Bei unserem Versuch, sich den speziellen Verbrauchsteuern und anderen ökologisch-motivierten Abgaben unter rechtlichen Aspekten zu nähern, ist streng zwischen *rechtspolitischen Forderungen* und *verfassungsrechtlichen Restriktionen* zu unterscheiden. Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Es wird sich zeigen, dass der nationale Gesetzgeber viele Freiheiten hat, im Hinblick auf spezielle Verbrauchsteuern rechtspolitische Torheiten zu begehen und dass er von dieser Freiheit auch kräftig Gebrauch gemacht hat. Es wird sich aber zugleich zeigen – und damit gehe ich schon in der Einleitung über die ursprünglich vorgesehene Begrenzung auf das nationale Recht hinaus –, dass in einer globalisierten Wirtschaft *Europarecht* und *Welthandelsrecht* den rechtlichen Spielraum des nationalen Gesetzgebers bei speziellen Verbrauchsteuern und anderen ökologisch motivierten Abgaben weit stärker einschränken, als es das Verfassungsrecht tut. Doch zunächst zum Konfliktfeld spezielle Verbrauchsteuern und Verfassungsrecht: Von großer Bedeutung für unser Thema ist hier zunächst das Steuerstaatsprinzip.

I. Steuerstaatsprinzip und Gebührenstaat

Das Bundesverfassungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Finanzverfassung der Art. 105 ff. GG das Steuerstaatsprinzip statuiert. Demnach liegt „der Finanzverfassung die Vorstellung zugrunde, dass die Finanzierung der staatlichen Aufgaben in Bund und Ländern einschließlich der Gemeinden in erster Linie aus dem Ertrag der in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmequellen erfolgt (*Prinzip des Steuerstaates*)“¹. Als Begründung verweist das Gericht auf den in Art. 110 Abs. 1 GG manifestierten Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans; dieser diene nicht nur

dazu, das *Budgetrecht des Parlamentes* zu gewährleisten, sondern darüber hinaus auch der Sicherstellung der *staatsbürgerlichen Lastengleichheit*. Diese werde im steuerlichen Bereich dadurch erreicht, dass sich die Besteuerung an der *finanziellen Leistungsfähigkeit* der Bürger orientiere. Diese vom Steuergesetz getroffene Belastungsverteilung habe aber nur solange Bestand, wie gleichzeitig gewährleistet sei, dass die öffentlichen Aufgaben auch überwiegend aus dem Steueraufkommen finanziert werden. Trete dagegen neben die Steuerbelastung noch eine spürbare Belastung durch andere Abgaben, die nicht an die Leistungsfähigkeit anknüpfen, werde die durch die Besteuerung hergestellte Lastengleichheit der Bürger wieder zerstört. Bildlich gesprochen würde solch eine freie Wahl des Gesetzgebers zwischen Steuern und anderen Abgaben „einen der am sorgfältigsten behauenen und in einer Kette von Verfassungsänderungen mehrfach modifizierten Ecksteine aus dem Gefüge der bundesstaatlichen Verfassung herausbrechen“².

Das Bundesverfassungsgericht hat den soeben erörterten strengen steuerstaatlichen Standpunkt zunächst ausschließlich bei der Beurteilung *gegenleistungsfreier* Abgaben vertreten, wohingegen die *gegenleistungsabhängigen Vorzugslasten – Gebühr und Beitrag* – lange Zeit als finanzverfassungsrechtlich weitgehend unproblematische nichtsteuerliche Abgaben angesehen wurden. Eine deutliche Erweiterung des Geltungsbereichs der aus dem Steuerstaatsprinzip folgenden finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben an die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben hat das Gericht dann allerdings in seiner sog. Wasserpfennig-Entscheidung vollzogen³. Das Bundesverfassungsgericht erkennt hier erstmals ausdrücklich an, dass auch Vorzugs-

1 Zuletzt BVerfGE 93, 319, 342.

2 BVerfGE 55, 274, 302.

3 BVerfGE 93, 319.

lasten in Konkurrenz zur Steuer treten können. Das Gericht schließt seither aus dem Steuerstaatsprinzip, dass sich grundsätzlich alle nichtsteuerlichen Abgaben daran messen lassen müssen, ob sie mit diesem Prinzip vereinbar sind, oder ob sie in *Konflikt mit der Finanzverfassung* geraten. Eine solche Konfliktsituation sieht das Bundesverfassungsgericht immer dann, wenn es zu einer *Konkurrenzsituation* zwischen einer nichtsteuerlichen Abgabe und der Steuer kommt⁴.

Was bedeutet dieser Befund für unser Thema? Unser Thema umfasst auch ökologisch motivierte Abgaben. Unter diesen weiten Begriff fällt bekanntlich ein bunter Strauß steuerlicher und nichtsteuerlicher Abgaben bzw. zumeist noch nicht realisierter Vorschläge ökologisch motivierter Abgaben. Während in den ersten Jahrzehnten der Bundesrepublik ein Rückgang der Vorzugslasten zu beobachten war, haben diese in den letzten Jahren insbesondere im Umweltbereich, wo Vorzugslasten als Lenkungsinstrument eine beachtliche Bedeutung gewonnen haben, erheblich an Umfang zugenommen, so dass es gerechtfertigt ist, von einer *Renaissance der Vorzugslasten* zu sprechen. Die Vision eines „Gebührenstaates“⁵, in dem kaum mehr Steuern erhoben, sondern die Staatsaufgaben mittels Gebühren finanziert werden, welche – von wenigen Kernbereichen abgesehen – für alle Staatsleistungen erhoben werden, scheint so fern nicht, – Ökonomen haben sich bereits dazu bekannt⁶. Je stärker aber die Vorzugslasten an Bedeutung zunehmen, desto wichtiger wird es, diese den finanzverfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerstaatsprinzips zu unterwerfen. Solange die Zahl der Vorzugslasten gering war, war eine spürbare Auswirkung dieser Abgaben etwa auf den finanzverfassungsrechtlichen Einnahmeverteilungsmechanismus nicht zu befürchten. Inzwischen haben jedoch – wie insbesondere auch die UMTS-Versteigerung gezeigt hat – die nichtsteuerlichen Abgaben einen Umfang erreicht, der durchaus geeignet ist, erhebliche Störungen des finanzverfassungsrechtlichen Gleichgewichts hervorzurufen⁷. Die 100 Mrd. DM UMTS-Versteigerungserlös betrafen eine einmalige außersteuerliche Abgabe für den Gebrauch bestimmter Fre-

quenzen auf Zeit, – die Parallele zur Verbrauchsteuer liegt nahe, die Überwälzung auf die Verbraucher wird folgen. Eine außersteuerlich ökologisch motivierte Abgabe nicht einmaliger, sondern ständig wiederkehrender Natur könnte die so lebhaft diskutierte CO₂-Abgabe werden, – der Konflikt mit dem Steuerstaatsprinzip wäre auch hier nicht mehr von der Hand zu weisen. Dass der UMTS-Versteigerungserlös in Konkurrenz zur Steuer tritt, zeigt nicht nur die Größenordnung, sondern auch die angekündigte Klage Bayerns, das vom Versteigerungserlöskuchen profitieren will. Das Aufkommen einer CO₂-Abgabe dürfte ebenfalls wegen der Größenordnung und der jährlichen Wiederkehr in Konkurrenz zur Steuer treten⁸.

Im *Ergebnis* bleibt deshalb festzuhalten, dass einem „Ausweichen“ von speziellen Verbrauchsteuern weg hin zu ökologisch-motivierten außersteuerlichen Abgaben von Verfassungen wegen Grenzen gesetzt sind. Ein solches Ausweichen ist nur möglich, wenn eine Konkurrenz zur Steuer ausgeschlossen ist. Dies ist aber ab einer gewissen Größenordnung nicht mehr der Fall.

II. Spezielle Verbrauchsteuern und steuerliche Leistungsfähigkeit

Auf den engen Zusammenhang zwischen Steuerstaatsprinzip und Leistungsfähigkeit ist bereits hingewiesen worden. Das Bundesverfassungsgericht sagt hierzu: „In der freiheitlichen Ordnung des Grundgesetzes deckt der Staat seinen Finanzbedarf grundsätzlich durch steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens“. Damit wiederholt das Gericht zunächst nur die Bestätigung der Steuerstaatlichkeit. Es fährt fort: „Der Staat belastet durch die Besteuerung von Einkommen und Ertrag den

4 BVerfGE 81, 156, 187.

5 *Gamm*, Der Staat, Bd. 36 (1997) 267; Trzaskalik, Gutachten E zum 63. Deutschen Juristentag, Leipzig 2000, E 95, I.

6 *Trzaskalik*, a.a.O., m.w.N. aus Rechtsprechung und Literatur, E 98, II-VI.

7 *Arndt*, K&R 2000, 23.

8 *Arndt*, Handelsblatt v. 15.08.2000, 51.

privaten Vermögenserwerb und durch die Besteuerung von Umsatz-, Verkehrs- und Verbrauchsvorgängen die private Verwendung von Vermögen. Auch der ruhende Bestand des Vermögens kann Anknüpfungspunkt für die Besteuerung sein. ... Die Gesamtbelastung durch eine Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung ist vom Gesetzgeber so aufeinander abzustimmen, dass das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird⁹.“

Der Verfassung der Bundesrepublik Deutschland ist danach nicht nur eine Entscheidung für den Steuerstaat zu entnehmen, darüber hinaus haben auch *grundlegende Prinzipien steuerstaatlicher Abschöpfung Verfassungsrang*. Dabei kann der wissenschaftliche Streit um die Frage, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip im Grundgesetz verankert ist oder lediglich eine verfassungsrechtliche Leitmaxime darstellt, hier nicht entschieden werden. Dies ist auch nicht erforderlich: Der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts lässt sich unmittelbar entnehmen, dass der Gesetzgeber verpflichtet ist, bei der Ausrichtung des Steuersystems an der wirtschaftlichen Zahlungs- bzw. Leistungsfähigkeit festzuhalten, dass die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit also eine zentrale steuerstaatliche Leitidee ist. Es besteht eine prinzipielle konstitutive Beziehung zwischen dem Steuersystem und der individuellen Leistungsfähigkeit der Staatsbürger. Das Steuersystem hat in seiner Gesamtschau grundsätzlich an Indikatoren wirtschaftlicher Leistungs- bzw. Zahlungsfähigkeit anzuknüpfen. Dem widerspricht es nicht, dass Steuern Lenkungszwecke enthalten können und sollen. Wird aber die Besteuerung völlig oder zu weiten Teilen aus ihrer Bindung an die die Zahlungsfähigkeit indizierenden Tatbestände gelöst, ist dies nicht mehr mit der Verfassung vereinbar.

Was bedeutet dieser Befund für unser Thema? Betrachtet man die existierenden speziellen Verbrauchsteuern in der Bundesrepublik, so lässt sich zwischen Lenkungssteuern und sonstigen Verbrauchsteuern differenzieren. Zu den Lenkungssteuern zählen vor allem die Steuern auf Tabak und alkoholische Getränke, cum grano salis auch die Steu-

ern auf den Energieverbrauch, also die Mineralöl-, die Strom- und die Erdgassteuer.

Von den sonstigen speziellen Verbrauchsteuern sind die jahrhundertealten ehrwürdigen auf Salz, Zucker, Leuchtmittel und Tee seit dem 01.01.1993 in der Bundesrepublik nicht mehr existent. Die Kaffeesteuer freilich ist geblieben. Sie soll uns hier allerdings nur am Rande beschäftigen, der puristische, in eine Frage gekleidete Standpunkt von *Klaus Tipke* insoweit aber nicht unerwähnt bleiben: „Warum sollte aber, wer Kaffee trinkt, einen größeren Teil seines Einkommens als Steuer ausgeben, als der, der Kakao trinkt oder Kaviar isst?“¹⁰ Diese Frage ist durchaus berechtigt. Die Antwort von *Klaus Tipke* ist eindeutig. Er hält die Besteuerung von Salz und Zucker, von Kaffee und Tee sowie von Leuchtmitteln nicht bloß für „sachunlogisch“, sie verletzt nach seiner Ansicht vielmehr den Gleichheitssatz, da gleiche Leistungsfähigkeit unterschiedlich belastet werde. Auch der gesunde Menschenverstand werde strapaziert. Letzterem ist vorbehaltlos zuzustimmen¹¹.

Legt man einen strengen Maßstab an, so dürfte *Klaus Tipke* auch bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung Recht zu geben sein. Diesen Maßstab hat indes, wenn ich es recht sehe, das Bundesverfassungsgericht an die speziellen Verbrauchsteuern nicht angelegt¹². Auch dieser Standpunkt lässt sich rechtfertigen: Eine wesentliche Einschränkung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit durch die genannten Steuern haben die Bundesbürger in der Vergangenheit nicht hinnehmen müssen, seit dem 01.01.1993 ist diese Belastung noch erheblich gesunken. Neue irrationale Steuern dieser Art werden nicht diskutiert. Im Vordergrund unserer Bemühungen sollten deshalb jetzt die *lenkenden Verbrauchsteuern*, d.h. vor allem solche, die durch *gesundheitliche* oder *Umwelterwägungen legitimiert* werden, stehen.

9 BVerfGE 93, 121, 134.

10 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. II, 965.

11 *Tipke*, a.a.O., 1005.

12 Vgl. dazu Nachweise bei *Tipke*, a.a.O., 981-996.

Im *Ergebnis* bleibt festzuhalten, dass historisch gewachsene spezielle Verbrauchsteuern nicht lenkender Art heute kein großes verfassungsrechtliches Problem mehr darstellen. Sie können zwar mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kollidieren, es hat freilich den Anschein, dass es sich dabei um aussterbende Steuern handelt. Da aber alle diese speziellen Verbrauchsteuern aus *historischer Sicht nichts anderes als Vorläufer der Umsatzsteuer* sind, ist in einem dritten Abschnitt auf das *Verhältnis der Umsatzsteuer zu den speziellen Verbrauchsteuern* einzugehen.

III. Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern

Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu den sonstigen speziellen Verbrauchsteuern ist eindeutig: Die Geschichte der speziellen Verbrauchsteuern (*Akzisen*) lehrt, dass diese Steuern zu jeder Zeit ohne Regelung und Konsequenz ausgewählt worden sind und dass Versuche, zu einer *Generalakzise* zu kommen, stets gescheitert sind: An den Ständen, die sie nicht bewilligten, später am Adel, der um seine Vorrechte fürchtete. Im Laufe der Zeit wurden durch spezielle Verbrauchsteuern beispielsweise mit einer Abgabe belegt: Fett, Getreide, Honig, Wein, Wildbret, Heu, Stroh, Glas, Federn, Kerzen, Seife. Die Aufzählung ist beileibe nicht erschöpfend: 1787 gab es in Preußen 2.775 mit einzelnen Verbrauchsteuern belastete Objekte¹³. Daraus wurde dann die vereinfachende Erkenntnis geboren, dass man konsequenterweise grundsätzlich *alle Lieferungen und sonstigen Leistungen* erfassen sollte, durch eine *allgemeine Umsatzsteuer*. Diese Einsicht hat sich bekanntlich durchgesetzt. Die weitere Erkenntnis, dass mit diesem Schritt grundsätzlich alle besonderen Verbrauchsteuern in der Umsatzsteuer als der allgemeinen Verbrauchsteuer aufgehen müssten, hat sich der Gesetzgeber aus Finanzierungsbedarfs Gesichtspunkten verschlossen. Dies ist, wie wir wissen, bis heute so geblieben, obgleich die Zahl der einzelnen speziellen Verbrauchsteuern glücklicherweise erheblich reduziert wurde.

Was bedeutet dieser Befund für unser Thema? Verfassungswidrig ist ein „Nebeneinander“ von allgemeiner Umsatzsteuer und speziellen Verbrauchsteuern sicherlich nicht. Einen so weitgehenden Schluß zieht nicht einmal *Klaus Tipke*. Rechtspolitisch freilich ist dieses Nebeneinander beklagenswert. Auch dies ist ein Befund, der, soweit ich sehe, Zustimmung findet. Ich möchte hier jedoch gleichwohl ein wenig verweilen und einige rechtspolitische Überlegungen zum Verhältnis der Umsatzsteuer zu den speziellen Verbrauchsteuern anstellen:

Die Aufgabe, das Verhältnis der speziellen Verbrauchsteuern zur Umsatzsteuer zu bestimmen, bestand nicht, solange es die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer nicht gab. Seitdem es sie gibt, müssen die besonderen Verbrauchsteuern im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer gesehen werden. Die Umsatzsteuer ist eine *nabezu lückenlos zu Ende gedachte Verbrauchsteuer*¹⁴. Deshalb wäre es zweckmäßig gewesen, die besonderen Verbrauchsteuern mit der Einführung der Umsatzsteuer jedenfalls insoweit aufzuheben, als sie nicht eine besondere, gesteigerte Leistungsfähigkeit erfassen. Dies war bei den herkömmlichen deutschen Verbrauchsteuern nicht der Fall. Kaviar, Luxusautos oder Pelze unterlagen ihr – anders als in anderen Ländern der Europäischen Union – nicht. Die Forderung, die speziellen allgemeinen Verbrauchsteuern – von den lenkenden abgesehen – aufzuheben, war und ist aber nicht nur rechtspolitisch bedenkenswert. Darüber hinaus lohnt es, auch die allgemeine Verbrauchsteuer, die Umsatzsteuer, näher zu betrachten. Diese Steuer hat mit dem Nulltarif, dem begünstigenden Steuersatz von 7 Prozent und dem Normaltarif von 16 Prozent ein verwirrendes, ein teilweise irrationales, ein in der Regel nur noch von Experten überschaubares System von Privilegien errichtet. Die Frage, ob es nicht zweckmäßiger wäre, *alle Lieferungen und sonstigen Leistungen ausnahmslos einem Normaltarif* zu unterwerfen, sollten wir uns in einer Verbrauchsteuerrdiskussion stellen. Ich sehe die Schwierigkeiten,

¹³ *Tipke*, a.a.O., 960.

¹⁴ *Tipke*, a.a.O., 964.

halte sie aber für überwindbar. Medizinische Leistungen würden teurer, das Wohnen evtl. ebenso, – dies ließe sich aber über ein erhöhtes steuerliches Existenzminimum weitestgehend auffangen. Wegen des dann möglichen Vorsteuerabzuges müssten die Kosten für den Endverbraucher auch gar nicht so dramatisch ansteigen. Vorteilhaft an dieser Systemveränderung und Vereinfachung wäre u.a., dass die Umsatzsteuer dann jedenfalls nicht mehr technischen Fortschritt behindern würde. Dafür zwei Beispiele: Ich sehe keinen einzigen sachlichen Grund, warum gedruckte Bücher dem begünstigten Steuersatz von 7 Prozent unterliegen, das gleiche Buch aber, sofern es elektronisch publiziert wird, zwangsläufig dem normalen Steuersatz von 16 Prozent unterworfen ist¹⁵. Ein zweites Beispiel: Ich arbeite augenblicklich an einer Verfassungsbeschwerde, wo es um orthopädische Geräte geht. Nach § 52 der Anlage zu § 12 Abs. 1 UStG unterliegen diese grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz. Das gilt jedoch nicht für bestimmte besonders fortschrittliche Implantate, die den gleichen Zweck zwar besser erfüllen, sich jedoch nach Auffassung der Zollverwaltung nicht mehr unter den Begriff „orthopädische Vorrichtungen“ subsumieren lassen. Ich will diese Fragen nicht weiter vertiefen. Sie stehen nicht im Mittelpunkt unserer heutigen Thematik. Sicher ist aber, und damit komme ich auf die speziellen Verbrauchsteuern – und hier insbesondere die lenkenden – wieder zurück, dass im Mittelpunkt der Thematik die Frage steht, ob und inwieweit nicht nur bei der Umsatzsteuer, sondern auch bei den speziellen Verbrauchsteuern *Ausnahmen* gemacht werden und damit *zwangsläufig Privilegien* geschaffen werden dürfen. Deshalb wenden wir uns jetzt dem Lenkungszweck, dem Fiskalzweck und der Aufkommensverwendung zu.

IV. Spezielle Verbrauchsteuern: Lenkungszweck, Fiskalzweck und Geeignetheit der Lenkung

Jede Lenkung mit Steuern leidet an einem *Widerspruch*: Je höher der Lenkungserfolg, desto niedriger der Steuerertrag. Dieser Widerspruch zwischen Lenkungsziel und Fiskalzweck ist unaufhebbar. Da Tabak-, Alkohol- und Energiesteuern neben der Lenkung auch an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfen und zugleich traditionelle Bestandteile des deutschen Steuersystems darstellen, ist dieser *Widerspruch hinzunehmen*.

Ein anderes *Grunddilemma* lenkender Steuern scheint mir in diesem Zusammenhang viel bedeutsamer zu sein: Je höher der Lenkungserfolg ausfällt, desto sozial untraglicher wird die Steuer. Die Kombination „Erhöhung der Mineralölsteuer und gleichzeitige Erhöhung der Benzinpreise auf dem Weltmarkt“ war in der zweiten Hälfte des letzten Jahres auf dem besten Wege, einen erstaunlichen Lenkungserfolg zu erzielen. Durch die Pendlerpauschale wurde dieser ursprünglich avisierte Lenkungserfolg bekanntlich bewusst minimiert bzw. sogar aufgehoben. Nachhaltiger Unmut der Wähler beeinflusst die Einsicht der Politiker eben weit höher als ein ursprünglich angestrebter Lenkungseffekt.

Nicht nur diese soeben erwähnten politischen, sondern auch *verfassungsrechtliche Gründe* zwingen zu einem Einlenken des Verbrauchsteuergesetzgebers, d.h. zu einer Reduzierung des angestrebten Lenkungserfolgs: Beim Energieverbrauch muss beispielsweise bedacht werden, dass dieser in hohem Maße von der Anzahl der Familienmitglieder abhängig ist, so dass insbesondere kinderreiche Familien zwangsläufig höher belastet werden. Familien haben mit steigender Kinderzahl deutlich niedrigere frei verfügbare Einkommen mit der Folge einer weiteren Verschärfung der Belastung durch die indirekten Steuern. Wegen der zu erwartenden Mehrbelastungen müssen die freizustellenden Existenzminima steigen¹⁶.

¹⁵ Köbler/Arndt, Internetrecht, 2. Aufl. 2000, 85.

¹⁶ Arndt, Stromsteuergesetz, 1999, 10.

Es führen aber nicht nur verfassungsrechtlich mit Leistungsfähigkeitsgrundsatz fassbare soziale Erwägungen zu einer Einschränkung des Lenkungserfolges. Dominanter noch als die sozialen sind mitunter die *wirtschaftlichen Erwägungen*. So hat beispielsweise im Gegensatz zum produzierenden Gewerbe der Dienstleistungssektor nach dem Stromsteuergesetz die volle Steuerlast zu tragen. Typisierend hat der Gesetzgeber angenommen, das produzierende Gewerbe müsse sich mit seinen Produkten am Weltmarkt behaupten und verdiene deshalb eine Verschonung, wohingegen der Dienstleistungssektor weniger grenzüberschreitend ausgerichtet sei und deshalb die Steuer in vollem Umfang tragen könne. Hier zeigt sich erneut, dass *verfassungsrechtliche Probleme* immer dann auftreten, wenn der Gesetzgeber aus bestimmten wettbewerbs- oder sozialpolitischen Gründen *Ausnahmen* von lenkenden Steuern für erforderlich hält. Dafür nur zwei Beispiele aus dem Bereich der Stromsteuer: Die deutschen Seehäfen gehören dem steuerlich nicht geschonten Dienstleistungssektor an. Diese Betriebe haben mit ihren Umschlaganlagen zum Be- und Entladen von Seeschiffen einen Energiebedarf an Strom, der sie ohne weiteres zu den außerordentlich energieintensiven Betrieben zählen lässt. Zugleich stehen sie im internationalen Wettbewerb mit ausländischen Konkurrenzhäfen. Ein zweites Beispiel: Ausländische Transportunternehmen bleiben bei einer Reichweite ihrer LKW pro Tankfüllung von bis zu 2.500 km von den deutschen Steuerplänen gänzlich verschont. Dass aber der gewerbliche Güterkraftverkehr in Deutschland in intensiver Konkurrenz mit ausländischen Anbietern steht, ist bekannt¹⁷. Bereits diese beiden Beispiele zeigen die Problematik: Es leuchtet nur schwer ein, alle Wirtschaftszweige des produzierenden Gewerbes zu entlasten, aber gleichermaßen energieintensive und auch dem internationalen Wettbewerb ausgesetzte Dienstleistungsbranchen von jeglichen Ausnahmen auszuschließen.

Das soeben dargestellte *Grunddilemma* lässt sich auch in einer Formel zusammenfassen: Je höher der Lenkungserfolg, desto stärker wächst der verfassungsrechtliche

Druck nach Ausnahme- und Begünstigungsvorschriften. Da der Gesetzgeber hierbei jedoch wieder typisieren muß, sind weitere Verfassungsprobleme vorprogrammiert. *Dies dürfte einer der tragenden Gründe dafür sein, warum Juristen lenkenden Abgaben einigermaßen skeptisch gegenüberstehen.*

Ein *weiteres Grunddilemma* lenkender Verbrauchsteuern scheint mir nicht beim Lenkungszweck, sondern beim Fiskalzweck angesiedelt zu sein. Wenn ein Lenkungssteuerertrag weder dem Nonaffektationsprinzip unterworfen noch dem Lenkungsziel dienlich gemacht wird, schwindet die Legitimation einer jeden Lenkungssteuer. Dies ist bei der Stromsteuer der Fall. Die Stromsteuer ist eine Sozialversicherungsfinanzierungssteuer, eine Steuererhöhung, sonst nichts. Aber auch eine Lenkungssteuer, deren Ertrag dem Nonaffektationsprinzip unterworfen wird, wie dies bei der Tabak- und Alkoholsteuer der Fall ist, halte ich nicht für unproblematisch. Dieser Gesichtspunkt trifft allerdings wie bei der Stromsteuer – hier allerdings deutlich abgeschwächt – ausschließlich die rechtlich nicht greifbare Legitimität und Akzeptanz solcher Steuern. Wenn diese lenkenden Steuern mit dem Gesundheitsschutz gerechtfertigt werden, dann spricht viel dafür, den Ertrag auch diesem Ziel dienlich zu machen. Ein Vorbild dafür ist Art. 1 des Straßenbaufinanzierungsgesetzes von 1964, demzufolge das Mineralölsteueraufkommen zu 50 Prozent zweckgebunden für den Straßenbau zu verwenden ist. Seit 1973 erfolgte allerdings leider eine Abschwächung dieser Zweckbindung in den jeweiligen Haushaltsgesetzen, da diese Mittel auch für sonstige verkehrspolitische Zwecke des Bundes verwendet werden können (z.B. § 33 HHG 2000).

Kein Legitimations-, sondern ein rechtliches Problem scheint mir bei der *Geeignetheit* der Lenkung zu liegen. Hier sehe ich eine erstaunliche Diskrepanz zwischen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und derjenigen des Bundesverfassungsgerichts. Deshalb wird uns dieser Aspekt zugleich zum fünften und letzten Abschnitt, den europarechtlichen und welthandelsrechtlichen Re-

¹⁷ Arndt, a.a.O., 12.

striktionen des deutschen Verbrauchsteuergesetzgebers überleiten.

Soweit es um die Geeignetheit der Lenkung geht, taugt die unterschiedliche Rechtsprechung beider Gerichte zur *Besteuerung von Bier und Wein* wohl als das plastischste Beispiel. Großbritannien besteuerte bis 1980 aus EU-Mitgliedstaaten importierten Wein wesentlich höher als im Lande gebrautes Bier. Der Europäische Gerichtshof hat dies untersagt und die Gleichartigkeit von Bier und Wein mit der Begründung bejaht, beide Getränke könnten „unbestreitbar in gewisser Hinsicht gleichen Bedürfnissen dienen“¹⁸. Maßstab einer unterschiedlichen Besteuerung dürfe allenfalls der unterschiedliche Alkoholgehalt sein. Innerhalb dieses Maßstabes aber sei eine gleiche Besteuerung von Bier und importiertem Wein geboten. Dies halte ich für eine überzeugende rationale Rechtsprechung. Wer Alkohol aus Gesundheitsgründen besteuern will, darf nicht bei den unterschiedlichen alkoholischen Getränken, sondern muss eben am Alkoholgehalt ansetzen. Das Bundesverfassungsgericht hat zu dieser Frage ebenfalls Stellung genommen. Es hat die nationalstaatliche Entscheidung, Bier im Gegensatz zu Wein zu besteuern, ohne nähere Begründung für nicht willkürlich und damit angesichts des Art. 3 GG für zulässig erachtet. Diese Rechtsprechung halte ich für nicht überzeugend. Selbst wenn historische, mittelstandsfreundliche oder agrarpolitische Überlegungen für die Entscheidung sprechen, das Konsumgut Bier und nicht den Wein zu besteuern, müssten solche Erwägungen vor dem erklärten Lenkungsziel, den Alkoholkonsum steuerlich zu belasten, zurücktreten¹⁹.

Mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH sind wir nunmehr beim fünften, letzten und aus meiner Sicht wichtigsten Abschnitt gelangt. Denn das *bisberige Ergebnis* ist aus verfassungsrechtlicher Sicht *ernüchternd*: Steuerstaatsprinzip und Leistungsfähigkeitsgrundsatz verbieten nur solche außersteuerlichen ökologisch oder sonstwie motivierten Abgaben, die in Konkurrenz zur Steuer treten. Dies ist erst ab einem ganz erheblichen Abgabenaufkommen der Fall. Steuerstaatsprinzip und Leis-

tungsfähigkeitsgrundsatz stehen im Übrigen der Gestaltungsfreiheit des Verbrauchsteuergesetzgebers nur in extremen Fällen entgegen. Dieser ist grundsätzlich frei, mit Verbrauchsteuern zu lenken und abzuschöpfen. Versucht er allerdings, sozialpolitischen oder wirtschaftspolitischen Erwägungen durch Begünstigungsregelungen Rechnung zu tragen, verheddert er sich leicht in verfassungsrechtlich relevantem Gestrüpp. Bei einer Gesamtbetrachtung muss aber gleichwohl von der verfassungsrechtlichen Freiheit des nationalen Verbrauchsteuergesetzgebers gesprochen werden, obgleich nicht nur gegen Verbrauchsteuern an sich, sondern auch gegen lenkende Verbrauchsteuern gravierende *rechtspolitische Bedenken* geltend gemacht werden können. Das Bild von der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Freiheit des Verbrauchsteuergesetzgebers indes ändert sich rasch, wenn wir nun über den nationalen Horizont hinausschauen.

V. Zur europa- und welthandelsrechtlichen Gebundenheit des nationalen Verbrauchsteuergesetzgebers

Meine *Kernthese* lautet: Die bislang vorgetragene, vornehmlich auf das Verfassungsrecht beschränkte Sicht täuscht. Dem relativ weiten verfassungsrechtlichen Spielraum des Verbrauchsteuergesetzgebers steht kein europa- oder welthandelsrechtliches Äquivalent gegenüber. Im Gegenteil: Diese beiden höherrangigen Rechtsordnungen beschränken den deutschen Verbrauchsteuergesetzgeber weit mehr als das nationale Verfassungsrecht. Zunächst zum *Europarecht*.

Das höherrangige europarechtliche Regelwerk teilt sich in das *Primär- und Sekundärrecht*. Primärrechtlich ist der freie Warenverkehr (Art. 28 EGV), das Verbot steuerlicher Diskriminierung (Art. 90 EGV) und das Beihilfeverbot (Art. 87 EGV) von Belang. Das Sekundärrecht ist

¹⁸ EuGH, NJW 1984, 2028.

¹⁹ *Arndt*, Europarecht, 4. Aufl. 1987, BVerfG HFR 1984, 587.

komplizierter. Die Rechtsgrundlage zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern bildet Art. 93 EGV. Auf seiner Grundlage wurden insgesamt neun EG-Richtlinien und mehrere Verordnungen erlassen, die insbesondere die Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Mineralöle regeln. Die schrittweise Harmonisierung der Verbrauchsteuern basiert auf drei Regelungsbereichen:

- (1) Der *Systemrichtlinie* RL 92/12, die die allgemeinen Verfahrensvorschriften für sämtliche Verbrauchsteuern regelt.
- (2) Den *Strukturrichtlinien*, die zu den einzelnen Verbrauchsteuerarten erlassen wurden.
- (3) Den zur Harmonisierung der Steuersätze erlassenen *Satzrichtlinien*, die der Annäherung der Verbrauchsteuersätze dienen.

Dieses Richtlinienpaket untersagt es den Mitgliedstaaten nicht, auf unterschiedliche Waren weitere indirekte Steuern zu erheben. Voraussetzung für die Erhebung nationaler Sonderverbrauchsteuern ist allerdings, dass hiermit keine Grenzformalitäten verbunden sind. Beispiele für solche Sonderverbrauchsteuern außerhalb der Systemrichtlinie sind die deutsche Kaffee- und Erdgassteuer.

Damit ist die *wesentliche sekundärrechtliche Hürde* die folgende: Steuern auf andere Erzeugnisse als Mineralöle, Alkohol und Tabakwaren können nach Art. 3 Abs. 3 der Systemrichtlinie 92/12 zwar grundsätzlich erhoben werden. Voraussetzung für solche Steuern ist allerdings, dass deren Besteuerungsverfahren „keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten“ nach sich zieht. Dieses Verbot von Grenzformalitäten (Kontroll- und Überwachungsmechanismen) ist auch ausdrücklich in der Präambel der Systemrichtlinie vorgegeben: „Die Beibehaltung oder Einführung anderer indirekter Steuern darf keine mit dem Überschreiten einer Grenze verbundenen Formalitäten nach sich ziehen“.

Bereits diese Hürde begrenzt den Spielraum des nationalen Steuergesetzgebers erheblich: Spezielle Verbrauchsteuern beispielsweise auf Kohle, Tropenholz oder Schlachttiere aus Massenhaltung dürften schon an ihr scheitern. Es ist nur schwer vorstellbar, wie in einem Gemeinsamen Binnenmarkt solche Verbrauchsteuern ohne Kontroll- und Überwachungsmechanismen beim Grenzübertritt möglich sind.

Lassen Sie mich ein weiteres, derzeit aktuelles Beispiel herausgreifen. Vor zwei Monaten kündigte die Bundesregierung an, den Import von „schmutzigem“ Strom, d.h. von Atomstrom durch die deutschen Elektrizitätsversorgungsunternehmen zu verhindern. Wie so oft blieb es bei der Ankündigung. Aus europa- und aus welthandelsrechtlichen Gründen wurde ein solches Importverbot fallengelassen. Derzeit wird erwogen, stattdessen *Strom aus Atomkraftwerken einer Sonderverbrauchsteuer* zu unterwerfen.

Nationales Verfassungsrecht dürfte einer solchen Sonderverbrauchsteuer nicht entgegenstehen. Über Art. 20a GG sollten hier der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers keine Grenzen gesetzt sein. Anders sieht es indes mit dem *Europarecht* aus.

Solange es noch Atomstrom auch aus deutschen Atomkraftwerken gibt, dürfte eine Diskriminierung von aus EU-Ländern importiertem Atomstrom auch nicht vorliegen. Anders als bei den soeben genannten Gütern – Tropenholz, Kohle, Schlachtvieh – muss importierter Strom auch nicht an der Grenze kontrolliert und überwacht werden, es genügt, das importierende EVU verbrauchsteuerpflichtig zu machen. Somit scheinen in diesem Falle die genannten europarechtlichen Vorschriften einer Sonderbesteuerung nicht entgegenzustehen. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs geht indes vom Gegenteil aus. Strom ist Strom, seine Herkunft sieht man ihm schwerlich an. Deshalb verbietet der EuGH eine Importbesteuerung von Elektrizität, wenn inländische Stromlieferungen in Abhängigkeit der verwendeten Ausgangsstoffe (Primärenergieträger) bei der jeweiligen Methode der Energiegewinnung steuerlich unter-

schiedlich belastet werden²⁰. Ökologisch motivierte Differenzierungen sind zwar grundsätzlich zulässig. In der Praxis kann aber bei Importstrom nicht – zumindest nicht ohne zusätzliche Grenzformalitäten – die Art der Energiegewinnung festgestellt werden. Der EuGH lässt deshalb nur einen Weg offen: Importierter Strom darf unter keinen Umständen mit der höheren Sonderverbrauchsteuer für Atomstrom besteuert, sondern muss wie anderer Strom besteuert werden²¹. Angesichts dessen aber dürfte sich eine nationale Sonderverbrauchsteuer, die lediglich nationalen Atomstrom belastet, erübrigen. Sollte in der Bundesrepublik Atomstrom in den nächsten 25 Jahren ein friedliches Ende gefunden haben, ändert sich an der europarechtlichen Rechtslage nichts, nur die Begründung wird eine andere: Eine nationale Sonderverbrauchsteuer auf EU-Strom, der ausschließlich in EU-Mitgliedstaaten, nicht aber in Deutschland produziert wird, wäre eine europarechtswidrige, da eindeutig diskriminierende Maßnahme.

In einer globalisierten Weltwirtschaft geht es nicht an, den Blick lediglich auf den europäischen Binnenmarkt zu wenden. Neben nationalem Verfassungsrecht und Europarecht wird in den letzten Jahren insbesondere auch das *Welthandelsrecht zunehmend zum Maßstab, an dem sich der nationale Gesetzgeber zu orientieren hat*. Um dies zu verdeutlichen, können wir beim gewählten Beispiel, der Besteuerung von „schmutzigem“ Strom beispielsweise aus Kraftwerken in der Ukraine oder Litauen bleiben. Die Frage stellt sich, ob eine Sonderbesteuerung von diesem Strom welthandelsrechtlich zulässig wäre. Bevor wir uns allerdings dieser Frage stellen, sollten wir den gesunden Menschenverstand walten lassen. Geht es wirklich an, anderen Staaten unsere Vorstellungen von ökologischer Stromerzeugung – die Kernkraft ist schließlich CO₂ frei – aufzudrängen und diese Importe steuerlich zu diskriminieren? Der böse Spruch vom deutschen Wesen, an dem die Welt genesen soll, liegt da nahe.

Glücklicherweise entspricht diese – bislang von juristischer Erkenntnis ungetrübte – Stellungnahme auch dem Welthandelsrecht.

Welthandelsrechtlich stellt sich die Rechtslage wie folgt dar: Hauptbestandteil des GATT-Abkommens ist das Diskriminierungsverbot in seinen zwei Ausprägungen der *Meistbegünstigung* und der *Inländerbehandlung*.

Die Meistbegünstigungsklausel (Art. 1 Abs. 1 GATT) verpflichtet Vertragsstaaten, handelspolitische Vorteile, die irgendeinem Staat gewährt werden, unverzüglich und bedingungslos allen anderen Vertragsparteien zu gewähren. Sie ist im vorliegenden Fall nicht einschlägig.

Das Gebot der Inländerbehandlung bezweckt die Vermeidung nichttarifärer Handelshemmnisse nach Überqueren der Zollgrenze. In- und ausländische Waren müssen in rechtlicher Hinsicht gleichbehandelt werden. Art. 3 Abs. 1 GATT lautet:

„Waren, die aus dem Gebiet einer Vertragspartei in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden, dürfen weder direkt noch indirekt höheren inneren Abgaben oder sonstigen Belastungen unterworfen werden als gleichartige inländische Waren.“

Die welthandelsrechtliche Frage lautet nun: Ist Atomstrom eine andere Ware als Strom, der in anderen Verfahren gewonnen wurde? Die Rechtsprechung der GATT-Panels ist insoweit eindeutig: Spezifische Produktionsmethoden, die als solche keinen Einfluss auf das Endprodukt haben, können keine produktbezogene Einfuhrbeschränkung rechtfertigen. Bezogen auf die Besteuerung importierten „schmutzigen Stroms“ bedeutet dies: Unterschiede in der Herstellung, Gewinnung oder Verarbeitung können eine unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Produkten nicht rechtfertigen, wenn sich diese Unterschiede nicht auf die Ware selbst auswirken. Die Subsumtion von Produktionsmethoden unter die ausgleichsfähigen inländischen Steuertatbestände ist nicht möglich²². Mit anderen Worten: Das Welt-

20 EuGH Slg 1998, 1; dazu ausführlich: *Jenzen*, Energiesteuern im nationalen und internationalen Recht, 1999, 291-297.

21 EuGH, a.a.O., *Jenzen*, a.a.O., 296.

22 *Hilf*, NVwZ 2000, 481, 485; *Epiney*, DVBl 2000, 77, 81; *Hobmann*, RIW 2000, 88, 93, jeweils mit ausführlichen Hinweisen der GATT-Panels.

handelsrecht verbietet eine Steuerbelastung, die von dem gewählten Energiegewinnungsprozess abhängt.

Was bedeutet dies für unser Thema? Die Sonderverbrauchsteuer für Strom aus Kernkraft war nur ein Beispiel. Andere Sonderverbrauchsteuern werden ebenfalls diskutiert, beispielsweise solche auf Waren, zu deren Herstellung Kinderarbeit eingesetzt wurde. Auch hier setzt Welthandelsrecht dem nationalen Gesetzgeber enge Grenzen. Ob ein Teppich von Kindern, von Erwachsenen oder von Maschinen hergestellt wurde, ist eine Frage des Produktionsverfahrens. Welthandelsrecht verbietet es, hier unterentwickelten Staaten unsere nationalen Vorstellungen sozialer Art aufzudrängen und sie durch Sondersteuern oder Importverbote vom deutschen Markt fernzuhalten. Erneut setzt also das Welthandelsrecht nationalen Sonderverbrauchsteuern durchaus enge Grenzen.

Ergebnis

Ein „Ideal“-Steuersystem sollte die Besteuerung des Einkommens, des Umsatzes, der Schenkung und der Erbschaft sowie des Alkohols, Tabaks und Energieverbrauchs umfassen. Lenkungsziele der zuletzt genannten Verbrauchsteuern werden durch die Verfassungsziele des Art. 2 Abs. 2 GG (Gesundheit) und des Art. 20a GG (Umwelt) legitimiert. Von Verfassung wegen ist der nationale Gesetzgeber allerdings nicht gehindert, von diesem rationalen System abzuweichen und ein irrationales System, d.h. einen bunten Strauß von Sonderverbrauchsteuern und anderen ökologisch motivierten Abgaben zu kreieren. Es spricht viel dafür, dass die deutsche Politik trotz grandioser Fehlschläge der Versuchung „durch Steuern zu steuern“ auch weiterhin ausgesetzt sein wird. Nationales Verfassungsrecht verbietet dies nur insoweit, als dass außersteuerliche Abgaben nicht in Konkurrenz zur Steuer treten dürfen und etwaige Begünstigungsvorschriften – insbesondere bei speziellen Verbrauchsteuern – sich nicht im Gestrüpp der Gleichheitswidrigkeit verheddern.

Dieser verfassungsrechtlichen Freiheit des Verbrauchsteuergesetzgebers stehen allerdings gravierende europa- und welthandelsrechtliche Restriktionen entgegen. Diese Restriktionen betreffen mehr oder weniger alle im grenzüberschreitenden Verkehr handelbaren Güter. Das Europarecht verbietet Grenzkontrollen und Diskriminierungen, das Welthandelsrecht untersagt es, nach dem jeweiligen Herstellungsvorgang eines Produktes steuerlich zu differenzieren. Welthandelsrechtlich kommt es allein auf das Endprodukt an.

Mit nur leichter Übertreibung kann man dieses Ergebnis auch so ausdrücken: Nationale Sonderverbrauchsteuern auf allein nationale Sachverhalte treffen nur auf geringe verfassungsrechtliche Bedenken, – eine nationale Steuer auf Erdbestattungen gegenüber der Feuerbestattung wäre hinzunehmen. Sobald aber grenzüberschreitende Vorgänge ins Spiel kommen – und dies dürfte bei den meisten Sonderverbrauchsteuern der Fall sein – steigen die rechtlichen Bedenken exponentiell an.

Umweltabgaben als Lenkungs- und Finanzierungsinstrument

Hans-Jürgen Ewers
Christoph Hassel

Zur Fortschreibung der Finanzverfassung nach liberal-ordnungspolitischen Grundsätzen

Tempores mutantur, et nos mutamur in illis

I. Einführung

Das Konzept der ökologischen Steuerreform wird seit geraumer Zeit sowohl im politischen als auch im wissenschaftlichen Raum lebhaft diskutiert. In den letzten Jahren sind in einer Reihe von OECD-Staaten Ökosteuern und umweltbezogene Steuern eingeführt worden, oft in Verbindung mit einer umfassenden Reform des Finanzsystems (*green tax reform*), um das mittlerweile verbindlich gewordene Leitbild der Nachhaltigkeit bzw. nachhaltiger Entwicklung (*sustainable development*) über den bloßen Bekenntnischarakter hinaus mit verhaltenssteuernder Kraft gegenüber den privaten und staatlichen Akteuren zu versehen. Mit dem Einstieg in die Steuer- und Abgabenreform der letzten Jahre ist diese Neuorientierung auch für Deutschland Realität geworden.

Aus ökonomischer, insbesondere finanzwissenschaftlicher Warte ist dabei erfreulich, dass die Weiterentwicklung der Finanzverfassung mittlerweile in einem Kontext diskutiert und umgesetzt wird, dem zentrale ordnungspolitische Grundprinzipien in Hinblick auf die Ausgestaltung der Staatstätigkeit und der Steuererhebung nicht fremd zu sein scheinen: Nachhaltigkeit, das Bemühen um Aufkommensneutralität respektive Rückführung der Gesamtsteuerlast, die Einführung von (Umwelt-)Steuern mit hohem Effizienzpotenzial zulasten fiskalischer Einnahmequellen mit hoher (bzw. höherer) Verzerrungswirkung sowie die kritische Durchsicht der herrschenden, nicht selten ökologieunfreundlichen Subventionspraxis sind, bei aller Reformkritik im Detail, aus wissenschaftlicher Sicht Schritte in die richtige Richtung. Besondere Beachtung verdient dabei die Renaissance des Nachhaltigkeitsprinzips, das von finanzwissenschaftlicher Seite schon seit langem mit Blick auf die gegenüber späteren Generationen unverantwortliche Verschuldungs- bzw. Haushaltspraxis von *Fisci* und *Parafisci* als Ordnungsprinzip zur

intergenerativen Lastenverteilung (auch innerhalb der Diskussion um die Reform der Alterssicherung) eingehend und mit konkreten Vorschlägen für das Steuer- und Abgabensystem angemahnt wird (*generational accounting*). Die Forderung nach intra- und intergenerativer Gerechtigkeit für den Umgang mit erheblichen Umweltrisiken gegenüber heutigen und kommenden Generationen (einschließlich des globalen, vorrangig Nichtverursacherstaaten treffenden Treibhauseffektes) unter Verweis auf die hieraus resultierenden Anpassungserfordernisse für das heutige Wirtschaften und die normative Konsequenz (Anpassung der gesellschaftlichen Institutionen nebst Fortschreibung der Finanzverfassung) findet sich seltener, obwohl eine analoge Argumentationsfigur zulässig erscheint.

Trotz der *cum grano salis* positiven, wenngleich milden Wendung der staatlichen Haushaltspolitik – das Gesamtniveau der Belastung aus Steuern und Sozialabgaben bleibt empfindlich hoch – schlägt den jüngsten Reformschritten, insbesondere aber dem Umbau des Finanzsystems unter ökologischen Gesichtspunkten, ein nicht geringes Maß an Skepsis und Kritik entgegen, sicherlich auch deswegen, weil sich umweltbezogene Abgabenmodelle nicht mehr alleine auf spezielle Tatbestände wie Abwasser- oder Abfallverursachung beschränken und in Hinblick auf gewählte Bemessungsgrundlagen und Ergiebigkeit ein vergleichsweise bescheidenes Dasein fristen, sondern von den politischen Akteuren perspektivisch als eigenständige tragende Säule der Steuererhebung angesehen werden. Vorreiter im europäischen Raum ist hier Dänemark, das von 1990 bis 1999 den Anteil von Ökosteuern bzw. umweltnahen Abgaben von 7 auf 11 Prozent des gesamten Staatshaushaltes ausgebaut hat und eine weitere Substitution der Steuerquellen zulasten anderer Steuerarten anstrebt; einige andere Staaten einschließlich Deutschland wollen im Wettbewerb der Ordnungen ei-

nen ähnlichen Weg beschreiten. Mit dieser Entwicklung hat sich die Debatte um die Vorteilhaftigkeit ökologisch motivierter Abgaben von einer reinen umweltökonomischen Instrumentendiskussion emanzipiert und erreicht die Ebene der generellen finanzwissenschaftlichen Grammatik und Institutionenlehre.

Ob Ökosteuern in Zukunft eine noch größere Bedeutung nach Verbreitung und Ergiebigkeit haben werden, gehört in den Gegenstandsbereich der positiven bzw. prognostischen Analyse; die aus normativ-finanzwissenschaftlicher Sicht entscheidende Frage ist jene, ob sie als (zentraler) Baustein des Steuer- und Finanzsystems eine größere Bedeutung haben *sollten*. Die grundsätzliche Legitimation bemisst sich dann nicht nur nach Maßgabe der verschiedenen, als bekannt vorausgesetzten umweltpolitischen Effizienzkriterien, beispielsweise ökologische Treffsicherheit, Transaktionskosten, statische und dynamische Anreizwirkungen usw.; vielmehr muss die Analyse zeigen, ob die Einbeziehung spezieller Verbrauchs- bzw. Lenkungssteuern unter ökologischen Vorzeichen mit grundlegenden ordnungspolitischen und steuersystematischen Prinzipien in Einklang zu bringen resp. nach Maßgabe volkswirtschaftlicher Effizienz angezeigt ist.

Allerdings wäre es verfehlt, die Neugestaltung eines zukunftsfähigen Finanzsystems alleine auf die Einführung bzw. Fortschreibung von umweltorientierten Abgabemodellen zu beschränken; wegen der erheblichen Vernetzung des Finanzsystems im Wirtschaftskreislauf und seinen Rück- bzw. Anreizwirkungen auf die privaten (und notabene: staatlichen) Akteure bedarf es einer integrativen Gesamtbetrachtung der bestehenden und der gewünschten Strukturen sowie der von ihnen ausgehenden Verhaltensimpulse.

II. Umweltabgaben und umweltgerechte Finanzreform: Anforderungen und Perspektiven

Das derzeitige Finanzsystem der Bundesrepublik Deutschland ist historisch gewachsen. Seine wesentliche Struktur wurde bereits in der Weimarer Republik geprägt und blieb in den Grundzügen bis heute erhalten, erlebte aber bereits schon früher zum Teil tiefgreifende Reformen, die den Vorwurf einer (vermeintlichen) Überforderung durch die jüngste „umweltbetonte“ Fortschreibung relativieren – gesellschaftliche Institutionen sind regelmäßig evolvierende Gesamtheiten. Standen lange ausschließlich fiskalische Ziele bei der Erhebung und Ausgestaltung von Steuern im Vordergrund (Erzielung öffentlicher Einnahmen), so kamen im Laufe der Zeit immer mehr außerfiskalische Zielsetzungen hinzu. Die an das Finanzsystem gestellten Anforderungen betrafen zunächst, den damaligen „Knappheiten“ geschuldet, vor allem verteilungs- und wirtschaftspolitische Ziele. Nach und nach ist die Steuerpolitik zum wichtigsten Instrument der Einkommensumverteilung sowie zur Schaffung wachstums- und investitionsfördernder Rahmenbedingungen geworden. Die durch das Finanzsystem ausgelösten Umweltwirkungen blieben bis dato weitgehend unbeachtet.

Es spricht schon mit Blick auf die historische Entwicklung *prima facie* wenig dagegen, dass nach dem Gebot der Sozialverträglichkeit auch die Umweltverträglichkeit bzw. das Gebot der Nachhaltigkeit zu tragenden Grundsätzen staatlicher Einnahmen- und Ausgabenpolitik taugen, auch wenn ihre Etablierung möglicherweise mehr Konflikte erzeugt, als es bei der Durchsetzung der Sozialverträglichkeit der Fall war. Denn während bisher im Wesentlichen zwei Oberziele miteinander verknüpft werden mussten (wirtschaftliche Entwicklung und Sozialverträglichkeit) tritt mit der ökologischen Dimension jetzt ein drittes Ziel hinzu, das nicht selten mit den traditionellen Meta-Zielen konfligiert, und dies vor dem Hintergrund eines bereits schon jetzt komplizierten, wenn nicht überkomplexen Finanzsystems.

Folgt man der liberalen These, dass die Präferenzen der Staatsbürger (und nicht, allegorisch gesehen, der Wille des „Monarchen“) bestimmend für den politischen Prozess einschließlich haushaltswirtschaftlicher Entscheidungen über Ein- und Ausgaben sein sollen, und berücksichtigt man die als Ergebnis wachsender Umweltknappheiten gestiegene Nachfrage nach Umweltleistungen z.B. des ländlichen Raumes oder nach Rückführung als untragbar empfundener Belastungen für heutige und kommende Generationen, so geht es auf lange Sicht im Zuge des ökologischen Umbaus der sozialen Marktwirtschaft darum, das Finanzsystem von ökologisch negativen Anreizen zu befreien und es dort, wo seine Instrumente effizient und wirkungsvoll eingesetzt werden können, auch in den Dienst der Erreichung einer dauerhaft umweltgerechten Entwicklung zu stellen. Wirtschaftliche Effizienz und Sozialverträglichkeit sind bereits seit langem tragende Grundsätze der staatlichen Einnahmen- und Ausgabenpolitik. Dies gilt für die Umweltverträglichkeit bei weitem noch nicht. Wenn die offenbarten Präferenzen der Bürger ernst genommen werden sollen, dann muss mit dem Versuch, ökonomisch, soziale und ökologische Entwicklung miteinander in Einklang zu bringen, auch auf diesem Feld begonnen werden.

Die Umsetzung des Langzeitprojektes einer umweltgerechten Finanzreform, einschließlich der Fortschreibung und Einführung ökologisch motivierter Abgaben, kann sinnvollerweise nur eine Politik der kleinen Schritte sein, weil zum einen trotz aller Fortschritte bei der Ausarbeitung ökologischer und ökonomischer Modelle die Fähigkeit zur Vorhersage der Folgen großer Eingriffe in das komplexe Wirkungsgefüge wirtschaftlicher, sozialer und ökologischer Entwicklung begrenzt ist, und zum anderen die Anpassungsfähigkeit von Wirtschaft und Gesellschaft bzw. der sie tragenden Menschen nicht über Gebühr strapaziert werden darf. Die Umgestaltung räumlicher Wirtschaftsbeziehungen, die Veränderung der Wohn- und Gewerbestandortstruktur ebenso wie des Wohnungsbestandes und die Akzeptanz neuer, umweltfreundlicher Lebensformen, bedürfen sicherlich mittel-

und längerfristiger Zeitanpassung. Eine rational bestimmte Neugestaltung des Finanzsystems lässt deshalb Zeit zum schrittweisen politischen Vorgehen, zum institutionellen Lernen (auch aus dem Wettbewerb der Lösungswege in Europa und weltweit) und zum gegebenenfalls notwendigen Nachsteuern. Der mit einer ökologischen Steuerreform anvisierte Strukturwandel kann allerdings auch im Lichte liberaler Politikvorstellungen nicht zur Disposition stehen, weil er im intragenerativen Kontext als auch im intergenerativen Kontext (gegenüber folgenden Generationen) ohne verantwortbare Alternative ist.

III. Umweltinteressen, Sozialverträglichkeit und ökonomische Effizienz – Zur Evolution von Steuer- und Finanzsystem im Zeichen liberal-ordnungspolitischer Grundprinzipien

In einem freiheitlichen, liberalen Traditionen verpflichteten Staat rechtfertigen sich hoheitliches Handeln und das Recht zur Steuererhebung nicht prärogativ aus sich selbst, sondern aus den Aufgaben, welche die Bürger staatlichen Institutionen zuerkennen möchten und zur Interessenwahrnehmung mit entsprechenden Finanzmitteln versehen wollen. Anders als nach einer eher etatistisch orientierten Staatsphilosophie mit ihrer *prima vista* wohlwollenden Optik gegenüber hoheitlichen Kompetenzen stellt ein liberales Credo den Staat mitsamt seiner Aufgabenordnung kritisch zur Debatte und sieht Abgaben des Souverän nicht schon deshalb als erforderlich an, um irgendetwie angefallene staatliche Ausgaben zu finanzieren bzw. als Instrument der Einkommens- und Kaufkraftabschöpfung zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs beizutragen¹. Die fiskalische Funktion von Steuern steht jedenfalls nicht (alleine) als *Spiritus Rector* im Vordergrund der Steuererhebung. Folgt man einer eher (*ordo*)-

¹ Diese traditionelle finanzwissenschaftliche Sichtweise findet ihren formalrechtlichen Ausdruck in Deutschland in § 3 der Abgabenordnung, der den Zweck der Besteuerung ausschließlich in der „Erzielung von Einnahmen“ sieht und jede Verbindung zwischen Steuerzahlung und staatlicher Gegenleistung ausschließt.

liberal bestimmten Staatslehre², so rückt nach dem Grundgedanken der Subsidiarität insbesondere das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz in den Mittelpunkt, nach dem die verschiedenen staatlichen Institutionen nur insoweit zur Steuererhebung berechtigt (und verpflichtet) sind, als die geplanten Maßnahmen auf hinreichende Legitimation kraft (faktischer oder hypothetischer) Zustimmung bauen können.

In diesem Kontext sei die Auffassung vertreten, dass die Einführung ökologisch motivierter Abgaben (im Rahmen einer umfassenden umweltorientierten Finanzreform) ohne größere konzeptionelle Probleme nach Maßgabe liberaler ordnungspolitischer Grundsätze und den traditionellen Ergebnissen der Umweltökonomie ebenso wünschenswert wie geboten ist, auf einer soliden theoretischen Grundlage ruht und mit zentralen Prinzipien der finanzwirtschaftlichen Steuerlehre im Einklang steht.

Der Blick in die jüngere Vergangenheit macht jedenfalls Hoffnung, dass die kritische Begleitung der politischen Akteure seitens ökonomischer Analysten, die sich beharrlich ordnungspolitischen Prinzipien und Effizienzkriterien verpflichtet fühlen, nicht immer wirkungslos bleibt und verdient auch im aktuellen Diskurs um die Fortentwicklung des Finanzsystems Beachtung. Mit einiger Verspätung aus dem angelsächsischen Rechtsraum kommend, hat die maßgeblich von liberalen Ökonomen inspirierte Debatte um eine Privatisierung und Deregulierung der öffentlichen Aufgabenwahrnehmung den politischen Entscheidungsprozess auch hierzulande maßgeblich befruchtet und in der Folge dazu geführt, dass lange als sakrosankt geltende Bereiche der (vermeintlichen) staatlichen Daseinsvorsorge (Energie, Wasser, Abfallwirtschaft, Verkehr u.a.m.) auf ihre Legitimation untersucht und zu weiten Teilen in die Hände nichtstaatlicher Akteure überführt worden sind (ggf. unter Herbeiziehung eines geeigneten Regulierungsrahmens bei Fortbestand etwaiger Monopolstrukturen). Nach einigem Zögern haben diese Gedanken auch in der juristischen Diskussion Resonanz gefunden und in Hinblick auf die grundlegende Aufgabenteilung zwischen staatlichen (bzw. quasi-staat-

lichen) Institutionen einerseits und dem privaten Sektor andererseits einen tiefgreifenden Bewusstseinswandel bewirkt; die Effizienzvermutung zugunsten hoheitlicher Bereit- oder gar Herstellung von (vermeintlichen) öffentlichen Gütern ist auch hier einer eher kritischen Sicht gewichen und hat alternativen Koordinierungsmechanismen Platz gemacht.

1. Finanzverfassung und liberale Ordnungspolitik: Eine Skizze

Für die Fortschreibung gesellschaftlicher Steuerungsmuster einschließlich der Weiterentwicklung der Finanzverfassung im Lichte gesellschaftlich gewünschter Umweltinteressen unter liberalen Vorzeichen existiert kein ökologischer Apriorismus oder gar eine konstruktivistisch geschlossene, politikscharfe Gesellschaftsutopie, sie wären ordnungsfremd. Vielmehr geht es, auch in der Verfolgung von Nachhaltigkeitszielen, um ein liberalen Grundsätzen offenes, Such- und Entdeckungsprozesse bewusst forderndes Gestaltungsmuster für die künftige Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, die den Pluralismus der menschlichen Wirklichkeit an die Wahrung der (zum Teil noch unbekannt) ökologischen und sozialen Existenzbedingungen (zurück)binden soll. Versteht man unter Ordnungspolitik die Wohlfahrtszielen gewidmete Schaffung der institutionellen Infrastruktur des sozialen Kosmos, die erstens einen Handlungsrahmen für die privaten (und staatlichen) Akteure setzt, zweitens aber auch organisatorische Routinen für den Fall bereithält, dass bestimmte Leistungen auf der Ebene der Privaten nicht erbracht werden können, dort nicht wahrscheinlich sind oder im Falle unerwünschter „Ungüter“ sogar beschränkt werden müssen (mit anderen Worten, die Entstehung „spontaner“ Ordnung im Sinne von Hayek unbefriedigend ausfällt), sollte im hier interessierenden Themenkreis das Eucken'sche Verlangen nach einer „Gesamt-

2 Eindrücklich skizziert bei H. Grosseckler (1991): Die Versorgung mit Kollektivgütern als ordnungspolitisches Problem, in: ORDO, Bd.42, S. 69 - 89.

entscheidung“ so interpretiert werden, dass ökonomische und soziale Teilordnungen sowie die ökologische Dimension jeweils und im Hinblick auf ihre Beziehung untereinander mit den gesellschaftlichen Grundentscheidungen bzw. Grundwerten kompatibel sein müssen. In Sonderheit gilt die Forderung nach einer Interdependenz der Ordnungen für die staatliche Aufgabenstrukturierung und Verteilung sowie die Finanzverfassung als Regelsystem für Einnahmen und Ausgaben.

Für die Modellierung des gesellschaftlichen Institutionenrahmens finden jene Richtungsentscheidungen bzw. Grundwerte in ordnungspolitischen Leitlinien ihren Ausdruck, die zur Gewährleistung einer funktionsfähigen gesellschaftlich demokratischen Ordnung notwendige (wenngleich nicht in jedem Falle hinreichende) Bedingung sind und auch in Hinblick auf die notwendige Fortschreibung der Finanzverfassung unter ökologischen Gesichtspunkten weiterhin Bestand haben. Diesen Fundamentalprinzipien (*Grossekettler*) unterfallen insbesondere: Freiheitspostulat, Gewährleistung von Pluralismus und Partizipation aller gesellschaftlichen Gruppen (verbunden mit der Offenhaltung der gesellschaftlichen Willensbildungsprozesse bis hin zu Bekämpfung etwaiger politischer Kartellmacht), Sicherung von Repräsentativität, Rechtsstaatlichkeit und Gewaltenteilung, Minderheitenschutz, Sozialstaatlichkeit (einschließlich des Rechtes auf faire Ausgangsbedingungen resp. Nachteilsausgleich) sowie – als Ausdruck des Subsidiaritätsprinzips – föderalistischer Aufbau des Gemeinwesens.

Die hier angelegte marktwirtschaftliche Ordnung gründet neben einem grundsätzlichen ethisch-liberalen Imperativ – Anerkennung von Privatsphäre und individueller Handlungsautonomie des Menschen – auf den „guten Ergebnissen“, die marktwirtschaftliche Prozesse typischerweise zeitigen (Musteraussage). Die Forderung nach einer vernünftigen ordnungspolitischen Rahmensetzung macht aber bereits deutlich, dass die Beachtung des Freiheitspostulats und die Gewährung privater Verfügungsrechte, verbunden mit der Hoffnung auf eine spontanevolutive Selbstreferenz des ökonomischen Systems,

nicht in jedem Falle ausreichend ist. Neben öffentlichen Gütern im engeren Sinne, die sich aufgrund bestimmter Charakteristika (fehlende bzw. schwierige Ausschlussmöglichkeit und fehlende Konsumrivalität) privatwirtschaftlicher Bereitstellung üblicherweise entziehen und daher auch von der ökonomischen Theorie normativ staatlicher Bereitstellung zugewiesen werden, umfassen öffentliche Aufgaben de facto allerdings auch solche Güter bzw. Leistungsbereiche, die nach politischer Wertung zu quantitativ oder qualitativ unangemessenen Ergebnissen führen. Begründet werden derartige „meritorische“ Aufgaben³ und Aufgabenzuständigkeiten traditionell mit (angeblich) verzerrten individuellen Präferenzen der Marktteilnehmer, die durch kollektive politische Prioritätensetzung zu „berichtigen“ seien bis hin zur Vorgabe spezieller Verbrauchssteuern (Lenkungssteuern) wie Tabak- oder Alkoholsteuern (vgl unten, IV).

Legitimiert wird hoheitliches Handeln weiterhin im Falle so genannter *externer Effekte* (als Ursache von Marktversagen), bei denen ein Schädiger nicht für sämtliche Folgen seiner Handlungen einstehen muss resp. Geschädigte sich nach dem Prinzip „law let losses lie where they fall“ einer Drift von sozialer und privater Kosteninzidenz gegenübersehen; ist die Zuweisung von privaten Verfügungsrechten nicht möglich oder ihr Schutz nicht hinreichend bzw. nur unter hohen Transaktionskosten zu leisten, bedarf es alternativer Steuerungsmechanismen, d.h. kollektiv-rechtlicher bzw. staatlicher „Bewirtschaftungsmodelle“, in deren Rahmen bisher als weitgehend frei erachtete Umweltressourcen mit ihren ästhetischen, produktiven und assimilativen Potenzialen als knappe Güter kenntlich gemacht und einem adäquaten Nutzungs- bzw. Schutzregime unterworfen werden.

Ordnungspolitisch legitimen Korrekturen im vorstehenden Sinne unterfallen insbesondere die Bestimmung von Schutzgütern nebst zugehörigen Umweltqualitätszie-

3 Vgl. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer; Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 1, 6. Auflage, Tübingen 1994, S. 87 ff.

len – verbunden mit der Fixierung tolerierbarer Schadstofffrachten oder struktureller Eingriffe – und die anschließende Herunterbrechung auf die Ebene der privaten Akteure über autoritäre Ge- und Verbote (Auflagen)⁴, transferierbare Zertifikate oder Abgabenmodelle mit verhaltenslenkender Wirkung. Als zentrales Manko der herrschenden umweltpolitischen Praxis erscheint dabei allerdings, dass ökologisch motivierte (Lenkungs-)Steuern ohne eingehende Zieldiskussion quasi ad hoc etabliert werden und so der Hobbes'sche Leviathan-Vorwurf, der Lenkungssteuern ebenfalls trifft, jedenfalls nicht von vornherein unberechtigt erscheint. Rationale Zielfindungs- und Entscheidungsprozesse mit korrespondierenden schutzgutbezogenen Qualitätsvorstellungen sollten deshalb maßgeblich sein für das Design von Ökosteuern in Hinblick auf Bemessungsgrundlage, Steuersätze, Adressaten etc.

2. Nachhaltigkeit, Ordnungskonformität und die Krise regulativer Eingriffsmuster – das klassische Plädoyer für Umweltabgaben am Beispiel Mobilität

Im Bemühen um die Aufrechterhaltung der Naturraumpotentiale und die Ableitung von gewünschten Umweltqualitäten, die einer entsprechenden Neuausrichtung der Finanzverfassung vorgehen (müssen), damit ökologisch motivierte fiskalische Instrumente nicht zur bloßen Einnahmequelle ohne hinreichende Zielorientierung verkommen, wird es einem liberalen Ordnungs- und Politikentwurf auch und gerade in der Umsetzung des Leitbildes nachhaltiger Entwicklung um eine Strategie der „bedingten Freiheitsmaximierung“ (*Grossekettler*) gehen: Die Freiheit der Individuen, negativ verstanden als Abwesenheit von staatlichem Zwang, soll unter der Nebenbedingung maximiert werden, dass Gemeinwohlzielen in hinreichendem Umfang genügt wird, d.h. Verhaltensweisen ausgeschlossen oder beschränkt werden, die letztlich gesellschaftlich resp. volkswirtschaftlich destruktiv sind;

insbesondere sollte den Politikadressaten ein möglichst weiter Freiraum an Anpassungsmöglichkeiten bleiben.

Schon eine kurze Tour d'Horizon der herrschenden umweltpolitischen Maßnahmen macht aber offenkundig, dass ein liberales, individuelle Freiheitsgrade bewusst suchendes Design politischer Steuerungsmuster bisher ernsthaft nicht beobachtet werden kann. Die beharrliche Hegemonie von Konzepten des *command and control*, die andernorts ihres Alleinvertretungsanspruches längst entkleidet wurden, ruft aus ökonomischer Sicht – um das Mildeste zu sagen – Befremden hervor. Ein verstärkter Einsatz marktnaher Instrumente in der Umweltpolitik einschließlich zielführender Abgabenmodelle rechtfertigt sich neben seinen allgemeinen ordnungspolitischen Vorzügen gerade mit der eklatanten, in der neueren Diskussion wieder umschwiegene Krise regulativer Politikmuster, die geprägt ist durch

- ein nachgerade kafkaeskes Dickicht von Auflagen für Produktionsprozesse, Güter oder sogar Sektoren (z.B. Abfallverwertung) mit der logischen Konsequenz eskalierender Vollzugsdefizite,
- fallweise Regulierung von Emittentenbranchen (punktueller Interventionismus),
- Grenzwertsetzungen gemäß dem Stand der Technik statt Orientierung an Belastungsgrenzen von Schutzgütern,
- implizite Förderung von End-of-Pipe-Technologien,
- dysfunktionale Anreizwirkungen in Hinblick auf Informationsgewinnung und -verarbeitung in komplexen, dynamischen Politikumfeldern,
- hohe Transaktionskosten,
- ökonomische Ineffizienz aufgrund überhöhter Vermeidungskosten,

4 Zu den Auflagen zählen im weiteren Sinne auch die nutzungsbeschränkende oder -gebietende Differenzierung privater Verfügungsrechte selbst, wie sie beispielsweise unter dem Rubrum der Sozialpflichtigkeit des Eigentums oder in Bezug auf die Verfügungsbeschränkungen in der Raumordnung und im Baurecht ja schon seit langem gegenwärtig ist.

- wettbewerbspolitische Unverträglichkeit durch tendenziell strukturkonservierende Diskriminierung von Newcomern sowie
- hohe Anfälligkeit für ein korporatistisches Miteinander von Politik, Wirtschaft und Bürokratie (i.S. von Lösungen zulasten Dritter).

Einwände erheben sich desweiteren in Hinblick auf den mit geringer Anpassungsflexibilität verbundenen hohen Zeitbedarf der Normsetzungsverfahren und die geringe Innovationsdynamik der administrierten Unternehmen, aber auch der betroffenen Haushalte.

Mit Blick auf die aktuelle Debatte um den Ökosteueraufschlag zur Mineralölsteuer und dessen vermeintliche Beschränkung an Mobilitätschancen sei die eingeführte Strategie der bedingten Freiheitsmaximierung in Verbindung mit einer Politik, die den Einsatz ihrer Instrumente zielorientiert, d.h. vom gewünschten Schutzgut her vornimmt (*management by objectives*), am Beispiel schadensgeneigter Transport- resp. Verkehrsaktivitäten präzisiert: Einem leitbildkonsistenten Politikentwurf darf es hier nicht um eine dirigistische Beschränkung von Mobilität als solcher gehen – jene ist nicht nur eine biologische Radikale des Menschen, sie erweitert auch seine Lebenschancen und seine Lebensqualität. Einzugrenzen ist vielmehr das Ausmaß an verkehrsgebundenen Umweltbelastungen, wobei zu unterscheiden ist zwischen Einwirkungen, die von den Verkehrswegen verursacht sind – Bodenversiegelung, Landschaftszerschneidung oder Grundwasserbeeinträchtigung – und den unmittelbaren transportgebundenen Belastungen (Emissionen an CO₂, NO_x u.a.). Während es bei den Erstgenannten einer Nachhaltigkeitskriterien genügenden Raumordnung bedarf, die flächenbezogene Anspruchskonkurrenzen leitbildgerecht moderiert, z.B. mittels funktionsräumlicher Trennung resp. der Ausweitung ökologischer Vorranggebiete, der Bestimmung von Entwicklungszielen und Abwägungsregeln sowie einer Verpflichtung zu ökologisch gleichwertigen Kompensationsinvestitionen, liegen mögliche instru-

mentelle Ansatzpunkte im Hinblick auf Umweltbelastungen des Verkehrs im engeren Sinne

- in der Beeinflussung der Verkehrstechnik (zur Senkung der Emissionsintensität der Fahrzeuge) durch Grenzwertvorschriften zu Emissionen oder Kraftstoffverbrauch, KFZ-/Mineralölsteuer, Emissionssteuern oder Zertifikaten;
- in der Gestaltung der Verkehrsorganisation (zur Senkung der Fahrzeugleistungsintensität des benutzten Verkehrsmittels);
- in der Beeinflussung der Wohn- und Gewerbesiedlungsstruktur (zur Senkung der Verkehrsleistungsintensität von Aktivitäten und Gütern);
- und schließlich in der Verbrauchsstruktur (zur Senkung der Aktivitätsintensität des Konsums).

In einer den oben ausgeführten Ordnungsprinzipien genügenden Maßnahmenhierarchie sind preisliche Instrumente *besonders vorzuziehen*, weil sie – gerade wegen ihrer direkten Fühlbarkeit – die Palette der Reduktionsmöglichkeiten aufseiten der umweltbelastenden Haushalte und Unternehmen am breitesten aktivieren. Der Adressat z.B. einer schadstoffbezogenen Emissionsabgabe kann die Struktur seines Verhaltensportfolios danach bestimmen, ob er sich ein Auto mit geringerer Schadstoffintensität kauft, Fahrten auf Bus und Bahn verlagert, seinen Standort wechselt oder auf besonders verkehrsintensive Verbrauchsgewohnheiten (z.B. Freizeittourismus) verzichtet.

Abgabenlösungen eignen sich im Übrigen besonders gut zur Grobsteuerung von Massenschadstoffemissionen, die ubiquitär auftreten und gut bilanziert werden können, wie z.B. Kohlendioxid. Für die Verhaltenslenkung bei der Emission dieser Schadstoffe konkurrieren sie allerdings mit anderen ökonomischen Instrumenten, insbesondere Lizenzlösungen, die aus ökologischer Sicht Abgabenlösungen möglicherweise überlegen sind. Um eine ökologisch und ökonomisch sinnvolle Entscheidung über die beste Maßnahme zu fällen, müssen deshalb die einzel-

nen Umweltbeeinträchtigungen auf ihre Eignung für die Erhebung von Lenkungsabgaben geprüft werden. Da ein umweltgerechtes Finanzsystem die erforderliche zeitliche und räumliche umweltpolitische Feinsteuerung nicht allein erreichen kann, müssen finanzpolitische Maßnahmen der Umweltpolitik ohnehin immer im Zusammenhang mit anderen Lösungen aus dem breiten Spektrum umweltpolitischer Instrumente nach Maßgabe ihrer komparativen Vor- und Nachteile geplant und durchgesetzt werden.

Können Preislösungen zu vernünftigen Transaktionskosten in Hinblick auf die Messung der individuell verursachten Schadstofffrachten eingeführt werden, existiert also eine auch finanzjuristisch überzeugende Bemessungsgrundlage, so spricht für ihren verstärkten Einsatz, dass die konkurrierenden ordnungsrechtlichen Maßnahmen (neben den schon genannten kostenträchtigen Nachteilen) oft kontraproduktiv wirken in Hinblick auf emissionsenkende Innovationen – hier ist die Metapher des Staginationskartells einschlägig – bzw. volkswirtschaftlich unerwünschte Anpassungsreaktionen hervorrufen. Solche Regulierungsfolgen liegen zum Beispiel in Hinblick auf Flottenverbrauchsbeschränkungen im Ausweichen auf leichtere, meist besonders energieintensiv produzierte Werkstoffe oder in der Fusion von Automobilunternehmen mit unterschiedlicher Verbrauchsstruktur der Produktsortimente; hier ist umweltpolitisch nichts gewonnen, aber wettbewerbspolitisch (und volkswirtschaftlich) unter Umständen viel verloren.

IV. Lenkungs- versus Finanzierungsfunktion in der Finanzverfassung – Tabak- und Branntweinsteuer als Lenkungsabgaben mit Vorbildcharakter?

Obwohl ehemals aus fiskalischen Interessen eingeführt, gelten die Steuern auf Tabak und Alkohol (bzw. Branntwein) als klassische Lenkungssteuern – mit allerdings ergiebigem Aufkommen. Als spezielle Verbrauchssteuern bedürfen sie aus ordnungspolitischer Sicht we-

gen der relativ hohen Eingriffsintensität (direkte Beeinflussung der Verbrauchsstruktur) allerdings einer besonderen Rechtfertigung.

Regelmäßig verweist die traditionelle Finanzwissenschaft in diesen Fällen auf das Vorliegen so genannter „meritorischer“ Güter (s.o.), für die auf der Seite der Konsumenten ein „übermäßiger“ Genuss angenommen wird, den die Individuen unter sorgsamer (d.h. rationaler) Abwägung ihrer Interessen reduzieren würden und langfristig einen Überkonsum eo ipso bedauern, mit anderen Worten erwiesen sich im Zeitablauf die Präferenzen als inkonsistent. Die Fehleinschätzung könne als zeitbedingter Informationsmangel bzw. als Minderschätzung zukünftiger Bedürfnisse, z.B. in Hinblick auf die Abwesenheit von Krankheit oder frühzeitigem Tod, interpretiert werden; insbesondere in Hinblick auf (langfristige) Krankheitsrisiken nach dem Konsum von Sucht- bzw. Vertrauensgütern, bei denen sich bestimmte Qualitätsmerkmale einschließlich der implizierten Risiken erst nach dem Kauf bzw. längerer Latenzzeit zeigten. Die staatliche Fürsorgepflicht erfordert in der Logik der meritorischen Güter dann entweder Nutzungsverbote, wie sie bei harten Drogen auch deklariert sind, oder eine Verteuerung des Verbrauchs in der Hoffnung, über entsprechende Steueraufschläge die erwünschten Verhaltensänderungen herbeizuführen.

Lässt man das Argumentationsmuster der Meritorik gelten, mangelt es der herrschenden politischen Praxis gegenüber den hier virulent werdenden Risiken allerdings an einem konsistenten Zielfindungsverfahren, das inter alias auf die Reduzierung genussbedingter (vorzeitiger) Todesfälle, alkohol- oder tabakbedingter Krankheiten, die anfallenden und angefallenen Krankheitskosten oder „newcomer“ abstellen könnte. Vergewenigt man sich die anhaltend hohe Zahl von vorzeitigen Todesfällen, die auf den Genuss von Alkohol und Tabak zurückgeführt werden – 2.000 Drogentoten steht eine anhaltend hohe Zahl von ca. 60.000 tabakbedingten Todesfällen und annähernd 20.000 (nach Schätzungen des Robert-Koch-In-

stitutes sogar 40.000⁵) Alkoholtoten gegenüber (siehe Abbildung 1 und 2) –, so sind an der Effektivität dieser Lenkungsabgaben, sollten sie zur Steuerung von Gesundheitsrisiken gedacht sein, doch erhebliche Zweifel angebracht.

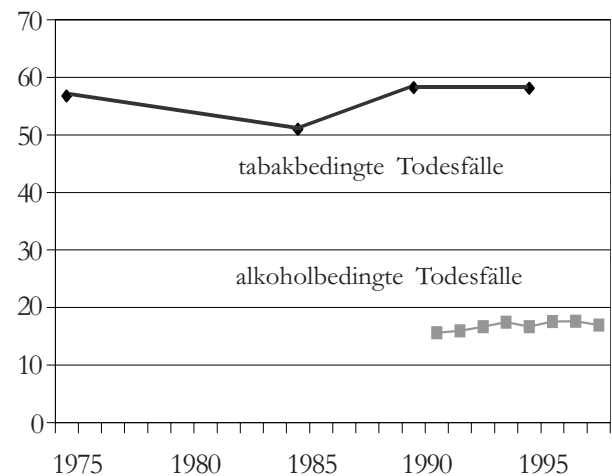
Die Entwicklung von Steuervolumen und relativem Budgetanteil am Gesamtaufkommen von Bund und Land (siehe Abbildung 3 und 4, S. 106) legt eher die Vermutung nahe, der Gesetzgeber habe bei der Festsetzung (recte: Erhöhung) der Steuersätze die Belastungsgrenze der Zensiten nicht überschreiten wollen, um unter Hinnahme eines latent hohen Krankheits- und Sterblichkeitsrisikos auch weiterhin auf eine sichere fiskalische Grundlage bauen zu können⁶. Würde diese Beobachtung das tatsächliche Verhalten der steuersetzenen Instanz näherungsweise gut beschreiben, erführe die sogenannte Leviathan-Hypothese der *Public Choice*-Theorie⁷ empirische Bestätigung, nach der das Recht zur Steuererhebung ohne konstitutionelle Beschränkungen (im hier interessierenden Kontext ist dies vor allem die Vorgabe qualitativ und quantitativ bestimmter Zielsetzungen) dazu verleiten mag, auch und gerade bei der Festlegung von Lenkungssteuern nicht primär Güter- und Übelabwägungsprozesse (ökonomisch gesprochen: Kosten-Nutzen-Überlegungen) voranzustellen, sondern die Steuergesetzgebung im Lichte der fiskalischen Ergiebigkeit vorzunehmen und bei gegebenem Güterangebot den Steuerpreis monopolistisch festzusetzen. Der nach Maßgabe der Steuermaximierung gewählte Steuersatz würde dann nur zufällig die optimale problemadäquate Höhe erreichen und den gesamtgesell-

5 Für 1998, einschließlich alkoholbedingter indirekter Todesfälle, z.B. als Resultat von Verkehrsunfällen unter Alkoholeinfluss.

6 Zumindest ist der relative Budgetanteil, d.h. der Anteil von Branntwein- und Tabaksteuern am Gesamtaufkommen des Bundes bzw. des Bundes und der Länder, zunächst gestiegen und dann bis in die 90er Jahre konstant geblieben, obwohl spezielle Verbrauchssteuern als klassische Stücksteuern im Vergleich zum übrigen Steueraufkommen eine unterdurchschnittliche Aufkommenselastizität aufweisen.

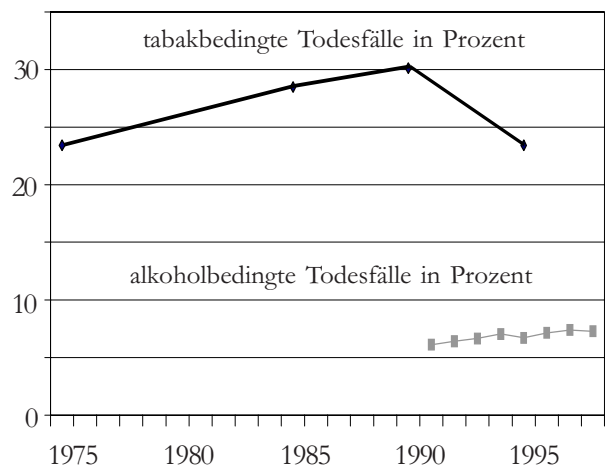
7 G. Brennan, J. Buchanan: The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Cambridge 1980.

Abb. 1:
Entwicklung der tabak- und alkoholbedingten Todesfälle (in 1.000)



Daten nach Statistisches Bundesamt, WHO 2000

Abb. 2:
Anteil der tabak- und alkoholbedingten Todesfälle (in Prozent der Altersgruppe 35-69)



Daten nach Statistisches Bundesamt, WHO 2000

Abb. 3:
Entwicklung des absoluten Alkohol- und Tabaksteueraufkommens (in Mio. DM, deflationiert auf Basisjahr 1995)

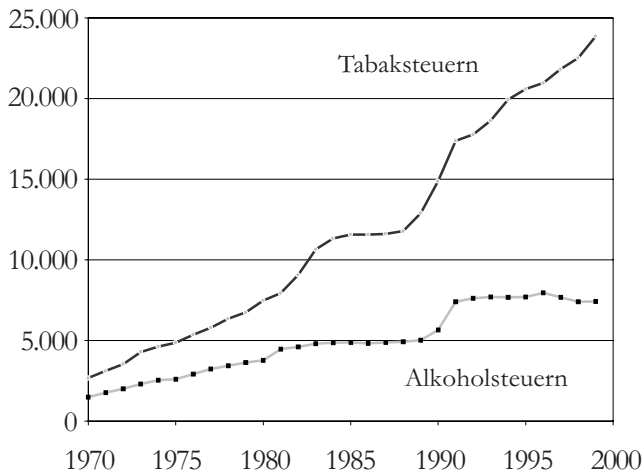
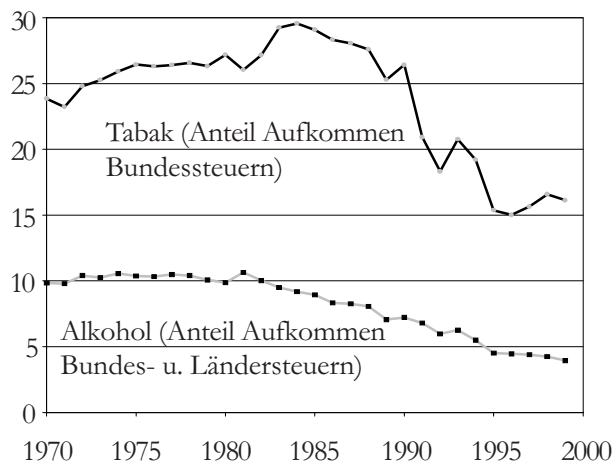


Abb. 4:
Entwicklung des Anteils von Alkohol- und Tabaksteuern am jeweiligen Gesamtaufkommen (in Prozent)



schaftlich anzustrebenden Zielwert der Risiko-Aktivität regelmäßig unter- oder übersteuern⁸.

Das hier offenkundige Steuerdefizit ist im Gegensatz zu zahlreichen anderen Ländern – so liegt die Rate „vorzeitiger“ tabakbedingter Todesfälle in Schweden um mehr als die Hälfte unter bundesdeutschem Niveau – auch nicht durch hinreichend kompensierende Maßnahmen, beispielsweise verstärkte Aufklärungskampagnen (insbesondere bei besonders gefährdeten Zielgruppen, z.B. Jugendliche) oder Versuche einer stärker risikoäquivalenten Tarifierung im Gesundheitssystem, aufgefangen worden⁹.

Nur am Rande sei in diesem Zusammenhang auf die Einrede von *W. Kip Viscusi* verwiesen, der mit einer risikökonomischen Modellrechnung für die Vereinigten Staaten auf den per Saldo positiven Effekt des Rauchens (einer zusätzlichen Zigarettenpackung) zugunsten der Sozialversicherungsetats hingewiesen hat (vgl. Tabelle 1, S. 107).

Als Quintessenz der bisherigen Praxis der vermeintlich als Lenkungssteuern titulierten Abgaben auf Alkohol- und Tabakerzeugnisse bleibt mit Blick auf die Fortentwicklung des Finanzsystems unter ökologischen Gesichtspunkten mithin festzuhalten, dass jedenfalls bei politisch gewollten verhaltenswirksamen Abgaben, die in die individuelle Entscheidungs- und Verbrauchsstruktur von Haushalten und Unternehmen eingreifen und aus ordnungspolitischer Sicht einer besonderen Legitimationspflicht unterliegen, der Prozess der Steuererhebung mit einem rationalen, ex ante geführten Zielfindungsdiskurs

8 Als Arabeske sei vermerkt, dass der Gestaltungsspielraum der steuerpolitischen Akteure, sollten sie eine Maximierung des Steueraufkommens beabsichtigen, bei Gütern oder Aktivitäten mit einer breiten Bemessungsgrundlage eo ipso größer ausfällt, was die Vorteilhaftigkeit in diesem Sinne breit angelegter Steuerlösungen (und den komparativen Nachteil höherer Zusatzlasten - *excess burden* - bei Steuermodellen mit relativ schmaler Basis entsprechend relativiert).

9 Stattdessen hat sich die Politik hierzulande entschieden, gegen das von allen anderen EU-Staaten beschlossene Werbeverbot für Tabakwaren beim europäischen Gerichtshof vorzugehen.

Tab. 1:
Haushalts- und versicherungsökonomische
Folgekosten des Zigarettenkonsums (je Packung)

20jähriger Durchschnitt der
 Kostenentwicklung (US\$,
 Basis 1993) Diskontierungs-
 faktor 3 Prozent

Medizinische Behandlung < 65	0,302
Medizinische Behandlung > 65	0,153
Krankengeld	0,011
Lebensversicherung	0,114
Pflegeversicherung	- 0,197
Rentenversicherung	- 1,000
Feuerschaden	0,016
Einkommensteuerverlust	0,326
Nettogesamtkosten	- 0,274

Quelle: *W. Kip Viscusi*, Cigarette Taxation and the Social Consequences of Smoking, in: Poterba, J. (ed.), Tax Policy in the Economy, NBER, Vol. 9., 1995

zu verknüpfen ist, damit behauptete Lenkungseffekte nicht als Alibi zur Abschöpfung fiskalisch ergiebiger Steuerbasen umgewidmet werden können¹⁰.

V. Systemkonformität und Raison d'être umweltbezogener Lenkungssteuern im Finanzsystem

Aus traditioneller finanzwissenschaftlicher Perspektive sind Steuern in erster Linie erforderlich, um staatliche Ausgaben zu finanzieren (Grundsatz der Bedarfsdeckungsfinanz). Seit jeher, verstärkt aber seit dem 19. Jahrhundert, erforderte das Wachstum der Staatsausgaben eine parallele Erhöhung des Steueraufkommens, um die stetig wachsenden hoheitlichen Aufgaben finanzieren zu können. Die fiskalische Funktion von Steuern spielt daher bis heute eine zentrale Rolle bei der Gestaltung des

Finanzsystems, ohne dass die herrschende Lehre eine kausale Verbindung zwischen Ausgaben- bzw. Aufgabenordnung und Einnahmenseite pflegt, wie sie im angelsächsischen Raum im liberalen Geiste der Club- bzw. Kollektivgütertheorie üblich ist und im Grundsatz der fiskalischen Äquivalenz (*pay as you use*) bei der Erstellung von Gütern, aber auch bei der Verursachung von Ungütern, seinen Niederschlag findet. Eine eher etatistisch bestimmte Staatsphilosophie mit der Vorrangigkeit des Finanzierungszweckes fordert folgerichtig für die Gestaltung der Einnahmen(ordnung) fiskalische Ergiebigkeit, Berechenbarkeit des Finanzaufkommens sowie Dauerhaftigkeit. Als weiteres Grundprinzip der Besteuerung hat sich darüber hinaus der Gedanke der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit durchgesetzt, der zum einen zugunsten einer stärkeren Nutzung direkter Steuerquellen mit progressivem Tarifverlauf interpretiert wird, zum anderen den regressiven Charakter von indirekten Abgaben bzw. Verbrauchssteuern betont. Zugleich wird an die Besteuerung seitens der Finanzwissenschaft die Forderung gestellt, allgemein und stetig zu sein, im Hinblick auf die Minimierung von Verzerrungswirkungen (*excess burden*) auf einer möglichst breiten Bemessungsgrundlage zu ruhen und damit für das Wirtschaftsgeschehen möglichst neutral zu wirken (Neutralitätsgebot).

Vor diesem Hintergrund wird verständlich, dass die fiskalisch angelegte Philosophie der traditionellen Besteuerung einerseits und die Lenkungsfunktion von ökologisch motivierten Abgaben andererseits – die nach herrschender Meinung tendenziell auf eine Erosion ihrer ei-

¹⁰ Interessanterweise werden alkohol- und tabakbedingte Krankheits- und Todesfälle im Gesundheitsbericht der Bundesregierung gar nicht spezifisch ausgewiesen. Im Übrigen sind die auf Erhebungen der World Health Organisation (WHO) zurückgehenden Daten als konservative Schätzungen zu verstehen; der Drogenbericht der Bundesregierung nennt für beide Todesarten sehr viel höhere Zahlen. In Hinblick auf die Zurechnung krankheitsbedingter Behandlungskosten weist die amtliche Statistik allerdings eine erhebliche Zahl von Lücken auf, die ihre Rolle als Informationsberichterstattung zur Vorbereitung guter Entscheidungen der politischen Akteure ernsthaft in Frage stellt.

genen Bemessungsgrundlage hinausliefe – in einem gewissen Spannungsverhältnis zueinander gesehen werden. Bei einer dergestalt kritischen Einschätzung von Lenkungsabgaben im Gesamtkontext des Finanzsystems wirkt die paradigmatische Trennung weiter, wie sie insbesondere *Gerloff* mit der Unterscheidung von Bedarfsdeckungsfinanz einerseits und Ordnungsfinanz andererseits eingeführt hat¹¹ – letzterer unterfallen danach insbesondere die Lenkungssteuern – und welche in der Folge ganz überwiegend zugunsten der Finanzierungsfunktion ausgelegt worden ist.

Lässt man dagegen auch das Äquivalenzprinzip als Metaregel für die Gestaltung der Finanzverfassung gelten, ist eine derartige Hierarchie der Funktionsprinzipien nicht mehr zwangsläufig gegeben, weil zum einen das Steuerwesen (jedenfalls nach ökonomischer Überzeugung) nicht ohne die vorhergehende Festlegung von Abgaben bzw. Leistungsäquivalenten gedacht werden kann, und zum anderen der Grundsatz des „pay as you use“ nicht alleine für die Inanspruchnahme klassischer öffentlicher Güter Anwendung findet, sondern gleichermaßen für die Verursachung kollektiver Ungüter (beispielsweise durch Inanspruchnahme oder Schädigung von Umweltressourcen). Allerdings entstehen auch hier Koordinierungsprobleme, wenn bei der Regelung ökologischer Anspruchskonkurrenzen Lenkungsziel und Einnahmезweck mit ein- und demselben Instrument gleichzeitig verfolgt werden sollen; insbesondere ist für eine ökologisch wirksame Umweltabgabe ist eher auf eine enge (auf das Schutzgut bezogene) Bemessungsgrundlage in Kombination mit einem anreizwirksamen Abgabensatz abzustellen, unter fiskalischen Gesichtspunkten empfiehlt sich dagegen eine möglichst breite Bemessungsgrundlage in Kombination mit einem niedrigen Abgabensatz, um steuerbedingte Verzerrungswirkungen gering zu halten¹². Das konkrete Ausmaß des Konfliktes hängt von den abgabeneduzierten Verhaltensreaktionen der Verursacher und den sich daraus ergebenden direkten und indirekten Aufkommenseffekte ab, d.h. letztendlich vom Substitutionsverhalten der Steueradressaten und den bei ihnen existieren-

den Aufkommens- und Steuerpreiselastizitäten der Nachfrage bezüglich umweltbelastender Aktivitäten bzw. Gütern.

Tatsächlich dürften Einnahmen aus Abgaben (wie auch aus der Versteigerung von Lizenzen auf Zertifikatsmärkten) vermutlich Schwankungen unterliegen und im Zeitablauf c.p. sinken, wenn sie ihre Lenkungswirkungen erreichen. Für die in der aktuellen Diskussion befindlichen Umweltabgaben dürfte zudem eine Aufkommenselastizität von kleiner 1 realistisch sein, d.h. eine im Vergleich zur Entwicklung des Sozialproduktes unterdurchschnittliche Steigerung. Mit Blick auf die Beispiele anderer Lenkungsabgaben, insbesondere der Tabak- und Branntweinsteuer, erscheint ein derartiger (volatiler resp. abschmelzender) Verlauf allerdings nicht als schwerwiegendes Monitum gegen die Einführung und Ausdehnung ökologisch motivierter Abgaben (siehe Abbildung 4, S. 106). Zum einen ist ein sofortiges Anheben entsprechender Steuertypen auf das zur Erreichung der Emissionsminderungs- bzw. Umweltqualitätsziele erforderliche Niveau aus gesamtwirtschaftlichen und sozialen Gründen weder möglich noch sinnvoll; man wird deshalb Umweltabgaben über einen längeren Zeitraum von beispielsweise zehn bis fünfzehn Jahren kontinuierlich anheben müssen und kann so den Einnahmeausfall durch die Emissionssenkung wegen Verschmälerung der Bemessungsgrundlage über einen langen Zeitraum wenigstens kompensieren. Zum anderen mag ein sinkendes Steueraufkommen in Hinblick auf eine gewünschte Minderung der Gesamtsteuerlast im Zeitablauf sogar wünschenswert sein.

11 *W. Gerloff*, Die öffentliche Finanzwirtschaft, Frankfurt am Main 1948, S. 158 ff.

12 Anders als bei den klassischen Steuerquellen, insbesondere den direkten Steuern, führen auf Internalisierung von externen Effekten angelegte Umweltabgaben aber bei vernünftiger Gestaltung eine Allokationsverbesserung herbei, weil sie die privaten Akteure anreizen, ihre unter verzerrten Rahmenbedingungen, i.e. kostenlose Inanspruchnahme von Umweltgütern, entstandenen Produktions- und Konsumpläne zu überdenken und so in Richtung eines ökonomischen Gleichgewichtes unter Berücksichtigung der real existierenden Knappheiten wirken.

Im Übrigen ist es eine irri- ge, wenngleich verbreitete Annahme¹³, dass Einnahmen aus Umweltabgaben bei Erreichung der gewünschten Umweltziele gänzlich versiegen würden: Die verbleibenden Emissionen bzw. Umweltnutzungen bleiben weiterhin besteuert, das Instrument der Umweltabgabe entfaltet für diese auf „optimalem“ Niveau angekommenen Restemissionen weiterhin eine notwendige Lenkungswirkung und entwickelt sich deswegen nicht automatisch zum reinen Finanzierungsinstrument. Darüber hinaus können Defizite bei der Vermeidung anderer Schadstoffe deutlich werden, zu deren Beseitigung ebenfalls Abgaben nach umweltökonomischen Zielvorgaben erhoben werden müssen, so dass auch hierdurch eventuelle Einnahmeausfälle ausgeglichen würden. Insofern ist der Vorwurf erratischer Ausschläge des Steueraufkommens als notwendige Folge einer stärkeren Berücksichtigung von Umweltsteuern im Finanzsystem nicht nachvollziehbar.

Ein positives Testat im hier interessierenden Zusammenhang könnte ökologisch motivierten Abgaben insbesondere dann zugesprochen werden, wenn sie im Kern (anders als zur Zeit praktiziert) auf Kohlendioxid als Bemessungsgrundlage einer breit angelegten Steuerlösung abstellen; die Erfahrungen mit derartigen Umweltabgaben in anderen europäischen Ländern – auch hier gilt es, aus dem Wettbewerb der Lösungswege konstruktive Lehren zu ziehen – widersprechen der These nicht, dass ein derartiger Umbau des Finanzsystems zur Steigerung der gesellschaftlichen Wohlfahrt beitragen kann, ohne seine anderen zentralen Funktionen infrage zu stellen.

Veränderungen brauchen überdies Zeit. Es ist deshalb aus Sicht einer ordoliberalen Politikphilosophie selbstverständlich, die politischen Instanzen in der Verfolgung von legitimen Lenkungszielen, die Produktions- und Konsumprozesse bei Haushalten und Unternehmen gelten, im Sinne einer ausreichenden Stetigkeit staatlichen Handelns auf das Prinzip der Fristenkongruenz zu verpflichten: Kurzfristige hoheitliche Regelungsimpulse zum Schutze von Umweltressourcen sind demnach nur dann zulässig, insoweit die Regelungsadressaten auf entspre-

chende Impulse bereits kurzfristig mit Anpassungsmaßnahmen reagieren können. Andernfalls müssen sie (mit der Ausnahme akuter Gefahrenabwehr) auf einen längeren Zeithorizont ausgerichtet sein, damit gegenüber längerfristigen Dispositionen im Konsum- und Investitionsgüterbereich sowie in Hinblick auf die vorgefundene Raumstruktur für die jeweilige Nutzungsperiode ein gewisser (wenngleich nicht vollständiger) Vertrauensschutz gewährt bleibt und umweltpolitisch motivierte Eingriffe nicht als Enteignung wahrgenommen werden.

Ein Recht auf den Status quo impliziert dies nicht: Auch wenn die erwünschten Substitutionseffekte, zum Beispiel im Bereich der Verkehrsträger, aufgrund der möglicherweise relativ niedrigen Preiselastizität der Nachfrage zunächst schwach ausfallen und vorrangig Preissteigerungseffekte eintreten, stellen die volkswirtschaftlichen Produktionsstrukturen auf mittlere bis lange Sicht kein Datum mit ewiger Bestandsgarantie dar, sondern zeigen sich ebenso wie die Dispositionen der Haushalte (und der politischen Akteure) in Hinblick auf das Lenkungsziel als anpassungsfähige Größe. In diesem Sinne taugen umweltpolitisch motivierte Abgaben weniger als Instrument zur Schnellbremsung, sondern vielmehr für mittel- und langfristige Weichenstellungen ohne die makroökonomischen Folgewirkungen, die mit kurzfristigen Schocks (Ölpreiskrise!) regelmäßig verbunden sein mögen. Eine derartige Politik der behutsamen, aber konsequenten Schritte entspricht gleichzeitig der Forderung nach Sozialverträglichkeit, wie sie dem Leitbild der nachhaltigen Entwicklung eigen ist.

13 Vgl. statt vieler *P. Klemmer*, Zur ökologischen Steuerreform - Eine kritische Zwischenbilanz, in: *K.-D. Henke* (Hrsg.): Öffentliche Finanzen zwischen Wachstum und Verteilung, Baden-Baden 2000, S. 134 oder *H. Zimmermann*, Ökosteuern: Ansätze und Probleme einer „ökologischen Steuerreform“, in: *H. Siebert* (Hrsg.): Elemente einer rationalen Umweltpolitik, Tübingen 1996, S. 259 f. Letzter ist sogar der Meinung, dass für die Besteuerung der verbleibenden (pareto-optimalen) Restemission weder Notwendigkeit noch Legitimation bestehe und im Prinzip sogar eine Steuerbefreiung unterhalb des optimalen Niveaus geboten sei (ibid., S. 260).

VI. Neutralität, Allokationseffizienz und doppelte Dividende von Umweltabgaben – Zur Verminderung von Zusatzlasten der Besteuerung

In ihrem Ansinnen einer möglichst optimalen ordnungsfreundlichen Gestaltung des Finanzsystems geht es der finanzwissenschaftlichen Theorie in Sonderheit um die Forderung nach Neutralität des Steuersystems bzw. der Steuererhebung nach Art und Struktur, d.h. um eine geringstmögliche Beeinflussung der Zensiten in Hinblick auf ihre Produktions-, Investitions- und Konsumpläne. Die Wohlfahrtsverluste, die regelmäßig eintreten, wenn die Individuen ihre Dispositionen ändern müssen, d.h. den Verbrauch besteuerteter Güter oder Aktivitäten einschränken bzw. auf andere geringer besteuerte ausweichen, sollen so klein wie möglich gehalten werden.

Im Gegensatz zu den traditionellen Steuertypen (insbesondere direkte Steuern auf Arbeits- und Kapitalaufkommen), bei denen in der Tat erhebliche marginale Wohlfahrtseinbußen als *excess burden* existieren¹⁴, stellt sich die Situation bei Umweltabgaben allerdings prinzipiell anders dar, weil der Keil zwischen Angebot und Nachfrage (bzw. den marginalen Kosten- und Nutzengrößen) nicht auf positivem Tun des Staates in Form der Steuererhebung beruht, sondern im Gegenteil auf die Unterlassung allokatios-effizienter Rahmensetzungen zurückgeht, die mithin Haushalten, Unternehmen (und im Übrigen staatlichen Akteuren) die knappheitsgerechte Preise der Nutzung bzw. Schädigung von Umweltressourcen verschweigt. Wird ein derartiges Marktversagen nach Maßgabe der real existierenden Schattenpreise durch umweltbezogene Lenkungssteuern korrigiert, wird keine zusätzliche Verzerrung geschaffen, sondern – bei aller Schwierigkeit der Monetarisierung von Umweltschäden – eine bestehende abgebaut. Mit anderen Worten: Mit ihrer verhaltenskorrigierenden Einflussnahme und der bewussten Zurückdrängung umweltschädigender Verhaltensweisen sind umweltbezogene Abgabenmodelle *gezielt aneutral* und ordnungskonform gleichzeitig.

Wird das so gewonnene Steueraufkommen dazu verwendet, bestehende Steuern mit ihren hohen Zusatzlasten zu substituieren, so wird jedenfalls der Tendenz nach eine doppelte Dividende erzielt: Auf der einen Seite werden allokatiosbedingte Verzerrungen beseitigt, und parallel auf der anderen Seite mit der Rückführung anderer Steuertypen unter dem Postulat der Aufkommensneutralität, wie ihn die politischen Akteure erst im amerikanischen und dann auch im europäischen Raum weitgehend anerkannt haben, steuerbedingte Fehlanreize zurückgeführt¹⁵. Umweltabgaben haben deshalb nicht nur komparative Effizienzvorteile innerhalb des umweltpolitischen Instrumentensektors, sondern wirken auch innerhalb des Finanzsystems in die richtige Richtung (jedenfalls bei Zugrundlegung ökonomischer Effizienzkriterien).

Zwar wird die Argumentation der doppelten Rente (*double dividend*) neuerdings in Zweifel gezogen, indem auch für Umweltabgaben positive Zusatzlasten der Besteuerung reklamiert werden, weil sie wegen der Wahrscheinlichkeit ihrer Überwälzung letztlich auf dem Faktor Arbeit bzw. Kapital lägen und deswegen ebenfalls von den Einkommensbezieheren zu tragen seien. Dem ist entgegenzuhalten, dass derartige Überwälzungserscheinungen nach dem (eo ipso ambivalenten) Verursacherprinzip

14 So schätzten C.L. Ballert, J.B. Shoven, J. Whalley; (General Equilibrium Computations of the Marginal Welfare Costs of Taxes in the United States, in: The American Economic Review, Vol. 75, 1985, No. 1, S. 128 f.) die marginale Zusatzlast der Besteuerung für das gesamte Steuersystem auf 20 bis 50 Prozent der allgemeinen Steuermittel.

15 Die Theorie der optimalen Besteuerung legt für den Fall existierender Zusatzlasten nahe, dass bei der Wahl eines optimalen Umweltsteuersatzes die traditionelle Effizienzregel, nach der der marginale Steuersatz den Grenzkosten der Vermeidung bzw. den Grenznutzen der verbesserten Umweltqualität entsprechen müsse, dahingehend zu ändern sei, dass die Wahl des marginalen Steuersatzes die Zusatzlasten der Besteuerung über alle Steuern berücksichtigt und so zu wählen sei, dass eine Umstrukturierung des Steuersystems keine weiteren positiven Wohlfahrtseffekte mehr aufweise. Unter Einbeziehung des optimalen Steuerkalküls wird dann der festzulegende Steuersatz, in Abhängigkeit von den bestehenden Steuerpreiselastizitäten, höher oder niedriger ausfallen als das Referenzniveau unter einem reinen Umweltsteuerregime.

in Richtung auf höhere Produkt- und Faktorpreise für umweltbelastende Güter, Faktoren oder Aktivitäten ökonomisch erwünscht sind, damit sich Anpassungsreaktionen dann von der letztendlich entscheidenden Konsumsphäre in den Bereich der Produktion als marktkonforme Lenkungssignale zurückwälzen können, mit anderen Worten über den Transmissionsmechanismus der relativen Preise alle Nutznießer, die bisher Renten aus dem kostenfreien Gebrauch von Umweltgütern zulasten Dritter gezogen haben, mit den volkswirtschaftlichen Kosten allgemein konfrontiert werden.

Verbindet man die Forderung nach Aufkommensneutralität darüber hinaus mit einer spezifischen Kopplung von Umweltabgaben einerseits und der Rückführung von Steuern (oder Sozialabgaben), so erscheint es jedenfalls in Ländern mit latenten Unterbeschäftigungssituationen¹⁶ nicht bei jeder Wahrscheinlichkeit, dass sich als Folge einer derartigen Umstrukturierung positive Beschäftigungswirkungen einstellen können, solange jedenfalls der spezifische Steuersatz auf Arbeitsleistungen unter dem äquivalenten marginalen Umweltsteuersatz liegt¹⁷.

Im Übrigen verursacht die herrschende Praxis des *command and control* im Umweltbereich (Auflagen, Ge- und Verbote und andere vorwiegend ordnungsrechtliche Steuerungsmodelle) erhebliche, im Vergleich zu marktanalogen Lösungsmustern sogar deutlich stärkere Zusatzlasten resp. Ineffizienzen, die zwar schwer erkennbar sind, aber Haushalte, Unternehmen und Einkommensbezieher teuer zu stehen kommen. Selbst wenn für Umweltabgaben gewisse Zusatzlasten bejaht werden müssten, wären diese im Sinne eines *comparative institutional approach* deshalb den hohen ökonomischen (Zusatz-)Lasten der überkommenen dirigistischen Auflagenpolitik mit ihrem Meer an Tatbeständen, Ausnahmeregelungen und transaktionskostenintensiven Routinen gegenüberzustellen.

Es steht aus liberaler ordnungspolitischer Sicht ohnehin nicht in Zweifel, dass ein Umbau des Steuersystems unter stärkerer Einbeziehung von Umweltabgaben zulasten anderer Steuertypen eine Minderung der Gesamtbelastung aus dem hoheitlichen Zwangszugriff keineswegs

entbehrlich macht. Einkommensentzug im privaten Sektor wird durch jede Art der Steuererhebung verursacht, dies gilt nicht nur für ökologisch motivierte Abgaben, und die Forderung nach Aufkommensneutralität darf den Weg in Richtung einer verbesserten, den gesellschaftlichen Präferenzen entsprechenden Äquivalenz von staatlichen Leistungen und finanziellen Gegenleistungen der Steuerbürger nicht verstellen.

VII. Ökosteuern, Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuergerechtigkeit

Auch wenn über die grundsätzliche Notwendigkeit einer ökologischen Ausrichtung der Industriegesellschaft heute im gesellschaftlichen wie im politischen Raum weitgehend Übereinstimmung besteht, so gibt es in Hinblick auf die konkreten Umsetzungsstrategien jedoch erheblichen Dissens, in Sonderheit unter Verweis auf die sozialen Verteilungswirkungen in Hinblick auf die entstehenden Lasten bei der Einführung neuer Umweltsteuern. Vermeintlich geht es bei dieser Problematik um den schon aus anderen Politikfeldern bekannten Konflikt zwischen allokativen Zielen, hier in Gestalt der Forderung nach ökologischer Verursachungsgerechtigkeit bzw. Äquivalenz von Nutzenziehung und Kostenanlastung, auf der einen und distributiven Zielen (soziale Gerechtigkeit in Verbindung mit der Frage der individuellen Leistungsfähigkeit) auf der anderen Seite.

Dem in Sonderheit in der steuerrechtlichen Literatur verbreiteten Monitum, dass die Einführung bzw. Forderung von umweltbezogenen Steuern nicht mit dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen resp. sozial unverträglich sei, ist aus ordnungspolitischer Sicht zunächst entgegenzuhalten, dass diese Argumentationsfigur einem „gerechten“ Interessenausgleich (*dem*

16 Die zu Recht auch mit exzessiven Steuern und Sozialabgaben erklärt werden.

17 Vgl. H.W. Sinn, E. Koskela, R. Schöl; Green Tax Reform and Competitiveness, in: German Economic Review 2 (1), 2001, S. 28 ff.

Mantra der Rechtsphilosophie) zwischen Urhebern und Umweltopfern gerade im Wege steht und den Status Quo mit seinen erheblichen, unbeteiligten Dritten aufgebürdeten Umweltschäden opportunistisch zugunsten der Schadensverursacher legitimiert. Die Kostenverantwortung aus der Inanspruchnahme und Schädigung von Umweltressourcen mittels knappheitsgerechter Preise, ggfs. auch im Wege steuerlicher Impulse vermittelt, soll nach ökonomischem Kalkül gerade den Verbrauch bzw. den einzelnen Verbraucher (oder Produzenten) verhaltenswirksam treffen, und zwar unabhängig vom Ansehen der Person, ihres Einkommens oder Vermögens.

Wenn im juristischen Schrifttum und vonseiten mancher politischer Akteure dagegen weit reichende Vorbehalte gegenüber den Verteilungsimplicationen eines strengeren institutionellen Zugangs zu knappen Naturgütern vorgetragen werden, artikulieren sich hier im Grunde zwei unterschiedliche Gerechtigkeitskonzeptionen – *Justitia commutativa* als Ausdruck der Tauschgerechtigkeit bzw. der Gerechtigkeit des Äquivalenzprinzips auf der einen und *Justitia distributiva* als Gerechtigkeitsnorm mit Bezug zur individuellen Leistungs- und Belastungsfähigkeit sowie Lastenverteilungsgerechtigkeit auf der anderen Seite. Anders als in der ökonomischen, insbesondere finanzwissenschaftlichen Lehre wird das Leistungsfähigkeitsprinzip regelmäßig zum alleinigen maßgeblichen Fundamentalprinzip der Steuergesetzgebung erhoben¹⁸. Zwar ist diese Fixierung auf den Grundsatz der Leistungsfähigkeit nicht von vornherein unvernünftig, weil die ihrer positivistischen Tradition verpflichtete Steuerrechtslehre – abgesehen von einigen finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzgrenzen (insbesondere Art. 106 GG) sowie dem grundrechtlichen Verbot konfiskatorischer Besteuerung – sonst kein Begrenzungs- bzw. Kontrollmaß der (nach Maßgabe des Nonaffektationsprinzips) voraussetzungsgelosen, i.e. gegenleistungsfreien Steuer zur Verfügung hat, um den fiskalischen Zugriff des Staates auf die ihm anvertrauten Steuerbürger zu bändigen; eine derartige Bevorzugung verteilungspolitischer Motive gegenüber anderen Designgrundsätzen der Steuererhebung, insbeson-

dere des Äquivalenzprinzips, verkennt aber die erheblichen gemeinwohlmindernden Effizienzverluste einseitiger resp. anreizdefekter Rechtsstrukturen.

Überdies erscheint die Leistungsfähigkeitskritik der Umweltsteuern in sich inkonsistent: Wohlfahrtsökonomisch betrachtet, impliziert die kostenlose Inanspruchnahme von Umweltgütern nämlich eine Erhöhung des Realeinkommen bzw. der Vermögensposition der jeweiligen Nutznießer, ihre finanzielle und steuerliche Leistungsfähigkeit steht wird entsprechend verbessert. Dieser Nutzenziehung wegen ihrer Unentgeltlichkeit jedoch keine Gegenleistung vonseiten der Begünstigten gegenüber; insofern scheint es auch aus steuersystematischer Sicht zulässig, in entsprechenden Erträgen infolge des Gratis-Naturverzehr prinzipiell abschöpfbare Sondervorteile zu erkennen, zumal jene oft zulasten Dritter erworben wurden, seien es potenzielle Geschädigte oder Steuerbürger, die ihre ebenso berechtigten Bedürfnisse mit größerer Rücksichtnahme gegenüber Naturgütern zu befriedigen suchen. Nach Maßgabe des Äquivalenzprinzips wäre deshalb eine Kostenzurechnung auch im Wege einer Besteuerung geldwerter Vorteile folgerichtig und im Sinne einer *Justitia commutativa* auch gerecht. Interpretiert man das Prinzip der Leistungsfähigkeit darüber hinaus im Sinne eines fairen *burden sharing*, so darf ein effizientes System korrigierender Umweltabgaben als Instrument zur Wiederherstellung einer gestörten Lastenverteilung gelten.

Im Rahmen der herrschenden steuerrechtlichen Auslegung des Leistungsfähigkeitsprinzips (mit seiner Betonung der *Justitia distributiva*) wird die ökonomische, einkommens- und vermögenssteigernde Privilegierung der Umweltstörer aus dem institutionell verzerrten „freien“ Zugang zu tatsächlich knappen Umweltressourcen dagegen nicht nur regelmäßig umschwiegen, sondern korrigierende Lenkungsabgaben auch als diskriminierend und unver-

18 Vgl. statt vieler K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, S. 1045ff. Bezeichnend für die grundsätzliche Position der Rechtswissenschaft ist es auch seine Einlassung, i.e. Zurückweisung, in Hinblick auf die Geltungskraft des Äquivalenzprinzips (ibid., S. 472ff.).

einbar mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gegeißelt; mit einer derart verstandenen Sorge um die „gerechte“ Behandlung der Steuerzahler läuft die hier offenbar werdende Gerechtigkeitsdogmatik indessen Gefahr, sich einseitig auf die Seite der Urheber negativer externer Effekte zu schlagen, statt das Gemeinwohl dahingehend auszulegen, dass ungerechtfertigte Bereicherung durch Ausbeutung von Naturressourcen mit dem Grundsatz horizontaler bzw. vertikaler Verteilungsgerechtigkeit unvereinbar scheint. Aus ordnungspolitisch-ökonomischer Sicht ist ohnehin nicht die Korrektur des Marktversagens, sondern die hoheitliche Duldung der kostenlosen Umweltnutzung als Subventionstatbestand rechtfertigungsbedürftig.

Eine politisch unerwünschte Gerechtigkeitsfeindlichkeit von Umweltabgabensystemen wird auch in Hinblick auf die vertikale Verteilung der Steuerlasten beklagt: Umweltabgaben wirkten in der Tendenz regressiv, weil einkommensschwache Bevölkerungsgruppen gemessen an ihrem Netto-Einkommen sehr viel stärker belastet würden als Bezieher höherer Einkommen. In der Tat treffen steuerbedingte Preiserhöhungen bei Grundbedarfsgütern, denen unter anderem auch umweltintensive Konsumaktivitäten wie Raumwärme oder Mobilität unterfallen, in Erinnerung an das Engelsche Gesetz jene Konsumentengruppen relativ stärker, die vergleichsweise hohe Ausgabenanteile für diese Gütergruppen am Gesamtbudget aufweisen. Der Verzicht auf die Erhebung einer verhaltenslenkenden Ressourcensteuer bei Umweltgütern mit dem Argument, jene würden von einkommensschwachen Konsumentengruppen überproportional nachgefragt, wäre aus ökonomischer Sicht allerdings ebenso verfehlt, wie es ausweislich der geschichtlichen Erfahrung staatlich administrierte Niedrigpreissysteme beispielsweise bei Nahrungsmitteln oder Wohnen sind; erreicht wird regelmäßig statt wirksamer und effizienter Unterstützung der Bedürftigen eine Verknappung des Angebots bzw. eine kafkaeske Subventionspraxis mit entsprechenden Steuerlasten für die Allgemeinheit und leistungsfremden „Renten“ im Produktionsprozess. Überdies stellt die Re-

gressionshypothese wiederum einseitig auf die Verteilungsposition der Umweltnutzer ab und blendet die Einkommens- bzw. Vermögensminderung (als Inzidenz unterlassener Regulierungsimpulse) aufseiten der potenziellen Opfer umweltbedingter Lasten aus¹⁹. Ungerecht im ökonomischen Sinne scheint deswegen eine Gesellschaftsordnung, die zwar ausreichend Routinen für die Verteilung von Wohltaten besitzt, in Sorge um (vermeintliche) soziale Härten bei den Verursachern vor einer risikogerechten Preiskorrektur, gleichbedeutend mit einer Rückführung der bisher gewährten (nichtmonetären) Subventionen, auch in Erkenntnis des bisher geduldeten Ausmaßes an Naturaneignung und -zerstörung zurückschreckt.

Selbstverständlich können sich steuerinduzierte soziale Härten als ausgleichsbedürftig erweisen (idealerweise unter Einschaltung direkter Transfers, s.u.); aus ordnungspolitischer bzw. finanzwissenschaftlicher Sicht sind verteilungspolitische Grundsätze im Bemühen um ein rationales, gemeinwohlorientiertes Steuersystem gegenüber anderen Gestaltungsprinzipien jedoch nicht dominant, sondern *inter alias* mit dem Grundsatz der fiskalischen Äquivalenz Träger einer gemeinsamen Koordinationsleistung. In diesem Sinne lässt sich selbst bei weiter Auslegung des Sozialstaatsgebots bzw. des grundrechtlichen Einkommens- und Eigentumsschutzes kein Quasi-Grundrecht auf unentgeltliche, d.h. abgabenfreie Naturzerstörung ableiten. Mit Blick auf die systemimmanente Ausschluss- und Rationierungsfunktion des marktwirtschaftlichen Preissystems bemerkt der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen lakonisch: „Soll jedermann unabhängig von seiner Wirtschaftslage Zugang

19 Der Vorwurf sozial unerwünschter (vertikaler) Verteilungswirkungen als Folge umweltorientierter Steuererhebung verliert auch insoweit an Gewicht, als es in Hinblick auf die bisherige personelle Umweltschadensverteilung nicht unwahrscheinlich erscheint, dass Umweltqualitätsverbesserungen in besonders hohem Maße einkommensschwachen Bevölkerungsgruppen zugute kommen, die bisher eine relativ hohe Belastungsexposition erdulden mussten, und die vertikale Verteilung derart günstig beeinflusst würde.

zu allen Gütern haben, dürfte es überhaupt keine Preise geben; sicherlich gäbe es dann auch bald keine Güter“ mehr.²⁰ Die Analogie in Hinblick auf die Errichtung hoheitlicher Nutzungs- bzw. Schutzregime einschließlich steuerlicher Instrumente zur näherungsweise Signalisierung ökologischer Preiswahrheit im Falle gefährdeter Naturressourcen liegt auf der Hand.

Zweifellos kann die Erhebung von Umweltabgaben aber, insbesondere wenn sie eine breite Bemessungsgrundlage vorsieht und/oder Güter des existenznotwendigen Bedarfs betrifft, (untragbare) soziale Härten auslösen, zumal wenn die Anpassungsflexibilität der Steuerbürger kurzfristig gering ist und umweltfreundlichere Alternativen nicht sofort zur Verfügung stehen. Entsprechend geringe Substitutionselastizitäten könnten, zumindest kurzfristig, bei energie- und CO₂-intensiven Nachfrageaktivitäten wie Wärmegewinnung in Haushalten (Investitionsperiode!) oder Erreichen des Arbeitsplatzes bei gegebener Wohn- und Gewerbestandortstruktur vorliegen. Die Einrede unzulässiger Beeinträchtigungen grundrechtlich geschützter Handlungssphären kann hier sich aber sinnvollerweise nur auf Nutzengrößen beziehen (z.B. Raumwärme, Mobilität) und nicht auf Status- oder Vermögenspositionen (beispielsweise das Grundrecht auf den Besitz privater PKW in Einheit mit unbeschränkter Betätigungsmöglichkeit auf öffentlichen Straßen oder einer „ewigen“ Betriebsgenehmigung für alte, besonders umweltschädliche Motoren).

Auf den Punkt gebracht: Schützenswert sind Mobilität und Wärmeversorgung, nicht jedoch die Überlastung von Umweltgütern für den privaten Konsum zum Preise von Null (Status quo), was nach ökonomischer Erfahrung regelmäßig die Neigung zur Nachfrage der Sättigungsmenge nach sich zieht.

Liegen unzumutbare Härten in Hinblick auf die Sicherung der Grundbedürfnisse nach allgemeiner Überzeugung vor, erscheint eine komplementäre soziale Entlastungsstrategie unerlässlich, wie sie sinnvollerweise mit direkten Transfers ja auch zum Ausgleich sozialer Härten auf anderen Gebieten (Wohngeld etc.) bereits

praktiziert wird. Im Rahmen einer solchen, auch im Hinblick auf die Langfristigkeit der angestrebten Systemreform günstigen Ausgleichsstrategie im Falle sozialer Härten sind insbesondere folgende Alternativen überlegenswert²¹:

- progressive Anpassungspfade: ökologisch ausgerichtete Abgaben sollten bei ihrer Einführung nicht als ökonomischer Schock wirken, sondern mit einem angemessenen Tempo eingeführt und in ihren Lenkungswirkungen fortlaufend auf Effizienz und Letztbelastung (Inzidenz) geprüft werden;
- Alternativangebote zur Verbesserung der Wahlmöglichkeiten der Betroffenen (z.B. Verkehr: angemessene Bereitstellung und Förderung alternativer Mobilitätsmöglichkeiten);
- Kompensation auf der Produzenten- wie auf der Konsumentenseite (u.a. Ökoboni²²);
- Transfers zur Sicherung sozialer Mindestniveaus (ggfs. *transfer in kind*).

Derartige Kompensationsmaßnahmen würden nicht zuletzt auch die Akzeptanz und in der Folge die politische Durchsetzbarkeit einer umweltgerechten Fortschreibung des Finanzsystems unterstützen. Die kritische Einrede, dass bei der Umsetzung entsprechender Reformschritte das Gebot der Leistungsfähigkeit Bestand haben müsse, ist auch in diesem Sinne berechtigt, ebenso die Kritik, dass bislang die Probleme der sozialen Verteilungsfolgen umweltpolitischer Abgabenlösungen in den ökonomischen Diskussionen nicht hinreichend systematisch

20 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, Bonn 1997, S. 45.

21 Vgl. *der Rat von Sachverständigen für Umweltfragen*, Umweltgutachten 1996 - Zur Umsetzung einer dauerhaft umweltgerechten Entwicklung, Stuttgart 1996, S. 319.

22 Mikroökonomisch gesprochen könnte eine derartige Kompensation in der Tradition der Hicksschen Compensating Variation so gestaltet werden, dass der Lenkungseffekt erreicht wird unter Beibehaltung der ursprünglichen Nutzenposition der Steuerträger.

analysiert wurden und in den politikwissenschaftlichen Diskussionen nur geringe Resonanz gefunden haben.

VIII. Ökologische Steuerreform und ordnungspolitische Herausforderung – Eine Quintessenz

Misst man die jüngst ins Werk gesetzte ökologische Steuerreform an den Referenzideen für ein rationales, ordnungspolitisch-liberale Grundsätze widerspiegelndes Design ökologisch motivierter Lenkungsabgaben, so offenbart die politische Praxis z.T. erhebliche Differenzen, als deren Folge Effizienzverluste, umweltpolitische Fehlsteuerung sowie unnötig hohe Eingriffe in die Handlungssphäre der privaten Akteure wahrscheinlich sind. Insbesondere sollten Abgabenlösungen nach Maßgabe der jeweiligen ökologischen bzw. steuersystematischen (Lenkungs-)Ziele nach Art, Typ und Umfang möglichst ursachennah gestaltet werden und obendrein wirkungsgleiche Emissionen gleich behandeln; der Grundsatz der fiskalischen Äquivalenz findet hier analog Anwendung. Für die bislang festgeschriebenen Abgabensätze im Rahmen der ökologischen Steuerreform gilt leider, dass die Bemessungsgrundlage an der falschen Stelle ansetzt (Energieverbrauch statt Schadstoffemission); eine derartige, als Breitbandtonikum gegen jede Art von Schadstoffemissionen konstruierte Energieabgabe kann dementsprechend nicht zielgenau abgestimmt werden. Obendrein behandelt der Gesetzgeber wirkungsgleiche Emissionen (insbesondere CO₂) bei der Festlegung der steuerlichen Details ungleich. So wird beispielsweise für die emittierte Tonne CO₂ nach dem jetzigen Konzept eine marginale Zusatzbelastung von 0,- DM (Kohle) bis 36,- DM (Strom) impliziert; legt man die gesamte Steuerbelastung der Energieträger zugrunde, kommt man zu noch gravierenderen Unterschieden von 0 bis 422,- DM.

Ordnungspolitisch bedenklich ist weiterhin, dass bei einer Energieabgabe letztlich keine Grenze der Besteuerung ausgemacht werden kann. Damit besteht eine dauerhafte Einladung für die steuerpolitischen Akteure, neue

Einnahmen unter dem Schutzmantel vermeintlich umweltpolitischer Notwendigkeiten zu beschaffen. Einer pauschalen Energieabgabe sind deswegen schadstoffspezifische Emissionsabgaben stets vorzuziehen.

Vor dem Hintergrund einer hochintegrierten und sich immer stärker verflechtenden Weltwirtschaft und aus grundsätzlichen steuersystematischen Aspekten erscheint zudem die Bereitstellung des mit der Ökosteuer erzielten Aufkommens zur Finanzierung der Senkung von Sozialversicherungsbeiträgen fragwürdig, weil die Kopplung von Umwelt- und Arbeitsmarktpolitik allenfalls kurzfristig funktioniert. Längerfristig muss sich eines der angestrebten Ziele (ökologisches Lenkungsziel oder Etatkonsolidierung) dem anderen unterordnen und wird damit verfehlt. Eine Zweckbindung des Aufkommens aus ökonomisch begründeten Lenkungsabgaben ist schon nach Maßgabe des Nonaffektationsprinzips problematisch, das die Einstellung möglichst vieler Einnahmen in den allgemeinen Haushalt fordert. Abgesehen von den Fällen, in denen ein enger Zusammenhang zwischen Abgabenzahlung und der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen besteht, deren Bereitstellung dann im Sinne fiskalischer Äquivalenz aus dem Mittelaufkommen zu finanzieren ist, macht der Grundsatz der Nonaffektation auch für das Steueraufkommen aus ökologisch motivierten Abgaben ökonomisch Sinn, weil die Einnahmen dann zur jeweils politisch dringendsten Verwendung bereitstehen. Dass die jeweils dringendste Verwendung auch umweltpolitische Programme und damit verbundene Kompensationsmaßnahmen sein können, ist damit keineswegs ausgeschlossen.

Mit Blick auf die verteilungspolitisch motivierte Kritik an Ökosteuermodellen erscheint es schließlich notwendig darauf hinzuweisen, dass eine Lenkungssteuer ihre ökonomischen Effizienzwirkungen nur insoweit entfalten kann, als sie ohne Ansehen von Personen(gruppen) oder Unternehmensbranchen konsum- oder produktionsbedingte Umweltnutzungen resp. Schäden einer einheitlichen (Grenz)Steuerbelastung unterwirft. Damit wird erreicht, dass die politisch gewünschte Emissionsminderung

innerhalb der Volkswirtschaft von jenen Umweltnutzern erbracht wird, die hierzu am kostengünstigsten in der Lage sind. Mit Blick auf das angestrebte Klimaschutzziel der Bundesregierung, eine Senkung der Kohlendioxidemissionen um 25 Prozent bis zum Jahr 2005, einerseits und die Verursacherstruktur bzgl. Energieverbrauch und Kohlendioxidemissionen (vgl. Abbildung 5) andererseits sei in diesem Zusammenhang angemerkt, dass ein Großteil der angestrebten Reduzierung zulasten des Verkehrs und der Haushalte erbracht werden muss, die im Gegensatz zum Gesamttrend seit 1990 deutlich zugelegt haben.

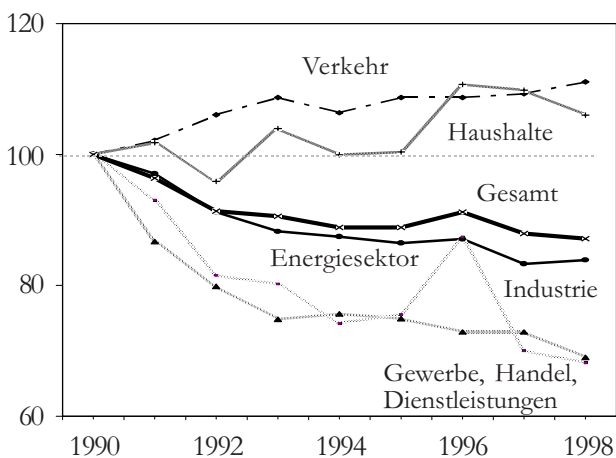
Durch Einführung von Umweltsteuern bedingte Härten sollten auch hier über eine entsprechende Anhebung sozialer Transferleistungen (Sozialhilfe, Einkommenssteueranpassung, Anpassungsbeihilfen) ausgeglichen werden; die Tinbergen-Regel „Ein Ziel, ein Mittel, ein Träger“ sollte insoweit auch für unerwünschte Nebeneffekte gesamtgesellschaftlich notwendiger Regulierungssysteme gelten. Vor diesem Hintergrund ist die Ermäßigung der Stromsteuer für Großverbraucher des produzierenden Gewerbes ebenso fragwürdig wie die Quasi-

freistellung von Emissionen aus der Verfeuerung von Kohle. Mit den geltenden Ausnahmetatbeständen werden für die Industrie genauso wie für die Struktur des Kraftwerksparks jedenfalls keine Anreize zur emissionsärmeren bzw. wirkungsgradsteigernden Energieumwandlung geben. Von daher ist zu überlegen, Ermäßigungstatbestände für die Industrie gemäß dem dänischen Modell auf energieintensive Produktionsprozesse zu beschränken und von der Export- bzw. Importintensität sowie von der Anwendung eines Energieaudits abhängig zu machen.

Auch wenn die zur Zeit praktizierten Ökosteuermodelle eine Reihe von systematischen Mängeln aufweisen, kann die Kritik an der herrschenden Praxis allerdings nicht so weit gehen, die Einführung von Ökosteuern in das Finanzsystem wieder zurückzunehmen; der Ansatz einer umweltorientierten Ausgestaltung des Steuersystems ist für die Zukunft ein wichtiges und ökonomisch richtiges Signal, um die Kosten der Umweltinanspruchnahme verursachergerecht anzulasten und Anreize zu deren Minderung zu setzen. Nach der sozialetischen Ausrichtung der Gesellschaftsverfassung mittels steuerlicher Instrumente, die unter anderen im Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung ihren Ausdruck findet, und der Einführung des Stabilitätsziels gibt es systematisch und historisch keine wesentlichen Argumente gegen die Aufnahme des Umweltverträglichkeitsprinzips in den Reigen der steuerpolitischen Ziele. Ökosteuern können sich, falls nicht die Erreichung exakt vorgegebener Punktziele angestrebt wird, sondern vielmehr eine Verringerung schädlicher Emissionen bzw. Einwirkungen auf mittlere bzw. lange Sicht, auf eine hinreichend sichere, mikroökonomisch fundierte Legitimation stützen – sowohl in Hinblick auf die Notwendigkeit hoheitlicher Einflussnahme auf das Verhalten der privaten Akteure als auch in Hinblick auf die steuerinduzierte Wirkungseffizienz zulasten umweltschädlicher Güter und Aktivitäten.

Für die Zukunft muss es allerdings darum gehen, die Erhebung entsprechender Abgaben auf überprüfbare, im Rahmen rationaler Zielfindungsdiskurse bestimmte Lenkungsziele zu verpflichten, und des Weiteren ökologisch

Abb. 5:
 Entwicklung der energiebedingten Kohlendioxidemissionen in Deutschland von 1990 bis 1998 nach Sektoren (1990 = 100)



motivierte Abgaben mit alternativen Optionen im Bereich der Umweltpolitik im Hinblick auf Zielerreichung, Kostenwirkungen und (unerwünschte) Nebeneffekte zu vergleichen. Die Vorgabe quantitativ und qualitativ umrissener Ziele würde obendrein der Gefahr vorbeugen, dass Umweltsteuern als naheliegende Ausweichstrategie instrumentalisiert werden, um sich an der gebotenen Konsolidierung der Etats von *Fisci* und *Parafisci* vorbeizumogeln und die gesellschaftlich auf breiter Front erwünschte Rückführung der Abgabenbelastung erneut zu vertagen.

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung: Schlussfolgerungen

Schlussfolgerungen aus juristischer Sicht

I. Person und Staat

Die ökonomische und die juristische Betrachtung des Steuerwesens unterscheiden sich – das hat dieses Symposium deutlich gezeigt – bereits in der grundsätzlichen Anschauung gesellschaftlicher und politischer Vorgänge. Schon die Frage nach den handelnden Subjekten wird unterschiedlich beantwortet. Aus der Sicht der Ökonomie geht es um den einzelnen Menschen, die natürliche Person, die ihre Präferenzen zielgerichtet verfolgt. Rechtlich verselbständigte Personenvereinigungen werden schlicht als Instrumente menschlichen Handelns, als bloße Objekte verstanden. Demgegenüber ist die Rechtswissenschaft eher geneigt, „juristischen Personen“ eigenständige Zielsetzungen zuzuschreiben. Nirgendwo wird dies deutlicher als im Verständnis des Staates, dem der Jurist automatisch eigene „Staatszwecke“ und Handlungsfähigkeit, ja sogar Ehre und Würde zuschreibt. Der „Leviathan“, das ist in der von *Hobbes* geprägten Sicht der Staatsrechtslehre die „Gesamtperson“ als Ausdruck eines kollektiven Volkswillens (der „Volonté generale“ i.S. Rousseaus); in der Sprache der modernen Ökonomie (Public Choice) ist der „Leviathan“ demgegenüber das expandierende Instrument von Herrschaftseliten, die mit Informationsvorsprüngen und Klientelpolitik ihren persönlichen Nutzen maximieren. Daraus resultieren völlig andere Einschätzungen der politischen Willensbildung, insbesondere der Gesetzgebung, bis hin zu einem anderen „Demokratieverständnis“.

Weitgehende Einigkeit besteht jedoch heute zwischen der juristischen und der ökonomischen Sicht im Hinblick auf die Abgrenzung der Aufgaben von Staat und Privatgesellschaft. Das Symposium hat gezeigt, dass eine grundsätzliche Diskussion über die Ausgestaltung des Steuerrechts nicht möglich ist ohne eine vorangehende Diskussion über Art und Umfang der Staatsaufgaben. Der

Konsens über die prinzipielle Freiheitlichkeit einer Staatsverfassung und die „Subsidiarität“ staatlichen Handelns gegenüber der privaten Leistungserbringung war zwischen Ökonomie und Juristerei breit und tragfähig; diese Einschätzung ist jedoch – im Rückblick auf das vergangene Jahrhundert – weder bei den Juristen noch bei den Ökonomen immer herrschend gewesen.

Die eigentliche Problematik besteht denn auch in den Maßstäben und Zuständigkeiten für den Zuschnitt staatlicher Tätigkeit. Während die Ökonomie mit dem methodischen Raster der „Marktdefizite“ operiert und diese Frage einer „wissenschaftlich“ begründeten Antwort zuzuführen versucht, baut der Jurist auf die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen demokratischer Willensbildung. Auch die Ökonomie kann sich der Frage nach dem „Quis iudicabit?“ für den Umfang staatlichen Handelns nicht entziehen. Schaut man näher hin, so wären weder ein Kreis ausgewählter ökonomischer Sachkenner noch das Bundesverfassungsgericht legitimiert und in der Lage, staatliches Handeln angemessen zu konturieren. Der Vorwurf *von Hayeks* gegen eine „Anmaßung von Wissen“ durch staatliche Instanzen ändert nichts daran, dass eine gangbare Alternative zur demokratisch-parlamentarischen Verfassung und damit einer Zuordnung der Entscheidungskompetenzen auf gewählte Volksvertreter nicht existiert.

Ein fundamentales Demokratieproblem trifft schließlich auch den Kern der Diskussion um den „Wettbewerb der Steuersysteme“. Während der Ökonom dazu neigt, in diesem „Wettbewerb“ eine gesunde „marktkonforme“ Kontrolle staatlichen Handelns zu finden, welche die jeweiligen Herrschaftseliten zwingt, ein angemessenes „Preis-Leistungs-Verhältnis“ für die Bereitstellung öffentlicher Güter zu finden, muss gerade den Juristen die Erosion demokratischer Prozesse durch den Marktdruck mobiler, kapitalkräftiger Wirtschaftssubjekte bedenklich

stimmen. Wird mit Hilfe des Drohpotenzials mobiler Steuersubjekte eine sachlich legitime Staatskontrolle – auch für vermögende Minderheiten – betrieben oder verschafft sich der marktmächtige Privatmann einen illegitimen Einfluss auf Gesetzgebung und Verwaltung?

Die Frage nach der Reichweite staatlichen Handelns lässt sich materiell zuspitzen auf die nach der Befugnis zur „Umverteilung“ und zur „Daseinsvorsorge“. Trotz Konsenses über die grundsätzliche Zurückhaltung des Staates auf beiden Gebieten musste doch festgestellt werden, dass über „Umverteilung“ erst dann sinnvoll gesprochen werden kann, wenn man sich über die Legitimität der Initialverteilung von Gütern und Fertigkeiten in einer Gesellschaft einig ist. Und bei der Frage nach dem Abbau der öffentlich gelenkten „Daseinsvorsorge“ zeigte sich, dass Ideal und Wirklichkeit häufig auseinanderfallen, dass nämlich eine fehlgeleitete Privatisierungspolitik zu unkontrollierten Monopolen in privater Hand oder gar zur Unterversorgung mit wichtigen (öffentlichen) Gütern führen kann.

II. Sein und Sollen

Die Ökonomie ist eine Realwissenschaft, die Juriste-ri eine normative Wissenschaft. Der Ökonom erhebt empirische Befunde, er formuliert Prämissen, die er mit (annähernd) mathematisch-logischen Schlussfolgerungen zu Systemen ausbaut. Normen begreift er als Fakten, als rechtliche Institutionen, die in ihren Auswirkungen auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte beobachtet werden. Diese Perspektive ist dem Juristen fremd, soweit er Rechtssetzung als Verwirklichung „ethischer Prinzipien“ betreibt. Eine gemeinsame Sicht auf das Normengefüge in einer Gesellschaft bietet jedoch der moderne Gedanke der Verhaltenssteuerung, der auch in der Rechtswissenschaft an Bedeutung stetig zugenommen hat.

Die Unterschiede in dem methodischen Verständnis von Normen gewinnen in unterschiedlichen Zusammen-

hängen an Bedeutung. Der Systemwettbewerb zwischen Staaten ist aus der Sicht der Ökonomie ein Faktum, das in der unterschiedlichen Interessenlage der jeweiligen staatlichen Einheiten – bzw. der dahinter stehenden Herrschaftseliten und der von ihnen begünstigten Bevölkerungsgruppen – seine natürliche Grundlegung findet. Den Juristen stört dieser Vorgang als Irregularität, die nicht in sein wohlgefügtes Bild von Normenhierarchien passt. Die Ökonomie kann ihn lehren, diese Irregularität als Faktum hinzunehmen und darauf zu reagieren; „verbieten“ lässt sich eine solche Wettbewerbslage aber nicht.

Weiterhin können erhebliche Erkenntnisgewinne aus einem Vergleich zwischen den von dem Gesetzgeber formulierten Normen und Zielsetzungen und ihren tatsächlichen Auswirkungen gezogen werden. Der Jurist ist gezwungen, hinsichtlich der Belastungseffekte des Steuerzugriffs zu typisieren, um eindeutige „Adressaten“ für Steuerbescheide und Zahlungspflichten benennen zu können. Der Ökonom weiß, dass die tatsächlichen Belastungswirkungen ganz anders verlaufen können und dass es auf die jeweiligen „Elastizitäten“ ankommt, ob Steuerbeträge auf Produktions- oder Konsumstufen vor- oder rückgewälzt werden. Aus juristischer Sicht bereitet diese Erkenntnis Schwierigkeiten, wenn es z.B. um die Klagebefugnis oder Beschwerdebefugnis von indirekt betroffenen Personen geht, z.B. bei der Belastung mit indirekten Steuern oder auch bei der Feststellung von Begünstigungswirkungen im Sinne des EG-Beihilfenrechts.

Ähnliche juristisch relevante Erkenntnisse stellen sich ein, wenn die Ökonomie darlegen kann, dass steuerliche Normen durch erhebliche Ausweichstrategien breitflächig unterminiert werden. Das Bundesverfassungsgericht hat im Zins-Urteil deutlich gemacht, dass eine qualifizierte „faktische“ Ungleichheit des Rechtsvollzugs im Steuerwesen in gleicher Weise gegen die Verfassung verstoßen kann wie eine normativ angeordnete Ungleichbehandlung.

III. Gleichheit und Neutralität

Sowohl die Rechtswissenschaft als auch die Ökonomie gehen davon aus, dass der Zugriff des Steuergesetzgebers im Kern willkürlich ausgeübt wird. Es gibt – wie *Flume* formuliert hat – keinen Tatbestand, der aus der Natur der Sache auf Besteuerung angelegt ist. Die Steuer lebt – wie dies das Bundesverfassungsgericht im Anschluss an *Bühler* ausdrückt – „aus dem Diktum des Gesetzgebers“. Weder der Bezug auf eine konkrete Gegenleistung noch eine andere Vorformung von Inhalt, Zweck und Ausmaß des Steuerzugriffs können diesem eine apriorische Struktur und Begrenzung verschaffen.

Juristen und Ökonomen reagieren unterschiedlich auf diesen Einbruch willkürlichen Staatshandelns in die Privatgesellschaft. Aus der Sicht des Juristen ist dies in erster Linie ein Problem der Belastungs-„Gleichheit“, die im traditionsreichen Bild der „Allgemeinheit“ der Besteuerung deutlich wird. Der Gedanke der Besteuerungsgleichheit dient – neben dem Parlamentsvorbehalt – als wesentlicher Schutzmechanismus des Bürgers – und damit gerade von gesellschaftlichen oder wirtschaftlichen Minderheiten. Aus dem Gedanken der Besteuerungsgleichheit hat das Bundesverfassungsgericht das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hergeleitet. Die Diskussion hat jedoch gezeigt, dass die Berufung auf dieses Prinzip nicht zu voreiligen Schlüssen verleiten darf. Leistungsfähigkeit kann durch unterschiedliche Indikatoren abgebildet werden – den Erwerb, die Innehabung und den Verbrauch von Eigentum/Vermögen. Es obliegt im Ausgangspunkt der Entscheidung des Gesetzgebers, welchen dieser Indikatoren er zur Grundlage der Steuererhebung erklärt. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ausdruck der Besteuerungsgleichheit verlangt dann in erster Linie, die gewählte Grundentscheidung „folgerichtig“ durchzuführen. Daher erwächst – und dies ist in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts deutlich geworden – dem Postulat der „Folgerichtigkeit“ der Gesetzgebung eine zentrale verfassungsrechtliche Kontrollfunktion. Dabei ist

schwierig zu beurteilen, wo das freie „Diktum“ des Gesetzgebers aufhört und die verfassungsgerichtlich überprüfbare „folgerichtige“ Ausgestaltung beginnt. Ungeklärte Beispiele sind die Frage nach der Gleichheitswidrigkeit des Dualismus der Einkunftsarten sowie die Zulässigkeit einer eigenständig erhobenen und nicht anrechenbaren Körperschaftsteuer.

Der Ökonom fragt nicht nach Gleichheit, sondern nach Neutralität und versucht, die Wirkungen staatlicher Steuererhebung auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte und insbesondere auf die Allokation von Ressourcen zu minimieren. In einer Vielzahl von Fallgestaltungen – etwa bei steuerlichen Subventionen für bestimmte Branchen oder Regionen – werden die juristische Forderung nach Besteuerungsgleichheit und die ökonomische Forderung nach Steuerneutralität zu parallelen Ergebnissen führen. Vor allem der „freiheitliche“ Kern der Besteuerungsgleichheit besitzt hier vielfältige Verbindungen zur ökonomischen Betrachtung. Und doch lässt sich die Forderung nach Besteuerungsgleichheit nicht auf Neutralität reduzieren. Denn Neutralität zielt auf Effizienz, auf ein Pareto-Optimum, das in höchster Ungleichheit der Güterverteilung resultieren kann. Daher muss der Gedanke der Gleichheit auch den der Verteilungsgerechtigkeit in den Blick nehmen, der das Postulat der ökonomischen Neutralität übersteigt, vielleicht sogar ihm im Einzelfall widerspricht.

IV. Einkommen und Konsum

Die Ökonomie bildet, verfeinert und verwirft Modelle; der Jurist bearbeitet das positive Recht. Häufig kritisiert die Ökonomie die geltende Rechtslage; dies empfindet der Jurist als Kritik an seinem Tun. Bei näherem Hinsehen beruht ein erhebliches Maß an dieser Kritik jedoch auf sich wandelnden volkswirtschaftlichen Vorstellungen, so dass ein Ökonom, der die Weisheit des Gesetzes bezweifelt, in Wahrheit die Lehren seiner Väter angreift. Beispielhaft ist die Diskussion zur Überlegenheit der Konsumbesteuerung im Verhältnis zur klassischen

Einkommensbesteuerung. Über Jahrzehnte hat die Ökonomie die allgemeine synthetische Einkommensteuer als „Königin der Steuern“ gefeiert; inzwischen gilt sie vielen als überlebtes Modell. Der Jurist ist skeptisch: Muss er sein Denken über die Besteuerung des Einkommens wirklich ändern oder wird er mit einer Modeerscheinung konfrontiert?

Ausgangspunkt des neuen, „konsumorientierten“ Modells ist die Vorstellung einer auf die Lebenszeit des Wirtschaftssubjekts bezogenen „intertemporalen Neutralität“ der Besteuerung, d.h. der Gleichbehandlung des jetzigen mit dem künftigen Konsum. Dieses Ziel soll durch eine „Sparbereinigung“ oder „Zinsbereinigung“ des Einkommens erreicht werden. Man kann schon Zweifel haben, ob diese Zielsetzung dem empirisch feststellbaren Verhalten der Menschen entspricht (ob Bill Gates seine Investitionsentscheidungen als „aufgeschobenen Konsum“ betrachtet, mag man füglich bezweifeln); sie hat in jedem Fall gewaltige Verschiebungen in der Kapitalstruktur einer Wirtschaft – bis hin zu großen steuerfreien Kapitalakkumulationen in privater Hand – zur Folge. Die Diskussion zeigte denn auch die großen theoretischen Stärken der Konsumbesteuerung und ihre voraussichtliche Fehleranfälligkeit im praktischen Versuch.

Eine „List der Vernunft“ erblickt vor allem *Lang* in einer internationalen Steuersituation, in welcher der Wettbewerb der Steuersysteme zu einer Entlastung von Kapitaleinkommen zwingt und damit in die „prästabilisierte Harmonie“ einer konsumorientierten Besteuerung hineinführt. Doch muss beachtet werden, dass eine einseitige Entlastung der Kapitaleinkünfte – wie vor allem der Streit um die Zinsbesteuerung zeigt – in der Öffentlichkeit tendenziell als Entlastung nicht nur der reinvestierten, sondern auch der konsumierten Kapitaleinkünfte verstanden wird. Demgegenüber wird es schwierig, für Arbeitnehmer eine eigenständige „Sparsphäre“ zu formulieren, wie die jetzigen Gesetzgebungsversuche zur Altersversorgung zeigen. Entlastung von Kapitaleinkommen und Entlastung von reinvestiertem Einkommen sind nicht dasselbe.

Das Projekt einer konsumorientierten Besteuerung erscheint im ganzen sehr „voraussetzungsreich“; es fordert vom Gesetzgeber und vom Bürger eine Langfristsicht, die einer von Haushaltsjahren geprägten legislatorischen Tradition und wohl auch der tatsächlichen Verhaltensweise von Individuen nicht entspricht. Weiterhin verlangt sie eine strenge Gleichbehandlung von Investitionsformen (dies ist das Problem der nachgelagerten Besteuerung im Bereich der Altersvorsorge); es muss die internationale Perspektive in den Blick genommen werden (Besteuerung von Cross-Border-Pensions); schließlich müssen insgesamt taugliche und verwaltungstechnisch nachvollziehbare und kontrollierbare Bemessungsgrundlagen formuliert werden.

Schließlich bietet die Konsumorientierung einen systematischen Widerspruch zu dem Gedanken der Steuer als einer unspezifischen Gegenleistung für die Bereitstellung öffentlicher Güter. Denn die Inanspruchnahme staatlich hergestellter Güter durch ein Wirtschaftssubjekt erfolgt zu einem erheblichen Teil in der „Erwerbsphase“, z.B. im Rahmen einer industriellen Produktion. Vor diesem Hintergrund würde ein Staat, der für den Steuerzugriff den verzögerten „Konsum“ seiner Bürger abwartet, zunächst einmal eine Vorleistung erbringen müssen. Er muss abwarten, ob der Bürger in der Konsumphase bereit ist, diese Vorleistung für seine Investitionen zu entgelten. Dies bringt den Staat auch zu der Frage, ob er dann noch über die internationale Zuständigkeit zur Steuererhebung verfügt). Diese Fragen stellen sich in besonderem Maße auch bei grenzüberschreitenden Investitionen, die aus inländischen Gewinnen finanziert und deren Erträge später im Ausland konsumiert werden.

Neben deutlicher Befürwortung der Konsumorientierung in der Diskussion zeigte sich daher bei anderen auch eine verhaltene Reaktion, die das klassische Einkommensteuersystem bei all seinen Schwächen jedenfalls noch als gut vertretbare „Second-best-Lösung“ präferiert, zumal gerade die Kombination von Einkommensteuer und Umsatzsteuer im Ergebnis einer angemessenen Ver-

teilung der Steuerlast auf den Einkommenserwerb und den Einkommensverbrauch nahe kommen kann.

V. Lenkungssteuer und Fiskalsteuern

Rechtswissenschaft und Ökonomie sind sich im Grundsatz einig darin, dass die Besteuerung in erster Linie der staatlichen Aufkommenserzielung dienen muss. Lenkungswirkungen sind nicht ausgeschlossen, bedürfen aber einer materiellen Kontrolle. Das Verfassungsrecht fragt hier zunehmend nach Inhalt, Zweck und Ausmaß der Lenkungswirkungen und steht der bloßen „Etikettierung“ von Steuern als Lenkungsnormen skeptisch gegenüber. Die Ökonomie geht einen Schritt weiter und akzeptiert Lenkungssteuern überwiegend nur zur Behebung von Marktversagen, z.B. in der Nachfolge von *Pigou* als Instrumente zur Internalisierung externer Kosten.

Aus der Sicht der Rechtswissenschaft wirft die Lenkungsbesteuerung zunächst Fragen der Kompetenzordnung auf, insbesondere der Entscheidungszuständigkeit von Gebietskörperschaften. Dabei sind die Handlungsformen des öffentlichen Rechts nicht auf eine strenge Antinomie von Befehl, Verbot und Erlaubnis angelegt; auch ökonomische Instrumente, die bestimmte „Zielgrößen“ (etwa im Energieverbrauch oder bei der Emission von Schadstoffen) anstreben, sind nicht per se verfassungsrechtlich unzulässig.

Die Diskussion um die ökologische Steuerreform hat jedoch gezeigt, dass das Problem der Lenkungssteuer in der Differenz zwischen wissenschaftlichem Ideal und normativer Realität zu finden ist. Die Zielgenauigkeit muss hergestellt werden (Ressourcenschonung oder Klimaschutz?); die Energieträger müssen gleichmäßig erfasst werden (Mineralöl, Kohle, Atomenergie?); die steuerliche Preiskalkulation darf nicht nach politischer Willkür, sondern nur nach angestrebten Lenkungseffekten formuliert werden. Schließlich darf nicht eine Vielzahl politisch motivierter Ausnahmen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit auch die Effektivität der Lenkungswirkung infrage stellen.

Dass hier eine verschärfte Rechtskontrolle erforderlich ist, macht schon der Umstand deutlich, dass die Politik häufig vor effektiven Lenkungswirkungen zurückscheut. Die Erhöhung der „Pendler-Pauschale“ und die Begünstigung der Landwirtschaft haben die Inkonsequenz der Lenkungsorientierung im Steuerrecht wieder einmal deutlich gemacht.

VI. Allgemeine Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern

Der juristische Gedanke der Besteuerungsgleichheit und der ökonomische Gedanke der Besteuerungsneutralität führten in der Diskussion beide zu dem Ergebnis, dass der allgemeinen Umsatzsteuer der Vorrang gegenüber speziellen Verbrauchsteuern zu geben ist, die ihre wesentliche Rechtfertigung allenfalls in der pragmatischen Berufung auf ihre Aufkommensstärke finden und mit zulässigen Lenkungswirkungen versehen werden können (Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Alkoholsteuern). Der Umsatzsteuer wurde jedoch vor allem ihr traditionell als regressiv und pauschal beschriebener Charakter vorgeworfen. Demgegenüber wurde auch bemerkt, dass gerade Arbeitnehmer nicht dem ökonomischen Zwang zur Reinvestition ausgesetzt seien und daher nicht zu Unrecht einen höheren Anteil ihres Einkommens mit Umsatzsteuer belastet finden.

Als besonders problematisch stellte sich bei der Diskussion über die Umsatzsteuer das Thema der tatsächlichen Steuerwirkungen heraus. Hier überraschte die Ökonomie mit sich verblüffend ergänzenden Erkenntnissen. So wurde betont, dass die Umsatzsteuer einerseits den Anreiz zur Flucht in die Schattenwirtschaft erhöhe und andererseits das im Rahmen dieser Schattenwirtschaft erzielte Einkommen dann in der Konsumphase doch wieder erfasse und daher zur Besteuerungsgleichheit beitrage. Grundsätzlich wird man sich jedoch die Frage nach der Zukunft der Umsatzsteuer stellen müssen, wenn sich bei der Einkommensteuer eine Konsumorientierung durchsetzt. Nach der geltenden Lage erfüllt sich eine

wichtige Komplementärfunktion zu der zugangs- oder zuwachsorientierten Einkommensteuer für die Verbrauchsphase.

VII. Ökonomie und Recht

Die Tagung, deren Beiträge dieser Band zusammenstellt, war dem Gespräch zwischen Ökonomen und Juristen gewidmet. Eine Konsequenz kann in der verstärkten Zusammenarbeit zwischen Ökonomie und Recht auf dem Gebiet der Besteuerung liegen. Damit stellt sich die Frage nach der Arbeitsteilung der Disziplinen. Diese darf nicht schematisch verlaufen. Eine förmliche Trennung nach dem Muster „Die Ökonomie verfolgt die Effizienz, die Rechtswissenschaft die Gerechtigkeit“ wäre wenig produktiv, da beide Fachrichtungen die Erkenntnisse und Wertungen der anderen Wissenschaft in ihr eigenes Denkbäude integrieren müssen. Auch besteht Konsens, dass die Ökonomie, deren utilitaristisches Denken in vielfältiger Hinsicht zur „Leitphilosophie“ unserer Gesellschaft geworden ist, nicht „imperialistisch“ die Eigenständigkeit anderer Disziplinen der Sozialwissenschaften infrage stellen kann. Beide Wissenschaften haben vielmehr ein Eigengewicht, das sich in den verschiedenen Phasen der Rechtsgewinnung unterschiedlich zeigt:

Auf der Ebene der Gesetzgebung erwartet die Rechtswissenschaft von der Ökonomie, auf der Grundlage ihrer empirischen Daten und der geschärften Theoriebildung Grundkonzeptionen über eine Orientierung des Steuerrechts vorzulegen. Das Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern, die Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Netto- oder Bruttobelastung, die Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer sowie die Frage der Fortentwicklung der Einkommensbesteuerung sind Aufgaben, in denen die Ökonomie ab ovo Denkmodelle entwerfen und das positive Recht in Frage stellen muss. Hierzu gehört auch die Kontrolle faktischer Folgewirkungen der Steuergesetzgebung, z.B. Wohlfahrtsverluste durch Steuerlastverschiebungen oder Überwälzungseffekte bei Lenkungsmaßnahmen.

Die Rechtswissenschaft, soweit sie an der Gesetzgebung beteiligt ist, muss diese Vorschläge aus dem ökonomischen Modell herauslösen, auf ihre Integration in das bestehende Recht prüfen und insbesondere die Prämissen des ökonomischen Modells kritisch auf ihre Entsprechungen in der Realität hinterfragen. Der „Entscheidungszwang“ des Gesetzgebers, der sich nicht auf den spielerischen Charakter einer Modelldiskussion zurückziehen kann, verleiht der Legislative eine besondere Würde und der Informationserhebung im Gesetzgebungsverfahren durch Anhörungen und andere Mechanismen eine herausgehobene Bedeutung.

Eine schwierige Problematik betrifft die Frage, ob und in welchem Umfang der Jurist im Stadium der Gesetzgebung spezifisch rechtswissenschaftliche „Wertungen“ einbringen kann. Bei näherer Betrachtung sind diese „Wertungen“ zwar nicht ökonomischer, aber auch nicht notwendig juristischer Natur; vielmehr handelt es sich um „vorrechtliche“ Wertentscheidungen, die beiden Wissenschaften vorausliegen. Beispielhaft sind die Vorstellungen über die Rolle des Staates und die Reichweite seines Handelns, insbesondere seine Aufgabe zur „Umverteilung“ von Vermögen innerhalb einer Gesellschaft. Beispielhaft sind auch die positiven Wertungen gesellschaftlicher Institute und Institutionen, z.B. von Ehe und Familie, aber auch von Kirchen und anderen Religionsgesellschaften. Diese Wertungen finden steuerlich in der Diskussion um die Abzugsfähigkeit von familiärem Unterhaltsaufwand, aber auch von Spenden und Kirchensteuerzahlungen ihren Ausdruck. Der Jurist kann diese Werte vor allem dann mit Autorität einführen, wenn und soweit sie durch höherrangiges Recht, insbesondere Verfassungsrecht, sanktioniert sind. Diese Wertungen können auch Widersprüche zu einer effizienzorientierten Betrachtung erzeugen und legitimieren.

Deutlicher noch tritt die Rolle des Juristen selbstverständlich in seinem ureigenen Gebiet der Auslegung und Anwendung des positiven Rechts hervor. Hier hat die Ökonomie traditionell wenig Raum gehabt. Doch muss sich auch der Rechtsanwender zunehmend mit Fra-

gen ökonomischer Folgewirkungen befassen; beispielhaft genannt sei nur die Anwendung des europäischen Subventionsrechts auf steuerliche Vergünstigungsnormen oder die Interpretation von Tatbeständen der ökologischen Steuerreform.

Besondere Hilfe vermag die Ökonomie dem Juristen auch auf der Ebene der Verfassungsrechtsprechung zu geben. Das zunehmend aktualisierte Gebot des Verfassungsgerichts an den Gesetzgeber, Lebensvorgänge realitätsgerecht zu erfassen und ihrer sachlichen Verschiedenheit oder Gleichheit entsprechend zu besteuern, kann durch Rückgriff auf ökonomische Erkenntnisse konturiert werden. Beispielhaft ist die Frage, ob Gewerbebetriebe vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes mit besonderen Belastungen (Gewerbsteuer) oder besonderen Entlastungen, z.B. auf dem Gebiet der Einkommensteuer oder Erbschaftsteuer belegt werden dürfen. Gleiches trifft zu für den Anspruch des Steuergesetzgebers, bei der Erhebung ökologisch orientierter Steuern zwischen Unternehmen, die im internationalen Wettbewerb stehen, und anderen Unternehmen zu unterscheiden. Hier können ökonomische Fehlleistungen verfassungsrechtliche Gleichheitsverstöße indizieren. Die grundgesetzlich gebotene „Folgerichtigkeit“ der Gesetzgebung wird dann mit Rücksicht auf die ökonomische Erkenntnislage präzisiert.

Ein Schlusswort mag wie folgt lauten: In seinen Münchener (gemeinsam mit *Richard Musgrave* gehaltenen) Vorlesungen hat *James Buchanan* in Anlehnung an ein Zitat von *Nietzsche* formuliert: Jeder von uns sieht durch ein anderes Fenster in die Welt. Aber wir sehen doch, so fügt er hinzu, dieselbe Welt. In gleicher Weise betrachten Juristen und Ökonomen durch ihre eigenen Fenster die Welt der Besteuerung. Doch kann diese Tagung bei den Teilnehmern die Erkenntnis gebracht haben, dass wir auch den anderen in seinem Fenster erblicken, mit ihm sprechen und ihn bitten können, uns eine Sicht des zwischen uns liegenden Gegenstandes zu schildern. Gelingt uns dies, gewinnt das vorher flächige Bild des Steuerwesens schlagartig plastische Dreidimensionalität.

I. Vorbemerkungen

Programmgemäß ist mir nun zum Abschluss dieser Veranstaltung die schwierige Aufgabe übertragen worden, nach sowohl von Juristen wie auch Ökonomen anerkannten oder zumindest tolerierten Grundsätzen der Besteuerung Ausschau zu halten. Wie wohl kaum anders zu erwarten war, hat zunächst auch diese Tagung deutlich gemacht, dass die Ausgangspositionen und Denkansätze dieser beiden Disziplinen bei der Suche nach einem rationalen Steuersystem nach wie vor sehr unterschiedlich sind. Dieses Teilergebnis war ex ante determiniert, weil der Veranstalter bewusst den mutigen und wie ich meine auch sinnvollen Versuch gestartet hat, bei dieser Tagung ein derartig komplexes Thema sowohl aus juristischer als auch ökonomischer Perspektive analysieren und diskutieren zu lassen.

So kann man sicherlich die These aufstellen, dass nur von beiden Wissenschaftsdisziplinen erarbeitete Konzepte die Voraussetzungen dafür schaffen, aus dem gegenwärtigen und allseits zu Recht von der einen wie der anderen Seite beklagten Steuerchaos zu entkommen und in Zukunft die Besteuerung systemgerechter zu gestalten. Wo also liegen dann konkret mögliche Schnittmengen und damit zugleich Reformansätze, die sowohl aus ökonomischer als auch juristischer Perspektive die Reformdiskussion in Deutschland und auch Europa vorantreibt? Wo gibt es aber auch nach wie vor erhebliche Unterschiede nicht nur in konzeptioneller sondern bereits definitorischer Hinsicht der von beiden Gruppen verwendeten Fachtermini und Prinzipien der Besteuerung?

II. Gleiche Zielsetzungen bei unterschiedlicher Terminologie

Niemand von den Teilnehmern dieser Konferenz wird zunächst einmal nicht auch für mehr Freiheit, Gleichheit und erst recht für mehr Effizienz in der Besteuerung und auch in der gesamten Finanzverfassung votieren wollen. Jedoch bereits bei der konkreten definitorischen Abgrenzung des Freiheitsbegriffs unterscheidet man bekanntlich zwischen der formalen und der materiellen Freiheit (Freiheit wovon und Freiheit wozu). Wenn nun Kirchhof sinngemäß in seiner Standortbestimmung schreibt, die Rechtswissenschaft messe das Steuerrecht an der Gerechtigkeit und Gleichheit, die Wirtschaftswissenschaften hingegen an der Knappheit und Effizienz, wobei als gemeinsamer Ausgangspunkt die Freiheit als Maßstab fungiere¹, so werden beide Disziplinen sich mit dieser Rollenverteilung zwar weitgehend einverstanden erklären, jedoch hieraus nicht unbedingt die gleichen Schlussfolgerungen ziehen. Das ist schon deswegen häufig der Fall, weil beide Wissenschaftsdisziplinen bereits im Vorfeld der Debatte nicht identische Definitionen verwenden. Konkretisierungs- und Klärungsbedarf besteht nach meiner Auffassung z.B. bei dem sowohl von Ökonomen wie auch Juristen verwendeten Begriff Gerechtigkeit. Bereits Aristoteles unterteilte diesen Begriff in die beiden Kategorien „kommutative Gerechtigkeit“, die wiederum aufgeschlüsselt wird in Tausch- und Leistungsgerechtigkeit, und „distributive Gerechtigkeit“, ebenfalls nochmals unterteilt in die Bedarfsgerechtigkeit, Chancen- und Rechtsgleichheit. Konkret auf unsere spezifische Fragestellung bezogen verlangt dies nach ökonomischer Auffassung die definitorische Klärung der Frage: ist mit

1 Vgl. P. Kirchhof, Standortbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 13 ff.

Gerechtigkeit mehr als die formale Gleichheit der Bürger vor dem Steuergesetz gemeint, indem z.B. auch die faktische Gleichheit der Startbedingungen unter diesem Begriff subsumiert werden? Wird diese Frage bejaht, so hätte das wiederum erhebliche Konsequenzen beispielsweise für das Erbschaftsteuerrecht. Bekanntlich möchte die neugewählte amerikanische Regierung die Erbschaftsteuer komplett abschaffen, während in der Bundesrepublik ebenfalls mit dem Hinweis auf das Gleichheitsgebot in der Bewertung von Grundvermögen und sonstigen Vermögen die Erbschaftsteuer auf Initiative einiger Bundesländer erhöht werden soll. Auch bei der begrifflichen Fixierung des Postulats der Bedarfsgerechtigkeit spielen zweifellos nicht identische normative Werturteile eine maßgebliche Rolle, so dass auch hier bei diesem Begriff unterschiedliche Interpretationen möglich sind.

Diese Beispiele mögen genügen, um deutlich zu machen, dass sozusagen als *condicio sine qua non* für das erfolgreiche Zusammenwirken von Steuerökonomien und Steuerjuristen es in einem ersten Schritt notwendig ist, eine begriffliche Klärung und Operationalisierung der gemeinsam verwendeten Ziele und Grundsätze vorzunehmen. So erschien es notwendig und auch hilfreich auch aus ökonomischer Sicht, dass Kirchhof in seinem Referat und der späteren Aussprache zunächst eine terminologische Klärung und Interpretation der Zentralbegriffe Leistungsfähigkeits- und Neutralitätsprinzip sowie der Normsetzungen Gerechtigkeit und Freiheit herbeiführte.

III. Gleichheit und Gerechtigkeit versus Knappheit und Effizienz

Aber selbst die Erfüllung dieser definitorischen Mindestnormen überwindet natürlich nicht die Existenz der unterschiedlichen Ausgangspunkte und Denkansätze der beiden Wissenschaftsdisziplinen: Gleichheit und Gerechtigkeit auf der einen sowie Knappheit und Effizienz auf der anderen Seite. Die engagierten Voten zur Standortbestimmung zum Auftakt dieser Tagung lieferten hierfür

auch erwartungsgemäß den Beleg. Nicht der schützende Rechtsstaat, wohl aber der produzierende bzw. intervenierende Staat bildet nach Auffassung *Neumanns*² für die Ökonomen eine große Herausforderung. Die Beschränkung des Staates auf seine legitimen Handlungsfelder, wie z.B. die Bereitstellung öffentlicher und meritorischer Güter, determiniert dann den Umfang der Staatsausgaben und die Steuerlast. Die Steuerlasten selbst sollen nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden. Die Ökonomen interpretieren erwartungsgemäß, so ein wichtiger erster Befund dieser Tagung, dieses Leistungsfähigkeitsprinzip im Regelfall kritischer als die Juristen, indem erstere darauf verweisen, dass die Anwendung der Millschen Opfertheorien keinesfalls ein konkretes Maß für die Ableitung eines bestimmten Steuertarifs bereitstellen kann und damit auch die Verwirklichung der vertikalen Steuergerechtigkeit ohne Werturteile kaum möglich ist. Letzteres ist hinlänglich bekannt und im Finanzarchiv schon während der siebziger Jahre ausführlichst diskutiert worden. Zündstoff für kontroverse Diskussionen liefern heute erwartungsgemäß andere Fragestellungen und Thesen. So sicherlich die zentrale Ausgangsthese in der ökonomischen Standortbestimmung dieser Tagung, aus dem auf dem individuellen Freiheitsrecht gründenden Neutralitätsgebot folge, dass eine allgemeine Konsumsteuer grundsätzlich der traditionellen synthetischen Einkommensteuer vorzuziehen sei und – oder noch pointierter – erst die Einführung einer konsumorientierten Einkommensteuer für die Realisierung der horizontalen wie vertikalen Steuergerechtigkeit Sorge. Auch die Rolle und die Legitimation von Lenkungssteuern wird erwartungsgemäß in der Standortbestimmung unterschiedlich beurteilt. Aber müssen diese unterschiedlichen Ausgangspositionen unüberbrückbare Gräben aufwerfen, die interdisziplinär erarbeitete Steuerreformkonzepte von vornherein verhindern? Der ge-

2 Vgl. *Manfred J.M. Neumann*, Standortbestimmung aus ökonomischer Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 23 ff.

samte Verlauf der Tagung hat gezeigt, dass dies so nicht der Fall ist. Allerdings reicht bereits die Lektüre der Teilnehmerliste aus, um zu erkennen, dass es bekanntlich nicht erst seit heute nur ein interdisziplinäres Problem bei der Erarbeitung einer gemeinsamen Reformlösung gibt, sondern bekanntermaßen auch einige hier versammelte Ökonomen – einmal vorsichtig ausgedrückt – keinen monolithischen Reformansatz in den zentralen Bereichen der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung verfolgen. Ein ähnlicher Befund zeigt sich auch in den unterschiedlichen Reformansätzen zur Einkommensbesteuerung ebenfalls bei den hier versammelten Juristen, so dass es nicht überrascht, wenn die Positionen in diesem wichtigen Bereich sehr unterschiedlich sind und vermutlich auch in absehbarer Zukunft bleiben. Die Erarbeitung einer von allen hier tolerierten widerspruchsfreien Reformlösung scheidet damit realistischerweise in diesem zentralen Bereich der Besteuerung aus.

Als Second-best-Lösung bleibt dann nur die mühsame Suche nach möglichen Kompromissformeln oder auch gemeinsam von Ökonomen und Juristen getragenen einzelnen Reformbausteinen. Um auf diese Weise überhaupt einen Schritt auf einem möglicherweise gemeinsamen langen Weg weiterzukommen, muss man den Komplexitätsgrad der Bestimmungsdiskussion reduzieren und pars pro toto die Positionen der jeweiligen zwei Referenten zu den jeweiligen Steuern auf mögliche Gemeinsamkeiten oder auch Gegensätze hin analysieren.

IV. Alte und neue Probleme der Umsatzsteuer

Zugegebenermaßen ist es dabei einfacher, die interdisziplinären Unterschiede herauszuarbeiten, als mögliche Übereinstimmungen der beiden Fakultäten aufzuspüren. Letzteres gelingt am ehesten für den Bereich der Umsatzbesteuerung. Hier kann man sogar von einem weitgehenden interdisziplinären Konsens zwischen Ökonomen und Juristen sprechen. Sowohl *Birk* als auch *Grossekettler* gelangen in ihren Referaten zu der übereinstimmenden Typisierung und auch Charakterisierung der in Europa und

damit in Deutschland zur Anwendung kommenden Umsatzsteuer. Seit 1967 ist diese Steuer als Mehrwertsteuer vom Konsumtyp ausgekleidet und daher als allgemeine Konsumsteuer zu klassifizieren. Beide Referenten stimmen auch darin überein, dass die Mehrwertsteuer eine fiskalisch ergiebige Steuer ist, die im Vergleich zu anderen Steuern, insbesondere zur Einkommensteuer, mit geringeren Zusatzlasten verbunden ist und damit dem Ideal der Allokationsneutralität nahe kommt. Erstaunlicherweise gibt es auch in der wichtigen Frage der Inzidenz und damit zugleich der Verteilungswirkungen dieser Steuer eine weitgehende Übereinstimmung. In der ökonomischen Analyse der Umsatzsteuer wird allerdings zu Recht die These von der generellen Regressivität ein wenig relativiert. So weisen einige jüngere empirische Studien nach, dass bei einer differenzierteren Betrachtung die allseits befürchteten Regressionswirkungen erst bei mittleren und höheren Einkommen auftreten⁴.

Beide Autoren sind sich darin wohl auch weitgehend einig, dass die unterschiedlichen Sonderregelungen, wie z.B. Tarifiermäßigungen, echte und insbesondere unechte Befreiungen von der Mehrwertsteuer, kritisch zu beurteilen sind, weil sie zu ungewollten Verzerrungen und Verteilungswirkungen führen. Allerdings wird in diesem Kontext in der juristischen Literatur⁵ häufig auf die Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips verwiesen, wonach eine Umsatzsteuerbefreiung im sog. existenznotwendigen Bereich gewährleistet werden soll und damit eine Analogie zur Steuerfreistellung des Existenzminimums in der Einkommensbesteuerung hergestellt wird. Die Diskussion des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Besteuerungsnorm „Belastungsgerechtigkeit“ besitzt hier für die Juristen naturgemäß einen vergleichsweise höhe-

3 Vgl. *D. Birk*, Die Umsatzsteuer aus juristischer Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 61 ff und *H. Grossekettler*, Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 71 ff.

4 Vgl. z.B. *K.D. Bedau*, Senkung des Solidaritätszuschlages und Erhöhung der Mehrwertsteuer-Verteilungswirkungen per Saldo gering, DIW-Diskussionspapier Nr. 176, Berlin 1998.

5 Vgl. *K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht, Köln 1998, § 14, 11 ff.

ren Stellenwert. Ökonomen können sich wohl eher primär aus allokativen Gründen mit einer teilweisen Substitution der Einkommensteuer durch die Mehrwertsteuer anfreunden – *Grossekettler* hat die weiteren wichtigsten Argumente der Protagonisten dieses Reformvorschlags genannt und aber auch gleichzeitig eine Relativierung dieser Argumentationskette angefügt. In der ökonomischen Literatur besteht jedoch Einigkeit darüber, dass ein derartiger Steuertausch die Excess-Burden der Besteuerung insgesamt verringern würde.

Die Diskussion der oben angesprochenen Fragen wird in beiden Wissenschaftsdisziplinen seit geraumer Zeit geführt und deshalb gibt es wohl auch in diesem Bereich wenig Konfliktstoff. Das Gleiche gilt für den Problembereich Steuerharmonisierung in der Europäischen Union.

Neue Herausforderungen stellen sich hingegen, wie im Referat von *Grossekettler* aufgezeigt wurde, im Bereich der zentralen Fragestellung der Umsatzsteuerverteilung auf die Gebietskörperschaften und damit beim Finanzausgleich; weitere Herausforderungen, auf die *Birk* aufmerksam macht⁶, ergeben sich in der Europäischen Union durch das Anwachsen der organisierten Kriminalität und den dadurch bedingten zunehmenden Steuerbetrag.

Auch der Einsatz der neuen Informationstechnologien und des Internets schafft hier neue erhebungstechnische Probleme, die dringend einer Lösung bedürfen.

Insgesamt lässt sich abschließend als ein erstes Zwischenfazit festhalten, dass es für den Problembereich Umsatzbesteuerung eine relativ große interdisziplinäre Kongruenz gibt.

V. Streitfall Einkommensbesteuerung

Wenn man hingegen den Blick auf die Einkommensbesteuerung fokussiert, gibt es zweifellos in diesem Sektor sowohl aus der rechtswissenschaftlichen wie auch aus der ökonomischen Perspektive zwar einerseits den größten Reformbedarf, andererseits aber auch den größten Dissens bereits über grundsätzliche Fragestellungen.

Schlagwortartig stellt sich hier die Frage: geht man hier den Weg einer Revitalisierung des Konzepts der traditionellen synthetischen Einkommensbesteuerung, die von *Pollak*⁷ zunächst einmal als „der beste Ansatzpunkt zur Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit“ klassifiziert wird, oder marschiert man konsequent in Richtung einer konsumorientierten Besteuerung und vollzieht damit einen Paradigmenwechsel. Nach Auffassung von *Lang* stellt dieser Wechsel zwar eine der größten Herausforderungen an die Steuerwissenschaften dar, die ökonomische und rechtliche Rationalität der Besteuerung von Einkommen zu erkennen, jedoch ist ein derartiger Wechsel zu einer periodenübergreifenden Einkommensbesteuerung aus vielerlei Gründen unabdingbar⁸. Spätestens nach der spannenden Lektüre des *Wenger*-Vortrages⁹, den er auf der finanzwissenschaftlichen Tagung der Universität Innsbruck mit dem vielversprechenden Titel „Warum die Finanzwissenschaft erfolglos bleiben musste“ gehalten hat, wird in der Tat deutlich, wie groß die Unterschiede hier im Bereich der Einkommensbesteuerung selbst in der ökonomischen wissenschaftlichen Diskussion jedoch in dieser zentralen Frage immer noch sind.

VI. Mögliche Kompromisse

Polarisierung ist die eine, Differenzierung und Tolerierung die andere Seite, die in dieser vertrackten wissenschaftlichen Auseinandersetzung vielleicht weiterhilft. So kann man konzedieren, dass sowohl der *Langs*che Entwurf der Inhabersteuer als auch die aus neuerer finanzwissenschaftlicher Sicht von *Pollak* vorgetragene Reform-

6 Vgl. *D. Birk*, Dieter, Die Umsatzsteuer aus juristischer Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 61 ff.

7 Vgl. *H. Pollak*, Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 49 ff.

8 Vgl. *J. Lang*, Die Einkommensteuer aus juristischer Sicht, Beitrag in diesem Band, S. 37 ff.

9 Vgl. *E. Wenger*, Warum die Finanzwissenschaft bei der Suche nach einer theoretischen Basis für die Einkommensteuer erfolglos bleiben musste, in: Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999, S. S.37-63.

konzeption die Diskussion bereichert hat. Beide Entwürfe kommen damit dem Ideal eines neutralen Steuersystems gegenüber dem Status quo zweifellos näher. Beide Autoren haben ihre Positionierung zuvor bereits in ihren Minderheitsvoten zu den sog. Brühler Empfehlungen vorgenommen und damit zugleich wichtige Elemente der zum Jahresbeginn in Kraft getretenen Steuerreform kritisiert.

Man kann es sich in diesem Kreis ersparen, die lange Liste der gemeinsam artikulierten Kritikpunkte an dieser Reform hier noch einmal vorzutragen. Einer der Kernpunkte ist dabei sowohl aus ökonomischer, d.h. finanzwissenschaftlich-betriebswirtschaftlicher, wie auch steuerrechtlicher Sicht, dass durch die Reform die Besteuerung insgesamt in der Bundesrepublik eher noch unsystematischer erfolgt, als dies bereits vor der Reform der Fall war.

Der Beleg für diese These fällt nicht schwer und ist von vielen hier Versammelten auch bereits geliefert und publiziert worden, so dass ich mich darauf beschränken kann, den wohl zentralen Kritikpunkt dieser Steuerreform noch einmal kurz anzusprechen. Hierzu habe ich kürzlich folgendes angemerkt¹⁰: Die im Rahmen der Reform realisierte steuerliche Thesaurierungsentlastung stellt eine selektive Begünstigung des unternehmensinternen Sparens dar, ohne jedoch den anderen Sparformen eine ähnliche vergleichsweise Entlastung zu gewähren. Wenn der Gesetzgeber die Diskriminierung des Sparens gegenüber dem Konsum beseitigen will, stellt der Übergang zu einem konsumbasierten Steuersystem eine konsistente Lösung dar. Bekanntlich liegen entsprechende Gesetzentwürfe vor.

Folgt man dem Thesenpapier *Pollaks*, so sieht sie ebenfalls in dem Konzept einer zinsbereinigten Einkommensteuer durchaus einen praktikablen Reformansatz, der vergleichsweise geringere Übergangsprobleme schafft als die klassische Konsumausgabenlösung à la *Kaldor*.

Pollak geht jedoch in ihrem Reformentwurf noch einen Schritt weiter, indem sie nicht nur den Blick auf die

Bemessungsgrundlage richtet, sondern auch dezidiert die Aufmerksamkeit auf den Tarif lenkt. Sie empfiehlt hier als Fernziel die Ablösung des derzeitigen progressiven Formeltarifs durch eine Flat Rate. Ob ein derartiger Tarif von den traditionellen Vertretern des Leistungsfähigkeitsprinzips akzeptiert wird, erscheint jedoch fraglich.

Im Brennpunkt der gegenwärtigen Diskussion steht die vom Bundesverfassungsgericht seit 1980 angemahnte Revision der Alterseinkünftebesteuerung. Hier besteht eine selten anzutreffende Einmütigkeit darin, dass unter Beachtung des Korrespondenzprinzips die sog. nachgelagerte Besteuerung geboten sei.

VII. Diskussion der speziellen Verbrauchsteuern: Lenkungs- versus Fiskalzweck

Geradezu als vorprogrammiert erwies sich der Dissens zwischen Ökonomen und Juristen bei dem im Rahmen der Tagung zuletzt diskutierten Themenblock „Spezielle Verbrauchsteuern einschließlich ökologisch motivierter Abgaben“. Dies wurde auch bereits in der Standortbestimmung deutlich: So sieht *Kirchhof* in seinem Tagungsbeitrag die freiheitsgerechte Besteuerung dann gefährdet, wenn das Steuerrecht zunehmend vom Finanzierungsmittel zum Lenkungsmittel wird – bei *Neumann* führt die durch Erhebung einer *Pigou*schen Lenkungssteuer mögliche Internalisierung der externen Effekte in ein Preissystem hingegen zu einer Erweiterung des Entscheidungs- und Freiheitsspielraums der Individuen. Jedoch konzidiert auch *Neumann*, dass aufgrund der Bewertungsproblematik einer jeden Lenkungssteuer der Staat „vorsichtig vorgehen muss, um eine willkürliche Beschränkung der individuellen Freiheit zu vermeiden“¹¹. Letzteres Gebot sei insbesondere im Fall der Erhebung einer CO₂-Steuer zu beachten, weil diese gesamtwirt-

10 R. Brügelmann, W. Fuest; Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung - Stand der aktuellen Diskussion, Beitrag zur Wirtschafts- und Sozialpolitik, Nr. 261, 07/ Köln 2000, S. 23.

11 M.J.M. Neumann, Standortbestimmung aus ökonomischer Sicht, Tagungsreferat, Beitrag in diesem Band, S. 23ff.

schaftlich einen wichtigen Kostenfaktor darstelle und der Nutzen einer Verringerung des nationalen Umweltverbrauchs angesichts des grenzüberschreitenden CO₂-Spillovers vergleichsweise gering sei.

Daneben existiert ein weiterer fundamentaler Unterschied in der wissenschaftsspezifischen Bewertung der Lenkungsbesteuerung. In der gesamten einschlägigen juristischen Literatur, so auch in den auf dieser Tagung vorgetragenen Referaten, wird immer wieder auf den allen Lenkungssteuern anhaftenden unaufhebbaren Widerspruch zwischen Lenkungs- und Fiskalzweck aufmerksam gemacht. Hierzu sei *pars pro toto* Arndt zitiert: „Jede Lenkung mit Steuern leidet an einem Widerspruch: Je höher der Lenkungserfolg, desto niedriger der Steuerertrag“¹².

In der ökonomischen Analyse der Lenkungssteuern wird dieser Widerspruch so nicht akzeptiert, weil z.B. durch eine Ökosteuer nicht die gesamte negative externe Effekte veranlassende Produktion stillgelegt werden soll, sondern nur der Teil, wo eine verursachungsgerechte Kostenanlastung fehlt. Es stellt sich damit für den Ökonomen eine Optimierungsaufgabe, nur die übermäßige Umweltnutzung zu verhindern, nicht jedoch jedwede Nutzung der Umweltgüter auszuschließen. Damit droht im Regelfall auch nicht die Gefahr, dass der Steuerertrag und damit das Steueraufkommen den Wert Null erreicht. Bei der von vielen Ökonomen, so auch von Ewers präferierten Mengelösung fixiert ja bekanntlich der Staat durch die Mengenvorgabe an Umweltnutzung auch zugleich die steuerliche Bemessungsgrundlage.

Einig sind sich Ökonomen und Juristen¹³ darin, dass die gegenwärtig in der Bundesrepublik von politischer Seite als Ökosteuer apostrophierte Energiebesteuerung weder verursachergerecht erhoben wird noch die Verwendung des Steueraufkommens zur Finanzierung der Rentenversicherung sinnvoll ist. Der empirische Nachweis für die Existenz der sog. Double-Dividend-Hypothese fehlt. Aufgrund der vielfältigen sowohl von juristischer als auch ökonomischer Seite diagnostizierten Mängel ist der Reformbedarf bei dieser Steuer besonders groß.

VIII. Internationaler Steuerwettbewerb – eine neue Herausforderung –

Die voranschreitende Globalisierung wird allerdings den rechtlichen Spielraum des nationalen Gesetzgebers bei den speziellen Verbrauchsteuern in Zukunft weiter einschränken, als es gegenwärtig bereits das Verfassungsrecht tut. Auch hierin sind sich die Ökonomen und Juristen einig. Der sich forcierende internationale Steuerwettbewerb manifestiert sich darüber hinaus natürlich bei einer Vielzahl anderer Steuern¹⁴, so dass in Zukunft wohl generell der Spielraum für die nationale Steuergesetzgebung eingeengt werden dürfte, wodurch eine Vielzahl von Folgeproblemen auftauchen, die die Aufmerksamkeit und die Diskussionen beider Fakultäten in der Zukunft zusehends beanspruchen dürften.

IX. Resüme: Aufruf zu weiterer Zusammenarbeit

Damit kehre ich abschließend zu dem Ausgangspunkt dieser Tagung zurück. Wenn – wie diese Tagung hinreichend verdeutlicht hat – die ökonomischen und verfassungsrechtlichen Grundlagen der Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik einer umfassenden grundsätzlichen Revision bedürfen, ist es wohl auch weiterhin geboten, dass Steuerökonomien und Steuerjuristen zusammenwirken, um das Steuerrecht zu erneuern und umzugestalten. Ich glaube, nur durch weitere gemeinsame Anstrengungen und Diskussionen kommt man diesem anspruchsvollen wie lohnenden Ziel näher.

12 Vgl. *H-W. Arndt*, Spezielle Verbrauchsteuern einschließlich ökologisch motivierter Abgaben, Beitrag in diesem Band, S. 87 ff.

13 Vgl. *H.-J. Ewers, C. Hassel*; Umweltabgaben als Lenkungs- und Finanzierungsinstrument, Beitrag in diesem Band, S. 97 ff.

14 *Fuest, Winfried/Huber, Bernd*, Steuern als Standortfaktor im internationalen Wettbewerb, Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialpolitik, Nr. 252, 05/1999, Köln

Die Autoren und die Teilnehmer der Tagung

Hans-Wolfgang Arndt

Jahrgang 1945. Studium der Rechtswissenschaft in Tübingen, Berlin und Bochum. Promotion zum Dr. jur. in Bochum 1972. Habilitation mit der Venia: Öffentliches Recht einschließlich des Finanz- und Steuerrechts und der Verwaltungslehre. Seit 1983 Professur für Öffentliches Recht und Steuer-

recht an der Universität Mannheim. Ständiger Mitarbeiter der Bundesfinanzakademie und Sachverständiger des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages.

Peter Bareis

Jahrgang 1940. Studium der Ökonomie und Wirtschaftspädagogik in Mannheim, St. Gallen und Berlin, Steuerberaterexamen, Dr. rer. pol., Habilitation für Betriebswirtschaftslehre, 1970-1986 Professor für Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Freien Universität

Berlin, seit 1987 Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen der Universität Hohenheim. Vorsitzender der Ende 1993 vom BMF eingesetzten „Einkommensteuer-Kommission“.

Dieter Birk

Jahrgang 1946. Nach dem Studium der Rechtswissenschaft Promotion 1973 in Regensburg. Assessorexamen 1975 in München. Wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht an der Universität München. Dort Habilitation 1981. Seit

1982 Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster und seit 1997 Mitdirektor des Instituts für Genossenschaftswesen ebenfalls in Münster. 1985-1997 Richter am Finanzgericht Münster im Nebenamt.

Georg Crezelius

Geboren 1948 in Dortmund. Studium der Rechtswissenschaft in Münster. Promotion und Habilitation in Bielefeld. Ab 1983 Universität Mainz. Seit 1986 Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Bamberg. Mitglied der Unternehmenssteuerreformkommission der Bundesregierung („Goerdeler Kommission“). Vorsitzender des wissenschaftlichen Beirats des Deutschen Steuerberaterinstituts.

Gert Dahlmanns

Jahrgang 1938. Vorstand des Frankfurter Instituts - Stiftung Marktwirtschaft und Politik seit 1986. Studium von Rechtswissenschaft, Nationalökonomie und Geschichte. Nach Promotion Research Associate an der Harvard University, danach Dozent für Privat- und Handelsrecht an der Universität

Marburg. 1976 in den Magistrat der Stadt Marburg gewählt und bis 1985 deren Bürgermeister. Er ist Mitglied internationaler Forschungs- und Beratungsgremien.

Hans-Jürgen Ewers

Geboren 1942 in Münster. Studium der Mathematik, Soziologie, Volkswirtschaftslehre an der Universität Münster. 1967 Diplom-Volkswirt; 1970 Promotion an der Universität Münster. 1977 Habilitation an der Universität Münster. 1977-1980 Senior Research Fellow und Kommissarischer Direktor im

Internationalen Institut für Management und Verwaltung des Wissenschaftszentrums Berlin. 1980-1990 Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre an der Technischen Universität Berlin, 1990-1995 Direktor des Instituts für Verkehrswissenschaft an der Universität Münster. 1995-1997 Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschafts- und Infrastrukturpolitik, an der Technischen Universität Berlin. Seit 1997 Präsident der TU Berlin.

Winfried Fuest

Jahrgang 1946. Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Universität Münster. 1976 bis 1979 Wissenschaftlicher Assistent; 1979 Promotion in Münster. Seit 1979 am Institut der deutschen Wirtschaft Köln. Seit 1995 Mitglied der Geschäftsführung und stellvertretender Leiter der Hauptabteilung

„Wirtschafts- und Sozialwissenschaften“. Seit 2000 Professor für Volkswirtschaftslehre an der Fachhochschule der Wirtschaft in Bergisch Gladbach.

Heinz Grossekketter

Jahrgang 1939. Studium der Volkswirtschaftslehre in Mainz und Paris. Nach dem Examen Wissenschaftlicher Mitarbeiter/Assistent im Institut für Finanzwissenschaft der Universität Mainz; nach Promotion und Habilitation Berufung auf den Lehrstuhl für Wettbewerbspolitik und Juristenausbildung der

Universität Münster. Danach Direktor des Instituts für Finanzwissenschaft der Universität Münster. Seit 1989 Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen.

Christoph Hassel

Geboren 1961. 1985 bis 1990 Studium der Agrarwissenschaften und Philosophie in Göttingen; von 1991 bis 1995 der Volkswirtschaftslehre in Göttingen und Münster; seit 1996 Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Wirtschafts- und Infrastrukturpolitik der TU Berlin.

Monika Jachmann

Geboren 1963. 1983 bis 1987 Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Regensburg. 1991 Promotion. Nach einer Tätigkeit im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen von 1990 bis 1994 Habilitation 1996. Nach einer Professur für Öffentliches Recht an der Juristischen Fakultät der

Universität Heidelberg seit April 1997 Inhaberin des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht an der Friedrich-Schiller-Universität Jena.

Paul Kirchhof

Geboren 1943. Studium der Rechtswissenschaft in Freiburg und München, Promotion 1968 in München, Habilitation 1974 in Heidelberg. 1975 ordentlicher Professor für öffentliches Recht an der Universität Münster, Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Münster. Seit 1981 ordentlicher

Professor für öffentliches Recht an der Universität Heidelberg, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht. 1987-1999 Bundesverfassungsrichter. Herausgeber des Handbuchs des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland (zusammen mit Josef Isensee), Herausgeber eines Kommentars zum Einkommenssteuerrecht (zusammen mit Hartmut Söhn). Stellvertretender Vorsitzender der Deutschen Sektion der Internationalen Juristen-Kommission, Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Köln.

Hans-Jürgen Krause

Jahrgang 1941. Studium an der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bonn und Abschluß des Studiums im Fachbereich Betriebswirtschaftslehre an der Universität Köln. Nach anfänglicher Tätigkeit im steuerberatenden Beruf Wechsel in die Steuerabteilung des Bundes-

verbandes deutscher Banken. Seit 1989 Mitglied der Geschäftsführung des Bankenverbandes und dort zuständig für den Bereich Steuern.

Gerold Krause-Junk

Geboren 1936. Diplom-Volkswirt Universität Münster 1961. Promotion an der FU Berlin 1965. Habilitation an der Universität Hamburg 1969. 1969-1983 Professor für Finanzwissenschaft an der FU Berlin. Seit 1983 Professor für Internationale Finanzwissenschaft an der Universität Hamburg, z.Z. Ge-

schäftsführender Direktor des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen. Seit 1972 Mitglied des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen, Vorsitzender 1996-1999. Mitglied der „Steuerreformkommission“ 1996-1997. Mitglied der Einkommensteuerreformkommission 1997-1998.

Joachim Lang

Jahrgang 1940. Nach dem zweiten juristischen Staatsexamen 1968 in München Tätigkeit in der Rechtsabteilung eines Konzerns; 1970-1974 in der Finanzverwaltung, zuletzt im Bundesfinanzministerium. 1974 Habilitation in Köln. Siebenjährige Lehrtätigkeit an der Technischen Hochschule Darmstadt.

Seit 1988 als Nachfolger seines Lehrers Klaus Tipke Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. 1993 Vorlage einer Gesamtkodifikation des Steuerrechts im Auftrage des Bundesfinanzministeriums. Zuletzt stellvertretender Vorsitzender der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung.

Rudolf Mellinghoff

Geboren 1954. 1975-1980 Studium an der Universität Münster. 1984-1987 Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg. 1987 Richter in Nordrhein-Westfalen und im Juli 1989 Ernennung zum Richter am Finanzgericht.

Von November 1987 bis Juni

1991 Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht. Juli 1991 bis Juni 1992 Referatsleiter im Justizministerium Mecklenburg-Vorpommern in Schwerin, seit Juli 1992 Richter am Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern. Juli 1996 Ernennung zum Vorsitzenden Richter am Finanzgericht, daneben Juli 1992 bis Dezember 1996 im zweiten Hauptamt Richter am Oberverwaltungsgericht Mecklenburg-Vorpommern. Ab Januar 1997 bis Januar 2001 richterliches Mitglied des IX. Senats des Bundesfinanzhofs, seit Januar 2001 Richter des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts.

Manfred J.M. Neumann

Jahrgang 1940. Studium der Volkswirtschaftslehre an der Philipps-Universität Marburg; Promotion zum Dr. rer.pol. 1970-1972 Stellvertretender Leiter des Forschungsprojekts „Geldtheorie und Geldpolitik“ an der Universität Konstanz. 1973-1981 Professor für Geldtheorie und Geldpolitik an der

Freien Universität Berlin. Seit 1981 Professor für Wirtschaftliche Staatswissenschaften, insbesondere Wirtschaftspolitik; Direktor des Instituts für Internationale Wirtschaftspolitik der Universität Bonn. Seit 1991 Mitglied

des Kronberger Kreises und seit 1992 Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium.

Helga Pollak

Geboren 1935. 1958 Dipl.-Volkswirtin in Frankfurt; 1958 bis 1971 Wissenschaftliche Assistentin; 1965 Promotion; 1971 Habilitation. Seit 1971 Professorin für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Finanzwissenschaft an der Universität Göttingen. Seit 1975 Mitglied des

Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 1995 bis 1998 stellvertretende Vorsitzende, seit 1999 Vorsitzende. 1996 bis 1997 Mitglied der Kommission „Fortentwicklung der Rentenversicherung“ beim Bundesministerium für Arbeit und Sozialordnung; 1999 bis 2000 Mitglied der „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“.

Arndt Raupach

Geboren 1936. Studium der Rechtswissenschaften in Münster und München. Seit 1968 Rechtsanwalt; seit 1970 Fachanwalt für Steuerrecht. Seit 1998 Gesellschafter-Geschäftsführer der Raupach & Wollert-Elmendorff Rechtsanwalts-gesellschaft mbH und Geschäftsführer der Wollert-Elmendorff

Deutsche Industrie-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Seit 1987 Honorarprofessor an der Juristischen Fakultät der Universität München; seit 1993 Lehrbeauftragter am Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Frankfurt am Main. Vorsitzender des

Wissenschaftlichen Beirats der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Stellvertretender Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht.

Wolfram Reiß

Jahrgang 1943. Studium der Rechtswissenschaften in Bonn und Köln. Danach Tätigkeit in der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen. Promotion und Habilitation an der Universität Bonn. Ab 1986 Professor (FH) für Steuerrecht an der FHF Nordkirchen, danach Universitätsprofessor für Steuerrecht an der TH Darmstadt und seit 1997 Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches und Internationales Steuerrecht, Finanz- u. Haushaltsrecht an der Universität Erlangen-Nürnberg.

Manfred Rose

Geboren 1938. Von 1959 bis 1964 Studium der Betriebswirtschafts- und Volkswirtschaftslehre an der Freien Universität Berlin. 1964 Diplom-Volkswirt, 1967 Dr. rer. pol., 1971 Habilitation an der Universität Hamburg. Seit 1971 Professor für Finanzwissenschaft an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Heidelberg. Seit Anfang 1990 Unterstützung zahlreicher Finanzministerien osteuropäischer Staaten bei der Neugestaltung ihrer Steuersysteme. Seit 2000 Leiter eines Projektes zur Entwicklung und öffentlichen Vermittlung einfacher Rechtsgrundlagen für die Besteuerung der persönlichen Einkommen und der Gewinne von Unternehmen in Deutschland.

Kurt Schmidt

Geboren 1924. Nach dem 2. Weltkrieg Studium der Volkswirtschaftslehre in Bonn und Lausanne. Diplom, Promotion und Habilitation an der Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn. 1963 ordentlicher Professor an der TU Berlin, 1968 Professor für Volkswirtschaft und Finanzwissenschaft an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz. Seit 1968 Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium (dessen Vorsitzender von 1986-1990). Von 1974 bis 1984 Mitglied des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Wolfgang Schön

Jahrgang 1961. Von 1979 bis 1984 Studium der Rechtswissenschaft und Volkswirtschaft in Bonn. Auf die Promotion 1985, den Abschluß des Referendariats 1988 und die Habilitation folgte 1992 die Berufung auf einen Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels-, Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Bielefeld. 1996 Berufung als Direktor des Instituts für Steuerrecht und des Zentrums für Europäisches Wirtschaftsrecht an die Universität Bonn. Er ist Mitherausgeber der Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht (ZHR), Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft und der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages.

Joachim Schulze-Osterloh

Geboren 1935. Nach rechtswissenschaftlichem Studium, Promotion (FU Berlin) und zweiter juristischer Staatsprüfung 1971 Habilitation an der Universität Hamburg für die Fächer Bürgerliches Recht, Handelsrecht und Steuerrecht. 1974 Professor an der Freien Universität Berlin, 1978 an der

Technischen Universität Berlin und 1983 erneut an der Freien Universität Berlin. Emeritiert 2000. 1987 bis 1993 Vorsitzender des Vorstandes der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. 1993 bis 1999 Mitglied des Erweiterten Vorstandes der Zivilrechtslehrervereinigung.

Theodor Siegel

Geboren 1940. Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Technischen Universität Berlin: 1970 Diplom-Kaufmann, 1973 Promotion, 1976 Habilitation. 1977 Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Hannover. Seit 1983 Lehrstuhlinhaber für Rechnungswesen/Wirt-

schaftsprüfung: zunächst an der Universität Essen, ab 1988 an der Technischen Universität Berlin, seit 1993 an der Humboldt-Universität zu Berlin.

Hans H. Wenkebach

Jahrgang 1944. 1965-1970 Studium der Volkswirtschaftslehre an der Philipps-Universität Marburg. 1972 Promotion. 1972-1974 Redakteur beim „Volkswirt“. 1974-1983 Geschäftsführer der Stiftung Gesellschaft und Unternehmen. Seit 1983 Wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Frankfurter

Institut - Stiftung Marktwirtschaft und Politik.