

Kirche und Gesellschaft

Herausgegeben von der
Katholischen Sozialwissenschaftlichen
Zentralstelle Mönchengladbach

Nr. 291

Paul Kirchhof

Die Steuer als Ausdruck staatlicher Gerechtigkeit

J.P. BACHEM VERLAG

Die Reihe „Kirche und Gesellschaft“ will der Information und Orientierung dienen. Sie behandelt aktuelle Fragen aus folgenden Bereichen:

Kirche, Politik und Gesellschaft

Staat, Recht und Demokratie

Wirtschaft und soziale Ordnung

Familie

Schöpfungsverantwortung und Ökologie

Europa und Dritte Welt

Die Hefte eignen sich als Material für Schule und Bildungszwecke.

Bestellungen

sind zu richten an:

Katholische Sozialwissenschaftliche Zentralstelle

Brandenberger Straße 33

41065 Mönchengladbach

Tel. 0 21 61 / 8 15 96 - 0 · Fax 0 21 61 / 8 15 96 - 21

Internet: <http://www.ksz.de>

E-mail: kige@ksz.de

Ein Prospekt der lieferbaren Titel sowie ein Registerheft (Hefte Nr. 1–250) können angefordert werden.

Redaktion:

Katholische Sozialwissenschaftliche Zentralstelle

Mönchengladbach

Erscheinungsweise: Jährlich 10 Hefte, 160 Seiten

2002

© J. P. Bachem Verlag GmbH, Köln

ISBN 3-7616-1563-9

Die Steuer ist ein Instrument der Rechtsordnung, das nicht in der Wirklichkeit vorgefunden, sondern von der rechtsetzenden Autorität geschaffen wird. Deshalb bedarf die Steuer als allgemeines Finanzierungsinstrument wie auch in ihrer konkreten Ausgestaltung besonderer Rechtfertigung. Nach der mittelalterlichen Steuerlehre galt die Hinterziehung gerechter Steuern als Sünde, die Erhebung ungerechter Steuern hingegen wurde als Raub angesehen. Steuergesetze waren gerecht, wenn sie auf das Gemeinwohl hingeeordnet, im Rahmen der verliehenen Gewalt erlassen, im Verhältnis zum Gemeinwohl bemessen und nach Maßgabe der Billigkeit, der individuellen Leistungsfähigkeit, verteilt wurden¹.

Das Steuerrecht hat also die Fragen zu beantworten, wie viel Finanzmittel dem Staat zur Verfügung zu stellen sind (Staatsaufgabenlehre), wer diese Mittel aufzubringen hat (die Lehre von den Steuerschuldern) und nach welchen Maßstäben die Steuerlasten auf die einzelnen Schuldner zu verteilen sind (Lehre von der Verteilungsgerechtigkeit).

Maßstäbe der Besteuerung

Schon zu Beginn der parlamentarischen Demokratie war bewußt, daß die Parlamente ihr Steuerbewilligungsrecht am wirksamsten bei den direkten Steuern entfalten könnten, weil deren Last merklich und offenkundig sei, also eine Abwägung zwischen Opfern und staatlichen Leistungen möglich werde. Das Postulat, die Steuer solle möglichst wenig in wirtschaftliche Prozesse eingreifen, fand seine erste Grenze in dem Erfordernis, jedermann das Existenzminimum unbesteuert zu belassen. Dementsprechend forderte Montesquieu für die gerechte Besteuerung eine Proportion nicht der Mittel, sondern der Bedürfnisse. Rousseau hat sodann den Gedanken einer progressiven, den Preischarakter verlassenden Bemessung der Steuer zum Durchbruch verholfen, weil der Gemeinschaftsvertrag vorzüglich den Reichen Vorteile verschaffe, vor allem aber, weil eine lediglich proportionale Besteuerung die Armen trotz ihrer viel größeren Erwerbsschwierigkeiten übermäßig belaste. Als dann der Staat zunehmend zur „Wohlfahrtsanstalt“, er für die Lebensbedingungen und Entfaltungsmöglichkeiten seiner Bürger verantwortlich wurde, war offenkundig, daß nicht jeder nach den ihm vom Staat gebotenen Vorteilen beizusteuern habe, daß vielmehr der Bedürftigste, der am deutlichsten auf Staatsleistungen angewiesen sei, am wenigsten zur Finanzierung des Staates beitragen könne. Zudem wurde die Regressionswirkung der indirekten Steuern bewußt, die das Einkommen der Armen nahezu vollständig belasten, während die Reichen einen wesentlichen Teil ihres Einkommens sparen und konsumieren, also von der indirekten Steuer ausnehmen können.

Schließlich werden – etwa seit 1890 – die Besteuerungsmaßstäbe wesentlich dadurch beeinflusst, daß die Steuer nicht allein als Finanzierungsinstrument des Staates eingesetzt wird, sondern auch als Lenkungsmittel Verwendung findet. Der Staat ist nicht mehr der potentielle Tyrann, dessen Aufgaben und Handlungsmittel in strenge Rechtsgrenzen gewiesen werden müssen; er wirkt eher als die verlässliche und gerechte Genossenschaft, die auch gegen mächtige private Interessen und deren „Ausbeutungspolitik“ schützen werde. Es entwickeln sich vier Aufgaben des Steuerrechts. Die erste bleibt die Beschaffung von Einnahmen für den Staat. Die zweite besteht in der Umverteilung von Einkommen und Vermögen, um eine verbesserte Verteilungsgerechtigkeit herzustellen. Die dritte nutzt das Steuerrecht zur Beeinflussung der Konjunktur und erreicht in dem Vertrauen auf eine staatlich-fiskalische Gestaltbarkeit des ökonomisch Allgemeindienlichen und Vernünftigen in der Reform der deutschen Finanzverfassung 1967 einen Höhepunkt. Die vierte schließlich setzt die Steuer ein, um durch die Androhung von Zusatzlasten oder das Angebot von Entlastungen auf den Willen des Adressaten Einfluß zu nehmen und ihn zu staatlich erwünschtem Verhalten im Bereich der Umweltpolitik, der Industriepolitik, der Regional- und Strukturpolitik oder der Kulturpolitik zu veranlassen. In dieser Vielzweckfunktion folgt die Besteuerung nicht mehr nur den Prinzipien der lastenausteilenden Gerechtigkeit, sondern steht im Dienst einer allgemeinen Gerechtigkeit und deren Maßstäben.

In ihren Anfängen glaubte die parlamentarische Demokratie, ohne materielle Maßstäbe der Besteuerung auskommen und allein durch das Gesetzgebungsverfahren eine maßvolle und gleichmäßige Steuerlast sichern zu können. Wenn die Steuerpflichtigen selbst in ihren Repräsentanten über die Steuerlast entschieden, sei hinreichend verlässlich gewährleistet, daß die Menschen nicht von übermäßig drückenden Steuerlasten betroffen und Steuerprivilegien unverzüglich beseitigt würden. Diesen demokratischen Optimismus haben wir inzwischen verabschiedet. Wir erfahren noch immer, daß der Abgeordnete sich dem Wähler nicht als Garant niedriger Steuerlasten empfiehlt, sondern als Vordenker zusätzlicher Staatsleistungen und damit weiterer Steuererhöhungen. Selbst ein so elementares und allgemeines Anliegen wie die einkommensteuerliche Verschonung des Existenzminimums, das jedem Einkommensbezieher die Eigenfinanzierung seines persönlichen Bedarfs erlaubt und eine staatliche Sozialhilfe erübrigt, konnte nicht durch Parlamentsentscheid gesichert, sondern mußte erst durch Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts² gewährleistet werden. Gleiches gilt für die angemessene Berücksichtigung eines Familienleistungsausgleichs im Einkommensteuerrecht³. Obwohl es hier um die Zukunftsfähigkeit des Staates in gut erzogenen

Kindern geht, außerdem alle Menschen aus einer Familie stammen und überwiegend in einer Familie leben, gelingt es der Demokratie nicht, dieses Allgemeininteresse wirksam zur Geltung zu bringen.

Damit gewinnt das Verfassungsrecht und insbesondere der Grundrechtsschutz gegenüber der Besteuerungsgewalt immer größere Bedeutung. Die Verfassungsrechtsprechung hat den Verfassungsmaßstab gegenüber dem Steuerrecht zur Geltung zu bringen, weil der Staat hier besonders finanzmächtig, er deswegen in dem steuerlichen Zugriff strikt an Gleichmaß und Übermaßverbot zu binden ist. In diesen Maßstäben allerdings kann sich Staatstheorie und Staatsrecht in Deutschland auf eine gefestigte, in die vor-demokratische Zeit zurückgreifende Tradition stützen.

Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes gewährleistet, daß die einen Steuerpflichtigen treffende Gesamtsteuerlast jedenfalls in der Nähe einer hälftigen Teilung des individuell erworbenen Einkommens seine Obergrenze findet⁴. Daneben prägt – wiederum in der Tradition des deutschen Staatsrechts – der Gleichheitssatz wesentlich das Steuerverfassungsrecht⁵. Kein Bürger zahlt gerne Steuern. Seine Einsicht in die Notwendigkeit der Steuern baut aber auf die Erwartung, daß jeder, der in Deutschland wirtschaftlich erfolgreich ist, entsprechend seinem wirtschaftlichen Erfolg zur Finanzierung des Gemeinwesens beiträgt.

Rechtfertigung der Steuern und Besteuerungsgleichheit

Das Steuerrecht ist also Ausdruck des jeweiligen Staatsverständnisses, findet seinen rechtfertigenden Grund in den Elementarprinzipien der Staatsverfassung. Dies gilt insbesondere für eine freiheitliche Verfassung, Berufsfreiheit und Eigentümerfreiheit – zwei Grundgarantien dieses Verfassungsstaates – geben prinzipiell alle Produktionsfaktoren, Arbeit und Kapital, in private Hand. Der Staat ist strukturell gehindert, Unternehmer zu sein⁶. Nach diesem Grundprinzip muß sich der Staat durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens finanzieren. Einkommen läßt sich nur erzielen, wenn der Staat für Leistungsaustausch und Preisvereinbarung eine Rechtsordnung und Institutionen zur Durchsetzung dieses Rechts bereitstellt, wenn es ein Banken- und Währungswesen gibt, wenn gut ausgebildete Arbeitnehmer bereitstehen, wenn ein gewerblicher Rechtsschutz organisiert ist, vor allem aber: wenn Nachfrager das Leistungsangebot annehmen und die Leistung honorieren.

Wenn jemand also die Leistungen der Rechtsgemeinschaft nutzen konnte, hat er Einkommen erzielt, das sein eigenes ist, das deswegen als Privateigentum nach Art. 14 GG geschützt wird⁷, das dann aber auch zur Finanzierung dieser Rechtsgemeinschaft etwas beitragen muß. Der steuerliche Zugriff auf den

marktabhängigen Einkommenserwerb und Konsum ist gerechtfertigt, weil die Allgemeinheit des Marktes – repräsentiert durch den Staat – einen wesentlichen Anteil am Entstehen von Einkommen und am Tausch von Konsumgütern hat.

Einer der wirkungsvollsten Antriebsmotoren für Modernisierung, aber auch für Revolution ist der Gleichheitssatz. Diese Fundamentalbestimmung des Verfassungsrechts (Art. 3 Abs. 1 GG) beauftragt den Gesetzgeber wie den Rechtsanwender, die Verschiedenheit der Menschen realitätsgerecht aufzunehmen und dementsprechend rechtlich zu behandeln. „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ (Art. 3 Abs. 1 GG). Dieser Gleichheitssatz fordert nicht, daß alle Menschen vor dem Steuergesetz die gleiche Geldsumme zu zahlen, also der Millionär und der Habenichtss jeden Monat 1.000 Euro zu entrichten hätten. Gleichheit verlangt vielmehr, daß die Menschen je nach ihrer rechtserheblichen Verschiedenheit unterschiedlich belastet werden. Die Menschen sind verschieden – das ist die Pointe unseres Lebens – und dürfen aufgrund ihrer Freiheit ihre Verschiedenheit mehren. Diese Individualität und Freiheit der Menschen ist der Kerngedanke des Rechtsstaates. Jeder Mensch ist im Vergleich zu seinen Mitmenschen anders: er ist jünger, gesünder, klüger, reicher, schöner, hat einen besseren Beruf oder eine bessere Familie – in irgendeiner Hinsicht wird es ihm jeweils besser gehen als dem anderen. Der Gleichheitssatz wendet sich nicht gegen diesen Befund von Individualität und – darauf aufbauend – von Freiheit. Im Gegenteil: Er verlangt vielmehr, daß der Steuergesetzgeber die vorgefundene Wirklichkeit realitätsgerecht aufnimmt⁸ und sodann diese Wirklichkeit nach einem folgerichtig und widerspruchsfrei durchgehaltenen Belastungsprinzip besteuert⁹. Dieses Prinzip der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit hat in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dazu geführt, daß verschiedene steuerrechtliche Regeln vor der Verfassung keinen Bestand haben¹⁰.

Gegenwärtig wird sich das Steuerrecht in der Perspektive der Gleichheit vergewissern müssen, ob die Einkünfte aus Kapital in gleicher Weise belastet sind wie die Einkünfte aus Arbeit, ob die Gewichtung zwischen direkten und indirekten Steuern noch sachgerecht ist, ob die Zwecke der Besteuerung – etwa bei der Ökosteuern die Gleichzeitigkeit von ökologischer Eindämmung des Energieverbrauchs und finanzpolitischer Ertragssicherung durch Besteuerung dieses Verbrauchs – miteinander harmonisieren, ob die Gleichheit in der Zeit bei Sonderabschreibungen, Rückstellungen und Verlustvortrag noch gesichert ist. Dies gilt um so mehr, wenn gegenwärtig aus der Steuerstundung letztlich vielfach eine Steuerbefreiung geworden ist.

Schließlich verlangt der gleichheitsgebundene Rechtsstaat auch, daß die steuerlichen Belastungsprinzipien in ihrem rechtfertigenden Grund für den

Pflichtigen erkennbar, verständlich und berechenbar sind. Hier leidet das gegenwärtige Steuerrecht an elementaren Defiziten.

Die individual- und familiengerechte Besteuerung

Sind die Maßstäbe eines maßvollen und gleichmäßigen Steuerrechts grundsätzlich entwickelt, ist das Steuerrecht auf die speziellen Garantien der in den Grundrechten angelegten Gerechtigkeitsprinzipien auszurichten. Dabei muß das Steuerrecht auf die grundrechtlich geschützten Bedürfnisse des einzelnen Freiheitsberechtigten abgestimmt werden, zugleich aber den Einzelnen in den Gemeinschaften erfassen, die durch besondere Grundrechte ausdrücklich geschützt sind.

Grundrechtsgerechtigkeit ist stets Individualgerechtigkeit. Dieses Prinzip läßt sich bei den gerechten, auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen abgestimmten Steuern verwirklichen, bei den indirekten Steuern hingegen bleibt der Steuerträger in der Anonymität des Marktes. Sie treffen den Millionär wie den Habenichtsin gleicher Weise. Deswegen begründen die Individualgrundrechte einen besonderen Rechtfertigungsbedarf für Art und Intensität der indirekten Steuern. Hier liegt gegenwärtig ein strukturelles Verfassungsproblem, wenn die Gesamtsteuerbelastung sich immer mehr von den direkten zu den indirekten Steuern verschiebt und insbesondere im Stichwort der „Ökosteuern“ ein Werbebegriff entwickelt wird, der diese Entwicklung verschärft, ohne nennenswerte ökologische Effekte zu erzielen.

1. Das Existenzminimum

Die Einkommensteuer ist zunächst dadurch individualgerecht zu bemessen, daß sie das Existenzminimum¹¹ von der Besteuerung ausnimmt. Das zur Finanzierung des eigenen Lebensbedarfs benötigte Einkommen darf durch einen staatlichen Eingriff nicht gemindert werden, weil ohne diese Existenzsicherung die Privatnützigkeit des Einkommenserwerbs verfehlt würde, im Übrigen der Sozialstaat dem Steuerpflichtigen das geben müßte, was er ihm steuerlich genommen hat¹². Das Existenzminimum garantiert ein menschenwürdiges Leben, sichert die Teilhabe an sozialen und kulturellen Mindeststandards und nimmt damit auch eine Kernaufgabe des Sozialstaates wahr¹³.

Das Existenzminimum bemißt sich – realitätsgerecht – nach den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf. Hierfür gibt das Sozialhilferecht eine Untergrenze vor. Dem Steuerpflichtigen soll jedenfalls das belassen werden, was dem Sozialhilfeempfänger als existenznotwendiger Bedarf aus öffentlichen Mit-

teln zugewendet wird. Im Gegensatz zum Sozialrecht, das den individuellen Bedarf mehr nach den Verhältnissen im Einzelfall bemißt, darf der Gesetzgeber im Steuerrecht in typisierender Weise einen einheitlichen Betrag für das Existenzminimum festlegen, wobei aber in möglichst allen Fällen der existenznotwendige Bedarf abzudecken ist¹⁴. Der Gesetzgeber mag zwar grundsätzlich entscheiden, ob er diese verfassungsrechtlichen Vorgaben durch Staatsleistungen oder Steuerverschonung erfüllen will¹⁵. Der Idee selbstverantwortlicher Freiheit entspricht es jedoch, den Freiheitsberechtigten auf die Deckung seines existenziellen Bedarfs durch selbsterworbenes Einkommen zu verweisen und deshalb dieses Einkommen steuerlich zu verschonen. Der existenzsichernde Aufwand ist dann allgemein und nicht in Sondertatbeständen von der Steuer frei zu stellen¹⁶. Der Karlsruher Entwurf¹⁷ bemißt den Grundfreibetrag auf 8.000 Euro pro Jahr.

2. Die Ehe als Erwerbsgemeinschaft

Das Grundgesetz geht davon aus, daß der einzelne Mensch grundsätzlich in einer Ehe lebt und darin potentiell zur Elternschaft, also zur Familie bereit ist. Deshalb stellt Art. 6 Abs. 1 GG Ehe und Familie „unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung“. Dieser Schutz ist als freiheitliches Angebot auszugestalten; der Freiheitsberechtigte kann es annehmen, aber auch ausschlagen. Die Rechtsgemeinschaft ist jedoch um ihrer Zukunft willen darauf angewiesen, daß die überwältigende Zahl der Freiheitsberechtigten das Angebot annimmt und in der Gründung von Ehen und Familien die Zukunft von Staat und Gesellschaft in einer freiheitsfähigen Jugend sichert.

Dementsprechend ist auch das Steuerrecht als ein Teil dieses Schutzes von Ehe und Familie auszugestalten. Grundsätzlich baut das Einkommensteuerrecht auf den Gedanken der Individualbesteuerung: Jeder versteuert das Einkommen, das er persönlich erzielt hat. Wenn nun aber einzelne Steuerpflichtige ihr Einkommen in einer Erwerbsgemeinschaft erzielen – in einer BGB-Gesellschaft, einer OHG, einer KG oder einer GmbH – dürfen sie das dort erzielte Einkommen für die Zwecke der Individualbesteuerung aufteilen und sich jeweils anteilig zurechnen. Dadurch gewinnt jeder der in der Gemeinschaft Erwerbenden einen individuellen Freibetrag und wird nur in dem ihm individuell zuzurechnenden Einkommen progressiv belastet. Diese Erwerbsgemeinschaften erlauben es begüterten Familien, Ehegatten und Kinder an einer Familiengesellschaft zu beteiligen und dadurch faktisch ein „Familiensplitting“ zu erreichen.

Schon der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert deshalb, die eheliche Erwerbsgemeinschaft¹⁸ demgegenüber jedenfalls nicht schlechter zu

stellen. Deswegen müssen auch in der ehelichen Erwerbsgemeinschaft die Einnahmen dieser Gemeinschaft den Ehegatten anteilig – hälftig – zugerechnet werden. Auch hier kommt es – wie bei dem Gesellschaftsvertrag mit dem nicht mitarbeitenden Ehegatten oder Kind – nicht darauf an, wer innerhalb der Gemeinschaft welche Funktionen erfüllt hat.

Über dieses Gleichheitspostulat hinaus findet das Einkommensteuerrecht eine von Art. 6 Abs. 1 GG geschützte Gemeinschaft vor, in der allein die Ehegatten eheintern die Aufgaben der Erwerbs- und Ehegestaltung verteilen, dem Staat gegenüber aber gemeinsam als Erwerbs- und Lebensgemeinschaft auftreten. Das Ehegattensplitting ist deshalb bei einem progressiven Tarif „keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung“, sondern „unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“¹⁹. Im Übrigen hätte die These, das Einkommen des einen Ehegatten dürfe dem anderen nicht anteilig zugerechnet werden, zur Folge, daß dann ein Ehegatte einkommenslos und deshalb sozialhilfeberechtigt wäre. Damit würde das Sozialrecht ungewollt zu einem Instrument der Familienfinanzierung.

3. Die Familie als Unterhaltsgemeinschaft

Die Familie ist im Gegensatz zur Ehe keine Erwerbsgemeinschaft, sondern eine Unterhaltsgemeinschaft. Die Kinder tragen heute kaum zum Unterhalt der Familie bei, sondern beanspruchen selbst Unterhalt durch die Eltern. Die Eltern sind zur Pflege und Erziehung der Kinder verpflichtet (Art. 6 Abs. 2 S. 1 GG). Durch die elterliche Erziehung soll das Kind zu einem verantwortlichen Leben in der Gesellschaft befähigt werden. Die Eltern schulden dem Kind daher nicht nur Sachleistungen, sondern auch Betreuungs- und Erziehungsleistungen. Ihre finanzielle Leistungsfähigkeit ist somit im Vergleich zu kinderlosen Steuerpflichtigen gemindert. Die Eltern können über den Teil des Einkommens, der den Kindern gehört, nicht verfügen, aus ihm also auch keine Steuern zahlen. Das Gebot des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Deshalb erfaßt das Einkommensteuerrecht das Kind nicht als Steuerpflichtigen, der einen Teil des elterlichen Einkommens mitverdient hätte, sondern als Unterhaltsberechtigten, der die steuerliche Leistungsfähigkeit der unterhaltspflichtigen Eltern mindert. Die Mindestanforderungen eines Kindesunterhalts sind heute allerdings nicht mehr in einem bloßen Existenzminimum auszudrücken, vielmehr tritt neben diesen Mindestsachbedarf auch ein Erziehungs- und Betreuungsbedarf²⁰. Der Karlsruher Entwurf²¹ sucht die Bedürfnisse der Kinder dadurch sachgerecht aufzunehmen, daß er den Kindergeldanspruch nach

der Steuerersparnis durch einen Grundfreibetrag von 8.000 Euro pro Jahr bemißt. Der Beitrag des Staates zum Kinderunterhalt ist somit grundsätzlich von der Höhe des Einkommens der Eltern unabhängig.

Die juristische Person im Steuerrecht

Ist die freiheitsberechtigte Person in ihrer höchstpersönlichen – ehelichen und familiären – Gebundenheit steuerlich sachgerecht erfaßt, muß das Steuerrecht das Phänomen der rechtlich verselbständigten wirtschaftlichen Organismen, der juristischen Person, bewältigen. Dieses ist gegenwärtig auch nicht annähernd gelungen. Die Besteuerung der natürlichen und der juristischen Person ist grob ungleich; das Aufkommen aus der Einkommensteuer für die juristischen Personen – der Körperschaftssteuer – tendiert gegenwärtig gegen Null und wird nach geltendem Recht auch mittelfristig nicht die gleiche Belastungsintensität erreichen wie die Besteuerung der natürlichen Personen. Zudem ist die rechtliche Organisationsform einer Erwerbsgrundlage heute eines der wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten, mit denen der Gestaltende die Regelsteuerbelastung wesentlich vermindern kann.

Unsere derzeitige Regelung mit Tarifspreizung, Halbeinkünfteverfahren, Differenzierung zwischen thesaurierten und konsumierten Gewinnen, unterschiedlichen Steuersätzen bei Veräußerungsgewinnen macht deutlich, daß die juristische Person bis heute steuerlich ein Geheimnis bleibt. Das Bundesverfassungsgericht hat in einer neueren Entscheidung²² hervorgehoben, daß allein die Rechts- und Organisationsform eines Unternehmens steuerliche Belastungsunterschiede nicht rechtfertigen könne. Dort ging es um zwei Kliniken im Schwarzwald, die eine von einem Chefarzt – einem Freiberufler – organisiert, die andere in Form einer GmbH – also kraft Rechtsform gewerblich – betrieben. Beide Kliniken erbrachten die gleichen Leistungen, wurden aber sehr unterschiedlich besteuert, weil die GmbH Gewerbesteuer zu zahlen hatte und sie wegen ihrer Gewerblichkeit von der für medizinische Leistungen vorgesehenen Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen war. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, daß allein die Rechtsform eines wirtschaftlichen Verhaltens vor dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) steuerliche Belastungsunterschiede nicht rechtfertigt²³.

Befreiung von Lenkungs- und Interventionstatbeständen

Das gegenwärtig in Deutschland geltende Steuerrecht leidet wesentlich auch darunter, daß die grundsätzlich einsichtigen und verständlichen Belastungsprinzipien völlig durch Lenkungs- und Interventionstatbestände überwuchert

werden. Dadurch entsteht ein unverständliches, oft widersprüchliches, von Interessentengruppen geprägtes Steuerrecht, das die Gleichheit in der unausweichlichen Last nicht mehr gewährleistet, in den vielen Ausnahme- und Durchbrechungstatbeständen zu einer ständigen Erhöhung der Regelsteuerbelastung veranlaßt, die Vorausssehbarkeit und Planbarkeit der Steuerlast elementar gefährdet.

Steuerliche Lenkungsnormen sind zwar grundsätzlich zulässig²⁴. Sie bedürfen jedoch besonderer Rechtfertigung, weil sie ein Finanzierungsmittel zum Verwaltungsinstrument machen, ein finanzwirtschaftliches zu einem ordnungsrechtlichen Mittel verfremden. Die grundsätzliche Zulässigkeit steuerlicher Lenkungen darf deshalb nicht als beliebige Zulässigkeit mißdeutet werden.

Erste Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Steuerlenkung ist eine Entscheidung des Gesetzgebers, der sein außerfiskalisches Verwaltungsziel kenntlich macht und dieses vertretbar als Gemeinwohlanliegen qualifiziert²⁵. Im Rahmen dieses Lenkungszwecks muß die Gesetzeskonzeption gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Die grundsätzlich privilegienfeindliche steuerliche Gemeinlast fordert, daß der Gesetzgeber sich der steuerlichen Einwirkung auf den Steuerpflichtigen außerhalb des Finanzierungszwecks vergewissert und diese widerspruchsfrei und folgerichtig ausgestaltet²⁶.

Das Bundesverfassungsgericht hat gegenwärtig allen Anlaß, diese klaren Anforderungen an die Steuersubvention zu stellen. Wenn der Staat über eine Steuerentlastung, z. B. eine Fördergebiets-AfA, den Gesetzesadressaten zu einem bestimmten Verhalten veranlaßt oder durch die Androhung von Sonderbelastungen – die steuerliche Verteuerung des Autos ohne Katalysator, theoretisch auch durch die Besteuerung von Alkohol, Tabak und Energie – von einer bestimmten Verhaltensweise fernhält, so wirkt das Steuergesetz motivationslenkend bereits auf die Entstehung eines Willens ein, hat sich also gegenüber den Freiheitsgarantien in besonders sensibler Weise zu verantworten. Der Steuerpflichtige wird durch die Androhung von Sonderbelastungen oder das Angebot von Steuerentlastungen in Verhaltensweisen gedrängt, die er allein aus ökonomischer Vernunft so nicht wählen würde.

Zugleich verliert die Verwirklichung eines staatlichen Verwaltungsprogramms, etwa des Umweltschutzes, an Verlässlichkeit, wenn das Verwaltungsmittel zum bloßen Willensanreiz verkommt. Der Steuerpflichtige kann sich in diesem Fall durch Steuerzahlung von der Verwaltungspflicht „freikaufen“, so daß der steuerlich überbrachte Lenkungsanreiz scheitert. Lenkungssteuern eignen sich deswegen nur dann als Verwaltungsmittel, wenn ein Verfehlen des Verwaltungszwecks hingenommen werden kann.

Besonders schwerwiegend greifen Lenkungssteuern in die durch Regelatbestände verwirklichte Belastungsgleichheit – die Besteuerung nach dem erzielten Einkommen – ein. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird umgekehrt, wenn dem Steuerpflichtigen ein Abzug von der Bemessungsgrundlage gestattet wird, so daß im Rahmen einer progressiven Steuer wie der Einkommensteuer der gut Verdienende eine hohe Subvention, der gering Verdienende eine geringe Subvention erhält. Zudem verbleibt dem Minderbemittelten aufgrund des ökonomischen Zwangs oftmals nicht die Möglichkeit, dem steuerlich überbrachten Lenkungsanreiz auszuweichen. Die Freiheit der Mobilität kann sich nur der gut Verdienende durch Zahlung erhalten, während der Minderbemittelte angesichts einer hohen Mineralölsteuer Verzicht üben muß. Die gesetzlich bewußt hergestellte Ungleichheit ist daher besonders rechtfertigungsbedürftig.

Der Lenkungssteuer wohnt ein systemimmanenter Widerspruch inne, wenn ihr Lenkungsanreiz die Vermeidung bestimmter, z. B. umweltschädlicher Verhaltensweisen anregt, zugleich aber aufgrund des Fiskalzwecks der Steuer gleichbleibende oder gar steigende Erträge erzielt werden sollen. Die Gegenläufigkeit derartiger Motive organisiert eine institutionelle Befangenheit im Handeln der öffentlichen Hand. Der Umweltminister wird hier auf eine größtmögliche Schonung der Umwelt, also auf verminderte Steuererträge hinwirken, der Finanzminister hingegen auf zumindest gleichbleibende Erträge, deswegen auf eine stetige Umweltbelastung.

Außerdem sind die Steuersubventionen in ihrer Vielfältigkeit kaum noch durchschaubar. Parlament und Öffentlichkeit kennen das Gesamtvolumen der Subventionen nicht und können sich über den Adressaten nicht vergewissern. Über die Leistungssubvention entscheidet das Parlament jedes Jahr erneut; sie wird in einem Verwaltungsverfahren zugeteilt und in ihren Wirkungen kontrolliert. Bei der Gewährung einer Steuersubvention hingegen wird kaum noch in einem förmlichen Verwaltungsverfahren geprüft, ob der Subventionszweck generell und individuell erreicht wird. Die Steuersubvention wird durch Erfüllung des Entlastungstatbestandes ausgelöst, der Subventionsempfänger „bedient sich selbst“, so daß das Gesamtvolumen der Subventionsaufwendungen allenfalls geschätzt werden kann und niemandem tatsächlich bekannt ist. Die Öffentlichkeit mißversteht alsbald Steuersubventionen als Steuerschlupflöcher. Zugleich wird der Anteil des Staates oder der Steuer am Bruttoinlandsprodukt verzerrt. Steuersubventionen spiegeln in unzutreffender Weise staatliche Mindereinnahmen vor. Der Staat hat bereits durch seine tatbestandsbedingte Lenkung über den entsprechenden Teil des Regelsteueraufkommens vorab verfügt. Die Verflechtung zwischen staatlichen und privaten ökonomischen Handlungsprogrammen bricht zudem das grundrechtli-

che Teilungsmodell von freiheitsverpflichtetem Staat und freiheitsberechtigter Gesellschaft auf: Anstelle der Trennung von Staatlichkeit und Privatwirtschaft tritt ein Mischsystem der Kooperation zwischen Staat und Wirtschaft. Die Steuersubvention verwischt die von der Verfassung vorgegebenen Verantwortlichkeiten, relativiert Rechtsmaßstäbe und bringt Staat und Markt in die Gefahr wechselseitiger Befangenheit.

Schließlich verschiebt die Verschonungssubvention im bundesstaatlichen Verhältnis im Vergleich zur Leistungssubvention die Lastenverteilung. Wählte der Bundesgesetzgeber die Leistungssubvention, müßte er das Subventionsprogramm in voller Höhe aus Bundesmitteln finanzieren. Entscheidet er sich hingegen für die einkommensteuerliche Verschonungssubvention, bestimmt er den Subventionsinhalt, zwingt aber die Länder und Gemeinden – denen mehr als die Hälfte des Aufkommens der Einkommensteuer zusteht – zur Mitfinanzierung. Zugleich verfremdet die Verschonungssubvention den Finanzausgleich, wenn der Bund als Ausgleichsbeteiligter vorab Regelsteuereinnahmen durch Steuerverschonung bereits verwendet hat.

Das Gebot der Stunde

Das Gebot der Stunde lautet daher, das deutsche Steuerrecht zu reformieren und von seinen zahlreichen Subventionstatbeständen zu befreien, um dem Steuerpflichtigen die Freiheit zur ökonomischen Vernunft zurückzugeben, um Belastungsgleichheit herzustellen, demokratische Handlungsmacht des Parlaments zurückzugewinnen sowie die Verteilung des Steueraufkommens an den ursprünglichen Maßstäben der bundesstaatlichen Finanzverfassung auszurichten. Ein Verzicht auf die Steuersubventionen könnte insoweit – noch ohne jede Gesamtentlastung – durch Vereinfachung einen wesentlichen Gewinn an Freiheit und Gleichheit, parlamentarischer und föderaler Eigenständigkeit erzielen.

Wenn alle Lenkungs- und Subventionstatbestände aus der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage entfernt sein werden, gewinnt der Staat durch diese dichtere und verbreiterte Grundlage ein deutlich erhöhtes Steueraufkommen, das dann durch Senkung der Steuersätze an die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen zurückgegeben werden kann. Damit wird der rechtliche und tatsächliche Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Steuersatz sichtbar: Für jede Ausnahmeregelung, die einer Gruppe von Einkommenssteuerpflichtigen ein Privileg zuweist, müssen andere Steuerpflichtige höher belastet werden. Jede Ausnahme begünstigt die Privilegierten und benachteiligt die Nichtprivilegierten. Deshalb hat der Gesetzgeber nach Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich die von ihm getroffenen Belastungsentscheidungen

– für die Dauer ihrer Geltung – folgerichtig und widerspruchsfrei auszuführen²⁷.

Auch die Obergrenze der Gesamtsteuerbelastung wird gefährdet, wenn der Gesetzgeber durch viele Ausnahmetatbestände das Aufkommen aus der Regelsteuerbelastung mindert und deswegen die Nichtausnahmebegünstigten höher besteuern muß. Daher fordert auch eine steuergesetzliche Freiheitspolitik, daß der Einkommensteuergesetzgeber in seinen Steuersätzen eine möglichst große Distanz zu den verfassungsrechtlichen Obergrenzen wahrt und sodann den Steuertarif gleichheitsgerecht abstuft.

Der Karlsruher Entwurf²⁸ sucht diese Erfordernisse der Gleichheit und des Übermaßverbotes dadurch zu verwirklichen, daß er grundsätzlich alle Ausnahmetatbestände aus der Bemessungsgrundlage ausnimmt, das dadurch erreichte höhere Steueraufkommen aber in Steuersätzen von 15 bis 35 v.H. an die Steuerpflichtigen zurückgibt. Damit wird die Einkommensteuer insgesamt maßvoll ausgestaltet, die Gleichheit unter den Steuerpflichtigen wiederhergestellt und der Wirtschaftsstandort Deutschland steuerrechtlich attraktiver ausgestaltet. Vor allem aber beläßt der Verzicht auf Steuersubventionen dem Steuerpflichtigen die Handlungsfreiheit außerhalb des Zahlungsverhältnisses, begrenzt also den Eingriff im Binnenbereich des Steuerschuldverhältnisses und vermeidet jede freiheitsverringende Wirkung für die Handlungsfreiheiten im Übrigen.

Staatliches Steuerrecht und Kirchensteuerrecht

Der steuerliche Eingriff in die Grundrechtspositionen des Steuerpflichtigen ist die alltägliche Bewährungsprobe des Rechtsstaates gegenüber dem redlichen Bürger. Dieser erlebt die staatliche Eingriffsgewalt nicht bei Polizei oder Staatsanwalt, sondern regelmäßig beim Finanzamt. Wenn der Rechtsstaat hier in seinen Maßstäben nicht überzeugend ist, im Vollzug seiner Gesetze keine verfassungskonformen Ergebnisse erreicht, nährt das Steuerrecht einen stetig wachsenden Zweifel an der Rechtsstaatlichkeit und auch an der Gemeinwohlfähigkeit der parlamentarischen Demokratie. Deshalb ist die sachgerechte Reform des Steuerrechts nicht bloßes Expertenanliegen, vielmehr Ausdruck der Erneuerungsfähigkeit des Verfassungsstaates, die durch Ethik und Moral angeregt, in öffentlicher parlamentarischer Debatte auf das Gemeinwohl ausgerichtet, in der Allgemeinheit des Gesetzes und seiner verständlichen Verkündung gegen Privilegien abgeschirmt werden muß. Die Steuergerechtigkeit ist deshalb auch in die Mitverantwortung der Ethik und Moral fordernden Kirchen gewiesen.

Die sachgerechte Erneuerung des Steuerrechts ist aber ebenso unmittelbar ein eigenes Anliegen der Kirchen. Wenn die Kirchensteuer sich an das staatliche Einkommensteuergesetz als Maßstabsteuer anlegt, ist ihre Steuergerechtigkeit im wesentlichen²⁹ die des Staates; die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer muß also Ausdruck staatlicher und kirchlicher Gerechtigkeit sein. Zudem muß sie die finanzielle Leistungsfähigkeit der Kirchenmitglieder sachgerecht erfassen. Wenn die Unternehmenssteuerreform die Unternehmer nunmehr vermehrt in die juristische Person, also ein in seiner Kirchenzugehörigkeit nicht qualifizierbares Rechtssubjekt drängt, gefährdet sie das gliedschaftliche Kirchensteuersystem, indem sie Mitgliedererträge religiös anonymisiert. Wenn das Schwergewicht der Steuerfinanzierung sich zunehmend von den direkten zu den indirekten Steuern verschiebt, dort unter dem Stichwort der „Ökosteuer“ auch einen werbewirksamen Ablenkungsbegriff für eine stetige Erhöhung der privaten Verbrauchsteuer auf Energie gefunden hat, so wird mit dieser wachsenden Anonymisierung des Steuerträgers, der Unmerklichkeit der Steuerlast die Kirche zunehmend von den Ertragsquellen ausgeschlossen.

Deswegen ist die Kirche aus drei Gründen aufgerufen, ihre Autorität einzusetzen, um aus dem Steuerunrecht wieder Steuerrecht zu machen. Zunächst kann sie eine staatliche Steuer nur für die eigene Kirchensteuer zur Maßstabssteuer wählen, solange die staatlichen Belastungsprinzipien kirchlichen Maßstäben nicht elementar widersprechen. Sodann ist die Anknüpfung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer nur geeignet, soweit die Einkommensteuer tatsächlich die individuelle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen vollständig erfaßt. Schließlich sollte die Kirche nicht schweigen, wenn der Rechtsstaat im Steuerrecht sein Gesicht zu verlieren und er sich an Interessen und Gruppierungen auszuliefern droht.

Anmerkungen

- 1 Für eine Übersicht *Heinz Kolms*, Steuern, II: Geschichte, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, 7. Band, 1988, S. 310 (312).
- 2 BVerfGE 82, 60 (86 f.) – Familienexistenzminimum –; 87, 153 (170) – Grundfreibetrag –.
- 3 BVerfGE 99, 246 (259 f.) – Familienleistungsausgleich –.
- 4 BVerfGE 93, 121 (138) – Vermögensteuer –.
- 5 BVerfGE 87, 153 (170 ff) – Grundfreibetrag –, *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 32.
- 6 *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.) Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 88 Rn. 309, 313 f.; *R. Scholz*, in: Maunz-Dürig, Grundgesetz – Kommentar, Losebl.: 38. Erg.L., Stand: März 2001, Art. 12 Rn. 402.

- 7 *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, a.a.O., S. 50 ff. m.N.
- 8 BVerfGE 93, 121 (136, 140) – Vermögensteuer –, BVerfGE 93, 165 (173) – Erbschaftsteuer –, BVerfGE 96, 1 (7 f.) – Arbeitnehmerfreibetrag –.
- 9 BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung –, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer –.
- 10 BVerfGE 91, 186 (201 ff) – Kohlepfennig –, BVerfGE 93, 121 (133, 138) – Vermögensteuer –, BVerfGE 98, 83 (97 ff.) – Landesabfallabgabe –, BVerfGE 98, 106 (122 ff.) – Verpackungsteuer –.
- 11 Zum Existenzminimum s. auch „Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien“, BT-Drucks. 14/1926.
- 12 Vgl. auch BVerfGE 87, 153 (169 f.) – Grundfreibetrag –.
- 13 *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 191.
- 14 BVerfGE 87, 153 (170 ff.) – Grundfreibetrag –, BVerfGE 99, 246 (259 ff.) – Familienleistungsausgleich –, BVerfGE 99, 268 (271) – Kinderexistenzminimum II –, BVerfGE 99, 273 (277) – Kinderexistenzminimum III –.
- 15 BVerfGE 87, 153 (170) – Grundfreibetrag –.
- 16 BVerfGE 87, 153 (176 f.) – Grundfreibetrag –.
- 17 *P. Kirchhof* (Hrsg.), Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommenssteuergesetzes, 2001, S. 6.
- 18 BVerfGE 61, 319 (345 f.) – Ehegattensplitting –.
- 19 BVerfGE 61, 319(347) – Ehegattensplitting –.
- 20 BVerfGE 99, 216 (231f.) – Kinderbetreuungskosten –, vgl. auch BVerfGE 99, 246 (259f.; 263f.) – Familienleistungsausgleich –.
- 21 *P. Kirchhof* (Hrsg.), Karlsruher Entwurf, a.a.O., S. 45.
- 22 BVerfGE 101, 105 (156 f.).
- 23 BVerfG, a.a.O.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, a.a.O., S. 60.
- 24 § 3 Abs. 1 Hs. 2 AO; BVerfGE 38, 61 (79 f.) – Straßengüterverkehrsteuer –, stRspr.
- 25 BVerfGE 93, 121 (147 f.) – Vermögensteuer –.
- 26 BVerfG, a.a.O.
- 27 BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung –, 87, 153 (170) – Grundfreibetrag –, 93, 121 (136) – Vermögensteuer –, 98, 83 (97 f.) – Landesabfallabgaben –, 98, 106 (118 f.) – Verpackungsteuer –.
- 28 *P. Kirchhof* (Hrsg.), Karlsruher Entwurf, a.a.O., S. 23.
- 29 Vgl. aber § 51a EStG a.E.

Zur Person des Verfassers

Bundesverfassungsrichter a. D. Prof. Dr. Paul Kirchhof; Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.