

**Johanna Hey**

## **Grundentscheidungen für ein neues Einkommensteuergesetzbuch**

### **Reformbedarf**

Das Steuerrecht befindet sich in Chaos und permanentem Umbruch. Dies gilt im Besonderen für die Besteuerung von Einkommen. Seit Jahren hetzt ein Änderungsgesetz das andere. Obwohl der Gesetzgeber sich keineswegs auf Randkorrekturen beschränkt, sondern recht unbekümmert Grundkoordinaten des Systems verschiebt, kommt aus vielen wahllosen Änderungen doch keine Reform<sup>1</sup> heraus. Der Gesetzgeber fühlt sich keinem Systemgedanken verpflichtet, sondern sucht in der Zwickmühle aus internationalem Steuerersatzwettbewerb einerseits und Haushaltsdefizit andererseits punktuell nach Möglichkeiten zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen.

In dieser Situation wächst der Wunsch nach einem Befreiungsschlag, nach einer Fundamentalreform<sup>2</sup> der Einkommensteuer, wie sie seit Jahrzehnten gefordert wird. Erste Reformentwürfe existieren.<sup>3</sup> Viel Aufmerksamkeit hat der von einer Arbeitsgruppe um Paul Kirchhof im Jahr 2001 vorgestellte *Karlsruher Entwurf*<sup>4</sup> auf sich gezogen; wenig bekannt ist, dass Joachim Lang bereits 1993 im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen ein komplettes Steuergesetzbuch<sup>5</sup> zur Beratung der osteuropäischen Transitionsländer ausformuliert hat.

Warum sind diese Entwürfe noch nicht umgesetzt? Dass wir einer Reform des Einkommensteuerrechts bedürfen, steht außer Frage. Angesichts dieses Befundes gehört es zu den großen Herausforderungen der Steuerrechtswissenschaft, Vorschläge für eine Erneuerung des Einkommensteuerrechts zu erarbeiten. Dabei haben in der Wissenschaft entwickelte Reformvorschläge jedoch nur dann überhaupt eine Chance auf Umsetzung, wenn sie das geltende Einkommensteuerrecht zum Ausgangspunkt und die ihm zugrunde liegende komplexe Wirklichkeit wirtschaftlicher Betätigung zur Kenntnis nehmen. Die Eleganz oder Knappheit eines Entwurfs mag auf den ersten Blick bestechen, muss sich aber die kritische Frage gefallen lassen, ob tatsächlich das gesamte Fallmaterial verarbeitet ist. Damit wird nicht neuer Kompliziertheit das Wort geredet, sondern lediglich vor übersteigerten Erwartungen in die Vereinfachungsfähigkeit des Steuerrechts gewarnt.

Welche Effizienzgewinne tatsächlich erzielt werden können, lässt sich erst dann beurteilen, wenn man die Leitlinien, an denen ein neues Einkommensteuergesetzbuch zu orientieren wäre, festgelegt hat.

---

<sup>1</sup> Vgl. Hey (1999b) („Steuerreformen“).

<sup>2</sup> Vgl. Lang (1987).

<sup>3</sup> Vgl. Schutter (2001: 147).

<sup>4</sup> *Karlsruher Entwurf* (2001); vgl. Kirchhof (2001: 913; 2002a: 3); Bareis (2002: 135ff.), Tipke (2002: 148ff.), Maiterth (2001: 1172ff.), Wassermeyer, (2001: 920ff.), Schutter (2001: 147ff.), Scheffler (2001: 904ff.).

<sup>5</sup> Vgl. Lang (1993).

## Maßstäbe eines Reformentwurfs

### Prinzipienpluralismus

Um das derzeitige Rationalitätsdefizit zu überwinden, muss eine Reform der Einkommensteuer von steuersystematischen und (verfassungs)rechtlichen Prinzipien geleitet sein. Dabei kann in den Kernfragen relativ schnell Einigkeit erzielt werden. Dass ein Einkommensteuergesetz den Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit und Gleichmäßigkeit in Rechtssetzung und Vollzug verpflichtet sein muss, dass das Existenzminimum freizustellen und das Übermaßverbot zu beachten ist, dass die Einkommensteuer entscheidungs- und inflationsneutral, zudem ergiebig, praktikabel und mit Europa- und Doppelbesteuerungsrecht kompatibel sein muss, steht außer Diskussion.<sup>6</sup> Bei näherer Betrachtung indes sind diese Prinzipien keineswegs immer gleichgerichtet. Vielmehr müssen häufig gegenläufige Prinzipien zu einem schonenden Ausgleich gebracht werden. Hierin liegt die Hauptschwierigkeit jeder Reformarbeit, und hier bietet sich auch die Hauptangriffsfläche für Kritik. Dennoch muss sich ein Reformvorschlag, der den Anspruch erhebt, realitätsgerecht zu sein, gerade diesen Ausgleich zur Aufgabe machen. Die „reine Lehre“ mag zwar eine gewisse Ästhetik für sich beanspruchen, doch ist sie in ihrer Einseitigkeit zum Scheitern an der Realität verurteilt.

### Gleichmäßige Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Fundamentalprinzip der Besteuerung und damit zentraler Gestaltungsmaßstab jeder Reform der Einkommensteuer ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Es gebietet, Steuerpflichtige mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern. Erst das Leistungsfähigkeitsprinzip ermöglicht die Materialisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht. Eine gerechte Austeilung der Steuerlasten durch die Einkommensteuer setzt voraus, dass der Steuerpflichtige über die zur Steuerzahlung erforderliche Wirtschaftskraft verfügt.

Ungeeignet als Maßstab der Ausgestaltung der Einkommensteuer ist dagegen das Äquivalenzprinzip. Das staatliche Leistungsangebot ist allgemeine Rechtfertigung für die Erhebung von Steuern durch den Staat. Im Gegenzug zur Bereitstellung öffentlicher Güter ist der Staat berechtigt, die Bürger zur Finanzierung heranzuziehen.<sup>7</sup> Zur Rechtfertigung einzelner Steuern, erst recht zur Rechtfertigung ihrer Ausgestaltung taugt das Äquivalenzprinzip hingegen nicht.<sup>8</sup>

### Gewährleistung gleichmäßiger Rechtsanwendung

Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert nicht nur Gleichheit im *Belastungsbefehl*, sondern auch im *Belastungserfolg*. Das Bundesverfassungsgericht leitet aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) nicht nur die Rechtssetzungsgleichheit, sondern auch die Rechtsanwendungsgleichheit ab.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Zu den tragenden Prinzipien der Besteuerung: Lang in Lang und Tipke (<sup>17</sup>2002), § 4; Tipke (<sup>2</sup>2000).

<sup>7</sup> Vgl. zu den Ursprüngen, insb. in der Assekuranztheorie Mann (1937: 105ff.) und Hansjürgens (2001: 45ff., 208).

<sup>8</sup> Vgl. Tipke (<sup>2</sup>2000: 228ff.).

<sup>9</sup> Vgl. Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vom 27. Juni 1991, BVerfGE 84, 239ff.

Gleichheit sowohl des rechtlichen als auch des tatsächlichen Belastungserfolges kann nur erreicht werden, wenn das materielle Einkommensteuerrecht eng mit dem Steuerverfahrensrecht verzahnt wird. Über Dokumentations- und Erklärungspflichten sowie Kontrollrechte muss sichergestellt werden, dass die gesetzlich angeordnete Einkommensteuer auch tatsächlich vollzogen werden kann.

Darüber hinaus kann das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit auf das materielle Steuerrecht zurückwirken, indem Einkommensbestandteile in der Erkenntnis, dass sich ein gleichmäßiger Steuervollzug mit verhältnismäßigen Mitteln nicht gewährleisten lässt, von vornherein von der Besteuerung ausgenommen werden. Dieser Gedanke liegt dem Sparerfreibetrag des § 20 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) sowie der derzeit diskutierten 25-prozentigen Abgeltungssteuer auf Zinsen zugrunde. Will man sich an dieser Stelle nicht dem Vorwurf willkürlicher Steuerverschonungen und damit einer nicht gerechtfertigten Verletzung des soeben benannten Fundamentalprinzips gleichheitssatzkonformer Steuerlastausteilung aussetzen, müssen zunächst die Möglichkeiten der Erfassung sorgfältig ausgelotet werden, wobei wiederum Grenzen gesetzt sein können durch die Gebote der Praktikabilität und Effizienz einerseits, das Informationseingriffen Einhalt gebietende Übermaßverbot andererseits. Auch wird man von vornherein von der Besteuerung nicht rechtssicher zu erfassender Vermögenszuwächse (nicht realisierten Wertsteigerungen, *imputed income*) absehen müssen.

### **Tatbestandsmäßigkeit und Rechtssicherheit**

Vor schwierige Aufgaben wird jede konkrete Gesetzgebungsarbeit ferner durch die Vorgaben des Rechtsstaatsprinzips gestellt. Das im Rechtsstaats- und Demokratieprinzip angesiedelte Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zwingt zu einer nach Möglichkeit lückenlosen Normierung aller besteuierungswürdigen Sachverhalte. Andererseits lässt sich Rechtssicherheit, ebenfalls im Rechtsstaatsprinzip beheimatet, nur durch ein einfaches und vor allem verständliches Gesetz verwirklichen. Dabei handelt es sich um durchaus heterogene Anforderungen. Durch Knappheit vermittelte Übersichtlichkeit des Gesetzes verheißt nicht unbedingt bessere Verständlichkeit.<sup>10</sup> Ohne Zweifel haben abstrakt gehaltene Generalklauseln<sup>11</sup> den vordergründigen Charme der Klarheit. Dem Steuerpflichtigen, der nicht über das theoretische Rüstzeug des hinter der Generalklausel stehenden Theoriegebäudes verfügt, wird die Subsumtion seines konkreten Einzelfalls unter die Generalklausel jedoch häufig schwerfallen. Der Verzicht auf deklaratorische Vorschriften mag der Verschlankung dienen, nicht aber dem Gesetzesverständnis des Adressaten. Sinnvoll dosiert und platziert, können deklaratorische Vorschriften dagegen zum Gesetzesverständnis beitragen.

### **Vereinfachung**

Eine der zentralen Forderungen an eine Reform des (Einkommen)Steuerrechts ist die Vereinfachung. Die Gründe für die Kompliziertheit des geltenden Einkommensteuerrechts sind bekannt. Sie bestehen zu einem Großteil in Abgrenzungsfragen als Folge der unterschiedlichen Behandlung verschiedener Einkunftsarten. In der Rechtsprechungspraxis

<sup>10</sup> Ausführlich hierzu Hey (2002a: 558ff.).

<sup>11</sup> Auf diesem Konzept basiert der *Karlsruher Entwurf* (2001).

weit verästelte „Institute“ wie die Betriebsaufspaltung oder den gewerblichen Grundstückshandel gäbe es nicht ohne den Dualismus der Einkunftsarten. Dies spricht nicht nur für die weithin konsentiertere Beseitigung des Einkünftedualismus. Gleichzeitig muss es eine Warnung sein, keine neuen Ungleichbehandlungen zu implementieren. So mögen – als typisierte Inflationsbereinigung oder im Hinblick auf die Vollziehbarkeit – auf den ersten Blick gute Gründe etwa für eine Unterscheidung zwischen kurz- und langfristigen Veräußerungsgewinnen oder für einen Sondersteuersatz auf Zinseinkünfte sprechen. Die durch derartige Steuergelände ausgelösten Gestaltungspraktiken – man denke nur an die Entwicklung hybrider Finanzierungsinstrumente zur Umqualifikation von Zinsen in Dividenden und umgekehrt – würden den Gesetzgeber jedoch dazu zwingen, alsbald das Gesetz durch Umgehungsvorschriften zu komplizieren.

Das Postulat der Einfachheit und Praktikabilität wirft des Weiteren die Frage nach Typisierungen und Pauschalierungen auf. Sollen Erwerbenaufwendungen nur pauschal abgezogen werden können, geht dies zu Lasten der Einzelfallgerechtigkeit, vermeidet aber, soweit die Pauschalierung/Typisierung unwiderlegbar<sup>12</sup> ist, Streit über die Abzugsfähigkeit und kann – mit Blick auf die Rechtsanwendungsgleichheit – zu einem gleichheitssatzkonformen Vollzug beitragen. Dennoch ist von derartigen Pauschalen abzusehen,<sup>13</sup> da sie zum einen, um einigermaßen realitätsgerecht zu sein, stark differenzieren müssten, zum anderen Investitionsentscheidungen des Steuerpflichtigen verzerren. Im Übrigen würden differenzierende Pauschalen die Streitfälle lediglich von der Abzugsfähigkeit konkreter Einzelaufwendungen zu der Einordnung in die unterschiedlichen Abzugsklassen verlagern.

## **Berücksichtigung des Europarechts und des internationalen Steuerrechts**

Im Zivilrecht werden mittlerweile viele Rechtsentwicklungen durch das Europarecht angestoßen und maßgeblich geprägt. Richtlinien geben hier oftmals relativ klare Vorgaben. Im Recht der direkten Steuern ist der Einfluss des Europarechts subtiler. Hier ist es der Europäische Gerichtshof, der den Angleichungsprozess vorantreibt und die Mitgliedstaaten mit oftmals spektakulären Entscheidungen zur Beachtung der Grundfreiheiten bei der Ausgestaltung ihrer nationalen Steuersysteme verpflichtet. Hieraus können sich gewichtige Restriktionen für die Entwicklung von Reformvorschlägen ergeben.

## **Grundentscheidungen**

### **Definition des Einkommensteuerobjekts: Einkommensbegriff**

Ohne Benennung des Leistungsfähigkeitsindikators bleibt das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Leerformel.<sup>14</sup> Deshalb muss am Anfang einer Einkommensteuerreform die Festlegung auf einen Einkommensbegriff stehen.

<sup>12</sup> Dagegen können widerlegbare Pauschalen, die im Wesentlichen die Funktion von Beweislastregeln haben, in gewissem Umfang vereinfachend wirken. Zum Optimierungsprozess zwischen Vereinfachungswirkung (Kostensparnis) und Steuerausfall vgl. Ruppe (1998: 60f.).

<sup>13</sup> Hierzu grundlegend Ruppe (1998: 50ff.).

<sup>14</sup> Zum Vorwurf der Inhaltsleere des Leistungsfähigkeitsprinzips: Gassner und Lang (2000).

### a. Reineinkommen

Auf sicherem Terrain bewegt man sich mit den einkommensteuerrechtlichen Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das objektive und subjektive Nettoprinzip. Die Einkommensteuer ist *Reineinkommensteuer*. Nach dem Nettoprinzip sind Erwerbsaufwendungen einerseits, existenznotwendige Lebenshaltungsaufwendungen andererseits von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzuziehen. Dies macht das Wesen einer Einkommensteuer im Gegensatz zu einer *Objekt-* bzw. *Sollertragsteuer* aus.

### b. Lebenseinkommen als Maßstab für den Zeitpunkt des steuerrechtlichen Zugriffs

Dagegen scheiden sich die Geister an der Frage, ob die Einkommensteuer Lebens- und Periodeneinkommen erfassen soll. Zwar wird, abgesehen von der prominenten Ausnahme Paul Kirchhofs,<sup>15</sup> ganz überwiegend das Lebenseinkommen<sup>16</sup> als der zutreffende Maßstab der Besteuerung gewertet. Das Periodizitätsprinzip wird als ein lediglich technisch-budgetäres Steuererhebungsprinzip aufgefasst. Es soll stetige Staatseinnahmen gewährleisten und verwirklicht für den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit,<sup>17</sup> soll aber nicht zu Belastungsunterschieden führen. Übersehen wird dabei jedoch, dass aus der Lebenszeitperspektive nicht nur ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag oder eine Progressionsglättung zur Vermeidung von Zusammenballungseffekten folgen, sondern unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte resultieren. Zur Verwirklichung der Lebenszeitperspektive darf Einkommen nicht bereits im Zeitpunkt seiner Entstehung, sondern erst im Zeitpunkt des Konsums, d. h. nachgelagert, besteuert werden. Vordergründig handelt es sich dabei nur um die Frage nach dem Besteuerungszeitpunkt. Ökonomisch bedeutet der spätere steuerliche Zugriff jedoch eine Steuerbefreiung der marktüblichen Verzinsung von Kapitaleinkommen.<sup>18</sup> Diese Implikationen sind – zumindest in der Steuerrechtswissenschaft – nach wie vor weitgehend unbekannt. Das Prinzip nachgelagerter Besteuerung wird überwiegend auf die Erfassung von Alterseinkünften beschränkt<sup>19</sup> und dann als ein Beitrag zur Förderung privater Altersvorsorge verstanden. Die Verengung auf die Alterseinkünfte verkennt aber, dass nur in einem System *umfassend* nachgelagerter Besteuerung Steuerpflichtige mit gleichem Lebenseinkommen unabhängig vom Zeitpunkt der Einkommensentstehung gleich besteuert werden. Nur in einem System umfassend nachgelagerter Besteuerung lässt sich zudem das Problem der Inflationsneutralität systemimmanent lösen.

### c. Markteinkommen als beobachtbarer Reinvermögenszugang

Dass – sowohl im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als auch zur Beseitigung der zahllosen Abgrenzungsprobleme zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften – der Dualismus von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie, an dem das Einkommensteuerrecht seit 1925 krankt, vollständig überwunden werden muss, darüber herrscht Konsens. Auch der Gesetzgeber bewegt sich seit 1999 in diese Richtung, indem er die Steuerfreiheit der Wertveränderungen des privaten Stammvermögens schrittweise abbaut<sup>20</sup> und das Einkommensobjekt stärker dem reinvermögenszugangstheoretischen Ideal annähert.

<sup>15</sup> Insb. Kirchhof (1985: 319ff.).

<sup>16</sup> Vgl. nur Tipke (1993: 668ff.).

<sup>17</sup> Vgl. Homburg (<sup>2</sup>2000: 234).

<sup>18</sup> Vgl. Dorenkamp (2003: 78).

<sup>19</sup> Zugrunde liegt dieses Prinzip nachgelagerter Besteuerung bereits heute der so genannten Riesterreente (Abzug der Einzahlungen gemäß § 10a EStG, volle Versteuerung der Auszahlungen, § 22 Nr. 5 EStG).

<sup>20</sup> Verlängerung der Veräußerungsfristen in § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG auf zehn Jahre bzw. ein Jahr (Steu-

Über die Konsequenzen der Verwirklichung der auf von Schanz (1896) zurückzuführenden Reinvermögenszugangstheorie (*accretion theory*) herrscht aber ebenso Unklarheit wie über die Bedeutung der Markteinkommenstheorie für die Definition des Steuerobjekts. Wollte man der Einkommensteuer wirklich einen umfassenden Einkommensbegriff zugrunde legen, müsste man alle Vermögenszuwächse erfassen, gleich ob sie einmalig oder regelmäßig anfallen oder ob sie am Markt durch erwerbswirtschaftliches Handeln erzielt worden sind. Wird die Markteinkommenstheorie als „auf das Praktikable zurückgenommene Reinvermögenszugangstheorie“<sup>21</sup> verstanden, so kommt ihr lediglich die Funktion zu, nicht marktoffenbare, d. h. *nicht beobachtbare*<sup>22</sup> Vermögenswertsteigerungen aus dem Einkommensteuerobjekt auszugrenzen. Das sind zum einen *nicht realisierte* Wertsteigerungen,<sup>23</sup> zum anderen das so genannte *imputed income* (Schatteneinkommen).

Zu erfassen wäre hingegen jede Form privater oder staatlicher Unterhalts- und Transferzahlungen, auch wenn sie nicht am Markt erzielt sind.<sup>24</sup> Auf die Einbeziehung staatlicher Transfers und Unterhaltsleistungen könnte nur dann verzichtet werden, wenn gewährleistet wäre, dass derartige Transfers nur den existenznotwendigen – und damit ohnehin steuerfreien – Lebensbedarf abdecken.<sup>25</sup> Dies aber setzt eine präzise Verzahnung mit dem Sozialrecht voraus, die auch in Zukunft nicht realistisch ist.<sup>26</sup>

### Anzahl der Einkunftsarten

Bei einem aus der Reinvermögenszugangstheorie abgeleiteten *synthetischen* Einkommensteuerverständnis würde es nahe liegen, auf die Normierung von Einkunftsarten zu verzichten. Der Einkommensteuer würden dann alle einmaligen und laufenden Einkünfte unterliegen. Eine derartige Generalklausel verdeutlicht das Anliegen der einheitlichen Erfassung sämtlicher (realisierter) Vermögenszuwächse. Dennoch wird man es damit nicht bewenden lassen können. Zum einen kann eine beispielhafte Aufzählung einzelner Einkunftsbestandteile Zweifelsfragen der Abgrenzung zur nichtsteuerbaren Sphäre ausräumen. Einer derartigen deklaratorischen und ausdrücklich nicht abschließenden Umschreibung des Einkommensteuerobjekts bedient sich der US-amerikanische *Internal Revenue Code* in Section 61.

Zum anderen wird die Funktion der Normierung einzelner Einkunftsarten auch in Zukunft über das bloß deskriptive Moment hinausgehen, soweit einzelne Einkommensbestandteile weiterhin einer Sonderbehandlung unterzogen werden. Zwar wäre wenig gewonnen, wenn man zunächst einen umfassenden, reinvermögenszugangstheoretisch fundierten Einkommensbegriff postuliert, dann aber auf den folgenden Stufen der Einkommensermittlung, des Tarifs oder der Steuererhebung Sondervorschriften normiert. Ganz

---

erentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (Bundesgesetzblatt (BGBl.) I, S. 402) sowie schrittweise Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG von 25 Prozent auf zehn Prozent (StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I, S. 402) und nunmehr ein Prozent (Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I, S. 1433)).

<sup>21</sup> Tipke (1993: 580).

<sup>22</sup> Vgl. Homburg (<sup>2</sup>2000: 222) – als Kontrast zur *first-best* Lösung einer Fähigkeitsteuer.

<sup>23</sup> Die Verwirklichung der Reinvermögenszuwachstheorie wäre zwar sowohl unter Leistungsfähigkeitsaspekten als auch unter Neutralitätsgesichtspunkten (keine Verzerrung zwischen Halten und Verkauf von Wirtschaftsgütern) vorzugswürdig, das Problem permanenter Bewertung ohne Marktbeteiligung ist jedoch nicht lösbar.

<sup>24</sup> Ebenso Homburg (<sup>2</sup>2000: 222).

<sup>25</sup> Vgl. Kirchhof (1988: 25).

<sup>26</sup> Vgl. Tipke (1993: 586).

wird sich dies jedoch nicht vermeiden lassen. Allerdings ist entscheidend, wo die Differenzierung ansetzt. Solange Differenzierungen sich auf die Anwendung spezieller Steuererhebungsverfahren beschränken, etwa das Lohnsteuerverfahren, handelt man sich zwar Abgrenzungsschwierigkeiten ein, grundsätzlich aber keine Belastungsunterschiede. Erst wenn unterschiedliche Einkommensermittlungsmethoden mit der Folge einer nicht nur marginalen Verschiebung der Besteuerungszeitpunkte zur Anwendung gebracht werden oder gar für einzelne Einkommensbestandteile unterschiedliche Steuersätze angeordnet werden, wird der Erfolg eines umfassenden Einkommensbegriffs zunichte gemacht.

Auf die Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte zu den anderen Einkunftsarten wird man nur dann verzichten können, wenn die Gewerbesteuer als Sonderlast gewerblicher Einkünfte entfällt und durch einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, der von allen Gemeindebürgern gleichermaßen erhoben wird, ersetzt wird.<sup>27</sup> Damit ist der Erfolg einer Beseitigung des Einkunftsartendualismus eng verknüpft mit dem Schicksal der Gewerbesteuer. Ihrer grundlegenden Erneuerung war man – erzwungen durch die Finanznot der Gemeinden – wohl noch nie so nahe wie im Moment.<sup>28</sup> Und doch mehren sich schon wieder die Anzeichen, dass die Chance nicht ergriffen werden wird, sondern es allenfalls zu einer Erstreckung auf freiberufliche Einkünfte kommen wird, was die Abgrenzungsprobleme im Rahmen der Einkommensteuer nicht lösen würde.

### **Verzicht auf Steuervergünstigungen – sinnvoller Einsatz von Vereinfachungsbefreiungen**

Eine der zentralen Reformforderungen ist die Bereinigung des Einkommensteuerrechts von Steuervergünstigungen. Die negativen Effekte von in den Einkommensteuertatbestand eingebauten indirekten Subventionen sind hinlänglich bekannt.<sup>29</sup> Zudem ist Subventionsabbau über die erhoffte Vereinfachungswirkung und den Transparenzgewinn hinaus wichtiger Bestandteil der Konsolidierung der öffentlichen Haushalte. Konsequenterweise erscheint es daher, §§ 3f. EStG zu streichen. Doch § 3 EStG enthält bekanntermaßen einen derart inhomogenen Katalog unterschiedlichster Regelungszwecke,<sup>30</sup> dass jede einzelne der über 60 Nummern der Vorschrift daraufhin analysiert werden muss, ob sie verzichtbar ist. In einen Reformentwurf zu übernehmen wären sinnvolle Vereinfachungsnormen, wie etwa die Steuerbefreiung des vom Arbeitgeber geleisteten Werbungskostenersatzes (z. B. § 3 Nr. 16, 30-32 und 34 EStG) oder die Befreiung der von der beruflichen/betrieblichen Nutzung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu trennenden privaten Internetnutzung (§ 3 Nr. 45 EStG).

Allerdings müssten sowohl die konstitutiven als auch die deklaratorischen Steuerbefreiungstatbestände an den erweiterten Einkommensbegriff angepasst sowie einkunftsartenspezifische Ungleichbehandlungen beseitigt werden. Zudem müsste der verbleibende Stoff des § 3 EStG neu strukturiert werden. (Deklaratorische) Vorschriften der Präzisierung des Einkommensteuerobjekts sollten von Vereinfachungszwecknormen separiert werden.

---

<sup>27</sup> Siehe hierzu Hey (2002b: 314ff.).

<sup>28</sup> Bis Mitte 2003 wird die vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzte Arbeitsgruppe Kommunalsteuern hierzu einen Vorschlag unterbreiten, der dann umgehend in ein Gesetzgebungsverfahren einmünden soll.

<sup>29</sup> Vgl. Lang (1987: 34).

<sup>30</sup> Vgl. Lang in Lang und Tipke (<sup>17</sup>2002: 130ff.); von Beckerath in Kirchhof (<sup>2</sup>2002).

## Einkommensermittlungsmethoden

Selbst wenn die quellentheoretische Verschonung der privaten Stammvermögensveränderungen im Rahmen der heutigen Überschusseinkünfte zugunsten einer umfassenden Veräußerungsgewinnbesteuerung aufgegeben wird, würde die Beibehaltung des Nebeneinanders von Betriebsvermögensvergleich einerseits, Einnahmen-/Überschussrechnung andererseits einen wesentlichen Faktor der Ungleichbehandlung der Einkunftsarten konservieren. Der zur Angleichung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der Totalgewinnlichkeit<sup>31</sup> negiert die aus unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkten resultierenden Zinseffekte. Ihre Dimension wird deutlich, wenn man sich vor Augen hält, dass das in der Betriebsprüfung hoch streitige Thema der Angemessenheit von Rückstellungen nicht die Abzugsfähigkeit als solche, sondern lediglich den Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwand betrifft.

Dies wirft die Frage auf, ob sich für alle Einkünfte eine einheitliche Ermittlungsmethode finden lässt. Diese wäre, da schon aus Praktikabilitätsgründen eine Ausweitung des Bestandsvergleichs ausscheidet, in einer Einnahme-/Überschussrechnung zu suchen. Inwieweit dies den Einstieg in eine echte *Cashflow*-Besteuerung nach sich ziehen würde, hinge davon ab, ob man statt Aktivierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten mit nachfolgender zeitlich gestreckter Abschreibung (Modell des § 4 Abs. 3 EStG) den Sofortabzug zuließe. Vom theoretischen Standpunkt aus wäre eine echte *Cashflow*-Besteuerung nicht nur als Vereinheitlichungsmaßnahme zu begrüßen, sie wäre als nachgelagerte Besteuerung auch konsistent mit dem Lebenseinkommensprinzip.

Widerstand gegen eine Vereinheitlichung der Einkünfteermittlung ist vor allem von den Apologeten des in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG niedergelegten Maßgeblichkeitsprinzips zu erwarten, auch wenn sich die Anknüpfung der Steuer- an die Handelsbilanz unter dem Druck der Internationalisierung der Rechnungslegung überlebt hat.<sup>32</sup> Die Hinwendung der handelsrechtlichen Rechnungslegung zu IAS und US-GAAP aktualisiert lediglich die seit langem bekannte Disparität handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlungszwecke,<sup>33</sup> so dass es, selbst wenn man an der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich festhalten wollte, anstatt der punktuellen Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips eines eigenständigen Steuerbilanzrechts bedürfte. Dann aber verliert der Betriebsvermögensvergleich als steuerliche Gewinnermittlungsmethode seine ursprüngliche Rechtfertigung als Vereinfachungsmaßnahme, so dass sich die Frage stellt, warum man am Dualismus der Einkünfteermittlung festhalten soll, wenn doch gleichzeitig klar ist, dass hierin auch bei Einebnung der verschiedenen Einkunftsarten eine Ursache fortbestehender Ungleichbehandlung läge.<sup>34</sup>

Wie realistisch der Übergang zu einer reinen *Cashflow*-Besteuerung ist, hängt allerdings von ihrer technischen Umsetzung ab. Zwar scheint eine Einnahmen-/Überschussrechnung auf den ersten Blick einfach. Zu lösen wäre allerdings im Rahmen einer *Cashflow*-Besteuerung zum einen die Definition dessen, was in diesem Sinne „cash“ ist; zum anderen müssten Manipulationen zur Beeinflussung des Periodenergebnisses durch gezielte Steue-

<sup>31</sup> Vgl. hierzu Drüen (1999).

<sup>32</sup> Ebenso Wagner (2002: 1885f.).

<sup>33</sup> Vgl. Wagner (2002: 1885f.).

<sup>34</sup> Vgl. Tipke (2002: 164); Scheffler (2001: 912) weist aber anhand des *Karlsruher Entwurfs* (2001) nach, dass die Unterschiede deutlich reduziert werden können.

zung von Zu- und Abfluss verhindert werden. Zur Vermeidung starker Schwankungen im progressiven Tarif müsste zudem optional anstelle des Sofortabzugs der Anschaffungskosten die Möglichkeit der mehrjährigen Verteilung eingeräumt werden, wie sie derzeit für bestimmte Fälle in §§ 11a, b EStG vorgesehen ist. Möglicherweise liegt hier auch der Schlüssel für eine modifizierte Periodisierung, indem der Sofortabzug über § 6 Abs. 2 EStG hinaus deutlich ausgeweitet, die Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG vereinfacht und bei größeren Anschaffungen an der Periodisierung festgehalten wird. Zudem sollte der Steuerpflichtige die freie Wahl haben zwischen Betriebsvermögensvergleich und Überschussrechnung.

### **Besteuerung von Veräußerungsgewinnen**

Wenn man sich entsprechend dem reinvermögenszugangstheoretischen Ideal eine möglichst weitgehende Erfassung von Veräußerungsgewinnen zum Ziel setzt, so sind zwei Probleme zu lösen. Zum einen setzt das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit der Erfassung von Wertsteigerungen des privaten Gebrauchsvermögens Grenzen, zum anderen zwingt die Realisierung von über einen längeren Zeitraum angesammelten stillen Reserven zu einer Auseinandersetzung mit dem das Steuerrecht beherrschenden Nominalismus.

Dogmatisch lässt sich eine Steuerverschonung des privaten Gebrauchsvermögens nicht nur als erzwungene Kapitulation vor unter Beachtung der Privatsphäre des Steuerpflichtigen nicht lösbaren Vollzugsdefiziten begründen, sondern auch unter dem Aspekt, dass es sich hierbei um nicht steuerbare Wertveränderungen in der privaten Konsumsphäre handelt. Der Wertverzehr privater Konsumgüter ist einkommensteuerrechtlich irrelevanter Konsum. Schwieriger ist die Entscheidung, wie mit Wertsteigerungen privater Wirtschaftsgüter zu verfahren ist, auch wenn sie grundsätzlich die Ausnahme bilden werden. Konsequenz wäre es, sie ebenfalls von der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Indes kann die Abgrenzung zwischen privatem Gebrauchs- und privatem Erwerbsvermögen schwierig sein: Der Renoir an der Wand mag dem privaten Vergnügen (= Konsum) ebenso dienen wie der privaten Vermögensverwaltung (= Erwerb). Erfassungsprobleme und Abgrenzungsschwierigkeiten ließen sich pragmatisch lösen, indem außerhalb des Betriebsvermögens nur Grundvermögen und Wertpapiere der Besteuerung unterworfen werden, wobei im Rahmen einer Konsumgutlösung auch das privat bewohnte Eigenheim ausgenommen werden könnte.<sup>35</sup>

Das zweite Problem liegt im Ausschluss der Erfassung inflationärer Scheingewinne. Die Wirkungen des steuerrechtlichen Nominalwertprinzips beschränken sich zwar nicht auf Veräußerungsgewinne, treten hier aber besonders deutlich zu Tage. Grundsätzlich gelöst wäre das Problem in einer strikt nachgelagerten Besteuerung im Sinne einer *Cashflow*-Gewinnermittlung, wenn Anschaffungs- und Herstellungskosten voll zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen würden. Will man diesen Schritt nicht gehen, gibt es verschiedene Möglichkeiten der Inflationsberücksichtigung: Ähnlich § 6b EStG könnte der Veräußerungsgewinn steuerneutral auf ein Reinvestitionsgut übertragen werden. Damit käme man dem Prinzip nachgelagerter Besteuerung relativ nahe. Unmittelbarer wirken Mechanismen einer Inflationsbereinigung durch Indexierung. Abzulehnen sind dagegen grobe Typisierungen, wie etwa unterschiedliche Steuersätze nach Haltedauer. Zum einen

<sup>35</sup> Dies sieht bereits heute § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG vor.

dürfte eine solche Lösung nicht auf private Veräußerungsgewinne beschränkt werden, will man sich nicht sofort neue Abgrenzungskonflikte einhandeln, zum anderen haben derartige Fristen verzerrende Wirkung auf die Entscheidung über Halten oder Veräußern eines Vermögensgegenstandes.

### **Besteuerung von Zinsen**

Ähnlich gelagert sind die Probleme bei der Erfassung von Zinseinkünften. Das Vollzugsproblem wird hier noch verschärft durch die Mobilität von Kapitalvermögen. Das Drohbild der Kapitalflucht schränkt den Handlungsradius des Steuergesetzgebers so empfindlich ein, dass die – unter der Prämisse einer synthetischen Einkommensteuer zunächst nahe liegende – Vollbesteuerung von Zinseinkünften<sup>36</sup> nicht ohne weiteres durchsetzbar ist. Zwar lässt sich das Vollzugsdefizit durch Abschaffung des Bankgeheimnisses (§ 30a Abgabenordnung) sowie die Einführung eines Systems von Kontrollmitteilungen rein rechtlich beheben, die Verbringung von Kapital ins Ausland zum Zwecke der Steuerhinterziehung kann aber selbst durch Strafantrohung nicht wirkungsvoll verhindert werden. Auch der jüngst auf EU-Ebene errungene Zinskompromiss<sup>37</sup> wird das Problem nicht lösen – zum einen, weil das Phänomen der Kapitalflucht nicht an den Grenzen der Europäischen Union halt macht, zum anderen, weil die Koexistenz von Kontrollmitteilungen einerseits und gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz deutlich niedrigeren Quellenabzügen ohne Kontrollmitteilungen andererseits den Anreiz der Verlagerung von Kapital auch innerhalb der Europäischen Union nur bedingt reduziert.

Vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben der Rechtsanwendungsgleichheit kann der Gesetzgeber das durch Kapitalflucht begründete Vollzugsdefizit hinnehmen, denn die territoriale Beschränkung seiner Hoheitsmacht ist unilateral nicht beeinflussbar und folglich das aus ihr resultierende Vollzugsdefizit nicht zurechenbar, soweit der Kapitalanlagestaat seine Mitwirkung bei der Informationsbeschaffung verweigert. Das Ergebnis ist jedoch unbefriedigend. Zwar würde auch das in das Ausland verbrachte Kapital dem deutschen Kapitalmarkt zur Verfügung stehen, das Besteuerungssubstrat wäre jedoch verloren. Eine Antwort auf das Problem sucht der Gesetzgeber derzeit mit einer niedrigen Abgeltungssteuer in Höhe von 25 Prozent – ein Modell, das auch im Ausland vielfach praktiziert wird.<sup>38</sup> Indes wäre ein derartiger Sondersteuersatz – abgesehen davon, dass das Ideal einer synthetischen Einkommensteuer mit gleichmäßiger Belastung aller Einkünfte verlassen wird – Quell zahlreicher neuer Abgrenzungsprobleme, insbesondere wenn die Abgeltungssteuer auf private Zinseinkünfte beschränkt würde.

Eine Lösung könnte auch hier in einem Einstieg in eine nachgelagerte Besteuerung liegen. Soweit der Steuerpflichtige bei Einzahlung in qualifizierte Sparkonten, die der Kontrolle des Finanzamtes unterliegen, den eingezahlten Betrag von der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abziehen kann, wird der Anreiz zur Kapitalverlagerung ins Ausland derart abgeschwächt, dass auch die spätere Besteuerung der Zinsen bei Auszahlung eher toleriert werden wird. Nur auf diese Weise ließe sich gleichzeitig auch das Inflationsproblem lösen.

<sup>36</sup> Siehe z. B. den Vorschlag im *Karlsruher Entwurf* (2001), Begründung zu § 21 Abs. 1 Kommissionsentwurf.

<sup>37</sup> Müller (2003: 530f.).

<sup>38</sup> Siehe insbesondere die Österreichischen Endbesteuerung in Höhe von 25 Prozent auf Zinsen, die die Anonymität des Anlegers wahrt.

## Besteuerung von Alterseinkünften

Einer grundlegenden Neuorientierung bedarf die Besteuerung von Alterseinkünften. Trotz der Rückbesinnung auf einen gewissen *judicial self-restraint* hat das Bundesverfassungsgericht mit seiner Rentenbesteuerungsentscheidung vom 6. März 2002<sup>39</sup> den Weg gewiesen für eine nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften. Die Ungleichbehandlung von Pensionen und Sozialversicherungsrenten lässt sich anders nicht befriedigend beheben. Wie weit der Bereich nachgelagerter Besteuerung unter dem Aspekt der Altersvorsorge bzw. Zukunftssicherung gezogen wird, hängt indes wiederum maßgeblich vom Grundverständnis des Lebenseinkommensprinzips ab. Eine qualitativ auf bestimmte Vorsorgeverträge beschränkte oder quantitativ auf einen Höchstbetrag begrenzte Einführung der nachgelagerten Besteuerung bleibt hinter dem Ideal intertemporaler Neutralität zurück, kann aber aus Gründen der Finanzierbarkeit für den Staatshaushalt zumindest in der Übergangsphase geboten sein.

Dabei wirft die Einführung nachgelagerter Besteuerung schwierige Abstimmungsprobleme mit dem Internationalen und Europäischen Steuerrecht auf, wie sich bereits im Zusammenhang mit dem Altersvermögensgesetz anhand der so genannten Riesterreute<sup>40</sup> gezeigt hat. Die nachgelagerte Besteuerung basiert auf dem Grundprinzip intertemporaler Korrespondenz. Gesparte Einkommensanteile, die von der Einkommensteuer abgezogen werden konnten, müssen im Zeitpunkt des Entsparens der Einkommensteuer unterworfen werden. Verzieht der Steuerpflichtige nach Abzug der Einzahlungen, aber vor Besteuerung der Auszahlung ins (europäische) Ausland und endet hierdurch seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, ergeben sich Probleme auf zwei Ebenen: Kennt der Zuzugsstaat keine nachgelagerte Besteuerung, so wird er nur die Erträge, nicht aber das steuerfrei gebildete Deckungskapital der Einkommensteuer unterwerfen mit der Folge so genannter „weißer Einkünfte“. Die eine Einmalbesteuerung gewährleistende Symmetrie des Abzugs der Einzahlungen bei voller Besteuerung der Auszahlungen wäre gestört. Dies ist eine Frage der kohärenten Belastung des Steuerpflichtigen. Aber selbst wenn sichergestellt wäre, dass auch der Zuzugsstaat neben den Erträgen die Kapitalrückzahlung der Besteuerung unterwirft, bleibt das Problem der gerechten zwischenstaatlichen Aufkommensverteilung. Der Zuzugsstaat, der nun sowohl Kapitalrückzahlung als auch Erträge besteuern kann, profitiert davon, dass der Wegzugsstaat durch seinen Steuerverzicht in der Ansparphase die Kapitalbildung finanziert hat. Dieser geht leer aus, obwohl der Steuerverzicht in der Ansparphase nur im Hinblick auf die Besteuerung in der Auszahlungsphase geleistet werden kann. Die in § 95 EStG im Rahmen der Riesterreute angeordnete Wegzugsbesteuerung ist also durchaus nachvollziehbar, aber ist sie auch europarechtskonform?<sup>41</sup> Des Problems Lösung könnte darin liegen, nach Schaffung eines entsprechenden Tatbestandes in § 49 EStG Deutschland doppelbesteuerungsrechtlich auch im Fall des Wegzugs des Steuerpflichtigen im Rahmen beschränkter Steuerpflicht das Besteuerungsrecht auf Kapitalrückzahlung und Erträge bei Auszahlung zu sichern, das derzeit nach Art. 18 OECD-Musterabkommen beim Wohnsitzstaat liegt. Dies aber würde bedeuten, dass die über sechzig derzeit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen nachverhandelt werden müssten.

<sup>39</sup> BVerfG vom 6. März 2002, *Finanzrundschau* (2002: 391).

<sup>40</sup> Eingeführt durch Altersvermögensgesetz vom 26. Juni 2001, BGBl. I, 1310.

<sup>41</sup> Hierzu ausführlich Dorenkamp (2003: 78, 230ff.).

Neuverhandlungen völkerrechtlicher Verträge sind jedoch langwierig und müssen in der Regel durch Zugeständnisse an anderer Stelle erkaufte werden.

Das Beispiel der Besteuerung der Alterseinkünfte zeigt, wie eng der Spielraum für eine Reform des nationalen Einkommensteuerrechts mittlerweile rechtlich durch den EG-Vertrag und faktisch durch das bestehende Netz der Doppelbesteuerungsabkommen umgrenzt ist.

## Familienbesteuerung

Der in den letzten Jahren mit zunehmender Heftigkeit, aber letztlich mit immer gleichen, häufig emotional eingefärbten Argumenten geführte Streit<sup>42</sup> um das Ehegattensplitting wirft ein Schlaglicht auf mögliche Konzeptionen einer Familienbesteuerung. Getreu dem Ziel, das Einkommensteuerrecht von Subventionszwecken freizuhalten, und zwar auch von gerechtfertigten, zu denen eine Familienförderung zur Verbesserung der intergenerativen Gesellschaftsstruktur sicherlich gehören würde, muss die Familienbesteuerung streng am subjektiven Nettoprinzip ausgerichtet werden.

Danach sind (zwangsläufig erwachsene) gesetzliche Unterhaltspflichten beim Unterhaltsverpflichteten von der Steuer abzuziehen, beim Empfänger zu versteuern (so genanntes Familienrealsplitting<sup>43</sup>). Ein den Wertentscheidungen des Art. 6 Abs. 1 GG verpflichteter Steuergesetzgeber muss die vorgelagerte Entscheidung für Familie respektieren, auch wenn diese privat veranlasst ist und zumeist freiwillig getroffen wird. Der nachfolgenden gesetzlichen Unterhaltspflicht jedenfalls kann sich der Steuerpflichtige nicht entziehen. In Höhe dieser Unterhaltsleistungen ist nicht er, sondern der Unterhaltsberechtigte leistungsfähig. In einem weiteren Schritt muss die Einbeziehung privater Unterhaltsbezüge in die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage abgestimmt werden mit der Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsverpflichteten. Begrenzt man Unterhaltsabzüge im Rahmen eines Familienrealsplittings auf gesetzlich geschuldeten Unterhalt, dann darf auch nur dieser Unterhaltsbezug zur Einkommensteuer herangezogen werden. Weitergehende freiwillige Einkommenstransfers wären der Schenkungsteuer und nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Was nun das Ehegattensplitting angeht, so kann es als bewährte Typisierungsregelung<sup>44</sup> zur Abbildung der gemeinschaftlichen Partizipation der Ehegatten am Familieneinkommen beibehalten werden. Zwar bestehen in der intakten Ehe keine konkreten finanziellen Zahlungspflichten, indes verpflichtet § 1360 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) die Ehegatten einander zum gemeinsamen Unterhalt. Das Familienrecht statuiert die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft. Dies ist auch das Leitbild des Ehegattensplittings. Die in § 1360 BGB ausgesprochene Pflicht zu „angemessenem“ Unterhalt, also nicht nur zu einem Minimalunterhalt, spricht gegen anderweitige Typisierungen, wie etwa die Übertragung fester Beträge zwischen den Ehegatten, da sie eine mit der Realität unterschiedlicher Einkommensverhältnisse von Ehepaaren nicht vereinbare Durchschnittsverdienerehe unterstellt. Ohnehin ist der Splittingeffekt bei einem Einkommensteuertarif mit schnell einsetzender oberer Proportionalzone begrenzt.

<sup>42</sup> Repräsentativ die Auseinandersetzung zwischen Vogel (1999: 201ff.) und Bareis (2000: 81ff.).

<sup>43</sup> Lang (1988: 650ff.).

<sup>44</sup> So etwa Seer (2001: 366ff.).

## Besteuerung von Unternehmen

Abgesehen davon, dass die in erster Linie richterrechtlich ausgeformte Besteuerung der Personengesellschaft zu einem der komplexesten Felder des Einkommensteuerrechts zählt, kann eine Reform der Einkommensteuer die Besteuerung von Unternehmen nicht ausparen, schon deshalb nicht, weil als Minimum eine Aussage zum Verhältnis zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer getroffen werden muss. Hier ist zum einen die Frage zu beantworten, ob am geltenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung festgehalten oder ein erneuter Anlauf in Richtung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung<sup>45</sup> genommen werden soll. Zum anderen muss geregelt werden, ob und in welcher Weise im Rahmen der Einkommensbesteuerung von Beteiligungserträgen der Vorbelastung auf Unternehmensebene Rechnung getragen werden soll.

Nach geltendem Recht folgt die Besteuerung von Personengesellschaften dem Transparenzprinzip. Die Einkünfte der Mitunternehmer werden den Mitunternehmern anteilig und unmittelbar zugerechnet. Damit entfällt anders als bei Körperschaften die Unterscheidung zwischen (re)investierten und ausgeschütteten/entnommenen Gewinnen. Eine Abschichtung der Unternehmensebene findet nur im Rahmen der Körperschaftsteuer statt. Sie erlangt vor allem dann Bedeutung, wenn der Körperschaftsteuersatz wie derzeit mit 25 Prozent deutlich unter dem Einkommensteuersatz von 48,5 Prozent liegt.<sup>46</sup> Unter der Bedingung einer derartigen Steuersatzspreizung kann Rechtsformneutralität nur dann verwirklicht werden, wenn der niedrige Körperschaftsteuersatz zumindest optional allen Unternehmen offen steht. Während Personengesellschaften, wie dies im Ausland zum Teil geschieht, dem Körperschaftsteuerregime unterworfen werden könnten, müsste man für Einzelunternehmer eine modifizierte Lösung wählen, etwa ein einfaches Rücklagenmodell,<sup>47</sup> um ihnen nicht ein künstlich wirkendes Trennungsprinzip zu oktroyieren.

Für das Verhältnis zwischen Körperschaft-/Unternehmenssteuer und Einkommensteuer im Rahmen der Dividendenbesteuerung lässt sich unter Neutralitätsgesichtspunkten eine klare Aussage zugunsten eines Anrechnungsverfahrens treffen. Wie realistisch die Rückkehr zu diesem zum 1. Januar 2001 abgeschafften Verfahren ist, hängt jedoch zum einen davon ab, ob sich eine einfache Ausgestaltung finden lässt, die das System auch für die Massenanwendung praktikabel macht. Zum anderen müssen grenzüberschreitende Sachverhalte europarechtskonform in das Anrechnungsverfahren integriert werden. Hier liegt die ungleich größere Schwierigkeit.<sup>48</sup>

## Steuertarif

Die Reaktionen auf den Karlsruher Entwurf haben gezeigt, dass sich die öffentliche Wahrnehmung eines Einkommensteuergesetzesentwurfs zentral auf die Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs und dort namentlich auf den Einkommensteuersatz konzentriert. Enthält man sich eines derartigen Vorschlags, muss man damit rechnen, dass ein

<sup>45</sup> Zum Scheitern des auf den *Brühler Empfehlungen* (1999) gründenden und später im StSenkG vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I, S. 1433) umgesetzten Versuchs, die Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung einzuebnen, vgl. Hey (1999a: 1192ff.).

<sup>46</sup> Dabei wird allerdings die die Steuersatzspreizung reduzierende Gewerbesteuerbelastung außer Acht gelassen.

<sup>47</sup> Vgl. das nicht verwirklichte Sondertarifierungsmodell der *Brühler Empfehlungen* (1999: 82).

<sup>48</sup> Hierzu Hey (1997).

Reformentwurf weniger öffentliche Beachtung findet. Dennoch sollte aus meiner Sicht am Tarif die rechtswissenschaftliche Reformarbeit enden.

Ohne Zweifel unterliegt auch der Einkommensteuertarif gewissen rechtlichen Bindungen. So folgt aus dem Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit, dass der Tarifverlauf in sich schlüssig sein muss. Auch mehrt sich in der Wissenschaft berechtigte Kritik an der Grundentscheidung für einen progressiven Einkommensteuertarif.<sup>49</sup> Ein Proportionalsteuersatz würde erheblich zur Vereinfachung beitragen. Das Ehegattensplitting, der Progressionsvorbehalt für steuerfreie Einkünfte und die Fünftelungsregelung für außerordentliche Einkünfte wären – um nur ein paar Beispiele zu nennen – mit einem Proportionalsteuersatz obsolet. Auch würde ein (niedriger) proportionaler Tarif mit einem Schlag alle Probleme des Dualismus der Unternehmensbesteuerung beseitigen, wenn der Einkommensteuersatz dem Körperschaftsteuersatz entspräche. (Verfassungs)rechtlich wäre ein Proportionaltarif zulässig; aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt kein Progressionsgebot.<sup>50</sup>

Politisch ist ein proportionaler Einkommensteuertarif jedoch nicht gewollt. Dies mag man bedauern, doch es gibt gute Gründe, den Tarifverlauf, die Festlegung des Eingangs- und des Spitzensteuersatzes sowie den Grad der Progressivität der Politik zu überlassen. Zunächst ist es eine Frage des Respekts gegenüber dem demokratisch legitimierten Souverän. Des Weiteren würde sich jeder Tarifvorschlag dem Problem des Nachweises der Aufkommensneutralität aussetzen. Die Vorabbeurteilung der „finanziellen Auswirkungen“ von Gesetzesänderungen ist bereits bei Einzeländerungen fragwürdig, bei einer Fundamentalreform ist sie schlicht unmöglich. Eine Festlegung auf einen konkreten Tarif mit einem genau bezifferten Eingangs- und Spitzensteuersatz muss daher unterbleiben. Was wäre, wenn der vorgeschlagene Tarifverlauf kein ausreichendes Aufkommen erzielte, um die Reform aufkommensneutral umzusetzen? Dann bestünde, wenn nicht entweder andere Steuern erhöht oder neue Steuern eingeführt würden, die Gefahr, dass wiederum die Bemessungsgrundlage genutzt wird, um die benötigten Einnahmen zu erzielen. Hierfür ist aber bei einer folgerichtigen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage kein Raum mehr. Jeder Eingriff in die Bemessungsgrundlage würde den Rationalitätsgewinn einer fundamentalen Einkommensteuerreform in Frage stellen.

## Ausblick

Zu den Grundentscheidungen für eine Reform des Einkommensteuerrechts gehört die Auseinandersetzung zwischen kapitalorientierter und konsumorientierter Besteuerung. Inter-temporal neutral und damit auch inflationsneutral kann ein Einkommensteuersystem nur dann sein, wenn es möglichst viele Elemente nachgelagerter Besteuerung enthält. Davon abgesehen wird man sich auf die zentralen verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Vorgaben für den Entwurf eines Einkommensteuergesetzbuchs relativ schnell verständigen können. Im Detail der zu lösenden Einzelprobleme offenbart sich dann aber die ganze Sprengkraft widerstreitender Prinzipien. Dass eine Reform des Einkommensteuerrechts in einer *open economy* den schweren Spagat zwischen umfassendem Besteuerungsanspruch und Vollziehbarkeit zu bewältigen hat, dass zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Praktikabilität ein Mittelweg zu suchen ist, darf jedoch nicht dazu führen, sich mit der Sys-

<sup>49</sup> Prononciert: Elicker (2000: 3).

<sup>50</sup> Tipke (<sup>2</sup>2000: 403); anders noch BVerfG vom 24. Juni 1958, BVerfGE 8, 51, 68 f. (Parteispenden).

temlosigkeit des geltenden Rechts abzufinden. Es mag nicht immer eine einzige Antwort für die durch die Besteuerungswirklichkeit aufgeworfenen Probleme geben, es mag die *first-best*-Lösung gelegentlich an Praktikabilitätsgrenzen stoßen – eine Verbesserung gegenüber der derzeitigen Regel- und Zügellosigkeit des Einkommensteuerrechts lässt sich allemal erzielen.

## Bibliographie

- BAREIS, Peter. „Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen?“ *Steuer und Wirtschaft* (2000), 81-90.
- BAREIS, Peter. „Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“, *Steuer und Wirtschaft* (2002), 135-147.
- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Hrsg.). *Brühler Empfehlungen*. Bonn 1999. (BMF-Schriftenreihe; 66)
- DORENKAMP, Christian. *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*. Dissertation. Köln 2003.
- DRÜEN, Klaus-Dieter. *Periodengewinn und Totalgewinn*. Berlin 1999.
- ELICKER, Michael. „„Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung“. Plädoyer für eine „flache Steuer““, *Steuer und Wirtschaft* (2000), 3-17.
- GASSNER, Wolfgang und Michael LANG. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*. Wien 2000.
- HANSJÜRGENS, Bernd. *Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung*. Berlin 2001.
- HEY, Johanna. *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa*. Köln 1997.
- HEY, Johanna. „Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“, *Betriebs-Berater* (1999a), 1192-1199.
- HEY, Johanna. „Steuerreformen“, in: Franz KLEIN (Hrsg.). *Lexikon des Rechts*. Neuwied u. a. 1999b, Gruppe 6/1410, 1-26.
- HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln 2002a.
- HEY, Johanna. „Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer“, *Steuer und Wirtschaft* (2002b), 314-325.
- HOMBURG, Stefan. *Allgemeine Steuerlehre*. München <sup>2</sup>2000.
- KIRCHHOF, Paul. „Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach dem finanziellen Leistungsfähigkeitsprinzip“, *Steuer und Wirtschaft* (1985), 319-329.
- KIRCHHOF, Paul. *Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag*. München 1988.
- KIRCHHOF, Paul. *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg 2001.
- KIRCHHOF, Paul. „Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“, *Deutsches Steuerrecht* 23 (2001), 913-917.
- KIRCHHOF, Paul. *EStG KompaktKommentar*. Heidelberg <sup>2</sup>2002.
- LANG, Joachim. *Die einfache und gerechte Einkommensteuer. Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform*. Köln 1987.
- LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*. Köln 1988.
- LANG, Joachim (Hrsg.). „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“, in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.). *Brühler Empfehlungen*. Bonn 1993. (BMF-Schriftenreihe; 49)

- LANG, Joachim und Klaus Tipke. *Steuerrecht*. Köln <sup>17</sup>2002.
- MAITERTH, Ralf. „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“, *Betriebs-Berater, Zeitschrift für Recht und Wirtschaft* 56/2 (2001), 1172-1175.
- MANN, Fritz Karl. *Steuerpolitische Ideale*. Jena 1937.
- MUELLER, Jean. „Verabschiedung des so genannten Steuerpakets durch den ECOFIN-Rat“, *Internationale Wirtschafts-Briefe* (2003), 530-532.
- RUPPE, Hans Georg. „Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung“, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* 21 (1998), 29-65.
- SCHANZ, Georg von. „Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze“, *Finanzarchiv* 13 (1896), 1-87.
- SCHEFFLER, Wolfram. „Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz“, *Steuern und Bilanzen* (2001), 904-914.
- SCHUTTER, Ernst Georg. „Der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“, *Steuerwarte* (2001), 147-156.
- SEER, Roman. „Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting“, in: Walter DRENSECK und Roman SEER (Hrsg.). *Festschrift H. W. Kruse*. Köln 2001, 357-375.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Bd. I. Köln <sup>2</sup>2000; Bd. II-III. Köln 1993.
- TIPKE, Klaus. „Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer“, *Steuer und Wirtschaft* (2002), 148-175.
- VOGEL, Klaus. „Besteuerung von Ehegatten und Verfassungsrecht“, *Steuer und Wirtschaft* (1999), 201-226.
- WAGNER, Franz W. „Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?“ *Betriebs-Berater* (2002), 1885-1891.
- WASSERMAYER, Franz. „Anmerkungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“, *Deutsches Steuerrecht* (2001), 920-924.