

EINKOMMENSTEUERPROGRESSION UND GERECHTIGKEIT

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts

am Fachbereich Rechtswissenschaften

der

Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Christian Küstner

Notarassessor

Berlin 2017

Erstgutachter: em. Prof. Dr. Hubert Rottleuthner
Zweitgutachter: Prof. Dr. Markus Heintzen

Tag der mündlichen Prüfung: 28. April 2016

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	6
B. Normative Lage und Historie	9
1. Gesetzgebung	10
1.1. Die Ausgangslage (bis 1949)	10
1.2. Steuergesetze und Progression in der Bundesrepublik	15
1.2.1. Unmittelbare Nachkriegszeit	15
1.2.2. Steuerreform 1958 - Proportionalzone und Ehegattensplitting . . .	17
1.2.3. Umsatzsteuerreform und Überbelastungsverbot 1968	21
1.2.4. Steuerreform 1975	22
1.2.5. Tarifreform 1986 - 1988 - 1990 - Einstieg in die lineare Progression	24
1.2.6. Freistellung des Existenzminimums - Bareis Kommission	27
1.2.7. Steuerreform 1999/2000	28
1.2.8. Reichensteuer, Abgeltungsteuer und der Tarif 2011	30
1.2.9. Gesetzesinitiative zur Verhinderung einer kalten Progression	31
1.3. Einkommensteuerprogression im Ausland	32
1.4. Ergebnis	32
2. Rechtsprechung	35
2.1. Freiheit des Gesetzgebers	35
2.1.1. Auswahl des zu besteuernenden Lebenssachverhaltes	36
2.1.2. Bestimmung der Bemessungsgrundlage	37
2.1.2.1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	38
2.1.2.2. Das objektive Nettoprinzip	40
2.1.2.3. Das subjektive Nettoprinzip	43
2.1.3. Bildung von Typenkategorien	47
2.1.4. Berücksichtigung außerfiskalischer Zwecke	52
2.1.4.1. Lenkungsentscheidung	52
2.1.4.2. Prognose von Wirkung und Folgen	54
2.1.4.3. Lenkungsmotivationen	55
2.1.4.3.1. Wirtschaftspolitische Lenkung	56
2.1.4.3.2. Sozialpolitische Lenkung	58
2.1.4.4. Rücknahme von Vergünstigungen	59
2.1.4.5. Zusammenfassung	59
2.1.5. Definierung des Tarifverlaufs	59

Inhaltsverzeichnis

2.2.	Grenzen für den Gesetzgeber	61
2.2.1.	Konsistenz der Belastungsentscheidung	61
2.2.2.	Zeitliches Moment und Vertrauensschutz	64
2.2.3.	Belastungsgrenzen	68
2.2.3.1.	Vermögensteuerbeschluss	71
2.2.3.2.	Revision des Halbteilungsgrundsatzes	77
2.2.4.	Gleichbehandlung	81
2.2.4.1.	Formale und verhältnismäßige Gleichheit	83
2.2.4.2.	Lastengleichheit	86
2.3.	Steuerprogression	89
2.3.1.	Rechtfertigung der Progression	89
2.3.2.	Wirkungen der Progression	91
2.3.2.1.	Progression und Zusammenveranlagung	91
2.3.2.2.	Kalte Progression	92
2.3.2.3.	Degressive Entlastungswirkung	93
2.3.2.4.	Verzerrung durch unregelmäßige Einnahmen	94
2.3.2.5.	Umverteilung mittels Steuerprogression	94
2.3.3.	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	95
2.4.	Steuergerechtigkeit	97
2.5.	Ergebnis	100
 C. Theoretischer Diskurs		104
 3. Rechtfertigung der Progression		105
3.1.	Äquivalenztheorie	105
3.1.1.	Hypothese	105
3.1.2.	Kritik	106
3.1.2.1.	Klassische Variante	106
3.1.2.2.	Markteinkommenstheorie	107
3.2.	Leistungsfähigkeitstheorie	107
3.2.1.	Hypothese	107
3.2.1.1.	Leistungsfähigkeitstheorie	107
3.2.1.2.	Leistungsfähigkeitsprinzip	108
3.2.2.	Kritik	109
3.2.2.1.	Leistungsfähigkeitstheorie	109
3.2.2.1.1.	Prämissen der Opfertheorien	109
3.2.2.1.2.	Kurvenverlauf der Nutzenfunktion	111
3.2.2.1.3.	Nutzen als Umweg	111
3.2.2.1.4.	Zusammenfassung	112
3.2.2.2.	Leistungsfähigkeitsprinzip	112
3.3.	Kompensationsthese	115
3.3.1.	Hypothese	115
3.3.2.	Zum Wirkmechanismus indirekter Steuern - Bsp. Umsatzsteuer . .	115

Inhaltsverzeichnis

3.3.3. Kritik	116
3.4. Pragmatisch-historische Begründung	117
3.5. Umverteilung von Vermögen	118
3.5.1. Hypothese	118
3.5.2. Kritik	119
3.6. Ergebnis	120
4. Wirkungen der Progression	122
4.1. Anstiegsprogressionseffekt (Kalte Progression)	123
4.1.1. Inflation, Nennwertprinzip und Steuerprogression	123
4.1.2. Musterrechnung zur kalten Progression 2002 - 2011	123
4.1.2.1. Methode	123
4.1.2.2. Berechnung	125
4.1.3. Zusammenfassung	126
4.2. Schwankungsprogressionseffekt	128
4.2.1. Wirkmechanismus	128
4.2.2. Musterrechnung	128
4.2.3. Kritische Würdigung in der Wissenschaft	129
4.3. Verkürzungsprogressionseffekt	131
4.4. Entlohnungsdifferenzen	132
4.4.1. Wirkmechanismus	132
4.4.2. Musterrechnung	133
4.4.3. Kritik	133
4.4.3.1. Einkommen als Nettogröße	133
4.4.3.2. Die Besteuerung des zusätzlichen Einkommens	134
4.5. Praktikabilität der Steuererhebung	134
4.6. Ergebnis	135
D. Besteuerungspraxis	137
5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer	138
5.1. Modellberechnung zur Regressivwirkung	138
5.1.1. Datengrundlage - EVS 2008	139
5.1.2. Untersuchungsthese und ausgewähltes Sample	140
5.1.3. Ungleichmäßige Einkommensverteilung	140
5.1.4. Ermittlung der Steuerlast durch indirekte Steuern	140
5.1.4.1. Methodische Erläuterungen	140
5.1.4.2. Berechnung der relativen Steuerlast	142
5.1.5. Ermittlung der Steuerlast durch die Einkommensteuer	143
5.1.6. Zusammenfassung	144
5.2. Statistiken des Bundes und der Länder	145
5.2.1. Einkommensteuerstatistik	145
5.2.2. Taxpayer-Panel	145

Inhaltsverzeichnis

5.3.	Untersuchung Petersen 1988	147
5.3.1.	Methode und Datengrundlage	147
5.3.2.	Verteilungswirkungen der Lohn- und Einkommensteuer	147
5.3.2.1.	Lohnsteuer	147
5.3.2.2.	Veranlagte Einkommensteuer	148
5.3.2.3.	Inflationäre Mehrbelastung (kalte Progression)	149
5.3.2.4.	Zusammenfassung	150
5.4.	Untersuchung Müller/Maiterth 2011	150
5.4.1.	Methode und Datengrundlage	150
5.4.2.	Verteilungswirkungen der Einkommensteuer 1988 – 2008	150
5.4.2.1.	Aufkommenswirkungen	150
5.4.2.2.	Verteilungswirkungen	151
5.4.2.2.1.	Umverteilungswirkung	151
5.4.2.2.2.	Steuerentlastungen 1988 – 2008	153
5.4.2.2.3.	Steuerbelastungen 1988 – 2008	153
5.4.2.2.4.	Zusammenfassung	153
5.5.	Aufkommensvergleich 1990 – 2008	154
5.5.1.	Berechnung Müller/Maiterth 2011	154
5.5.2.	Berechnung Esser 2009	155
5.6.	Ergebnis	156
E. Gerechtigkeit		157
6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression		158
6.1.	Bestandsaufnahme der bisherigen Diskussion	158
6.1.1.	Steuerrechtlicher Diskurs	159
6.1.1.1.	Systemwahl	159
6.1.1.2.	Systeminterne Gerechtigkeitsfragen	163
6.1.2.	Philosophischer Diskurs	165
6.1.3.	Parallelität der Diskurse	172
6.1.3.1.	Der Einwand von O’Kelley	172
6.1.3.2.	Die Kritik von Murphy und Nagel	176
6.1.3.3.	Auswirkungen auf den Diskurs zur Steuerprogression	179
6.1.4.	Zusammenfassung	189
6.2.	Berührungspunkte von Steuerprogression und Gerechtigkeit	190
6.2.1.	Perspektivenwechsel	190
6.2.1.1.	Initialverteilung	193
6.2.1.2.	Marktverteilung	196
6.2.1.3.	Zielverteilung	201
6.2.2.	Einkommensteuerprogression im Verteilungssystem	203
6.3.	Ergebnis	204

Inhaltsverzeichnis

F. Zusammenfassung der Erkenntnisse	207
G. Anhang	210
7. Entscheidungsregister	211
8. Literaturverzeichnis	216
9. Dokumentation	229

Teil A.

Einleitung

Die vorliegende Untersuchung geht der Frage nach, in welcher Verbindung die Einkommensteuerprogression zur Gerechtigkeit steht. Weil die Steuerprogression zwar bereits gut erforscht ist, ihr Verhältnis zur Gerechtigkeit jedoch stellenweise noch im Trüben liegt, ist das zu erreichende Ziel dieser Studie die Verbindung zwischen den beiden Themen herzustellen. Dazu werden zunächst die normativen, theoretischen und empirischen Voraussetzungen der Steuerprogression nachgezeichnet. Auf diese Analyse folgt dann die Auseinandersetzung mit den Argumenten moderner Gerechtigkeitstheorien.

Obgleich es weitere progressive Steuern im deutschen Steuersystem gibt, ist das Thema der Untersuchung auf die Einkommensteuerprogression beschränkt. Insbesondere die Erbschaftsteuer hätte eine vertiefte Betrachtung angeboten. Darauf wurde wegen der deutlich unterschiedlichen Zielrichtung zum Punkt Gerechtigkeit verzichtet. Denn während die Einkommensteuerprogression die Frage nach dem Verdienst von eigener Tätigkeit aufwirft, müsste bei einer Analyse der Erbschaftsteuerprogression die Rechtfertigung einer Übertragung von Vermögensgegenständen ohne Gegenleistung im Vordergrund stehen.

Den Teil der rechtlichen Analyse leitet eine Darstellung der einfachgesetzlichen Normierung der Steuerprogression im Einkommensteuergesetz ein. Einem historischen Abriss folgt eine Beschreibung der gesetzgeberischen Tätigkeit in der Sache seit der Gründung der Bundesrepublik. An dieser Stelle tauchen bereits erste Hinweise darauf auf, dass die Aufstellung der steuerpolitischen Richtlinien nicht notwendigerweise eine vom Parlament übernommene Aufgabe sind. Außerdem zeigt sich, dass die verbliebenen Entscheidungen nicht immer von in der Sache ermittelten Motiven geleitet werden.

Das bestätigt sich im darauf folgenden Teil, der die Steuerrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Inhalt hat. Auch wenn das Gericht zur Einkommensteuerprogression selbst kein Urteil gesprochen hat, kann aus der sehr aktiven Tätigkeit in Steuersachen auf eine Zulässigkeit der Progression geschlossen werden. Weil der Fokus in diesem Abschnitt entsprechend weit zu fassen war, wird sehr deutlich, dass der Gesetzgeber häufig nur als reaktiver Akteur auftritt und die steuerpolitischen Leitlinien ihren Ursprung in Karlsruhe haben. Diese Art der Analyse verschiebt den Schwerpunkt von der Legislative zur Judikative, sodass schon am Umfang der Arbeit in den entsprechenden Kapiteln die Wichtigkeit des Bundesverfassungsgerichts für die Untersuchungsfrage abzulesen ist.

In dem Abschnitt *Theoretischer Diskurs* folgt zunächst die Auseinandersetzung mit den wissenschaftlichen Argumenten für und wider die Steuerprogression. Dabei steht die Frage der Rechtfertigung der Steuerprogression im Vordergrund der Betrachtung. Diese ist in den Wirtschaftswissenschaften anders behandelt worden als in der Jurisprudenz, sodass sich eine Differenzierung anbot. Ein Unterschied für die weitere Bewertung der Einkommensteuerprogression entsteht dadurch indes nicht. Zwar werden dem insoweit zentralen Leistungsfähigkeitsprinzip unterschiedliche Voraussetzungen entnommen, diese sind jedoch sämtlich nicht zur Rechtfertigung der Steuerprogression geeignet. Auch die weiteren Theorien zur Begründung der Steuerprogression leiden unter diesem Mangel. Eine Ausnahme stellt lediglich die Kompensationsthese dar, nach der sich die Lasten der indirekten Steuern mit der Steuerprogression (teilweise) saldieren.

Die Analyse der Wirkungsmechanismen schließt an die Darstellung der Rechtfertigungsbemühungen an und hat die Folgen der Steuerprogression zum Inhalt, die ein besonderer Quell von Alltagskritik sind. Dazu zählen die kalte Progression ebenso wie die überperiodischen Verluste als Nebenwirkung der Steuerprogression. Um die Auswirkungen der kalten Progression für die zurückliegenden Veranlagungszeiträume anschaulich zu machen, ist dem Kapitel eine Musterrechnung für die vergangenen zehn Jahre beigelegt. Überraschenderweise sind keine eindeutigen Tendenzen in der Frage zu beobachten, was wiederum die Relevanz dieser Frage für die Bewertung der Steuerprogression zurückdrängt.

Die in diesem Abschnitt aufgeworfenen Fragen sind bereits umfassend untersucht worden, sodass sich die Darstellung auf den Kern der Probleme beschränkt. Bemerkenswert ist insoweit, dass die vor rund 50 Jahren ermittelten Ergebnisse Kurt Schmidts immer noch Geltung beanspruchen können, wiewohl sich die Lebenswelt in der Zwischenzeit bedeutend geändert hat.

Eine problembezogene Darstellung der empirischen Verhältnisse prüft im Folgeteil andere Prämissen, die entweder zuvor im Rechtfertigungsdiskurs von den Autoren verwendet wurden oder als Voraussetzungen in der gesetzgeberischen Tätigkeit ihren Niederschlag fanden. Wenig überraschend ist das Ergebnis der zentralen Studien, dass es eine Nivellierung der Netto- im Vergleich zu den Bruttoeinkommen gibt und die Steuerprogression im Einkommensteuerrecht zu einer Umverteilung führt. Gleichwohl unterscheidet sich das Maß der Umverteilung über die Jahre erheblich, was für die spätere Verwendung der Ergebnisse in der Gerechtigkeitsfrage Probleme aufwirft.

Unter diesen Voraussetzungen wird schließlich die Überleitung zur eigentlichen Forschungsfrage, nämlich welcher Zusammenhang zwischen Steuerprogression und Gerechtigkeit existiert, vollzogen. Hier hätte eine Betrachtung der Erbschaftsteuerprogression eine wesentlich andere Argumentation erfordert. Es wäre weniger das Verhältnis Markt zu Staat als mehr das Verhältnis der Gemeinschaft zum Gegenstand des Privateigentums zu untersuchen gewesen.

Mit der Orientierung am Einkommen und den Entstehungsbedingungen desselben rücken dagegen andere Fragen der Verteilung in den Mittelpunkt. Zunächst aber wird das Verhältnis von philosophischem und steuerwissenschaftlichen Diskurs analysiert, wobei eine zentrale Prämisse der Steuererhebung den aus dem philosophischen Diskurs geäußerten Argumenten nicht Stand hält. Das wirkt sich auf nahezu sämtliche Argumente aus, mit denen in der Fachdiskussion zur Einkommensteuerprogression operiert wird.

Weil unter diesen Bedingungen eine isolierte Betrachtung der Einkommensteuerprogression nicht zielführend ist, wird schließlich unter den geänderten Grundannahmen eine Antwort auf die Frage hergeleitet, an welcher Stelle der Güterverteilung die Einkommensteuerprogression ihren Platz hat und welches Verhältnis zwischen ihr und der Gerechtigkeit besteht.

Teil B.

Normative Lage und Historie

1. Gesetzgebung

Das folgende Kapitel widmet sich der Geschichte der Einkommensteuerprogression und dem begleitenden Diskurs in der Gesetzgebung. Auf einen kurzen Abriss der Verhältnisse vor 1949 folgt die Darstellung der Steuerpolitik der Bundesrepublik. Auf diese ist die weitere Untersuchung zugeschnitten, wenngleich es in zahlreichen Ländern eine progressive Einkommensteuer gibt. Weil das Ziel der Untersuchung jedoch in der Analyse des Prinzips und nicht in der Bewertung einzelner Ausdifferenzierungen liegt, bleiben ausländische Steuergesetze weitgehend ausgeschlossen. Das trifft auch auf das Steuerrecht der DDR zu, die ebenfalls eine Einkommensteuer mit Progression erhob.¹

Insgesamt erfasst die Darstellung vor allem die politische Diskussion zu den einzelnen Tarifänderungen nebst der dazu ergangenen Kritik aus der Wissenschaft. Dabei wird deutlich, dass ein starker Impulsgeber der bundesrepublikanischen Steuerpolitik das Bundesverfassungsgericht ist und wesentliche Tarifänderungen selten auf die Initiative der Politik zurückzuführen ist. Die Steuerprogression in der Einkommensteuer ist dagegen bis auf gelegentliche Anpassung des Tarifverlaufs weitgehend unverändert geblieben. Erst die Abgeltungsteuer hat die direkte Progressivität der Einkommensteuer für den Bereich der Kapitaleinkünfte abgeschafft.

1.1. Die Ausgangslage (bis 1949)

Erst zu Beginn des 19. Jahrhunderts überwand man in England und Preußen den politischen Widerstand gegen eine Einkommensteuer.² Standen die ersten Kodifikationen noch unter dem Banner einer reinen Kriegsfinanzierung, begannen einzelne Länder nach und nach eine allgemeine Steuer auf das Einkommen zu erheben.³ Preußen führte 1851 eine dauerhafte Steuer auf das Einkommen ein.⁴ Es gelang jedoch erst 1891 im Zuge der Miquel'schen Steuerreform, ein praktikables, überdies progressives, System zu installieren.⁵

¹Zur Einkommensteuer in der DDR siehe die zusammenfassende Darstellung von Duda 2011, S. 155 ff.

²In England der »Income Tax Act 1799« unter William Pitt, in Preussen das »Reglement, das Kriegsschuldwesen der Provinz Ostpreußen und Lithauen und der Stadt Königsberg insbesondere betreffend« vom 23. Februar 1808 unter Karl Frh. vom Stein.

³Zunächst in Hessen (1869), später in Sachsen (1874) und Baden (1884). Siehe dazu mit weiteren Erläuterungen Muscheid 1986, S. 17.

⁴Gesetz betreffend die Einführung einer Klassensteuer und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. Mai 1851; PrGS 1851 S. 193.

⁵Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891, PrGS 1891, S. 175. Die Messung des Einkommens stellte schon damals eine Herausforderung dar. Dieser begegnete Miquels Entwurf mit einer rigiden Veranlagungs-

1. Gesetzgebung

Das Steuersystem selbst war, den historischen Bedingungen geschuldet, in seinen Regelungen uneinheitlich. Auch die Reichsgründung 1871 vermochte diesen Zustand nicht zu ändern. Die einzelnen Länder übten die Steuerhoheit autonom vom Reich aus, dieses hing in seiner Finanzierung von jenen ab.⁶ Dieser Zusammenhang kehrte sich erst im Nachgang der Republikgründung um. Die unter Federführung des Weimarer Finanzministers Erzberger ausgearbeiteten Steueränderungsgesetze⁷ bestimmten – so ein geflügeltes Wort der Zeit – die Länder nunmehr zu »Kostgängern des Reichs«.⁸ Insbesondere endete mit dem Reformwerk die zersplitterte Struktur der Einkommensteuergesetzgebung – 26 Gesetze in 25 Ländern wurden durch ein einziges, im gesamten Reich geltendes ersetzt.⁹

In Folge des Ersten Weltkrieges kam es zu einer deutlichen Erhöhung der Einkommensteuersätze. Die noch unbestimmten Reparationsforderungen des Versailler Vertrages¹⁰, die brachliegende Wirtschaft und die hohe Inflationsrate führten zu einem erheblich gestiegenen Finanzbedarf des Staates, der sich im Steuertarif widerspiegelte. Lag der Spitzensteuersatz der noch unter Finanzminister Miquel entstandenen preußischen Regelung bei 4 % der Bemessungsgrundlage¹¹, wurde er nunmehr auf 60 % heraufgesetzt. Neben einem Grundfreibetrag von 500 Mark war der Eingangssteuersatz auf 15 % festgelegt. Dieser erhöhte sich um 1 % mit jeden weiteren 1000 Mark Einkommen.¹²

Die Basis für die heutige Einkommensbesteuerung lieferte die Reform des EStG¹³ im Jahre 1934.¹⁴ Auch wenn die neuen Steuergesetze aus »nationalsozialistischem Geist geboren« waren, wie der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, vorgab¹⁵, stellte sich der Einfluß der NS-Ideologie auf die Gesetzgebung als wechselhaft dar. Im Einkommensteuer- und Steueranpassungsgesetz nahm man jeweils eindeutig

technik, die hohe Strafen für fehlerhafte Angaben vorsah und ausgebliebene Erklärungen im Wege der Schätzung überwand; Großfeld 1981, S. 46.

⁶Das Reich finanzierte sich im Wesentlichen durch die Matrikularbeiträge der Länder, Art. 70 Verfassung des Deutschen Reichs. Als Übergangslösung konstruiert, wurden sie zum »Definitivum« in der Reichsfinanzierung; Huber 1988, S. 951.

⁷Insbesondere das Einkommensteuergesetz (EStG) vom 29.3.1920, RGBl. S. 359 und das Landessteuergesetz vom 30.3.1920, RGBl. S. 402.

⁸Muscheid a. a. O. S. 18, mit Hinweis auf den stark unitaristischen Charakter der Weimarer Staatskonstruktion. Pagenkopf spricht von der Abdrängung der Länder »an die *Peripherie* des Steuersystems«; Pagenkopf 1981, S. 126 [Hervorhebung im Original, C.K.].

⁹Sachsen-Coburg-Gotha hatte derer gleich zwei; Möller 1971, S. 40.

¹⁰Diese sollten am 1. Mai 1921 ihrer Höhe nach von der Reparationskommission bestimmt werden: Art. 233 Versailler Vertrag vom 28.6.1919 - die Vereinbarung wurde im Londoner Ultimatum vom 5.5.1921 festgehalten; Haupts 1988, S. 875.

¹¹Bemessungsgrundlage bezeichnet den Teil des Einkommens, der nach Abzug von erwerbssichernden Aufwendungen und unvermeidlichen Privatausgaben für die Besteuerung verfügbar ist; Hey in Tipke/Lang 2015, S. 307 § 8 Rn. 71.

¹²Lohnsteuertabelle in § 21 EStG vom 29.3.1920, RGBl. 1920, S. 367 f. Bis zur Währungsreform 1924 sorgte die Geldentwertung für einen Einbruch des Steueraufkommens auf Staatsseite; Hettlage 1985, S. 193 f. Daneben entzog die Inflation den Steuerpflichtigen Kaufkraft; Hensel 1924, S. 10. Cohen führt aus: »Der Staat ist nicht nur Nutznießer der Inflation, sondern auch Leidtragender derselben.« Er solle die Geldentwertung minimieren, nötigenfalls die Tarife indexieren; Cohen 1924, S. 40.

¹³Einkommensteuergesetz vom 24.10.1934, RGBl. I S. 1005.

¹⁴Dziadkowski 1999, S. 1093 und Söhn 1988, S. 345.

¹⁵Reinhardt 1934, S. 25.

1. Gesetzgebung

auf die »nationalsozialistische Weltanschauung« Bezug.¹⁶ Von den Vorgaben betreffend die Auslegung und den Gebrauch des Ermessens jedoch abgesehen, ist das EStG in den Einzelregelungen gesinnungsneutral formuliert.¹⁷ Der ideologische Kern lässt sich dagegen deutlich an der Tarifausgestaltung ablesen.¹⁸ Diese stand im Einklang mit der Familienpolitik der NSDAP.¹⁹

Erstmals wurde der bis dahin zur Berechnung der Steuerschuld genutzte Stufenbetrags-tarif durch einen Anstoßtarif ersetzt. Der Stufenbetragstarif ist ein mehrklassiger Steuer-tarif, der das zu versteuernde Einkommen einem Grenzsteuersatz zuordnet.²⁰ Über-schreitet der Steuerpflichtige die nächste Stufe, kommt es ohne Ausgleichsfunktion zu einer negativen Anreizwirkung, weil der Grenzsteuersatz zunächst oberhalb von 100 % liegt. Mit dem Umstieg auf den Anstoßtarif entfiel jedoch die aufwändige Korrektur der Übergänge.²¹ Denn bei einem solchen werden die innerhalb einer Klasse erzielten Beträ-ge separat besteuert und schlussendlich addiert. Damit ist eine Einkommensreihenfolge gewährleistet, bei der die Steuer die Rangordnung der Verdiensthöhe nicht umkehrt oder verzerrt.²²

Der Spitzensteuersatz sank auf nunmehr 50 % für Ledige und wurde auf 40 % ermäßigt, wenn der Steuerpflichtige verheiratet war. Dabei unterfielen alle Jahreseinkommen oberhalb von 120.000 RM dem Höchstsatz. Die durchschnittliche Belastung lag jedoch weit darunter. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 1650 RM mussten Ledige 10 %, Verheiratete 4,4 % und Verheiratete mit zwei Kindern 2,7 % abführen.²³ Über den ge-samten Tarifverlauf ist eine deutliche Besserstellung von Ehegatten zu erkennen, die bei Kinderreichtum noch erweitert wurde.

Nach 1945 kam es zu einer Zäsur in der Einkommensbesteuerung. Der Alliierte Kontroll-rat erhöhte die geltenden Steuersätze deutlich, übernahm dabei jedoch das Gerüst des EStG 1934, bereinigt um die ideologische Einfärbung.²⁴ Die in den »Februargesetzen« verabschiedeten Steuererhöhungen sahen für die Einkommensteuer in Gesetz Nr. 12 eine

¹⁶So z. B. § 2 Abs. 3 Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934, RGBl. I S. 925: »Fragen der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen«. Voß konstatiert, dies habe die Möglichkeit eröffnet, »weltanschaulich neutrale Gesetze aus der Zeit vor 1933 zu nationalsozialistischen Gesetzen umzuformen«; Voß 1995, S. 105 [Hervorhebung im Original, C.K.].

¹⁷Franzen vertritt die Auffassung, NS-Gedankengut habe »im Steuerrecht keine tiefergehenden Wurzeln gebildet«; Franzen 1994, S. 23.

¹⁸Lohnsteuertabelle als Anlage zu § 32 EStG, abgedruckt in RGBl. 1934 I, S. 1019 - 1030.

¹⁹So z. B. durch Schaffung einer Steuerklasse, die Ehen erfasste, welche fünf Jahre nach der Heirat noch kinderlos geblieben waren, siehe dazu Bareis 1999, S. 1057. NS-Familienpolitik nachgezeichnet bei Mühlfeld/Schönweiss 1989, S. 199 ff. und Voß a. a. O. S. 88. Weitere politische Ziele wie die Schaffung von Arbeitsplätzen schlugen sich ebenfalls in der Steuergesetzgebung nieder, erfolgten aber in Form von (Sofort-)Abschreibungen oder Steuernachlässen; Caesar/Hansmeyer 1985, S. 850. Ausführlich zum Konjunkturprogramm innerhalb der Steuergesetzgebung Reinhardt a. a. O. S.12 - 19.

²⁰Bös/Genser 1977, S. 415.

²¹Sogenannte Grenzberichtigung; Bös/Genser ebd.

²²Das ErbStG sieht heute noch einen ähnlichen Tariftyp (Stufendurchschnittssatztarif) vor. § 19 Abs. 3 ErbStG enthält die entsprechende Grenzberichtigung; Homburg 2015, S. 76.

²³Der jährliche Durchschnittslohn eines Industriearbeiters lag im Jahr 1934 bei rund 1639 RM; Statistisches Handbuch von Deutschland 1949, S. 473, Tab. 9.

²⁴Kontrollratsgesetz Nr. 12 vom 11.2.1946, Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland Nr.4, S.60.

1. Gesetzgebung

Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 95 % vor.²⁵ Diese Maßnahme sollte dem Kaufkraftüberhang entgegengewirken und eine abermalige Hyperinflation vermeiden.²⁶ Als kurzfristige Intervention bis zu einer umfassenden Währungsreform geplant²⁷, gelang es den Alliierten in der Folgezeit nicht, sich auf eine solche zu verständigen. Nach der Londoner Konferenz geriet diese Vorstellung vollends zur Utopie. Schon zuvor hatten sich Spannungen und Interessensgegensätze bemerkbar gemacht, die in der Frage der Steuergesetzgebung deutlich zutage traten.²⁸ Das Kontrollratsgesetz Nr. 61²⁹ änderte die mit Gesetz Nr. 12 getroffenen steuerlichen Regelungen geringfügig und blieb das letzte, welches in allen Besatzungszonen umgesetzt wurde. Das zeitgleich mit der Währungsreform am 20. Juni 1948 erlassene Steuergesetz Nr. 64 setzten nur noch die drei westlichen Besatzungsmächte in Kraft.³⁰

Die Steuerpolitik des Alliierten Kontrollrats ist als konfiskatorisch³¹, drastisch³² und drakonisch³³ bezeichnet worden. Trotz der scharfen Kritik wird die Frage nach dem Motiv für diese Form der Steuerpolitik uneinheitlich beantwortet. Ging man zunächst sowohl von einer Strafmaßnahme wie auch einer Abschöpfung des Geldüberhanges aus, kommt die jüngere Forschung zu dem Ergebnis, die Steuergesetze hätten nur der Ausgabenbedeckung dienen sollen.³⁴ Bestrebungen deutscher Politiker, die Steuersätze zu reduzieren, wurden vom Alliierten Kontrollrat abgeblockt. Durch Maßnahmen zur Reduzierung der Bemessungsgrundlage gelang es jedoch, die Folgen der alliierten Steuergesetzgebung für die Steuerpflichtigen abzumildern.³⁵

Aussagen über die tatsächliche Belastung der Steuerpflichtigen in den ersten Nachkriegsjahren sind von Ungenauigkeit geprägt. Das liegt nicht bloß an der erst wieder im Aufbau befindlichen Erfassung der Einkommen dieser Zeit. Die Streichung zahlreicher Steuervergünstigungen der Vorkriegsjahre belastete die Zensiten auf dem Papier, gleichzeitig bestand aber bis zur Währungsreform ein reger Schwarzhandel, der Einkommen an der

²⁵Steuertabelle in Anlage A zu Kontrollratsgesetz Nr.12 a. a. O.

²⁶Mai nennt dieses Ziel von Anfang an »zum Scheitern verurteilt«; Mai 1995, S. 260 f.

²⁷Der Hessische Finanzminister Mattes befand: »Eine solch hohe Belastung kann kein Dauerzustand sein«; Mattes 1946, S. 1.

²⁸So drängte die Sowjetunion im Kontrollrat durchweg auf Steuererhöhungen. Damit sollte nicht zuletzt die Liquidität Deutschlands zum Zweck der Reparationsfinanzierung sichergestellt werden; Mai a. a. O. S. 263.

²⁹Kontrollratsgesetz Nr.61 vom 19.12.1947, Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland Nr. 18, S. 297.

³⁰Nummehr als »Vereinigtes Wirtschaftsgebiet« firmierend, Beilage Nr. 4 zum Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes vom 20.6.1948.

³¹Abelshauer 2004, S. 125. Müller-Armack meinte, dass diese »Steuergesetze in keiner Weise als eine Lösung unseres Währungsproblems angesehen werden können«; Müller-Armack 1949, S. 73.

³²Muscheid 1986, S. 24; Schweigert 1970, S. 39.

³³Neumark 1983, S. 74.

³⁴Franzen 1994, S. 280; Franzen verweist insbesondere auf das Nicht-Vorhandensein von Haushaltsüberschüssen in Folge der hohen Einnahmen. Ohne eine wertende Überprüfung der staatlichen Ausgaben lässt sich diese These jedoch nicht verifizieren.

³⁵Dazu zählten der in Gesetz Nr. 61 wieder zugelassene volle Werbungskostenabzug genauso wie die erweiterten Abschreibungstatbestände im 2. Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949, WiGBl. 1949, S. 69. Abelshauer bezeichnet die Regelungen als »erhebliche Subvention für die Konsumgüterindustrie«; Abelshauer a. a. O. S. 164.

1. Gesetzgebung

Finanzverwaltung vorbeidirigierte³⁶. Bei einem Einkommen von 1.800 RM³⁷ galt nunmehr ein Grenzsteuersatz von 25 % und ein Durchschnittssteuersatz von 13,74 %. Die nominellen Einkünfte der Bevölkerungsmitte wurden also, verglichen mit den exorbitanten Spitzensteuersätzen, eher moderat besteuert. Die Nichtdeklarierung der Schwarzmarkteinnahmen hatte dazu einen weiteren günstigen Effekt auf die Steuerpflichtigen.

Die Verhandlungen über die Finanzverfassung und die Steuerhoheit sind als die langwierigsten in die Geschichte des Herrenchiemseekonvents eingegangen.³⁸ Der Tendenz der Vorkriegsjahre, die Steuerhoheit zu zentralisieren, bot man dabei Einhalt. Sowohl die Länder Westdeutschlands³⁹, als auch die Besatzungsmächte⁴⁰ hielten an einer stärker föderal geprägten Finanzverfassung fest.⁴¹ Aus der vormaligen Reichsfinanzverwaltung erwuchs schließlich eine auf Länder und den Bund verteilte Steuerverwaltung.⁴² Das Aufkommen der Einkommensteuer wurde vorläufig den Ländern zugeschlagen, der Bund konnte durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates einen Anteil davon beanspruchen.⁴³

Auf eine Deklaration der verhältnismäßig gleichen Lastenverteilung ähnlich des Art. 134 WRV⁴⁴ wurde im X. Abschnitt des Grundgesetzes verzichtet. Dieser Verzicht entspricht der Arbeitsweise des Parlamentarischen Rates, welcher Staatszielbestimmungen im Entwurf des Grundgesetzes nur sparsam verwendete⁴⁵. Die Finanzverfassung stellt ein reines Verteilungsmodell auf Basis bereits bestehender Steuern dar.⁴⁶ Es konstituiert diese nicht, sondern legt einen Ordnungsrahmen über bereits bestehende Institutionen.⁴⁷ Ebenso enthielt man sich der Einführung einer verfassungsrechtlichen Obergrenze des Steuerzugriffs. Diese wäre angesichts der noch geltenden Steuersätze des Kontrollratsgesetzes Nr. 64 und der Vorläufigkeitserklärung der Finanzverfassung in Art. 107 GG im Jahre 1949 auch nicht opportun gewesen.

³⁶Muscheid 1986, S. 28.

³⁷Das ungefähre Einkommensniveau eines Industriearbeiters im Juni 1947 in Nordrhein-Westfalen, Destatis 1952, S. 414 Tab. 1.

³⁸Schweigert 1970, S. 160.

³⁹So u. a. in der großen Denkschrift der süddeutschen Länder vom 28.4.1948; Feldkamp/Müller 1999, S. 23.

⁴⁰Die Militärgouverneure der westlichen Besatzungszonen übergaben zwei Denkschriften an den Parlamentarischen Rat, mit denen sie sich gegen die aus ihrer Sicht zu dominante Stellung des Bundes innerhalb der Finanzverfassung wandten. Memoranda vom 22.11.1948 und 2.3.1949; Vogel/Waldhoff 1997, S. 174 ff., Rn. 193 f.

⁴¹Bräuer nennt dies einen »überspitzten Föderalismus, der die Erreichung gewisser staatspolitischer Ziele des Bundes aufs äußerste erschwerte [...]«; Bräuer 1955, S. 585.

⁴²Mit der Besonderheit, dass die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden zugleich Länder- und Bundesbehörden sind; Pagenkopf 1981, S. 146.

⁴³Art. 107 GG in der Fassung vom 23.5.1949 bestimmt: »Die endgültige Verteilung der konkurrierenden Gesetzgebung unterliegenden Steuern auf Bund und Länder soll spätestens bis zum 31.12.1952 erfolgen [...]«.

⁴⁴Verfassung des Deutschen Reichs vom 11.8.1919 (Weimarer Reichsverfassung); »Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.«

⁴⁵Mußnug 2003, S. 332 f. Rn. 49 - 51.

⁴⁶Kruse 2006, S. 297.

⁴⁷Tipke 2007, S. 208.

1. Gesetzgebung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass bis zur Gründung der Bundesrepublik zwei entscheidene Weichen in der Einkommensteuergesetzgebung gestellt wurden, die über die Staatsgründung hinaus, teilweise bis in die heutigen Tage, fortwirken. Mit der Vereinheitlichung der Steuergesetzgebung im Reich und der Verlagerung des Steuerschwergewichts auf den Bund durch die Erzberger'schen Reformen 1920 begann der Aufstieg der Einkommensteuer hin zu einem Schwergewicht der Staatsfinanzierung. Daran änderte auch die nach dem Zweiten Weltkrieg vollzogene Änderung der Verwaltungsstruktur nichts. Die Tarifstruktur des EStG 1934 blieb daneben in ihrer Grundkonzeption gültig. Die Neuverteilung der Kompetenzen in der Finanzverfassung änderte zwar die Aufkommenshöhe der Einkommensteuer, nicht aber die Ausgestaltung des Tarifs.⁴⁸ Mit den Steuergesetzen des Kontrollrats etablierte sich zudem eine bis heute gängige Praxis, die Bemessungsgrundlage zu verkleinern, eher denn den Steuersatz zu senken.

1.2. Steuergesetze und Progression in der Bundesrepublik

1.2.1. Unmittelbare Nachkriegszeit

Bereits in seiner Regierungserklärung vom 20. September 1949 ließ Konrad Adenauer (CDU) keinen Zweifel daran, dass die Herabsetzung der Steuertarife zentrales Element seiner Wirtschafts- und Steuerpolitik werden würde.⁴⁹ Diese Absicht manifestierte sich noch im selben Jahr mit einer Novelle des Einkommensteuergesetzes, die 1950 verabschiedet wurde.⁵⁰ Damit sollte die starke Inanspruchnahme der mittleren Einkommensstufen durch die Progression auf ein geringeres Niveau geführt werden.⁵¹ Man orientierte den Tarifverlauf im Entwurf am höchsten außerdeutschen Progressionsverlauf – dem englischen Einkommensteuertarif.⁵² Die Senkung der Grenzsteuersätze sollte nunmehr auch Vorrang gegenüber den Erleichterungen mittels Reduzierung der Bemessungsgrundlage⁵³ erhalten.

Die neu gewonnene Autonomie in der Gesetzgebung führte jedoch nicht zu einer Aufhebung der zuvor erlassenen Vergünstigungen. Diese sollten erst bei einer umfassenden Reform der Einkommensbesteuerung auf den Prüfstand gestellt werden.⁵⁴ Weiterhin

⁴⁸Zumal das Besatzungsrecht, namentlich die Kontrollratsgesetze, trotz der Staatsgründung weiter fortwirkten; Stern 2000, S. 1425.

⁴⁹Sten. Pr. I/5 S. 25 (C) vom 20.9.1949.

⁵⁰Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 29.4.1950, BGBl. I S. 95.

⁵¹BT-Drs. I/317 S. 12 vom 12.12.1949.

⁵²BT-Drs. ebd. So fiel der Grenzsteuersatz von 50 % erst ab 20.000 DM (statt 13.200 DM) an.

⁵³Diese Regelungen führte man auf den faktischen Zwang der Besatzung zurück: »Angesichts der ablehnenden Haltung der Militärregierung [...]«. Man bezeichnete sie in der Folge zudem als »kompliziert«; BT-Drs. ebd. Dass die deutsche Administration es vorgezogen hätte, die Steuerpolitik durch direkte Tarifgestaltung zu führen, bekräftigt der Finanzminister der ersten beiden Legislaturperioden Schäffer; Sten. Pr. II/8 S. 635 vom 11.3.1954.

⁵⁴BT-Drs. a. a. O. S. 14: »daß die wirtschaftspolitische Situation, die nach wie vor einen wirksamen Anreiz für die steuerbegünstigten Zwecke erforderlich macht, einen Abbau der Vergünstigungen im Augenblick nicht gestattet. Eine Überprüfung dieser Vergünstigungen und der durch sie erzielten Wirkungen ist bei der Vorbereitung der endgültigen Steuerreform im nächsten Jahr notwendig.«

1. Gesetzgebung

galt auch noch der Spitzensteuersatz von 95 % fort, eine Ermäßigung hatte die obersten Einkommensbereiche nicht einbezogen.⁵⁵ Dem Gesetzentwurf selbst wurde zunächst von der Alliierten Hohen Kommission die Genehmigung verwehrt.⁵⁶ Diese berief sich auf einen Passus im Besatzungsstatut, der Eingriffe in die Gesetzgebung erlaubte, sobald die Selbstversorgung Deutschlands in Gefahr geriete.⁵⁷ Bis zum Abschluss der Deutschlandverträge 1955⁵⁸ stand die Gesetzgebung der Bundesrepublik unter diesem Vorbehalt. Wegen der großen Bedeutung für die Staatsfinanzierung war es gerade die Steuerpolitik der ersten Regierungszeit, die in das Spannungsfeld der Auseinandersetzung mit den Siegermächten geriet.

Mit Beginn der zweiten Wahlperiode setzte die Bundesregierung die Beratungen über eine Steuerreform fort. In einer Absichtserklärung unmittelbar vor dem Gesetzgebungsverfahren wies der damalige Finanzminister Fritz Schäffer (CSU) darauf hin, dass die Steuervergünstigungen als einstige Entlastungsmaßnahmen nunmehr einer Revision zu unterziehen seien. Eine Steuerpolitik hin zu einem »völlig gleichmäßigen« Tarifverlauf sei geboten.⁵⁹ Dabei gelte es nicht zuletzt, auch die Tarifgestaltung der »Siegerstaaten« vergleichend zu berücksichtigen, deren Steuersätze die bundesrepublikanische Steuerpolitik nicht zu unterschreiten habe.⁶⁰ Den Umstieg vom Anstoß- auf einen Formeltarif⁶¹ kommentierte Schäffer mit den Worten, der neue Tarif folge der »mathematischen Regelmäßigkeit« und stelle »keine willkürlich gewählte Kurve mehr dar«.⁶² Dass der Tarif progressiv ausgestaltet sei, entspreche dem Grundsatz der Gerechtigkeit, die existenznotwendige Versorgung würde den Großverdiener anteilig weniger belasten als den Geringverdienenden.⁶³

Diese Vorankündigung wurde wenig später im Gesetzentwurf der Bundesregierung präzisiert und in das förmliche Gesetzgebungsverfahren eingebracht.⁶⁴ Erhöhte »Gleichmäßigkeit« der Besteuerung sowie »strenge Systematisierung« lauteten die Ziele der Reform.⁶⁵ Der wenig bescheidenen Regierungseinschätzung, die Änderung des EStG sei als »Große

⁵⁵Lohnsteuertabelle 1950, BGBl. I S. 177.

⁵⁶BT-Drs. I/854 vom 21.4.1950.

⁵⁷Besatzungsstatut vom 10.5.1949, Abschnitt 2 (h). Die Alliierte Hohe Kommission ging in ihrer Entscheidung von verminderten Steuereinnahmen aus, die ihrer Ansicht zufolge einen zusätzlichen Anleihebedarf auslösen würden.

⁵⁸Vertrag über die Beziehungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Drei Mächten, BGBl. II 1955, S. 305 vom 31.3.1955.

⁵⁹Schäffer a. a. O. S. 635 f.

⁶⁰Schäffer a. a. O. S. 638.

⁶¹Ein Anstoßtarif unterteilt das zu versteuernde Einkommen und belegt jeden dieser Teile mit einem unterschiedlichen Steuersatz. Es entsteht eine Treppenfunktion. Das Einkommen jeder Stufe wird mit einem identischen Steuersatz belegt und zu den Summen der anderen Stufen addiert. Der Formeltarif ermittelt für jedes Einkommen mittels Gleichung den Steuerbetrag, der in einer Funktion den Kurvenverlauf wiedergibt.

⁶²Schäffer ebd. Jeder Steuertarif enthält eine willkürliche Komponente. Schäffer bezieht sich in seiner Aussage nicht auf den Tarif als Ganzes, sondern auf den Wegfall der ungleichmäßigen Übergänge, wie sie noch der Anstoßtarif hervorbrachte.

⁶³Schäffer ebd. Zum Regressivitätsargument siehe auch unten S. 138 ff.

⁶⁴BT-Drs. II/481 vom 29.4.1954 und BGBl. I S.373 vom 16.12.1954.

⁶⁵BT-Drs. a. a. O. S.58 und 71.

1. Gesetzgebung

Steuerreform« zu bezeichnen, ist in der Folge offen widersprochen worden.⁶⁶ Dennoch stellt sich gerade die Umstellung der Tarifberechnung als Fortschritt dar – selbst wenn die Ermittlung des zu zahlenden Betrages weiterhin per im Anhang zum EStG veröffentlichter Steuertabelle erfolgte.⁶⁷ Die Berechnung der Steuerschuld mittels Formeltarif ist seitdem Bestandteil der progressiven Einkommensteuer.⁶⁸ Die Aufnahme der Formel in § 32a EStG hat zudem die bisherige Praxis der Lohnsteuertabellen abgelöst.⁶⁹

1.2.2. Steuerreform 1958 - Proportionalzone und Ehegattensplitting

Die dritte Wahlperiode begann mit einem Wechsel an der Spitze des Finanzministeriums. Auf Fritz Schäffer (CSU) folgte Franz Etzel (CDU). Dieser stand vor der Aufgabe, die durch das Bundesverfassungsgericht⁷⁰ für grundgesetzwidrig erachtete Ehegattenbesteuerung neu zu regeln. In der bis dahin durchgeführten Zusammenveranlagung der Ehegatten addierte man das Einkommen beider Eheleute. Der progressive Tarif führte so zu einer Besteuerung, die über dem Maß lag, das für zwei Ledige mit identischem Einkommen angefallen wäre.⁷¹ Die Eheschließung benachteiligte hernach die Steuerpflichtigen – ein mit Art. 6 Abs. 1 und, subsidiär, Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu vereinbarender Zustand.⁷² Die Erklärung der Verfassungswidrigkeit der Zusammenveranlagung gab den Anlass, die Steuergesetzgebung gleich so zu gestalten, dass »die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes [...] als länger dauernde Grundlage für die Besteuerung dienen.«⁷³ Der Steuerpolitik der Aufbaujahre sollte ein Ende bereitet und die Steuergesetzgebung in eine Periode der Stabilität überführt werden.

Die Einkommensteuernovelle sah eine Proportionalzone zwischen 1.680 und 8.009 DM im Tarifverlauf vor.⁷⁴ Zwischen diesen Beträgen stieg bei konstantem Grenzsteuersatz

⁶⁶Franzen 1994, S. 175; Muscheid 1986, S. 61.

⁶⁷Dies jedoch mit dem Nachteil, die strenge mathematische Gleichmäßigkeit innerhalb der Tabellenbereiche (50 - 100 DM) aufgeben zu müssen. Eine Teilmengenstaffelung ist die Folge; BT-Drs. a. a. O. S. 101 f.

⁶⁸Homburg 2015, S. 78. Als Vorteile nennt Homburg die mitunter »bestechende Eleganz« und »hohe Flexibilität« der Formeltarife. Bareis dagegen bezeichnet die fortdauernde Anknüpfung an den Formeltarif als »ungewöhnliche Zeit der Kontinuität« in der Steuergesetzgebung; Bareis 1999, S. 1062.

⁶⁹Wiedergegeben wurden die Tabellen dennoch bis zum Jahr 2000, als man den Passus »Aufstellung von Lohnsteuertabellen« aus § 38a Abs. 4 EStG strich; BT-Drs. 14/3366 S. 21 vom 16.5.2000. Siehe ferner S. 229.

⁷⁰BVerfGE 6, 55 vom 17.1.1957 [Haushaltsbesteuerung].

⁷¹Die Zusammenveranlagung ist ein Relikt der Haushaltsbesteuerung, wie sie in Preußen gängig war. Den Übergang zur Individualbesteuerung überlebte diese Veranlagungsmethode nur deshalb, weil im Laufe der Jahre zahlreiche Ausnahmeregelungen eingeführt wurden. Mit der Streichung aller Besserstellungen durch das NS-Regime sollten schließlich Frauen vom Arbeitsmarkt verdrängt werden – lediglich die nichtselbstständige Arbeit wurde aus kriegstaktischen Gründen 1941 ausgenommen; ausführlich erläutert in BVerfGE a. a. O. S. 67 ff.

⁷²BVerfGE a. a. O. S. 82 f.

⁷³BT-Drs. III/260 S. 32 vom 7.3.1958.

⁷⁴Anlage zu § 32a EStG; BGBl. I S.492 vom 23.7.1958.

1. Gesetzgebung

von 20 % lediglich der Durchschnittssteuersatz⁷⁵ aufgrund der vorgesehenen Freibeträge an. Die Bundesregierung beabsichtigte die Erfassung von 95 % aller Zensiten in dieser Zone.⁷⁶ In der Begründung heißt es daher: Die »typischen Verbrauchseinkommen aller Steuerpflichtigen [sollen] nach völlig einheitlichen Maßstäben besteuert werden«. Des Weiteren solle der Progressionstarif nur dort gelten, wo Einkommensteile »das übliche Verbrauchseinkommen fühlbar übersteigen«. Von 22.5 Mio. Steuerpflichtigen wurden 10.3 Mio. nicht besteuert oder steuerbefreit, die Steuerbelasteten machten mit 53.8 % nur eine knappe Mehrheit unter den Pflichtigen aus.⁷⁷ Außerdem führe die Verringerung zu einer »starken Verwaltungsvereinfachung« für die Finanzämter und Lohnbüros, was die Wirtschaft stärke.⁷⁸

Neu in das EStG integriert wurde das Splittingverfahren nach US-amerikanischem Vorbild: Das Einkommen der Ehegatten ist danach zunächst zu addieren, auf den Betrag der hälftigen Teilung wird dann die Steuerschuld berechnet und verdoppelt. Damit werden die Verheirateten im Vergleich zur völlig getrennten Individualbesteuerung bevorzugt. Diese war im Gesetzgebungsprozess ebenfalls erwogen worden⁷⁹, man räumte jedoch der Eheprivilegierung den Vorzug ein und überließ den Eheleuten die Wahl der Veranlagungsart.⁸⁰ Durch die Einführung der Proportionalzone und die Gewährung hoher Freibeträge ergab sich seinerzeit jedoch eine nur geringe Ersparnis für Eheleute, da das Splittingverfahren ansteigend mit steilerer Progression mehr Vorteil bietet.

Die Tarifreform 1958 stellt eine bemerkenswerte Marke in der Steuergesetzgebung der Bundesrepublik dar. Die breit angelegte Proportionalzone ließ die Steuerprogression zu einer ausschließlichen Angelegenheit der oberen Einkommenschichten werden. Am Prinzip der Progressivbesteuerung hielt man jedoch weiterhin fest, eine Proportionalsteuer verstieß nach Ansicht der damaligen Bundesregierung gegen die »Volksanschauung« und den »Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit«.⁸¹ Der Spitzensteuersatz war unterdessen mit der Begründung auf 53 %⁸² gesenkt worden, Sätze, die 50 % überstiegen, führten zu unwirtschaftlicher Kostengenerierung und begegneten daher sowohl volks- wie auch betriebswirtschaftlichen Bedenken.⁸³ Der Großteil der Steuerpflichtigen jedoch zahlte nunmehr keine Einkommensteuer oder unterlag dem Proportionalatz von 20 %.

⁷⁵Durchschnittssteuersatz bezeichnet das »Verhältnis von Steuerbetrag und Bemessungsgrundlage«; Homburg a. a. O. S. 61. Teilt man den Einkommensteuerbetrag durch die Bemessungsgrundlage, erhält man den Durchschnittssteuersatz.

⁷⁶BT-Drs. a. a. O. S. 43.

⁷⁷BT-Drs. ebd.

⁷⁸BT-Drs. ebd.

⁷⁹Ehegatten hatten nach dem Urteil des Bundesverfassungsgericht die Möglichkeit, sich für den geltenden Veranlagungszeitraum getrennt besteuern zu lassen, was für Doppelverdiener Einsparungen bot. Die hierbei erlangten Erfahrungen führten zur Erkenntnis, dass »nur eine Zusammenveranlagung der Ehegatten den praktischen Bedürfnissen gerecht würde.« Damit waren insbesondere die Arbeitsverträge unter Ehegatten gemeint, aus denen ein »willkürlicher Progressionsvorteil« erwachsen konnte; BT-Drs. a. a. O. S. 33.

⁸⁰§§ 26, 26a, 26b, 32a Abs.2 EStG; BGBl. I S.492 vom 23.7.1958.

⁸¹BT-Drs. a. a. O. S. 33 f.

⁸²Der Grenzsteuersatz von 53 % fiel ab einem Einkommen von 110.000 DM an.

⁸³BT-Drs. a. a. O. S. 44.

1. Gesetzgebung

Das rief nicht nur Zustimmung hervor. Aus den Reihen der FDP wurde in den Parlamentarischen Beratungen das Auseinanderdriften von Steuerzahlung und Wahlrecht moniert.⁸⁴ Auch die Bundesregierung erkannte in ihrer Gesetzesbegründung, dass »unter staatspolitischen« Aspekten⁸⁵ »die weitere starke Verminderung des Anteiles der Einkommensteuerzahler als ein Mangel angesehen werden« kann.⁸⁶ Die SPD dagegen wandte sich einerseits gegen die Senkung der oberen Grenzsteuersätze, wie auch gegen die stärkere Entlastung bei steigendem Einkommen im Rahmen des Splittings.⁸⁷ Daneben rief der Sprung zwischen Proportional- und Progressionszone, der eine Steigerung von 20 v. H. auf 27,2 v. H. vorsah, allgemein Kritik hervor.⁸⁸

Im Steueränderungsgesetz 1964 wurde dieser im Vergleich steile Anstieg an den übrigen Tarifverlauf angepasst.⁸⁹ Zur Begründung führte die Bundesregierung aus, dieser »kräftige Anstieg der Spitzensteuersätze begründet eine gesellschaftspolitisch nicht gerechtfertigte Steilheit des Progressionsverlaufs für die mittleren Einkommensbereiche«. Man habe diesen 1958 nur hingenommen, um zu hohe Steuerausfälle zu vermeiden.⁹⁰ Zudem wurde erstmals ausführlich auf die Auswirkungen der »kalten Progression« eingegangen. Anlass dazu gab der deutliche Anstieg der Steuerbelasteten innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen. Waren es 1958 etwas über 45 % der Einkommensbezieher, die keine Steuer zu zahlen hatten, betrug der Anteil der Nichtbelasteten 1964 nur noch 25 %.⁹¹

Unter kalter Progression versteht man die Auswirkungen des Nominalwertprinzips im Steuerrecht, wonach die Steuerschuld nicht inflationsbereinigt ermittelt wird. Die kalte Progression entsteht in Zusammenwirkung von Inflation und Progressivbesteuerung. Weil die Geldentwertung zur Steigerung der Einkommen führt, erreicht der einzelne Steuerpflichtige früher die nächste Progressionszone. Die Steigerung der Einkommen basiert dabei auf einem lediglich *nominellen* Einkommenszuwachs, so dass es zu einem *realen* Einkommensverlust kommt.⁹²

Im Zeitraum von 1958 bis 1963 ließ sich der Effekt deutlich an dem Verhältnis von zusätzlich generiertem Volkseinkommen im Vergleich zum Einkommensteueraufkommen

⁸⁴Atzenroth (FDP), Sten. Pr. III/17 S. 796 vom 13.3.1958.

⁸⁵In der Ersten Beratung des Entwurfs wies der Redner der SPD, Seuffert, darauf hin, dass die indirekten Steuern nicht zuletzt auch von denjenigen getragen werden, die keine Einkommensteuer zahlen, und diese staatspolitischen Bedenken somit keine Grundlage hätten; Seuffert Sten. Pr. III/17 S. 783 (A) vom 13.3.1958.

⁸⁶BT-Drs. a. a. O. S. 43. Im selben Absatz heißt es, die »starke Verwaltungsvereinfachung« sei ein Grund, die Zahl der »Steuerpflichtigen« [muss heißen: »Steuerbelasteten«, C.K.] zu reduzieren.

⁸⁷Seuffert a. a. O. S. 785 f. Zu den 5 % von der Progression belasteten meint er: »Progression muß in diesem Bereich selbstverständlich sein; daran kann gar kein Zweifel bestehen.«

⁸⁸Muscheid 1986, S. 80.

⁸⁹Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftssteuergesetzes, des Spar-Prämiengesetzes, des Wohnungsbau-Prämiengesetzes und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1964) BGBl. I S. 885 vom 21.11.1964.

⁹⁰BT-Drs. IV/2400 S. 43 vom 19.6.1964.

⁹¹BT-Drs. a. a. O. S. 42.

⁹²Andere Länder koppeln die Steuertarife an die Geldentwertung; Elicker StuW 2000, S. 4. Zum Problem der Steuererhöhung ohne Gesetzesgrundlage durch die »kalte Progression« siehe Papier 1981, S. 371 f. Siehe auch unten S. 123.

1. Gesetzgebung

beobachten. Lag das Bruttoeinkommen der Arbeitnehmer 1963 um 71,3% über dem Wert von 1958, stieg das Aufkommen der Lohnsteuer im selben Zeitraum um 133,4%. Gleiches lässt sich in den Werten der veranlagten Einkommensteuer⁹³ und dem Bruttoeinkommen aus Unternehmertätigkeit ablesen – dort lag der Anstieg bei 42,5% und 145,8%.⁹⁴

Das starke Wirtschaftswachstum dieses Zeitraums, das teilweise zweistellige Zuwächse des Bruttosozialprodukts hervorbrachte, setzte die Regierungskoalition unter Handlungsdruck. Diese senkte den Steuersatz der Proportionalzone um 1% auf nunmehr 19%, führte zwei Freibeträge ein und erhöhte einen dritten.⁹⁵ Damit sollte die Steuerlast »insgesamt gerechter verteilt« und »das überproportionale Wachstum der Steuern vom Einkommen tendenziell gedämpft« werden.⁹⁶ Das erklärte Ziel der Bundesregierung, Begünstigungen aus dem Einkommensteuerrecht zu entfernen, setzte diese abermals nicht in die Tat um. Mit den Freibeträgen schuf man dagegen neue Begünstigungstatbestände. Die Bundesregierung begründete diesen Widerspruch mit der strukturpolitischen Notwendigkeit der Regeln und gab sich für die Zukunft eine Evaluation auf.⁹⁷ Somit setzte sich auch zwanzig Jahre nach Kriegsende die Tendenz fort, die Bemessungsgrundlage gruppennützig⁹⁸ zu verkleinern, wohingegen man die Steuersätze nur zögerlich reduzierte.

Darüberhinaus fällt in diese Phase die erstmalige Anwendung des Instruments »Abzug von der Steuerschuld«.⁹⁹ Im Gegensatz zum Abzug von der Bemessungsgrundlage bleibt der Abzugsbetrag bei diesem Verfahren für sämtliche Berechtigte identisch. Die Ermäßigung wirkt demzufolge wie ein Steuerkredit.¹⁰⁰ Bislang hatte man stets eine reduzierte Bemessungsgrundlage geschaffen, indem man das zu versteuernde Einkommen kleinformulierte, auf welches schließlich der jeweilige Steuersatz angewandt wurde. Das hatte mit steigendem Einkommen, auch als Folge der Progression, zu größeren Abzugsbeträgen geführt.

⁹³Die Einkommensteuer wird dort veranlagt, wo kein Abzug an der Quelle erfolgt

⁹⁴BT-Drs. ebd.

⁹⁵Eingeführt wurde ein Arbeitnehmer-Freibetrag, § 19 Abs. 2 EStG 1964 und ein Ausbildungsfreibetrag für Kinder in Berufsausbildung § 32 Abs. 3 EStG 1964; der Sonderausgaben-Pauschbetrag wurde erhöht § 10c EStG 1964. Das reduzierte die Bemessungsgrundlage ausgewählter Gruppen. Den davon nicht betroffenen Rest der Neu-Steuerbelasteten kam man nur durch die Reduzierung des Steuersatzes entgegen.

⁹⁶BT-Drs. a. a. O. S. 41.

⁹⁷BT-Drs. ebd.

⁹⁸Den allgemeinen Grundfreibetrag erhöhte man nicht, dazu heißt es in der Gesetzesbegründung, die Bundesregierung »ist jedoch der Ansicht, daß eine Korrektur des Tarifs [...] sowie außertarifliche Maßnahmen mit familienpolitischen, bildungspolitischen und sozialpolitischen Zielsetzungen den Vorrang haben vor einer Erhöhung des Grundfreibetrages, die an sich erwünscht wäre, aber in ausreichendem Maße hauswirtschaftlich zur Zeit nicht zu verwirklichen ist.« BT-Drs. a. a. O. S. 43.

⁹⁹Zehnprozentige Absetzbarkeit einer mindestens 6 Jahre fortwährenden Investitionskreditgewährung von der Steuerschuld; § 18 Gesetz zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West) vom 26.7.1962, BGBl. I S. 493.

¹⁰⁰Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 197.

1.2.3. Umsatzsteuerreform und Überbelastungsverbot 1968

Die Tarifstruktur des EStG 1964 überdauerte die Zeit der Großen Koalition im Bund (1966 – 1969). Während dieser fünften Legislaturperiode änderte der Gesetzgeber die wichtigste indirekte Steuer, die Umsatzsteuer, von Grund auf. Anstelle der Bruttoallphasenumsatzsteuer wurde eine Nettoumsatzsteuer (Mehrwertsteuer) eingeführt.¹⁰¹ Die indirekten Steuern standen lange schon wegen ihrer vermutlich regressiven Wirkung¹⁰² in der Kritik, aus dieser erwuchs ein wesentliches Argument für die progressive Ausgestaltung der Einkommensteuer. Der Gesetzgeber reagierte auf diese Einwände, indem er die Steuersätze für Grundnahrungsmittel und weitere Güter¹⁰³ ermäßigte, andere Leistungen, etwa Heilbehandlungen, gänzlich von der Steuer freistellte¹⁰⁴. Auch in den parlamentarischen Beratungen zur Umsatzsteuer lässt sich der schon aus den Einkommensteuernovellen bekannte Konflikt zwischen größtmöglicher Gleichbehandlung und politisch motivierter Privilegierung erkennen.¹⁰⁵ Während ein Teil der Abgeordneten für eine möglichst geringe Anzahl an Ausnahmetatbeständen stritt, hielt eine andere die bislang getroffenen Befreiungen für noch nicht weitgehend genug.¹⁰⁶

In die Regierungszeit der Großen Koalition fällt ebenso die grundlegende Änderung der Finanzverfassung. Mit der Novellierung sollten die Reste an Einfluss der Besatzungsmächte revidiert und die Finanzbeziehung zwischen Bund und den Ländern dauerhaft zu einem Ausgleich gebracht werden.¹⁰⁷ Der überarbeitete Art. 106 GG sah erstmals eine verfassungsrechtliche Obergrenze der Besteuerung vor. In den ersten Legislaturperioden war die Idee einer solchen Plafondierung noch verworfen worden. Nun hieß es im dritten Absatz von Art. 106 GG, eine »Überbelastung der Steuerpflichtigen« sei zu vermeiden.¹⁰⁸

Diese Formulierung lässt reichlich Interpretationsspielraum und kann kaum als Versuch gewertet werden, die Staatsbürger vor einer überhöhten Abgabenlast zu schützen. Die objektivrechtliche Ausgestaltung der Norm verwehrt den Bürgern zudem eine direkte Handhabe gegen eventuelle Verstöße.¹⁰⁹ Die Gesetzesbegründung legt nahe, dass mit

¹⁰¹Umsatzsteuergesetz vom 29.5.1967, BGBl. I S. 545.

¹⁰²Siehe auch S. 138.

¹⁰³Unter anderem Waren des Buchhandels, Nr.43 der Anlage 1 zu §12 Abs.2 Nr.1 UStG; Prothesen, Nr. 46; BGBl. I S. 562.

¹⁰⁴§ 4 UStG, BGBl. I S. 546.

¹⁰⁵So beispielsweise in der dritten Lesung des Gesetzes in der 105. Sitzung des Bundestages am 26.4.1967. Dort beriet man über die Ermäßigung des Verzehrs "an Ort und Stelle" [S. 4856 (A)], eine steuerliche Begünstigung des Weinanbaus [S. 4863 (D) f.] und die Ungleichbehandlung bei antiquarischen Büchern [S. 4868 (A)].

¹⁰⁶Während die Ersten die »Systemgerechtigkeit« auf ihrer Seite wähten [Hofmann a. a. O. S. 4863 (D)], waren die Zweiten davon überzeugt, dem Ruf der Gerechtigkeit als solcher gefolgt zu sein [Schmidt a. a. O. S. 4894 (C)]. Letzteres, so der Abgeordnete Schmidt, werde ihm den »Vorwurf der Komplizierung des Gesetzes« einbringen; Schmidt ebd.

¹⁰⁷BT-Drs. V/2861 S. 20 vom 30.4.68.

¹⁰⁸Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG geändert durch das 21. Änderungsgesetz (Finanzreformgesetz); BGBl. I S. 359 vom 12.5.1969.

¹⁰⁹»Ungeachtet seiner – einmaligen – direkten Nennung (»der Steuerpflichtige« in Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG), hat die Norm mit bürgerschaftlichen, grundrechtlichen Rechtsverhältnissen nichts gemein.« Hidien 2002, S. 486, Rn. 595 [Hervorhebungen im Original, C.K.]. Ähnlich Heun in Dreier 2008, S. 954, Art. 106 Rn. 24.

1. Gesetzgebung

dieser Formulierung nur der Schutz vor den zeitgleich reklamierten Bedürfnissen von Bund und Ländern, nicht jedoch vor Steuerzahlungen schlechthin gewährt werden sollte.¹¹⁰ Somit war der Einkommensbesteuerung, insbesondere dem Spitzensteuersatz, auch weiterhin keine Grenze gesetzt, zumal die Norm notwendigerweise auch die übrigen Steuern erfasste, die Gegenstand des vertikalen Finanzausgleichs waren.¹¹¹ Der sprachlich mitunter heftig kritisierte Artikel¹¹², zugleich der Längste des Grundgesetzes, zeigt die Schwierigkeiten auf, die eine verfassungsrechtliche Verteilungsnorm des Steueraufkommens hervorruft. Von weiteren Staatszielbestimmungen im Verhältnis Steuerpflichtiger zu Staat sah man ab, eine dem Art. 134 WRV vergleichbare Regelung fand abermals nicht den Weg in die bundesrepublikanische Verfassung.

1.2.4. Steuerreform 1975

In der Absicht, ein »sozialgerechteres und besser überschaubares Recht« zu installieren brachte die sozial-liberale Regierungskoalition 1974 einen Gesetzentwurf zur Änderung der Einkommensteuer in den Bundestag ein, der am 1.1.1975 in Kraft trat.¹¹³ Hatten die Vorgängerregierungen noch sämtlich den Abbau von Steuervergünstigungen proponiert, entschied die Bundesregierung den von ihr erklärten Widerstreit zwischen Vereinfachung des Steuerrechts durch Streichung von Subventionen und größerer Gerechtigkeit durch möglichst genaue Differenzierung der Tatbestände zugunsten letzter.¹¹⁴ Auch heißt es, das Steuerrecht habe »nicht nur fiskalische, sondern zum Beispiel auch wirtschaftspolitische, sozialpolitische und regionalpolitische Ziele zu berücksichtigen«. ¹¹⁵ Politik mittels Steuerrecht wurde nunmehr zum Prinzip erhoben.¹¹⁶ Im Widerspruch dazu verwies die Regierungskoalition auf den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der seinen Kern in der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit habe.¹¹⁷ Dieser jedoch ist nur eingeschränkt mit den politischen Lenkungsentscheidungen in Einklang zu bringen.

Ebenso sollte der Tarif Gegenstand einer Novellierung werden. Die im Berlinhilfegesetz erstmals angewandte Technik des Abzugs von der Steuerschuld verankerte man nun auch

¹¹⁰BT-Drs. a. a. O. S. 54. Maunz interpretiert die Norm dergestalt, dass es vor einer Steuererhöhung sämtlicher Versuche bedürfe, den Fehlbetrag auf andere Weise zu decken – im Kontext bedeutet das, ein Ändern der Beteiligungsverhältnisse an den aufkommensgeteilten Steuern müsse der zusätzlichen Belastung der Bürger vorgeschaltet werden; Maunz in Maunz/Dürig 1977, Art. 106 S. 36, Rn. 60.

¹¹¹Nach Auswertung der Plenarprotokolle und den Stellungnahmen von Bundesregierung und Bundesrat fällt auf, dass die Regelung im parlamentarischen Willenbildungsprozess nahezu unerwähnt blieb.

¹¹²Hidien a. a. O. S. 485, Rn. 593 f.; »spricht [...] jeder guten Verfassungsgesetzgebungskunst geradezu Hohn.«

¹¹³Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drs. 7/1470 vom 9.1.1974.

¹¹⁴»Bei einem Zielkonflikt zwischen der Forderung nach gerechter oder nach einfacher Ausgestaltung des Steuerrechts [...] mußte vielfach nach sorgfältiger Abwägung zugunsten größerer Gerechtigkeit entschieden werden.« BT-Drs. a. a. O. S. 204.

¹¹⁵BT-Drs. a. a. O. S. 204.

¹¹⁶Vgl. dazu die Beteuerungen der Bundesregierung zum Subventionsabbau aus vorangegangenen Legislaturperioden in BT-Drs. I/317, S. 14 vom 12.12.1949 und BT-Drs. IV/2400, S. 42 vom 19.6.1964.

¹¹⁷BT-Drs. 7/1470 S. 211 f. vom 9.1.1974.

1. Gesetzgebung

im Einkommensteuerrecht selbst.¹¹⁸ Beibehalten wurde das Wahlrecht im Splittingverfahren, welches man ursprünglich nur deshalb in den Gesetzentwurf übernahm, weil eine zweite Erklärung der Verfassungswidrigkeit der Ehegattenbesteuerung durch das Bundesverfassungsgericht nicht riskiert werden sollte. Hatte die Bundesregierung mit den eingeführten Abzügen von der Steuerschuld die Gleichbehandlung sozialer Sachverhalte beabsichtigt, verneinte sie dieses Erfordernis im Rahmen des Splitting-Verfahrens. Da mit wachsendem Einkommen der Splittingvorteil der Eheleute wächst, war überdies angeregt worden, diesen zu begrenzen.¹¹⁹ Doch in der Gesetzesbegründung heißt es, der »ansteigende Splittingvorteil« sei »eine zwangsläufige Folge des progressiven Einkommensteuertarifs«, hernach »systemimmanent«.¹²⁰ Der soziale Sachverhalt Ehe erfuhr mit dieser Regelung eine größere Berücksichtigung, je höher sich das Einkommen der Ehegatten darstellte. Diese Regelung blieb nicht unkritisiert. Das Ehegattensplitting diskriminiere die weibliche Erwerbsarbeit und sorge für eine Festschreibung der Hausfrauenehe, so der Vorwurf.¹²¹ Dennoch blieben Änderungsvorstöße fruchtlos.

Ebenfalls sah die Bunderegierung von einer Änderung, hin zu einem durchgehend progressiven Tarifverlauf, ab.¹²² Den Grundfreibetrag verdoppelte sie nahezu von 1.680 DM auf 3.000 DM, gleichzeitig stieg der Steuersatz der Proportionalzone auf nun 22 %. Damit wurde zweierlei erreicht: Der Grundfreibetrag nahm eine ganze Reihe durch die Inflation zu Steuerbelasteten erwachsenen Einkommensbezieher wieder aus dieser Gruppe heraus, gleichzeitig schwächte sich die Entlastung der Zensiten in der Proportionalzone durch den höheren Grenzsteuersatz¹²³ ab. Die Grenze der Proportionalzone hob man nunmehr für Ledige auf 16.000 DM, für Verheiratete auf 32.000 DM an. Der 1965 abgeschaffte Sprung am Übergang zur Progressionszone wurde wieder eingeführt, auf die Proportionalzone folgte ein Steuersatz von 30,8 % in der ersten Progressionsstufe. Dieser Änderung war indes nur ein kurzes Leben beschieden. Schon in der darauffolgenden Legislaturperiode wurde der Übergang in die Progressionszone wieder geglättet.¹²⁴ Den Spitzensteuersatz

¹¹⁸So gewährte man den 1965 eingeführten Arbeitnehmer-Freibetrag (Fn. 95) von nun an als Gutschrift auf die Steuerschuld – anstelle eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage –, weil man die Höhe dieses Ausgleichs nicht vom Einkommen des Steuerpflichtigen abhängig machen wollte, vielmehr eine Gleichbehandlung anvisierte; BT-Drs. 7/1470 S. 217 vom 9.1.1974.

¹¹⁹Der Splittingvorteil ist bereits technisch begrenzt. Erreichen beide Eheleute die obere Proportionalzone, kann es zu keiner weiteren Reduzierung der Steuerschuld mehr kommen. Ebenso entfällt der Vorteil, wenn der Verdienst der Eheleute identisch ist. Im Veranlagungszeitraum 2009 liegt der maximale Vorteil bei 15.567 €; Merkt DStR 2009, S. 2223 Fn. 22.

¹²⁰BT-Drs. a. a. O. S. 222. Eine abermalige Begrenzung des Splittingvorteils sah der Gesetzentwurf zum EStÄndG 1983, BT-Drs. 9/1990 vom 20.9.1982 vor, der jedoch den Wechsel der Bundesregierung nach dem Misstrauensvotum gegen Helmut Schmidt am 1.10.1982 nicht überstand und in der Zweiten Beratung abgelehnt wurde; Sten. Pr. 9/140 S. 8919 (B) vom 16.12.1982.

¹²¹Matthäus-Maier 1988, S. 255.

¹²²BT-Drs. a. a. O. S. 216. Hier obsiegte die Vereinfachung über die Gerechtigkeit, würde doch laut Bundesregierung die durchweg progressive Besteuerung »zu untragbaren Mehrbelastungen der Finanzverwaltungen führen, weil zu viele Arbeitnehmer zusätzlich zur Einkommensteuer veranlagt werden müssten«. Siehe auch BT-Drs. a. a. O. S. 204 (Fn. 114).

¹²³Grenzsteuersatz bezeichnet den prozentualen Wert, mit dem die letzte verdiente Einheit besteuert wird.

¹²⁴BGBI. I S.1849 vom 30.11.1978. Ziel war die Entlastung der Steuerpflichtigen mit durchschnittlichem Einkommen; BT-Drs. 8/2100 S. 61 vom 14.9.1978. Der Bundesminister der Finanzen Matthöfer (SPD)

1. Gesetzgebung

erhöhte man um drei Prozentpunkte auf 56 %. In der Wertung der Bundesregierung bedeutete diese Anhebung eine »maßvolle Mehrbelastung« der Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen.¹²⁵ Weil gleichzeitig die seit 1968 erhobene Ergänzungsabgabe¹²⁶ von 3 % für Einkommen oberhalb von 16.020 DM entfiel, stellte sich die Gesamtmehrbelastung insgesamt als geringer dar.¹²⁷

Schließlich erörterte man auch den Wechsel von Subventionen zu direkten Zahlungen der Verwaltung. Der Vereinfachung des Steuerrechts hätte eine Vermehrung von Leistungsbeziehungen gegenübergestanden. Doch sowohl die Sorge um die »Ausweitung des Volumens der öffentlichen Haushalte«, wie auch die »Erhöhung der volkswirtschaftlichen Steuerquote« gaben den Ausschlag für die Entscheidung, diesen Systemwechsel nicht zu vollziehen.¹²⁸ Ebenso befand man, Steuervergünstigungen vermittelten im Gegensatz zu direkten Subventionen Rechtsansprüche.¹²⁹ Der große Vorteil direkter Subventionen – die Unabhängigkeit von Einkünften und Steuerschuld – musste der gewachsenen Struktur hintanstellen. Den Finanzbehörden mutete man die Verwaltung und Kontrolle der zahlreichen Ausnahmetatbestände zu, verwehrte sich aber gleichzeitig mit dem Argument der potentiellen Überlastung der Finanzverwaltung gegen eine durchgehend progressive Tarifgestaltung mittels Aufhebung der Proportionalzone.¹³⁰

1.2.5. Tarifreform 1986 - 1988 - 1990 - Einstieg in die lineare Progression

Bis 1988 kam es zu mehreren Tarifänderungen im Einkommensteuerrecht, grundlegende Änderung sollte jedoch das Einkommensteuergesetz 1990 bringen. In diesem wurde erstmals ein durchgehend progressiver Tarif installiert, die seit 1958 existierende Proportionalzone entfiel. Der Entwurf des Steuerreformgesetzes 1990 wurde als Schlußpunkt einer dreiteiligen Überarbeitung der Einkommensteuer konzipiert und bereits im Frühjahr 1988 in den Bundestag eingebracht.¹³¹ Um insgesamt 50 Mrd. DM sollten die Steuerpflichtigen mit der Novellierung entlastet werden.¹³² Bundeskanzler Kohl (CDU) beschrieb die Reform in seiner Regierungserklärung, insbesondere die damit verbunde-

befand, dadurch werde »eine leistungsgerechte wie auch sozial befriedigende Entlastung erreicht«; Sten. Pr. 8/103 S. 8121 (D).

¹²⁵BT-Drs. 7/1470 S. 204 vom 9.1.1974. Der Spitzensteuersatz fiel ab einem Einkommen von 130.000 DM an.

¹²⁶BGBI. I S. 1254 vom 21.12.1967.

¹²⁷Muscheid 1986, S.154.

¹²⁸BT-Drs. a. a. O. S. 205.

¹²⁹Zwar sehen die Mindestanforderungen an Subventionen nur die Einstellung in den Haushaltsplan vor, mit der möglichen Konsequenz, ein im Voraus festgelegtes Volumen nur einem Teil der Antragsteller zukommen lassen zu können. Dennoch ist der Gesetzgeber nicht gehindert, Subventionen per formellem Gesetz mit einem Rechtsanspruch zu versehen.

¹³⁰Die Finanzämter seien ein »eingespielter Verwaltungsapparat«, der mit den Subventionen gut umgehen könne; BT-Drs. ebd. Dagegen führe die Aufhebung der Proportionalzone zu »untragbaren Mehrbelastungen der Finanzverwaltung«; BT-Drs. a. a. O. S. 216.

¹³¹BT-Drs. 11/2157 vom 19.4.1988 und 11/2226 vom 2.5.1988.

¹³²BT-Drs. 11/2157 S. 1. Es kursierten mehrere Zahlen im Vorfeld, die sich zwischen 40 und 50 Mrd. DM bewegten.

1. Gesetzgebung

nen Steuersenkungen, als in der Geschichte der Bundesrepublik einmalig.¹³³ Durch die abgesenkten Steuersätze und den erhöhten Grundfreibetrag einerseits, die gestrichenen Ausnahmetatbestände andererseits, sollte ein »arbeits- und mittelstandsfreundliche[r]« Einkommensteuertarif entstehen.¹³⁴

In der Frage der Steuersubventionen vollzog sich ein Kurswechsel. Galt es lange Zeit als opportun, Politik mit dem Mittel steuerlicher Begünstigungen zu betreiben, stand die Steuerreform 1990 unter dem Banner eines Subventionsrückbaus im Einkommensteuerrecht. Zur Begründung führte die Bundesregierung aus, die »außerfiskalischen Zwecke« würden das Steuerrecht verkomplizieren und unübersichtlicher machen.¹³⁵ Außerdem verleite ein Übermaß an Sonderregelungen »zu steuerbedingten Fehllenkungen«, rief »Mitnahmewirkungen und Wettbewerbsverzerrungen hervor« und ziehe »immer weitere Ausnahmetatbestände nach sich«.¹³⁶ Um die gruppennützigen Vorteile zu kompensieren, senkte man die Steuertarife ab. Eine dergestalt verbreiterte Bemessungsgrundlage sollte den »Bürger[n] und der Wirtschaft mehr Freiräume für eigenverantwortliches Handeln zurückgeben«.¹³⁷ Die SPD, in ihrer Regierungszeit noch Verfechterin von Steuersubventionen, monierte die fehlende Vereinfachung des Steuerrechts und beklagte das abzusehende Mehr an Bürokratie.¹³⁸

Zum progressiven Tarif hieß es: »Entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und im Einklang mit dem Sozialstaatsprinzip bleibt die Einkommensbesteuerung [...] progressiv.«¹³⁹ Der Spitzensteuersatz sank durch die Reform von 56 % auf den Stand von 1974 (53 %). Der Eingangssatz fiel auf den Wert von 1958 (19 %) zurück. Die kalte Progression, die für einen Teil des Steuermehraufkommens verantwortlich zeichnete, drückte sich auch in den Steuerstatistiken aus. Mittlerweile unterfielen 70 % der Berufstätigen der Progressivbesteuerung.¹⁴⁰ Die amtliche Steuerstatistik gab 1974 8.7 Mio. veranlagte Steuerpflichtige an, 1983¹⁴¹ war dieser Wert auf 12.1 Mio. angewachsen. Die Verhältnisse zwischen Proportional- und Progressivzone hatten sich – ohne direktes Eingreifen des Gesetzgebers – verkehrt. Dennoch sah man weiterhin von einer Indexierung der Steuertarife ab.

Die Steuerreform der Jahre 1986 – 1988 – 1990 stand zudem unter dem Einfluss veränderter globaler Bedingungen. Die US-Administration unter Präsident Reagan hatte 1986 den Tax Reform Act verabschiedet, der bei verbreiteter Bemessungsgrundlage die Steuersätze wesentlich reduzierte.¹⁴² Auch in den europäischen Staaten kam es zu ei-

¹³³Sten. Pr. 11/4 S. 57 (B) vom 18.3.1987.

¹³⁴BT-Drs. a. a. O. S. 116.

¹³⁵BT-Drs. a. a. O. S. 117.

¹³⁶BT-Drs. ebd.

¹³⁷BT-Drs. ebd.

¹³⁸Abg. Poß; Sten. Pr. 11/87 S. 5859 (B).

¹³⁹BT-Drs. a. a. O. S. 120.

¹⁴⁰Bundesfinanzminister Stoltenberg (CDU) in Sten. Pr. 11/87 S. 5850 (A) vom 23.6.1988.

¹⁴¹Die zur Zeit der Parlamentsdebatte jüngste Erhebung; Destatis 1988, S. 443 Tab. 19.12.2.

¹⁴²Zusammengefasst bei Yorio 1987, S. 395. Trotz der Senkung des Spitzensteuersatzes von 50 % auf 28 % befand Yorio, dass der Kongress nicht weit genug gegangen sei und zusätzliches Aufkommen aus der Streichung weiterer Steuersubventionen zur fortgeführten Reduzierung der Steuersätze zu nutzen wäre; Yorio a. a. O. S. 457.

1. Gesetzgebung

ner Senkung der Steuertarife.¹⁴³ Die Befürchtungen innerhalb der deutschen Politik, an Wettbewerbsfähigkeit im globalen Vergleich zu verlieren, zeichnen dieses Reformprojekt nicht zuletzt als Antwort auf die Gesetzgebung anderer Staaten aus.¹⁴⁴ Die in Neuseeland eingeführte Variante einer Flat Tax bezeichnete der Bundesfinanzminister als über das hiesige Denken hinausgehend und in der Konsequenz als »gerechter« im Vergleich zur deutschen Steuersystematik.¹⁴⁵ Eine »Flat Tax« ist ein Steuertarif, der einen konstanten Grenzsteuersatz vorsieht, das Einkommen demzufolge proportional belastet. In den gängigen Entwürfen¹⁴⁶, sowie in der Vorstellung des Ministers, wird der Tarif jedoch an einem Grundfreibetrag gekoppelt, der eine indirekte Progression im Tarifverlauf hervorruft.¹⁴⁷ Der Durchschnittssteuersatz erreicht somit niemals den Grenzsteuersatz, sondern nähert sich diesem nur an. Der Freibetrag soll den unteren Einkommensbezieher das Existenznotwendige steuerfrei belassen.

Obwohl sich die Kritik an der Steuerreform vor allem an der Frage entzündete, ob die Steuerbefreiung des Flugbenzins der Sportpiloten gerechtfertigt sei, so gab es auch gewichtigere Einwände gegen den vorgelegten Entwurf. GRÜNE und SPD hielten die Gegenfinanzierung der Steuerreform für ungerecht, belastete die Verbrauchssteuererhöhung¹⁴⁸ doch auch diejenigen, welche von den Entlastungen nicht profitierten, weil sie keiner Erwerbsarbeit nachgingen.¹⁴⁹ Forderungen nach einer Begrenzung des Splittingvorteils entsprach man ebenfalls nicht.¹⁵⁰

Insgesamt wenig kritisiert wurde die Umstellung auf den linear-progressiven Tarifverlauf. Der sogenannte Mittelstandsbauch, eine Folge der bisherigen Kombination aus breiter Proportionalzone und steiler Progressionszone, der eine »verzögerte Progression«¹⁵¹ bewirkte, entfiel durch den Umstieg vom Kurven- auf den Linientarif. Die Entlastung der Einkommensbezieher innerhalb des Mittelstandsbauches wurde von sämtlichen Fraktionen begrüßt, die zuvor bestehende Belastung allseitig als überzogen empfunden. Allerdings ist das Urteil, der neue Tarif weise »keinerlei Willkürelemente«¹⁵² auf, zu weitgehend.¹⁵³

Der angekündigte Steuersubventionsabbau blieb dagegen von den eingangs erwähnten Zielen deutlich entfernt. Die Kilometerpauschale und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag

¹⁴³Großbritannien 1986; Österreich 1987. Daran maß sich auch die Rednerschaft in der Plenardebatte; Sten. Pr. a. a. O. S. 5850 (C) und S. 5861 (A).

¹⁴⁴Ganghof 2004, S. 67.

¹⁴⁵Sten. Pr. a. a. O. S. 5854 (D).

¹⁴⁶Siehe insbesondere Hall/Rabushka 1995.

¹⁴⁷In Neuseeland nicht eingeführt; Ganghof a. a. O. S. 134.

¹⁴⁸Beabsichtigt war die Anhebung der Mineralöl-, der Heizöl- und der Tabaksteuer.

¹⁴⁹Sten. Pr. a. a. O. S. 5864 (B und C); Arbeitslose, Sozialhilfeempfänger, Rentner. Letztere unterfielen damals nicht der Einkommensteuer, diese Gruppen wurden erst im Nachgang zu BVerfGE 105, 73 vom 6.3.2002 [Rentenbesteuerung] durch den Vorschlag der Rürup-Kommission im Alterseinkünftegesetz besteuert.

¹⁵⁰Z. B. einer Forderung nach Individualbesteuerung mit wechselseitiger Unterhaltsanrechnung; Matthäus-Maier 1988, S. 255.

¹⁵¹Homburg 2015, S. 79.

¹⁵²Scheidel 1988, S. 21.

¹⁵³Der Leiter der Steuerabteilung des BMF Uelner sprach dagegen nur von weitgehender Willkürfreiheit; Uelner 1988, N 27.

1. Gesetzgebung

stiegen sogar an. Gleichzeitig entfielen Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.¹⁵⁴ Bei den Sonntags- und Nachtzuschlägen führte man eine teilweise Besteuerung ein, die Zuschläge wurden relativ zur Einkommenshöhe begrenzt, der Übergangszeitraum mit maximal sieben Jahren großzügig bemessen. Diejenigen, die auf eine am Beispiel USA durchgeführte Reform mit der Bemessungsgrundlage im Zentrum gehofft hatten, wurden enttäuscht.¹⁵⁵

Das Ziel, mittels Tarifbegradigung und Vergünstigungsabbau nicht nur eine Entlastung zu bewirken sondern gleichzeitig eine um Ausnahmen reduzierte Struktur zu schaffen, schlug fehl.¹⁵⁶ Die Ursachen für das nur ansatzweise erreichte Vorhaben lagen nicht zuletzt im Widerstand der Interessensverbände begründet.¹⁵⁷ Klaus Tipke sah in der mangelhaften Öffentlichkeitsarbeit der Regierungskoalition ein wesentliches Hemmnis, welches in letzter Konsequenz zu einer »Deform statt einer Reform« geführt habe.¹⁵⁸

Die Steuerrechtliche Abteilung des 57. Deutschen Juristentages befasste sich 1988 in Mainz mit der Frage, ob das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen neu zu ordnen sei.¹⁵⁹ Dabei konnten die Referenten und Diskussionsteilnehmer auf die Erfahrungen des Gesetzgebungsprozesses zum Steuerreformgesetz 1990 zurückgreifen. Der einstimmig ergangene Beschluss, die Neuordnung des Einkommensteuerrechts wirke auch nach dieser Gesetzesinitiative fort, unterstreicht die kritische Rezeption der Änderungsgesetze. Dennoch verging ein Jahrzehnt, bevor die Regierung Schröder die nächste Einkommensteuerreform initiierte.

1.2.6. Freistellung des Existenzminimums - Bareis Kommission

Zwischenzeitlich gab jedoch abermals das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auf, den Einkommensteuertarif zu modifizieren. Auf Vorlage zweier Finanzgerichte entschied es, dass die seinerzeit angewandte Praxis, im Sozialhilferecht einen höheren Bedarf für das Existenzminimum anzunehmen als im Einkommensteuerrecht¹⁶⁰, verfassungswidrig sei.¹⁶¹ Dabei erklärte das Gericht § 32a Abs. 1 S. 2 EStG für mit dem Grundgesetz unvereinbar und bestimmte eine dreijährige Übergangsfrist, in welcher eine Neuregelung der Grundfreibeträge umzusetzen sei. Bis dahin solle der Verwaltungsvollzug ausgesetzt werden.

¹⁵⁴Übersicht bei Tipke 1989b, S. 187.

¹⁵⁵Vgl. die Beiträge von Andel 1987, S. 171; Petersen 1987, S. 174 und Rürup 1987, S. 178.

¹⁵⁶Von den laut Uelner 150 im BMF überprüften Steuersubventionen schafften es nur eine Handvoll in den Gesetzentwurf, ein großer Teil sei durch »politische Filterarbeit« aus der Entscheidungsfindung ausgenommen worden; Uelner a. a. O. N 138.

¹⁵⁷Die paar Dinge, die da gestrichen wurden, haben ein solches Geschrei erzeugt, daß sie es kaum aushalten konnten«; Klein 1988, N 152.

¹⁵⁸Tipke 1989a, S. 300 ff.

¹⁵⁹»Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?«, Gutachten durch Berichterstatter Paul Kirchhof, Referate von Adalbert Uelner und Josef Isensee.

¹⁶⁰Für die Bedarfsprüfung der Sozialhilfe galt ein Satz, der über dem Grundfreibetrag der Einkommensteuer lag.

¹⁶¹BVerfGE 87, 153 vom 25.9.1992 [Grundfreibetrag].

1. Gesetzgebung

Diesem Erfordernis kam der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 1996¹⁶² nach. Er griff dabei auf die Arbeit der hierzu eingesetzten Kommission¹⁶³ unter Leitung von Peter Bareis zurück. Der Abschlußbericht wurde zunächst in Thesenform veröffentlicht und enthielt zehn Wegmarken, die einzelne Mißstände im Steuerrecht beheben sollten. Dabei beschränkte sich das Gremium nicht nur auf die aktuell gewordene Frage der Grundfreibeträge, es trat daneben für einen ausgedehnten Subventionsabbau im Einkommensteuergesetz ein, der nicht vom Auftrag der Bundesregierung umfasst war.¹⁶⁴ Offen gefordert wurde dagegen die Neuregelung wesentlich »aus dem Aufkommen ›heimlicher Steuererhöhungen‹¹⁶⁵ zu finanzieren«.¹⁶⁶

Ausgewählt wurde schließlich der Entwurf, der eine Kompensation der angehobenen Freibeträge in den nun enger gewordenen Progressionszonen vorsah. Daneben erhöhte man den Eingangssteuersatz um nahezu sieben Prozent.¹⁶⁷ Beide Maßnahmen dienten der Gegenfinanzierung, eine generelle Be- oder Entlastung der Steuerpflichtigen über den Tarifverlauf in den Progressionszonen war nicht beabsichtigt. Der Grundfreibetrag stieg nunmehr von 5.616 DM auf 12.095 DM, schlussendlich sollte der Betrag in den kommenden beiden Jahren die Summe von 13.067 DM erreichen.¹⁶⁸ Die letzte Stufe, welche 1999 in Kraft treten sollte, überschritt sich mit dem Regierungswechsel in Folge der Bundestagswahl 1998.

1.2.7. Steuerreform 1999 – 2000 – Steuerentlastungs- und Steuersenkungsgesetz

Unmittelbar nach seinem Amtsantritt im Herbst 1998 gab Finanzminister Oskar Lafontaine (SPD) eine Regierungserklärung ab, die gleichzeitig als erste Lesung des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹⁶⁹ diene.¹⁷⁰ Darin skizzierte er das Vorhaben und gab vor, die Einkommensteuernovelle diene der Reduzierung der Lohnnebenkosten und liefere somit einen wichtigen Beitrag dazu, das wesentliche Ziel der Legislaturperiode, den Abbau von Arbeitslosigkeit, zu erreichen.¹⁷¹ Flankiert wurde die Änderung der Einkommensteuer durch die Ökologische Steuerreform, nach der Energiekonsum verteuert werden sollte, um die Entlastungen der Tarifreform gegenzufinanzieren.¹⁷² Die Änderungen unterteilte man, wie schon anlässlich der Steuerreform zehn Jahre zuvor, in drei Abschnitte, die zu einer schrittweisen Umsetzung des Reformvorhabens führten.

¹⁶²BGBI. I 1995 S. 1250 vom 11.10.1995.

¹⁶³Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer.

¹⁶⁴Bareis/Offerhaus 1994, S. 14; Auftrag dort abgedruckt in Anlage 10.

¹⁶⁵Gemeint ist die kalte Progression. [Hervorhebung im Original, C.K.]

¹⁶⁶Bareis/Offerhaus a. a. O. Anlage 10, S. 2.

¹⁶⁷Tarif 1990: 19%; Tarif 1996: 25,9%.

¹⁶⁸BGBI. I 1995 S. 1273; für den Veranlagungszeitraum 1996/1997 sah das Gesetz eine Zwischenstufe in Höhe von 12.365 DM vor.

¹⁶⁹BGBI. I 1999 S. 402 vom 31.3.1999.

¹⁷⁰Sten. Pr. 14/6 S. 319 (D) vom 13.11.1998.

¹⁷¹Sten. Pr. a. a. O. S. 320 (B).

¹⁷²Matthäus-Meier Sten. Pr. a. a. O. S. 341 (C).

1. Gesetzgebung

Mit dem Rücktritt Oskar Lafontaines am 11. März 1999 und der folgenden Übernahme des Finanzressorts durch Hans Eichel (SPD) erfuhr die Steuerpolitik der Rot-Grünen Koalition eine Wende. Mit dem im Jahre 2000 in den Bundestag eingebrachten und verabschiedeten Steuersenkungsgesetz¹⁷³ erweiterte man die Tarifänderungen im Bereich der Einkommensteuer und fügte, komplementär dazu, eine Novellierung der Unternehmensbesteuerung an. Die weitere Reduzierung der Lohnnebenkosten sollte durch eine Absenkung der Grenzsteuersätze erreicht werden. Daneben plante man eine weitere Anhebung des Grundfreibetrages. Die Absicht, den Splittingvorteil auf 8.000 DM zu beschränken¹⁷⁴, gab die Bundesregierung auf. Obwohl noch im Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes enthalten, überstand dieses Vorhaben den Gesetzgebungsprozess nicht.

Den Eingangssteuersatz senkte man in mehreren Etappen auf 15 %. Damit reduzierte sich der Einstieg in die Einkommensbesteuerung trotz der Anpassung des Grundfreibetrags um nahezu 11 %.¹⁷⁵ Diese Leistung relativiert sich jedoch unter dem Eindruck einer äußerst klein bemessenen Spanne an Begünstigten. Homburg spricht an dieser Stelle von einem »Eselsohr«, das entstehe, weil in der medialen Berichterstattung die Einkommensteuer zumeist nur an Eingangs- und Spitzensteuersatz gemessen werde.¹⁷⁶

Der Spitzensteuersatz sank ebenfalls in Etappen. Die Regierung Kohl hatte den Höchstsatz im Steuerreformgesetz 1990 auf 53 % festgesetzt. Nunmehr reduzierte sich die Last schrittweise bis auf 42 %.¹⁷⁷ Gleichzeitig wurde die Grenze, ab der dieser Satz anfällt, von 120.042 DM, auf nun 98.766 DM reduziert.¹⁷⁸ Damit verbreiterte man die obere Proportionalzone in die einstigen Progressivregionen hinein. Die Progressivzone erlitt in Kombination mit der Grundfreibetragsreform eine Stauchung um nahezu 30.000 DM/15.000 € mit Wirkung zum Jahr 2005. Die Entscheidungen der Bundesregierung reichten deutlich über die 14. Legislaturperiode hinaus und sollten den Auftakt zu einer »verlässlichen Steuerpolitik« bilden.¹⁷⁹

Die Begründung der Gesetze stellte vor allem auf die arbeitsmarktpolitischen Vorteile einer niedrigeren Einkommensteuer ab.¹⁸⁰ Auch wurde beansprucht, die Herstellung von Steuergerechtigkeit mit diesem Vorhaben gefördert zu haben.¹⁸¹ Gesondert wurde darauf hingewiesen, dass die steuerliche Entlastung von Geringverdienenden sich für die Empfänger von Transferleistungen motivierend auswirken könne.¹⁸² Hierin macht sich eine Wegmarke für die künftige Sozialpolitik und die Neuordnung der staatlichen Unterstützungsleistungen der Regierung Schröder bemerkbar.

¹⁷³Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG): BT-Drs. 14/2683 vom 15.2.2000; BT-Drs. 14/3074 vom 30.3.2000; BGBl. I 2000 S. 1433 vom 23.10.2000.

¹⁷⁴§ 32a Abs. 5a EStG; BT-Drs. 14/23 S. 180 f. vom 9.11.1998.

¹⁷⁵1998: 25,9 %; 1999: 23,9 %; 2000: 22,9 %; 2001: 19,9 %; 2003: 17 %; 2005: 15 %.

¹⁷⁶Homburg 2015, S. 79.

¹⁷⁷1998: 53 %; 2000: 51 %; 2001: 48,5 %; 2003: 47 %; 2004: 42 %; 2005: 45 %.

¹⁷⁸Im Gesetzesentwurf trotz der Währungsumstellung noch in DM abgedruckt: BT-Drs. 14/2683 S. 18.

¹⁷⁹BT-Drs. a. a. O. S. 92. Den Abg. Rauen der CDU verleitete das zu der Bemerkung, die SPD entlaste erst am »Sankt-Nimmerleins-Tag 2005«; Sten. Pr. 14/105 S. 9767 (A) vom 18.5.2000.

¹⁸⁰BT-Drs. a. a. O. S. 93.

¹⁸¹BT-Drs. ebd.

¹⁸²BT-Drs. ebd.

1. Gesetzgebung

In den parlamentarischen Beratungen beanstandeten Redner der Opposition, die Regierung habe mit der zeitlichen Spreizung der Reformgesetze bewußt in Kauf genommen, dass Teile der Entlastung durch die Inflation im Zeitpunkt der Rechtsänderung bereits überholt seien.¹⁸³ Allerdings gab der Abgeordnete Rauen auf Nachfrage zu, alle Finanzminister hätten stillschweigend von den Wirkungen der Inflation profitiert, auch die »unserer Regierung«.¹⁸⁴

1.2.8. Reichensteuer, Abgeltungsteuer und der Tarif 2011

Mit der Vorlage des Steueränderungsgesetz 2007¹⁸⁵ errang die zuvor heftig umstrittene Erhöhung des Spitzensteuersatzes um 3 % (auf 45 %) Gesetzeskraft. Der Tarif erhielt eine zweite Proportionalzone für Einkommen oberhalb von 250.001 €. Dieser Zuschlag wird jedoch nur für das den Grenzbetrag übersteigende Einkommen fällig. Daneben nahm man Gewinneinkünfte¹⁸⁶ zunächst von dieser Regelung aus¹⁸⁷, zur Begründung wurde auf das unternehmerische Risiko der Betroffenen verwiesen.¹⁸⁸ Die als Reichensteuer in der öffentlichen Diskussion bekannt gewordene Gesetzesänderung erbringt bislang ein nur geringes Mehraufkommen¹⁸⁹, angesichts der zuvor gesenkten Steuersätze überrascht sie gar, kann aber ebenfalls als Reaktion auf die Sozialpolitik der Regierung Schröder verstanden werden.¹⁹⁰

Die Abgeltungsteuer ist Teil der Unternehmensteuerreform 2008.¹⁹¹ Sie ist keine eigene Steuerart, sondern eine Sonderform typisierender Steuererhebung.¹⁹² Einkünfte aus Kapitalvermögen werden grundsätzlich nicht mehr veranlagt, sondern unterliegen nunmehr einem Quellenabzug¹⁹³ in Höhe von 25 Prozent. Daneben wird die Besteuerung auf eine Bruttobesteuerung umgestellt, Werbungskosten können nicht mehr abgezogen werden. Ein Freibetrag in Höhe von 801 € (Sparer-Pauschbetrag) soll Personen mit geringen Kapitaleinkünften entlasten.¹⁹⁴ Damit ist die Einkommensteuer endgültig von dem Ideal einer synthetischen Steuer, die sämtliches Einkommen unterschiedslos von seiner

¹⁸³Rauen Sten. Pr. 14/105 S. 9767 (A und B).

¹⁸⁴Sten. Pr. a. a. O. S. 9767 (C und D)

¹⁸⁵BGBI. I 2006 S. 1652 vom 19.7.2006.

¹⁸⁶Gewinneinkünfte sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 3 EStG. Sie erfassen das »Gesamtergebnis einer unternehmerischen Betätigung einschließlich Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens«; Kirchhof 2017, § 2 Rn. 91.

¹⁸⁷§ 32c EStG 2007. Galt nur im Veranlagungszeitraum 2007, § 52 Abs. 44 EStG.

¹⁸⁸BT-Drs. 16/1545 S. 15 vom 18.5.2006.

¹⁸⁹Das Mehraufkommen betrug: 650 Mio. € (2007), 790 Mio. € (2008), 610 Mio. € (2009) und 640 Mio. € (2010) inklusive Solidaritätszuschlag; BT-Drs. 17/691 S. 4 vom 10.2.2010. Das Gesamtaufkommen an Einkommensteuer lag 2010 bei 172 Mrd. €; Destatis 2010b, S. 578.

¹⁹⁰Das Vorhaben ging auf das Bestreben der SPD innerhalb der Regierungskoalition zurück. In der Gesetzesbegründung heißt es: »Damit soll vor allem dem Umstand Rechnung getragen werden, dass starke Schultern mehr tragen können als schwache.« BT-Drs. 16/1545 S. 8 vom 18.5.2006.

¹⁹¹Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 17.8.2007, BGBI. I S. 1912.

¹⁹²Weber-Grellet 2008, S. 545.

¹⁹³Die Steuerbeträge werden unmittelbar an der Quelle, den Banken, erhoben

¹⁹⁴§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG 2011

1. Gesetzgebung

Herkunft besteuert, gelöst worden.¹⁹⁵ Der Steuersatz des einzelnen Steuerpflichtigen ist zweigeteilt in einen proportionalen für Kapitaleinkünfte und einen progressiven für die übrigen Einkünfte.

Mit dieser Änderung ist der geltende Einkommensteuertarif nunmehr fünfstufig aufgebaut. Die Eingangsstufe, auch Nullzone genannt, ist der steuerfreie Teil der Bemessungsgrundlage.¹⁹⁶ Der steuerfreie Betrag beläuft sich derzeit auf 8.004 €. ¹⁹⁷ Darauf folgt die erste Progressionszone, die bis zu einem Einkommen von 13.469 € reicht. Durch die lineare Steigung des Grenzsteuersatzes liegt der darauf anzuwendende Steuersatz zwischen 15 % und 23,97 %¹⁹⁸ Die zweite Progressionszone reicht von 13.470 € bis 52.881 €, hier liegt der Steuersatz zwischen 23,97 % bis 42 %¹⁹⁹ Die erste Proportionalzone mit einem Steuersatz von 42 % erstreckt sich auf sämtliche Einkommen bis 250.000 €. Danach folgt die soeben beschriebene Reichensteuer als zweite Proportionalzone mit einem Steuersatz von 45 % für alle 250.001 € übersteigenden Einkommen.

1.2.9. Gesetzesinitiative zur Verhinderung einer kalten Progression

Am 15. Februar 2012 brachte die Bundesregierung einen Gesetzentwurf in den Deutschen Bundestag ein, mit dem die Wirkungen der kalten Progression für die Zukunft vermieden werden sollten.²⁰⁰ Sie begründete die Einbringung mit dem Argument, eine Haushaltskonsolidierung müsse ohne solche Beiträge der Steuerpflichtigen auskommen, die nicht auf einer erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhten.²⁰¹ Der Entwurf sah vor, die Freibetragsgrenzen der Einkommensteuer zu erhöhen, den Tarifverlauf mit der Inflationsrate abzugleichen und alle zwei Jahre – mit der 18. Legislaturperiode beginnend – eine automatische Überprüfung vorzunehmen.²⁰² Allein für das Jahr 2013 wurde eine Entlastung der Steuerpflichtigen in Höhe von 1,945 Mrd. € prognostiziert.²⁰³ Die Grenze zur zweiten oberen Proportionalzone (Reichensteuer) sollte jedoch unverändert bleiben.²⁰⁴ Damit hätte es immer noch zu einer kalten Progression für diejenigen kommen können, die aus der ersten oberen Proportionalzone in die zweite aufsteigen. Das Gesetz scheiterte jedoch im Gesetzgebungsverfahren, der Bundesrat mochte seine Zustimmung nicht erteilen.²⁰⁵ Eine kleine Anfrage des Abgeordneten Troost (Die Linke)

¹⁹⁵Kritisch dazu und zur Abkehr vom objektiven Nettoprinzip Weber-Grellet a. a. O. S. 547 ff. Gegen die Bruttobesteuerung Hey 2007b, S. 1307 und Englisch 2007, S. 221 (beide noch zum Entwurf der Abgeltungsteuer). Analyse der Grenzbelastung bei Hechtner/Hundsdoerfer 2009, S. 23.

¹⁹⁶Mitunter wird gefordert, die Nullzone aus den Tarifvorschriften zu gliedern, systematisch seien sie dort fehl am Platz. Ihre Unvermeidlichkeit müsste vielmehr zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage führen; Söhn 1988, S. 346.

¹⁹⁷Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 2.3.2009; BGBl. I 2009, S. 416.

¹⁹⁸Schöberle in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff 2017, § 32a Rn. B21.

¹⁹⁹Schöberle a. a. O. B 22.

²⁰⁰Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, BT-Drs. 17/8683 vom 15.2.2012.

²⁰¹BT-Drs. a. a. O. S. 1.

²⁰²BT.-Drs. ebd.

²⁰³BT.-Drs. a. a. O. S. 2.

²⁰⁴BT.-Drs. a. a. O. S. 7.

²⁰⁵BR.-Drs. 35/13 vom 17.1.2013.

beantwortete das Finanzministerium mit der Einschätzung, die kalte Progression verursache den Steuerpflichtigen derzeit Mehrbelastungen in Höhe von 3 Mrd. € im Mittel der Jahre 2011 – 2014.²⁰⁶

1.3. Einkommensteuerprogression im Ausland

Progressive Steuersysteme sind in Staaten mit einem marktwirtschaftlich organisierten Wirtschaftssystem weit verbreitet.²⁰⁷ Die Art der Erhebung unterscheidet sich jedoch teilweise ganz erheblich. So wird beispielsweise im Vereinigten Königreich traditionell nach einem Schedulensystem besteuert. Einkommen unterfällt damit je nach Herkunft einer anderen Behandlung. In anderen Ländern wiederum ist die Steuerhoheit auf Subeinheiten der politischen Organisation verteilt.²⁰⁸ Auch die Aufteilung auf mehrere einzelne Steuern, die kumuliert erhoben werden, ist keine Seltenheit.

Die Struktur der Tarife unterscheidet sich auch in der Berechnungsmethode. So sind neben dem (deutschen) Formelmodell auch Anstoßtarife üblich. Der Tarif progressiver Einkommensteuern übersteigt dabei in westeuropäischen Ländern und den Vereinigten Staaten nur selten 50 %, und dort, wo eine höhere Belastung vorgesehen ist, stellen Ausnahmen in der Definition des Einkommens oder Abzüge von der Bemessungsgrundlage eine niedrigere Realbelastung sicher. Insbesondere Frankreich stellt nominell hohen Steuersätzen weite Ausnahmen bei der Einkommensbestimmung gegenüber.²⁰⁹

Den regionalen Ausdifferenzierungen zum Trotz bleibt das Wirkprinzip der Einkommensteuerprogression länderübergreifend dasselbe. Soweit also die Integration in das Rechtssystem anderer Länder auf unterschiedlichem Weg erfolgt, ist dennoch die zwischenstaatliche Vergleichbarkeit der Steuerprogression gewährleistet. Daher wird im Folgenden auf eine explizite Darstellung ausländischer Umsetzungen verzichtet und nur auf solche Beispiele eingegangen, die für das Verständnis der bundesrepublikanischen Systematik von Hilfe sind.

1.4. Ergebnis

In der Bundesrepublik ist das Einkommensteuerrecht seit jeher ein gewachsenes Recht. Im Gegensatz zum Systemwechsel bei der Umsatzsteuer 1967 verwendet man für die andere aufkommensbestimmende Steuer des Bundeshaushalts immer noch ein Gerüst aus

²⁰⁶BT.-Drs. 17/12647 vom 8.3.2013 (Frage), die Antwort ist auf der Webseite des Abgeordneten Troost veröffentlicht: <http://www.axel-troost.de/article/7039.kalte-progression-kostet-3-milliarden-euro.html> [Abruf 15.4.2013]. Allerdings schlüsselt das BMF seine Berechnungsgrundlage nicht auf, sodass nicht festgestellt werden kann, woher die Mehreinnahmen – die nur ein Sechzigstel des Gesamtaufkommens ausmachen – genau herrühren. Siehe dazu auch unten S. 123.

²⁰⁷Einen guten Überblick bieten Ault/Arnold 2010 und Thuronyi 2003.

²⁰⁸In Kanada legen die Provinzen die Höhe der Steuersätze für den Teil der ihnen zustehenden Anteile der Einkommensteuer selbst fest. Diese werden dann zur Bundessteuer hinzuaddiert. In Deutschland wird dagegen nur das Aufkommen quotale verteilt, der Steuersatz wird jedoch bundesweit festgelegt.

²⁰⁹Ault/Arnold a. a. O. S. 49 f.

1. Gesetzgebung

dem Jahre 1934.²¹⁰ Dieses gab man auch nicht nach den hohen Steuersätzen der unmittelbaren Nachkriegszeit auf.²¹¹ Dem radikalen Steuersubventionsabbau des Kontrollrats ließ der Gesetzgeber eine Flut an Vergünstigungen folgen. Die tatsächliche Belastung des Steuerpflichtigen ermittelt sich dabei nicht mehr an seinen Einkünften, sondern an der Art und Weise, wie er seine Investitionsentscheidungen an steuerlichen Subventionen ausrichtet. Ein mit weit gestreuten Gruppenbegünstigungen durchgesetztes Recht nebst stark ansteigender Progression ist die Folge.

Für die Steuerpolitik sind zwei Ereignisse der vergangenen fünfzig Jahre von zentraler Bedeutung. Einmal die Einführung des Ehegattensplittings, weil sich das Bundesverfassungsgericht hier erstmals als Leitliniengeber für die Steuerpolitik geriert.²¹² Zum anderen ist die starke Inflation der 1970er Jahre ein Markpunkt, weil damit das Problem der kalten Progression für einen breiten Teil der Bevölkerung unmittelbar spürbar wurde. Im ersten Fall hat die Politik reagiert, im zweiten nicht. Letzteres wiederum mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts.²¹³

Es entstand durch gesetzgeberische Stauchungen und die kalte Progression über die Jahre eine kleine Progressionszone, die nur noch einen Bereich von 44.877 € bis zur ersten Proportionalzone²¹⁴ umfasst. Die Verdienststrukturerhebung 2006 ermittelte ein durchschnittliches Einkommen der Beschäftigten in Höhe von 41.287 € per annum.²¹⁵ Damit ist der Spitzensteuersatz von einer Ausnahme für Höchstverdiener 1958 hin zu einem Steuersatz für eine breite Masse konvertiert. Eine systematische Arbeit gegen die kalte Progression, die für einen Großteil der Umwälzungen verantwortlich ist²¹⁶, findet erst seit den vergangenen zehn Jahren statt.²¹⁷

Weitere zentrale Weichen wurden nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Freistellung des Existenzminimums gestellt.²¹⁸ Seitdem wird die Anhebung des Grundfreibetrags regelmäßig durchgeführt, was jeweils unmittelbare Auswirkungen auf das Maß der Steuerprogression hat. Die unstrukturierte Berücksichtigung von Lebensnotwendigkeiten endete dagegen erst auf dem Gerichtsweg, was abermals deutlich macht, dass die Leitlinien der Besteuerung mehr in Karlsruhe und weniger in Berlin bestimmt werden. Ein Gegenbeispiel bildet insofern die »Reichensteuer«, die jedoch angesichts der bescheidenen Aufkommenshöhe als reine Symbolpolitik gelten kann.²¹⁹

Obwohl in den parlamentarischen Debatten regelmäßig das Argument der Steuergerechtigkeit bemüht wird, beschränkt sich die Darstellung der einzelnen Forderungen auf

²¹⁰Siehe oben S. 11.

²¹¹Siehe oben S. 12.

²¹²Siehe oben S. 17.

²¹³Siehe unten S. 92.

²¹⁴Ohne »Reichensteuer«.

²¹⁵Destatis 2008, S. 210.

²¹⁶Im Konjunkturpaket II, Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland; BGBl. I Nr.11, S. 416 f. vom 5.3.2009 hob man die Grenzwerte an.

²¹⁷Siehe S. 31.

²¹⁸Siehe S. 27.

²¹⁹Siehe S. 30.

1. Gesetzgebung

Einzelregelungen.²²⁰ Eine Infragestellung der tragenden Systementscheidungen erfolgt zumeist nicht.

²²⁰Siehe S. 21.

2. Rechtsprechung

Die Untersuchung zum Verhältnis von Steuerprogression und Rechtsprechung folgt einem deduktiven Ansatz. Von der allgemeinen Steuerrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes führt die Analyse zur Steuerprogression hin. Diese Methode ist in Ermangelung einer Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der progressiven Besteuerung naheliegend. Zunächst wird daher eine Unterscheidung getroffen, die sämtliche Gerichtsentscheidungen in freiheitsgewährende und grenzensetzende unterteilt. Dogmatische Aussagen des Gerichts, die einen Rückschluss auf die Progression erlauben, lassen darüber hinaus eine Verknüpfung mit den Aussagen zu, die das Gericht explizit den Bereichen Steuerprogression und Steuergerechtigkeit widmet. Sofern das Bundesverfassungsgericht die Steuerprogression selbst behandelt, ist zu trennen, ob das jeweilige Obiter Dictum die Rechtfertigung oder die Wirkung der Progression betrifft. Insgesamt soll aufgezeigt werden, inwieweit eine Vereinbarkeit von Steuerprogression und Verfassungsrecht aus Sicht des Gerichts besteht. Vereinzelt wird auch die Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit in den Blick genommen. Wegen der Bindung an das Gesetz und der überwiegend postkonstitutionellen Natur des Steuerrechts sind die grundsätzlichen Einwände der Gerichte jedoch über das Normenkontrollverfahren dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt worden.

2.1. Freiheit des Gesetzgebers

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen ist zuvörderst eine Rechtsprechung der Zurückhaltung und Betonung der gesetzgeberischen Freiheit. So selbstverständlich wie das Grundgesetz von der steuerbasierten Staatsfinanzierung ausgeht¹, so selbstverständlich übernimmt das Gericht den Satz Otto Bühlers, das Steuerrecht lebe aus dem »Diktum des Gesetzgebers«.² Das Bundesverfassungsgericht überträgt die Steuergestaltung dem Gesetzgeber in dessen Eigenschaft als erstem Interpret der Verfassung.³

Die gesetzgeberische Freiheit umfasst wesentlich drei Elemente: Der Steuergesetzgeber wählt aus sämtlich möglichen Lebenssachverhalten einen zur Besteuerung aus und wendet auf diesen die Unterscheidung besteuern/nicht-besteuern an (1.). Anschließend bestimmt er, ob das Steuergesetz lediglich der Staatsfinanzierung oder zugleich den politischen Einflussnahmen auf die Steuerpflichtigen dienen soll (2.). Daraus kombiniert

¹Siehe Grundgesetz Abschnitt X., insb. Art. 105 GG. Dazu auch Vogel/Waldhoff 1997, S. 286 ff. Rn.333.

²BVerfGE 13, 318 (328) vom 24.1.1962 [Ehegatten-Arbeitsverhältnis II]. Dort zitiert nach Bühler/Strickrodt 1960, S.658.

³Kirchhof 2007, S. 1048 f. Rn. 182.

2. Rechtsprechung

entsteht die Bemessungsgrundlage der Abgabe. Das Maß der Belastung wird schließlich durch die Gestaltung eines Tarifs festgelegt, der auf eben diese Bemessungsgrundlage angewendet wird (3.).⁴

2.1.1. Auswahl des zu steuernden Lebenssachverhaltes

In einer frühen steuerrechtlichen Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht klargestellt, dass es in Fragen der Besteuerung – anders als im Familienrecht – keine Anknüpfung an einen Sachverhalt gebe, der in der »Natur der Sache«⁵ liege. Die Bandbreite dessen, was besteuert werden kann, ist so mannigfaltig wie die gegenständliche Lebenswelt reich. Daraus folgt, dass nichts besteuert werden muss, jedoch nahezu alles besteuert werden kann.⁶

Ebenfalls aus Karlsruher Anfangstagen stammt die Feststellung, die Grundsätze der Wirtschaftsordnung seien Inhalt freier gesetzgeberischer Entscheidung. Damit ist die Steuerordnung als Variable der Wirtschaftsordnung⁷ ebenfalls Objekt legislativen Ermessens. Die jetzige Wirtschafts- und Sozialordnung, so das Gericht 1954, sei »zwar eine nach dem Grundgesetz mögliche, keineswegs aber die allein mögliche«⁸.

Ausdrücklich bestätigt hat das Gericht die Möglichkeit, vom Streben nach Rechtsordnungseinheit abweichen zu dürfen: Die Freiheit des Gesetzgebers umfasse auch die Freiheit zur Abkehr von den Kategorien anderer Rechtsgebiete, besonders denen des Zivilrechts. Der Gesetzgeber habe wegen der unterschiedlichen Zielrichtungen der Rechtsgebiete nicht »durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen«⁹. Gleichzeitig entscheidet es im langwährenden Streit um die Begriffshoheit im Steuerrecht, dessen Autonomie von zahlreichen Autoren in Zweifel gezogen wurde.¹⁰ Der Gesetzgeber bedient sich im Steuerrecht zumeist der Ergebnisse, wie sie das Zivilrecht hervorbringt.¹¹

⁴Dieser Mechanismus findet auch im Fall der Neuregelungen infolge zuvor erklärter Verfassungswidrigkeit und bei Reformvorhaben Anwendung.

⁵BVerfGE 6, 55 (79) vom 17.1.1957 [Haushaltsbesteuerung].

⁶Müller-Franken spricht von der »konstitutive[n] Begründung steuerlicher Pflichten in eigener Kompetenz«, Müller-Franken 2005, S. 198. Siehe auch: Heintzen 2007, S. 843, Drüen 2001, S. 200 und Kruse 1991, S. 49.

⁷Steuerordnung als Variable der Wirtschaftsordnung meint die Abhängigkeit der Steuerordnung vom jeweiligen Wirtschaftssystem. Die Frage, welches ordnungspolitische Konzept sich durchsetzen würde, war seinerzeit keineswegs beantwortet. Das zeigt exemplarisch der Richtungsstreit um das Godesberger Programm der SPD 1959.

⁸BVerfGE 4, 7 (18) vom 20.7.1954 [Investitionshilfe]. Zur Bindung der Steuerordnung an die jeweils geltende Wirtschaftsordnung siehe auch Isensee 1977, S. 409 und Kirchhof 2010, S. 68 und S. 71. Beide beziehen sich auf Schumpeter, der den Steuerstaat als Produkt der Krise der Feudalordnung beschreibt und an die Marktwirtschaft gebunden sieht (»Pleonasmus«), Schumpeter 1918, S. 333, 343 f. Gegen die notwendige Einheit von Steuerstaat und Marktwirtschaft argumentiert Vogel 1987, S. 369.

⁹BVerfGE 13, 331 (339 f.) vom 24.1.1962 [Personenbezogene Kapitalgesellschaft].

¹⁰Zur Auseinandersetzung ausführlich: Schulze-Osterloh 1990, S. 139. Schon: Bühler/Strickrodt 1960, S. 648. Beide lehnen eine *Prävalenz* (Tipke) des Zivilrechts ab. Dagegen: Jakobs 1997, S. 25 und 27, dessen Metapher Mutterland/Zivilrecht – Kolonie/Steuerrecht Anstoß erregte; Tipke 2000, S. 47. Das Bundesverfassungsgericht geht nunmehr von einer Gleichrangigkeit der Rechtsgebiete aus; BVerfG DStR 1992, S. 107 vom 27.12.1991 [Grunderwerbsteuer].

¹¹Knobbe-Keuk 1986, S. 17 f.

2. Rechtsprechung

Er knüpft an die faktischen Auswirkungen dieser normativen Vorgaben an, ist aber zu einer eigenen (Neu-)Interpretation im Steuerrecht ausdrücklich befugt.¹²

Wenn also die Vereinbarkeit unterschiedlicher Regelungsbereiche nicht zwingend vorgegeben ist, bleibt die Anpassung des Steuerrechts an das materielle Verfassungsrecht das einzige echte Regelungskorsett, dem die gesetzgeberische Freiheit untersteht. In zahlreichen Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht darauf verwiesen, dass die verfassungsrechtlichen Grundsätze den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers einschränken.¹³ Diese Vorgabe beansprucht jedoch uneingeschränkt nur für die Grundrechte Geltung.

Das Bundesverfassungsgericht überlässt es weitgehend dem Gesetzgeber, das Steuerrecht mit den Staatszielbestimmungen der Verfassung in Einklang zu bringen.¹⁴ Folglich erteilte es dem Vorbringen eines Beschwerdeführers, aus der Staatszielbestimmung erwachse eine Pflicht des Staates zu Steuerfreiheit oder -vergünstigung, eine Absage.¹⁵ Eingeschränkt wird die Regelungsfreiheit nur, soweit eine »erdrosselnde Wirkung auf das freie künstlerische und wissenschaftliche Leben«¹⁶ der Bundesrepublik drohe.

Den Zweck der Besteuerung verortet das Bundesverfassungsgericht in der Aufgabe des Bürgers, »den staatlichen Haushalt zur Finanzierung allgemeiner Staatsausgaben mit Finanzmitteln auszustatten«.¹⁷ Dieser Zweck wird, wie der Richter Simon in einer früheren Entscheidung betont, vom Grundgesetz stillschweigend vorausgesetzt.¹⁸ Die gesetzgeberische Freiheit zur Konstruktion einer Steuerrechtsordnung leitet das Gericht direkt aus dem demokratisch legitimierten Gestaltungsauftrag der Legislative ab.¹⁹ Dies mündet in der Formel, dem Gesetzgeber stehe in Fragen der Besteuerung ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu, dies »sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes«²⁰.

2.1.2. Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Auf die Sachverhaltsauswahl folgt die Definierung einer Bemessungsgrundlage. Der Gesetzgeber trennt von den Sachverhalten die für die Steuer irrelevanten Teile ab. Auf die sodann ausgewählten wird später der Steuersatz angewendet. Dieser Prozess ist ein Element des Steuererfindungsrechts des Gesetzgebers. Im Einkommensteuerrecht ist die Bemessungsgrundlage eng mit den Begriffen Nettoprinzip und Leistungsfähigkeit verknüpft. Beide Grundsätze enthalten die Aussagen darüber, welcher Teil des Einkommens

¹²Nach Knobbe-Keuk gibt es »häufig genug gar keinen besseren Anknüpfungspunkt [als das Zivilrecht], der mit der genügenden Bestimmtheit die Voraussetzungen des Eingriffs in die nach der allgemeinen Rechtsordnung bestehende Güterverteilung formulieren könnte«; Knobbe-Keuk a. a. O. S. 18.

¹³BVerfGE 13, 290 (299) vom 24.1.1962 [Ehegatten-Arbeitsverhältnis I].

¹⁴BVerfGE 81, 108 (116) vom 29.11.1989 [Staatsziel und Steuersubvention].

¹⁵BVerfGE ebd.

¹⁶BVerfGE a. a. O. S. 117.

¹⁷BVerfGE 110, 274 (292) vom 20.4.2004 [Ökosteuern].

¹⁸BVerfGE 47, 1 (37) vom 11.10.1977 [Hausgehilfin].

¹⁹BVerfGE 110, 274 (292) vom 20.4.2004.

²⁰BVerfGE 117, 1 (30) vom 7.11.2006 [Erbschaftsteuer].

2. Rechtsprechung

in die Bemessungsgrundlage eingeht. Lang beschreibt diese Funktion als »Vergleichsmessung«²¹.

Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers erstreckt sich auf die Auswahl einer geeigneten Bemessungsgrundlage. Dabei hatte das Bundesverfassungsgericht schon früh betont, es prüfe weder, ob der Gesetzgeber die »bestmögliche« Bemessungsgrundlage auswähle²², noch beschränke es die Kompetenz der Legislative, Ausgaben »bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zum Abzug zuzulassen«²³. Die einfachrechtliche Konkretisierung des Einkommensbegriffs bleibe dem Gesetzgeber vorbehalten²⁴, ebenso die Entscheidung, ob das Nichtnutzen von Talenten steuerlich privilegiert werden soll.²⁵

2.1.2.1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen/finanziellen Leistungsfähigkeit ist das tragende Prinzip des deutschen Einkommensteuerrechts.²⁶ Das Prinzip soll Orientierung für die gerechte Verteilung der Lasten unter den Steuerpflichtigen liefern. Das Einkommensteuerrecht wird gleichzeitig auf eine Perspektive festgelegt: Nicht das Bekommen-haben²⁷, sondern das Beitragen-können des Steuerpflichtigen liefert den Anhaltspunkt für das Maß der Belastung.

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts²⁸ wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausprägung des Gedankens der Steuergerechtigkeit hergeleitet und dem Allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) entnommen.²⁹ Auf eine Definition von Leistungsfähigkeit wird dabei verzichtet. Lediglich einzelne Besteuerungsgebote werden als Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips in Urteilen zitiert.³⁰ Gleichwohl hat sich die Wahrnehmung in verfassungsgerichtlichen Entscheidungen im Laufe der Zeit verschoben.

²¹Lang 1988, S. 196.

²²BVerfGE 4, 7 (18) vom 20.7.1954.

²³BVerfGE 8, 51 (62) vom 24.6.1958 [Parteienfinanzierung I].

²⁴BVerfGE 120, 125 (148) vom 13.2.2008 [KV-Beiträge als Sonderausgabe].

²⁵BVerfGE 93, 121 (135) vom 22.6.1995 [Vermögensteuer]. Siehe auch Kirchhof 2004, S. 193 f.

²⁶Zuletzt Birk 2011a, S. 357. Siehe auch: Hey in Tipke/Lang 2015, S. 72 § 3 Rn. 40 ff. m. w. N. Zur Geschichte des Leistungsfähigkeitsprinzips Mann 1937, S. 225, 262 ff. Eine Übersicht der internationalen Verbreitung des Prinzips ist dargestellt bei Tipke 2000, S. 488 ff. Grundlegend aus juristischer Perspektive Birk 1983a, S. 21 ff. und Liesenfeld 2005, S. 74 ff. Finanzwissenschaftliche Darstellung bei Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 19 ff. Übersicht der den deutschen Steuern zugrunde liegenden Prinzipien bei Tipke a. a. O. S. 502 ff.

²⁷Etwa im Geltungsbereich des Äquivalenzprinzips bei den Vorzugslasten. Diese werden individual- (Gebühr) und gruppennützig (Beitrag) erhoben, Homburg 2015, S. 2. Gegenüberstellung von Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip bei Musil 2007, S. 937 und Lang 1988, S. 101 f. Zur Ableitung beider Prinzipien aus dem Gleichheitssatz Kloepfer 2008, S. 705 f., 712.

²⁸Siehe dazu auch die Untersuchung von Martens 1987, S. 39. Kritisch zum Gebrauch des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das BVerfG, Schneider 1984, S. 356: Nutzung als »formelhaftes Satzfüllsel«.

²⁹Steuergerechtigkeit erstmals in BVerfGE 6, 55 (70) vom 17.1.1957 erwähnt, die Verknüpfung mit der Leistungsfähigkeit folgt in BVerfGE 47, 1 (29) vom 11.10.1977 - die vom Gericht dort zitierte Fundstelle BVerfGE 35, 324 (335) vom 3.7.1973 [Lastenausgleichsgesetz] gibt diesen Zusammenhang nicht wieder.

³⁰Dazu zählen die Anforderungen an die formalen Kriterien der Besteuerung, horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit.

2. Rechtsprechung

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat sich von einem Argument unter vielen zum zentralen Gradmesser der Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen entwickelt.

In der ersten Entscheidung zur Pendlerpauschale betont das Gericht, der Gesetzgeber sei zu einer »reinen Verwirklichung« des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht verpflichtet.³¹ Kann der Gesetzgeber »sachlich einleuchtende Gründe« vortragen, ist eine Abweichung von der selbst gesetzten Erhebungsregel grundgesetzkonform.³² Im Verfahren über die Zulässigkeit der Ergänzungsabgabe stellt das Bundesverfassungsgericht fest, die »Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte« sei bei einer auf dem Prinzip der Leistungsfähigkeit basierenden Steuer – wie der Einkommensteuer – zulässig, ja sogar geboten.³³

Gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sind zahlreiche kritische Einwände erhoben worden.³⁴ Auch das Bundesverfassungsgericht gab zu bedenken, das Prinzip

»erweise sich [...], wenn daraus konkrete Schlüsse gezogen werden sollen, als vieldeutig, wie immer wieder in der Finanzwissenschaft betont wird. [...] Jedenfalls ergibt sich daraus, daß auch solche Ausgaben einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden müssen, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind.«³⁵

Ein Jahr später ergänzte es diese Feststellung und führte, auch mit Blick auf die wissenschaftliche Auseinandersetzung der Zeit, weiter aus:

»Insbesondere fehlt eine zuverlässige Methode zur Feststellung des Ausmaßes der im Einzelfall notwendigen oder entbehrlichen Bedürfnisbefriedigung [...]. Bei der Regelung, wie eine namentlich im Bereich der Einkommensverwendung liegende Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit zu ermitteln, zu beurteilen und wie ihr Rechnung zu tragen ist, lassen deshalb auch das Gleichheitsgebot des Grundgesetzes und das ihm zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit dem Gesetzgeber Gestaltungsfreiheit. Ob der Gesetzgeber das Prinzip der Leistungsfähigkeit rein verwirklicht, kann das Bundesverfassungsgericht nicht in allen Einzelheiten nachprüfen.«³⁶

Leistungsfähigkeit im Steuerrecht enthält zwei Elemente, ein objektives und ein subjektives. Die objektive Leistungsfähigkeit berücksichtigt die finanziellen Mittel bar jeden Individualbedarfs, die für eine Besteuerung zur Verfügung stehen, während die subjektive die individuellen Lebensverhältnisse der Steuerpflichtigen in die Berechnung miteinschließt.³⁷

³¹BVerfGE 27, 58 (68) vom 2.10.1969 [Pendlerpauschale I].

³²BVerfGE a. a. O. S. 65.

³³BVerfGE 32, 333 (339) vom 9.2.1972 [Ergänzungsabgabe].

³⁴Wegweisend Littmann 1970, S. 113. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei zur »formalen Norm degeneriert« und »inhaltsleer«. Zurückhaltender Wagner 1992, S. 2, »aufgegebenes Konstrukt«.

³⁵BVerfGE 43, 108 (118) vom 23.11.1976 [Kinderfreibetrag].

³⁶BVerfGE 47, 1 (29 f.) vom 11.10.1977.

³⁷Lang 1983, S. 106.

2. Rechtsprechung

2.1.2.2. Das objektive Nettoprinzip

Der Gesetzgeber hat für das Steuerrecht das Prinzip der Nettobesteuerung statuiert. Aufwendungen, die durch den Erwerb veranlasst werden³⁸, sind vom Roheinkommen abziehbar. Die Definition einer Ausgabe als erwerbsveranlasst reduziert hernach die Bemessungsgrundlage. Die Grenze zwischen notwendigen Aufwendungen und Kosten privater Lebensführung³⁹ ist fließend, die Abgrenzung nicht trennscharf.⁴⁰

Ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt, hat das Bundesverfassungsgericht bislang offen gelassen.⁴¹ Der Gesetzgeber ist jedenfalls an den Grundsatz der Konsistenz seiner Systemwahl gebunden.⁴² Dazu zählt das Verbot, nicht ohne sachlich hinreichenden Grund von der Struktur des Nettoprinzips abzuweichen. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinen Entscheidungen zur Abzugsfähigkeit von Kosten für die Fahrt von der Wohnstätte zum Arbeitsplatz die wesentlichen Obliegenheiten des Gesetzgebers im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip dargestellt.

Das Niedersächsische Finanzgericht setzte 1967 ein Verfahren aus, um dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorzulegen, ob die Herabsetzung der Pendlerpauschale mit dem Grundgesetz zu vereinbaren sei.⁴³ Diese wurde durch das Steueränderungsgesetz 1966 von 0,50 DM je Entfernungskilometer auf 0,36 DM reduziert.⁴⁴ In seiner Vorlagebegründung führt das Gericht aus, es halte die Gesetzesänderung für eine Abkehr vom Leitgedanken der Einkommensteuer – der Ausrichtung an der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Die Absenkung der Pauschale sei systemwidrig und, weil für diese Systemwidrigkeit ein »von der Sache her einleuchtender Grund« fehle, verfassungswidrig.⁴⁵

Schon vor der Entscheidung bestand bei den Prozessbeteiligten⁴⁶ Einigkeit darüber, dass die neue Kilometer-Pauschale die entstehenden »Aufwendungen nicht deckt«. ⁴⁷ Somit stand für die Entscheidung die Frage im Vordergrund, ob der Gesetzgeber von seinem selbst begründeten Prinzip – dem Abzug von beruflich veranlassten Aufwendungen –

³⁸Vgl. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG: »Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.«

³⁹Diese werden auch als »gemischte Aufwendungen« bezeichnet und sind nicht abzugsfähig; § 12 EStG.

⁴⁰Mehr noch als in der Verfassungsrechtsprechung hat sich dieser Umstand in der Finanzgerichtsbarkeit bemerkbar gemacht. Die strenge Tatbestandsmäßigkeit des Steuerrechts (§ 38 AO) führt zu einer Fülle von Abgrenzungsfragen auf Sachverhaltsebene. Zu den Kriterien der Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre Weber 2009, S. 184.

⁴¹So in den Entscheidungen BVerfGE 122, 210 (234) vom 9.12.2008 [Pendlerpauschale II] und E 107, 27 (48) vom 4.12.2002 [Doppelte Haushaltsführung]. Zum objektiven Nettoprinzip als Verfassungsprinzip Drüen 2008, S. 4 f. und Lang 2007, S. 4 ff.

⁴²Siehe auch S. 61.

⁴³BVerfGE 27, 58 vom 2.10.1969.

⁴⁴Steueränderungsgesetz 1966 vom 23.12.1966, BGBl. I S. 702. Jeweils für den Gebrauch eines Kraftwagens.

⁴⁵BVerfGE a. a. O. S. 61.

⁴⁶Neben dem Bundesminister der Finanzen waren der ADAC und der Kläger des Ausgangsverfahrens beteiligt.

⁴⁷BVerfGE a. a. O. S. 64.

2. Rechtsprechung

abweichen darf, wenn ersichtlich ist, dass die Neuregelung für sämtliche Arbeitnehmer unzureichend ist. Das Gericht antwortete auf diese Frage:

»Der Gesetzgeber durfte daher im Rahmen seines gesetzgeberischen Ermessens nach steuersystematischen sowie nach verkehrs- und finanzpolitischen Gesichtspunkten bestimmen, daß die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur in der im Gesetz vorgesehenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen.«⁴⁸

Das Gericht betrachtet das objektive Nettoprinzip als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips.⁴⁹ Grundsätzlich unterliege nur der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten der Einkommensteuer.⁵⁰ Gleichwohl relativiert es die Rechtsauffassung der vorlegenden Instanz. Diese hielt an der Überzeugung fest, die Kürzung der Pauschale verstoße gegen den Grundsatz der vollen Abzugsfähigkeit von beruflich veranlassten Aufwendungen des Arbeitnehmers.⁵¹ Eine solche Auslegung erachtete das Bundesverfassungsgericht jedoch für nicht zwingend:

»Es mag dahinstehen, ob dem geltenden Einkommensteuerrecht eine solche Sachgesetzlichkeit der Nettobesteuerung innewohnt. Auch wenn dies zuträfe, könnte der Gesetzgeber von diesem Prinzip abweichen, sofern er hierfür sachlich einleuchtende Gründe hätte [...] Dies ist hier der Fall.«⁵²

Den resultierenden Widerspruch löst das Gericht, indem es darauf hinweist, dass die vom Vorlagegericht behauptete Folge – die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips – gar nicht eintrete, dessen Wahrung vielmehr gesichert sei.⁵³ Zu einer reinen Verwirklichung sei der Gesetzgeber durch das Grundgesetz ohnehin nicht verpflichtet.⁵⁴

Das Verfassungsgericht präziserte den Inhalt des objektiven Nettoprinzips in der Folge. Zur inhaltlichen Ausfüllung des objektiven Nettoprinzips führte es 1977 aus:

»Die Abgrenzung zwischen Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) und Kosten der Lebensführung ist ein vom Steuergesetzgeber zu lösendes Problem. Das Bundesverfassungsgericht könnte nur eingreifen und eine vom Gesetzgeber getroffene Lösung beanstanden, wenn sich der Gesetzgeber evident nicht mehr vom Gerechtigkeitsdenken leiten ließe, sondern willkürlich verfahren würde.«⁵⁵

Eine solche Beanstandung folgte schließlich auf die Reform der Pendlerpauschale.⁵⁶ Die im Jahr 2008 ergangene zweite Entscheidung zur Pendlerpauschale hatte abermals die

⁴⁸BVerfGE a. a. O. S. 67. Zur Begründung dieser Ansicht nahm das BVerfG auch auf die Rechtslage in den USA und Großbritannien Bezug, wo Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht zum Abzug zugelassen werden. Vgl. dazu die Begründung des United States Court of Appeals 7th Cir., 671 F. 2d 1059 vom 5.3.1982: »It is well-settled that the cost of daily commuting is a nondeductible, personal expense [...] This is based on the assumption that a person will choose to live near the work place. If, for personal reasons, one chooses to live far from the place of employment, the resulting travel costs are nondeductible.« Dazu auch Beck 2007, S. 78 ff.

⁴⁹BVerfGE a. a. O. S. 65.

⁵⁰BVerfGE a. a. O. S. 65 f.

⁵¹BVerfGE a. a. O. S. 61, 65.

⁵²BVerfGE a. a. O. S. 65.

⁵³BVerfGE a. a. O. S. 68.

⁵⁴BVerfGE ebd.

⁵⁵BVerfGE 47, 1 (23) vom 11.10.1977.

⁵⁶BVerfGE 122, 210 vom 9.12.2008.

2. Rechtsprechung

Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen zum Gegenstand. Die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte waren zuvor vom Gesetzgeber als nicht (mehr) abzugsfähig deklariert worden. Eine nach dem alten System unter anderer Bezeichnung gewährte Zahlung sollte die entstehenden Belastungen für Vielpendler ausgleichen. Die Regelung des Steueränderungsgesetz 2007⁵⁷ sah vor, die Kosten für den Transport zur Arbeitsstätte grundsätzlich nicht mehr den Werbungskosten zuzuordnen.⁵⁸ Gleichzeitig wurde Vielpendlern ab dem 21. Entfernungskilometer eine Erstattung als Ausgleich für die erhöhten Aufwendungen gewährt. Daraufhin setzten sowohl das Niedersächsische als auch das Saarländische Finanzgericht Verfahren aus, um die reformierte Regelung im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle verfassungsgerichtlich überprüfen zu lassen.

Diese Gestaltung wertete das Bundesverfassungsgericht schließlich als grundgesetzwidrig. Es fehle entweder an der Folgerichtigkeit der Umsetzung eines Steuergegenstandes⁵⁹ oder es komme durch die Beschränkung auf die ersten zwanzig Kilometer nicht zu einem Systemwechsel. Der Gesetzgeber genieße zwar einen unterschiedlich großen Spielraum, je nachdem welches Ziel er verfolge.⁶⁰ Dieser sei jedoch in beiden Fällen überschritten.⁶¹

Wenn der Gesetzgeber sich einer abstrakten Regel bedient, um das Verhältnis von steuerbarem und steuerfreiem Einkommen zu bestimmen, ist er, gleich ob die Regel einer verfassungsrechtlichen Notwendigkeit entspricht, an diese Prerogative gebunden. Die wesentliche Beanstandung des Gerichts lag in der fehlenden Konsistenz der Belastungsentscheidung. Nach Auffassung der Verfassungsrichter hat der Gesetzgeber seine eigenen Grundentscheidungen nicht zum Maßstab der reformierten Entfernungspauschale gemacht:

»Hiernach entfaltet schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidung. Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen [...].«⁶²

Ein Wechsel hin zum Werkstorprinzip wäre demnach mit dem Grundgesetz zu vereinbaren – so lange die Regelung folgerichtig umgesetzt wird.⁶³ Die Entscheidung, nur einen Teil der Steuerpflichtigen von einer finanziellen Kompensation der Fahrtkosten

⁵⁷Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.7.2006, BGBl. I S. 1652.

⁵⁸§ 9 Abs. 2 S. 1 EStG 2007: »Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten«.

⁵⁹Hier die Durchsetzung des Werkstorprinzips, nach dem die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte den gemischten Aufwendungen zuzuordnen sind.

⁶⁰BVerfGE a. a. O. S. 242.

⁶¹BVerfGE ebd.

⁶²BVerfGE a. a. O. S. 234.

⁶³BVerfGE a. a. O. S. 239. Zum Verhältnis von objektivem Nettoprinzip und Grundgesetz siehe die Urteilkritik von Lehner 2009, S. 185.

2. Rechtsprechung

auszunehmen, erachtete das Bundesverfassungsgericht jedoch als nicht geeignet, um die entstehende Ungleichbehandlung zu rechtfertigen:

»Es handelt sich um eine verfassungsrechtlich nicht hinreichend sachlich begründete, allein fiskalisch motivierte und gestaltete, quantitativ abgegrenzte Herausnahme nur eines Teils einer bestimmten Aufwendungsart aus dem System differenzierender einkommensteuerlicher Belastung des Einkommens nach Grundregeln des objektiven und subjektiven Nettoprinzips.«⁶⁴

Zusammenfassend lässt sich feststellen: Das objektive Nettoprinzip soll die Aufwendungen aus der Bemessungsgrundlage ausschließen, die den Steuerpflichtigen nicht leistungsfähiger machen. Roheinnahmen werden somit von Reineinnahmen getrennt. Inhalt und Ausgestaltung des Prinzips obliegen dem Gesetzgeber. Aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich dessen Verpflichtung zur konsistenten Umsetzung seiner Gesetze. Ob dieser das objektive Nettoprinzip völlig außer Kraft setzen kann, ist bislang ungeklärt, sein weitreichender Gestaltungsspielraum innerhalb des Prinzips steht dagegen nicht in Frage.

2.1.2.3. Das subjektive Nettoprinzip

Anders verhält es sich beim subjektiven Nettoprinzip. Die Berücksichtigung unvermeidbarer Ausgaben ist eine direkt aus den Grundrechten abgeleitete Pflicht des Gesetzgebers. Das betrifft auch die Höhe, mit der Belastungen im Steuergesetz berücksichtigt werden und Bemessungsgrundlage oder Steuerschuld reduzieren. Das Bundesverfassungsgericht verfolgte zunächst eine restriktive Linie, erweiterte jedoch mit Beginn der 1980er Jahre stetig den Inhalt des subjektiven Nettoprinzips. Eine Wendemarke bildet insofern das Sondervotum des Richters Simon in der Hausgehilfin-Entscheidung⁶⁵, dem ein Wechsel der Rechtsprechung des Senats in dieser Sache folgte.⁶⁶

In der Hausgehilfin-Entscheidung lehnte es der Senat ab, einen Verstoß gegen Verfassungsrecht anzunehmen, als Gesetzgeber und Fachgerichte die tatsächlichen Kosten für die Anstellung einer Haushaltshilfe den gemischten Aufwendungen zuordneten. Die Beschwerdeführer argumentierten, es sei eine notwendige Bedingung, Kinderbetreuung in Anspruch zu nehmen, sobald die Elternteile eines Kleinkindes berufstätig werden wollten.⁶⁷ Damit sei mitnichten von einer privat veranlassten Aufwendung auszugehen.⁶⁸ Vielmehr müsse der Aufwand von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.⁶⁹ Das Bundesverfassungsgericht sah darin kein willkürliches, nicht mehr vom

⁶⁴BVerfGE a. a. O. S. 244.

⁶⁵BVerfGE 47, 1 (34) vom 11.10.1977.

⁶⁶Von den insgesamt sieben Richtern des Ersten Senats (nach dem Tod der Richterin Rupp-von Brünneck entschied der Senat in Siebenerbesetzung, die Richterin Niemeyer trat ihr Amt erst am 2.11.1977 an), die in BVerfGE 47, 1 vom 11.10.1977 mehrheitlich gegen eine verfassungsrechtliche Absicherung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen votierten, waren sechs an der Entscheidung BVerfGE 61, 319 vom 3.11.1982 [Zusammenveranlagung ESt.] beteiligt, in der mit diesem Grundsatz gebrochen wurde.

⁶⁷BVerfGE 47, 1 (10) vom 11.10.1977.

⁶⁸BVerfGE ebd.

⁶⁹BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

Gerechtigkeitsgedanken geleitetes Handeln des Gesetzgebers.⁷⁰ Es stimmte mit diesem überein, dass die Trennung der Ausgaben in einen beruflichen und einen privaten Teil nicht praktikabel durchgeführt werden könne, daneben der Pauschbetrag⁷¹ von 1.200 DM für außergewöhnliche Belastungen hinreichend bemessen sei.⁷²

Der Richter Simon mochte sich dieser Auffassung nicht anschließen und begründete seine abweichende Meinung in einem Sondervotum. Die steuermindernde Anerkennung berufsbedingter Kinderbetreuungskosten sei für ihn ein Verfassungsgebot, welches die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit begrenze.⁷³ Die Senatsmehrheit kritisiert er für die fehlende Betrachtung der faktischen Verhältnisse.⁷⁴ Daneben sei die Schlußfolgerung, es handle sich um gemischte Aufwendungen, nicht überzeugend.⁷⁵ Mit den Beschwerdeführern meint Simon, es sei nicht sachgerecht, dass selbst denjenigen, die auf eine Kinderbetreuung notwendig angewiesen seien, ein Abzug der Kosten verwehrt werde.⁷⁶ Der Gesetzgeber widerspreche sich, wenn er Unternehmen mehr Abzugsmöglichkeiten gewähre als Privatpersonen, die zum Teil unter dem besonderen Schutz von Art. 6 GG stünden.⁷⁷ Unter diesen Bedingungen könne das Abzugsverbot nicht aufrechterhalten werden.⁷⁸

In einem fünf Jahre später ergangenen Urteil revidiert der Senat seine Rechtsauffassung.⁷⁹ Zur Entscheidung stand die Frage, ob der Einkommensteuertarif den Bedürfnissen der Alleinstehenden mit Kindern gerecht werde. Für diese Gruppe erkannte der Erste Senat die Minderung der Leistungsfähigkeit durch zwangsläufige Unterhaltskosten an. Es sei mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar, dass die geminderte Leistungsfähigkeit von Alleinerziehenden im Vergleich zu Ehepaaren sich nicht im Einkommensteuerrecht widerspiegele.⁸⁰ Die Steuergerechtigkeit gebiete es, diese Sonderbelastung zu berücksichtigen.⁸¹ Sachliche Rechtfertigungsgründe für die schärfere Besteuerung der Alleinerziehenden konnte das Gericht nicht feststellen. Es gab dem Gesetzgeber auf, eine verfassungskonforme Situation zu schaffen. Dies könne im Steuerrecht ebenso

⁷⁰BVerfGE a. a. O. S. 23.

⁷¹§ 33a Abs. 3 EStG in der Fassung vom 10.12.1965, BGBl. I S. 1901.

⁷²BVerfGE a. a. O. S. 26 ff.

⁷³BVerfGE a. a. O. S. 35.

⁷⁴BVerfGE a. a. O. S. 36. Simon sieht die faktische Lage der Frau durch die Senatsmehrheit nicht genügend berücksichtigt. In der sozialen Wirklichkeit seien die Erwerbsbedingungen für verheiratete Frauen ungünstiger als für Männer. Daneben werden speziell Mütter für die Kinderbetreuung verantwortlich gesehen. Das führe zu einer einseitigen Belastung der Frau durch die Entscheidung.

⁷⁵BVerfGE a. a. O. S. 40.

⁷⁶BVerfGE a. a. O. S. 39.

⁷⁷BVerfGE ebd. Simon moniert, Unternehmen könnten ertragsmindernde Aufwendungen für die Beschäftigung von Hilfskräften ohne inhaltliche Prüfung abziehen. Dieser Sachverhalt sei dem der Kinderbetreuung von Privatpersonen vergleichbar. Das stelle einen »schwer erträglichen Gegensatz« dar. Ein Abzugsverbot sei vor diesem Hintergrund nicht zu rechtfertigen.

⁷⁸BVerfGE a. a. O. S. 34.

⁷⁹BVerfGE 61, 319 vom 3.11.1982. Zur Begründung verweist der Senat auf das abweichende Votum Simons in der zitierten (Fn.65) Entscheidung (348 f.). Pezzer meint, dieser Wandel – bei gleichzeitigem Verweis auf die inhaltlich entgegenstehende Entscheidung BVerfGE 43, 108 vom 23.11.1976 – laufe auf eine »erfolgreiche Quadratur des Zirkels hinaus«, Pezzer 1987, S. 758.

⁸⁰BVerfGE 61, 319 (348) vom 3.11.1982.

⁸¹BVerfGE a. a. O. S. 344.

2. Rechtsprechung

erfolgen wie im Sozialrecht.⁸² Die von den Beschwerdeführern begehrte Ausdehnung des Splittingsystems auf Alleinerziehende mit Kindern lehnte das Gericht dagegen ab.⁸³

Diese Entscheidung markiert den Beginn der grundrechtlichen Absicherung des steuerungsfreien Existenzminimums und wird als Zäsur in der Steuerrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wahrgenommen.⁸⁴ Die Lebensumstände des Einzelnen rücken nunmehr in den Fokus. Der Gesetzgeber musste sich bescheiden lassen nur unzureichend auf gesellschaftliche Änderungen zu reagieren.⁸⁵ Die Kontrollintensität des Bundesverfassungsgerichts nimmt daraufhin zu. Was der Senat im Hausgehilfinbeschluss noch vermieden hatte, wurde nun durch ihn selbst praktiziert: die Einschränkung des gesetzgeberischen Ermessens durch konkrete Regelungsvorgaben:

«Aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sich jedenfalls, daß auch solche Ausgaben einkommensteuerrechtlich von Bedeutung sind, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung – also im privaten Bereich – anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind.»⁸⁶

Die Kindergeldentscheidung⁸⁷ aus dem Jahr 1990 stellt die nächste Wegmarke der Abkehr von der engen Auslegung der Grundrechte im Steuerrecht durch das Bundesverfassungsgericht dar. Erneut weist das Gericht auf die verfassungsrechtliche Notwendigkeit hin, das Einkommensteuerrecht am Maßstab wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auszurichten.⁸⁸ Die zwangsläufigen Aufwendungen der Steuerpflichtigen werden nun als leistungsfähigkeitsmindernd anerkannt.⁸⁹ Kritisch würdigt das Gericht die Auffassung des Gesetzgebers, Unterhaltsaufwendungen seien allgemeine Kosten der Lebensführung. Den Steuerpflichtigen dürfe die Vermeidbarkeit von Kindern nicht in derselben Weise entgegengehalten werden, wie die Vermeidbarkeit übriger Lebensunterhaltskosten.⁹⁰

Das Bundesverfassungsgericht äußert sich dabei erstmals detailliert zu den Anforderungen an die Berechnung der Sonderbelastungen. Die Berücksichtigung von zwangsläufigen Unterhaltsaufwendungen dürfe nicht anhand von »realitätsfernen Grenzen« erfolgen.⁹¹ Zur Orientierung schlägt der Senat die Übernahme der »statistisch ermittelten Richt-

⁸²BVerfGE a. a. O. S. 354. Der zu berücksichtigende Aufwand könne »aus dem Steuerrecht ausgegliedert und als Förderungsaufgabe dem Sozialrecht zugewiesen« werden. In einer späteren Entscheidung befand das Bundesverfassungsgericht, der Staat dürfe dem Einzelnen nicht nehmen, was er ihm zuvor voraussetzungslos gegeben habe, BVerfGE 120, 125 (155) vom 13.2.2008 [KV-Beiträge als Sonderausgabe]. Ähnlich schon in BVerfGE 99, 246 (259) vom 10.11.1998 [Kinderexistenzminimum]. Zur Trennung von Steuer- und Sozialrecht seinerzeit: Birk 1979, S. 224 und Wiebe 1981, S. 30. Zum sozialen Steuerrecht und der Schnittmenge beider Rechtsgebiete Lehner 1993, insb. S. 134 ff. und 150 ff.

⁸³BVerfGE 61, 319 (348) vom 3.11.1982.

⁸⁴Lang 2009, S. 1 und Vogel/Waldhoff 1997, S. 415 Rn. 509.

⁸⁵BVerfGE a. a. O. S. 351.

⁸⁶BVerfGE a. a. O. S. 344.

⁸⁷BVerfGE 82, 60 vom 29.5.1990 [Kindergeldentscheidung].

⁸⁸BVerfGE a. a. O. S. 86.

⁸⁹BVerfGE a. a. O. S. 86 f. Zuvor nur Alleinerziehende/Verwitwete.

⁹⁰BVerfGE a. a. O. S. 87. Erneut aufgegriffen in BVerfGE 112, 268 (281) vom 16.3.2005 [Kinderbetreuungskosten]. Vgl. auch die Zusammenstellung der widerstreitenden Meinungen bei Tipke 2003, S. 811 f.

⁹¹BVerfGE 82, 60 (88) vom 29.5.1990. Erstmals in BVerfGE 66, 214 (223) vom 22.2.1984 [Abzug von Unterhaltsaufwendungen]. Das Kriterium »Realitätsnähe« wird dem Gesetzgeber auch im Zusam-

2. Rechtsprechung

sätze« vor, welche den Regelleistungen der Sozialhilfe zugrunde liegen.⁹² Damit wird die Angleichung von Sozial- und Steuerrecht vollzogen.

Dennoch sieht das Gericht in der Folge einen Klarstellungsbedarf »in bezug auf die Methode«, mit der »die vom Gesetzgeber steuerfrei zu belassenden Unterhaltsaufwendungen für das Existenzminimum von Kindern zu berechnen« seien.⁹³ Dabei untersagt es dem Gesetzgeber, die statistisch ermittelten Mindestbeträge des Sozialrechts zu unterschreiten.⁹⁴ Ebenfalls dürfe die Festlegung des Bedarfs für die Zukunft nicht zu einer solchen Unterschreitung führen. Historisch sei der existenznotwendige Bedarf »regelmäßig gestiegen, nicht gesunken«, daher sei allenfalls ein Abweichen durch vorsorgendes »Überschreiten der Mindestwerte geboten«.⁹⁵

Diese Entscheidung stellt einen ungewöhnlich weiten Eingriff in den Ermessensspielraum der Legislative dar.⁹⁶ Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, die immer detaillierteren Vorgaben des Verfassungsgerichts zu übernehmen. Diese Form eines »judicial activism« erreichte im Vermögensteuerbeschluss schließlich einen Höhepunkt. Der Richter Böckenförde forderte in einem Sondervotum ein Ende dieser Praxis, der Senat solle sich »Fürsorglichkeit« gegenüber dem Gesetzgeber »versagen«.⁹⁷

In einer jüngeren Entscheidung konstatiert das Gericht, außerhalb der familiären Unterhaltsverpflichtungen sei »wenig geklärt, ob und wie weit zwangsläufiger privater Aufwand von Verfassungen wegen einkommensmindernd zu berücksichtigen« sei.⁹⁸ Eine weitere Ausdehnung des subjektiven Nettoprinzips scheint damit nicht ausgeschlossen. Die bereits festgestellten grundgesetzlichen Anforderungen zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen fasst das Gericht wie folgt zusammen:

»Der Staat darf [...] auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die

menhang mit der Vermögensbewertung in BVerfGE 93, 121 (136) vom 22.6.1995 und im Erbschaftsteuerbeschluss, BVerfGE 117, 1 (62) vom 7.11.2006, auferlegt.

⁹²BVerfGE a. a. O. S. 93 f. Damals noch nicht bundeseinheitlich geregelt. Der Regelsatz wurde im Zuge der Hartz-Reformen vereinheitlicht: Viertes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt BGBl. I 2003, S. 2954 vom 24.12.2003.

⁹³BVerfGE 99, 246 (261) vom 10.11.1998.

⁹⁴BVerfGE a. a. O. S. 262.

⁹⁵BVerfGE a. a. O. S. 263.

⁹⁶In einem Spiegel-Gespräch wies der frühere BVerfG-Präsident Zeidler sowohl auf die fehlende Kompetenz als auch auf die limitierten Möglichkeiten des Verfassungsgerichts hin, Zeidler 1984, S. 58. Lang fasst das Interview mit dem Satz zusammen: »Gestaltungskompetenz des Gesetzgebers kann nicht durch gerichtliche Kassationskompetenz ersetzt werden.« Lang 1990, S. 335.

⁹⁷BVerfGE 93, 121 (152) vom 22.6.1995. Auch in jüngerer Zeit ist Kritik an einer solchen Auffassung zu beobachten. Sichtbar unter anderem an den Sondervoten der Richterin Haas in BVerfGE 115, 320 (381) vom 4.4.2006 [Rasterfahndung] und des Richters Schluckebier in BVerfGE 125, 260 (373) vom 2.3.2010 [Vorratsdatenspeicherung]. Beide bemängeln die fehlende Zurückhaltung der Senatsmehrheit in Fragen, die aus ihrer Sicht dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber überantwortet seien. Lepsius fragt rhetorisch, »woraus [...] das Gericht die Kompetenz [beziehe], sich Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers als verfassungsrechtliche Maßstäbe zu eigen zu machen«, Lepsius 2011, S. 249. Vgl. auch die Darstellung von Thuronyi aus US-amerikanischer Perspektive: »The German Constitutional Court has developed a jurisprudence remarkable for its judicial activism in the tax area.«, Thuronyi 2003, S. 68.

⁹⁸BVerfGE 107, 27 (49) vom 4.12.2002.

2. Rechtsprechung

der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Befürfnisse einsetzen kann. [...] Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands steht nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.«⁹⁹

2.1.3. Bildung von Typenkategorien

Der Begriff Typisierung wird vom Bundesverfassungsgericht als Handlung definiert, mit der »bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ« zusammengefasst werden.¹⁰⁰ Darüberhinaus sieht es in der Typisierung die Bedingung, die eine Norm erst anwendbar mache.¹⁰¹ Um der Masse an Individualität¹⁰² der Steuerpflichtigen Herr zu werden, müssen die Besonderheiten des Einzelnen einem ermittelten Typus weichen.¹⁰³ Die Komplexität der Sachverhalte wird dabei reduziert und die Finanzverwaltung in die Lage versetzt, anhand ausgewählter Merkmale die Steuer in Vollzug zu setzen. Aus dem Praktikabilitätsanfordernis der Steuererhebung, so das Gericht, folge schlicht ein »Zwang zur Typisierung«.¹⁰⁴ Dieser dürfe jedoch nicht dazu dienen, verfassungsrechtliche Grundentscheidungen zu übergehen. Die Praktikabilität habe zurückzutreten, wenn sie in einen Konflikt mit Grundrechten gerate.¹⁰⁵ Die Vermeidung nicht effizienten Verwaltungsaufwands sei »ein anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers«.¹⁰⁶

Typisierung ist ein Verfahren, das im Gegensatz zum Gleichheitsgedanken steht: Ungleiches wird gleich behandelt, um eine Vereinfachung der Steuererhebung zu garantieren.¹⁰⁷ Von den Anforderungen des Allgemeinen Gleichheitssatzes gestattet das Gericht dem Gesetzgeber jedoch zahlreiche Abweichungen:

»Bei der Ordnung von Massenerscheinungen [...] braucht der Gesetzgeber außerdem nicht um die Gleichbehandlung aller denkbaren Einzelfälle besorgt zu sein. Er ist hier vielmehr berechtigt, von einem Gesamtbild auszugehen, das sich aus den

⁹⁹BVerfGE ebd.

¹⁰⁰BVerfGE 122, 210 (232) vom 9.12.2008. Es lässt sich auch ohne Weiteres argumentieren, jede Form von Recht zwingt zur Typisierung.

¹⁰¹BVerfGE 13, 331 (341) vom 24.1.1962.

¹⁰²Das Bundesverfassungsgericht spricht von »Massenvorgängen des Wirtschaftslebens«; BVerfGE 21, 12 (27) vom 20.12.1966 [Allphasenumsatzsteuer].

¹⁰³Isensee nennt das die »Divergenz von Gesetzesauftrag und Verwaltungskapazität«, Isensee 1976, S. 155. Zur Vereinfachung mittels Typisierung, Leisner 2007, S. 241, 244 f.

¹⁰⁴BVerfGE 27, 375 (387) vom 28.1.1970 [Schaumwein-Nachsteuer].

¹⁰⁵BVerfGE 13, 290 (316 f.) vom 24.1.1962.

¹⁰⁶BVerfGE 27, 58 (67) vom 2.10.1969. Dabei nahm das Gericht zur Begründung Bezug auf eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshof Österreich Erk. Slg. Nr. 4958 vom 19.3.1965. Nahezu wörtlich wird das Erkenntnis zitiert, was sich mit den ähnlich gelagerten Streitgegenständen (Pauschalierung der Fahrtkosten zur Arbeitsstätte) erklären lässt.

¹⁰⁷Tipke 2000, S. 349; und weiter: »Typisierung besteht in der Durchbrechung eines durch den Gleichheitssatz vorgegebenen Differenzierungsgebots«. Zum Verhältnis von Typisierung und Gleichheitssatz siehe Kloepfer 2008, S. 704 f.

2. Rechtsprechung

ihm vorliegenden Erfahrungen ergibt [...]. Auf dieser Grundlage darf er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen verwenden, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen [...]. Die Typisierung setzt allerdings voraus, daß die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist.«¹⁰⁸

Einen Sonderfall bildete das Votum zur Besteuerung von in Deutschland beschränkt Einkommensteuerpflichtigen.¹⁰⁹ Beschränkt steuerpflichtig ist grundsätzlich, wer keinen Wohnsitz, aber Einkünfte im Inland hat.¹¹⁰ Wegen der für die deutsche Finanzverwaltung nur unzureichend ermittelbaren Auslandseinkünfte durfte der Gesetzgeber davon absehen, die in Deutschland anfallende Vermögensteuer bei der Einkommensteuerbestimmung anzurechnen.¹¹¹ Typisiert wurde für diesen Fall die Annahme, dass beschränkt Steuerpflichtige im Ausland ebenfalls nennenswertes Einkommen erzielen. Obwohl dies nicht in sämtlichen Fällen zutraf, hielt das Bundesverfassungsgericht diese Regelung für grundgesetzkonform.¹¹² Durch die Gewährung von Freibeträgen und eines Progressionsvorteils sei der Nachteil für die Betroffenen zumindest teilweise ausgeglichen worden.¹¹³ Die vom Gericht vorgenommene Gesamtbetrachtung schloss die kompensierenden Regelungen des Gesetzgebers ausdrücklich ein.¹¹⁴

Im Zinsurteil¹¹⁵ aus dem Jahr 1978 ist das Spannungsverhältnis zwischen Praktikabilität und den Wirkungen der Typisierung offensichtlich. Typisiert wurde die Annahme, Geld sei am Ende eines Veranlagungszeitraums so viel wert wie zu Beginn desselben.¹¹⁶ Dieses Prinzip liegt auch der Besteuerung der Kapitaleinkünfte zugrunde. Die Geldentwertung bleibt damit unberücksichtigt. Gegenstand des Verfahrens bildete die Frage, ob der Gesetzgeber verpflichtet ist, »inflationbedingte Wertminderungen eines zum Privatvermögen gehörenden, verzinslich angelegten Kapitals bei der Besteuerung der Zinserträge zu berücksichtigen«.¹¹⁷

¹⁰⁸BVerfGE 84, 348 (359 f.) vom 8.10.1991 [Lohnsteuerkarte].

¹⁰⁹BVerfGE 43, 1 vom 12.10.1976 [Vermögensteuerabzug].

¹¹⁰§ 1 Abs. 4 EStG. Zu Ausnahmen und Umfang der beschränkten Steuerpflicht siehe Heinicke in Schmidt 2017, § 1 Rn. 2 f und Seiler 2006, S. F 61.

¹¹¹BVerfGE a. a. O. S. 10 f.

¹¹²BVerfGE a. a. O. S. 11.

¹¹³BVerfGE ebd.

¹¹⁴Zu beachten ist allerdings, dass dieser Beschluss heute nur noch eingeschränkte Gültigkeit besitzt. Die Vermögensteuer wird seit dem dazu ergangenen Beschluss (BVerfGE 93, 121 vom 22.6.1995) nicht mehr erhoben. Daneben sind Freibeträge in Höhe des Existenzminimums für den Gesetzgeber nicht mehr disponibel (vgl. insbesondere BVerfGE 82, 60 (85) vom 29.5.1990), können also nicht mehr für eine Aufrechnung verwendet werden.

¹¹⁵BVerfGE 50, 57 vom 19.12.1978 [Zinsbesteuerung].

¹¹⁶Sogenanntes Nominal- oder Nennwertprinzip. Zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der das Nennwertprinzip im EStG für zulässig erachtet, siehe Jochum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff 2017, § 20 Rn. A 41 f.

¹¹⁷BVerfGE a. a. O. S. 76.

2. Rechtsprechung

Die zu diesem Zeitpunkt vergleichsweise hohe Geldentwertungsrate¹¹⁸ führte bei den Kapitalanlegern zu Realwertverlusten.¹¹⁹ Ihre Geldanlagen erwirtschafteten nicht ausreichend Rendite, um die Inflation zu kompensieren, so dass die geleisteten Steuern auf die Zinsen teilweise aus dem Kapitalstock aufgebracht werden mussten.¹²⁰ Mit einem Inflationsausgleich, so die Beschwerdeführer, wäre ihre Steuerlast niedriger ausgefallen.

Das Gericht entschied, es sei »offensichtlich«, dass der zusätzliche Verwaltungsaufwand von den Behörden nicht würde bewältigt werden können.¹²¹ Diese »praktischen Erwägungen« spielten bei der Entscheidung für und wider das Nominalwertprinzip »eine gewichtige Rolle«. ¹²² Praktikabilität sei ein Argument, das »bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung von steuerlichen Vorschriften in angemessenem Umfang berücksichtigt werden darf«. ¹²³

Gestaltet der Gesetzgeber einen Regelungsbereich neu, ist er auf ein neues Typisierungsraster angewiesen. Diese systembegleitende Typisierung ist in einem weiteren Maß zulässig, als sie es im Rahmen punktueller Gesetzesänderungen wäre. Auftretende Unsicherheiten über die Auswirkungen einer Reform sollen nicht zu Lasten des Staatshaushalts gehen. Bei entsprechenden Regelungen liegt die Last des Zweifels zunächst auf Seiten der Legislative.

Der Prognosespielraum des Gesetzgebers wird im Beschluss zur Kleinunternehmerregelung hervorgehoben. Diese Ausnahme von der neu eingeführten Mehrwertsteuer teilte die Steuerpflichtigen in zwei Gruppen. Bis 60.000 DM konnte nach der früheren Bruttoumsatzsteuer verfahren werden. Darüber war die Mehrwertsteuer (Nettoumsatzsteuer) einzuführen. Diese Fallbeilregelung rief Bedenken beim Gericht hervor, wurde aber angesichts einer anstehenden Überarbeitung des Gesetzes nicht aufgehoben:

»Die aufgezeigte Wettbewerbsverzerrung mußte sonach im Interesse einer reibungslosen Einführung des Mehrwertsteuersystems für eine Übergangszeit hingenommen werden.«¹²⁴

Der Ermessensspielraum des Gesetzgebers wird mit Gewinnung von »Erfahrungsmaterial« im Laufe der Zeit wieder eingeschränkt.¹²⁵ Dieses Material soll der Gesetzgeber durch

¹¹⁸Der streitgegenständliche Zeitraum des Verfahrens betraf die Veranlagungszeiträume 1971, 1973 und 1974. Zwischen 1971 und 1974 lag die Inflationsrate für die Bundesrepublik (inkl. Berlin-West) bei relativen Steigerungswerten von 5,2 v. H. (1971), 7,1 v. H. (1973) und 6,9 v. H. (1974). Der Preisindex (1995 = 100) betrug in 1/1971 – 48,5, 12/1973 – 57,1 und 12/1974 – 60,8; Destatis 2011a, S. 9 f.

¹¹⁹Die Berechnung der Inflationsrate erfolgt nach standardisierten Kriterien (sog. Warenkorb) und gibt Mittelwerte an. Ob den Beschwerdeführern tatsächlich ein Verlust entstanden ist, hängt demzufolge von der späteren Konsumententscheidung der Beteiligten ab.

¹²⁰Steuergegenstand der Einkommensteuer auf Kapitalerträge, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG, sind die Zinsen als Früchte des Kapitals, nicht das Kapital selbst. Die Einkünfte dieser Einkommensart entsprechen dem »Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten«, § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG. Zur Quellentheorie im Einkommensteuerrecht Hey in Tipke/Lang 2015, S. 295 § 8 Rn. 50 ff.

¹²¹BVerfGE a. a. O. S. 97. Diese Vermutung wird nicht durch empirische Daten belegt.

¹²²BVerfGE ebd. Ebenso wies das Gericht auf die höheren Inflationsraten in Ländern mit indizierten Tarifen hin, es bestehe zumindest eine Korrelation, BVerfGE a. a. O. S. 100.

¹²³BVerfGE a. a. O. S. 82.

¹²⁴BVerfGE 37, 38 (56) vom 27.3.1974 [Kleinunternehmerregelung USt.].

¹²⁵BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

eine »spätere Überprüfung und fortschreitende Differenzierung« im Sinne einer »sachgerechten Lösung« verarbeiten.¹²⁶ Ergeben sich aus den vorgenommenen Unterscheidungen Fehlentwicklungen in der Faktizität, ist der Gesetzgeber zum Handeln aufgefordert. Der erweiterte Prognosespielraum reduziert sich kontinuierlich.

Grenzen werden dem Gesetzgeber dort gesetzt, wo mit der Typisierung ein besonders schutzwürdiger Bereich tangiert wird. Das ist im Bereich der existenzsichernden Mittel der Fall. Während in anderen Materien eine Gesamtschau vorgenommen werden kann, bleibt dieser Regelungskomplex davon ausgenommen. Das Bundesverfassungsgericht hält es grundsätzlich für hinnehmbar, dass zum Zwecke der Verwaltungseffizienz Abweichungen von einem Modellfall unberücksichtigt bleiben. Das Existenzminimum bildet die Ausnahme. Dieses ist als absoluter Wert¹²⁷ geschützt und einer abwägenden Betrachtung nicht zugänglich.¹²⁸

Berechnet der Gesetzgeber das den Steuerpflichtigen zu belassende Existenzminimum nach Kriterien, die willkürlich¹²⁹ bemessen werden, oder in einer Höhe, die den entstehenden Bedarf teilweise nicht abdeckt, so verstößt er damit gegen Normen des Grundgesetzes.¹³⁰ Das Existenzminimum sei im – grundsätzlich zulässigen – Typisierungsvorgang so zu bemessen, »daß es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf« abdecke.¹³¹ Kein Steuerpflichtiger soll »infolge einer Besteuerung seines Einkommens« auf die »Inanspruchnahme von Staatsleistungen« angewiesen sein.¹³² Außerdem müsse die Berechnung realitätsgerecht erfolgen.¹³³ Bei der Ermittlung des Bedarfs darf hernach nicht an den faktischen Verhältnissen vorbeigerechnet werden.

In der Entscheidung zum Kinderfreibetrag ging das Gericht in seinen Anforderungen weiter und untersagte dem Gesetzgeber eine Typisierung, die über die Festschreibung einer für sämtliche Betroffenen geltenden Summe hinausgeht:

»Bei der verfassungsrechtlich gebotenen [...] Berücksichtigung der existenznotwendigen Mindestaufwendungen für den Kindesunterhalt sind [...] keine einzelfallbedingten Besonderheiten tatbestandlich aufzunehmen und gegebenenfalls zu typisie-

¹²⁶BVerfGE a. a. O. S. 56 f.

¹²⁷Im doppelten Sinn als sowohl moralischer wie auch monetärer Wert.

¹²⁸Das war nicht immer der Fall. In der Entscheidung zum Kinderfreibetrag wurde eine Abwägung mit den Sozialleistungen vorgenommen, BVerfGE 43, 108 (122 f.) vom 23.11.1976. Spätestens seit BVerfGE 82, 60 vom 29.5.1990 ist dies nicht mehr zulässig.

¹²⁹Bei der Bestimmung des sozio-kulturellen Existenzminimums ist die Berechnung stets willkürlich. Ein allgemeingültiges Maß existiert nicht. Das Bundesverfassungsgericht meint mit dieser Formulierung den Verzicht auf generell gültige Kriterien, die der Berechnung zugrunde gelegt werden. Solche müssen zumindest den Ansatz einer rationalen Begründung enthalten und empirisch überprüfbar sein. Intuitive Schätzungen erfüllen dieses Kriterium nicht. Vgl. die Kritik am Berechnungsverfahren der Grundsicherung in BVerfGE 125, 175 (246 f.) vom 9.2.2010 [Hartz IV-Regelsatz].

¹³⁰In der Entscheidung BVerfGE 87, 153 (169) vom 25.9.1992 wurde die Steuerfreiheit des Existenzminimums noch aus Art. 14 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG abgeleitet, in späteren Entscheidungen wechselte das Gericht zu Art. 1 iVm Art. 20 GG; BVerfGE 99, 246 (259) vom 10.11.1998. Zuletzt auch entschieden für das Sozialrecht in BVerfGE 125, 175 (238) vom 9.2.2010.

¹³¹BVerfGE 87, 153 (172) vom 25.9.1992.

¹³²BVerfGE ebd.

¹³³BVerfGE 112, 268 (280 f.) vom 16.3.2005 [Kinderbetreuungskosten].

2. Rechtsprechung

ren; vielmehr ist ein für alle gleicher Bedarf in den einkommensteuerlichen Bedarfstatbeständen aufzunehmen.«¹³⁴

Diese Ansicht wurde im Beschluss zur Anrechnung privater Krankenversicherungskosten für Kinder relativiert. Dort spricht das Gericht nur noch von »möglichst allen Fällen« die durch die Typisierung erfasst werden sollen. Gleichzeitig mahnte es den Gesetzgeber zu mehr Sorgfalt in der Ermittlung von Bedarfstatbeständen: Werden durch eine Regelung zwar 90 % der Betroffenen erfasst, die verbleibenden 10 % durch ihre Zugehörigkeit zu einem anderen Versorgungssystem dagegen »hinwegtypisiert«, überschreite der Gesetzgeber seine Kompetenzen.¹³⁵

Bereits zwei Jahre vor diesem Beschluss hatte das Bundesverfassungsgericht die vom Gesetzgeber verwendete Methode zur Bewertung von Grundvermögen bei der Veranlagung zur Erbschaftsteuer für verfassungswidrig erklärt.¹³⁶ Die Vorteile der Typisierung überwiegen nicht, wenn in einer Vielzahl von Fällen das Bewertungsziel nicht erreicht werde.¹³⁷ Die Annahme des Gesetzgebers, es gebe ein typisch bebautes Grundstück, wies das Gericht zurück. Dies widerspreche »den vielfältigen Gegebenheiten des Immobilienmarktes«¹³⁸. Deshalb habe sich der Gesetzgeber »nicht am typischen Lebenssachverhalt orientiert«¹³⁹. Zudem habe dieser trotz selbst geäußerter Bedenken eine Methode gewählt, die für eine »Wertfindung« auf Basis »gleichmäßige[r] Lastenverteilung« nicht geeignet sei und »zu bloßen Zufallswerten« führe.¹⁴⁰ Simplizität oder bessere Handhabbarkeit dürfen den Gesetzgeber demnach nicht verführen ein Verfahren zu nutzen, das willkürliche Ergebnisse produziert.

Daraus folgt: Der Gesetzgeber darf sich nicht auf irrationale Berechnungsverfahren stützen, ist aber sonst weitgehend frei in der Typisierung von Sachverhalten. Im Fall eines Systemwechsels erweitert sich dieser Spielraum kurzfristig. Anders dagegen in Fragen, die das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie betreffen. Die Pauschalierung existenzsichernder Aufwendungen ist nur dann mit dem Grundgesetz zu vereinbaren, wenn das Resultat den Mindestbedarf der gesamten Masse abdeckt. Wird die Gewährung der Freibeträge aus der Achtung der Menschenwürde durch den Staat (Art. 1 Abs. 1 GG) abgeleitet, kann der Betrag nicht mit Hinweis auf die persönlichen Verhältnisse unterschritten werden.¹⁴¹ Die Mindereinnahmen im Haushalt dürfen jedoch mittels Tarifgestaltung kompensiert werden. Durch eine steilere Progression sei es mög-

¹³⁴BVerfGE 99, 246 (264) vom 10.11.1998.

¹³⁵BVerfGE 120, 125 (166) vom 13.2.2008.

¹³⁶BVerfGE 117, 1 vom 7.11.2006.

¹³⁷BVerfGE a. a. O. S. 53.

¹³⁸BVerfGE ebd.

¹³⁹BVerfGE ebd. In der selben Entscheidung auch für die Ermittlung des Betriebsvermögens geäußert, BVerfGE a. a. O. S. 44.

¹⁴⁰BVerfGE a. a. O. S. 54.

¹⁴¹Das würde implizit zu einer Skalierung der Menschenwürde führen. Auch wenn faktisch Berechnungen dieser Art angestellt werden (vgl. zu Berechnungen in der Medizin, Hank 2011, S. 1033 und Huster 2005, S. 202), gibt das Gericht deutlich zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber in seinen Verfahren darauf zu verzichten habe. Dafür nutzt es das stärkste zur Verfügung stehende Verfassungsargument.

2. Rechtsprechung

lich, sämtlichen Zensiten den einheitlichen Freibetrag zu gewähren und gleichzeitig diesen Vorteil mit steigendem Einkommen wieder abzuschöpfen.¹⁴²

2.1.4. Berücksichtigung außerfiskalischer Zwecke

Steuern dienen der Finanzierung von Staatsausgaben. Sie tragen die wesentlichen Mittel zum Staatshaushalt bei. Durch sie wird das Parlament handlungsfähig. Gleichzeitig wird das Steuerrecht genutzt, um das Verhalten der Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Das Bundesverfassungsgericht hält außerfiskalische Ziele mit dem Grundgesetz für vereinbar: Wirtschaftslenkung per Steuergesetz sei kein »Formenmißbrauch«¹⁴³. Das Konzept einer Lenkungssteuer ist mittlerweile nicht mehr aus dem Alltag des Steuergesetzgebers wegzudenken. Der Subventionsbericht der Bundesregierung weist für das Jahr 2012 ein Vergünstigungsvolumen von 25,4 Mrd. € im Steuerrecht durch 57 Tatbestände nach.¹⁴⁴

Die Lenkung des Verhaltens mittels Steuer steht seit langem in der Kritik.¹⁴⁵ Sie verwische die Grenzen der Trias Steuereinnahme, Haushaltsplanung und Leistungsverwaltung.¹⁴⁶ Auch bestehe das Risiko, dass sich die Steuer-Kompetenznorm Art. 105 Abs. 2 GG weit über ihren ursprünglich zugewiesenen Rahmen hinausentwickle. Wenn Sachpolitik über das Steuerrecht effizient gestaltet wird, verlieren die Art. 70 ff. GG an Bedeutung. Dem Bund wird dadurch die Möglichkeit eröffnet, Steuervergünstigungen in Bereichen anzubieten, in denen die Sachkompetenz bei den Bundesländern liegt.¹⁴⁷ Trotz dieser Bedenken hält das Gericht an seiner Grundentscheidung fest, Steuersubventionen in weitem Umfang zuzulassen.

2.1.4.1. Lenkungsentscheidung

Das Bundesverfassungsgericht hat für die Nutzung des Steuerrechts als Mittel allgemeiner politischer Steuerung Leitlinien aufgestellt. Demnach komme dem Gesetzgeber auch

¹⁴²BVerfGE 82, 60 (90) vom 29.5.1990. Daraus folgt für die Rechtfertigung der Progression, dass der abnehmende Grenznutzen nicht durch eine Kurve vorbestimmt ist. Anderenfalls wäre eine Änderung der Progressionskurve ohne Verstoß gegen die Prämissen der Haller'schen Theorie nicht möglich. Siehe auch unten S.94.

¹⁴³BVerfGE 16, 147 (161) vom 22.5.1963 [Werkfernverkehr].

¹⁴⁴BMF 2011, S. 18 (Schätzungen, die keine Verhaltensänderung der StPfl. berücksichtigen). Davon entfallen auf den Bund 16,8 Mrd. € und auf die Länder 8,6 Mrd. €. Die Berechnungen Kirchhofs weichen erheblich davon ab. Er zählt alleine 517 Ausnahmetatbestände im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Die genaue Höhe aller Vergünstigungen bleibe selbst dem Gesetzgeber verborgen, Kirchhof 2007, S. 985 Rn. 52. Kirchhof geht von einem Volumen in Höhe von 240 Mrd. € aus, Kirchhof a. a. O. S. 989 Rn. 64. Zum Volumen und den unterschiedlichen Schätzungen siehe auch Wernsmann 2005, S. 97 ff.

¹⁴⁵Wider die Überfrachtung des Steuerrechts durch Lenkungsnormen im Gruppeninteresse, Lang 1994, S. 35 f. Zum Steuerinterventionismus allgemein, Wernsmann a. a. O., S. 95 ff. und Jakob 1999, S. 65 ff. Zu historischen Bedingungen der Steuervergünstigungen, Dziadkowski 1999, S. 1095 ff. Lenkung und Leistungsfähigkeitsprinzip im niederländischen Recht dargestellt bei Rijkers 2005, S. 327.

¹⁴⁶Kirchhof 2004, S. 122 und 1981, S. 401. Vgl. auch die Darstellung bei Schuppert 1987, S. 703.

¹⁴⁷Eine Verzerrung des Länderfinanzausgleichs ist eine weitere Wirkung, Kirchhof a. a. O. S. 986 Rn. 53 f.

2. Rechtsprechung

an dieser Stelle eine »große Gestaltungsfreiheit« zu, sofern er ein Verhalten aus »wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen« zu fördern oder verhindern suche.¹⁴⁸ Generell sei der Gesetzgeber freier im Bereich der Leistungsgewährung als in der Eingriffsverwaltung.¹⁴⁹ Die Motive, derer sich der Gesetzgeber bedienen kann, sind nahezu unbegrenzt, kaum ein Grund, der nicht unter die oben genannten subsumiert werden könnte. Lediglich das rein fiskalisch motivierte Handeln erklärte das Gericht als nicht werthaft genug, um eine Lenkung, und damit eine Ungleichbehandlung rechtfertigen zu können.¹⁵⁰ Zudem müsse die Legislative stets das Gemeinwohl im Blick behalten.¹⁵¹ Denn die Förderung des Gemeinwohls sei ein Grund, der vor dem Gleichheitssatz als Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung bestehen könne.¹⁵²

Entscheidet sich der Gesetzgeber für eine lenkende Steuer, darf er zwar eine Unterscheidung zwischen Begünstigten und Nichtbegünstigten treffen, innerhalb dieser Gruppen ist er jedoch zur Gleichbehandlung verpflichtet.¹⁵³ Die Ausgestaltung der Maßnahme sei derart zu konstruieren, dass die »Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte« stütze.¹⁵⁴ Außerdem sei der Kreis der Empfänger »sachgerecht« abzugrenzen.¹⁵⁵

Nicht mit dem Grundgesetz zu vereinbaren ist die faktisch lenkende Norm, der keine normative Grundentscheidung vorausgeht. Dieser Art politischer Gestaltung wurde im Vermögensteuerbeschluss eine Absage erteilt.¹⁵⁶

»Faktisch würden über die besondere Gesetzgebungskompetenz zur Besteuerung (Art. 105 GG) Verwaltungsziele geregelt, Vergünstigungen zu Lasten der Ertrags-
höhe der Länder (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG) angeboten und unter Umständen
Länderkompetenzen überspielt. Die tatsächlichen Lenkungswirkungen könnten auch
Grundrechte berühren. Für die Steuerintervention muß der Gesetzgeber deshalb ge-
sondert prüfen, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwe-
cke einsetzen darf.«¹⁵⁷

Gesetzgeberisches Unterlassen steht im Steuerrecht keinem Handeln gleich. Dem Steuer-
gesetzgeber kommt die Entscheidung über die Steuerwürdigkeit der Lebenssachverhalte

¹⁴⁸BVerfGE 110, 274 (293) vom 20.4.2004.

¹⁴⁹BVerfGE 11, 50 (60) vom 5.4.1960 [Hausratsentschädigung]: Die darreichende Verwaltung unterliege
notwendig der »Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in weitestem Maße«.

¹⁵⁰BVerfGE 122, 210 (233) vom 9.12.2008; BVerfGE 87, 153 (172 f.) vom 25.9.1992: »Gerade bei wachsen-
dem staatlichen Finanzbedarf [...] ist der Gesetzgeber gehalten, eine gerechte Verteilung der Lasten
zu gewährleisten.«

¹⁵¹BVerfGE 93, 121 (147) vom 22.6.1995.

¹⁵²BVerfGE 121, 108 (120) vom 17.4.2008 [Kommunale Wählervereinigung].

¹⁵³BVerfGE 117, 1 (32 f.) vom 7.11.2006.

¹⁵⁴BVerfGE 110, 274 (293) vom 20.4.2004. Wessen Lebenserfahrung hier den Ausschlag geben soll, wird
nicht ausgeführt. Betrachtet man die Aussage im Kontext der Entscheidung, ist möglicherweise eine
mit dem englischen Begriff »common sense« verwandte Auslegung gemeint – diese wartet jedoch auch
nicht mit dem gewünschten Erkenntnisgewinn auf.

¹⁵⁵BVerfGE ebd. mit Verweis auf BVerfGE 17, 210 (216) vom 12.2.1964 [Wohnungsbauprämie].

¹⁵⁶BVerfGE 93, 121 vom 22.6.1995. Noch offengelassen in: BVerfGE 6, 55 (77) vom 17.1.1957, weil das
Vorliegen einer Nebenfolge bestritten wurde.

¹⁵⁷BVerfGE 93, 121 (147) vom 22.6.1995.

2. Rechtsprechung

zu. Er hat die Pflicht, aktiv gestaltend mit dieser Kompetenz umzugehen.¹⁵⁸ Daraus folgt: Erlangt der Gesetzgeber Kenntnis von einer faktisch lenkenden Norm, muss er einschreiten, soweit die Lenkung nicht in dieser Weise von ihm beabsichtigt wurde.¹⁵⁹

Bevor das Gericht diese Vorgaben statuierte, hatte es bereits in einer Entscheidung herausgestellt, dass die Konstruktion einer Norm als »lex imperfecta« kein legitimes Mittel sei, ordnungspolitische Vorstellungen durchzusetzen.¹⁶⁰ Normiert der Gesetzgeber eine ungeeignete Erhebungsmethode, aus der ein mangelhafter Gesetzesvollzug resultiert, steht die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes in Frage. Im Fall der Kapitaleinkünfte war die Finanzverwaltung von den Angaben der Steuerpflichtigen abhängig, weil das Bankengeheimnis jene an einer Sachverhaltsaufklärung hinderte. Damit hing die Zahlungspflicht vom Wahrheitsgehalt der in der Steuererklärung gemachten Angaben ab. Das Bundesverfassungsgericht befand, dies sei ein nicht mit dem Grundgesetz zu vereinbarender Zustand.¹⁶¹

Eine Lenkungsentscheidung kann nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts auch nicht mit einem degressiven Tarifverlauf kombiniert werden. So erklärte es die von der Stadt Konstanz erhobene Zweitwohnungsteuer für nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.¹⁶² Dabei mochte der Senat die Einführung eines degressiven Tarifverlaufs für Steuern nicht pauschal ausschließen:

»Degressive Steuertarife sind nicht generell unzulässig. Die hierdurch hervorgerufenen Ungleichbehandlungen können verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden [...] weil der Normgeber zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht ausnahmslos verpflichtet ist«¹⁶³

Gleichwohl verstoße die Lenkungsentscheidung gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil der degressive Tarif die Lenkungsentscheidung nicht fördere.¹⁶⁴ Dabei argumentiert das Gericht, der Tarifverlauf sei zur Erreichung des Lenkungsziels ungeeignet, weil die zusätzlichen Belastungen so gering seien, dass eine Lenkungswirkung nicht feststellbar wäre, selbst wenn der Steuerpflichtige sie bemerke.¹⁶⁵

2.1.4.2. Prognose von Wirkung und Folgen

Die Handlungen politischer Institutionen sind grundsätzlich auf die Zukunft ausgerichtet. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit zu prognostizieren, mit welchem Mittel das gewünschte Ziel erreicht werden kann. Voraussagen über gesellschaftliche Entwicklungen sind unpräzise. Dennoch kommt keine Folgenanalyse ohne eine Prognose aus. Das

¹⁵⁸BVerfGE a. a. O. S. 147 f. Ähnlich in BVerfGE 105, 73 (112 f.) vom 6.3.2002 und BVerfGE 117, 1 (32) vom 7.11.2006.

¹⁵⁹Fraglich bleibt, ob diesem Schluss allgemeine Gültigkeit zukommt. Auch stellt sich die Frage, anhand welcher Belege die Intention des Gesetzgebers ermittelt werden soll.

¹⁶⁰BVerfGE 84, 239 (274) vom 27.6.1991 [Kapitalertragsteuer].

¹⁶¹BVerfGE a. a. O. S. 273.

¹⁶²BVerfGE 135, 126 vom 15.1.2014 [Degressive Zweitwohnungsteuer].

¹⁶³BVerfGE a. a. O. S. 148.

¹⁶⁴BVerfGE a. a. O. S. 153.

¹⁶⁵BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

damit verbundene Risiko ordnet das Gericht dementsprechend als allgemeines Lebensrisiko ein. Der Gesetzgeber soll es im Rahmen seiner Möglichkeiten gering halten.

Das Bundesverfassungsgericht vertritt die Ansicht, dass es in Kauf genommen werden dürfe, wenn das Lenkungsziel nicht in »jedem Fall« erreicht werde – steuerrechtliche Lenkung sei lediglich ein »Instrument zur Annäherung an ein Ziel«. ¹⁶⁶ Im Leberpfennigbeschluss ¹⁶⁷ aus dem Jahr 1974 geht das Gericht auf die Unwägbarkeit lenkender Steuergesetze ein:

»In der Tat stellen die Schwierigkeiten einer zutreffenden Prognose den Lenkungserfolg solcher Gesetze nicht selten in Frage [...]. Da allenfalls die Globalwirkungen, nicht aber sämtliche bei den einzelnen Lenkungsadressaten eintretenden konkreten Auswirkungen voraussehbar sind, besteht die Gefahr, daß der Interventionseffekt in einem einzelnen Fall oder gar in Gruppen von Fällen über das Ziel unverhältnismäßig hinauschießt.« ¹⁶⁸

Daraus folge, dass es für die verfassungsrechtliche Beurteilung nicht entscheidend sei, »wenn die tatsächliche Wirkung dieser Prognose nicht voll« entspreche. ¹⁶⁹ Weil eine zuverlässige Voraussage der Entwicklung nach einer Steuerbelastung nicht möglich sei, reiche es aus, wenn der Gesetzgeber aus seiner Sicht davon ausgehen durfte, dass seine Maßnahme zur Zielverwirklichung geeignet sei, »ob also seine Prognose bei der Beurteilung wirtschaftspolitischer Zusammenhänge sachgerecht und vertretbar war«. ¹⁷⁰

Das Prognoserisiko war schon Gegenstand der Entscheidung zur Besteuerung des Werkfernverkehrs. ¹⁷¹ Dort hatte das Gericht in seinem Votum angemerkt, es habe Zweifel, ob der harten Maßnahme auf Dauer ein äquivalenter Nutzen für das Gemeinwohl gegenüberstehe. Um über die Verfassungsmäßigkeit der Norm zu befinden, bedürfe es größerer Klarheit über deren Wirkungen. ¹⁷² Diese seien in der kurzen Zeit nach Inkrafttreten noch nicht zu erlangen gewesen. ¹⁷³ Eine unzutreffende Prämisse des Gesetzgebers hat nicht zwangsläufig die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes zur Folge. Das Bundesverfassungsgericht führt dazu aus: »Eine auf Grund einer Fehlprognose ergriffene Maßnahme kann nicht schon deshalb als verfassungswidrig angesehen werden.« ¹⁷⁴

2.1.4.3. Lenkungsmotivationen

Zwei wesentliche Motivationen lassen sich bei der Entscheidung für eine lenkende Steuer-
norm beim Gesetzgeber erkennen: zum einen ein wirtschaftspolitisch orientiertes Verhal-

¹⁶⁶BVerfGE 117, 1 (32) vom 7.11.2006.

¹⁶⁷BVerfGE 38, 61 vom 17.7.1974 [Leberpfennig].

¹⁶⁸BVerfGE a. a. O. S. 82.

¹⁶⁹BVerfGE a. a. O. S. 88 f.

¹⁷⁰BVerfGE a. a. O. S. 88. Dort zitiert nach BVerfGE 30, 250 (263) vom 9.3.1971 [Absicherungsgesetz].

¹⁷¹BVerfGE 16, 147 (187) vom 22.5.1963. Vgl. dazu auch die Untersuchung von Philippi über die Verwendung von Tatsachenfeststellungen durch das Bundesverfassungsgericht, Philippi 1971, S. 69 (dort unter dem Titel "Drei-Glocken-Anordnung" beschrieben).

¹⁷²BVerfGE a. a. O. S. 187 f.

¹⁷³BVerfGE ebd.

¹⁷⁴BVerfGE 25, 1 (13) vom 18.12.1968 [Mühlengesetz]. Für verfassungswidrig erkannt wurden Mittel des Gesetzgebers, die »objektiv untauglich«, »objektiv ungeeignet« oder »schlechthin ungeeignet« sind, um das gewünschte politische Ziel zu erreichen; BVerfGE 30, 250 (263) vom 9.3.1971 m. w. N.

2. Rechtsprechung

ten, zum anderen ein sozialstaatliches. Bei den sozialstaatlichen Interventionen ist nicht eindeutig zu ermitteln, was einem Gebot des Grundgesetzes und was einer überobligatorischen Leistung des Gesetzgebers entspricht. Wirtschaftspolitische Lenkung basiert dagegen auf keiner verfassungsrechtlichen Notwendigkeit.

2.1.4.3.1. Wirtschaftspolitische Lenkung Wirtschaftspolitische Eingriffe im Wege von Steuergesetzen sind durch die Belastung eines unerwünschten Verhaltens ebenso umsetzbar wie durch die Förderung eines erwünschten. Bei einer Förderung steht die Gleichbehandlung der Berechtigten im Zentrum der verfassungsrechtlichen Verfahren. Gegen die Belastung eines unerwünschten Verhaltens wird zumeist mit Freiheitsgrundrechten argumentiert.

Lenkung im Steuerrecht stellt den Staatsbürger vor eine Wahl. Ihm steht es weiterhin frei, die vom Gesetzgeber unerwünschte Handlung fortzusetzen, allerdings verbunden mit einem finanziellen Übel. Die Inaussichtstellung finanzieller Vorteile/Nachteile ist jedoch als ein Weniger im Vergleich zu einer gesetzlich sanktionierten Handlungspflicht zu betrachten.¹⁷⁵ Auch wenn – wie das Bundesverfassungsgericht ausführt – »sich die Steuerpflichtigen in dem Bestreben, Steuerbelastungen zu meiden, eher den steuerbegünstigten Tätigkeiten zuwenden«.¹⁷⁶

Das Gericht betrachtet den Steuergesetzgeber als wirtschaftsgestaltendes Subjekt. Steuerrecht wird als legitimes Mittel der Wirtschaftsgestaltung festgeschrieben, mit der ökonomische Balance anzustreben ist.

»Grundsätzlich richtet der Gesetzgeber das Steuerrecht auf die Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts aus, indem er Gegenstände und Umfang steuerlicher Belastung sowie die Erhebungsinstrumentarien in Übereinstimmung mit seinen wirtschaftspolitischen Zielen auswählt. Daneben kann die Steuer in den Grenzen der Verfassung aber auch ein legitimes Mittel zur Wirtschaftssteuerung sein; deshalb sind wirtschaftslenkende Regelungen in Steuergesetzen zulässig [...]«¹⁷⁷

Lenkende Steuergesetze müssen verfassungsrechtlich¹⁷⁸, keineswegs aber wettbewerbsneutral¹⁷⁹ ausgestaltet sein. Letzteres sei auch gar nicht möglich, da »jede Steuer irgendwie ins freie Spiel der wirtschaftlichen Kräfte«¹⁸⁰ eingreife. Eine in jeder Hinsicht »völlig wettbewerbsneutral[e]« Steuer gebe es nicht und sei »kaum denkbar«¹⁸¹. Auch dürfe der Gesetzgeber eine Konjunktursteuerung betreiben, selbst wenn damit eine Kaufkraftstill-

¹⁷⁵So wird auch in BVerfGE 122, 210 (231 f.) vom 9.12.2008 argumentiert.

¹⁷⁶BVerfGE 81, 108 (122) vom 29.11.1989. In der Finanzwirtschaft wird die Steuervermeidung als Handlung eines Individuums verstanden, »die als Reaktion auf den steuerlichen Eingriff in relative (Konsumgüter-)Preise auf legale Weise in einer Verringerung des zu entrichtenden Steuerbetrags resultieren«, Schellhorn 2005, S. 11. Die Form der Steuervermeidung nimmt dabei zuweilen irrationale Ausmaße an, siehe schon Schmölders 1960, S. 73 ff. Kritisch zur Förderung von Schiffsbau, Filmförderung und Schrottimmobilen, Kirchhof 2004, S. 143 f.

¹⁷⁷BVerfGE 84, 239 (274) vom 27.6.1991.

¹⁷⁸BVerfGE 6, 55 (81) vom 17.1.1957.

¹⁷⁹BVerfGE 21, 12 (27) vom 20.12.1966 [Allphasenumsatzsteuer].

¹⁸⁰BVerfGE ebd.

¹⁸¹BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

legung einhergehe und zunächst keine Einnahmeerzielung durch den Staat beabsichtigt sei.¹⁸²

Eingriffe in die Wirtschaftspolitik sind immer häufiger auch umweltpolitisch motiviert. Die politische Ausrichtung auf ökologische Nachhaltigkeit hinterlässt im Steuerrecht deutlich wahrnehmbare Spuren. Das zeigt sich einerseits durch die Verteuerung von Energiekosten¹⁸³, andererseits durch die steuerlicher Begünstigung von technologischen Entwicklungen im Bereich erneuerbarer Energien.¹⁸⁴ Im Fall der Ökosteuern hat das Bundesverfassungsgericht die Erhebung sowie den Zweck der Stützung der Sozialversicherung ausdrücklich gebilligt.¹⁸⁵

Einen Präzedenzfall in Sachen belastend-lenkendem Steuergesetz stellt das Urteil zur Besteuerung des Werkfernverkehrs dar.¹⁸⁶ Der Erste Senat wies darauf hin, dass es sich bei der entscheidungsrelevanten Norm »um eine in das Gewand eines Steuergesetzes gekleidete wirtschaftliche Lenkungsmaßnahme« handele.¹⁸⁷ Entscheidend sei, dass der Gesetzgeber weniger an Steueraufkommen als an verkehrspolitischer Einflussnahme interessiert sei.¹⁸⁸ Dass dieses Interesse überwiege, sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.¹⁸⁹ Erst wenn das Gesetz eine »erdrosselnde Wirkung« auf den Steuerpflichtigen entfalte und die Einnahmeerzielung keine Rolle mehr spiele, sei von einem verfassungswidrigen Gesetz auszugehen.¹⁹⁰

Des Weiteren geht das Bundesverfassungsgericht auf die Frage nach der Gesetzgebungskompetenz ein. Hier räumt es Art. 105 GG den Vorrang gegenüber den Art. 70 ff. GG ein. Dem Charakter als Steuergesetz folge das Primat der Steuergesetzgebungskompetenz vor der Sachkompetenz.¹⁹¹ Im Widerstreit der Interessen entschied sich das Gericht gegen das Risiko größerer Ineffizienz politischer Gestaltung und nahm die Folgen der Kompetenzübertragung auf den Bund in Kauf.

In der Entscheidung zum Investitionshilfegesetz¹⁹² 1954 wies das Bundesverfassungsgericht die Rüge der Beschwerdeführer zurück, der Gesetzgeber habe sich nicht wirtschaftspolitisch neutral verhalten. Aus dem Grundgesetz folge weder eine »wirtschaftspolitische Neutralität der Regierungs- und Gesetzgebungsgewalt«, noch eine Pflicht, die soziale Marktwirtschaft ausschließlich mit marktconformen Mitteln zu steuern.¹⁹³

¹⁸²BVerfGE 36, 66 (70 f.) vom 2.10.1973 [Stabilitätszuschlag].

¹⁸³U. a. durch die Gesetze der Ökologischen Steuerreform (BGBl. I 1999, S. 378 und 2432, sowie BGBl. I 2002, S. 4602).

¹⁸⁴Steuerbefreit von der Stromsteuer ist gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG Strom aus erneuerbaren Energieträgern und gem. § 50 EnergieStG sind Biokraftstoffe von der Energiesteuer befreit. Dazu Friedrich 2008, S. 2674.

¹⁸⁵BVerfGE 110, 274 vom 20.4.2004.

¹⁸⁶BVerfGE 16, 147 vom 22.5.1963.

¹⁸⁷BVerfGE a. a. O. S. 160 f.

¹⁸⁸BVerfGE a. a. O. S. 161.

¹⁸⁹BVerfGE ebd.

¹⁹⁰BVerfGE ebd. In BVerfGE 38, 61 (81) vom 17.7.1974 wird diese Form der Besteuerung als »reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter« bezeichnet.

¹⁹¹BVerfGE 16, 147 (162). Zuletzt bestätigt in BVerfGE 110, 274 (292) vom 20.4.2004.

¹⁹²BVerfGE 4, 7 vom 20.7.1954.

¹⁹³BVerfGE a. a. O. S. S.17.

2. Rechtsprechung

»Dabei ist zu berücksichtigen, daß jede Wirtschaftslenkungsmaßnahme, indem sie gestaltend in den Ablauf des sozialen Lebens eingreift, das freie Spiel der Kräfte mehr oder weniger korrigiert. Das schließt grundsätzlich auch die Möglichkeit ein, Gesetze im Interesse einzelner Gruppen zu erlassen. Allerdings müssen solche Gesetze durch das öffentliche Interesse geboten sein und dürfen nicht willkürlich die schutzwürdigen Interessen anderer vernachlässigen.«¹⁹⁴

Eine solche Privilegierung von Gruppen widerspricht jedoch dem Leistungsfähigkeitsprinzip moderner Lesart. Denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist mit der Einführung von Vergünstigungen für erwünschtes Verhalten nicht mehr der einzige Gradmesser der Besteuerung.¹⁹⁵ Ein vom Steuerpflichtigen beeinflussbares Element tritt bei der Ermittlung der Steuerlast hinzu. Die Entscheidung zum Investitionshilfegesetz durchbrach demnach das Leistungsfähigkeitsprinzip, noch bevor es Grundlage verfassungsgerichtlicher Urteile wurde.

2.1.4.3.2. Sozialpolitische Lenkung Eine Schnittmenge zwischen wirtschaftslenkender und sozialstaatlich motivierter Einflussnahme bildet der Beschluss zur Beibehaltung der Allphasenumsatzsteuer für Kleinunternehmer.¹⁹⁶ Während die Umsatzsteuer 1967 auf eine Nettovariante (Mehrwertsteuer) umgestellt wurde, beließ es der Gesetzgeber für Unternehmer mit einem Jahresumsatz von unter 60.000 DM bei der zuvor geltenden Regelung.¹⁹⁷ Das geschah in der Annahme, Kleinunternehmer könnten Schwierigkeiten haben, die Steuerlast auf ihre Kunden überzuwälzen.¹⁹⁸

Diese Regelung verschaffte vor allem solchen Betrieben Vorteile, deren Lohnkosten im Vergleich zum Materialeinsatz stark überwogen. Ihnen wurde eine »echte umsatzsteuerliche Begünstigung« im Vergleich zu umsatzstärkeren Unternehmen gewährt.¹⁹⁹ Dies aber stelle – so das Gericht in seiner Begründung – eine »sozialstaatliche Maßnahme dar, die mithilft, daß die Kleingewerbetreibenden im Wettbewerb bestehen können.«²⁰⁰ Das Bundesverfassungsgericht bestätigte im Verfahren seine Rechtsprechung insoweit, als es eine originär wirtschaftslenkende Subvention aufgrund sozialstaatlicher Erwägungen als lenkende und den freien Wettbewerb beschränkende Steuernorm anerkannte und mit dem Grundgesetz für vereinbar erklärte.

Den solidarischen Charakter des Steuerrechts hatte es bereits 1962 hervorgehoben. Steuerpolitik in einem sozialen Rechtsstaat sei als »legitimes Mittel [...] der Wirtschaftssteuerung [...] zugleich Gesellschaftspolitik«, welche »die schwächeren Schichten der

¹⁹⁴BVerfGE a. a. O. S. 19.

¹⁹⁵Nicht jede Steuer basiert auf diesem Prinzip, dementsprechend hat der Schluss begrenzte Gültigkeit. Vgl. die Übersicht bei Tipke 2000, S. 502 ff.

¹⁹⁶BVerfGE 37, 38 vom 19.3.1974.

¹⁹⁷§ 19 Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) vom 29.5.1967, BGBl. I S. 545.

¹⁹⁸BVerfGE a. a. O. S. 51.

¹⁹⁹BVerfGE a. a. O. S. 53.

²⁰⁰BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

Bevölkerung schont oder schützt«. ²⁰¹ Das Gericht erklärt daneben das »Gebot sozialer Steuerpolitik« zu einem Teil des Sozialstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 1 GG). ²⁰²

2.1.4.4. Rücknahme von Vergünstigungen

Bei der Rücknahme lenkender, vor allem begünstigender Normen zeigt sich das Gericht mitunter suggestiv. Der Wegfall von verfassungsrechtlich nicht zwingenden Vergünstigungen sei eine Möglichkeit, eine »gerechte Verteilung der Lasten« herzustellen. ²⁰³ Im Verfahren um die steuerfreie Ausübung einer künstlerischen oder wissenschaftlichen Tätigkeit maß das Gericht die Abschaffung der Befreiung an der Aussicht, diese Arbeit auch weiterhin »sinnvoll« ausüben zu können. ²⁰⁴ Steuerliche Lenkung kann auch durch den Widerruf einer Steuervergünstigung erreicht werden. Ein solcher *actus contrarius* unterliege keinen besonderen Anforderungen. Das stellte das Bundesverfassungsgericht für die Absenkung der Pendlerpauschale fest. ²⁰⁵

2.1.4.5. Zusammenfassung

Besonders deutlich zeigt sich die Freiheit des Gesetzgebers im Umgang des Bundesverfassungsgericht mit lenkenden Steuergesetzen. Eine mittels Steuerrecht betriebene Interventionspolitik stößt erst dann an seine verfassungsrechtliche Grenze, wenn der Gesetzgeber seine Finanzinteressen in den Vordergrund rückt oder die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen nicht sicherstellt. Die aus den Reihen der Wissenschaft dazu geäußerte Kritik fand keine Berücksichtigung innerhalb der Rechtsprechung ²⁰⁶. Mit der Betonung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit setzt sich das Bundesverfassungsgericht zudem in einen Widerspruch, soweit die Leistungsfähigkeit neben die Lenkungsentscheidungen als Eichmaß der Steuerlast des Einzelnen tritt.

2.1.5. Definierung des Tarifverlaufs

Mit der Entscheidung über die Ausgestaltung des Tarifverlaufes endet die Konstruktion eines Steuergesetzes. Grundsätzlich werde »der Steuergegenstand [...] in der Bemessungsgrundlage so verdeutlicht und zählbar gemacht, daß sich die Steuerschuld durch Anwendung des Steuersatzes berechnen« lasse. ²⁰⁷ Der Tarif ist einer Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht weitestgehend entzogen. Es handelt sich beim Tarifverlauf um eine politische Entscheidung. ²⁰⁸ Ist durch die Auswahl einer Bemessungsgrundla-

²⁰¹BVerfGE 13, 331 (346) vom 24.1.1962.

²⁰²BVerfGE a. a. O. S. 347.

²⁰³BVerfGE 87, 153 (173) vom 25.9.1992.

²⁰⁴BVerfGE 81, 108 (122) vom 29.11.1989.

²⁰⁵BVerfGE 27, 58 (66) vom 2.10.1969 – Absenkung der Kilometer-Pauschale zur Förderung des ÖPNV.

²⁰⁶Siehe auch oben S. 52.

²⁰⁷BVerfGE 84, 239 (271) vom 27.6.1991.

²⁰⁸Das Maß der Besteuerung lässt sich nicht logisch aus dem Steuergegenstand ableiten. Schöberle in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff 2017 § 32a Rn. A 8. Siehe schon S. 36 Fn. 6.

2. Rechtsprechung

ge die Ordnung²⁰⁹ der Steuerpflichtigen in verfassungsmäßiger Weise erfolgt, verbleiben dem Gericht nur logische Kriterien zur Prüfung.

Das Bundesverfassungsgericht enthielt sich zunächst einer Stellungnahme zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Tarifverlauf einer Steuer²¹⁰. Vorträge einiger Beschwerdeführer wurden jeweils mit Hinweis auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers beschieden.²¹¹ Mittlerweile zieht das Gericht die Grenzen dort, wo der Steuersatz entweder erdrosselnde Wirkung entfaltet oder das Gebot einer folgerichtigen Umsetzung der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit mißachtet wird.

Unter horizontaler Steuergerechtigkeit wird eine Ausprägung des Allgemeinen Gleichheitssatzes verstanden, dessen Vorgabe lautet, Steuerpflichtige mit identischer Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern.²¹² Vertikale Steuergerechtigkeit dagegen bestimmt, dass Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit »angemessen«²¹³ im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit geringerer Leistungsfähigkeit besteuert werden müssen. Diese formale Maßgabe begrenzt den Gesetzgeber in seiner Tarifgestaltung. Dazu hält das Gericht fest:

»Weder dieses Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit [...] noch das Verbot übermäßiger Steuerbelastung [...] geben jedoch einen konkreten Tarifverlauf vor; vielmehr setzen beide den unmittelbar demokratisch legitimierten Entscheidungen des Parlaments einen äußeren Rahmen, der nicht überschritten werden darf.«²¹⁴

Daraus folgt eine weitgehende Autonomie des Gesetzgebers in der Bestimmung des Tarifverlaufes. Das schließt neben Steuern auch Maßnahmengesetze in Form von Sonderabgaben ein.²¹⁵ Das Gericht begründet diese Auffassung mit einem Vergleich von kontinuierlich erhobener Steuer und den Interventionsabgaben. Letztere würden nur für einen begrenzten Zeitraum erhoben und an die bestehende Steuer gekoppelt. Daher wirkten solche Maßnahmen wie eine Steuererhöhung der Basissteuer. Für eine stärkere Bindung an verfassungsrechtliche Grundsätze als bei den herkömmlichen Steuern gebe es daher keinen Grund.²¹⁶ Solange die Erhöhung der bestehenden Steuer zulässig ist, erstreckt sich diese Wirkung auch auf die Interventionsmaßnahme.

²⁰⁹Lang 1988, S. 196. Siehe schon S. ?? Fn. 21.

²¹⁰Tatsächlich ist der Tarifverlauf zumeist im Zusammenhang mit der Einkommensteuer Gegenstand von Verfahren geworden. Im Vermögensteuerbeschluss, BVerfGE 93, 121 (142 f.) vom 22.6.1995, wurde die Tarifgestaltung zwar kritisiert, das Gericht legte den Schwerpunkt seiner Argumentation jedoch auf die Berechnung der Bemessungsgrundlage.

²¹¹U. a. BVerfGE 27, 58 (66) vom 2.10.1969; E 27, 375 (383) vom 28.1.1970; E 36, 66 (71 f.) vom 2.10.1973; E 84, 239 (271) vom 27.6.1991.

²¹²BVerfGE 82, 60 (89) vom 29.5.1990.

²¹³BVerfGE 115, 97 (117) vom 18.1.2006 [Halbteilungsgrundsatz]. In der Entscheidung BVerfGE 82, 60 (89) vom 29.5.1990 hieß es davon abweichend, dass »die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen« müsse.

²¹⁴BVerfGE 115, 97 (117) vom 18.1.2006.

²¹⁵BVerfGE 36, 66 (72) vom 2.10.1973; E 32, 333 (339) vom 9.2.1972. Sofern diese an den Tarifverlauf gekoppelt sind.

²¹⁶BVerfGE 32, 333 (339) vom 9.2.1972.

2.2. Grenzen für den Gesetzgeber

Der Steuergesetzgeber hat – trotz aller Freiheit – eine Mehrzahl an Grenzen zu respektieren. Vier Kategorien an Restriktionen lassen sich beschreiben: Zunächst muss er die Konsistenz der gewählten Regelung sicherstellen (1.). Diese umfasst die Selbstbindung des Gesetzgebers an statuierte Prinzipien und die Folgerichtigkeit getroffener Belastungsentscheidungen. Daneben ist es dem Gesetzgeber auferlegt, grundsätzlich Regelungen für die Zukunft zu treffen (2.). Rückwirkende Normen sollen die Ausnahme bleiben. Unmittelbare Verfassungsgebote sind zudem das Verbot der ungerechtfertigten Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen (3.) und die Untersagung von konfiskatorischer Steuerbelastung als Belastungsgrenze (4.).

2.2.1. Konsistenz der Belastungsentscheidung

Das Bundesverfassungsgericht fordert vom Gesetzgeber Konsistenz der erlassenen Normen. Damit ist die Bindung des Gesetzgebers an die von ihm selbst aufgestellten Grundentscheidungen gemeint.²¹⁷ Jede Norm soll sich widerspruchsfrei zum Gesamtkonzept des jeweiligen Regelungsbereiches verhalten. Zunächst nutzte das Gericht die Begriffe »systemfremd« und »sachfremd«, um diesen Zusammenhang einzufordern, später änderte es diese in den Begriff »Folgerichtigkeit« um.²¹⁸

Im Beschluss zur Haushaltsbesteuerung hatte das Bundesverfassungsgericht die praktizierte Art der zusammenveranlagenden Besteuerung mehrfach als systemfremd bezeichnet. Mit einer historischen Analyse zeigt das Gericht auf, dass durch den ansonsten vollzogenen Wechsel zur Individualbesteuerung jene, »von ihrem Ursprung gelöst, ein systemwidriges Element des heutigen Einkommensteuerrechts« bilde.²¹⁹ Die Zusammenveranlagung sei ein Fremdkörper im System.²²⁰ Dem Gericht sei nicht verständlich, »wie eine steuerliche Schlechterstellung der Ehegatten mit der höheren sittlichen Bewertung ihres [...] Status« einhergehen solle.²²¹ Auch könne die Möglichkeit von »Einsparungen in der Lebenshaltung« nicht eine Haushaltsbesteuerung rechtfertigen, solange im gesam-

²¹⁷Drüen trennt zwischen interner und externer Konsistenzanforderung. Die interne soll für die einzelne Norm und ihre Ableitungen im Verhältnis zur Ausgangsentscheidung des Gesetzgebers gelten (Folgerichtigkeit). Die externe dagegen die Vereinbarkeit der Norm mit anderen Normen des Rechts insgesamt betreffen (Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung), Drüen 2008, S. 9 und 2005, S. 78 f. In der Rechtsprechung des BVerfG wird diese Teilung nicht vollzogen. Gesetze werden sowohl im Hinblick auf den übergeordneten Rechtsbereich, als auch auf die Ausgestaltung des Gesetzes selbst hin überprüft.

²¹⁸Zu den Begriffen Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit siehe die grundlegenden Arbeiten von Battis 1977, S. 11 ff. und Degenhart 1976, S. 90 f., 98 ff. Als »neue Hoffnung« in der Verfassungsrechtsprechung bezeichnet von Birk 2009, S. 881. Wandel der Terminologie dargestellt bei Prokisch 2000, S. 293. Den Begriff Systemgerechtigkeit beibehaltend Kloepfer 2008, S. 713 f. Speziell zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Schwarz 2007, S. 949, 964. Steuergerechtigkeit und Folgerichtigkeit werden untersucht bei Tipke 2007, S. 201.

²¹⁹BVerfGE 6, 55 (69) vom 17.1.1957. Siehe auch oben S. 17.

²²⁰BVerfGE a. a. O. S. 67.

²²¹BVerfGE a. a. O. S. 79.

2. Rechtsprechung

ten Einkommensteuerrecht dieser Umstand nicht als Erhöhung der Leistungsfähigkeit berücksichtigt werde.²²²

Als mit dem Absicherungsgesetz²²³ eine Sonderbesteuerung des Exportes eingeführt wurde, wich der Gesetzgeber vom System der erst kurz zuvor eingeführten Mehrwertsteuer ab. Das Bundesverfassungsgericht befand jedoch, dass »die Systemwidrigkeit einer Regelung allein [...] noch nicht ihre Verfassungswidrigkeit« bewirke.²²⁴ Es stehe dem Gesetzgeber frei, von den selbst statuierten Regelungsprinzipien abzuweichen.²²⁵ Allerdings benötige er dafür sachliche Gründe, anderenfalls könne das Vorliegen von Willkür angenommen werden.²²⁶

Stellt man beide Entscheidungen gegenüber, zeigt sich die noch uneinheitliche Linie der Rechtsprechung. In der Folgezeit entwickelte das Bundesverfassungsgericht das Konsistenzgebot zu einem von zwei Leitprinzipien in der Beurteilung von Steuergesetzen fort.²²⁷ Die Entscheidung zur Berücksichtigung unabwendbarer Unterhaltsaufwendungen aus dem Jahr 1984 liegt inmitten dieses Rechtsprechungswandels. Neben einer Orientierung an Leistungsfähigkeit und Realitätsnähe bei der Berechnung von Aufwendungen bestimmt das Gericht:

»Ferner darf der Gesetzgeber das einmal gewählte Ordnungsprinzip nicht ohne weiteres unbeachtet lassen. Zwar führt Systemwidrigkeit für sich allein noch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Eine Verletzung der vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit kann aber einen solchen Verstoß indizieren.«²²⁸

Im Zinsurteil des Bundesverfassungsgerichts findet dann erstmals die restriktivere Rechtsprechung Anwendung. Die gesetzgeberischen Möglichkeiten bei der inhaltlichen Ausgestaltung der Steuer werden eingengt. Von nun an teilt sich der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers: Einem weiten Entscheidungsspielraum bei der Auswahl eines Sachverhalts (Belastungsgrund) steht ein engerer bei der Ausgestaltung der Regelung gegenüber. Die Ausdifferenzierung muss sich innerhalb der im ersten Schritt aufgestellten Prämissen bewegen und darf diesen nicht widersprechen.²²⁹ Das Gericht gibt dem Gesetzgeber nunmehr auf, er habe die »einmal getroffene Belastungsentscheidung [...] folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen«.²³⁰

Die Entscheidung zur doppelten Haushaltsführung²³¹ zeigt die Unterschiede der Ermessens-Bereiche auf. Das Gericht weist zunächst darauf hin, dass der Gesetzgeber die Ein-

²²²BVerfGE a. a. O. S. 77.

²²³Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 29.11.1968; BGBl. I S. 1255.

²²⁴BVerfGE 30, 250 (270) vom 9.3.1971.

²²⁵BVerfGE a. a. O. S. 270 f.

²²⁶BVerfGE a. a. O. S. 271.

²²⁷Das andere ist das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; siehe oben S. 38.

²²⁸BVerfGE 66, 214 (223 f.) vom 22.2.1984.

²²⁹Siehe schon S. 42.

²³⁰BVerfGE 84, 239 (271) vom 27.6.1991. Im Steuerkontext wurde der Begriff »folgerichtig« erstmals in BVerfGE 23, 242 (256) vom 7.5.1968 [Bewertungsgesetz] verwendet, in anderen Sachbereichen hielt der Begriff schon vorher Einzug: Unter anderem zum Wahlrecht in BVerfGE 1, 208 (246) vom 5.4.1952 [Sperrklausel]; zum Parteiverbot in BVerfGE 5, 85 (157, 180, 275) vom 17.8.1956 [KPD-Verbot]; im Versorgungsrecht dagegen erst in BVerfGE 60, 16 (40) vom 9.2.1982 [Bundesversorgungsgesetz].

²³¹BVerfGE 107, 27 vom 4.12.2002.

2. Rechtsprechung

künfte individuell erhebt, auch dann, wenn ein Ehepaar von der Möglichkeit Gebrauch macht, zusammen veranlagt zu werden.²³² Daraus folge, dass der Gesetzgeber bei der Berechnung der Einkünfte nicht auf den Ehepartner und dessen Erwerbstätigkeit Bezug nehmen müsse.²³³ Sobald jedoch die Zusammenveranlagung stattfindet, sei der Gesetzgeber gehalten, seine Entscheidung – die Ehe sei eine Erwerbsgemeinschaft – folgerichtig umzusetzen und die Aufwendungen beider Eheleute zu berücksichtigen.²³⁴

Das heißt im Umkehrschluss: Führt der Gesetzgeber eine neue Form der Ehegattenbesteuerung ein, ist er nicht an dieses Postulat gebunden. Ein Systemwechsel verbreitert demzufolge den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers. Solange er jedoch an der Prämisse Zusammenveranlagung festhält, ist er bei der Berücksichtigung von Aufwendungen gehalten, diese aus der Perspektive der Ehegemeinschaft zu bemessen.

Ändert der Gesetzgeber seine Grundentscheidung, muss er sich deutlich von der bisherigen Ordnung abwenden. Das reformierte Regelungskonzept darf sich nicht in einer Umbenennung gleicher Sachverhalte erschöpfen. Eine solche Umgehung ist nicht mit dem Grundgesetz zu vereinbaren. Das entschied das Bundesverfassungsgericht in der zweiten Entscheidung zur Pendlerpauschale:²³⁵

»Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst von Verfassungs wegen die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein. Dies setzt allerdings voraus, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird; anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren. [...] Einen zulässigen Systemwechsel kann es ohne ein Mindestmaß an neuer Systemorientierung nicht geben.«²³⁶

Ein rein fiskalisches Interesse reiche zudem nicht aus, um die Durchbrechung des Allgemeinen Gleichheitssatzes zu rechtfertigen.²³⁷ Vielmehr müssen sachliche Erwägungen die neue Grundentscheidung mittragen.

Mit dem Begriff Folgerichtigkeit entnimmt das Bundesverfassungsgericht Art. 3 Abs. 1 GG einen weiteren Besteuerungsgrundsatz. Der Inhalt dieses Prinzips weist dabei Ähnlichkeit mit dem zivilrechtlichen Verbot widersprüchlichen Handelns (§ 242 BGB) auf. Eine Ableitung aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) wäre ebenso möglich gewesen. Wann eine Regelung »folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit« umgesetzt worden ist, hängt davon ab, wie weit man den Bereich der Belastungsentscheidung definiert. Dieser ist nicht immer eindeutig zu ermitteln. Die vergleichsweise späte dogmatische Entwicklung überrascht zudem, weil die möglichst²³⁸ widerspruchsfreie Ausgestaltung einer Norm von den Adressaten erwartet werden darf.

²³²BVerfGE a. a. O. S. 54.

²³³BVerfGE ebd.

²³⁴BVerfGE ebd.

²³⁵BVerfGE 122, 210 vom 9.12.2008.

²³⁶BVerfGE a. a. O. S. 242.

²³⁷BVerfGE a. a. O. S. 244. Siehe schon S.43.

²³⁸Vgl. dazu Minwegen 2003, S. 512, der aufzeigt, dass Recht notwendigerweise widersprüchliche Aussagen enthält und es keine Einheit der Rechtsordnung geben kann.

2.2.2. Zeitliches Moment und Vertrauensschutz

Der Gesetzgeber setzt Recht grundsätzlich für die Zukunft. Abgeschlossene Sachverhalte sind in der Regel seiner Gestaltungskompetenz entzogen. Der Bürger soll auf die zum Zeitpunkt seiner Handlungsentscheidung geltende normative Ordnung vertrauen und finanzielle Dispositionen daran ausrichten können.

Die Orientierung einer Norm an zurückliegendem Verhalten findet sich in gehäufte Form im Steuerrecht wieder. Bei der Verabschiedung von rein auf die Zukunft ausgerichteten, belastenden Regelungen entsteht ein Anreiz, noch bis zu dem Inkrafttreten den finanziellen Vorteil auszunutzen. Der Gesetzgeber ist bestrebt, die entstehenden Fehlallokationen und Einnahmeverluste auszugleichen. Der für die Einordnung relevante Stichtag ist jeweils die Verabschiedung des Gesetzes im Bundestag.²³⁹ Entscheidungen, die der Bürger in der Folgezeit trifft, sind weniger geschützt. Ihm wird zugemutet, sich über aktuelle Gesetzgebungsverfahren zu informieren und seine finanziellen Dispositionen dementsprechend zu veranlassen.²⁴⁰

Regelungen, die an bereits abgeschlossene Sachverhalte unterschiedliche Folgen knüpfen, werden vom Bundesverfassungsgericht als »echte Rückwirkung«²⁴¹ (Erster Senat) und »Rückbewirkung von Rechtsfolgen«²⁴² (Zweiter Senat) bezeichnet. Sie sind regelmäßig nicht mit dem Grundgesetz zu vereinbaren. Ausnahmen davon hat das Gericht in Fällen zugelassen, in denen die Betroffenen »mit dieser Regelung rechnen mußten«; der Gesetzgeber eine Rechtslage, die »unklar und verworren ist«, klärt; eine »nichtige Bestimmung durch eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm« ersetzt wird oder »zwingende Gründe des gemeinen Wohls [...] eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen«.²⁴³ Das Gericht fügte später eine weitere Ausnahme hinzu: Wird durch die Gesetzesänderung »kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht«, bedürfe das Vertrauen der Betroffenen ebenfalls keines Schutzes.²⁴⁴

Mit dem Begriff »unechte Rückwirkung«²⁴⁵ bezeichnet der Erste Senat Regelungen, bei denen Gesetze an in der Vergangenheit liegende, nicht abgeschlossene Sachverhalte an-

²³⁹BVerfGE 13, 261 (273) vom 19.12.1961 [Rückwirkende Steuergesetzgebung]. Bereits in BVerfGE 1, 264 (280) vom 15.5.1952 [Bezirksschornsteinfeger] hatte das Gericht für das schutzwürdige Vertrauen im Allgemeinen entschieden, die Verabschiedung, nicht die Verkündung im Bundesgesetzblatt/Bundessteuerblatt, sei der maßgebende Zeitpunkt für die Differenzierung.

²⁴⁰Kritisch dazu das Sondervotum der Richterin Rupp-von Brünneck in BVerfGE 32, 111 (129, 137 f.) vom 20.10.1971 [Vertreibung »Österreichfälle«]: Die Rechtsprechung gehe »von dem Idealtyp eines mit den Vorgängen des staatlichen Lebens auf das Beste vertrauten und in rechtlichen Fragen bewanderten Staatsbürgers aus«. Dies entspreche nicht der »Verfassungswirklichkeit«, was »nicht allein den Bürgern angelastet werden« könne.

²⁴¹Zum Verhältnis von Rückwirkung und Rechtsicherheit schon BVerfGE 7, 129 (152) vom 16.10.1957 [Lex Schörner]. Der Begriff geht auf BVerfGE 11, 139 (145 f.) vom 31.5.1960 [Echte Rückwirkung von Gesetzen] zurück. Ausführlich zu den Voraussetzungen der gesetzlichen (echten) Rückwirkung BVerfGE 13, 261 (270 ff.) vom 19.12.1961.

²⁴²BVerfGE 72, 200 (242) vom 14.5.1986 [DBA Deutschland - Schweiz]. Mit dieser Entscheidung teilt sich die Rechtsauffassung beider Senate. Zu den Unterschieden in der Dogmatik Werder 2005, S. 32 ff.

²⁴³BVerfGE 13, 261 (272) vom 19.12.1961.

²⁴⁴BVerfGE 30, 367 (389) vom 23.3.1971 [Bundesentschädigungsgesetz].

²⁴⁵BVerfGE 11, 139 (146) vom 31.5.1960.

2. Rechtsprechung

knüpfen. Der Zweite Senat bezeichnet diese als »tatbestandliche Rückanknüpfung«²⁴⁶. Sie ist grundsätzlich zulässig und nur in Ausnahmefällen verfassungswidrig. Die Anforderungen, die der Zweite Senat an den Gesetzgeber stellt, werden im Doppelbesteuerungsbeschluss zusammengefasst:

»Dem Gesetzgeber muß es grundsätzlich möglich sein, auch im Wege tatbestandlicher Rückanknüpfung unter Änderung künftiger Rechtsfolgen dieser Tatbestände auf veränderte soziale Gegebenheiten mit einer Änderung seines Normwerkes zu reagieren oder durch eine solche Änderung erst bestimmte soziale Gegebenheiten in einem bestimmten Sinne zu beeinflussen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn entweder das Handeln des Gesetzgebers schlechterdings ohne sachlichen Grund erfolgt und darum im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG willkürlich ist oder wenn die Neuregelung, wiewohl sie von sachlichen Gründen getragen ist, ausnahmsweise hinter ein schutzwürdiges Vertrauen der Betroffenen zurücktreten muß, welches auf die Bewahrung der nach der ursprünglich maßgeblichen Rechtslage bevorstehenden (günstigeren) Rechtsfolge ihres vergangenen Handelns gerichtet ist.«²⁴⁷

Für das periodische Steuerrecht²⁴⁸ bestimmt das Gericht, dass die Rechtsfolge »in bezug auf die veranlagte Einkommensteuer stets erst mit dem *Ablauf* des Veranlagungszeitraums« entstehe.²⁴⁹ Ein während des laufenden Veranlagungszeitraums beschlossenes Gesetz stellt demzufolge nur »eine Neubestimmung einer bislang noch nicht eingetretenen Rechtsfolge« dar.²⁵⁰ Der Gesetzgeber ist somit grundsätzlich befugt, während des aktuellen Veranlagungszeitraums für diesen noch wirksame (belastende) Regelungen zu erlassen. Dabei steht es ihm frei, sowohl das Verfahren der Besteuerung wie auch den Steuertarif rückwirkend zu ändern.²⁵¹ Das Grundgesetz schütze nicht die Erwartung, »das geltende Steuerrecht werde fortbestehen«.²⁵² Das erstrecke sich auch auf Vergünstigungen, die der Gesetzgeber zu Lenkungs Zwecken eingeführt hat.²⁵³

²⁴⁶BVerfGE 72, 200 (242) vom 14.5.1986. Kritik am Urteil übt Hahn, der in der Neuorientierung des Zweiten Senats einen Verstoß gegen logische Grenzen sieht. Eine zeitliche Rückverlegung der Geltung einer Norm sei nicht möglich, dies aber versuche der Senat mit dem Begriff »zeitliche Zuordnung von Rechtsfolgen« zu erreichen. Hahn 1987, S.22 f.

²⁴⁷BVerfGE a. a. O. S. 254.

²⁴⁸Damit ist das Steuerrecht gemeint, das nicht an ein punktuelles Ereignis anknüpft (z. B. Erbschaft, Grunderwerb), sondern über einen Zeitraum hinweg determiniert wird.

²⁴⁹BVerfGE a. a. O. S. 253 [Hervorhebung im Original, C.K.]. § 38 AO: »Die Ansprüche aus dem Schuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.« Im Einkommensteuerrecht ist der Tatbestand grundsätzlich mit Ende des Veranlagungszeitraums verwirklicht, § 36 Abs. 1 EStG. Dieser ist an das Kalenderjahr gekoppelt, § 25 Abs. 1 EStG.

²⁵⁰BVerfGE ebd. Kritisch dazu das Sondervotum des Richters Steinberger im Anschluss an diese Entscheidung: Diese Auslegung sei ein »Schlag gegen die Verlässlichkeit der Rechtsordnung«, das »Einkommensteuerrecht sei kein Feld, auf dem Wettläufe zwischen Bürger und Steuergesetzgeber wie zwischen Hase und Igel ausgetragen werden sollten«; BVerfGE a. a. O. S. 276 (278).

²⁵¹BVerfGE 18, 135 (144) vom 7.7.1964 (Tarif) [Rückwirkung und Steuersubvention] und BVerfGE 27, 375 (386) vom 28.1.1970 (Verfahren). Tipke weist darauf hin, dass es sich nicht um eine Anknüpfung an die Sachverhaltsverwirklichung des Steuerpflichtigen handle, sondern das gesetzgeberische Mittel (§ 38 AO) zum Differenzierungskriterium erhoben wird; Tipke 1981, S. 145.

²⁵²BVerfGE 14, 76 (104) vom 22.5.1962 [Gewinnspielautomat I].

²⁵³BVerfGE 18, 135 (144) vom 7.7.1964.

2. Rechtsprechung

Lenkungsnormen sind in besonderer Weise mit der Rechtsprechung zu rückwirkenden Gesetzen verknüpft. Stellt der Gesetzgeber in Aussicht, eine bestehende Vergünstigung zu kürzen oder abzuschaffen, kann dies Mitnahmeeffekte hervorrufen.²⁵⁴ Der Gesetzgeber ist daher bemüht die Zeitspanne zwischen Ankündigung und Verabschiedung des Vorhabens möglichst kurz zu halten.

Im Verfahren um die Abschaffung der Sonderabschreibung auf Schiffsneubauten²⁵⁵ verfehlte er dieses Ziel. Die (letzte) Gewährung erfolgte für Geschäfte, die bis zum 25.4.1996 abgeschlossen wurden. Dies war der Tag vor der Ankündigung, die Subvention aufzuheben.²⁵⁶ Entgegen der Erklärung der Bundesregierung, die Schiffsbausubvention zum 1. Mai 1996 auszusetzen, sah das Gesetz den früheren Stichtag vor, um Mitnahmeeffekte zu reduzieren.²⁵⁷

Die dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerden wies das Bundesverfassungsgericht zurück. Selbst wenn es sich um einen Fall der Rückbewirkung von Rechtsfolgen handle, rechtfertigten »zwingende Gründe des gemeinen Wohls [...] eine Durchbrechung des parlamentarischen Rückwirkungsverbots«.²⁵⁸ Weil die Dauer des rechtsstaatlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffne, vor der Verabschiedung des Gesetzes den Subventionstatbestand zu erfüllen, brauche der Gesetzgeber ein geeignetes Mittel, um dies zu unterbinden:

»Deshalb benötigt der Gesetzgeber zur Verwirklichung des gemeinen Wohls einen Gestaltungsraum, um aufgetretenen Mißständen einer Gesetzeslage alsbald abzu- helfen, ohne daß Dispositionen der Gesetzesadressaten die Neuregelung kurz vor ihrem Erlaß durch Ausnutzung der bisherigen Regelung unterlaufen können. Der Gesetzgeber muß die zur sofortigen Abwehr offensichtlicher Gefahren und Mißstände geeigneten und notwendigen Maßnahmen treffen können.«²⁵⁹

Ein Vertrauensschutz für die Anleger wurde verwehrt. Ebenso verneinte das Bundesverfassungsgericht die Verletzung von Grundrechten. Weder sei Art. 2 Abs. 1 GG verletzt, noch der Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG eröffnet.²⁶⁰ Letzteres mit der Begründung, die vom Gesetzgeber gewährten Subventionen im Steuerrecht seien keine »durch den Ein-

²⁵⁴Grzeszick in Maunz/Dürig 2006 Art. 20 VII Rn. 82.

²⁵⁵BVerfGE 97, 67 vom 3.12.1997 [Schiffbauverträge]. Zu den Folgewirkungen der Entscheidung Drüen 2006, S. 362.

²⁵⁶Jahresteuergesetz 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I S. 2049. Der Bundestagsbeschluss datiert vom 7. November 1996.

²⁵⁷Zwar ist die Bundesregierung nicht das gesetzgebende, mithin das für die Gesetzgebung üblicherweise vertrauensbegründende Organ. Im vorliegenden Fall ist sie aber als Trägerin der Ermächtigung befugt gewesen, zur inhaltlichen Ausgestaltung der Subvention eine Rechtsverordnung zu erlassen. Es besteht hier, wie Richter Kruis anmerkt, eine »besondere partnerschaftliche Stellung« zwischen Exekutive und Legislative; BVerfGE a. a. O. S. 86.

²⁵⁸BVerfGE a. a. O. S. 81.

²⁵⁹BVerfGE a. a. O. S. 82. Das Gericht geht nicht auf die Frage ein, warum das Befolgen einer Norm zu einer Gefahr (Missstand) führt. Immerhin war es der demokratisch legitimierte Gesetzgeber, der diese Subvention schuf.

²⁶⁰BVerfGE a. a. O. S. 83.

2. Rechtsprechung

satz von Arbeit und Kapital erworbene Rechtsposition und folglich kein Eigentum«²⁶¹ im Sinne der Verfassung.

Der Richter Kruis trat dieser Auffassung der Senatsmehrheit in einem Sondervotum entgegen. Die Abschaffung der Subvention habe nur zu geringen Mehreinnahmen²⁶² geführt, so dass dem »finanziellen Interesse des Staates«, Mitnahmeeffekte zu verhindern, »keine besondere Durchschlagskraft« zukommen könne.²⁶³ Damit sieht er keine gewichtige Gründe des Gemeinwohls, die dem Vertrauensschutz der betroffenen Anleger vorgeordnet werden müssten:

»Vertrauen ist ein konstituierendes Element unserer Gemeinwesen. Der Staat muß sich deshalb auch in einer Zeit, in der durchgreifende und rasche Reformen anstehen, an den Erklärungen seiner leitenden Organe festhalten lassen.«²⁶⁴

Das Gericht hält eine weitreichende Rückwirkung bei Lenkungssteuern mit einmaliger Gewährung für zulässig. Der Gesetzgeber kann mit diesem Mittel einem strukturellen Problem entgegenarbeiten: Parlamentarische Beratungen sind öffentlich und werden gleichzeitig von einer breiten Medienlandschaft beobachtet. Daneben bieten zahlreiche Dienstleister Hilfe bei der steueroptimierten Vermögensplanung an.²⁶⁵ Steuerpflichtige können sich mit Informationen aus diesen Quellen einen letzten Vorteil sichern, wenn es ihnen gelingt, ihre finanzielle Disposition der Gesetzesverabschiedung zuvorkommen zu lassen. Um dieses Verhalten zu unterbinden, stellt der Gesetzgeber mit Billigung des Verfassungsgerichts bei periodischen Steuergesetzen auf den aktuellen Veranlagungszeitraum ab, selbst wenn in diesem schon Dispositionen getroffen wurden.²⁶⁶ Das minimiert die Möglichkeit der Steuerpflichtigen, eine steuergünstige Gestaltung in Kraft zu setzen, und schafft dabei gleichzeitig Unsicherheit bei der Anlageentscheidung.

Diese für den Gesetzgeber günstige Rechtsprechung setzte sich auch in der Entscheidungstrias zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002²⁶⁷ fort. In den drei Verfahren machten die Betroffenen geltend, die erfolgten Änderungen im Einkommensteuerrecht verletzen ihr verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen.²⁶⁸ Dieser Auffassung mochte sich das Gericht nicht anschließen. Grundsätzlich sei der Gesetzgeber zu den Änderungen befugt gewesen.

²⁶¹BVerfGE ebd.

²⁶²Die Abschaffung der Schiffsbausubvention führte zu »vergleichsweise geringen Steuermehreinnahmen in Höhe von jährlich 75 Mio. DM«, BT-Drs. 13/5952, S. 50.

²⁶³BVerfGE a. a. O. S. 85 (87).

²⁶⁴BVerfGE a. a. O. S. 88.

²⁶⁵Zum 1.1.2008 waren 70.927 Steuerberater in Deutschland zugelassen, Schmidt-Keßeler 2009, S. 182.

²⁶⁶Kritisch dazu Vogel/ Waldhoff 1997, S. 402 f. Rn. 493.

²⁶⁷Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999, BGBl. I S. 402.

²⁶⁸Die erste Vorlage des Finanzgerichts Köln und des Bundesfinanzhofs betraf die Verlängerung der Frist, nach der ein Grundstück steuerfrei veräußert werden kann (sog. Spekulationsfrist). Diese wurde von zwei auf zehn Jahre erhöht, BVerfGE 127, 1 vom 7.7.2010 [Rückwirkung im Steuerrecht I]. Im zweiten Verfahren rügten die Beschwerdeführer die Herabsetzung der Beteiligungsquote, ab der eine Veräußerung von Kapitalanteilen der Einkommensteuer unterliegt, BVerfGE 127, 61 vom 7.7.2010 [Rückwirkung im Steuerrecht III] Die zweite Richtervorlage des Bundesfinanzhofs betraf die verschärfte Besteuerung von außerordentlichen Einkünften, BVerfGE 127, 31 vom 7.7.2010 [Rückwirkung im Steuerrecht II].

2. Rechtsprechung

Für verfassungswidrig erklärte das Bundesverfassungsgericht jedoch die Ausdehnung der Regelungen auf den Beginn des Veranlagungszeitraums 1999. Dies sei nicht mit dem Grundgesetz zu vereinbaren. Die zwischen dem Beginn des Steuerjahres und dem Tag der Verkündung im Bundesgesetzblatt²⁶⁹ erfolgten Dispositionen der Steuerpflichtigen unterlägen dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz. Sämtliche nach dem Parlamentsbeschluss erfolgten Entscheidungen der Betroffenen sind dagegen nicht von diesem Schutz umfasst. Insofern führe man trotz der Kritik seitens der Wissenschaft die bestehende Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung fort.

Die Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bleibt damit weiterhin zweigleisig. Es wird zwischen einem Eingriff in eine bereits entstandene Steuerschuld und der Anknüpfung an zurückliegende Sachverhalte unterschieden. Während der erste in der Regel unzulässig sein soll, wird die zweite grundsätzlich gestattet. Das Maß des gewährten Vertrauensschutz ist dabei nicht sicher bestimmbar. Das Gericht hat den Stichtag für geschützte Dispositionen stets in Abwägung mit der Fähigkeit der Anleger bestimmt, den Steuervorteil ein letztes Mal auszunutzen und einen Torschluss-Effekt in Gang zu setzen. Selbst an das eigene Wort des Gesetzgebers wollte das Gericht diesen nicht binden, wenn sich, wie im Fall der Schiffsbausubventionen, ein letzter »run« auf die Vergünstigung abzeichnet.

2.2.3. Belastungsgrenzen

Einer Steuer wohnt kein Maß inne, an dem sich ablesen ließe, ab welchem Moment diese den Pflichtigen ungerechtfertigt hoch belastet.²⁷⁰ Der verfassungsgerichtlichen Kontrolle über das Maß der Steuerbelastung ist demnach die Orientierung an vorgegebenen Grenzen versagt. Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht zunächst die Aufgabe von sich gewiesen, dem Gesetzgeber in diesem Bereich Beschränkungen zu diktieren.

Mit Beginn der neunziger Jahre änderte sich die Linie in der Verfassungsrechtsprechung. Eine quantitative Limitierung des Gesetzgebers im Bereich der Besteuerung wurde nunmehr für möglich erachtet. Der Zweite Senat des Gerichts trieb den Rechtsprechungswandel maßgeblich voran. Einen Wendepunkt markiert insoweit der Vermögensteuerbeschluss²⁷¹ aus dem Jahre 1995, dessen Vorgaben allerdings mittlerweile revidiert wurden²⁷².

Zunächst galt jedoch die seit den ersten Entscheidungen des Gerichts aufrecht erhaltene Formel, »daß Art. 14 GG nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von

²⁶⁹In BVerfGE 127, 31 wird auf den Tag der Einbringung in den Bundestag anstelle der Verkündung im Bundesgesetzblatt abgestellt. Während Grundstücke und Kapitaleinlagen in der Zeit zwischen Einbringung in den Bundestag und Verkündung im Bundesgesetzblatt nicht mehr zur Ausnutzung der bestehenden Rechtslage gewinnbringend genutzt werden konnten, lag das im Fall der außerordentlichen Einkünfte anders. Besonders die im Fall der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlte Abfindung lässt sich kurzfristig aushandeln. Dabei waren jedoch nur solche Abfindungen betroffen, die nach Beginn des Veranlagungszeitraums 1999 ausgezahlt wurden.

²⁷⁰Jedenfalls so lange es einen Unterschied zwischen Steuerbelastung und Enteignung, im Sinne eines Entzugs des Steuergegenstandes, gibt.

²⁷¹BVerfGE 93, 121 vom 22.6.1995.

²⁷²Inhaltlich zurückgewiesen, formal jedoch nicht entschieden in BVerfGE 115, 97 (118) vom 18.1.2006.

2. Rechtsprechung

Geldleistungspflichten« schütze.²⁷³ Später sollte nur die erdrosselnd²⁷⁴ wirkende Steuer eine Ausnahme darstellen.²⁷⁵ Diese sei jedoch eigentlich keine Steuer, sie überschreite nämlich die Grenze, »jenseits derer die Finanzfunktion der Abgabenerhebung in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter« umschlage.²⁷⁶ Damit diene sie nicht mehr dem konstituierenden Merkmal einer Steuer – der Erzielung von Einnahmen.²⁷⁷

Die Rechtsprechung zu Art. 14 Abs. 1 GG trennt zwischen den einzelnen Eigentumspositionen und dem Vermögen als Summe einzelner Teile. Den sachlichen Schutzbereich orientiert das Bundesverfassungsgericht am »Leitbild« des Sacheigentums.²⁷⁸ Dennoch sind auch vermögenswerte Rechte von diesem Schutz umfasst²⁷⁹, solange sie auf eigener Mitteleinbringung und nicht auf staatlicher Fürsorge beruhen.²⁸⁰ Das Vermögen als Ganzes tritt hinter den Schutz »der durch die Rechtsordnung anerkannten einzelnen Vermögensrechte«²⁸¹ zurück. Bei Geldleistungspflichten ist es das Grundrecht der Allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG), das dem Bürger das Recht sichert, »nur auf Grund solcher Vorschriften zu einer Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell gemäß der Verfassung sind«²⁸².

Das Bundesverfassungsgericht wies in einer Reihe von Entscheidungen Versuche der Beschwerdeführer zurück, aus den ihnen auferlegten Pflichten eine Überschreitung der Grenze zur Konfiskation abzuleiten.²⁸³ Die erhobenen (Zusatz-)Steuern von vier (Absi-

²⁷³BVerfGE 4, 7 (17) vom 20.7.1954.

²⁷⁴Der Bundesgerichtshof entschied bei einer Steuerlast von 76,2 v. H. gegen einen ordre public in der Klage eines aus der DDR Ausgewiesenen auf Rückerstattung seines Eigentums, BGH NJW 1989, S. 1352 vom 22.9.1988. Kruse nimmt dieses Urteil zum Anlass, die Erdrosselungssteuer als »steuerrechtliches Ungeheuer von Loch Ness« zu bezeichnen, das es geben soll, aber niemand bisher gesehen habe; Kruse 1991, S. 37. Zumindest das OVG Koblenz mochte in der Ausgestaltung der Hundesteuer eine solche Steuer erkennen, OVG Koblenz 6 C 10308/05.OVG vom 14.6.2005 [Juris]. In jüngerer Zeit auch das BVerwG 9 C 8.13 vom 15.10.2014 [Juris]. Daneben wird vor allem die Möglichkeit kritisiert, die Tarifiermäßigung im Einkommensteuerrecht könne zu Grenzsteuersätzen von über 100 % führen. Siehe dazu die Beiträge von Henning/Hundsdoerfer/Schult 1999, S. 131 und Siegel 2010, S. 445.

²⁷⁵Die Wendung »übermäßige Belastung« des Steuerpflichtigen und damit einhergehende »grundlegende« Beeinträchtigung seiner »Vermögensverhältnisse« wird vom Gericht alternativ gebraucht, ohne an die unterschiedliche Wortwahl Folgen zu knüpfen. BVerfGE 14, 221 (241) vom 24.7.1961 [Fremdrentengesetz]. Siehe auch zur Begriffsgeschichte: Butzer 1999b, S. 229. Der Präsident des BVerfG Zeidler nannte 1984 eine Besteuerung in Höhe von »70 bis 75 Prozent« möglich, Zeidler 1984, S. 61.

²⁷⁶BVerfGE 38, 61 (81) vom 17.7.1974. Vgl. dazu Kirchhof 1981, S. 242: »Der Staat darf sich um einen Steuerbetrag, nicht um einen Steuergegenstand bereichern.«

²⁷⁷BVerfGE 115, 97 (115) vom 18.1.2006. Der Begriff »erdrosselnde Steuer« enthalte einen inneren Widerspruch, so das Bundesverwaltungsgericht in BVerwGE 6, 247 (267) vom 7.3.1958 unter Bezugnahme auf ein Urteil des Preußischen Oberverwaltungsgerichts: Wenn die Steuerlast die Steuerquelle zum versiegen bringe, handele es sich nicht mehr um eine Steuer; PrVerwBl. Bd. 38 (1917), 216 vom 30.5.1916.

²⁷⁸Depenheuer in v. Mangoldt/Klein/Starck 2010 Art. 14 Rn. 112 f.

²⁷⁹BVerfGE 51, 193 (217 f.) vom 22.5.1979 [Warenzeichenrecht].

²⁸⁰BVerfGE 53, 257 (291) vom 28.2.1980 [Versorgungsausgleich] und E 45, 142 (179) vom 8.6.1977 [EWG-Interventionsrecht]. Siehe auch Papier in Maunz/Dürig 2010, Art. 14 Rn. 132 ff.

²⁸¹BVerfGE 75, 108 (154) vom 8.4.1987 [Künstlersozialversicherung].

²⁸²BVerfGE 27, 375 (384) vom 28.1.1970.

²⁸³BVerfGE 30, 250 (266) vom 9.3.1971 und E 36, 66 (72) vom 2.10.1973.

2. Rechtsprechung

cherungsgesetz²⁸⁴) und fünf Prozent (Stabilitätszuschlag²⁸⁵) wurden als nicht belastend genug gewertet.²⁸⁶ Zweifel sind dagegen der Entscheidung zur Besteuerung des Werkfernverkehrs zu entnehmen: Das Bundesverfassungsgericht verkenne nicht, »daß die harte Besteuerung des Werkfernverkehrs an der Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen« liege.²⁸⁷ Eine Verfassungswidrigkeit wurde aber schon deswegen verneint, weil die Folgen für die betroffenen Unternehmen noch nicht evaluiert werden konnten.²⁸⁸

Der Richter Simon setzte sich in einem Sondervotum eingehend mit der Frage auseinander, was den Gesetzgeber in seiner Gestaltungsfreiheit bezogen auf das Maß der Besteuerung beschränke.²⁸⁹

»Sie wird nicht nur durch die ausdrücklichen Vorschriften des Grundgesetzes über das Finanzwesen beschränkt, nach denen u.a. eine ›Überbelastung der Steuerpflichtigen‹ zu vermeiden ist (Art. 106 Abs. 3 GG). Da Steuerlasten stets ein Eingriff in den Interessenbereich des Bürgers darstellen, kann ihre Ausgestaltung auch mit Grundrechten in Kollision geraten [...].«²⁹⁰

Damit rückt erstmals das Überbelastungsverbot, welches erst kurz zuvor in das Grundgesetz eingefügt wurde, in den Fokus der Rechtsprechung.²⁹¹ Simon wählt schließlich Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem »rechtsstaatlichen Übermaßverbot und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit« als Anknüpfungspunkt für seine Grenzbestimmung.²⁹² Eine Erdrosselung mittels Steuerrecht könne sich auf die Berufstätigkeit auswirken, obwohl Steuergesetzen zumeist die »berufsregelnde Zielsetzung«²⁹³ fehle.

»Es gebietet damit dem Gesetzgeber, bei der an sich zulässigen Besteuerung des Arbeitsertrages so viel übrig zu lassen, daß der Steuerpflichtige davon nach Abzug berufsbedingter Kosten angemessen leben kann. Für eine mit diesem Gebot unvereinbare Übermaßbesteuerung liefert die Geschichte zahlreiche Beispiele. Heute ist

²⁸⁴ Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 29.11.1968, BGBl. I S. 1255.

²⁸⁵ Stabilitätszuschlagsgesetz in Art. 4 Steueränderungsgesetz 1973 vom 26.6.1973, BGBl. I S. 676.

²⁸⁶ Jeweils als Annex zur Einkommensteuer.

²⁸⁷ BVerfGE 16, 147 (187) vom 22.5.1963.

²⁸⁸ BVerfGE ebd. Das Gericht habe »angesichts der verhältnismäßigen Kürze des seit der Steuererhöhung verflossenen Zeitraums die Auswirkungen der Maßnahme noch nicht in jeder Hinsicht mit der Klarheit übersehen« können. Dieser Zeitraum betrug nahezu fünf Jahre, vgl. Gesetz zur Änderung des Beförderungsteuergesetzes vom 30.6.1958, BGBl. I S. 421. Siehe schon oben S. 55.

²⁸⁹ BVerfGE 47, 1 (35) vom 11.10.1977.

²⁹⁰ BVerfGE a. a. O. S. 37.

²⁹¹ Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG. Eingefügt durch das 21. Änderungsgesetz (Finanzreformgesetz), BGBl. I S. 359 vom 12.5.1969. Siehe schon S. 21.

²⁹² BVerfGE ebd. Die Wahl des Grundrechts auf freie Berufswahl lässt sich mit dem Verfahrensgegenstand erklären. Die Entscheidung behandelt die Abzugsfähigkeit von beruflich veranlassten Aufwendungen. Der untersagte Abzug könne aber nicht erdrosselnd wirken, allenfalls die Aufwendungen selbst, wie Simon betont; BVerfGE a. a. O. S. 38. Ein Bezug zum Beruf lag somit näher als einer zum Schutz des Eigentums.

²⁹³ BVerfGE a. a. O. S. 37 f. Faktische Beeinträchtigungen der Berufsfreiheit erkennt das Gericht bei Vorliegen einer objektiven berufsregelnden Tendenz an. Erstmals entschieden in BVerfGE 13, 181 (186) vom 30.10.1961 [Schankerlaubnissteuer I]. Zu Berufsfreiheit und Steuerrecht in der Rechtsprechung des BVerfG siehe Schuppert 1987, S. 707 f.

2. Rechtsprechung

seine Einhaltung dagegen so selbstverständlich, daß uns dieser Aspekt der Grundrechtsgewährleistung kaum noch bewußt wird.«²⁹⁴

Offen bleibt, welche historischen Beispiele gemeint sind.²⁹⁵ Das Sondervotum entfaltet seine Wirkung zwar im Bereich der Abzugsfähigkeit der zwangsläufigen Aufwendungen der Steuerpflichtigen.²⁹⁶ Die Passagen zur Beschränkung der gesetzgeberischen Steuergewalt fanden dagegen keine nennenswerte Resonanz.²⁹⁷

Der Wechsel in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts macht sich nach der Wahl Paul Kirchhofs²⁹⁸ in den Zweiten Senat bemerkbar.²⁹⁹ In der Entscheidung zur grundrechtlichen Garantie des Existenzminimums wurde noch betont, es werde von einer Erörterung der »verfassungsrechtlichen Grenzen der staatlichen Besteuerungsgewalt« abgesehen.³⁰⁰ Dennoch enthält das Votum konkrete Angaben zur Auslegung von Art. 14 Abs. 1 GG:

»Das geschützte Freiheitsrecht darf nur so weit beschränkt werden, daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützlichkeits des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt.«³⁰¹

Auch in dieser Entscheidung wird auf eine Festlegung verzichtet, anhand derer man ein verbindliches Maß der zulässigen Steuerlast des Einzelnen bemessen könnte. Dennoch ist die Tendenz offenbar, dem Eigentumsschutz im Steuerrecht mehr Gewicht zu verschaffen.

2.2.3.1. Vermögensteuerbeschluss

Mit dem Vermögensteuerbeschluss kommt es zu einer Zäsur in der Verfassungsrechtsprechung. Das Gericht gab die zuvor vertretene Ansicht auf, nur die konfiszierende Steuer bedeute einen Verstoß gegen das Grundgesetz. Konstituiert wurde der sogenannte Halbtteilungsgrundsatz, nach dem verfassungsrechtlich eine hälftige Teilung des Einkommens

²⁹⁴BVerfGE a. a. O. S. 38 f.

²⁹⁵Siehe auch BVerfGE 93, 121 (154) vom 22.6.1995: Der Richter Böckenförde schließt eine Übermaßbesteuerung für die Zeit der Bundesrepublik aus, diese sei noch »nicht praktisch geworden«.

²⁹⁶Siehe schon S. 44.

²⁹⁷Der Perspektivenwechsel – nunmehr auf das Resultat des Besteuerungsvorgangs einzugehen – bleibt dagegen in den folgenden Entscheidungen enthalten, so beispielsweise in BVerfGE 87, 153 (169 ff.) vom 25.9.1992. Die Frage lautet nunmehr, was dem Einzelnen verbleiben soll, und nicht, was man ihm wegnehmen darf.

²⁹⁸Amtszeit vom 16.11.1987 – 16.12.1999. Kirchhof war zu diesem Zeitpunkt bereits ein engagierter Teilnehmer an der öffentlichen Diskussion, hatte auf der Staatsrechtslehrertagung in Innsbruck 1980 über »Besteuerung und Eigentum« referiert und befand sich im Zeitpunkt seiner Wahl in Vorbereitung auf die Gutachten zum Deutschen Juristentag 1988 zur Neuordnung des Einkommensteuerrechts; Kirchhof 1988a, N 7 und zum Münsteraner Steuerrechtssymposium zur Situation der Finanzgerichtsbarkeit 1988, Kirchhof 1988b, S. 9.

²⁹⁹Das Beratungsgeheimnis führt zwar mit Ausnahme der Sondervoten zu Entscheidungen, die nicht den Beteiligten zugeordnet werden können, die Nähe zu Kirchhofs wissenschaftlicher Forschung waren in den steuerrechtlichen Urteilen des Zweiten Senats während seiner Amtszeit jedoch unübersehbar.

³⁰⁰BVerfGE a. a. O. S. 169.

³⁰¹BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

das Maximum an Steuerzugriff des Staates sei. Damit schuf das Bundesverfassungsgericht erstmals eine quantitative Obergrenze für den Zugriff durch den Steuergesetzgeber. Initiiert wurde das Verfahren durch einen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz. Es legte die Frage vor, ob es verfassungsrechtlich zulässig sei, sowohl das einheitswertgebundene als auch das nicht einheitswertgebundene Vermögen mit dem selben Steuersatz zu belegen.³⁰² Weil sich die Bewertungen bis dahin nicht an einem einheitlichen Maßstab orientierten, kam es zu uneinheitlichen Steuerbelastungen. Das Finanzgericht hielt in seiner Entscheidung die unterschiedlich starken Steuerlasten nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang zu bringen. Diese seien nicht Ausdruck unterschiedlicher Vermögenswerte, sondern nur das Ergebnis der uneinheitlichen Bewertungsmaßstäbe.³⁰³

Die einheitswertgebundene Besteuerung privilegierte die Inhaber von Grundvermögen gegenüber den Inhabern von mit Gegenwartswerten bewertetem Vermögen³⁰⁴. Durch die Anknüpfung an die Einheitswerte des Jahres 1964, ohne zwischenzeitliche Anpassung an die Preissteigerung, unterblieb eine realitätsnahe Bewertung des Grundvermögens. In die Bemessungsgrundlage gingen die einheitswertgebundenen Vermögensteile mit dem selben Faktor ein, wie solche aus den übrigen Vermögensteilen. Der Steuersatz wurde unabhängig von der Zusammensetzung des Vermögens auf die Bemessungsgrundlage angewendet. Das führte zu einer erheblichen Privilegierung der Grundbesitzer, deren Vermögen unterbewertet blieb. Die Differenz war so offensichtlich, dass das Bundesverfassungsgericht von einer Einschätzung sprach, die »nahezu steuerrechtliches Gemeingut geworden« sei.³⁰⁵

Diese Gleichbehandlung von ungleich bewertetem Vermögen erklärte das Bundesverfassungsgericht für nicht mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu vereinbaren. Die Vorlagefrage wurde dahingehend beantwortet, dass § 10 Nr. 1 VStG verfassungswidrig sei.³⁰⁶ Der Gesetzgeber müsse eine gleiche Behandlung der Steuerpflichtigen gewährleisten, unabhängig davon, welche Struktur ihr Vermögen aufweise.³⁰⁷ Dies könne durch einen differenzierten Tarif auf Basis ungleicher Bewertungsmaßstäbe ebenso geschehen wie durch die Beibehaltung des bisherigen Steuersatzes bei angepasster Bewertung.³⁰⁸

Daneben wies das Gericht die Auffassung zurück, in der unterschiedlichen Bewertung manifestiere sich eine bewußte Bevorzugung der Inhaber von einheitswertgebundenem Vermögen. Zwar sei der Gesetzgeber durchaus befugt, auf Grund von Lenkungsentscheidungen eine ungleiche Besteuerung zu normieren. Es müsse aber eine »erkennbare Ent-

³⁰²BVerfGE 93, 121 (122) vom 22.6.1995.

³⁰³BVerfGE a. a. O. S. 128.

³⁰⁴Dazu zählen die Einheitswerte des Betriebsvermögens sowie die Verkehrs-, Veräußerungs- und Nennwerte bei sonstigem Vermögen; BVerfGE ebd.

³⁰⁵BVerfGE a. a. O. S. 132.

³⁰⁶§ 10 Nr. 1 Vermögensteuergesetz 1990: Die Vermögensteuer beträgt jährlich für natürliche Personen 0,5 vom Hundert des steuerpflichtigen Vermögens [...]. BGBl. I S. 2467.

³⁰⁷BVerfGE a. a. O. S. 136, 142 f.

³⁰⁸BVerfGE a. a. O. S. 136.

2. Rechtsprechung

scheidung« vorausgehen, mit dem Steuergesetz »auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen«.³⁰⁹

Dieser Teil der Entscheidung wurde von allen Angehörigen des Zweiten Senats mitgetragen. Die weiteren Ausführungen zu Umfang und Ausgestaltung der Vermögensteuer führten dagegen zu einer über die Fachgrenzen hinausgehenden Diskussion, die schon im Urteil durch das Sondervotum des Richters Böckenförde einen ersten Ausdruck fand.

Der Senat stellt in seinem Votum neben der Unvereinbarkeitserklärung von § 10 VStG eine Reihe von inhaltlichen Vorgaben zum Verhältnis von Art. 14 Abs. 1 GG und dem Steuerzugriff auf:

1. Die Vermögensteuer sei nur dann zulässig, wenn sie als Sollertragssteuer ausgestaltet werde.³¹⁰ Die Vermögensteuer müsse aus den »üblicherweise zu erwartenden Erträgen« bezahlt werden können, sonst führe die Besteuerung zu einer »schrittweisen Konfiskation« des Vermögensstamms.³¹¹
2. Der Vermögensertrag dürfe neben den übrigen Ertragssteuern nur insoweit der Besteuerung unterliegen, als die Belastung des Steuerpflichtigen nach »typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand« liege.³¹²
3. Der Gesetzgeber habe die »wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer« abzuschirmen, denn es bestehe ein »verfassungsrechtlicher Anspruch auf steuerlicher Freistellung des der persönlichen Lebensführung dienenden Vermögens«.³¹³

Die Ausgestaltung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer nähert diese der Einkommensteuer an. Im Beschluss des Ersten Senats zur Zinsbesteuerung wurde der Unterschied zwischen beiden Systemen bereits aufgezeigt: Auf das Vorbringen der Beschwerdeführer, die Kombination aus Zinsbesteuerung und Teuerungsrate entwerte ihren Vermögensstamm, bemerkt das Gericht, die Forderung nach einer realen Ertragsermittlung³¹⁴ vermische »entgegen dem System des Einkommensteuergesetzes Vermögen und Ertrag«.³¹⁵ Mit der Entscheidung für eine Sollertragsteuer entzog das Gericht somit dem Gesetzgeber die Möglichkeit einer Substanzbesteuerung des Vermögens.

Diesen Aspekt monierte der Richter Böckenförde. Die Senatsmehrheit statuiere einen »absoluten Substanzschutz«.³¹⁶ Der Steuergesetzgeber verliere damit auf alle Zeiten den Zugriff auf dieses Vermögen, »unabhängig welches Potential an Leistungsfähigkeit in

³⁰⁹BVerfGE a. a. O. S. 147. Siehe schon oben S. 53.

³¹⁰BVerfGE a. a. O. S. 137.

³¹¹BVerfGE ebd.

³¹²BVerfGE a. a. O. S. 138 (Halbteilungsgrundsatz).

³¹³BVerfGE a. a. O. S. 141. Wirtschaftsgüter der persönlichen Lebensführung sind u.a. selbstgenutzte Wohnhäuser, diese seien »der persönlichen Lebensgestaltung gewidmet«. Auch Güter, die der landwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Erwerbstätigkeit dienen, habe der Gesetzgeber angemessen im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 GG zu schützen; BVerfGE a. a. O. S. 141 f.

³¹⁴Diese sollte in einer Saldierung von erlangten Zinsen mit der Inflationsrate bestehen.

³¹⁵BVerfGE 50, 57 (81) vom 19.12.1978.

³¹⁶BVerfGE 93, 121 (155) vom 22.6.1995.

2. Rechtsprechung

ihm zum Ausdruck kommt«, damit werde er »gegenüber der Eigendynamik kumulierenden Kapitals von vornherein zur Machtlosigkeit verurteilt«. ³¹⁷ Auch hebt er die Abweichung im Beschluss zur Abzugsfähigkeit der Vermögensteuerausgaben der beschränkt Einkommensteuerpflichtigen hervor. Damals war die Vermögensteuer als nicht auf den (Soll-)Ertrag beschränkt ausgelegt worden. ³¹⁸ Der Senat funktioniere mit diesem Beschluss die Vermögensteuer von einer grundsätzlichen zu einer generellen Ertragsteuer um. Damit erweise sich die Vermögensteuer als fehlbezeichnet und »zu weiten Teilen auch als Fehlkonstruktion«. ³¹⁹ Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes gebe diese Auslegung nicht her. ³²⁰ Des Weiteren kritisiert er den *judicial activism*, das Bundesverfassungsgericht solle sich nicht als »fürsorglicher Praeceptor« des Gesetzgebers gerieren. ³²¹ Der Bund verzichtete auf eine Neuregelung ³²² der Vermögensteuer, ließ das Gesetz aber weiter bestehen. Lediglich die Erhebung der Steuer wurde ausgesetzt. Damit entfaltet das Gesetz eine Sperrwirkung gegenüber Gesetzesinitiativen der Ländern. ³²³ Die inhaltliche Auseinandersetzung führte infolge dessen von den Konstruktionsbedingungen der Vermögensteuer weg. Ungeklärt blieb auch, ob es einen Freistellungsanspruch für die Vermögenselemente gibt, die der persönlichen Lebensführung dienen.

Der Versuch eine quantitative Steuerbelastungsgrenze aus dem Grundgesetz abzuleiten führte dagegen zu einer intensiven Debatte ³²⁴, die selbst durch das Folgeurteil des Zweiten Senats zum Halbteilungsgrundsatz nicht beendet wurde. ³²⁵ Neben der öffentlichen und wissenschaftlichen Diskussion äußerten sich sowohl Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit als auch der Erste Senat zur Anwendbarkeit der aufgestellten Grundsätze.

Der Erste Senat verwies im LPG-Altschulden-Urteil auf seine ständige Rechtsprechung, nach der Geldleistungspflichten und Eigentumschutz einander nicht berührten. Jeden-

³¹⁷BVerfGE ebd. Vgl. Art. 123 Abs. 3 S. 1 Verfassung des Freistaats Bayern vom 2.12.1946: »Die Erbschaftsteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern.« Allerdings wegen Art. 105 Abs. 2 GG und darauf basierendem Bundesrecht nunmehr obsolet. Dazu Tipke 2000, S. 462.

³¹⁸BVerfGE 43, 1 (7) vom 12.10.1976: »Obwohl die an Vermögenswerte anknüpfende Vermögensteuer rechtlich nicht als Ertragsteuer angelegt ist, soll sie ihrer Zielsetzung nach grundsätzlich aus den Erträgen des Vermögens gezahlt werden können [...]«.

³¹⁹BVerfGE 93, 121 (160) vom 22.6.1995.

³²⁰BVerfGE a. a. O. S. 153 f. Böckenförde steht damit in der Tradition seines Mentors Ernst Forsthoff, der Steuerzahlungen ebenfalls nicht durch Art. 14 Abs. 1 GG beschränkt sehen wollte; Forsthoff 1954, S. 32.

³²¹BVerfGE a. a. O. S. 152. Zustimmend Bull 1996, S. 282, dagegen Butzer 1999b, S. 231 ff. Dazu Häberle: »»judicial activism« ist dort am Platze, wo der parlamentarische Gesetzgeber sich lange Zeit hindurch verweigert bzw. unfähig zeigt, grundlegende Gerechtigkeitsprinzipien in seinem Steuerrecht durchzusetzen«; Häberle 2000, S. 152.

³²²Das Bundesverfassungsgericht hob das Gesetz nicht auf, weil mehrere Möglichkeiten bestanden, den verfassungswidrigen Zustand zu beheben.

³²³Kube in Epping/Hillgruber 2017 Art. 105 Rn. 41.2; Siekmann in Sachs 2011 Art. 105, S. 2225 Rn. 31; a. A. Hey 2007a, S. 311.

³²⁴Rose weist bis zum Januar 1999 44 wissenschaftliche Beiträge zum Halbteilungsgrundsatz nach, Rose 1999, S. 12 f.

³²⁵Weil das Gericht nur halbherzig vom Halbteilungsgrundsatz Abschied nahm, bleibt weiterhin unklar, ob Art. 14 Abs. 1 GG eine Grenze des Steuerzugriffs gebietet und, wenn ja, wo diese anzusetzen ist. Zur Dogmatik siehe Wernsmann 2006, S. 1174.

2. Rechtsprechung

falls so lange es nicht zu einer Besteuerung mit erdrosselnder Wirkung komme.³²⁶ Davon gehe auch die Vermögensteuerentscheidung aus, ohnehin habe dort Art. 3 Abs. 1 GG im Vordergrund gestanden.³²⁷ Zudem wird ausgeführt, die Grenze der Erdrosselung sei erst erreicht, wenn die Steuer diese »Wirkung als Regel« hat, »den Effekt also bei ihrer Anwendung regelmäßig« hervorruft.³²⁸ Wenn die Steuerpflicht die »Fortführung einzelner Unternehmen aufgrund ihrer besonderen Lage unmöglich« mache, reiche das noch nicht für einen ungerechtfertigten Eingriff in das Grundrecht aus.³²⁹ Eine Bereitschaft der vom Zweiten Senat entwickelten Dogmatik zu folgen bestand nicht.³³⁰

Abgeleitet wurde die Obergrenze im Vermögensteuerbeschluss seinerzeit aus dem Wort »zugleich« in Art. 14 Abs. 2 GG, woraus die Deutung »zu gleichen Teilen« erwachsen sollte.³³¹ Damit wurde dem Wort ein »arithmetisches«³³² Element hinzugefügt, welches in der alltagssprachlichen Nutzung wenig Rückhalt fand, zumeist wurde der Ausdruck mit den Begriffen »ebenso« oder »in gleicher Weise« assoziiert.³³³ Eine Auslegung, die so auch den vorangegangenen Diskurs im Staatsrecht dominierte.³³⁴ Daneben warf die Neubestimmung Fragen auf: wenn »zugleich« zu gleichen Teilen meint, wie verhält sich dann das Verb »soll« dazu? Daraus könnte geschlossen werden, der Bürger soll die Hälfte seines Eigentums mit der öffentlichen Hand teilen.³³⁵

Obwohl die Entscheidung des Ersten Senats über die LPG-Altschulden in deutlichem Widerspruch zum freiheitsrechtlichen Abschnitt des Vermögensteuerbeschlusses stand, rief dieser nicht das Plenum des Bundesverfassungsgerichts an. Dieses nach § 16 BVerfGG einzuberufene Entscheidungsgremium soll in den Fällen einer Rechtsprechungsdivergenz

³²⁶BVerfGE 95, 267 (300) vom 8.4.1997 [Altschulden].

³²⁷BVerfGE a. a. O. S. 300 f.

³²⁸BVerfGE a. a. O. S. 301.

³²⁹BVerfGE ebd.

³³⁰Wie schon im Fall der rückwirkenden Gesetzgebung bestand nun eine Divergenz in der Rechtsprechung beider Senate. Siehe oben S. 64. Zur Bindungswirkung Beyer 2004, S. 66 f. und 72, sowie Tipke 2000, S. 457.

³³¹BVerfGE 93, 121 (138) vom 22.6.1995. Zu dieser Auslegung Kirchhof 2007, S. 1019 f. Rn. 126.

³³²BFH FR 1999, S. 1305 vom 11.8.1999.

³³³Drosdowski 1981, S. 2957. Rose nennt daher die Auslegung »dogmatisch kühn«; Rose 1997, S. 494. Die Sprachanalyse des Gerichts mit etymologischen Argumenten ablehnend Sendler 2000, S. 482 und S. 2481 mit zwischenzeitlicher Replik durch List 2000, S. 1840, der dem Senat bescheinigt, »innerhalb der [...] Bedeutungsgrenzen« operiert zu haben. Zu beachten ist allerdings, dass der Wortgebrauch selbst nicht richtig/falsch sein kann, weil kein Richtigkeitskriterium für den jeweiligen Gebrauch existiert, vgl. Jansen 2005, S. 43. Die Deutungsversuche beziehen sich somit auf den tatsächlichen Sprachgebrauch der Adressaten – das allerdings mit dem Mangel einer fehlenden empirischen Verifizierung behaftet.

³³⁴Vgl. Papier in Maunz/Dürig 2011 Art. 14 Rn. 313 und Berkemann in Umbach/Clemens 2002 Art. 14 Rn. 513 ff.

³³⁵Beyer 2004, S. 147 f. Kirchhof verwendet eine Passage aus dem Zweiten Politischen Testament Friedrichs des Großen, um seine Ansicht zu untermauern; Kirchhof in Isensee/Kirchhof 2007 S. 964 Rn. 9. Darin heißt es, »jeder Privatmann« habe zu den Staatskosten beizutragen, »aber er soll nicht sein halbes Einkommen mit dem Herrscher teilen. Bauer, Bürger und Edelmann sollen in einem gut regierten Staate den Hauptteil ihrer Einnahmen selbst genießen und nur einen Teil an den Staat abgeben«; Friedrich der Große 1768, S. 371 f. Das legt nahe, dass eine paritätische Finanzierung selbst von Kirchhof nicht beabsichtigt war. Vgl. nunmehr Kirchhof 2010, S. 72.

2. Rechtsprechung

zwischen den Senaten³³⁶ die Einheitlichkeit der Verfassungsauslegung gewährleisten. Umstritten ist allerdings, ob das Plenum stets oder nur im Fall der Abweichung von »tragenden Gründen« eines Urteils anzurufen ist.³³⁷ Der Erste Senat beantwortete diese Frage wenig später selbst, als er mit Verweis auf die fehlende Entscheidungserheblichkeit³³⁸ davon absah das Plenum anzurufen.³³⁹ Das obwohl der Zweite Senat in einem Beschluss die Einberufung angeregt hatte.³⁴⁰

Mehrere Finanzgerichte sowie der Bundesfinanzhof mussten über die Frage entscheiden, ob der Vermögensteuerbeschluss hinsichtlich des Halbtteilungsgrundsatzes Bindungswirkung entfalte und wie gegebenenfalls eine Berechnung der Belastungsgrenze zu erfolgen habe. Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs verzichtete in einer Entscheidung auf eine Klärung, weil der Antragsteller die Steuererstattung für einen Zeitraum begehrte, der nicht Gegenstand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts war.³⁴¹ Dennoch äußerte das Gericht Zweifel am Halbtteilungsgrundsatz und befand, es spreche einiges dafür, dass es sich lediglich um eine »unverbindliche Meinungsäußerung« des Zweiten Senats gehandelt habe.³⁴²

Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs lehnte in einer späteren Entscheidung die Bindungswirkung nach § 31 BVerfGG ab.³⁴³ Bei den Ausführungen zum Halbtteilungsgrundsatz im Vermögensteuerbeschluss handele es sich um Obiter Dicta. Eine konkrete Normenkontrolle sei entbehrlich, weil der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit der Steuergesetze überzeugt sei.³⁴⁴ Für Körperschaften lehnte der I. Senat das Vorliegen einer verfassungswidrigen Besteuerung bei einem Steuersatz von > 50 v. H. ab.³⁴⁵ In der Recht-

³³⁶Kammerentscheidungen, § 93b BVerfGG, werden nicht von § 16 BVerfGG erfasst, ebenso nicht die Aufgabe der senatseigenen Rechtsauffassung und Entscheidungen des Plenums.

³³⁷Für eine Beschränkung: Leibholz/Rupprecht 1968, S. 44 f. § 16 Rn. 2; dagegen: Lechner/Zuck 2015, S. 202 § 16 Rn. 4; Ulsamer in Maunz et al. 2014, § 16 Rn. 7 und Eschelbach in Umbach/Clemens/Dollinger 2005, S. 328 § 16 Rn. 22. Dabei lässt sich die Unterscheidung zwischen Obiter Dictum und tragendem Grund nur schwer treffen. Die Formel, nach der alles zu den tragenden Gründen gehört, was nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass die Entscheidung anders auszufallen hätte, führt an Abgrenzungsschwierigkeiten nicht vorbei; Heun 1997, S. 620 ff.

³³⁸BVerfGE 96, 375 (404) vom 12.11.1997 [Kind als Schaden]. Den Hinweis des Zweiten Senats, man halte die betroffene Ausführung für entscheidungserheblich, wies der Senat mit den Worten zurück, es komme nicht darauf an, »ob den Richtern bestimmte Rechtsauffassungen wichtig erscheinen«.

³³⁹Zusammengefasst vom früheren BVerfG-Präsidenten Benda in 1998, S. 3330 f. Dieser geht auch auf die unterschiedlichen Ansichten zum Verhältnis von Besteuerung und Eigentumsgarantie ein und stellt die Aufgabe, dem Halbtteilungsgrundsatz zu seiner Durchsetzung zu verhelfen, neben die Aufgabe, Divergenz zwischen den Senaten zu vermeiden – wofür das Plenum zuständig sei.

³⁴⁰BVerfGE 96, 409 vom 22.10.1997.

³⁴¹BFH DB 1998, S. 1798 (1799) vom 17.7.1998; List weist darauf hin, dass die Entscheidung im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung (§ 69 FGO) getroffen worden sei, dieses Verfahren habe nur summarischen Charakter; List 1999, S. 981; auch Butzer 1999b, S. 227 Fn. 1. Anders der II. Senat in BFH DStR 1998, S. 1173 vom 24.6.1998.

³⁴²BFH ebd. Vom Gericht dort auch als »Appellentscheidung« bezeichnet.

³⁴³BFH FR 1999, S. 1303 vom 11.8.1999. Lang unterstellt, das Gericht habe die Existenz des Halbtteilungsgrundsatzes »geleugnet«; Lang 2000, S. 457. Widerspruch zur These, der Beschluss entfalte keine Bindungswirkung, kommt auch von List 2000, S. 745.

³⁴⁴BFH a. a. O. S. 1305.

³⁴⁵BFH BB 2000, S. 2453 f. vom 28.6.2000.

2. Rechtsprechung

sprechung der Finanzgerichtsbarkeit ist es zu keiner praktischen Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes gekommen.³⁴⁶

2.2.3.2. Revision des Halbteilungsgrundsatzes

Gegen die Entscheidung des XI. Senats legte der Kläger eine Urteilsverfassungsbeschwerde ein. Mit dieser griff er die Nichtberücksichtigung des Halbteilungsgrundsatzes durch Verwaltung und Finanzgerichtsbarkeit an und beehrte, seine Steuerbelastung auf einen Maximalwert von 50 v. H. seines Einkommens festzusetzen.³⁴⁷ Der abermals zuständige Zweite Senat³⁴⁸ entsprach dem Begehren nicht und nutzte seinerseits die Vorlage, um sich vom Vermögensteuerbeschluss zu distanzieren.³⁴⁹

Welche Schwierigkeiten eine Ermittlung der Steuerbelastung verursacht, wurde in der Zulässigkeitsprüfung offenbar. Der Beschwerdeführer hatte als Ausgangsgröße seiner Berechnung das zu versteuernde Einkommen gewählt. Der Bundesfinanzhof nahm dagegen den Gesamtbetrag der Einkünfte als Maßstab. Das zu versteuernde Einkommen ist eine Teilmenge des Gesamtbetrags der Einkünfte, daher war der ermittelte Quotient (relative Steuerlast) in der Rechnung des Beschwerdeführers größer als der des Bundesfinanzhofs.³⁵⁰

Das Bundesverfassungsgericht erklärte in der Urteilsbegründung, es neige der Berechnung des Bundesfinanzhofs zu.³⁵¹ Die Verfassungsbeschwerde hätte nach den eigenen Kriterien des Gerichts daraufhin zurückgewiesen werden müssen.³⁵² Es entschied jedoch, dieser Umstand solle nicht gegen den Beschwerdeführer wirken. »Die Substantiierungs- und Begründungserfordernisse einer Verfassungsbeschwerde« würden überspannt, wenn nicht die Berechnung des Beschwerdeführers zur Grundlage der Zulässigkeitsprüfung gemacht würden.³⁵³

Der Senat hielt am Vermögensteuerbeschluss insoweit fest, als er Art. 14 Abs. 1 GG für anwendbar im Bereich der steuerlichen Belastung erklärt.³⁵⁴ Diese Feststellung wird

³⁴⁶Der Richter am Bundesfinanzhof Pezzer befand, »als konkreter Prüfungsmaßstab zur Subsumtion im richterlichen Alltag« sei er nicht geeignet; Pezzer 2006, S. 913. Dagegen Kirchhof 2006, S. 19 (Der Text geht auf einen Vortrag des Jahres 2005 zurück und berücksichtigt daher die Revision des Halbteilungsgrundsatzes nicht): »Die Eigentumsgrenze für eine Besteuerung wurde [...] praktisch handhabbar gemacht.« Siehe auch Rose 1999, S. 12 ff.

³⁴⁷BVerfGE 115, 97 (100 f.) vom 18.1.2006.

³⁴⁸Allerdings in vollständig neuer Besetzung.

³⁴⁹Wernsmann ist der Ansicht, die Erörterung der Begründetheit sei ausschließlich zu diesem Zweck erfolgt: »Gelegenheit genutzt, eine Kurskorrektur vorzunehmen«; Wernsmann 2006, S. 1169.

³⁵⁰Der Kläger verzichtete auf die Hinzurechnung des Gewerbesteueraufwands und ermittelte eine Belastung in Höhe von 57,58 – 59,95 v. H. Die Berechnungsmethode des Bundesfinanzhofs führte zu einer Belastung von 49,02 – 50,73 v. H. BVerfGE a. a. O. S. 103 ff. A. A. Rose 1999, S. 15, »Der Gedanke, es käme beim ›Sollertrag‹ auf eine Bruttogröße« an, verbiete sich.

³⁵¹BVerfGE a. a. O. S. 106.

³⁵²Die Behauptung des Klägers, es bestehe die Möglichkeit, in seinen Grundrechten verletzt zu sein, § 90 Abs. 1 BVerfGG, wäre bei einem Unterschreiten der hälftigen Belastung nicht substantiiert dargelegt worden. Vgl. Ruppert in Umbach/Clemens/Dollinger 2005 § 90 Rn. 86 – 89.

³⁵³BVerfGE ebd.

³⁵⁴BVerfGE a. a. O. S. 110. Siehe auch schon die Entscheidung BVerfGE 87, 153 (169 f.) vom 25.9.1992.

2. Rechtsprechung

noch erweitert, wobei das Gericht offen lässt, ob eine Abweichung zur Rechtsprechung des Ersten Senats besteht.³⁵⁵

»Zwar mag die Auferlegung von Geldleistungspflichten für sich genommen die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lassen [...] für die Anknüpfung von Geldleistungspflichten an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen gilt dies nicht.«³⁵⁶

Eine weitere Neuerung liegt in der Einführung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Steuerverfassungsrecht.³⁵⁷ Bislang hatte sich das Bundesverfassungsgericht zu dessen Anwendung nicht geäußert. Innerhalb der wissenschaftlichen Debatte herrschte jedoch weitgehend Konsens³⁵⁸, dass die Begriffe Erforderlichkeit und Gebotenheit nicht auf die Bewertung von Steuergesetzen angewendet werden können.³⁵⁹ Schließlich sei jede Steuer zur Erreichung des Aufkommenszwecks geboten: Es gebe kein milderes, gleich gut geeignetes Mittel zur Staatsfinanzierung.³⁶⁰ Um diesem Widerspruch zu begegnen, wird eine neue Terminologie eingeführt:

»Besondere Bedeutung kommt dabei dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu mit seinen Anforderungen an ein hinreichendes Maß an Rationalität (Eignung und Erforderlichkeit der Beeinträchtigung) und an Abgewogenheit beim Ausgleich zwischen den beteiligten individuellen Belangen und denen der Allgemeinheit.«³⁶¹

Das Gericht sieht die Frage aufgeworfen, »wie weit die öffentliche Gewalt den Einzelnen zur Finanzierung des Gemeinwesens heranziehen« dürfe.³⁶² Dafür soll der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einen Anhaltspunkt liefern, obgleich er mit offensichtlichen Mängeln behaftet ist.³⁶³ Die in dem Grundsatz enthaltenen Vorgaben lieferten »kaum greifbare Ansatzpunkte für eine Begrenzung«.³⁶⁴ Lautet der Zweck der Steuererhebung, den staatlichen Finanzbedarf zu decken, werden Steuern »grundsätzlich immer geeignet und erforderlich sein«.³⁶⁵ Nur die Prüfung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne könne

³⁵⁵BVerfGE 115, 97 (113) vom 18.1.2006.

³⁵⁶BVerfGE a. a. O. S. 112 f.

³⁵⁷Zur Rezeption dieser Übernahme siehe Heintzen 2007, S. 843 insb. Fn. 89.

³⁵⁸Meinungen zusammengefasst bei Beyer 2004, S. 142 f.

³⁵⁹Die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn, das letzte Prüfkriterium, ist ohnehin eine Interessenabwägung jenseits logischer Mittel und juristischer Dogmatik. Vgl. dazu Luhmann 1993, S. 268.

³⁶⁰Lepsius 2011, S. 248. Dennoch stellt sich die Frage, warum ein in anderen Rechtsgebieten genutztes Mittel im Steuerrecht aufgegriffen wird, wenn sich Befürworter wie Kritiker einig darüber sind, dass die Voraussetzungen des Prinzips auf das Steuerrecht nicht übertragbar sind.

³⁶¹BVerfGE a. a. O. S. 113.

³⁶²BVerfGE a. a. O. S. 115.

³⁶³Auf der Staatsrechtslehrertagung 1980 diskutierten die Teilnehmer über eine Möglichkeit, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für das Steuerrecht anwendbar zu machen. Mitreferent v. Arnim definierte diesen kritisch als Maßstab, der verlange, »daß die am wenigsten dringliche Aufgabe noch die Erhebung der am schwersten belastenden Steuer« rechtfertige, v. Arnim 1981, S. 359. Dazu auch die Beiträge in der Aussprache von Mußnug 1981, S. 381 f., Badura 1981, S. 395 f. und Kirchhof 1981, S. 399 ff. Kritische Würdigung bei Beyer 2004, S. 154 ff.

³⁶⁴BVerfGE ebd.

³⁶⁵BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

eine Obergrenze für die Steuerbelastung hervorbringen.³⁶⁶ Dieses Verfahren berge jedoch ein Risiko:

»Jede wertende Einschränkung des staatlichen Finanzierungsinteresses durch Steuern läuft Gefahr, dem Gesetzgeber mittelbar eine verfassungsgerichtliche Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung aufzuerlegen, die das Grundgesetz nicht ausdrücklich vorsieht. Die Finanzverfassung [...] erwähnt keine materiellen Steuerbelastungsgrenzen.«³⁶⁷

Das Non-Affektationsprinzip, die inhaltliche Trennung von Steuererhebung und -verwendung, sichert die Autonomie des Parlaments in Budgetfragen, steht aber einer engeren Prüfung der Verhältnismäßigkeit entgegen.³⁶⁸ Das daraus entstehende Spannungsfeld erschwert die Bemühungen um eine quantifizierbare Grenze der Steuerlast, wenn eine Einflussnahme auf die Haushaltspolitik vermieden werden soll. Das Bundesverfassungsgericht löst diesen Konflikt, indem es sich auf eine Position zurückbegibt, die es vor dem Vermögensteuerbeschluss bereits vertrat:

»Die Gewährleistung einklagbarer, auch den Gesetzgeber bindender Grundrechte verbietet es, speziell für das Steuerrecht die Kontrolle verfassungsrechtlicher Mäßigungsgebote dem Bundesverfassungsgericht gänzlich zu entziehen. Dem entspräche weder der völlige Verzicht auf verfassungsgerichtliche Abwägungskontrolle zu übermäßigen Steuerlasten noch ein Rückzug auf mögliche Feststellungen schon »erdrosselnder« Wirkungen von Steuerlasten. Trotz mangelnder konkreter Verwaltungszwecke, die in einem Verhältnis zur Steuerbelastung gesetzt und bewertet werden könnten, bleibt die Möglichkeit, in Situationen zunehmender Steuerbelastung der Gesamtheit oder doch einer Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere etwa dann, wenn eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann, vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu fordern, nach denen die Steuerlast trotz ungewöhnlicher Höhe noch als zumutbar gelten dürfe.«³⁶⁹

Der Zweite Senat bekennt sich damit zu seiner Rolle als Kontrollinstanz auch im Bereich der quantitativen Belastung der Steuerpflichtigen. Gleichzeitig distanziert er sich von der Haltung des Ersten Senats, der weiterhin an der Grenze der Erdrosselungssteuer festhält. Die Antwort auf die potentiell überbelastende Steuer sieht der Zweite Senat in der Erhöhung des dem Gesetzgeber auferlegten Begründungsaufwands.³⁷⁰

Dieser erhöhte Begründungsaufwand könne sich auch nicht einzig daran orientieren, wie hoch der Steuersatz der jeweiligen Steuer sei, werde doch die Belastung erst im Zusammenspiel zwischen Bemessungsgrundlage und Tarifgestaltung deutlich.³⁷¹ Die Be-

³⁶⁶BVerfGE ebd. Damit verabschiedet sich das Bundesverfassungsgericht implizit von dem Versuch, einen methodischen Weg in der Frage der Überbelastung der Steuerpflichtigen zu beschreiten. Die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn bleibt eine Ergebnisergebnisgewinnung mittels Intuition.

³⁶⁷BVerfGE ebd.

³⁶⁸Einen Kompromiss schlägt Kube vor, der von »Globaläquivalenz« spricht, Kube 2004, S. 59. Seiler erweitert das zur »anonymisierte[n] Globaläquivalenz«, Seiler 2007, S. 876.

³⁶⁹BVerfGE a. a. O. S. 116.

³⁷⁰Dieses Kriterium ist indes auch nicht präziser als die Formel des angemessenen Ausgleichs der öffentlichen und privaten Interessen. Antworten auf Aussagen mit Wertcharakter sind mit empirischen Mitteln nicht zu gewinnen – jedenfalls sofern nicht bloß ein Meinungsbild innerhalb der Gesellschaft Gegenstand der Erhebung sein soll. Vgl. Alexy 1978, S. 320 f.

³⁷¹BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

stimmung einer Obergrenze müsse allgemeinen Grundsätzen steuerlicher Gerechtigkeit folgen. So habe der Gesetzgeber die vertikale Steuergerechtigkeit zu beachten, nach der leistungsfähigere Steuerpflichtige absolut höher belastet werden müssen als weniger leistungsfähige.³⁷² Den Beziehern hoher Einkommen habe im Ergebnis so viel zu verbleiben, dass der wirtschaftliche Erfolg noch »angemessen zum Ausdruck« komme.³⁷³

Der Senat sieht keine Möglichkeit, Art. 14 Abs. 2 GG eine Belastungsobergrenze der Besteuerung zu entnehmen.³⁷⁴ Das Wort »zugleich« im zweiten Satz sei nicht als »zu gleichen Teilen« zu verstehen. Die Annahme einer Höchstbelastungsgrenze könne so nicht gerechtfertigt werden.³⁷⁵ Der Gesetzgeber sei vielmehr verfassungsrechtlich gehalten, einen gerechten Ausgleich der »schutzwürdigen Interessen aller Beteiligten« zu gewährleisten.³⁷⁶ Damit setzt sich der Senat über die dogmatische Legitimation des Halbteilungsgrundsatzes seiner Vorgänger hinweg.

In einem Schlussabsatz heißt es, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bilde die Grundlage der Belastungsobergrenze aus dem Vermögensteuerbeschluss.³⁷⁷ Da jedoch die Vermögensteuer nicht Gegenstand des Verfahrens sei, könne es dahinstehen, ob die Grenze in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen Staat und Bürger zu bestimmen sei.³⁷⁸ Die Richter entledigen sich somit zunächst der ungeliebten Auslegung von Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG und ersetzen diese gleichzeitig durch einen Verweis auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Daneben lassen sie erkennen, dass der Halbteilungsgrundsatz nur im Zusammenhang mit der Vermögensteuer angewendet werden soll, was angesichts der rechtspolitischen Situation³⁷⁹ einer Aufgabe gleichkommt.

Nicht erwähnt wird die Behandlung von indirekten Steuern³⁸⁰ und Sozialabgaben. Bei einer Einbeziehung beider in die Ermittlung hätten nicht nur diejenigen profitiert, die in der obersten Progressionszone der Einkommensteuer besteuert werden.³⁸¹ Zumindest die Ermittlung der von den Steuerpflichtigen gezahlten indirekten Steuern hätte zu erheblichen Schwierigkeiten geführt. Daneben müsste konsequenterweise der umlagefinanzierte Teil der Sozialversicherungsbeiträge vom steuerfinanzierten getrennt werden.³⁸²

³⁷²BVerfGE a. a. O. S. 116 f.

³⁷³BVerfGE a. a. O. S. 117. Ein Kriterium gibt das BVerfG den Anwendern gleichwohl nicht an die Hand.

³⁷⁴BVerfGE a. a. O. S. 113 f.

³⁷⁵BVerfGE a. a. O. S. 114. Dagegen lässt sich einwenden, dass Sprache nicht statisch ist und spätestens durch die Diskussion in Folge des Vermögensteuerbeschlusses die Bedeutung »zu gleichen Teilen« im Wort »zugleich« für einen Teil der Sprachteilnehmer enthalten ist.

³⁷⁶BVerfGE ebd.

³⁷⁷BVerfGE a. a. O. S. 118.

³⁷⁸BVerfGE ebd.

³⁷⁹Siehe oben S. 74.

³⁸⁰Rose will indirekte Steuern nicht in den Kreis der zu berücksichtigenden Steuern aufnehmen. Eine Kappung solle bei der Einkommensteuer vorgenommen werden, diese sei die »letzte Steuer«, die erhoben werde. Andere relevante Steuern würden schließlich bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt; Rose 1999, S. 17 f. (auch zur Überwälzungs- und Anwendungsfrage).

³⁸¹Pezzer 2006, S. 912.

³⁸²Butzer 1999a, S. 135. Zu steuerfinanzierten Zuschüssen zur Sozialversicherung und den versicherungsfremden Leistungen siehe Raffelhüschen/Moog/Vatter 2011, S. 3 ff. Die Trennung in Sozialabgaben und Steuern ist historisch bedingt, nach Vogel ist der Sozialversicherungsbeitrag staatstheoretisch eine Steuer; Vogel 1987, S. 375.

2. Rechtsprechung

Die Entscheidung über den Charakter des Periodizitätsprinzips und den Folgen bei über die Jahre variierenden Einkünften blieb ebenso unentschieden.³⁸³ Die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes hätte zu dem Anreiz geführt, eine möglichst hohe Steuerbelastung in einem Jahr zu kumulieren, um von der Plafondierung maximal zu profitieren. Zur Begrenzung eines solchen Anreizes wäre die Verlängerung des Veranlagungszeitraumes ein mögliches Mittel gewesen. Betrachtet man das Jahressteuerprinzip als ein materielles Gerechtigkeitsprinzip, wäre dieser Weg nicht ohne weiteres umzusetzen gewesen. Wie sich eine solche Steuerbegrenzung auf den bestehenden Anreiz, die Einkünfte auf mehrere Jahre gleichmäßig zu verteilen, um die Belastung durch die Progressivbesteuerung zu mindern, ausgewirkt hätte, ist ebenfalls unklar.

Mit dem Vermögensteuerbeschluss hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts erstmals die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuerbelastung konkretisiert. Obgleich die Wirkung nur von kurzer Dauer war und es für die Steuerpflichtigen zu keinen praktischen Konsequenzen kam, ist die Bedeutung des Beschlusses nicht zu marginalisieren. Die Verknüpfung von Eigentumsschutz und Besteuerung blieb im Ergebnis bestehen, auch wenn der dogmatische Weg vom Senat selbst in der Folge aufgegeben wurde. Nunmehr soll sogar der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Anwendung im Steuerrecht finden. Allerdings bleibt offen, wie das Bundesverfassungsgericht die gegensätzlichen Interessen von Gesetzgeber und Steuerpflichtigen zu lösen beabsichtigt.

2.2.4. Gleichbehandlung

Der Allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ist die effektivste Schranke des Grundgesetzes gegenüber Steuerbelastungen. Das Bundesverfassungsgericht prüft die vom Gesetzgeber getroffenen Differenzierungen innerhalb des Steuerrechts ebenso, wie die faktische Belastung der Steuerpflichtigen. Der Belastungsgleichheit wurde dabei ein immer stärkeres Gewicht gegeben. Diese Entwicklung kulminiert in der Formel vom »Grundrecht auf Besteuerungsgleichheit«³⁸⁴. Zahlreiche gesetzliche Differenzierungen sind Gegenstand von Entscheidungen geworden. Als Tertium Comparationis zog das Bundesverfassungsgericht mehrfach das Recht der Parteienfinanzierung hinzu. In der Gegenüberstellung der Rechtsgebiete wird deutlich, dass Gleichbehandlung im Steuerrecht einen geringeren Stellenwert besitzt, als es bei der Parteienfinanzierung der Fall ist.

In der Entscheidung zum Investitionshilfegesetz³⁸⁵ wies das Gericht schon 1954 darauf hin, dass es für die Beurteilung eines Gesetzes am Maßstab des Gleichheitssatzes darauf ankomme, was sein sachlicher Inhalt sei.³⁸⁶ Die Art des Zustandekommens sei als nach-

³⁸³Darauf weist Kanzler hin; Kanzler 2006, S. 642. Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, § 2 Abs. 7 S. 1 EStG. Veranlagt wird grundsätzlich nachträglich für ein Kalenderjahr. Umstritten ist, ob es sich dabei um ein technisches Prinzip oder einen materiellen Besteuerungsgrundsatz handelt. Für die Jahresbesteuerung als technisches Prinzip: Hey in Tipke/Lang 2015, S. 293 § 8 Rn. 44 und Tipke 2003, S. 754, a. A. Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff 2017, § 2 Rn. H 2; grundlegend Giloy 2005, S. 311. Siehe auch BVerfGE 96, 1 (7) vom 10.4.1997 [Weihnachtsfreibetrag].

³⁸⁴BVerfGE 84, 239 (268) vom 27.6.1991.

³⁸⁵BVerfGE 4, 7 vom 20.7.1954.

³⁸⁶BVerfGE a. a. O. S. 25.

2. Rechtsprechung

rangig anzusehen.³⁸⁷ Ebenso seien einzelne »unsachgemäße Maßnahmen« beim Vollzug des Gesetzes nicht hinreichend, um einen Verfassungsverstoß anzunehmen.³⁸⁸ In der ersten Parteispendenentscheidung heißt es ähnlich, dass »nicht die äußere Form, sondern der materiell-rechtliche Gehalt« über die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz entscheidet.³⁸⁹ Wird durch eine gesetzliche Gleichbehandlung von Tatbeständen eine faktische Ungleichbehandlung hervorgerufen, verstoße diese regelmäßig gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz.³⁹⁰

Auch die entgegengesetzte Situation kann einen verfassungswidrigen Zustand bewirken. Eine Gleichbehandlung auf normativer Ebene, das geht aus der Entscheidung zur Kapitalertragsteuer³⁹¹ hervor, ist ebenfalls nicht hinreichend, so lange ein faktisches Erhebungsdefizit existiert. Neben die allgemeine Regel müsse ein gleichmäßiger Vollzug der anzuwendenden Gesetze treten.³⁹² Wird die Durchsetzung einer Regelung nicht ernsthaft betrieben oder verhindern andere normative Beschränkungen die Kontrolle, ist der Schutzbereich von Art. 3 Abs. 1 GG betroffen.

Die Auswahl von geeigneten Unterscheidungskriterien ist die zentrale Bedingung, wenn der Allgemeine Gleichheitssatz operationalisiert werden soll. Das Bundesverfassungsgericht verlangt vom Gesetzgeber eine Entscheidung, die anderen Verfassungsprinzipien nicht widerspricht. Im Fall der Gebietskörperschaften bedeutete das eine räumliche Einschränkung seines Ermessens. Das Gericht wies darauf hin, dass die Selbstverwaltungsgarantie der Gemeinden (Art. 28 Abs. 2 GG) die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 GG insoweit beschränke, als nur solche Vergleichsgruppen gebildet werden dürfen, die innerhalb der jeweiligen Gemeinde vorhanden seien.³⁹³ Hypothetisch auf das Steuerrecht übertragen, folgte daraus die einschränkende Bedingung, einen vergleichenden Maßstab nur innerhalb der jeweiligen Steuerart heranzuziehen.

Eine weitere Schranke stellte das Bundesverfassungsgericht in Bezug auf das Rechtsgebiet auf, dem das Vergleichsobjekt entstammt. Der Gesetzgeber ist gehalten, sich an den Prämissen des jeweiligen Sachgebiets zu orientieren. Gleichzeitig grenzt das Gericht seine Kassationskompetenz ab:

»Solange nicht feststeht, daß eine Bestimmung innerhalb des eigenen Sachbereichs nicht oder nicht mehr sachgerecht ist, kann sie vom Bundesverfassungsgericht grundsätzlich nicht mit Hilfe des Gleichheitssatzes im Hinblick auf andere Bestimmungen eliminiert werden, die anderen rechtlichen Ordnungsbereichen angehören und in anderen systematischen und sozial-geschichtlichen Zusammenhängen stehen.«³⁹⁴

³⁸⁷BVerfGE ebd.

³⁸⁸BVerfGE ebd.

³⁸⁹BVerfGE 8, 51 (64) vom 24.6.1958.

³⁹⁰BVerfGE ebd. Auch deutlich in BVerfGE 93, 121 (143) vom 22.6.1995.

³⁹¹BVerfGE 84, 239 vom 27.6.1991

³⁹²BVerfGE a. a. O. S. 271. Mit Verweis auf § 85 AO: »Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben«.

³⁹³BVerfGE 21, 54 (68) vom 21.12.1966 [Lohnsummensteuer].

³⁹⁴BVerfGE 40, 121 (139 f.) vom 18.6.1975 [Waisenrente].

2. Rechtsprechung

Werden Steuervergünstigungen an Art. 3 Abs. 1 GG gemessen, sind nicht nur die Fragen der gleichen Verteilung und die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung gegenüber den Nicht-Begünstigten relevant.

Wird eine Vergünstigung nur einmal pro Veranlagungszeitraum gewährt, weil eine Doppelgewährung den Verwaltungsaufwand deutlich erhöht, rechtfertigt dieser Grund eine Ungleichbehandlung. Das Gericht wies mit dieser Begründung die Forderung eines Beschwerdeführers zurück, ihm die steuergünstigere Zusammenveranlagung zu gestatten, nachdem er in einem Jahr sukzessive mit zwei Frauen verheiratet war. Jedenfalls dann, wenn die Verschiedenbehandlung »im Rahmen einer Vergünstigung wirksam wird, die ihrerseits auf dem Entgegenkommen des Gesetzgebers beruht«. ³⁹⁵

Auch können Staatszielbestimmungen die Auslegung des Gleichheitssatzes beeinflussen. Die Grundsatzentscheidungen in der Verfassung erfordern einen Interessenausgleich, der die Freiheit des Gesetzgebers in Steuerfragen einschränkt: »Unterscheidungen, die dem Willen des Verfassungsgebers zuwiderlaufen«, sind als Differenzierungskriterien untersagt. ³⁹⁶ Als jedoch die Steuerfreiheit für wissenschaftliche und künstlerische Nebentätigkeiten aufgehoben wurde, hielt das Bundesverfassungsgericht den Beschwerdeführern entgegen, die Abschaffung dieser Vergünstigung sei nicht die »Herbeiführung einer neuen Ungleichheit«, vielmehr die »Herstellung größerer Gleichheit«. ³⁹⁷

2.2.4.1. Formale und verhältnismäßige Gleichheit

Das Bundesverfassungsgericht trennt den Begriff Gleichheit in zwei Teile: Es unterscheidet zwischen einer formalen und einer verhältnismäßigen Anwendung. Diese Differenzierung traf das Gericht erstmals in den Entscheidungen über die Finanzierung von politischen Parteien. ³⁹⁸ Weil Teile der Parteienfinanzierung technisch über das Steuerrecht abgewickelt werden, ergeben sich Schnittmengen zwischen den Rechtsbereichen.

Neben dem Wahlrecht stellt dieser Bereich eine neuralgische Stelle in der Konstitution der Selbstherrschaft der Staatsbürger dar. Machtzugang ist notwendigerweise mit Wahlerfolg verknüpft, Wahlerfolg zu einem Teil mit der Möglichkeit des Wahrgenommen-werdens in der Wahlvorbereitung. Eine ungleiche Finanzausstattung der Wahlteilnehmer kann die Chancen des Wahrgenommen-werdens erhöhen oder hindern. Die Verteilung der Finanzmittel soll hernach dem Ideal der Chancengleichheit Rechnung tragen. Differenzierungen innerhalb der Mittelverteilung an die Parteien stehen somit unter erhöhten Begründungsanforderungen.

In der ersten Parteipendenentscheidung entschied das Bundesverfassungsgericht auf den Antrag der Hessischen Landesregierung über die Vereinbarkeit einer Regelung des Einkommensteuergesetzes mit dem Grundgesetz. Danach konnten Spenden an politische

³⁹⁵BVerfGE 75, 361 (368) vom 3.6.1987 [Splitting bei Wiederheirat].

³⁹⁶BVerfGE 81, 108 (118) vom 29.11.1989.

³⁹⁷BVerfGE ebd. Die Staatszielbestimmung verpflichtet nicht zu einer finanziellen Förderung im Steuerrecht. Die Ausübung einer künstlerischen oder wissenschaftlichen Nebentätigkeit werde durch den Wegfall der Subvention »weder unterbunden noch nennenswert behindert«. BVerfGE a. a. O. S. 121 f.

³⁹⁸BVerfGE 8, 51 vom 24.6.1958, E 24, 300 vom 3.12.1968 [Wahlkampfkostenpauschale], E 52, 63 vom 24.7.1979 [Parteienfinanzierung III], zuletzt: E 121, 108 vom 17.4.2008.

2. Rechtsprechung

Parteien bis zu einem festgelegten Höchstsatz von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. In Kombination mit der progressiven Einkommensbesteuerung stieg die Werthaltigkeit der Spende. Das geschah infolge der degressiven Wirkung dieser Abzugsart³⁹⁹ mit steigendem Einkommen, ohne dass der Eigenanteil des Steuerpflichtigen erhöht werden musste.

Das Gericht stellt zunächst fest, dass dem Gesetzgeber eine besondere Obliegenheit in den Angelegenheiten der Parteienfinanzierung zukomme.⁴⁰⁰ Diese entstehe aus dem Gebot der Chancengleichheit (Art. 21 Abs. 1 GG) und der »demokratisch-egalitären Grundlage unserer Verfassungsordnung«.⁴⁰¹

»Wenn der Staat gesetzgeberische Maßnahmen trifft, die der Finanzierung der politischen Parteien dienen – entweder indem er Spenden an sie steuerlich begünstigt, [...] oder indem er unmittelbar Steuermittel für die Aufgaben der Parteien zur Verfügung stellt –, so darf die Regelung nicht dazu führen, daß eine bestimmte Partei oder Parteiengruppe vor anderen Parteien begünstigt wird.«⁴⁰²

Dieses Gebot sah das Gericht vorliegend durch die Abzugsmöglichkeit als verletzt an. Es komme zu einer nicht gerechtfertigten Anreizwirkung für Leistungsfähige zur Geldspende an eine politische Partei. Zwar seien abstrakt betrachtet alle Parteien in gleicher Weise von dieser Regelung betroffen, doch dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass Parteien unterschiedliche Wählerinteressen vertreten.⁴⁰³ Die Folge sei, »daß diejenigen Parteien, deren Programm und Tätigkeit kapitalkräftige Kreise ansprechen, stärker begünstigt« würden.⁴⁰⁴ Der Gesetzgeber sei zwar nicht verpflichtet, »bestehende faktische, auf der unterschiedlichen soziologischen Struktur der Parteien beruhende Verschiedenheiten der Wettbewerbschancen auszugleichen«, er darf eine bestehende Ungleichheit jedoch nicht verstärken.⁴⁰⁵

»[...] ein Gesetz, das in seinem Wortlaut eine ungleiche Behandlung vermeidet und seinen Geltungsbereich abstrakt-allgemein umschreibt, widerspricht dem Gleichheitssatz dann, wenn sich aus seiner praktischen Auswirkung eine offenbare Ungleichheit ergibt und diese ungleiche Auswirkung gerade auf die rechtliche Gestaltung zurückzuführen ist.«⁴⁰⁶

³⁹⁹Vgl. dazu den Beschluss VI. der Abteilung N (Steuerrecht) des 57. DJT (1988): »Die Degressionswirkung bei steuermindernden Abzügen ist keine Steuervergünstigung, sondern die systemnotwendige Kehrseite der Progression bei den steuerbegründenden Zuflüssen«. DJT 1988, N 214. Siehe auch S. 183.

⁴⁰⁰BVerfGE 8, 51 vom 24.6.1958.

⁴⁰¹BVerfGE a. a. O. S. 63 ff.

⁴⁰²BVerfGE a. a. O. S. 65.

⁴⁰³BVerfGE a. a. O. S. 66.

⁴⁰⁴BVerfGE ebd.

⁴⁰⁵BVerfGE a. a. O. S. 67.

⁴⁰⁶BVerfGE a. a. O. S. 64. Dieses Vorgabe verwendet das Bundesverfassungsgericht in den Folgeentscheidungen, es kann als vorbereitende Aussage auf dem Weg zum Grundrecht auf Besteuerungsgleichheit gelten; BVerfGE 24, 300 (358) vom 3.12.1968 und E 52, 63 (90) vom 24.7.1979, ferner E 84, 239 (271) vom 27.6.1991.

2. Rechtsprechung

Mit der getroffenen Regelung prämiere man die Spende desjenigen, der finanziell aufgrund seiner Leistungsfähigkeit den entstehenden Steuervorteil ausnutzen kann.⁴⁰⁷ »Die Ausübung politischer Rechte in der freien Demokratie« beinhalte deshalb den Grundsatz der formalen Gleichheit.⁴⁰⁸ Dieser soll eine Verstärkung bestehender Ungleichheiten in der politischen Einflussnahme verhindern. Zur Begründung verweist das Bundesverfassungsgericht auf das Steuerrecht. Dort sei eine formale Gleichbehandlung von Reich und Arm nicht geboten.⁴⁰⁹ Die Gerechtigkeit erfordere im Steuerrecht eine »verhältnismäßige Gleichheit«.⁴¹⁰

Im Vermögensteuerbeschluss griff das Gericht die Frage nach formaler oder verhältnismäßiger Gleichbehandlung erneut auf. Das Gleichheitsgebot, das Art. 3 Abs. 1 GG statuiere, fordere gerade nicht einen identischen Beitrag jedes Bürgers, sondern sei als »bereichsspezifische« Ausprägung im Steuerrecht zu verstehen.⁴¹¹ Die Steuerpflichtigen seien im Verhältnis zu belasten, wobei das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab diene.⁴¹²

Die Einführung einer Kopfsteuer (Poll Tax) wäre demnach nicht mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz zu vereinbaren. Eine solche orientiert die Steuerzahlung an der streng nominellen Gleichbehandlung der Menschen. Jeder Steuerpflichtige zahlt dabei einen identischen Beitrag an den Staat, ungeachtet seiner Ressourcen oder der Inanspruchnahme einer Gegenleistung. Der Name leitet sich von der Verknüpfung an das Wahlrecht des Zensiten ab (one share, one vote).⁴¹³ Die britische Regierung unter M. Thatcher scheiterte seinerzeit mit dem Versuch, eine Gemeindesteuer nach dem Kopfsteuerprinzip einzurichten.⁴¹⁴ In der Schweiz wird eine solche Steuer heute noch von einigen Kantonen erhoben.⁴¹⁵ In wissenschaftlichen Abhandlungen stößt das Konzept einer Kopfsteuer regelmäßig auf Ablehnung.⁴¹⁶

In einer jüngeren Entscheidung konstatiert das Gericht, dass der »Grundsatz der Chancengleichheit im politischen Wettbewerb in seiner vom Demokratieprinzip gebotenen strengen, formalen Ausprägung« Differenzierungen nur erlaube, soweit sie durch einen

⁴⁰⁷BVerfGE a. a. O. S. 69.

⁴⁰⁸BVerfGE ebd. Zum Begriff der formalen Gleichheit im Steuerrecht: Tipke 1981, S. 24 ff. und 2000, S. 472 ff.

⁴⁰⁹BVerfGE a. a. O. S. 68. Das Bundesverfassungsgericht spricht bei der Gleichbehandlung von der »Anwendung desselben Steuersatzes«. An dieser Stelle zeigt sich die Schwierigkeit, die dem Versuch, das Gleichbehandlungsgebot anzuwenden, innewohnt. Aus dem formalen Gebot der Gleichbehandlung lässt sich nicht ableiten, *was* gleich zu behandeln sei.

⁴¹⁰BVerfGE ebd. Den Zusammenhang von verhältnismäßiger Gleichheit und Progression erläutert das Gericht nicht.

⁴¹¹BVerfGE 93, 121 (135) vom 22.6.1995.

⁴¹²BVerfGE ebd.

⁴¹³Tipke 2000, S. 473.

⁴¹⁴Schön 2003, S. 156.

⁴¹⁵Nachweise bei Tipke a. a. O. S. 475.

⁴¹⁶Pointiert Pohmer 1994, S. 22, »will wohl niemand«. Vorzüge der Kopfsteuer dargestellt bei Seidl 1982, S. 199: Eigenschaft der Neutralität, welche die Preisrelationen nicht verzerrt. Alexy bezeichnet die Kopfsteuer als Verstoß gegen die Gleichheit und hernach ungerecht, Alexy 1985, S. 360.

2. Rechtsprechung

zwingenden Grund gerechtfertigt seien.⁴¹⁷ Zwingende Gründe könnten jedenfalls dort nicht vorliegen, wo mit einer steuerlichen Vergünstigung die Gefahr einhergehe, die vorgegebene Wettbewerbslage deutlich zu ändern.⁴¹⁸

2.2.4.2. Lastengleichheit

Das Bundesverfassungsgericht verpflichtet den Gesetzgeber auf eine Steuergesetzgebung, die auf eine möglichst gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen ausgerichtet ist. Maßstab ist insoweit die faktische Belastung des Einzelnen. Die Lastengleichheit kann daher sowohl durch ein Gesetz selbst als auch durch einen mangelhaften Verwaltungsvollzug verfehlt werden.

Eine Kombination dieser Faktoren führte zur Erklärung der Verfassungswidrigkeit der Kapitalertragsteuer. Das geltende Erhebungssystem sah die Verbindung von Selbstdeklarierung des Steuerpflichtigen und gleichzeitiger Nicht-Kontrolle der Finanzbehörden vor. Diese Praxis erklärte das Gericht für nicht mit dem Grundgesetz vereinbar.⁴¹⁹

Die für die Besteuerung des Kapitalertrags notwendige Informationen über angelegtes Kapital und erhaltenen Ertrag lag nur den Banken und Steuerpflichtigen vor. Eine stichprobenartige Überprüfung wurde nicht nur nicht vorgesehen, sondern ausdrücklich untersagt.⁴²⁰ Ein Verschweigen von Einkünften aus Kapitalerträgen blieb für die Steuerpflichtigen damit folgenlos, solange kein anderweitiger Verdacht zu einem Ermittlungsverfahren Anlass gab.⁴²¹ Zwar führte der Gesetzgeber 1989 eine Quellenbesteuerung der Kapitalerträge ein⁴²², hob diese jedoch nach nur sechs Monaten wieder auf und kehrte zur vorherigen Rechtslage zurück.⁴²³ Somit galt der seit dem Zweiten Weltkrieg existierende und in geänderter Form in die Abgabenordnung übernommene Bankenerlass fort.⁴²⁴

Das Bundesverfassungsgericht hielt diese Regelung nicht mit dem Gebot zu vereinbaren, nach dem »die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten« seien.⁴²⁵ Die fehlende Überprüfung der in der Steuererklärung ge-

⁴¹⁷BVerfGE 121, 108 (122) vom 17.4.2008. Hatte das Gericht in den früheren Entscheidungen noch Art. 21 Abs. 1 GG als Bereichskonkretisierung hinzugezogen, nimmt es vorliegend auf Art. 38 Abs. 1 GG (Bund) und Art. 28 Abs. 1 S. 2 GG (Länder und Kommunen) Bezug.

⁴¹⁸BVerfGE a. a. O. S. 123.

⁴¹⁹BVerfGE 84, 239 (285) vom 27.6.1991. Die Verfassungsbeschwerden wurden jedoch nach dem Grundsatz »Keine Gleichheit im Unrecht« zurückgewiesen.

⁴²⁰§ 30a Abs. 2 AO 1989 bestimmte, dass die Finanzbehörden keine Auskünfte zur »allgemeinen Überwachung« von den Kreditinstituten verlangen dürfen.

⁴²¹Die Zollverwaltung sollte sogar erst dann Auskünfte im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens einholen, wenn »ein Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führt oder keinen Erfolg verspricht«, § 30a Abs. 5 S. 2 AO 1989.

⁴²²Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988, BGBl. I S. 1093.

⁴²³Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten vom 30.6.1989, BGBl. I S. 1267. Die Regelung stellte den zuvor geltenden Zustand wieder her und wurde rückwirkend auf den Beginn des Veranlagungszeitraums hin angewandt. Siehe dazu auch die Kritik von Stuhmann 1989, S. 2111.

⁴²⁴Eingefügt als § 30a AO durch Art. 15 Steuerreformgesetz 1990, BGBl. a. a. O. S. 1127.

⁴²⁵BVerfGE a. a. O. S. 268.

2. Rechtsprechung

machten Angaben überschreitet dabei die Grenze dessen, was das Gericht als vereinzelte Vollzugsmängel⁴²⁶ noch mit Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang zu bringen sieht:

»Eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungs**bereitschaft** des Steuerpflichtigen beruht, weil die Erhebungsregelungen Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen, trifft nicht mehr alle und verfehlt damit die steuerliche Lastengleichheit. Eine solche Weise der Besteuerung wirkt im Ergebnis so, als hätte die Steuer ihren Belastungsgrund letztlich nur in der Bereitschaft, Steuern zu zahlen. Bei einer für die Allgemeinheit bedeutsamen und für den Einzelnen belastenden Gemeinschaftspflicht läßt indes [...] der Gleichheitssatz keine gesetzliche Regelung zu, die jemanden von der an sich gesetzlich begründeten Pflicht schon dann freistellt, wenn er erklärt, der Pflicht nicht nachkommen zu wollen.«⁴²⁷

Zwar sei es Aufgabe des Gesetzgebers, eine geeignete Erhebungsmethode auszuwählen, doch gelte dies nicht grenzenlos. Weil die Selbstdeklaration durch den Steuerpflichtigen dessen Steuerehrlichkeit in erhöhtem Maß auf die Probe stelle, sei der Gesetzgeber gehalten, durch geeignete Kontrollmöglichkeiten Belastungsgleichheit herzustellen: »Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip.«⁴²⁸ Das materielle Steuergesetz müsse in ein »normatives Umfeld eingebettet« werden, »welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges« gewährleiste.⁴²⁹ Der Bürger habe ein Grundrecht auf Besteuerungsgleichheit.⁴³⁰

Der Steuerpflichtige hat ein Interesse, seine Steuerbelastung zu verringern und möglichst wenig Steuern zu zahlen. Diesem Interesse läuft die Selbstangabepflicht zuwider. Kapitalerträge werden nunmehr seit 2009 durch die Abgeltungsteuer⁴³¹ erfasst. Die Erfassung der Beträge erfolgt mittels Quellenabzug. Somit ist eine Lastengleichheit der Steuerpflichtigen mit Kapitaleinkommen derzeit sichergestellt, weil das strukturelle Erhebungsdefizit nicht mehr besteht. Die proportionale Besteuerung in Höhe von 25 % ermäßigt diese Einkünfte jedoch gegenüber anderen Einkommensarten.⁴³²

Der Vermögensteuerbeschluss hat ebenfalls eine ungleiche Lastenverteilung zum Ausgangspunkt.⁴³³ Im Gegensatz zur Zinsentscheidung liegt dem Vermögensteuerbeschluss kein mangelhafter Gesetzesvollzug zu Grunde. Die durch Einheitswerte verzerrte Ermittlung des Vermögensbestandes führte zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung, die Grundeigentümer gegenüber den Inhabern nicht einheitswertgebundener Vermögenswerte bevorzugte. Die materielle Norm war auf gleichmäßigen Vollzug ausgelegt, die Un-

⁴²⁶BVerfGE 4, 7 (18) vom 20.7.1954.

⁴²⁷BVerfGE 84, 239 (273) [Hervorhebung im Original, C.K.].

⁴²⁸BVerfGE ebd.

⁴²⁹BVerfGE a. a. O. S. 271.

⁴³⁰BVerfGE a. a. O. S. 268.

⁴³¹Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 17.8.2007, BGBl. I S. 1912. Siehe auch Scholz 1999, S. 808 zur Einführung in Österreich.

⁴³²Im Gesamtsystem Einkommensteuer führt die Abgeltungsteuer jedoch zu einer Schedulenbesteuerung.

⁴³³BVerfGE 93, 121 vom 22.6.1995. Siehe oben S. 72. Die Vorlagefrage des Finanzgerichts beschränkte sich ausschließlich auf die Bewertungsungleichheiten.

2. Rechtsprechung

gleichheit in der Besteuerung entstand erst durch die unzureichenden Vorschriften zur Bestimmung von Sachverhalt und Bemessungsgrundlage.

Wertermittlungsunterschiede führten schon zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes.⁴³⁴ Wie schon im Vermögensteuerbeschluss waren die Bewertungsmaßstäbe wesentlicher Gegenstand der verfassungsgerichtlichen Prüfung. Zwar hatte man die Einheitswerte gegen andere Bewertungsverfahren⁴³⁵ ausgetauscht, dennoch befand das Gericht, die vorgenommene Ermittlung stehe nicht mit dem Grundgesetz in Einklang. Da die Erbschaftsteuer den Zuwachs an Leistungsfähigkeit beim Erben/Beschenkten erfassen wolle, komme nur der Wert in Frage, über den der Erwerber tatsächlich verfügen könne.⁴³⁶ Die Bewertung der Erb-/Schenkungsmaße sei daher einheitlich am gemeinen Wert⁴³⁷ zu orientieren.⁴³⁸ Ausdrücklich wurden Verschonungssubventionen aus Gründen des gemeinen Wohls zugelassen, diesen müsste aber ein konsistentes Regelungswerk zugrunde liegen.⁴³⁹ Ein »regulierendes Eingreifen des Gesetzgebers mittels Differenzierung beim Bewertungsmaßstab« scheidet als gleichheitswidrig aus.⁴⁴⁰

Im Urteil zu den Anforderungen an die Besteuerung von Spekulationsgeschäften stand dagegen der unzureichende Vollzug der materiellen Norm im Vordergrund.⁴⁴¹ Grundsätzlich hing die Zahlungspflicht davon ab, ob realisierte Gewinne aus Veräußerungsgeschäften in der Steuererklärung angegeben wurden. Die Erfassung des steuerrelevanten Tatbestands ließ sich durch die Finanzverwaltung nur in einer geringen Anzahl von Fällen feststellen. Das strukturelle Erhebungsdefizit bei der Veräußerung von Wertpapieren führte schließlich zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm.⁴⁴²

»Verfassungsrechtlich verboten ist [...] der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts«.⁴⁴³

Abermals legt das Gericht dem Gesetzgeber nahe, entweder die Erhebungsmethode zu wechseln oder dem Deklarationsprinzip das Verifikationsprinzip an die Seite zu stellen.⁴⁴⁴ Werden Erträge aus der Spekulation mit Wertpapieren nur erfasst, wenn der Steuerpflichtige diese erklärt, und ist gleichzeitig das Entdeckungsrisiko einer Fehldeklaration praktisch nicht existent, liefere »dies bereits hinreichende Grundlagen für die

⁴³⁴BVerfGE 117, 1 vom 7.11.2006.

⁴³⁵Das betraf die Bewertung von Betriebsvermögen, Grundvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften. Eine Übersicht über die unterschiedlichen Verfahren in Gehweiler/Reith 2007, S. 25.

⁴³⁶BVerfGE a. a. O. S. 33 f.

⁴³⁷Der gemeine Wert entspricht dem Marktwert bei Veräußerung (Verkehrswert), § 9 Abs. 2 BewG.

⁴³⁸BVerfGE a. a. O. S. 69, auch Leitsatz Nr. 2. a). Allerdings nur so lange, wie die »derzeitige Belastungsgrundentscheidung« beibehalten werde. Das gebietet das Gebot der Folgerichtigkeit. Bei einem Systemwechsel könne der Gesetzgeber von anderen Prämissen ausgehen.

⁴³⁹BVerfGE a. a. O. S. 34.

⁴⁴⁰BVerfGE a. a. O. S. 35.

⁴⁴¹BVerfGE 110, 94 vom 9.3.2004 [Spekulationssteuer].

⁴⁴²BVerfGE a. a. O. S. 111 f.

⁴⁴³BVerfGE a. a. O. S. 113.

⁴⁴⁴BVerfGE ebd.

2. Rechtsprechung

Feststellung einer im Gesetz strukturell angelegten Ungleichmäßigkeit der Rechtsanwendung«. ⁴⁴⁵ Verfahrensrecht und materielles Recht seien so aufeinander abzustimmen, dass es nicht zu einer Konterkarierung der beabsichtigten Ziele komme. ⁴⁴⁶

Das Bundesverfassungsgericht machte im Rechtsfolgenausspruch von der Möglichkeit Gebrauch, die Norm für nichtig zu erklären. ⁴⁴⁷ Damit unterlagen sämtliche Spekulationsgeschäfte mit Wertpapieren im betroffenen Veranlagungszeitraum nicht der Einkommensteuer. Auf die sonst im Steuerrecht übliche Unvereinbarkeitserklärung mit gewährtem Übergangszeitraum zur Neuregelung wurde nicht zurückgegriffen. ⁴⁴⁸ Die verfassungsrechtliche Lage sei seit dem Urteil zur Kapitalzinsbesteuerung geklärt, Gründe, die Übergangsfrist zu verlängern, lägen nicht vor. ⁴⁴⁹

Die Anforderungen an die Belastungsgleichheit werden vom Bundesverfassungsgericht mit dem Begriff »horizontale Gerechtigkeit« verknüpft. ⁴⁵⁰ Nach dieser Vorgabe sollen Steuerpflichtige mit identischer Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden. Der Einzelne soll den gleichen Anteil seiner Leistungsfähigkeit wie seine Mitbürger dem Staat zukommen lassen. Dieses Gebot wirkt zunächst für die materielle Norm, kann aber auch auf den behördlichen Vollzug durchschlagen, sobald die Norm selbst die Ursache für die Erhebungsungleichheit darstellt. Die Ermittlung einer »gleichen Leistungsfähigkeit« stellt dabei die größte Hürde für Verwaltung und Gesetzgeber dar.

2.3. Steuerprogression

2.3.1. Rechtfertigung der Progression

Mit Ausnahme einer Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Schankerlaubnissteuer ⁴⁵¹ äußerte sich das Bundesverfassungsgericht stets im Kontext der Einkommensbesteuerung zur Rechtfertigung der Steuerprogression. Allerdings gehen die jeweiligen Stellungnahmen kaum über einzelne Sätze hinaus. Zumeist deutet sich in den Passagen eine Nähe zu opfertheoretischen Theorien, insbesondere der Theorie des abnehmenden Grenznutzens an:

»Beim Vergleich zwischen Steuerpflichtigen mit niedrigem Einkommen und Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen kann der Gesetzgeber davon ausgehen, daß bei steigendem Einkommen dessen Nutzbarkeit für die Befriedigung der bei der

⁴⁴⁵BVerfGE a. a. O. S. 114.

⁴⁴⁶BVerfGE a. a. O. S. 115. Zu den Zielen kann auch eine Lenkungsentscheidung gehören, deren Verfahrensausgestaltung zu einer ungleichen Begünstigung führt.

⁴⁴⁷BVerfGE a. a. O. S. 137.

⁴⁴⁸BVerfGE a. a. O. S. 138 f.

⁴⁴⁹BVerfGE a. a. O. S. 138.

⁴⁵⁰Zuletzt in BVerfGE 112, 268 (279) vom 16.3.2005. Siehe auch Kischel in Epping/Hillgruber 2017 Art. 3 Rn. 147.

⁴⁵¹»Diese Tarifgestaltung beruht auf der Annahme, daß mit der Größe des Betriebs der aus dem Alkoholkonsum zu ziehende Nutzen steigt.« BVerfGE 29, 327 (334) vom 8.12.1970 [Schankerlaubnissteuer II].

2. Rechtsprechung

Leistungsfähigkeit zu berücksichtigenden notwendigen Bedürfnisse immer mehr abnimmt.«⁴⁵²

Das Gericht geht in seiner Argumentation davon aus, dass es eine Abnahme von individuellem Nutzen mit steigendem Einkommen gebe. Daneben trennt es zwischen notwendigen und nicht-notwendigen Bedürfnissen, wobei zumindest die Erstgenannten die Ermittlung des Begriffsinhalts von Leistungsfähigkeit beeinflussen. Die Differenzierung in zwei Bedürfniskategorien geht über die These Hallers hinaus. Dieser legt seiner Theorie nur eine Bedürfniskategorie zu Grunde.⁴⁵³

Schon in der ersten Parteispendenentscheidung wies das Gericht auf die überproportionale Zunahme an Leistungsfähigkeit bei den wirtschaftlich Stärkeren hin:

»Im Gegensatz hierzu [den Parteispenden] würde im Bereich des Steuerrechts eine formale Gleichbehandlung von Reich und Arm durch Anwendung desselben Steuersatzes dem Gleichheitssatz widersprechen. Hier verlangt die Gerechtigkeit, daß im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere (Art. 134 WRV).«⁴⁵⁴

Die Formulierung ist insoweit missverständlich, als gewöhnlich unter »verhältnismäßiger Gleichheit« eine relative Identität der Belastungsschwere verstanden wird. Diese wird in relativ gleichen Einbußen an Geldmitteln berechnet. Das wäre in diesem Fall sinnerhellend, denn Kennzeichen der Progression ist gerade ihre überproportionale Belastung. Somit kann nur eine verhältnismäßige Nutzengleichheit gemeint sein. Denn um eine proportionale Besteuerung gemessen am Nutzen herzustellen, muss der mit steigendem Einkommen sinkende Nutzen durch eine erhöhte finanzielle Belastung kompensiert werden. Dies wird durch einen progressiven Tarif erreicht.

Im Folgebeschluss zum Halbteilungsgrundsatz wird diese Verknüpfung vom Gericht aufgehoben.⁴⁵⁵ Ein zwingender Zusammenhang zwischen Gerechtigkeit und Progression wird nun nicht mehr aus dem Grundgesetz abgeleitet. Erstmals geht das Gericht auch auf die Möglichkeit ein, eine Einkommensteuer nach dem Vorbild einer Flat Tax⁴⁵⁶ einzuführen:

»Bei der Einkommensteuer liegt es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, ob der Tarif linear oder progressiv ausgestaltet wird. Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen

⁴⁵²BVerfGE 43, 108 (125) vom 23.11.1976. In diesem Zusammenhang wird auf eine Monographie von Heinz Haller verwiesen, in der dieser die Theorie des abnehmenden Grenznutzens vertritt; Haller 1981, S. 74 ff. (das Urteil zitiert die Voraufgabe).

⁴⁵³Haller a. a. O. S. 76 f. Zwar trennt Haller ebenfalls zwischen verschiedenen Stufen der Bedürfnisbefriedigung, doch enthält er sich einer inhaltlichen Wertung darüber, was notwendig ist und was nicht: »Man kann den Grad (die Intensität) der Bedürfnisbefriedigung nur subjektiv empfinden und angeben, ob dieser Grad mit zunehmendem Einkommen steigt [...]«, S. 78.

⁴⁵⁴BVerfGE 8, 51 (68 f.) vom 24.6.1958. Art. 134 WRV vom 11.8.1919: »Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.«

⁴⁵⁵BVerfGE 115, 97 (117) vom 18.1.2006.

⁴⁵⁶Wegen des verfassungsrechtlich zwingenden Grundfreibetrages nur in der indirekt progressiven Variante.

2. Rechtsprechung

auch hoch zu belasten, soweit beim Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, darf allerdings die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt [...].⁴⁵⁷

Die verfassungsrechtliche Fundierung der Theorie des abnehmenden Grenznutzens ist damit vom Bundesverfassungsgericht aufgehoben worden. Nunmehr ist es der Gesetzgeber, dem die Rechtfertigung der Progression obliegt. Sofern die Wirkungen des Tarifverlaufs nicht die genannten Grenzen übersteigen, ist die Entscheidung für einen progressiven Tarif eine politische.

2.3.2. Wirkungen der Progression

Gegenstand eingehender Prüfung waren einerseits die Auswirkungen, welche die Progression für zusammenveranlagte Familienmitglieder hatten, andererseits das Hineinwachsen größerer Teile der Bevölkerung in die Progressionszonen der Einkommensteuer als Folge der Geldentwertung (kalte Progression). Daneben gab das Bundesverfassungsgericht mehrere Hinweise, unter welchem Aspekt es die Steuerprogression in den jeweiligen Steuerarten für verfassungsmäßig erachtet.

2.3.2.1. Progression und Zusammenveranlagung

Im Beschluss zur Haushaltsbesteuerung 1957 erklärte das Gericht die Zusammenveranlagung von Eheleuten – damals noch ohne Splittingsystem – für verfassungswidrig.⁴⁵⁸ Dabei setzte das Gericht die Entscheidung für eine progressive Einkommensbesteuerung als gegeben voraus und führte zur Auswirkung der Steuerprogression auf die geänderten tatsächlichen Verhältnisse an:

»Bis zum Ende des ersten Weltkrieges war die Zusammenveranlagung sowohl für den Steuerpflichtigen wie für den Staat wirtschaftlich wenig relevant, weil die Progression des Tarifs sehr bescheiden war und die Steuersätze niedrig blieben. Erst nachdem sich der Gedanke durchgesetzt hatte, daß bei den direkten Steuern die Steuergerechtigkeit eine steiler progressive Staffelung des Steuertarifs erfordere, und seitdem diese Staffelung zu einer erheblichen Spannung zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz geführt hat, tritt durch die Zusammenveranlagung eine empfindliche Mehrbelastung der Ehegatten ein.«⁴⁵⁹

⁴⁵⁷BVerfGE ebd.

⁴⁵⁸BVerfGE 6, 55 vom 17.1.1957.

⁴⁵⁹BVerfG a. a. O. S. 70.

2. Rechtsprechung

Erläuternd führte es in einer Folgeentscheidung zur gemeinsamen Veranlagung von Eltern mit ihren Kindern aus, dass es nicht die Zusammenveranlagung als solche sei, die mit dem Grundgesetz unvereinbar ist,

»sondern die steuererhöhende Wirkung, die grundsätzlich eintreten muß, wenn bei einem auf die individuelle Besteuerung des Einkommens des einzelnen Steuerpflichtigen angelegten progressiven Steuertarif die Einkünfte mehrerer Steuerpflichtiger zusammengerechnet und das daraus gebildete gemeinschaftliche Einkommen einheitlich der Steuer unterworfen wird«⁴⁶⁰

Der Gesetzgeber strich daraufhin die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern, den Eheleuten wurde nunmehr die Wahl gelassen, sich für eine gemeinsame Veranlagung unter Anwendung des Splittings zu entscheiden oder getrennt veranlagt zu werden. Dazu hielt das Bundesverfassungsgericht fest, das Ehegattensplitting sei keine »beliebig veränderbare Steuer- > Vergünstigung«, sondern [...] eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung«.⁴⁶¹ Daneben verhindere das Splittingverfahren die Benachteiligung von Arbeitnehmern mit geringen Einkommen, die – anders als Gewerbetreibende und Freiberufler – nicht in der Lage seien, ihr Einkommen steuergünstig umzuschichten.⁴⁶²

2.3.2.2. Kalte Progression

Der Effekt der kalten Progression⁴⁶³ entsteht im Zusammenwirken mehrerer Faktoren. Innerhalb der Dreiecksbeziehung zwischen Geldentwertung, Nominalwertprinzip und Steuerprogression befand das Bundesverfassungsgericht vor allem das Nominalwertprinzip einer genaueren Erörterung für würdig. In der Entscheidung zur Zinsbesteuerung aus dem Jahr 1978 legte es dar, dass es zwar zu einer »Minderung des Netto-Reallohns« durch den progressiven Steuertarif kommen könne, dies jedoch nicht die Umstellung der Prämissen des Steuersystems erfordere.⁴⁶⁴ Am Nominalwertprinzip als tragendem »Ordnungsprinzip der geltenden Währungsordnung und Wirtschaftspolitik«⁴⁶⁵ dürfe der Gesetzgeber festhalten.⁴⁶⁶

Dass es zu einem faktisch negativen Effekt kommen würde, hatte das Gericht schon in einer früheren Entscheidung prognostiziert. Als es über die Kleinunternehmerregelung der Umsatzsteuer befand, wies es darauf hin, dass bei fortschreitender Geldentwertung die Zahl der Steuerpflichtigen, die von der Regelung Gebrauch machen könne, stetig sinken

⁴⁶⁰BVerfGE 18, 97 (105) vom 30.6.1964 [Familienbesteuerung].

⁴⁶¹BVerfGE 61, 319 (347) vom 3.11.1982. Insofern missverständlich in BVerfGE 75, 361 (368) vom 3.6.1987 formuliert. Dort ist von einer Vergünstigung die Rede, »die ihrerseits auf einem Entgegenkommen des Gesetzgebers beruht«. Gemeint ist die Möglichkeit, das Splitting in Anspruch zu nehmen, obgleich die Ehe, die zu Beginn des Veranlagungszeitraums bestand, geschieden wurde.

⁴⁶²BVerfGE a. a. O. S. 347 f.

⁴⁶³Dieser Begriff wird vom Bundesverfassungsgericht selbst nicht verwendet.

⁴⁶⁴BVerfGE 50, 57 (96 f.) vom 19.12.1978.

⁴⁶⁵BVerfGE a. a. O. S. 92.

⁴⁶⁶BVerfGE a. a. O. S. 103.

2. Rechtsprechung

werde.⁴⁶⁷ Der Gesetzgeber müsse die Regelung einer späteren Überprüfung unterziehen, anderenfalls könne sich ein verfassungswidriger Zustand einstellen.⁴⁶⁸

2.3.2.3. Degressive Entlastungswirkung

Kehrseite der Steuerprogression ist die degressive Wirkung von Abzugstatbeständen.⁴⁶⁹ Werden von der Bemessungsgrundlage Ausgaben abgezogen, sinkt die Steuerschuld überproportional. Obgleich es sich dabei zunächst um eine Frage der Besteuerungstechnik handelt, wirken sich Abzüge von der Bemessungsgrundlage in direkt progressiven Steuersystemen stark auf die spätere Steuerschuld aus.

Schon in der ersten Parteipendenentscheidung wurde die Anreizwirkung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage auf diejenigen Steuerpflichtigen, die über ein hohes Einkommen verfügen, angesprochen.⁴⁷⁰ Während die Bezieher hoher Einkommen die Möglichkeit besäßen, ihre Spende »sogar zu verdoppeln, ohne dafür aus eigenen Mitteln einen höheren Betrag aufwenden zu müssen als bisher«, biete die »steuerliche Absetzbarkeit der Spende an eine politische Partei keinerlei erhöhten Anreiz« für die Bezieher kleiner Einkommen, »da die ihnen finanziell mögliche Spende meist so gering sein« werde, »daß dadurch der [...] in den Tarif eingearbeitete Pauschbetrag nicht überschritten wird«.⁴⁷¹

Anlässlich des Systemwechsels von Kinderfreibeträgen zum Kindergeld⁴⁷² merkte das Bundesverfassungsgericht zur alten Rechtslage an,

»daß Eltern mit progressiv hoch besteuerten Einkommen stärker begünstigt wurden als Eltern mit geringerem Einkommen, da durch den Abzug des gleich hohen Kinderfreibetrags von der Steuerbemessungsgrundlage bei jenen Einkommen eine höhere Entlastung erzielt wurde; auf der anderen Seite wirkte sich die Gewährung des Kinderfreibetrags bei niedrigen Einkommen steuerlich geringer, in Einzelfällen sogar überhaupt nicht aus.«⁴⁷³

Die ungleiche Wirkung von Abzugsbeträgen ist in der wissenschaftlichen Diskussion deutlich präsenter als in der Verfassungsrechtsprechung. Auch die Steuerreformkommission 1971 setzte sich mit diesem Thema auseinander.⁴⁷⁴ Das Bundesverfassungsgericht stellt in der Kindergeldentscheidung dazu fest:

»Da die Minderung der Leistungsfähigkeit im verfassungsrechtlich gebotenen Umfang durch einen Abzug von der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden muß, wirkt sich die Entlastung in einem Einkommensteuersystem mit progressivem Tarif ebenfalls progressiv⁴⁷⁵ aus.«⁴⁷⁶

⁴⁶⁷BVerfGE 37, 38 (56) vom 19.3.1974.

⁴⁶⁸BVerfGE a. a. O. S. 56 f.

⁴⁶⁹Homburg 2015, S. 66. Das gilt nur für die direkte Progression.

⁴⁷⁰BVerfGE 8, 51 (65) vom 24.6.1958.

⁴⁷¹BVerfGE a. a. O. S. 66.

⁴⁷²Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung (Einkommensteuerreformgesetz – EStRG) vom 5.8.1974, BGBl. I S. 1769.

⁴⁷³BVerfGE 43, 108 (124) vom 23.11.1976.

⁴⁷⁴BMWF 1971, S. 161 f. Rn. 422 ff.

⁴⁷⁵Gemeint ist »degressiv«.

⁴⁷⁶BVerfGE 82, 60 (90) vom 29.5.1990.

2. Rechtsprechung

Eine Problembetrachtung leistet das Bundesverfassungsgericht nur in Einzelfällen. Die degressive Wirkung der Abzüge wird als gegeben hingenommen. Das Gericht wendet sich in diesen Fällen den Einzeltatbeständen zu und verzichtet auf die Infragestellung der Automatismen, die der direkten Steuerprogression folgen.

2.3.2.4. Verzerrung durch unregelmäßige Einnahmen

Werden Einnahmen in einem Jahr realisiert, die wirtschaftlicher Ertrag mehrerer vorangegangener Veranlagungszeiträume sind, kommt es durch den Progressionstarif zu einer höheren Besteuerung als bei einer kontinuierlichen Realisierung.⁴⁷⁷ Diese Progressionsverzerrung hatte der Gesetzgeber in § 34 EStG abgemildert, indem er nur den halben durchschnittlichen Steuersatz auf die außerordentlichen Einkünfte anwendete.⁴⁷⁸ Die im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁴⁷⁹ neu eingefügte Fünftel-Regelung erklärte das Bundesverfassungsgericht für grundgesetzwidrig.⁴⁸⁰ Dies jedoch nicht wegen der höheren Belastung in Folge der Neuregelung, sondern wegen der im Gesetz angeordneten Rückwirkung der Norm. Zumindest die Einnahmen, deren Rechtsgrund vor Einbringung der Gesetzesvorlage materialisiert wurden, waren nach der ursprünglichen Regelung zu besteuern. Auch hier verzichtet das Gericht darauf, dem Gesetzgeber Vorschriften zum Umgang mit den Progressionswirkungen zu machen. Lediglich die Art der Umsetzung wurde vom erkennenden Senat kritisiert.

2.3.2.5. Umverteilung mittels Steuerprogression

In zwei Entscheidungen, die das von der Steuer freizustellende Existenzminimum betreffen, wies das Gericht darauf hin, dass der Gesetzgeber die entstehende Aufkommenslücke durch eine steilere Progressionskurve kompensieren könne.⁴⁸¹ Im Beschluss des Ersten Senats zum Bundeskindergeldgesetz heisst es, der Gesetzgeber

»wäre danach beispielsweise nicht gehindert, die Steuerausfälle, die durch die Berücksichtigung von höheren Kinderfreibeträgen entstehen, durch eine Verschärfung des Steuersatzes und (oder) der Steuerprogression auszugleichen.«⁴⁸²

Der Zweite Senat bestätigt diese Linie in der zwei Jahre später ergangenen Entscheidung zum Grundfreibetrag:

»Wenn der Gesetzgeber einen Grundfreibetrag im Tarif vorsieht und der mit wachsendem Einkommen steigenden Belastbarkeit des Steuerpflichtigen durch die Gestaltung des Tarifs Rechnung trägt [...], ist es ihm unbenommen, in folgerichtig gestalteten Übergängen [...] den Tarifverlauf so zu gestalten, daß die Entlastungs-

⁴⁷⁷Siehe zum Schwankungsprogressionseffekt die Erläuterungen auf S.128.

⁴⁷⁸So die Rechtslage bis 1998, geltend seit dem Steueränderungsgesetz 1965 vom 14. Mai 1965, BGBl. I S. 377.

⁴⁷⁹Gesetz vom 24.3.1999, BGBl. I S. 402.

⁴⁸⁰BVerfGE 127, 31 vom 7.7.2010.

⁴⁸¹Angedeutet schon in BVerfGE 43, 108 (125) vom 23.11.1976.

⁴⁸²BVerfGE 82, 60 (90) vom 29.5.1990.

2. Rechtsprechung

wirkung des angemessenen quantifizierten Existenzminimums, das zunächst bei allen Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, schrittweise kompensiert wird.«⁴⁸³

Der Gesetzgeber nahm diese Anregung auf, was zu den Abstufungen im zunächst linearen Tarifverlauf geführt hat.⁴⁸⁴ Die Funktion der Progression als Mittel der Umverteilung wird an dieser Stelle offenbar. Denn obwohl der Grundfreibetrag allen Steuerpflichtigen zusteht, wird er – um das Aufkommen stabil zu halten – nur von einem Teil der Zensiten finanziert.

2.3.3. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Der Bundesfinanzhof überprüft in seinen Entscheidungen inzident, ob Gesetze gegen die Verfassung verstoßen. Gelangt der erkennende Senat zur Überzeugung, dass eine entscheidungserhebliche Regelung nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist, hängt die weitere Vorgehensweise von der Art der Norm ab. Handelt es sich um ein vorkonstitutionelles Gesetz, ist der Senat befugt, in eigener Kompetenz über die Vereinbarkeit mit der Verfassung zu entscheiden. Bei nachkonstitutionellen Gesetzen besteht dagegen ein Zwang zur Anrufung des Bundesverfassungsgerichts nach Art. 100 GG.

Über sechzig Jahre nach Verabschiedung des Grundgesetz ist kaum eine Regelung des geltenden Steuerrechts ungeändert geblieben.⁴⁸⁵ Dementsprechend finden sich verfassungsrechtliche Bedenken des Bundesfinanzhofs zumeist in den Vorlagebegründungen der Normenkontrollverfahren wieder. Die Gesetzesbindung der Richterinnen und Richter verengte somit den Raum zur Erörterung grundsätzlicher Fragen, die dem Entscheidungsbereich des Gesetzgebers zugeordnet sind.

Die Stellung des Bundesfinanzhofs als Teil der Judikative wird in einem Urteil zum Einkommensteuergesetz 1965 deutlich.⁴⁸⁶ Eingangs weist der Senat darauf hin, dass zwischen Kläger und Finanzamt Einigkeit darüber bestehe, dass die Einkommensteuer nach dem geltenden Gesetz korrekt festgesetzt wurde.⁴⁸⁷ Die Bindung an das Gesetz erlaube aber keine abweichende Entscheidung des Gerichts.⁴⁸⁸ Damit sei die Revision von vorneherein unbegründet.⁴⁸⁹ Das Ziel des Klägers, eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht durch den Senat herbeizuführen, entbinde das Gericht jedoch nicht von der Pflicht, die Norm selbst auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu prüfen.⁴⁹⁰ Diese sah das Gericht als gegeben an:

»Es besteht allgemeine Übereinstimmung, [...] daß nur ein progressiv gestalteter Einkommensteuertarif der Forderung nach einer Ausrichtung der Einkommensteu-

⁴⁸³BVerfGE 87, 153 (170) vom 25.9.1992.

⁴⁸⁴Siehe schon S. 28.

⁴⁸⁵Selbst wenn eine Norm ungeändert fortbesteht, wird sie, sofern der Regelungskomplex als Ganzes überarbeitet wurde, als in die Entscheidung des postkonstitutionellen Gesetzgebers einbezogen behandelt, Pestalozza 1991, § 13 Rn. 14. Daher werden auch die Teile des EStG, die noch auf die Reinhardt'sche Reform 1934 zurückgehen, nicht als vorkonstitutionell angesehen.

⁴⁸⁶BFHE 110, 119 vom 6.7.1973.

⁴⁸⁷BFHE a. a. O. S. 121.

⁴⁸⁸BFHE ebd.

⁴⁸⁹BFHE ebd.

⁴⁹⁰BFHE ebd.

2. Rechtsprechung

er am Prinzip der Leistungsfähigkeit gerecht wird. In seinem progressiven Verlauf kann man nicht mit Unrecht das klassische Beispiel für die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit im Steuerrecht sehen.⁴⁹¹

In einer Entscheidung aus dem Jahr 1959 geht der Bundesfinanzhof auf die Rechtfertigung der Progression ein.⁴⁹² Die Rechtsbeschwerde eines Vaters, der für seine Kinder einen erhöhten Freibetrag geltend machen wollte, wies das Gericht zurück. Der degressiv wirkende Abzug von der Bemessungsgrundlage führe systemnotwendig zu höheren Abzugsbeträgen bei steigendem Gehalt.⁴⁹³ Es liege kein Verstoß gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz darin, dass der Abzug des Beschwerdeführers geringer ausfalle als bei Besserverdienenden.⁴⁹⁴ Der Gesetzgeber sei frei, einen progressiven Tarif einem proportionalen vorzuziehen.⁴⁹⁵ Die Abweichung von der verhältnismäßigen Gleichheit finde ausreichend sachliche Gründe:

»Der Progressionstarif, der seit langem und bei allen Kulturstaaten, wenn auch in verschiedenen Spielarten, bei der Einkommensteuer überwiegend angewendet wird, findet seine finanzwirtschaftliche Rechtfertigung darin, daß die Höhe des Einkommens ein wesentliches Merkmal der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ist; ein Steuerpflichtiger mit höherem Einkommen kann im allgemeinen ohne Beeinträchtigung seiner Lebenshaltung auch einen höheren Vomhundertsatz seines Einkommens als Einkommensteuer an den Fiskus abführen.«⁴⁹⁶

Mehrfach entschied das Gericht, dass der progressive Tarif nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße.⁴⁹⁷ Die Steuerprogression sei »offensichtlich verfassungsgemäß«, ein höheres Einkommen führe auch zu einer erhöhten Leistungsfähigkeit.⁴⁹⁸ Daneben wird einerseits die gesetzgeberische Entscheidungsfreiheit betont, andererseits Konsistenz eingefordert. Der Gesetzgeber habe sich für die »systemprägende Grundentscheidung« Progression entschieden, er dürfe sich in der Tarifausgestaltung nicht selbst widersprechen.⁴⁹⁹

»Zwar ist die Herstellung vertikaler Steuergleichheit und damit einer Verteilungsgerechtigkeit zuvörderst Aufgabe des Parlaments, das nach politischen Wertungsgesichtspunkten, nicht nach rechtlichen Kriterien entscheidet [...]. Ist aber mit der Festlegung des progressiven Tarifverlaufs "vertikal" eine gleichheitskonkretisierende Entscheidung getroffen, verwehrt die Sachgesetzlichkeit des Tarifs den Hinweis darauf, daß der Bezieher eines niedrigen Einkommens mit »seiner« tariflichen Steuer

⁴⁹¹BFHE a. a. O. S. 123.

⁴⁹²BFHE 70, 272 vom 6.5.1959. Auch in dieser Entscheidung weist der BFH auf die Gewaltenteilung hin, die eine rechtsetzende Aktivität des Gerichts untersage.

⁴⁹³BFHE a. a. O. S. 273.

⁴⁹⁴BFHE ebd.

⁴⁹⁵BFHE ebd.

⁴⁹⁶BFHE ebd.

⁴⁹⁷BFHE 70, 272 (272f.) vom 6.5.1959; BFH VI 170/63 vom 14.8.1964; BFHE 110, 119 (123) vom 6.7.1973; indirekt in BFHE 188, 69 (98) vom 24.2.1999; BFH XI B 27/00 vom 10.7.2000.

⁴⁹⁸BFH XI B 27/00 vom 10.7.2000.

⁴⁹⁹BFHE 188, 69 (98) vom 11.8.1999.

2. Rechtsprechung

weniger stark belastet sei als der dem Grenzsteuersatz unterliegende Spitzenverdiener«.⁵⁰⁰

Der Bundesfinanzhof hat die Steuerprogression mehrfach für mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt. Betrachtet man die Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht, findet sich keine, die den Tarif unmittelbar zum Gegenstand hat. Die progressive Besteuerung ist nach Meinung des Gerichts kein System, das als solches zu beanstanden sei.

2.4. Steuergerechtigkeit

Das Bundesverfassungsgericht leitet das Gebot der Steuergerechtigkeit aus dem Allgemeinen Gleichheitssatz ab. Die inhaltliche Ausgestaltung des Gebotes stellt sich allerdings als nicht bloß auf die Frage von Gleichbehandlung/Ungleichbehandlung reduziert dar. Das Gericht nutzt den Hinweis auf die Steuergerechtigkeit, um einen Wertmaßstab für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte einzuführen. Die Unterscheidung horizontale/vertikale Steuergerechtigkeit ist ein Produkt dieser Wertung.

Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit wird im Beschluss zur Haushaltsbesteuerung 1957 erstmals erwähnt.⁵⁰¹ Dem Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung über die Lastenzuteilung⁵⁰² im Grundgesetz hält das Bundesverfassungsgericht entgegen, es bestehe kein Zweifel, dass der »Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden« sei, dieser ergebe sich aus Art. 3 Abs. 1 GG:

»Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts liegt der Sinn des Art. 3 Abs. 1 GG zu einem wesentlichen Teil darin, daß nicht alle tatsächlichen Verschiedenheiten zu unterschiedlicher Behandlung im Recht führen dürfen, sondern nur solche tatsächliche Ungleichheiten, denen aus Erwägungen der Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit auch für das Recht unterscheidende Bedeutung zukommt.«⁵⁰³

Diesen Grundsatz bestätigte das Gericht für das gesamte Abgabenrecht. Der Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre sei durch Steuergesetze besonders empfindlich, daher eine möglichst gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen sicherzustellen.⁵⁰⁴ Hierin kommt die Nähe zum Allgemeinen Gleichheitssatz abermals zum Ausdruck.⁵⁰⁵ Daraus entstand schließlich die Figur der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit.⁵⁰⁶

Mit dem Steuergerechtigkeitsgebot erweitert das Bundesverfassungsgericht den Prüfungsmaßstab von Art. 3 Abs. 1 GG. Zunächst wies das Gericht auf die Existenz des

⁵⁰⁰BFHE ebd. Der Vorlagebeschluss wurde vom Bundesverfassungsgericht zurückgewiesen, die Verfassungsmäßigkeit des in Rede stehenden § 32c EStG stehe nicht in Zweifel, BVerfGE 116, 164 vom 21.6.2006 [Tarifbegrenzung für gew. Einkünfte].

⁵⁰¹BVerfGE 6, 55 (70) vom 17.1.1957.

⁵⁰²Erläuternd greift das Gericht auf einen Vergleich mit Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung zurück.

⁵⁰³BVerfGE a. a. O. S. 70 f.

⁵⁰⁴BVerfGE 35, 324 (335) vom 3.7.1973.

⁵⁰⁵Zuletzt in BVerfGE 120, 1 (49) vom 15.1.2008 [Gewerbesteuerfreiheit], »gleichmäßiger und vollständiger Gesetzesvollzug«.

⁵⁰⁶Das Gericht verwendet diese Differenzierung erstmals in der Kindergeldentscheidung; BVerfGE 82, 60 (89) vom 29.5.1990. Zuvor hatte diese schon in der Beschwerdebeurteilung und -erwiderung zu BVerfGE 43, 108 (113, 115) vom 23.11.1976 Eingang in die Entscheidungssammlung gefunden.

2. Rechtsprechung

Gebotes hin, ohne weitere Erläuterungen beizufügen, was aus diesem Grundsatz konkret folge.⁵⁰⁷ Im Urteil zur Werkfernverkehrsbesteuerung wird der Begriff dem »Prinzip der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten« zugeordnet.⁵⁰⁸ Und in der Entscheidung zum Lastenausgleichsgesetz erhält das Gebot eine weitere inhaltliche Dimension. Danach widerspreche es »dem Gerechtigkeitsgedanken, im Abgabenrecht an rechtliches Wohlverhalten nachteilige Folgen zu knüpfen, den Widerstand gegen begründete Rechtsansprüche dagegen mit Vorteilen zu verbinden«.⁵⁰⁹ Im Zinsbeschluss befand das Gericht, seine Interventionskompetenz beginne dort, wo »die Beibehaltung der Besteuerung nach dem Nominalwert unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit zu einem unerträglichen Ergebnis geführt hätte«.⁵¹⁰

In späteren Entscheidungen gestattet das Gericht dem Gesetzgeber Differenzierungen, die Umgehungsgestaltungen verhindern sollen. Die Verhinderung von Steuerumgehungen sei ein legitimes Rechtsprechungsziel, daher seien »Praktikabilitätserwägungen und verwaltungstechnische Gesichtspunkte« bei der »Prüfung der Steuergerechtigkeit« durchaus relevant.⁵¹¹ In der Entscheidung zur Abfärberegelung bestätigt das Gericht diese Rechtsprechungslinie: »Die *Sicherung* eines gleichmäßigen und vollständigen Gesetzesvollzugs ist ein Gebot der Steuergerechtigkeit«.⁵¹²

Der Begriff »Steuergerechtigkeit« wird als Wertmaßstab eingesetzt, ohne jedoch dessen Inhalt zu bestimmen. Für die Gewerbesteuer wurde die Prämisse vorgegeben, dass Gerechtigkeit einen Zustand beschreibe, der nicht zu erreichen sei.⁵¹³ Dagegen stellte das Bundesverfassungsgericht im Bereich der Sozialversicherung zu Art. 3 Abs. 1 GG fest, dass die Verwirklichung von gerechten Zuständen prozesshaften Charakter habe:

»Die Forderung, der Gesetzgeber müsse im Interesse sozialer Gerechtigkeit überall strikte Gleichförmigkeit schaffen und auch bei zukünftigen Änderungen wahren, könnte dazu führen, daß Reformen, die sich etwa aus finanziellen Gründen oder wegen der beschränkten Kapazität des Gesetzgebungs- und Verwaltungsapparats nur schrittweise verwirklichen lassen, von vornherein unterbleiben – ein Ergebnis, das gewiß sozialer Gerechtigkeit nicht entsprechen würde.«⁵¹⁴

Den Gegensatz zwischen Gerechtigkeit und Rechtssicherheit hatte das Gericht ebenfalls aufzulösen. Nachdem die Zusammenveranlagung von Eheleuten für verfassungswidrig

⁵⁰⁷BVerfGE 6, 55 (70) vom 17.1.1957; E 9, 3 (9) vom 3.12.1958 [Nutzungswert von Wohneigentum], E 13, 290 (298) vom 24.1.1962.

⁵⁰⁸BVerfGE 16, 147 (184) vom 22.5.1963. Klarstellend weist das Gericht darauf hin, dieses Gebot verlange »nicht in jedem Fall Gleichheit der steuerlichen Belastungen«, S. 185.

⁵⁰⁹BVerfGE 35, 324 (336 f.) vom 3.7.1973. Die Nähe zur Rechtsformel des »venire contra factum proprium« ist offenbar.

⁵¹⁰BVerfGE 50, 57 (103) vom 19.12.1978. Ähnlich schon E 37, 38 (46) vom 19.3.1974.

⁵¹¹BVerfGE 22, 156 (161) vom 11.7.1961 [Gesellschafter Gehalt]. Bestätigend E 35, 324 (341) vom 3.7.1973.

⁵¹²BVerfGE 120, 1 (49) vom 15.1.2008 [Hervorhebung nur hier, C.K.]. Damit werden die Handlungen des Gesetzgebers erfasst, die dem Gleichbelastungsauftrag vor- oder nachgelagert sind. Dem Gebot der Steuergerechtigkeit ist hernach eine formelle Dimension zugewiesen.

⁵¹³BVerfGE 21, 54 (72) vom 21.12.1966.

⁵¹⁴BVerfGE 40, 121 (140) vom 18.6.1975. Vgl. zur Gegenüberstellung einer komparativen und einer transzendentalen Konzeption von Gerechtigkeit: Sen 2010, S. 124 ff. Siehe dazu auch S. 192.

2. Rechtsprechung

erklärt worden war⁵¹⁵, versuchte ein auf der Grundlage der nichtigen Norm veranlagtes Ehepaar, die gegen sie ergangenen Steuerbescheide aufzuheben. Die dazu vorgetragene Verfassungsbeschwerde verwarf das Bundesverfassungsgericht mit der Begründung, die Rechtsmittelfristen seien bereits abgelaufen, die Steuerbescheide nunmehr bestandskräftig.⁵¹⁶ Weil jedoch die Bescheide sämtlich auf der nichtigen Norm § 26 EStG basierten, sah sich das Gericht zu folgender Stellungnahme veranlasst:

[Im Widerstreit stehen:] »Die Forderung nach Rechtssicherheit, wozu auch die Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Entscheidungen gehört [...] und die Forderung nach Gerechtigkeit im Einzelfall. [...] [S]owohl der Grundsatz der Rechtssicherheit wie das Prinzip der Gerechtigkeit im Einzelfall haben Verfassungsrang; die Rechtssicherheit ist ebenso wie die Gerechtigkeit wesentlicher Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips, einer der Leitideen des Grundgesetzes [...]. Es stand daher dem Gesetzgeber frei, welchem der beiden Grundsätze er den Vorzug geben wollte.«⁵¹⁷

Eine Formulierung im Beschluss zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für eine Haushaltshilfe legt nahe, dass dem Begriff der Steuergerechtigkeit in der Lesart des Bundesverfassungsgerichts eine Abstufung enthält, also nicht die *eine* Gerechtigkeit existiert. Dort heißt es, »das Maß der zu verwirklichenden Steuergerechtigkeit« würde nicht erhöht, ließe man sämtliche Kosten der Haushaltsführung von Berufstätigen zum Abzug zu, was nur konsequent wäre, führte man die Absetzbarkeit der Haushaltshilfenkosten ein.⁵¹⁸

Der Begriff Steuergerechtigkeit selbst enthält wenig konkrete Inhalte in der Nutzung durch das Bundesverfassungsgericht. Durchgesetzt hat sich die Auslegung, nach der ein horizontales und ein vertikales Besteuerungsverhältnis beachtet werden muss. Anfängliche Äußerungen blieben dagegen vage und unbestimmt. Als die Formel von der Steuergerechtigkeit häufiger zum Maßstab gemacht wurde, griff das Gericht sowohl auf seine eigenen Wertungen als auch auf die »Gerechtigkeitsvorstellungen der Allgemeinheit« zurück.⁵¹⁹ Von einer empirischen Erhebung wurde jedoch abgesehen, so dass es sich hierbei genaugenommen um eine von den Bundesverfassungsrichtern vorgenommene Konstruktion der Gerechtigkeitsvorstellungen der Allgemeinheit handelt.

Noch nicht mehrheitsfähig ist eine Begründung der Steuergerechtigkeit über das Sozialstaatsprinzip. In einem Sondervotum äußern drei Richter des Ersten Senats erhebliche Bedenken gegen die Begründung des Urteils in Sachen Erbschaftsteuer durch die Senatsmehrheit, die als tragenden Grund nur einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erkennen mochte.⁵²⁰ Sie argumentieren, die Erbschaftsteuer sichere die »Herstellung sozialer Chancengleichheit, die sich in einer freien Ordnung nicht von selbst herstellt.«⁵²¹

»Die Erbschaftsteuer dient deshalb nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen, sondern ist zugleich ein Instrument des Sozialstaats, um zu verhindern, dass Reich-

⁵¹⁵BVerfGE 6, 55 vom 17.1.1957.

⁵¹⁶BVerfGE 7, 194 vom 12.12.1957 [Haushaltsbesteuerung II].

⁵¹⁷BVerfGE a. a. O. S. 195 f.

⁵¹⁸BVerfGE 43, 1 (27) vom 11.10.1977.

⁵¹⁹BVerfGE 75, 361 (366) vom 3.6.1987.

⁵²⁰BVerfG 1 BvL 21/12 vom 17.12.2014 Rn. 6 [Juris].

⁵²¹BVerfG a. a. O. Rn. 2.

2. Rechtsprechung

tum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst.«⁵²²

Allerdings mochte die Senatsmehrheit nur auf dem formalen Verstoß gegen die Gleichheit der Belastung der Steuerpflichtigen abstellen.

Die Argumente, die für die Begründung mittels des Sozialstaatsprinzips genutzt werden, reichen deutlich über das Steuerrecht hinaus. So legen die Richter empirisch dar, dass die Ungleichheit im vergangenen Jahrzehnt stark zugenommen hat und verknüpfen dies mit ihrer Überzeugung, dass eine stark asymmetrische Vermögensverteilung das Prinzip der Chancengleichheit der Bürger verletzt.⁵²³ Daher stehe der Gesetzgeber in der Verantwortung, Wege zu finden, die den Bürgern die Teilhabe am Gemeinwesen dergestalt erlauben, sodass nicht bloß die Herkunft oder eine persönliche Verbundenheit über die Möglichkeiten des Einzelnen entscheiden.⁵²⁴ Die Erbschaftsteuer als Instrument biete dem Staat die Chance, das Sozialstaatsprinzip umzusetzen und ungleichen Lebensbedingungen entgegenzuwirken.⁵²⁵

Allerdings kann nicht prognostiziert werden, ob das Sozialstaatsprinzip auch weiterhin in der Begründung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts herangezogen und damit ein Paradigmenwechsel in der Verfassungsrechtsprechung zu Steuerfragen eingeleitet wird. Jedenfalls würde durch die Entkopplung von der Begründung über reine Gleichheitsfragen ein Zustand geschaffen, der auch die Gesamtverteilung in den Blick nimmt und nicht bloß auf innersystematischer Kritik basiert. Steuern sind neben Enteignungen das Instrument, was dem Staat zur Verfügung steht, wenn er die Vermögensverhältnisse nachträglich zu korrigieren sucht. Dabei stellen Steuern ein wesentlich liberaleres Mittel dar, weil sie dem Bürger noch eine Wahlfreiheit lassen.⁵²⁶

2.5. Ergebnis

Die Verfassungsmäßigkeit der Steuerprogression ist bislang nicht in einem eigenen Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht überprüft worden. Aus den bislang analysierten Grundsätzen der Steuerrechtsprechung lassen sich jedoch Anhaltspunkte dafür gewinnen, dass selbst bei einer Entscheidung über die Steuerprogression diese nicht als verfassungswidrig beurteilt würde. Insoweit stützen auch die wenigen Obiter Dicta zur progressiven Besteuerung diese These. Aber auch wenn bloß die allgemeinen Voraussetzungen des Bundesverfassungsgerichts angewendet werden, spricht nichts für eine Verfassungswidrigkeit der Steuerprogression.

⁵²²BVerfG a. a. O. Rn. 3. Die Nähe zum Sondervotum Böckenfördes im Vermögensteuerbeschluss ist deutlich erkennbar. Siehe auch unten S. 197.

⁵²³BVerfG a. a. O. Rn. 4.

⁵²⁴BVerfG a. a. O. Rn. 3 und 6.

⁵²⁵BVerfG a. a. O. Rn. 4.

⁵²⁶Piketty 2014, S. 680.

2. Rechtsprechung

So ist das Leistungsfähigkeitsprinzip⁵²⁷ explizit mit der Steuerprogression in Zusammenhang gebracht worden. Auch das subjektive Nettoprinzip⁵²⁸ weist dem Gesetzgeber lediglich eine untere Schranke des Zugriffs. Diese ist mit der Einführung des Grundfreibetrags aber unabhängig vom Verlauf der Tariffunktion beachtet. Dass eine Typisierung⁵²⁹ im Rahmen der Besteuerung stattfindet, ist allgemein anerkannt und auch notwendig, um eine praktikable Verwaltung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Wenn nun der Gesetzgeber den Verlauf der Progression typisierend an Erwerbsbiographien ausrichtet, liegt darin auch kein Verstoß gegen die vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Grundsätze. Selbst die sogenannte Reichensteuer fügt sich unproblematisch in die Typisierungsrechtsprechung ein.

Das wichtigste Argument zu Gunsten der direkten Progression muss aber die Rechtsprechung zu den Lenkungsentscheidungen⁵³⁰ enthalten. Die Steuerprogression ist das Paradebeispiel sozialpolitischer Lenkung. Dass die Lasten der Gemeinschaft in einem kompetitiven Wirtschaftssystem von denen getragen werden sollen, die besonders von diesem profitieren, ist den Entscheidungen des Gerichts als ungeschriebene Prämisse zu entnehmen. Das widerspricht auch nicht den Grundsätzen der wirtschaftspolitischen Lenkung, jedenfalls solange nicht empirisch der Nachweis geführt wird, mit steigenden Steuern würde die Bereitschaft zu arbeiten gehemmt. Bislang dazu durchgeführte Untersuchungen bestätigen diese Grundannahme jedenfalls nicht.⁵³¹

Soweit sich das Bundesverfassungsgericht zum Verlauf des Tarifs geäußert hat⁵³², sind ebenfalls keine Einschränkungen zu erkennen. Das jedenfalls, solange die Steuer nicht konfiskatorisches Ausmaß erreicht. Selbst die Inkonsistenz, die mit der Einführung der Abgeltungsteuer in das Einkommensteuergesetz geschrieben wurde, hat nicht die Anforderungen an die Folgerichtigkeit⁵³³ einer Belastung überschritten. Dabei ist mit der Privilegierung der Kapitaleinkünfte die ursprüngliche Idee einer synthetischen Einkommensbesteuerung durchbrochen worden, ohne dass es zu einer Neukonzeption der Einkommensteuer als solcher gekommen ist. Wenn diese Umgestaltung nicht als verfassungswidrig zu bewerten ist, steht es in kaum einem anderen Fall der Tarifänderung zu vermuten.

Ferner stehen die Elemente des Vertrauensschutzes⁵³⁴ nicht der Verfassungsmäßigkeit der Steuerprogression entgegen. Hier könnten lediglich punktuelle Änderungen zu einem

⁵²⁷Siehe S. 38.

⁵²⁸Siehe S. 43.

⁵²⁹Siehe S. 47.

⁵³⁰Siehe S. 52.

⁵³¹Insbesondere zeigte sich in den durchgeführten Studien, dass mit einer höheren relativen Steuerlast die Menge des angegebenen/erarbeiteten Einkommens bei den Steuerpflichtigen anstieg; Break 1957, 488 f. sowie die Fortführung Fields/Stanbury 1971, S. 442. Ferner Brown/Levin 1974, S. 847 f. Weil die Untersuchungen sich jeweils auf die Verhältnisse in den Vereinigten Staaten beziehen, ist die Übertragbarkeit auf deutsche Verhältnisse jedoch eingeschränkt – nicht zuletzt, weil die Erhebung der Steuern gegenüber dem Internal Revenue Service wesentlich in der Hand der Steuerpflichtigen selbst liegt.

⁵³²Siehe S. 59.

⁵³³Siehe S. 61.

⁵³⁴Siehe S. 64.

2. Rechtsprechung

Grundgesetzverstoß führen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass Tarifänderungen erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums überhaupt Vertrauensschutz auslösen. Bei einer Änderung der Tariffunktion ist also ein Verstoß gegen das Gebot kaum zu begehen. Obgleich es verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerungshöhe⁵³⁵ gibt, sind diese bislang – mit Ausnahme des Vermögensteuerbeschlusses – nicht in der Praxis angewendet worden. Selbst Steuerlasten von > 70 % wurden von den Gerichten als nicht-konfiskatorisch bewertet. Dass die direkte Progression mit einem Höchststeuersatz von 45 % eine andere Entscheidung hervorruft, kann als äußerst unwahrscheinlich gelten. Selbst Steuersätze von deutlich über 50 % haben seit der Revision des Halbteilungsgrundsatzes die implizite Billigung des Gerichts erfahren. Dabei ist besonders zu berücksichtigen, dass die angegebenen Tarife nur auf das Einkommen nach Abzug der berufsbedingten Aufwendungen sowie der Sonderaufwendungen angewendet werden. Ein Vergleich einzelner Steuersätze ist somit stark von den Lebensumständen der besteuerten Person abhängig. Eine pauschale Bewertung kann an dieser Stelle kaum geleistet werden.

Die Pflicht zur Gleichbehandlung⁵³⁶ bietet ebenso keine Hürde für die Steuerprogression, obwohl diese evident gegen das Prinzip der Gleichbehandlung verstößt, sowohl gegen die absolute als auch die relative. Das hat das Bundesverfassungsgericht zunächst durch den Rückgriff auf Opfertheorien zu rechtfertigen versucht, später dann aber nicht mehr thematisiert. Apodiktisch wurde 1955 im Haushaltsbesteuerungsurteil auf das Prinzip der Lastengleichheit verwiesen, dass eine progressive Besteuerung erfordere. Gleichwohl bestehen derzeit keine Anhaltspunkte, dass in einem zukünftigen Verfahren die Pflicht zur Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen anders ausgelegt werden könnte.

Auch wenn die Steuerrechtsprechung zwei wesentliche Zäsuren hervorbrachte und damit auch die weitere Gesetzgebung determinierte, sind die Entscheidungen zum Steuertarif und damit der Steuerprogression von starker Zurückhaltung und einer geradezu behutsamen Behandlung geprägt. Nur zaghaft bricht sich ein Bewußtsein Bahn, dass andere Formen der Besteuerung möglich sind und diese wiederum in ihren Wirkungen nicht ausnahmslos negativ für die Steuerpflichtigen oder den Staat sind. Das Obiter Dictum⁵³⁷ mit dem der Erste Senat am Bundesverfassungsgericht einen grundgesetzlichen Zwang zur Progression ablehnt, überrascht deshalb umso mehr.

Der Gesetzgeber jedenfalls war bislang nicht an einer Änderung des status quo interessiert, das kann als Umkehrschluss aus seinem Nichthandeln in der Frage als gesichert gelten. Die Gesetzesinitiativen zur Abschaffung der kalten Progression⁵³⁸ sind angesichts der tatsächlichen Entwicklung der inflationären Steuermehrbelastung ebenfalls nur für die Zukunft relevant und zeigen deutlich, dass an der direkten Steuerprogression festgehalten werden soll. Immerhin setzt die Initiative sinnvollerweise die Existenz eines progressiven Steuersystems voraus. Bislang hat wesentlich das Verhalten der Gerichte der Legislative Anlass gegeben, Systementscheidungen vom Grunde auf zu revidieren.

⁵³⁵Siehe S. 68.

⁵³⁶Siehe S. 81.

⁵³⁷BVerfGE 115, 97 (117) vom 18.1.2006.

⁵³⁸Siehe S. 31.

2. Rechtsprechung

Eine originäre Initiative des Gesetzgebers ist dabei die Ausnahme geblieben. Es steht nicht zu vermuten, dass sich diese Ursachenkette in naher Zukunft auflösen wird.

Soweit das Bundesverfassungsgericht und die Steuergerichtsbarkeit sich über die direkte Steuerprogression geäußert haben, lautet ihr Ergebnis, dass eine progressive Besteuerung mit dem Grundgesetz in Einklang stehe. Löst die Steuerprogression negative Auswirkungen in Kombination mit anderen Regelungen aus, beschränkten sich die Gerichte in der Kritik zumeist auf die jeweils andere Ursache der Belastung. In zahlreichen Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht wiesen die Beschwerdeführer in ihrem Sachvortrag auf die Nachteile hin, die ihnen auf diese Weise entstünden. Das Gericht ging jedoch nur selten in den jeweiligen Entscheidungsbegründungen auf die Progression ein.⁵³⁹

⁵³⁹U.a. in BVerfGE 127, 31 vom 7.7.2010; E 108, 351 vom 7.10.2003 [Splittingvorteil bei Unterhalt], BVerfG FamRZ 1999, S. 1575 ff. vom 25.8.1999 [Zusatzversorgung Tz-Beschäftigte]; BVerfG DStRE 1997, S. 57 f. vom 31.10.1996 [Werbungskosten].

Teil C.
Theoretischer Diskurs

3. Rechtfertigung der Progression

Die Fachwissenschaften sind seit langem bemüht, die Steuerprogression theoretisch zu erklären. Der Stand der entsprechenden Diskussion soll in diesem Abschnitt nachvollzogen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sämtliche für die Progression angeführten Rechtfertigungen bereits ausführlich untersucht wurden. Der nachfolgende Teil beschränkt sich daher auf die Darstellung der wesentlichen Argumente und die dazu jeweils ergangene Kritik der einzelnen Erklärungsansätze.

Die weiteren Ausführungen sind chronologisch geordnet, sodass die Äquivalenztheorie als erster Erklärungsansatz dem Leistungsfähigkeitsprinzip – getrennt nach ökonomischer und juristischer Lesart – vorangeht. Es folgt die Kompensationsthese, die erst mit der Zunahme an indirekten Steuern an Einfluss gewonnen hat und jüngeren Datums ist. Weil die Kompensationsthese eine Überprüfung mit empirischen Daten zulässt, folgt eine Musterrechnung anhand von Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe des Statistischen Bundesamts. Dabei handelt es sich um Modellannahmen, denen keine empirischen Daten zugrunde liegen.

Zwei Erklärungsansätze, deren Inhalt mehr an faktischen Gegebenheiten (historisch-pragmatische Begründung) und rechtspolitischen Zielen (Umverteilungsthese) orientiert ist, beschließen diesen Abschnitt. Es darf vorweg genommen werden, dass sämtliche Theorien an Mängeln leiden, die in der Gesamtschau schwer genug wiegen, um die theoretische Rechtfertigung der Steuerprogression als gescheitert anzusehen. Besonders augenfällig wird dies am Leistungsfähigkeitsprinzip, das auf einem Sein-Sollen-Fehlschluss basiert.

Ebenso wie schon in der Analyse der Rechtfertigungselemente des Bundesverfassungsgerichts¹ zeigt sich auch im wissenschaftlichen Diskurs die Schwierigkeit, ein operables Kriterium zu finden, an dem der Steuertarif gemessen werden kann. Das ist angesichts der Dauer der Diskussion ein erstaunlicher Befund, der zu grundsätzlichen Zweifeln Anlass gibt.

3.1. Äquivalenztheorie

3.1.1. Hypothese

Die Äquivalenztheorie basiert auf dem Gedanken, dass zwischen Steuern und staatlichen Leistungen ein Austauschverhältnis existiert. In diesem Verhältnis – so die Annahme – empfangen die Bezieher höherer Einkommen einen überproportionalen Wert

¹Siehe schon oben S. 89.

3. Rechtfertigung der Progression

an staatlichen Leistungen. Daher sind ihre Einkünfte einer relativ und absolut höheren Steuerbelastung zu unterziehen.

3.1.2. Kritik

3.1.2.1. Klassische Variante

Die erste Prämisse, es bestehe irgendeine Art von Austauschverhältnis zwischen Steuern und staatlichen Leistungen, ist nicht in Zweifel zu ziehen.² Der westliche Staat moderner Prägung ist ein Staat, dessen Finanzierung nur durch Steuereinnahmen zu bewerkstelligen ist.³ Der zweiten Prämisse dagegen, die Bezieher höherer Einkommen profitierten überdurchschnittlich von den staatlichen Leistungen, ist dagegen heftig widersprochen worden.⁴

Die Argumente, die gegen den überdurchschnittlichen Staatsnutzen der Besserverdienenden angeführt werden, sind zahlreich: Zunächst wird eingewandt, es könne empirisch nicht ermittelt werden, in welchem Verhältnis der Einzelne von den staatlichen Leistungen profitiere.⁵ Mittelbare staatliche Leistungen können ohnehin in ihrem Nutzen nur geschätzt werden. Die Inanspruchnahme staatlicher Einrichtungen unterscheide sich daneben selbst bei Personen mit identischem Einkommen.⁶ Darüberhinaus stelle der Staat Güter zur Verfügung, die weder teilbar sind, noch eine konkrete Nutzung gestatten.⁷ Im Falle Deutschlands komme hinzu, dass es seit der Entscheidung für den Sozialstaat zu einer Ausweitung der Leistungen an die sozial Schwachen gekommen sei, die eine Verschiebung des Leistungsgewichts bewirkt hätten.⁸ Auch sei die Struktur der gewährten Steuersubventionen nicht mit dem Äquivalenzprinzip zu vereinbaren.⁹ Nicht geklärt ist

²Abstrakt betrachtet ist keine Steuer vollkommen gegenleistungsfrei. Irgendeine Leistung fließt stets an das Gemeinwesen zurück.

³Vgl. hier nur Kirchhof 2010, S. 71 f. Siehe schon S. 36.

⁴Siehe dazu die zusammenfassenden Darstellungen bei Tipke 2000, S. 476 und schon Schmidt 1960, S. 7 ff. Tipke weist insbesondere darauf hin, dass Sozialleistungen in der Theorie keinen Halt finden. Schmidt greift schon die Voraussetzung an, es handele sich bei der Steuer um ein Tauschverhältnis. Für sämtliche nicht-fiskalischen Ziele der Steuerpolitik könne die Äquivalenztheorie keine Rechtfertigung bereitstellen.

⁵Schmidt 1960, S. 6. Zur noch weiter reichenden These, bei Steuern handele es sich um ein »generelles Entgelt« für sämtliche Staatsleistungen, bemerkt Schmidt, dies sei nur der »Versuch, die These vom Entgeltcharakter der Steuer formal (um nicht zu sagen terminologisch) zu retten«, Schmidt ebd. Die neuartige Formel einer »anonymisierte[n] Globaläquivalenz« (Seiler 2007, S. 876; siehe schon S. 79) lässt insoweit keinen anderen Schluss zu. Mit beiden Ansichten ist in der Frage der Begründung der Progression keine Antwort zu erlangen. Zwar gibt es ökonomische Rechenmodelle, die eine umfassende Besteuerung mittels Äquivalenzprinzip vorsehen, diese sind jedoch grob vereinfacht und stellen auf die Bereitschaft der Bürger ab, für ein öffentliches Gut zu zahlen; Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 14.

⁶Suttmann 2007, S. 155.

⁷Franke 1981, S. 30; Schmidt 1960, S. 7. Angeführt werden insbesondere die Bereitstellung von Streitkräften zur Landesverteidigung und andere sicherheitsgewährende Einrichtungen des Staates.

⁸Suttmann ebd.

⁹Schmidt 1960, S. 8. Diese konterkarieren geradezu die Idee des staatlichen Tauschprinzips. Denn wenn es ein Tauschverhältnis (gleich welcher Ausprägung) gäbe, dürfte die Steuerhöhe gerade nicht durch Steuersubventionen reduziert – und damit verfälscht – werden.

3. Rechtfertigung der Progression

darüberhinaus, wie die Dienstleistungsfreiheit im gemeinsamen Binnenmarkt der Europäischen Union mit der Inanspruchnahme von einzelstaatlich finanzierten Gütern in Einklang steht. Der Einwand, das deutsche Steuerrecht basiere auf dem Prinzip der Non-affektation¹⁰, ist dagegen nicht geeignet, als Argument gegen die Steuerprogression zu funktionieren. Damit wird nicht die Begründung der Progression durch das Äquivalenzprinzip widerlegt, sondern nur der Anwendungsbereich der Schlussfolgerung verkleinert. Mit diesen Argumenten sei jedenfalls zu schließen, dass es keine überproportionale Nutzung der staatlichen Leistungen durch die Bezieher hoher Einkommen gebe. Selbst wenn ein solcher Zusammenhang vorliege, könne es angesichts der unterschiedlichen Präferenzen der Steuerpflichtigen nicht mit diesem Argument hinreichend genau erklärt werden, in welchem Steigungsmaß die Progression vorzuliegen habe. Aus diesen Widersprüchen gegen den Obersatz, so die Kritiker, folge schließlich die Unhaltbarkeit der Konklusion, das Steuersystem müsse progressiv ausgestaltet werden.

3.1.2.2. Markteinkommenstheorie

Auch die in jüngerer Zeit von Paul Kirchhof aus der Äquivalenztheorie fortentwickelte Markteinkommenstheorie vermag die Mängel dieser Begründungsart der progressiven Besteuerung nicht zu überwinden. Nach Kirchhofs Auffassung bewirkt die höhere Marktteilnahme der erwerbenden Individuen die Rechtfertigung der progressiven Einkommensbesteuerung.¹¹ Dabei begegnet die Gleichsetzung von Marktzugang/am Markt erwirtschafteten Einkünften mit staatlichen Leistungen durchgreifenden Bedenken.¹² Auch kann die Markteinkommenstheorie weder die Ungleichverteilung von Leistung und Gegenleistung, noch das Problem der Berücksichtigung unteilbarer Güter auflösen. Einkommen, das auf der Marktnutzung in anderen Staaten beruht, wirft ein weiteres Zuordnungsproblem auf, gerade angesichts der Grundfreiheiten innerhalb der Europäischen Union.

3.2. Leistungsfähigkeitstheorie

3.2.1. Hypothese

3.2.1.1. Leistungsfähigkeitstheorie

Die Leistungsfähigkeitstheorie setzt voraus, dass die Höhe der Steuerzahlung an die Fähigkeit des Individuums, Steuern zu zahlen, geknüpft wird. Diese Fähigkeit soll mit

¹⁰So vertreten von Suttman 2007, S. 154 und Knaupp 2004, S. 41.

¹¹»Ein wachsendes Einkommen geht auf eine steigende Mitwirkung der Marktgemeinschaft zurück. In dieser Abhängigkeit des individuellen Einkommens von Marktgemeinschaft und Rechtsordnung liegt der tiefere Grund für die Steuerprogression«, Kirchhof 2004, S. 73. Siehe auch schon Kirchhof 1988a, F 20. Daneben Kirchhof in Kirchhof 2017, § 2 Rn. 118 und Kirchhof 2010, S. 70 f. Kritische Würdigung bei Tipke 1993, S. 558 ff. (in der Folgeauflage deutlich gekürzt, Tipke 2003, S. 628 f.).

¹²Darauf wies schon Isensee in seinem Referat zum Kirchhof'schen Gutachten auf dem DJT 1988 hin. »[D]er Markt ist, ungeachtet seiner staatlichen Voraussetzungen und Rahmenbedingungen, keine Veranstaltung des Staates.«, Isensee 1988, N 36 f.

3. Rechtfertigung der Progression

zunehmenden Einkommen überproportional ansteigen. Daher folge aus der Leistungsfähigkeitstheorie die Notwendigkeit einer progressiven Besteuerung.

Um den überproportionalen Anstieg der Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen nachzuweisen, übertrug man das Erste Gossen'sche Gesetz auf das erhaltene Einkommen. Danach sinkt der Grad der Bedürfnisbefriedigung mit zunehmendem Gütererwerb. Eine gleichmäßige Besteuerung soll statt an Geldbeträgen nunmehr an der Nutzeneinbuße des Individuums gemessen werden. Unter der Bezeichnung Opfertheorien¹³ wurden darauf basierend mehrere Theorien über die Begründung der progressiven Besteuerung formuliert.

Die Opfertheorien basieren sämtlich auf der Annahme, dass die Höhe des Einkommens mit der Höhe des Nutzens eines Individuums verknüpft ist (1.). Daneben soll die Funktionskurve des Nutzens mit steigendem Einkommen sinken (2.) und dies für annähernd alle Steuerpflichtigen zutreffen (3.).¹⁴ Aus dem sinkenden Nutzen bei steigendem Einkommen folgt dann, dass die Steuerbeträge mit dem Verdienst überdurchschnittlich ansteigen müssen, um ein entsprechendes Opfer¹⁵ von allen Steuerpflichtigen zu erhalten.

3.2.1.2. Leistungsfähigkeitsprinzip

In der juristischen Diskussion sind mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁶ zahlreiche Aussagen verbunden worden. Eine einheitliche Definition existiert nur insoweit, als die *Zahlungsfähigkeit* zum Inhalt des Prinzips gemacht wird. So lautet eine gängige Beschreibung: Das Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁷ »gebietet eine Bemessung der Steuer nach Maßgabe der Fähigkeit, Steuern«¹⁸ zu zahlen.

Diese einer Tautologie nahe Definition wird ergänzt durch dogmatische Ableitungen, deren Quelle zumeist das Grundgesetz ist. Es wird in weiten Teilen der Rechtswissenschaft als Verfassungsprinzip anerkannt.¹⁹ Obwohl der Parlamentarische Rat auf eine Erwäh-

¹³Darstellungen bei Homburg 2015, S. 207 f.; Suttman 2007, S. 157 ff.; Liesenfeld 2005, S. 54 ff.; Knaupp 2004, S. 41 ff.; Elicker 2004, S. 279 ff. und 2000, S. 11 f.; Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 28 f.; Birk 1983a, S. 37 f.; Haller 1981, S. 74 ff.; Franke 1981, S. 37 ff.; Ossenbühl 1972, S. 67 ff.; Schmidt 1967, S. 385 ff. und 1960, S. 16 ff.; Blum/Kalven 1953, S. 56 ff.

¹⁴Zu den Prämissen ausführlich Littmann 1970, S. 116 f.

¹⁵Die einzelnen Theorien unterscheiden zwischen »equal sacrifice«, »proportionate sacrifice« und »minimum of sacrifice«. Ausführlich dargestellt bei Schmidt 1960, S. 16 ff. Die Theorien gehen zurück auf John Stuart Mill, der bereits ein gleiches Opfer der Steuerpflichtigen fordert: »all are thought to have done their part fairly, when each has contributed according to his means, that is, has made an equal sacrifice for the common object [...]«, Mill 1848, S. 394. Grabein dagegen sieht in Montesquieu den Urheber der Opfertheorien, Grabein 1895, S. 505 f.

¹⁶Siehe schon S.38.

¹⁷Vgl. dazu die beiden Monographien von Liesenfeld 2005, insb. S. 104 ff. und Birk 1983a, S. 66 ff. und 123 ff. Daneben die umfangreichen Stellungnahmen von Tipke 2000, S. 479 ff. m.w.N. auf S. 469 f. und Moebus 1974, S. 13 ff. Rechtsvergleichend betrachtet Taboada das Leistungsfähigkeitsprinzip, Taboada 2011, S. 263 ff. Die Beiträge zum Symposium »Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts« sind abgedruckt in StuW 4/2011. Siehe dort insbesondere die Beiträge von Birk 2011a, S. 354 ff. und Kirchhof 2011, S. 365 ff.

¹⁸Jachmann in v. Mangoldt/Klein/Starck 2010 Art. 105 Rn. 28.

¹⁹Ausführlich: Vogel/Waldhoff 1997, S. 344 f. Rn. 423. Ferner: Weber-Grellet 2017, § 2 Rn. 9; Starck in v. Mangoldt/Klein/Starck 2010 Art. 3 Rn. 84; Lammers 2008, S. 66; Liesenfeld 2005, S. 104.

3. Rechtfertigung der Progression

nung im Grundgesetz verzichtete, hat es zügig Eingang in die Reihe der vom Gesetzgeber zu achtenden Gebote erlangt.²⁰

In der wissenschaftlichen Forschung ist die dogmatische Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips umstritten.²¹ Dem Gesetzgeber wird eine Bindung an das Prinzip attestiert und eine Ausgestaltungskompetenz zugestanden.²² Gleichwohl wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als konkretisierungsbedürftig erachtet.²³ Diese Inhaltsbestimmung erfolge durch: »Subprinzipien, Legislativakte, Judikatur und wissenschaftliche Dogmatik.«²⁴ Mittels dieser Ableitungen soll eine inhaltliche Bestimmung des Prinzips erfolgen.²⁵ Diese liegen wiederum in der Auswahl und Gestaltung der Steuerbemessungsgrundlagen vor.²⁶ Auf Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips wurden folgende inhaltliche Konkretisierungen vorgenommen:

Die Steuerpflichtigen sollen in einer Reihenfolge geordnet sein, in welcher höheres Einkommen auch höheren Steuerbeträgen entspricht.²⁷ Daneben sollen gleich hohe Einkommen gleich stark besteuert werden.²⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird demzufolge auch in der Rechtswissenschaft mit einer formalen Anordnung verknüpft. Darüberhinaus werden auch inhaltliche Vorgaben aufgestellt. Weil im (sozio-kulturellen) Existenzminimum keine Leistungsfähigkeit liege, sei dieses von der Besteuerung freizustellen.²⁹ Auch sei der degressive Abzug von Belastungen im Rahmen der Einkommensdifferentiation ein Gebot der Leistungsfähigkeit.³⁰

3.2.2. Kritik

3.2.2.1. Leistungsfähigkeitstheorie

3.2.2.1.1. Prämissen der Opfertheorien Gegen die Annahme, die Höhe des Einkommens sei mit der Höhe eines Nutzens verknüpft, wird das Argument der willkürlichen

²⁰Siehe schon die Nachweise der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung auf S. 38 f.

²¹Klaus Tipke vertritt die Ansicht, das »Leistungsfähigkeitsprinzip« sei nur »die verkürzte Bezeichnung für "Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit"«. Damit tritt eine egalitäre Auffassung in das Zentrum seiner Begründung, Tipke 2000, S. 480 f. Im Gegensatz dazu kommt Liesenfeld in ihrer Untersuchung zu dem entgegengesetzten Ergebnis. Für sie ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Produkt der Freiheitsrechte des Grundgesetzes, Liesenfeld a. a. O. S. 184 f.

²²Birk 1983a, S. 58: »So erweist sich das Leistungsfähigkeitsprinzip [...] in erster Linie als dem Gesetzgeber zur Entfaltung aufgegebenes Ordnungsprinzip.« Faktisch wird diese Kompetenz vom Bundesverfassungsgericht limitiert.

²³Tipke 2000, S. 493; Schmidt 1996, S. 35; Lang 1988, S. 100. Siehe auch BVerfGE 43, 108 (118) vom 23.11.1976.

²⁴Hey in Tipke/Lang 2015, S. 73 § 3 Rn. 41. Siehe auch schon Gassner/Lang 2000, S. 118 und Birk 1983b, S. 296: »es in topischen, hermeneutischen oder analytischen Verfahren zu konkretisieren«.

²⁵Tipke 2000, S. 492

²⁶Lang in Tipke/Lang a. a. O. S. 77 § 3 Rn. 52.

²⁷Zu den mathematischen Berechnungen dieses »Monotoniepostulat[s]« siehe Homburg 2015, S. 80 f.

²⁸Siehe zu diesen vom Bundesverfassungsgericht als vertikale und horizontale (Steuer-)Gerechtigkeit bezeichneten Vorgaben Schober 2009, S. 104 und Liesenfeld 2005, S. 121. Siehe schon S. 97 und S. 89.

²⁹Statt vieler: Liesenfeld a. a. O. S. 83.

³⁰Lang in Tipke/Lang 2015, § 8 S. 292 Rn. 42. Vgl. auch das anschauliche Beispiel zur Frage der Akzeptanz der degressiven Abzüge von Birk 2011a, S.358 f. Siehe auch S. 183.

3. Rechtfertigung der Progression

Nichtberücksichtigung anderer Güter der Bedürfnisbefriedigung angeführt.³¹ Vielmehr sei auch der Nutzen, den der einzelne aus der Freizeit ziehe, in die Berechnung einzubeziehen.³² Die Fiktion eines Nutzens ist dabei generell in Frage gestellt worden, ihr fehle es an Verallgemeinerungsfähigkeit.³³ Die Unschärfe dessen, was ein Mensch als nutzbringend empfindet, ist nicht im Wege eines induktiven Schlusses zu verallgemeinern. Die getroffenen Modellannahmen vereinfachen die Lebenswelt in einem zu großen Maß.

Die zweite Annahme, die Funktionskurve des Nutzens solle mit steigendem Einkommen sinken, stellt sich ebenfalls als kaum haltbar dar. Die Übertragung des Ersten Gossen'schen Gesetzes auf das Gut Geld führt zu einer deutlichen Ausweitung des Theorems. Weil Geld kein knappes Gut im Sinne der ursprünglichen Theorie sei – schließlich kann es gegen beliebige Güter eingetauscht und vermehrt werden –, beschreibe man nunmehr nicht den sinkenden Grenznutzen eines Gutes, sondern sämtlicher³⁴ Güter.³⁵ Diffizil ist zudem die Behandlung von Einkommen, welches gespart, statt dem Konsum zugeführt wird. Die Ansparung von Vermögen mit einem abnehmenden Nutzen bei steigender Spartätigkeit zu verknüpfen, widerspricht der Lebenswirklichkeit.³⁶

Sollte die Kritik der ersten beiden Annahmen überwunden werden können, stellt sich zuletzt die Frage, ob die dritte Prämisse der Opfertheorien bestätigt werden kann. Die entstandene Nutzenfunktion müsste demnach für sämtliche Steuerpflichtigen einen identischen Verlauf nehmen. Dieser These ist ebenfalls mit dem Hinweis auf die unterschiedliche Präferenzstruktur der Steuerpflichtigen widersprochen worden. Selbst Vertreter der Opfertheorien sehen diese Bedingung als unerfüllbar an. Daher schlagen sie eine normative Bestimmung des Verlaufs dieser Funktion im politischen Prozess vor, die eine kardinale Messung des Nutzens ersetzen soll.³⁷ Eine solche Schätzung des Durchschnittsnutzens erfüllt nicht mehr die Bedingung, es werde mit der Meßgröße eines individuellen Nutzens gearbeitet. Das führt zur Konsequenz, dass das Opfer³⁸, welches in Form einer Steuer abgezogen wird, keines ist, welches an die Situation der Steuerpflichtigen anknüpft.³⁹ Vielmehr wird der Steuerbetrag nach einer normativ festgelegten Kurve bestimmt. Das entspricht der heute üblichen Festlegung eines Steuertarifes in der Politik – der Umrech-

³¹Sehr ausführlich an dieser Stelle Schmidt 1967, S. 387.

³²Schmidt 1996, S. 36 mit kritischer Würdigung.

³³Elicker weist darauf hin, dass es bislang nicht gelungen sei, eine Nutzenfunktion in Abhängigkeit vom Einkommen »überzeugend« darzustellen, Elicker 2004, S. 282.

³⁴Jedenfalls solcher, die käuflich sind. Das wirft für die Frage der Besteuerung naturgemäß kein Problem auf.

³⁵Ulbrich 1975, 114 f. Elicker ist der Ansicht, die Grenznutzentheorie beruhe auf der Vernachlässigung der Existenz eines Marktes, Elicker 2004, S.282. Siehe auch Suttmann 2007, S.164 m. w. N.

³⁶An dieser Stelle besteht Einigkeit zwischen Vertretern und Kritikern der Theorie vom proportionalen Opfer, vgl. die Replik von Schmidt auf Hallers Feststellung, der Befriedigung des Sparbedürfnisses seien keine Grenzen gesetzt, Schmidt 1967, S. 393.

³⁷Heinz Haller, einer der Befürworter einer modernen Opfertheorie, bezeichnet die Schwierigkeit, der menschlichen Individualität Herr zu werden, als gordischen Knoten. Dieser könne durchtrennt werden, indem man eine künstliche Nutzenfunktion schaffe, die einer Durchschnittsannahme entspreche. Er gibt aber zu, dass »extreme Einstellungen« unberücksichtigt bleiben müssten; Haller 1981, S. 79.

³⁸Für die Argumentation ist es unerheblich auf welche Unterart der Opfertheorie zurückgegriffen wird.

³⁹Schmidt 1971, S. 199.

3. Rechtfertigung der Progression

nung in Nutzeinheiten hätte es nicht bedurft.⁴⁰ Eine solche Prognose beruht vielmehr auf einem *Werturteil* über die Nutzenverteilung in der Bevölkerung. Damit entzieht es sich einer wissenschaftlichen⁴¹ Überprüfung.⁴²

3.2.2.1.2. Kurvenverlauf der Nutzenfunktion Werden diese drei Annahmen hypothetisch als erfüllt angenommen, ist die Progression des Tarifverlaufes dennoch nicht bewiesen. Aus einem sinkenden Grenznutzen der Individuen folgt nicht zwingend ein progressiver Tarifverlauf.⁴³ Selbst unter Berücksichtigung der opfertheoretischen Prämissen kann es im Ergebnis je nach Funktion auch zu proportionalen und regressiven Tarifverläufen kommen. Die Steuerprogression ist durch die opfertheoretischen Bedingungen keineswegs determiniert. Auch an dieser Stelle bedarf es wieder eines *Werturteils*, um die Progression im Tarifverlauf zu begründen.

Die Leistungsfähigkeitstheorie kann die Frage nach dem richtigen Maß ebensowenig beantworten wie die Äquivalenztheorie. Ein Steuerpflichtiger, der mehr besitzt als ein anderer, ist aus diesem Umstand heraus in der Lage, mehr Steuern zu zahlen. Eine Aneinanderreihung von empirischen Daten kann jedoch nicht dazu verwendet werden, normative Aussagen zu begründen. Aus dem Ist-Zustand der größeren Zahlungsfähigkeit lässt sich nicht die Soll-Vorgabe einer größeren Steuerlast schließen.⁴⁴

3.2.2.1.3. Nutzen als Umweg Die Leistungsfähigkeitstheorie bietet eine Übersetzung der Fragestellungen an, die bei der Entscheidung für einen Tarifverlauf anfallen. Fragen der angemessenen Besteuerung werden zu Fragen der Bewertung von Nutzeinheiten. Eine ausschließlich wertende Entscheidung wird dabei unter Inkaufnahme von vereinfachten Annahmen in ein wissenschaftliches Theorem umformuliert. Die Frage nach dem Maßstab von Nutzenfunktion und Tarif bleibt auf ein Werturteil zu seiner Beantwortung angewiesen. Dieses soll der Gesetzgeber festlegen. Angesichts dieses Umwegs konstatiert Kurt Schmidt: «die Steuerverteilungsprobleme, die ohnehin schwierig genug sind, [werden] in eine noch kompliziertere (Nutzen-)Welt verlagert, ohne daß zusätzliche Einsichten gewonnen würden.»⁴⁵

Die Befürworter einer nutzentheoretischen Berechnung der Steuerlastverteilung sehen darin keinen Gewinn. Ihre Antwort auf dieses Argument ist die Gegenfrage, »welchen

⁴⁰Schmidt a. a. O. S. 201.

⁴¹Selbstverständlich nur, soweit es das Werturteil selbst und nicht die empirische Erforschung der Einstellung der Individuen zu diesem Werturteil betrifft.

⁴²Vgl. dazu die Kritik Hayeks: »Die Tatsache, daß wir darüber [die Verteilung der Bedürfnisse unter den Steuerpflichtigen, C.K.] eine Meinung haben, besagt keineswegs, daß irgend eine objektive Grundlage besteht, um entscheiden zu können, wer recht hat, wenn die Ansichten über die relative Bedeutung der Bedürfnisse verschiedener Personen voneinander abweichen [...]«; Hayek 1960, S. 392.

⁴³Das wies zuerst der niederländische Ökonom Cohen Stuart nach, Cohen Stuart 1889, S. 48. Eine aktuelle Berechnung findet sich bei Hinterberger/Müller/Petersen 1987, S. 45 ff.

⁴⁴Schneider 1984, S. 359: Die Steuerrechtswissenschaft ver falle in eine »anfechtbare Methodik: von Namensgebungen auf Sachzusammenhänge zu schließen und dabei Aussagen über das Sein [...] nicht streng von Sollens-Aussagen [...] zu trennen.« Siehe auch – ungleich polemischer – Leisner 1983, S. 98.

⁴⁵Schmidt 1971, S. 208.

3. Rechtfertigung der Progression

Fortschritt eigentlich eine Abkehr vom ›Umweg über Nutzentheoreme‹ zugunsten einer politischen Entscheidung, die ›mehr oder weniger vage Vorstellungen über den Nutzen aller Wirtschaftssubjekte impliziert‹, bringt?«. ⁴⁶ Den Kritikern unterstellen sie, ihre Konzeption einer Nivellierung der Einkommensunterschiede enthalte implizit die Hypothese vom abnehmenden Grenznutzen der Gesellschaft. ⁴⁷

Mit dieser Argumentation verlagert sich die Auseinandersetzung auf eine andere Ebene. Nunmehr wird nicht mehr um die Möglichkeit der Erkenntnis einer determinierten Steuerlastverteilung debattiert. Die Einsicht, dass es eine solche Funktion nicht gibt, verschiebt die Diskussion auf die Suche nach einem zweckmäßigen Alternativkonzept. An dieser Stelle besteht keine Einigkeit über die Methode, mit der man sich einer Vorstellung von angemessener Lastenverteilung nähern will.

3.2.2.1.4. Zusammenfassung Der von den Vertretern der Opfertheorien vorgeschlagene Weg führt nicht zu eindeutigen Ergebnissen über das Steuersystem. Insbesondere kann die Progression nicht aus diesen Entwürfen abgeleitet werden, ohne die Prämissen der Theorie nachträglich einzuschränken. Die Frage, welches Maß der Leistungsfähigkeit zu Grunde liegt, wird abseits von nutzentheoretischen Überlegungen nicht eindeutig beantwortet. ⁴⁸ Einigkeit besteht nur darüber, dass die Formel der »ability to pay« einer Interpretation bedarf. ⁴⁹ Weil diese jedoch anhand von wertenden Aussagen getroffen wird und gleichzeitig einer stetigen Änderung der gesellschaftlichen Bedingungen unterliegt ⁵⁰, wird der Leistungsfähigkeit als Anknüpfungspunkt der Besteuerung mitunter nur der Charakter einer Leerformel attestiert. ⁵¹

3.2.2.2. Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Begriffsbestimmung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist weder einheitlich noch sicher konturierbar. ⁵² Auch in der Rechtswissenschaft ist mit dem Begriff Leistungsfähigkeit

⁴⁶Bea/Fischer 1970, S. 24. Siehe auch die Zusammenfassung bei Pohmer 1970, S. 144 f.

⁴⁷Bea/Fischer ebd.

⁴⁸Neben dem Grenznutzen wird auf die pauschal höhere Steuerzahlungsfähigkeit hingewiesen; Weber-Grellet 2003, S. 283 f. Birk konstatiert angesichts der zahlreichen Versuche einer Inhaltsbestimmung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Finanzwissenschaft, es gebe weder ein »eindeutiges«, noch ein »überwiegend anerkanntes Erklärungsmodell«; Birk 1983a, S. 42.

⁴⁹Schmidt 1996, S. 35 und Haller 1981, S. 42. Siehe schon Schmoller 1863, S. 57: »Die Leistungsfähigkeit aber an sich ist vorerst ein leerer Begriff, mit dem man ohne näheren Inhalt nichts thun kann, mag man ihn drehen und wenden wie man will.«

⁵⁰Schmidt a. a. O. S. 44.

⁵¹Die Kritik an der Leistungsfähigkeitstheorie nimmt bisweilen polemische Ausmaße an. So schreibt Warren in seiner Betrachtung zur Einkommensteuer, »such definitions reduce to statements that society should appropriately tax what it should appropriately tax«, Warren 1980, S. 1092. Vgl. auch Gassner/Lang 2000, S. 121 und Lieb 1992, S. 176.

⁵²Franke hält das Leistungsfähigkeitsprinzip für facettenreich, Franke 1984, S. 39. Birk merkt an, das Argument, ein Begriff sei mehrdeutig, könne »sich niemals gegen ein *normatives*, allenfalls gegen ein ökonomisches Prinzip richten«, Birk 1983b, S. 296 [Hervorhebung im Original, C.K.].

3. Rechtfertigung der Progression

ein Mangel an Inhalt assoziiert worden.⁵³ Gleichwohl wird das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Rechtfertigung und Ausgestaltung zahlreicher Steuern in Anspruch genommen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt jedoch nur die Bezeichnung für ein jeweils differierendes Werturteil seiner Vertreter wieder, das auf ein verfassungsrechtliches Prinzip letztbegründend zurückgeführt⁵⁴ wird.⁵⁵

Der Annahme, das Leistungsfähigkeitsprinzip liege der gesamten Steuerrechtsordnung zugrunde, ist mehrfach widersprochen worden.⁵⁶ Dabei lieferte die stetige Ausweitung der Einnahmen aus den indirekten Steuern den Gegnern dieser Auffassung ein stichhaltiges Argument. Indirekte Steuern werden nämlich prinzipiell unterschiedslos erhoben. Zwar deuten höhere Konsumausgaben auf eine höhere Leistungsfähigkeit hin, dies ist jedoch kein zwingender Schluss. Zumal dies ohnehin nur für die absoluten Ausgaben einer Person zutrifft.⁵⁷ Daneben ist gegen die These der Leistungsfähigkeitsordnung vorgebracht worden, die zahlreichen Lenkungssteuern seien gerade nicht mit der Leistungsfähigkeit des Individuums verknüpft.⁵⁸

Franke kritisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip als Mittel unvollkommener Steuerpolitik. Das Prinzip entwickle sich zur »konsensmobilisierenden Formel« im politischen Meinungsbildungsprozess.⁵⁹ In dem Widerstreit unterschiedlicher Interessen potentieller Wähler eigne sich das »Leistungsfähigkeitsprinzip als Argumentationshilfe«⁶⁰ für die Gruppe der Entscheidungsträger. Es sei eine erläuterungsbedürftige Formel, deren Sinn in der potentiellen Zustimmung Vieler liege, ohne dabei den eigenen parteipolitischen Kurs zu desavouieren.⁶¹ In dieser Funktion sei es ein nützlicher Teil des demokratischen Systems.⁶² Dennoch solle das Leistungsfähigkeitsprinzip in seinem Machtanspruch durch Bindung an Verfassungsprinzipien gebremst werden.⁶³ So könnten »Zwänge von den Po-

⁵³Kruse 1991b, S. 50 f. Kruse wendet sich insbesondere gegen die Ansicht, das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Steuerbelastung seien symbiotisch miteinander verbunden.

⁵⁴Eine Ausnahme bildet wiederum Tipke, der das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip außerhalb der Verfassung verortet, es aber als das einzige Steuerprinzip erachtet, welches mit der Verfassung in Einklang zu bringen sei, Tipke 2000, S. 479 ff. und 1988, S. 272. Damit wird das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst zum nicht abgeleiteten Dogma.

⁵⁵Kruse 1991a, S. 327 und Schneider 1984, S. 357.

⁵⁶Siehe dazu Tipke 2000, S. 479 ff.

⁵⁷Siehe insoweit auch S. 138 ff.

⁵⁸Gassner/Lang 2000, S. 12.

⁵⁹Franke 1984, S. 36. Franke greift dabei auf systemtheoretische Überlegungen Luhmanns zurück. Für ihn ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Mittel zur Selektion innerhalb des Systems Steuerpolitik mit der Unterscheidung, einen Einkommensteil zu besteuern/nicht zu besteuern.

⁶⁰Franke a. a. O. S. 37 [Im Original kursiv, C.K.].

⁶¹Franke ebd. Diese Auffassung vertreten auch Fehr und Wiegard in ihrem Referat auf der Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik 1996. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei deshalb »so beliebt, weil es so unscharf ist und nahezu keine zwingenden steuerpolitischen Schlußfolgerungen enthält«; Fehr/Wiegard 1996, S. 200.

⁶²Franke a. a. O. S. 39.

⁶³Franke zitiert an dieser Stelle wörtlich eine Passage aus Birk 1983b, S. 296; Franke ebd. Beide können jedoch nicht überzeugend darlegen, wieso ausgerechnet dann ein vorzugswürdigerer Zustand eintreten soll.

3. Rechtfertigung der Progression

litikern« genommen und »dem Mißbrauch des Leistungsfähigkeitsprinzips als bloßem Schlagwort« entgegengearbeitet werden.⁶⁴

Den Ansatzpunkt für die Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip durch Schneider bildet eine Voraussetzungsanalyse. Er identifiziert in der gängigen Auslegung des Prinzips im juristischen Diskurs zwei implizite Werturteile:

1. »Bei dem Werturteil ›Gleichmäßigkeit der Besteuerung‹ wird damit ›Steuerliche Leistungsfähigkeit‹ als Name für einen zu beobachtenden Tatbestand: für zu messende Eigenschaften von empirischen Sachverhalten, benutzt.«⁶⁵
2. Mit »›Du sollst eine höhere steuerliche Leistungsfähigkeit relativ stärker besteuern‹ [...] wird ein zweites Werturteil ausgesprochen: [...] Diesem Ziel einer Umverteilung des gemessenen Einkommens mittels progressiver Besteuerung wird häufig der Name ›Leistungsfähigkeitsprinzip‹ gegeben.«⁶⁶

Schneider unternimmt den Versuch, zwischen »Begriffsstreitigkeiten« und dem »harten Kampf der Konfrontation von Sachargumenten bzw. logisch zwingenden Deduktionen mit den selten eindeutig (quantitativ) meßbaren Beobachtungssachverhalten« zu unterscheiden.⁶⁷ Für beide oben genannten Werturteile zeigt er auf, dass sie durch einen unzulässigen Schluss von einer Seins- auf eine Sollensaussage herrühren.⁶⁸ Damit entfälle die Möglichkeit sie zum Gegenstand wissenschaftlicher Forschung zu machen.⁶⁹ Daneben kritisiert er den unreflektierten Sprachgebrauch, der mit dem Wort Leistungsfähigkeit einhergehe.⁷⁰ Denn keineswegs werde die Fähigkeit Steuern zu zahlen zum Ausgangspunkt der Lastenverteilung gemacht.⁷¹ Vielmehr handele es sich um die *Verwirklichung* der Fähigkeit Steuer zu zahlen, solange ungenutzte Talente und Freizeitnutzen nicht von der Steuer erfasst werden.⁷² Seine Schlußfolgerung weist dem Leistungsfähigkeitsprinzip den Status einer Glaubensfrage zu, als solche entfälle die Möglichkeit, einer Operationalisierung in der Wissenschaft.⁷³

Wie auch bei der Leistungsfähigkeitstheorie stellt sich die Frage, was für ein Ziel mit den zahlreichen Umschreibungen für das einmal gefällte Werturteil verfolgt wird. Verweist man zur Rechtfertigung der progressiven Einkommensteuer auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, ist damit kein Erkenntnisgewinn vollzogen, genausogut könnte auf das Werturteil selbst verwiesen werden. Wenn jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht

⁶⁴Franke ebd.

⁶⁵Schneider 1984, S. 357.

⁶⁶Schneider ebd.

⁶⁷Schneider a. a. O. S. 360.

⁶⁸Schneider a. a. O. S. 358 f. (1. Werturteil), S. 360 f. (2. Werturteil).

⁶⁹Schneider a. a. O. S. 360. Schneider zeigt den Weg aus dem Fliegenglas selbst auf: Entweder sei eine Begriffsexplikation zu leisten, die zumindest eine logische Überprüfung des Schlusses von Prämisse auf Konklusion erlaube – oder zu dem Werturteil müsse eine widerlegungsfähige Tatsachenbehauptung hinzutreten. Birk hatte ein Jahr zuvor noch vom finanzwissenschaftlichen »Theorienballast« gesprochen, Birk 1983b, S. 295.

⁷⁰Schneider a. a. O. S. 358.

⁷¹Schneider ebd.

⁷²Schneider ebd. Von einem Wechsel zum Leistungsfähigkeitsverwirklichungsprinzip sieht Schneider ab, »neue Namensgebung trägt zur Erklärung der Sachverhalte nichts bei«.

⁷³Schneider a. a. O. S. 367.

3. Rechtfertigung der Progression

bestimmt, sondern nur bestimmbar ist, was ist dann der Vorteil gegenüber einer politischen Entscheidung über das Steuersystem (inkl. verfassungsgerichtlicher Kontrolle)?⁷⁴

3.3. Kompensationsthese

3.3.1. Hypothese

Die Kompensationsthese geht von der Notwendigkeit der Korrektur von Erhebungsergebnissen indirekter Steuern aus. Sie basiert auf der Prämisse, mit steigendem Einkommen werde unterproportional viel konsumiert. Weil der Steuersatz der indirekten Steuern nicht an den Konsum der Individuen gekoppelt ist, resultiere eine regressive Struktur. Um diese im Gesamtsteuergesamtheit auszugleichen, müssen den regressiven indirekten Steuern progressive direkte entgegengesetzt werden.⁷⁵ Die Kompensationsthese sieht daher in dem Mittel einer progressiven Einzelabgabe die Möglichkeit, die Progression des gesamten Steuersystems aufzuheben.⁷⁶ Dabei wird von den Vertretern stillschweigend unterstellt, die Steuerbelastung habe eine Gleichheitskomponente, die sämtliche Steuerzahlungen des Individuums berücksichtigt und in ein ausgeglichenes Verhältnis setzt.

3.3.2. Zum Wirkmechanismus indirekter Steuern - Bsp. Umsatzsteuer

Indirekte Steuern unterscheidet von direkten, dass Steuerschuldner und Steuerträger nicht identisch sind. Indirekte Steuern werden von den Steuerschuldnern auf die Steuerträger überwält. Der Steuerbetrag wird als Teil des Preises vom Konsumenten an den Letztanbieter und von dort an die Finanzbehörden abgeführt.⁷⁷

Die aufkommenstärkste indirekte Steuer der Bundesrepublik ist die Umsatzsteuer.⁷⁸ Mit der Umsatzsteuer sollen Waren und Dienstleistungen allgemein und proportional zu ihrem Preis besteuert werden. In dem seit 1968⁷⁹ geltenden Netto-Mehrwertsteuersystem werden die einzelnen Produktionsphasen mittels Vorsteuerabzug entlastet, bis das je-

⁷⁴So fragt auch Schmidt 1996, S. 41 f. Er schlägt vor, die Leistungsfähigkeit ausschließlich negativ zu beschreiben. Abgegrenzt werden soll von solchen Kriterien, über die weitgehender Konsens in der Gesellschaft erzielt werden kann. Siehe auch schon Schmidt 1967, S. 403 f.

⁷⁵Zusammengefasst bei Lammers 2008, S. 37 ff. Vgl. für eine mathematischen Darstellung Bös/Genser 1977, S. 421. Siehe auch Heun in Dreier 2013, Art. 3 Rn. 79. Zu den empirischen Belegen für diese Annahme siehe die Ausführungen in Teil D. Einer der schärfsten Kritiker der Steuerprogression, F. A. von Hayek, hat die Abstufung der Einkommensteuer als Ausgleich für die Regressivität der indirekten Steuern als das »einzige stichhaltige Argument für eine Progression« bezeichnet Hayek 1960, S. 389.

⁷⁶Vgl. zu der Unterscheidung zwischen den möglichen Ebenen der Steuerprogression, Neumark 1950, S. 370 ff.

⁷⁷Beispiel: Bei der Umsatzsteuer berechnet der Unternehmer (Steuerschuldner) dem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Endverbraucher (Steuerträger) die Steuer als Aufschlag auf den Preis der Ware/Dienstleistung und führt diesen Betrag später an die Finanzverwaltung ab.

⁷⁸Aufkommen 2010: 180 Mrd. € (inkl. Einfuhrumsatzsteuer), Destatis 2011b, S. 574.

⁷⁹BGBI. I 1967, S. 545. Geltung ab dem 1.1.1968.

3. Rechtfertigung der Progression

weilige Gut an einen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Endabnehmer veräußert wird.⁸⁰ Differenziert wird nach einem zweigeteilten Steuersatz⁸¹, ansonsten ist die Erhebung dem Prinzip der Neutralität⁸² verpflichtet. Einem allgemeinen Steuersatz ist ein ermäßigter für Güter der Grundversorgung⁸³ zur Seite gestellt. Auf eine höhere Besteuerung von »Luxusgütern« nach französischem und dänischem Vorbild wurde verzichtet.⁸⁴

Im Bereich der menschlichen Grundversorgung ist die Nachfrage un- bzw. nur gering elastisch – die elementare Versorgung des Menschen ist von Konjunkturzyklen und gesellschaftlichen Trends nahezu unabhängig.⁸⁵ Es wird daher angenommen, dass für solche Güter der Bedarf innerhalb der Bevölkerung relativ konstant ist. Zudem liegt die Konsumquote höher, je niedriger das Einkommen des Individuums ist.⁸⁶ Das bedeutet, Menschen geben anteilig mehr für Konsum gemessen an ihren Gesamtausgaben aus, je niedriger ihr Gesamteinkommen ist. Menschen mit höherem Einkommen tendieren dagegen zu einer höheren Sparquote.⁸⁷

3.3.3. Kritik

Kritik an dieser Auffassung wird auf das Argument gestützt, die Konsumausgaben würden nur zeitlich verschoben.⁸⁸ Was nicht im Zeitpunkt des Einkommenszuflusses für Konsum ausgegeben werde, werde angespart und möglicherweise zu einem späteren Zeitpunkt konsumiert.⁸⁹ Auch ist, einen Ausgleich der regressiven Wirkungen durch die Steuerprogression angenommen, noch keine Aussage darüber getroffen, welche Belastung die

⁸⁰Zum Wirkmechanismus der Umsatzsteuer und einer Gegenüberstellung zur Allphasen-Bruttoumsatzsteuer siehe Englisch in Tipke/Lang 2015, S. 891 § 17 Rn. 2 f.

⁸¹§ 12 Abs. 1 UStG enthält den Regelsatz (2017: 19 v. H.), Abs. 2 listet die Tatbestände auf, die für den ermäßigten Steuersatz (7 v. H.) qualifizieren. Zu den Inkonsistenzen der Umsatzsteuer siehe schon S. 21. Vgl. auch Tipke 2003, S. 1005 f., der darauf hinweist, dass dieser Wirkzusammenhang bei der Umstellung auf eine Konsumbesteuerung entfele.

⁸²Robisch in Bunjes 2017 Vor § 1 Rn. 15 f.

⁸³Neben den Grundversorgungsgütern existieren zahlreiche andere Güter, die nur mit dem ermäßigten Steuersatz belegt werden. Diese sind für die vorliegende Untersuchung jedoch nicht relevant. Eine Übersicht zu sämtlichen Umsatzsteuerermäßigungen findet sich bei Heidner in Bunjes 2017, § 12 Rn. 36 ff. Siehe auch Nieskens in Rau/Dürrwächter 2017 § 12 Allg. Rn. 154: »eher von Zufälligkeiten denn von durchdachten sozialen Erwägungen geprägt«.

⁸⁴Gegen eine Luxussteuer spricht zum einen die geringe Ergiebigkeit, zum anderen die schwierige Abgrenzung der Güter. Siehe dazu Homburg 2015, S. 107 unter Bezug auf Lassalle 1863, S. 50, der diesen Umstand schon in einem Gerichtsverfahren gegen ihn kritisierte.

⁸⁵Bös/Genser ebd. Anders beispielsweise bei der Versicherungssteuer, deren besteuertes Gut eine deutlich höhere Nachfrageelastizität aufweist.

⁸⁶Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 306.

⁸⁷Musgrave/Musgrave/Kullmer ebd. Die Autoren weisen darauf hin, dass sich dieser Effekt bei einer Lebenszeitbetrachtung abschwächt. Gerade die Sparquote sinkt mit dem Ende der Erwerbstätigkeit einer Person.

⁸⁸Lieb 1992, S. 187.

⁸⁹Lieb ebd. Dafür spricht auch die Sparquote der Haushalte, die mit zunehmendem Alter absinkt. Die höchste Sparquote erreichen die Haushalte, deren Hauptverdiener zwischen 35 und 45 Jahre alt sind (14,6%). Dieser Wert sinkt mit Erreichen der Ruhestandsgrenzen (65 - 70 Jahre) deutlich auf 3,3% ab. Gleichzeitig steigt die Konsumquote von 71% auf 84,1%, Kott/Behrends 2011, S. 480 (auf Basis der EVS-Daten von 2008).

3. Rechtfertigung der Progression

Steuerpflichtigen insgesamt zu tragen haben. Weil Konsumausgaben und Einkommen der Individuen nicht konstant sind, ist mit Ausgleich lediglich eine Annäherung gemeint. Auch ist die These, mit zunehmendem Einkommen werde unterproportional konsumiert, nur in ihrer Tendenz zu verallgemeinern. Die Beispielsrechnung hat zudem gezeigt, dass eine Überkompensation durch die Einkommensteuer möglich, wenn nicht gar wahrscheinlich ist.

Gegen eine Betrachtung aller Konsumausgaben wendet Elicker ein, dass für eine Betrachtung der Ausgaben nur der Teil berücksichtigt werden könne, der notwendigen Konsumentenscheidungen entspreche.⁹⁰ Darüberhinausgehende Ausgaben seien eine freiwillige Ausgabenentscheidung der Konsumenten.⁹¹ Ihnen stehe es frei, diese Beträge für den Konsum zu verwenden oder zu sparen.⁹² Zwar werde mit dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer ein Ausgleich für die Steuerbelastung im Bereich der Grundbedürfnisse geschaffen, der über die Grundbedürfnisse hinausgehende Bedarf werde damit jedoch ungerechtfertigt begünstigt.⁹³ Elicker hält es dementsprechend nicht für möglich, die direkte Steuerprogression mit dem Verweis auf die regressiven Wirkungen der indirekten Steuern zu rechtfertigen.⁹⁴

3.4. Pragmatisch-historische Begründung

Steuerrecht ist gewachsenes Recht.⁹⁵ Ein einheitliches Konzept liegt dem Steuerrecht nicht zugrunde. Die Struktur der Steuergesetze in der Bundesrepublik Deutschland entspricht in Teilen der Gesetzgebung der Vorkriegszeit.⁹⁶ Veränderungen des Systems finden nur noch punktuell statt.⁹⁷ Eine Rechtsordnungseinheit ist nicht verwirklicht, lediglich einzelne Ableitungen sollen der jeweiligen Grundsatzentscheidung nicht widersprechen.⁹⁸

Tatsächliche Veränderungen der Einkommenssituation der Steuerpflichtigen werden ebenso wenig berücksichtigt wie die unterschiedliche Entwicklung der Geldwertstabilität. Die Progression ist eine Gestalt, die sich in den zurückliegenden fünfzig Jahren stark verändert hat. Den Wandel im Einkommensteuerrecht von einer Besteuerung der Minderheit zu einer Besteuerung der Mehrheit hat der Gesetzgeber dabei nicht durch Korrektur

⁹⁰Elicker 2000, S. 12.

⁹¹Elicker ebd.

⁹²Elicker ebd.

⁹³Elicker a. a. O. S. 13.

⁹⁴Elicker a. a. O. S. 12.

⁹⁵Kruse 2006, S. 297. Vgl. auch Tipke 2000, S. 302 (mit kritischer Einschränkung auf S. 488). Pointiert referiert Isensee auf dem DJT 1988, das Steuerrecht habe sich »in manchen Zügen dem Bild des mittelalterlichen Rechts genähert, das nicht geplant, sondern gewachsen, auf ständischer Ungleichheit gegründet, ein Konglomerat hergebrachter Privilegien war.« Isensee 1988, N 33. Zum Rechtsbegriff im Mittelalter vgl. Kroeschell in Angermann 1995, Sp. 510 und Wieacker 1967, S. 112 f. und 189 ff.

⁹⁶Kruse a. a. O. S. 297 f., »von den Ideen und Zufälligkeiten verschiedener Epochen geprägt«.

⁹⁷Schon die Reform ganzer Steuern ist eine Ausnahme in der Rechtsgeschichte der Bundesrepublik, wegweisend insofern die Umstellung der Umsatzsteuer auf eine Nettovariante 1967. Siehe schon S. 21.

⁹⁸Siehe zum Kriterium der Folgerichtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts schon S. 61.

3. Rechtfertigung der Progression

des Rechts, sondern durch Nichtanpassung desselben an faktisch geänderte Verhältnisse gefördert.⁹⁹

Das Steuerrecht bildet im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten insofern einen Sonderfall, als die Staatsfinanzierung wesentlich von den Steuereinnahmen abhängt.¹⁰⁰ Die mit Steuerausfällen verbundenen Folgen strahlen auf sämtliche Budgetentscheidungen des Parlaments aus, was eine Entmutigung schafft, größere Risiken bei der Umstellung der Steuergesetze in Kauf zu nehmen. Zudem hat sich die Steuerprogression zu Gunsten des Gesetzgebers entwickelt, der überproportional an den wirtschaftlichen Erfolgen der Steuerpflichtigen partizipieren konnte.¹⁰¹ Das wiederum hat einen weiteren Entmutigung geschaffen, das geltende Recht den gesellschaftlichen Bedingungen anzupassen.

Die Last der Begründung liegt in der Hand desjenigen, der einen Zustand zu ändern sucht.¹⁰² Ist der für Änderungen Zuständige nicht an einer Reform interessiert, gerät er erst dann in Begründungszwang, wenn die öffentliche Meinung diesen Zustand nicht mehr zu billigen bereit ist. Dieser Moment ist im Fall der Steuerprogression nicht eingetreten. Sie ist ein Element, dessen Tradition die Stellung im Rechtssystem begründet.¹⁰³

3.5. Umverteilung von Vermögen

3.5.1. Hypothese

Die Redistributionstheorie geht von der Annahme aus, die Einkommens- und Vermögensverteilung dieser Tage sei durch ungerechte Verteilungsentscheidungen entstanden. Die Resultate der bisherigen Verteilung sollen daher durch Eingriffe in gegenwärtige und zukünftige Verteilungsprozesse verändert werden. Genaugenommen ist damit nicht die bloße Umverteilung gemeint. Eine solche findet stets statt, weil die gezahlten Steuern nicht genau den erhaltenen Vorteilen entsprechen. Vielmehr ist Redistribution im Sinne eines gesellschaftlichen von-oben-nach-unten-Transfers zu verstehen.¹⁰⁴ Die Steuerprogression dient dabei als Mittel, um der Akkumulation großer Vermögensmassen entgegenzuwirken.

⁹⁹Becker charakterisiert die Steuerprogression als von »politischen Zweckmäßigkeiten« bestimmt. Dies entspreche dem demokratischen Willensbildungsprozess, entferne sich aber von Gerechtigkeitsidealen, so lange keine tragfähige Rechtfertigung für das Konzept progressive Einkommensbesteuerung existiere, Becker 1994, S. 386.

¹⁰⁰Der Anteil der kassenmäßigen Steuereinnahmen am bundesdeutschen Gesamthaushalt betrug 2010 51 % (88 % inkl. steuerähnlicher Abgaben), Destatis 2011b, S. 572.

¹⁰¹Homburg 2015, S. 57.

¹⁰²Nur neue Gesetzesvorhaben, nicht jedoch bestehende Gesetze sind begründungspflichtig. Eine automatische Anpassung an geänderte faktische Verhältnisse findet gerade nicht statt.

¹⁰³Siehe dazu auch das »alte Steuern sind gute Steuern«-Argument bei Franke 1981, S. 44.

¹⁰⁴Zu der intergenerationellen Umverteilung durch die Entscheidung für steuer- oder kreditfinanzierte Staatsausgaben vgl. Morgenthaler 2007, S. 911.

3.5.2. Kritik

Die Redistributionstheorie ist streng genommen keine Theorie, sondern Rechtspolitik. Anders als bei den oben genannten Rechtfertigungen wird das Ziel der Progression hier zu ihrer Begründung verwendet.¹⁰⁵ Weil aber keine Einigkeit darüber besteht, ob und warum die derzeitige Vermögensverteilung zu korrigieren sei, ist ihre Aussagekraft beschränkt. Wer der Diagnose fehlerhafter Verteilungsprozesse nicht zustimmt, für den bleibt die Steuerprogression unbegründet. Daneben ist die Folgerung, die Steuerprogression solle als Mittel zur Korrektur der Vermögensverhältnisse dienen, nicht ohne Alternative. Es stehen neben einer progressiven Besteuerung von Einkommen und Erbschaften andere Möglichkeiten zur Umverteilung von Vermögen zur Verfügung. Möglich wären Enteignungen, aber auch Steuern auf Luxusgüter. In beiden Fällen stellt sich naturgemäß die Frage nach der jeweiligen Rechtfertigung wieder.¹⁰⁶

Im juristischen Diskurs ist das Sozialstaatsprinzip für die umverteilende Staatstätigkeit angeführt worden. Aus Art. 20 Abs. 1 GG wird die Verpflichtung des Staates abgeleitet, die Belange der schwächeren Teile der Bevölkerung zu schützen.¹⁰⁷ Auch wurde die Steuerprogression in Abgrenzung zum Leistungsfähigkeitsprinzip auf das Sozialstaatsprinzip gestützt.¹⁰⁸ Mit dem Bezug auf ein in die Verfassung interpretiertes Werturteil steht die Begründung vor denselben Schwierigkeiten, die schon das Leistungsfähigkeitsprinzip umgeben.

Ein Fehlschluss liegt zudem der Annahme zugrunde, aufgrund der Steuerprogression müsse ein Steuerpflichtiger mit geringem Einkommen weniger Steuern zahlen als einer mit höherem Einkommen.¹⁰⁹ Dies könnte sinnvoll nur dann angenommen werden, wenn die Höhe des aufzubringenden Steueretats feststeht und eine Summenkonstanz vorläge. Solange die kassenmäßigen Steuereinnahmen nicht begrenzt und die Steuereinnahmen nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit¹¹⁰ erhoben werden, ist die Steuerzahlung der einzelnen Pflichtigen nicht in solch einer Weise miteinander verbunden, dass auf ein mehr der einen Seite ein weniger auf der anderen folgt.

¹⁰⁵Franke 1981, S. 42. Dieser führt auch die übrigen - mittlerweile überholten - sozialpolitischen Begründungsmodelle aus, Franke a. a. O. S. 40 f.

¹⁰⁶Hayek weist zudem auf die Möglichkeit nicht monetärer Umverteilung durch kostenfreie Dienstleistungen an Bedürftige, finanziert durch das Steueraufkommen, hin, Hayek 1960, S. 389. Franke sieht auch in der proportionalen Besteuerung in Verbindung mit Transferzahlungen und der Umverteilung über die Sozialversicherungssysteme Möglichkeiten der Redistribution, Franke a. a. O. S. 42.

¹⁰⁷BVerfGE 13, 331 (346) vom 24.1.1962. Vgl. auch Zacher 2004 S. 712 Rn. 78 und Robbers 2010, Art. 20 S. 492 Rn. 1626. Robbers verweist zudem auf die Verbindung zum Grundsatz der Steuergerechtigkeit, den das Bundesverfassungsgericht Art. 3 Abs. 1 GG entnimmt, Robbers a. a. O. S. 495 Rn. 1638. Zur Steuerverteilung im sozialen Rechtsstaat siehe Ossenbühl 1972, S. 79 ff.

¹⁰⁸So insbesondere Lang 2001a, S. 57 und 2001b, S. 322. Kritisch dazu, aber grundsätzlich zustimmend Fellingner 2010, S. 373 f. Vgl. auch die ausführliche Darstellung bei Tipke 2000, S. 403 ff., der seinerseits die Ableitung der Steuerprogression aus dem Sozialstaatsprinzip für möglich, aber nicht zwingend erachtet, Tipke a. a. O. S. 404.

¹⁰⁹Tipke 2000, S. 404 und Jachmann 1998, S. 294. Das Gros der Einkommensteuerzahlungen wird zwar tatsächlich von den oberen 15 % der Einkommensbezieher erbracht, die ihrerseits mehr als 50 % der Einkommensteuer aufbringen, BMF 2010, S. 22. Der Schluss, nur deshalb hätten die unteren Einkommensbezieher weniger Steuern zu entrichten, ist jedoch nicht zwingend.

¹¹⁰§ 38 AO, ein Steuererlass bei Sollerfüllung ist danach nicht zulässig.

3. Rechtfertigung der Progression

Trotz der angeführten Einwände ist die Umverteilungsvorgabe zu einem gewichtigen Argument in der Begründungsfrage aufgestiegen. Dabei kann die Redistributionsthese auch als Ergänzung zu anderen Rechtfertigungsentwürfen verwendet werden. Weil sie keinerlei Begründung für die Progression als solche, wohl aber eine Zweckbestimmung enthält, kann das Umverteilungsargument an jede der oben genannten Theorien angeknüpft werden.¹¹¹

Allerdings ist zu beachten, dass eine Abschöpfung von Einnahmen jeweils nur die Generierung größerer Vermögensansammlungen *verlangsamt*. Eine Umverteilung innerhalb der Vermögenstruktur müsste Grenzsteuersätze $> 100\%$ vorsehen.¹¹² Darunter bestünde immer noch ein Zufluss an Vermögensmasse. Verhindern kann die Steuerprogression die Akkumulation großer Vermögensansammlungen demnach nicht.

3.6. Ergebnis

In der Wissenschaft hat es immer wieder den Anspruch gegeben, die Progression aus gewonnener Erkenntnis abzuleiten. Diesem Versuch ist indes wenig Erfolg beschieden worden. Zumeist sind die wissenschaftlichen Theorien ohnehin hinter die normative Kraft des Faktischen zurückgewichen. Denn ganz gleich welche Forschungsergebnisse dem Gesetzgeber zur Kenntnis gelangten, die Entscheidung über den Tarifverlauf ist seit Gründung der Bundesrepublik mit sachfremden Einflüssen durchsetzt.¹¹³ Zwar sind einzelne Elemente in der Rechtspraxis rezipiert worden, viel mehr als der Wunsch nach einem überzeugenden Argument für eine Gesetzesbegründung ist dabei jedoch nicht herausgekommen.¹¹⁴

Der Staat nutzt das Steuerrecht zur Lenkung von Konsumententscheidungen ebenso wie zur Finanzierung von Staatsausgaben. Beide Elemente sind dergestalt miteinander verwoben, dass sie kaum voneinander zu trennen sind. Eine Begründung der Steuerprogression müsste – um entsprechende Aussagekraft zu erlangen – beide Bereiche der Steuer in seine Theorie aufnehmen. Auch stellen die Einnahmen durch die Progression nur einen geringen Teil der Staatseinnahmen dar. Die Vermischung dieser Einnahmen im allgemeinen Staatshaushalt verhindert eine genaue Zuordnung der Verwendung. Für die Theorien, die an der Mittelverwendung anknüpfen, ergibt sich daraus eine nicht überwindbare Hürde. Um die Notwendigkeit eines progressiven Steuersystems zu begründen, sind zahlreiche Rechtfertigungsmodelle entworfen worden. Keine dieser Theorien hat jedoch zu überzeugen vermocht. Die im Laufe der Zeit erhobenen Gegenargumente stützten sich auf Fehler

¹¹¹Dagegen Kirchhof: »Es wäre verfassungsrechtlich völlig verkehrt, wenn der Staat als Umverteilungsagentur tätig werden und Einkommensunterschiede begründen sollte«, Kirchhof 2010, S. 72.

¹¹²Alternativ auch eine Substanzbesteuerung des Vermögens, siehe schon S. 72 f. Neben den Steuersätzen ist auch die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage für die Frage des Vermögenswachstums relevant. Kritisch zur Fixierung auf (Grenz-)Steuersätze, Pohmer 1994, S. 25.

¹¹³Siehe bloß die durch wirtschafts- oder sozialpolitische Lenkungsentscheidungen motivierten Änderungen am Einkommensteuertarif, S. 52 ff.

¹¹⁴Vgl. die plakative Nutzung des »starke Schultern«-Arguments zur Begründung der Reichensteuer. Siehe dazu schon S. 30.

3. Rechtfertigung der Progression

in den Prämissen der Befürworter der Progression ebenso, wie auf Fehler in den gezogenen Schlüssen. In der aktuellen Diskussion können sie nur noch als historisch betrachtet werden. Es ist insofern bezeichnend, dass die Monographie von Kurt Schmidt¹¹⁵ auch heute, fünfzig Jahre nach ihrer Veröffentlichung, kaum an Aktualität eingebüßt hat.

Ein Umstand, der angesichts der häufigen Bemühung des Begriffs »Leistungsfähigkeitsprinzip« verwundern muss. Es hat demnach auch keinen Einfluss auf das Resultat, ob nun das Leistungsfähigkeitsprinzip in Art. 3 GG oder Art. 2, 14 GG hineingelesen wird.¹¹⁶ Selbst die durch Paul Kirchhof initiierte Renaissance der Äquivalenztheorie¹¹⁷ konnte nicht die bereits von Schmidt herausgehobenen – und dieser Theorie inhärenten – Widersprüche überwinden. Dasselbe muss für die Opfertheorien gelten, wenn auch die Idee eines irgendwie gearteten und mit zunehmenden Einkommen abnehmenden Nutzens hartnäckig als Prämisse in den Argumenten für die Steuerprogression auftaucht.¹¹⁸

Erstaunen muss insoweit, dass ausgerechnet der schärfste Kritiker der Progression, F. A. von Hayek, mit seiner Einschätzung zur Kompensation der regressiv wirkenden indirekten Steuern recht behielt.¹¹⁹ Es blieb die einzige Erklärung, deren Prämissen sämtlich zutrafen. Das gilt zwar auch für die Umverteilungsthese, jedoch handelt es sich dabei um ein Ziel, das mit der Progression verfolgt wird, und keine Erklärung oder Rechtfertigung derselben.¹²⁰

¹¹⁵Kurt Schmidt, *Die Steuerprogression*, Basel 1960.

¹¹⁶Siehe S. 109.

¹¹⁷Siehe S. 107.

¹¹⁸Siehe S. 109.

¹¹⁹Siehe S. 115.

¹²⁰Siehe S. 118.

4. Wirkungen der Progression

Neben der Rechtfertigung stehen die Wirkungen der Steuerprogression im Blickpunkt wissenschaftlicher Untersuchungen. Außer der relativ und absolut höheren Steuerbelastung entfaltet die Systementscheidung für eine progressive Einkommensteuer zahlreiche Nebenwirkungen. Im folgenden Abschnitt werden die verschiedenen Formen dargestellt und anhand von Musterrechnungen anschaulich gemacht. Auch hier handelt es sich um Modellannahmen, die auf fiktiven – wenngleich möglichen – Szenarien basieren.

Wirkungen von progressiven Tarifen werden in verschiedenen Kategorien erfasst. *Intertemporale* Progressionseffekte nehmen in der wissenschaftlichen Diskussion den größten Raum ein. Sie stellen diejenigen Effekte dar, die für den einzelnen Steuerpflichtigen am stärksten spürbar und am wenigsten zu beeinflussen sind.¹ Bei den intertemporalen Effekten kann es im Wesentlichen zu drei Formen von Nachteilen für die Steuerpflichtigen kommen.² Der sogenannte Anstiegsprogressionseffekt, auch als kalte Progression bezeichnet, führt zu einer stetigen Steuererhöhung durch die Kombination von Nominalwertprinzip, Inflation und direkter Steuerprogression. Der Schwankungsprogressionseffekt führt zu einer individuellen Steuerlasterrhöhung, sobald die Einkünfte einer Person über mehrere Jahre in ungleichmäßiger Höhe zufließen. Der Verkürzungsprogressionseffekt entsteht, wenn Personen Einkommen innerhalb einer durch äußere Umstände begründeten verkürzten Periode akkumulieren. Sie tragen eine höhere Steuerlast als die Steuerpflichtigen, die für denselben Gesamtbetrag länger gearbeitet haben.

Andere Kategorien sind *interpersonale* und *internationale* Zerrwirkungen³. Beide sind im Unterschied zu den intertemporalen Verzerrungen Folgen, welche die Steuerpflichtigen selbst bewirken. Dabei verlagern diese ihre Einkünfte entweder unter Familienangehörigen (interpersonal) oder in verschiedene Staaten (international). Weil damit Effekte aus einer Handlungsperspektive beschrieben werden, die den Steuerpflichtigen zum Akteur und den Staat zum Benachteiligten erhebt, bleiben diese aus der Untersuchung ausgeschlossen. Ebenfalls ausgeschlossen werden die Hemmwirkungen, die in Folge hoher Grenzsteuersätze auf die Arbeitsbereitschaft entstehen können.⁴ Diese sind auch

¹Für eine ausführliche Darstellung der Zerreffekte siehe Sigloch 1990, S. 235 ff. Die Terminologie der Unterteilung ist diesem Aufsatz entnommen.

²Die Unterteilung ist der Studie von Franke zu den langfristigen Verteilungswirkungen der Einkommensteuer entnommen, Franke 1979, S. 179.

³Zum sogenannten Wettbewerb der Steuerordnungen siehe Rodi 2000, S. 193 und Schön 2003, S. 150 ff. In jüngerer Zeit ist angesichts der Probleme der Europäischen Währungsunion ein politisches Bewußtsein bzgl. der negativen Wirkungen der Binnenmarktfreiheiten entstanden, das die Steuerflucht im Mittelpunkt sieht.

⁴Vgl. dazu die Untersuchung zu den Beschäftigungseffekten der Steuerprogression von Fuest 2000, S. 97 ff. Inwieweit hohe Steuersätze die Arbeitsbereitschaft der Individuen hemmen, hat schon Break

4. Wirkungen der Progression

in einem System mit einheitlich hohem Grenzsteuersatz zu erwarten.⁵ Die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die für dieselbe Leistung nicht denselben Lohn erhalten, sofern bei einer Person ein weiterer Verdienst vorliegt, wird im Abschnitt Entlohnungsdifferenzen analysiert.

Neben dieser Dreiteilung ist die Praktikabilität der Steuererhebung ein weiteres Argument, welches sich gegen eine Steuerprogression anführen lässt. Der jeweilige Grenzsteuersatz ist stets davon abhängig, wie hoch die Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen in dem betrachteten Veranlagungszeitraum ausfallen. Diese Information steht jedoch grundsätzlich erst nach dem Abschluss des Steuerjahres zur Verfügung, was die Berechnung der individuellen Steuerschuld verzögert und von der Erhebung der Einkünfte abhängig macht.

4.1. Anstiegsprogressionseffekt (Kalte Progression)

4.1.1. Inflation, Nennwertprinzip und Steuerprogression

Kommt es infolge einer gesamtwirtschaftlichen Preissteigerung zu einer Diskrepanz zwischen Nominal- und Realeinkommen, bewirkt die Entscheidung des Gesetzgebers, Steuern orientiert am Nominalwert zu erheben, eine Steuererhöhung für diejenigen Einkommensbezieher, deren Reallöhne konstant geblieben sind. Gleicht eine Lohnerhöhung nur die bisher eingetretene Inflation aus, erhöht sich ausschließlich das Nominaleinkommen. Auf dieses entfällt eine höhere Steuer, obgleich die reale Leistungsfähigkeit identisch geblieben ist. In der Kombination von Geldentwertung, Nominalwertprinzip und direkter Steuerprogression entsteht eine heimliche Steuererhöhung⁶, die auch als kalte Progression bezeichnet wird.⁷ Während die Preissteigerung nur mittelbar durch die politischen Entscheidungsträger zu beeinflussen ist, sind Nennwertprinzip und Steuerprogression stets veränderbare Größen.

4.1.2. Musterrechnung zur kalten Progression 2002 - 2011

4.1.2.1. Methode

Um die möglichen Auswirkungen der kalten Progression darzustellen, bietet sich der Zeitraum von 2002 bis 2011 an. Während dieser Zeit gab es einen vergleichsweise kon-

1953, S. 529 untersucht. Ebenso wie weitere Folgeuntersuchungen anderer Wissenschaftler konnte Break die These vom Verhinderungscharakter hoher Steuern nicht bestätigen, Break a. a. O. S. 548. Siehe ferner Fields/Stannbury 1971, S. 442 und Brown/Levin 1974, S. 846 ff.

⁵Darauf bezieht sich Schöberle in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff 2017, § 32a A 136 f. Suttman analysiert die empirischen Studien zu dieser Vermutung, die jedoch nur den US-amerikanischen Raum abdecken. Diese weisen keinen Zusammenhang zwischen einer direkten Steuerprogression und der Arbeitsbereitschaft innerhalb der Bevölkerung auf, Suttman 2007, S. 120.

⁶Lang in Tipke/Lang 2015, S. 463 § 8 Rn. 807; auch schon Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 228.

⁷Siehe schon S. 19.

4. Wirkungen der Progression

stanten Steuertarif⁸, daneben sind die Verbraucherpreise weder durch Änderungen der Berechnungsmethode noch durch die Trennung der beiden deutschen Staaten verzerrt.⁹ Für die Musterrechnung sollen vier fiktive Einkommen über die Zeit aufinflationiert und der jeweils zu entrichtende relative und absolute Steuerbetrag berechnet werden. Vorausgesetzt sei dabei, dass das reale Einkommen den Stand von 2002 beibehält, die Steigerungen also lediglich die Geldentwertung kompensieren.¹⁰

In den folgenden Tabellen wird jeweils das Starteinkommen im Jahr 2002 bis zum Jahr 2011 mit der bundesdeutschen Teuerungsrate aufinflationiert. Auf die einzelnen Beträge wird dann der im jeweiligen Jahr geltende Steuertarif nach § 32a EStG angewandt. Daraus resultiert der Steuerbetrag in der rechten Spalte. Die Spalte Steuersatz gibt den Durchschnittssteuersatz als Anteil des Steuerbetrags am Einkommen wieder. Bei einem steigenden Grundfreibetrag und angepassten Zonengrenzen im Steuertarif kann es somit zu einem sinkenden Durchschnittssteuersatz kommen.

Berechnet wurden die Steuerbeträge anhand der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gültigen Fassung von § 32a EStG.¹¹ Die Rundungsvorschrift in § 32a Abs. 2 EStG 2002¹² blieb für die Berechnung ebenso ausgespart wie die in § 32a Abs. 1 S. 6 EStG. Das Einkommen in Tabelle 4.1 übersteigt die Grenze zur zweiten Progressionszone im Jahr 2007, das Einkommen in Tabelle 4.4 erreicht die obere Proportionalzone im Veranlagungszeitraum 2008. Damit sind sämtliche Progressionszonen und der Spitzensteuersatz abgedeckt. Die zweite Proportionalzone, auch Reichensteuer genannt, ist für die Betrachtung der kalten Progression nicht relevant. Der Effekt des Hineinwachsens in eine höhere Steuerzone kann dann nicht mehr eintreten.

⁸Änderungen waren zumeist nur quantitativer Natur. So bspw. die Anpassung von Grundfreibetrag und die Korrektur der Übergänge bis zur oberen Proportionalzone. Dagegen stellt die Einführung der Reichensteuer 2007 eine qualitative Änderung des Steuertarifs dar.

⁹Von 1950 bis 1962 beschränkte sich die Ermittlung der Veränderungsrate auf Vierpersonenhaushalte, seit 1992 werden die Verbraucherpreise für Gesamtdeutschland ermittelt, Destatis 2011c, S. 12. Der Steuertarif des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 hat sich zudem trotz veränderter Machtverhältnisse als stabil erwiesen, siehe schon S. 28.

¹⁰Allerdings gibt die Inflationsrate nur einen genormten Wert (Warenkorb) wieder. Die Konsumentscheidungen der Personen bestimmen somit unabhängig von der offiziellen Teuerungsrate das Maß an realem Einkommensunterschied.

¹¹Siehe für die verwendeten Fassungen von § 32a EStG S. 229.

¹²BGBI. I S. 4210 vom 19.10.2002. Mit dem Veranlagungszeitraum 2004 ist der Absatz entfallen.

4. Wirkungen der Progression

4.1.2.2. Berechnung

Tab. 4.1

Jahr	Einkommen	Inflationsrate	Steuersatz	Steuerbetrag
2002	12.000,00 €	1,5 %	9,44 %	1.132,34 €
2003	12.180,00 €	1,0 %	9,70 %	1.181,70 €
2004	12.301,80 €	1,7 %	7,23 %	889,36 €
2005	12.510,93 €	1,5 %	7,47 %	934,65 €
2006	12.689,59 €	1,6 %	7,70 %	977,04 €
2007	12.901,77 €	2,3 %	7,97 %	1.028,08 €
2008	13.198,51 €	2,6 %	8,34 %	1.099,63 €
2009	13.541,67 €	0,4 %	8,15 %	1.103,89 €
2010	13.595,84 €	1,1 %	7,86 %	1.068,44 €
2011	13.745,40 €	2,3 %	8,39 %	1.153,20 €

Tab. 4.2

Jahr	Einkommen A	Inflationsrate	Steuersatz	Steuerbetrag
2002	24.000,00 €	1,5 %	18,46 %	4.430,11 €
2003	24.360,00 €	1,0 %	18,65 %	4.542,86 €
2004	24.603,60 €	1,7 %	17,25 %	4.243,57 €
2005	25.021,86 €	1,5 %	17,10 %	4.278,30 €
2006	25.397,19 €	1,6 %	17,28 %	4.389,68 €
2007	25.803,54 €	2,3 %	17,81 %	4.594,93 €
2008	26.397,03 €	2,6 %	17,31 %	4.569,02 €
2009	27.083,35 €	0,4 %	17,70 %	4.794,23 €
2010	27.191,68 €	1,1 %	17,50 %	4.758,07 €
2011	27.490,79 €	2,3 %	17,89 %	4.918,27 €

Tab. 4.3

Jahr	Einkommen B	Inflationsrate	Steuersatz	Steuerbetrag
2002	36.000,00 €	1,5 %	23,86 %	8.591,31 €
2003	36.540,00 €	1,0 %	24,07 %	8.796,92 €
2004	36.905,40 €	1,7 %	22,71 %	8.380,21 €
2005	37.532,79 €	1,5 %	22,22 %	8.338,21 €
2006	38.095,78 €	1,6 %	22,41 %	8.537,74 €
2007	38.705,32 €	2,3 %	22,62 %	8.755,41 €
2008	39.595,54 €	2,6 %	22,56 %	8.931,69 €
2009	40.625,02 €	0,4 %	22,95 %	9.323,49 €
2010	40.787,52 €	1,1 %	22,78 %	9.293,34 €
2011	41.236,19 €	2,3 %	23,15 %	9.547,69 €

4. Wirkungen der Progression

Tab. 4.4

Jahr	Einkommen C	Inflationsrate	Steuersatz	Steuerbetrag
2002	48.000,00 €	1,5 %	28,22 %	13.543,77 €
2003	48.720,00 €	1,0 %	28,46 %	13.866,44 €
2004	49.207,20 €	1,7 %	27,07 %	13.312,19 €
2005	50.043,72 €	1,5 %	26,21 %	13.114,18 €
2006	50.794,39 €	1,6 %	26,43 %	13.423,59 €
2007	51.607,09 €	2,3 %	26,67 %	13.761,32 €
2008	52.794,05 €	2,6 %	27,01 %	14.259,48 €
2009	54.166,70 €	0,4 %	27,11 %	14.686,01 €
2010	54.383,36 €	1,1 %	26,81 %	14.578,01 €
2011	54.981,58 €	2,3 %	27,33 %	15.028,26 €

Aus den Berechnungen in den Tabellen 4.1 bis 4.4 lässt sich schließen, dass heimliche Steuererhöhungen mittels der kalten Progression in den zehn Veranlagungszeiträumen zwischen 2002 und 2011 nicht stattgefunden haben.¹³ Der Durchschnittssteuersatz schwankt in den betrachteten Fällen um nicht mehr als drei Prozent. Eine kontinuierliche Steigerung ist nicht zu beobachten. Die Tarifänderungen halten mit der Inflation schritt. Faktisch hat sich die Bundesrepublik damit dem in Großbritannien und der Schweiz praktizierten System angenähert. Dort wird der Tarif auf die Wirkungen der kalten Progression in jährlichen Abständen überprüft, wobei es dem Parlament überlassen bleibt, Gegenmaßnahmen zu verabschieden.¹⁴

4.1.3. Zusammenfassung

Trotz dieser Resultate ist zu beachten, dass die kalte Progression am stärksten im Zeitraum zwischen der Tarifreform 1958 und dem Einstieg in die lineare Progression 1990 wirkte.¹⁵ Die mit der Reform 1958 installierte Proportionalzone sollte das Gros der Einkommensbezieher aufnehmen, progressiv besteuert wurden zunächst nur die oberen fünf Prozent der Einkommen.¹⁶ Aus der Proportionalzone wuchsen jedoch durch die nominalen Einkommenssteigerungen Personen in die Progressionszone des Steuertarifs, die

¹³Auch der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Abschaffung der kalten Progression weist darauf hin, dass vom Beginn der 17. Legislaturperiode (27.09.2009) an »[b]is zum Jahr 2010 [...] der Effekt der kalten Progression [...] ausgeglichen worden« sei, BT-Drs. 17/8683 S.7 vom 15.2.2012. Siehe dagegen die widersprüchliche Aussage der Bundesregierung auf S. 32.

¹⁴Ausführlich Tipke 2003, S. 838 f. Vgl. auch die Darstellung von Lang in Tipke/Lang 2015, S. 463 § 8 Rn. 807.

¹⁵Vgl. dazu die empirische Analyse von Kirchgässner 1985, S. 339 ff., der die Steuersenkungen der Jahre 1958 bis 1982 überwiegend als Ausgleichszahlungen für die zuvor durch die kalte Progression bewirkten faktischen Steuererhöhungen ansieht. Petersen bestätigt in seiner Berechnung diese Diagnose, Petersen 1988, S. 50 ff; siehe dazu weiter unten S. 156. Vgl. ferner die Übersicht zu Preisindex und unterer Proportionalzone bei Dziadkowski 1991, S. 808. Musgrave/Musgrave/Kullmer 1993, S. 227 weisen auf die starke Belastung des alleruntersten und mittleren Bereiches der Einkommensskala hin.

¹⁶BT-Drs. III/260 S. 32 vom 7.3.1958, siehe schon S. 18.

4. Wirkungen der Progression

ursprünglich nicht progressiv besteuert werden sollten. Dabei kam den vergleichsweise hohen Inflationsraten der 70er Jahre eine besondere Stellung zu.¹⁷ Auch die durchschnittlichen Verdienste sind im Vergleich der Tarife 1958 und 2001 unterproportional angestiegen. Der Verzehnfachung der Durchschnittseinkommen steht eine um den Faktor 23 erhöhte Steuereinnahme entgegen.¹⁸ Das Ifo-Institut gab das Maß der zwischen 1991 und 1993 entstandenen Mehreinnahmen der Finanzverwaltung durch die kalte Progression mit 25,6 Mrd. DM an.¹⁹ Daneben wurde die Progressionszone selbst gestaucht.²⁰ Der Abstand vom Beginn der Progressionszone bis zur oberen Proportionalzone, dem Spitzensteuersatz, sank beachtlich: 1992 wies eine interne BMF-Vorlage darauf hin, dass der Spitzensteuersatz schon ab dem 2,5-fachen des Durchschnittsverdienstes anfalle.²¹ 1968 sei es noch das 21-fache gewesen.²²

In der wissenschaftlichen Diskussion wird die kalte Progression als »ewige Problemzone der Bemessungsgrundlage«²³ und als »in die Steuertarife eingebaut«²⁴ bezeichnet. Die »Diskrepanz zwischen Nominalwertbesteuerung und Realeinkommensentwicklung«²⁵ gehöre ausgeschaltet.²⁶ Sie verstoße schon wegen der fehlenden Gesetzesgrundlage gegen das Prinzip der Gesetzmäßigkeit von Steuerbelastungen.²⁷

Der kalten Progression lässt sich auf unterschiedliche Weise entgegenwirken. Weil die Geldwertänderung sich im Unterschied zu den anderen Faktoren nicht unmittelbar beeinflussen lasse, seien die Ausgleichsmaßnahmen auf die anderen Teilursachen zu konzentrieren.²⁸ Das Nennwertprinzip kann durch Indexierung oder fortlaufende Korrektur von Freibeträgen und Tarif in seinen Wirkungen abgeschwächt werden.²⁹ Mit der Be-

¹⁷Diese lagen zwischen 2,7 % (1978) und 7,1 % (1973), Destatis 2011c, S. 12. Siehe auch die Berechnung von Franke zur kalten Progression; Franke 1979, S. 181 ff. Fricke schätzt, dass »die kumulierten inflationsbedingten Steuermehrbelastungen [der Jahre 1965 bis 1974] durch die »kalte Progression« [...] etwa $\frac{1}{4}$ bis $\frac{1}{3}$ eines Nettojahreseinkommens des Ausgangsjahres 1965« betragen haben; Fricke 1977, S. 252.

¹⁸Suttman 2007, S. 147. Allerdings ist zu beachten, dass die Durchschnittseinkommen nicht die Verteilung der Lasten unter den Steuerpflichtigen angibt und dies ebenso auf die Steuerlast zutrifft.

¹⁹Ifo-Schnelldienst 3/1993, S. 3 ff. Siehe auch die Zusammenfassung von Flockermann 1994, S. 401 f.

²⁰Eine Analyse der Spannweite der Einkommensteuertarife zwischen 1938 und 1998 von Bareis zeigt auf, dass einer deutlichen Anhebung der Nullzone im Tarif ein nahezu konstanter Beginn der oberen Proportionalzone (Spitzensteuersatz) gegenübersteht, Bareis 1999, S. 1063.

²¹Becker 1994, S. 391 f.

²²Becker a. a. O. S. 391. Elicker weist darauf hin, dass der Höchststeuersatz im Verhältnis zum Tarif 1968 im Jahr 1992 bei »etwa 1 Million DM« hätte liegen müssen, Elicker 2000, S. 4. Dziadkowski schätzte diesen Betrag noch auf mindestens 400.000 DM, Dziadkowski 1991, S. 812.

²³Dziadkowski 1999, S. 1106.

²⁴Kirchgässner 1985, S. 339.

²⁵Dziadkowski 1991, S. 807 [im Original kursiv, C.K.].

²⁶Tipke 2003, S. 838. Siehe auch schon Tipke 2000, S. 512: »Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Realwert-, kein Nominalwertprinzip. Bloß nominelle oder Scheindaten kreieren keine Leistungsfähigkeit«.

²⁷Dziadkowski a. a. O. S. 807 f. Siehe auch die Darstellung von Knaupp 2004, S. 61 und Sellhorn 1998, S. 86. Papier vermutet, die Steuererhöhungen mittels kalter Progression wären durch »formalen Parlamentsakt [...] mit Sicherheit nicht beschlossen worden.« Papier 1981, S. 372.

²⁸Dziadkowski ebd.

²⁹Hey in Tipke/Lang 2015, S. 463 § 8 Rz. 807; Lieb 1992, S. 17 f. Dagegen argumentiert P. Kirchhof, seiner Einschätzung zufolge würde eine Indexierung zu einer Geldentwertung führen. Auch sei diese so kompliziert, dass eine Gleichbehandlung der Zensiten nicht mehr sichergestellt sei, Kirchhof 2017,

4. Wirkungen der Progression

zugnahme auf Realwerte bei der Ermittlung der Steuerlast würde der Valorismus eine Renaissance erleben.³⁰ Auf Seiten der Politik hat man die »kalten Progression« als einen »indirekte[n] Solidarbeitrag zur Finanzierung des Aufbaus in den jungen Ländern« bezeichnet.³¹ Auch wurden Gesetzesentwürfe der Bundesregierung zur Abschaffung der kalten Progression in Bundesrat und Bundestag erörtert.³²

4.2. Schwankungsprogressionseffekt

4.2.1. Wirkmechanismus

Wird die Steuerprogression in einem Tarif realisiert, der ein Jahresprinzip der Steuererhebung vorsieht, entstehen bei ungleichmäßiger Einkommenshöhe Zerrwirkungen. Je höher die Ungleichheiten in den Jahreseinkommen sind, umso stärker ist die Belastung. Das schafft einen Anreiz für die Steuerpflichtigen, ihr Einkommen möglichst gleichmäßig über die Zeit zu verteilen.

4.2.2. Musterrechnung

Gegeben seien vier Personen, denen über einen Zeitraum von zehn Jahren je 350.000 € zu versteuerndes Einkommen zufließt. Während Person A 35.000 € pro Veranlagungszeitraum erhält, weist Person B eine über den Zeitraum ansteigende Gehaltskurve auf. In den ersten drei Jahren nimmt B 20.000 € p. a. ein, dann drei Jahre in Folge 30.000 € p. a. und in den letzten vier Jahren schließlich 50.000 € p. a. Person C erhält die 350.000 € aufgeteilt auf zwei Veranlagungszeiträume, Person D das gesamte Einkommen innerhalb eines Jahres. Berechnungsgrundlage für die Musterrechnung ist der Steuertarif 2012³³. Ermittelt werden die Werte für einen nichtselbstständigen Alleinstehenden ohne Kirchensteuerabzug und Solidaritätszuschlag. Eine Progressionsmilderung nach § 34 Abs. 1 EStG wurde für Person D nicht berücksichtigt, weil diese nur für außergewöhnlich zufließendes Einkommen geltend gemacht werden kann.³⁴

Die Steuerlast, die auf die Personen nach dem ESt.-Tarif 2012 entfällt, unterscheidet sich beachtlich. Je kürzer der Zeitraum ist, in dem das Einkommen erzielt wird, desto größer

§ 2 Rn. 89. Er bezieht sich damit auf die Argumentation des BVerfG im Urteil zur Zinsbesteuerung, mit der das Gericht eine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Indexierung ablehnte, BVerfGE 50, 57 vom 19.12.1978. Siehe schon S. 92. Zur technischen Umsetzbarkeit von Indexierungen vgl. Bös/Genser 1977, S. 418 f.

³⁰Lieb 1992, S.86 f.

³¹BT-Drs. 12/4158 S. 24 vom 20.1.1993. Siehe schon Sellhorn a. a. O. S. 87 Fn. 651.

³²BR-Drs. 847/11 vom 30.12.2011 und BT-Drs. 17/8683 vom 15.2.2012.

³³Dieser wird als mehrjährig konstant behandelt.

³⁴Der finanzielle Vorteil läge bei außerordentlichen Einkünften von 350.000 € ohne zusätzliches Einkommen bei 31.944 €, ein Steuerbetrag von 106.104 € fiel an. Zum System der Progressionsglättung vgl. auch den kritischen Beitrag von Henning/Hundsdoerfer/Schult 1999, S. 131, ferner BVerfGE 127, 31 vom 7.7.2010.

4. Wirkungen der Progression

ist die Steuerlast.³⁵ Obwohl die Leistungsfähigkeit über die gesamte Zeit hinweg identisch ist, wird unter Umständen ein zweieinhalbmal so großer Betrag an Einkommensteuer fällig, wenn das Einkommen – anstatt konstant über die Zeit hinweg – der Person in einem einzelnen Jahr zufließt.

Tab. 4.5	Person A	Person B	Person C	Person D
Einkommen	350.000	350.000	350.000	350.000
Einkommensteuer	53.780	57.041	123.708	138.084
Jahresdurchschnitt	5.378	5.704	12.370	13.808
Abweichung absolut	0	+3.261	+69.928	+84.304
Abweichung relativ	0	+6,06 %	+130,02 %	+156,58 %

Diese Zerrwirkungen sind keine unmittelbaren Folgen der Progression. Erst die Entscheidung des Steuergesetzgebers, den Veranlagungszeitraum auf ein Jahr zu beschränken, bewirkt in Kombination mit der direkten Steuerprogression diesen Effekt.³⁶ Bei der indirekten Steuerprogression – z. B. bei einer Flat Tax mit persönlichem Freibetrag – käme es auch zu einem Anstieg der Steuerbelastung. Dieser fiel jedoch wesentlich niedriger aus, weil der maximale Grenzsteuersatz limitiert ist und sich lediglich der Durchschnittsteuersatz langsam an diesen annähern würde. Der größte Unterschied ginge von der Nichtinanspruchnahme der Freibeträge durch die Personen C und D in den Jahren ohne Verdienst aus.³⁷ In der Beispielsrechnung läge die Differenz in den absoluten Steuerbeträgen bei maximal 20.000 €, was einen relativen Zuwachs von 29,63 % darstellt.³⁸

4.2.3. Kritische Würdigung in der Wissenschaft

Einkommen ist eine Stromgröße. Im Unterschied zu einer Bestandsgröße ist das Einkommen der Betrachtung innerhalb eines Zeitabschnitts zugeordnet.³⁹ Es handelt sich um die dynamische Stromgröße »Vermögenszugang«.⁴⁰ Der jeweilige Zeitabschnitt ist nicht determiniert, die Entscheidung des deutschen Gesetzgebers für das Jahressteuerprinzip ist eine zugunsten der Praktikabilität der Steuererhebung.⁴¹ Sie bildet einen Kompro-

³⁵Siehe auch das Beispiel von Kußmaul, der mit der Ausbildungszeit eine weitere Variable in die Rechnung einführt und die höhere Besteuerung der länger Ausgebildeten mit der niedrigeren Besteuerung der länger Arbeitenden vergleicht, Kußmaul 2006, S. 305. Ferner bei Suttman 2007, S. 124.

³⁶Anders argumentiert Elicker, der die direkte Progression als »das Übel« identifiziert. Eine Lebenszeitbesteuerung zum Ausgleich der Zerrwirkungen falle in den Bereich des »Kurierens am Symptom«, Elicker 2000, S. 16.

³⁷Gesetzt den Fall, diese Freibeträge sind nicht vortragsfähig.

³⁸Gegeben sei ein Grenzsteuersatz von 25 % und ein persönlicher Freibetrag von 10.000 € p.a. Personen A und B zahlten dann jeweils 67.500 €, C zahlte 82.500 €, D 87.500 €.

³⁹Hey in Hermann/Heuer/Raupach 2017, Einf. ESt Anm. 17.

⁴⁰Hey in Tipke/Lang 2015, S. 78 § 3 Rn. 55.

⁴¹Homburg 2015, S. 203 f. Zu den Alternativen der Jahresbesteuerung aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht siehe die Studie von Hackmann 1979, S. 47 ff. Hackmanns Ausgangspunkt lautet: »die richtige Zeiteinheit zur Besteuerung ist so zu bestimmen, daß die Besteuerung allokativ neutral ist«, Hackmann a. a. O. S. 48.

4. Wirkungen der Progression

miss zwischen Planungssicherheit und Liquidität des Staates gegenüber Rechtssicherheit sowie Übersichtlichkeit für die Bürger.

Das Jahressteuerprinzip ist in Teilen der Rechtswissenschaft als materielles Besteuerungsprinzip angesehen worden.⁴² Einkommen sei demnach »Freiheit in der Zeit«, der Einkommensbezieher orientierte sich an den gegenwärtigen Einkünften und Verbindlichkeiten.⁴³ Diese Argumentation wird auf die Annahme gestützt, der Steuerpflichtige strebe nicht nach einer Akkumulierung möglichst großer Vermögensmengen in seiner Lebenszeit, sondern erwerbe Einkommen zur Deckung des gegenwärtigen Bedarfs.⁴⁴ Eine Lebenszeitbetrachtung würde demgegenüber die freiheitliche Eigentumsordnung gefährden und unter Umständen privatwirtschaftliche Strukturen zerstören.⁴⁵ Die kumulierte Steuerbelastung am Lebensende entspräche nicht den Differenzierungen, wie sie Steuerpflichtige und Wirtschaft Jahr für Jahr hervorbringen.⁴⁶ Paul Kirchhof leitet diese Ansicht – ebenso wie später den Halbteilungsgrundsatz – aus dem Wort *zugleich* in Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG ab.⁴⁷ Die staatliche Teilhabe auf das private Einkommen sei nicht nur quantitativ limitiert, sondern auch temporal gebunden.⁴⁸

Kirchhofs Argumente sind überwiegend zurückgewiesen worden. Es entspreche nicht der Lebenswirklichkeit, wenn der Mensch nur in seinem aktuellen Einkommen und Konsum betrachtet werde.⁴⁹ Ein nur auf den gegenwärtigen Bedarf fokussierter Mensch dürfte weder sparen noch vererben.⁵⁰ Zwar tendiert der Mensch dazu, aktuellen Nutzen höher zu bewerten als zukünftigen⁵¹, daraus kann aber nicht schlussgefolgert werden, Menschen handelten ausschließlich auf diese Weise, weswegen das Steuersystem überperiodische Ungleichheiten beinhalten müsste.⁵²

Mit der Einführung einer Progressionsglättung im Einkommensteuerrecht trug der Gesetzgeber im Fall der außerordentlichen Einkünfte dem Umstand Rechnung, dass solche

⁴²Insbesondere Paul Kirchhof argumentiert für ein Verständnis des Jahressteuerprinzips, das über technische Notwendigkeiten hinausreicht. Siehe dazu insbesondere das Gutachten zum 57. DJT: Kirchhof 1988a, F 75 f. Eine Abwägung der unterschiedlichen Positionen findet sich bei Lammers 2008, S. 219 ff. Siehe schon S.80. Walter Schick wird von zahlreichen Autoren als der Erste genannt, der das Abschnittsprinzip für nicht nur technisch begründet hielt, vgl. nur Sieker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff 2017, § 34 Rn.A 1 zu Schick 1976, S. 12.

⁴³Kirchhof a. a. O. F 76.

⁴⁴Kirchhof 2017 § 2 Rn. 122.

⁴⁵Kirchhof ebd.

⁴⁶Kirchhof 1988a, F 76.

⁴⁷Kirchhof ebd.

⁴⁸Kirchhof ebd.

⁴⁹Möller 2005, S. 118.

⁵⁰Suttmann 2007, S. 142 mit Verweis auf Lang 2001a, S. 65.

⁵¹Sogenanntes Hyperbolic Discounting: der Wert von Gütern wird durch den Zeitpunkt beeinflusst, zu welchem diese geleistet werden. In Versuchen weichen Menschen von einem rationalen Entscheidungsmodell ab, wenn die Auswahl ein Gut vorsieht, das mit Abschlag zu einem früheren Zeitpunkt zu erhalten ist.

⁵²Tipke weist in einem Beispiel auf die Situation eines freischaffenden Autors hin, der zwei Jahre recherchiert, um schließlich nach Veröffentlichung im dritten Jahr ein hohes Einkommen zu erzielen. Die dann anfallende höhere Besteuerung könne nicht als zeitgerecht bezeichnet werden, Tipke 1993, S. 670 Rn. 375.

4. Wirkungen der Progression

Einkommensspitzen ihre Ursache in mehrjähriger Vorarbeit haben.⁵³ Der Systemwechsel vom – für den Steuerpflichtigen vorteilhaften – Halbsteuersatzverfahren zur Fünftelregelung wurde aus formalen Gründen kritisiert, eine Übertragung der Kritik auf das generelle Zusammenwirken von Jahressteuerprinzip und direkter Steuerprogression unterblieb jedoch.⁵⁴

Es mehren sich in jüngerer Zeit die Vorschläge, eine Besteuerung intertemporal neutral an der Lebenszeit auszurichten.⁵⁵ Damit ließen sich auch die Effekte der kalten Progression mildern. Daneben bieten auch neuere Steuerreformmodelle auf der Basis von einheitlichen Grenzsteuersätzen eine Möglichkeit, die Wirkungen intertemporaler Verzerrungen zu reduzieren.⁵⁶

4.3. Verkürzungsprogressionseffekt

Der Verkürzungsprogressionseffekt entsteht, wenn durch äußere Umstände die Lebensarbeitszeit sinkt, die überperiodischen Einnahmen jedoch identisch bleiben. Franke unterscheidet insoweit zwischen drei Unterformen: dem Ausbildungs-, dem Unterbrechungs- und dem Abbruchprogressionseffekt.⁵⁷

Dem Ausbildungsprogressionseffekt kommt dabei die höchste Relevanz in dieser Unterscheidung zu. Der Effekt entsteht, sobald das Einkommen eines Individuums durch eine längere Berufsausbildung in einem verkürzten Zeitraum bis zum Ruhestand erlangt wird. Dazu wird unterstellt, die längere Ausbildungszeit spiegele sich in einem höheren Einkommen wider.⁵⁸ Erwirtschaftet Person A ein Lebenseinkommen, welches identisch mit dem einer zweiten Person B mit kürzerer Berufsausbildung bei mehr Verdienstjahren ist, zahlt Person A einen höheren Teil ihres Einkommens als Steuer.

Angenommen A und B streben beide eine Beamtenlaufbahn an, wobei A den höheren, B den mittleren Dienst wählt. A benötigt als Einstellungsvoraussetzung ein abgeschlossenes Hochschulstudium, B lediglich die mittlere Reife. Während A das Studium selbst

⁵³Schon im Reichseinkommensteuergesetz von 1920 (§ 22 ff.) existierte eine Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte, RGBl. 1920, S. 359. Nunmehr in § 34 EStG enthalten. Zur Historie der Vorschrift siehe Sieker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff a. a. O. Rn. A36 ff. Kritisch zur aktuellen Umsetzung Siegel 2010, S. 445.

⁵⁴Vgl. dazu die Kritik von Siegel/Diller 2008, S. 178 und Eggesieker/Ellerbeck 2007, S. 1281, jeweils zur Berechnung der Steuerlast anhand von § 34 EStG. Grundsätzliche Kritik übt List 2003, S. 761.

⁵⁵In Verbindung mit einer Besteuerung des Konsums sieht das Reformmodell von Manfred Rose eine überperiodische Verrechnung von Steuerlasten zur Verhinderung der Zerrwirkungen vor. Siehe dazu Rose 1991, S. 12 und Pollak 1991, S. 383.

⁵⁶Ausführlich Suttman 2007, S. 140 ff. Sämtliche Modelle deutscher Wissenschaftler enthalten bereits die verfassungsrechtlich begründete Prämisse, das Existenzminimum habe steuerfrei zu bleiben, womit eine indirekte Progression festgeschrieben wird. Die Zerrwirkungen bleiben somit in abgemilderter Form erhalten.

⁵⁷Franke 1979, S. 179 und 1981, S. 91.

⁵⁸Das Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (IAB) der Bundesagentur für Arbeit ermittelte eine durchschnittliche Rendite von etwa fünf Prozent für jedes weitere in die Ausbildung investierte Lebensjahr, Mendolicchio/Rhein 2012, S. 8.

4. Wirkungen der Progression

finanziert, werden B schon während der Ausbildungszeit Anwärterbezüge gezahlt. A bezieht seinen ersten Sold nach Abitur und Studium in Regelzeit etwa fünf Jahre nachdem B ins Beamtenverhältnis auf Probe übernommen wurde. Während A die Bruttoverdienste in vergleichsweise kurzer Zeit aufholt⁵⁹, sind die Nettoverdienste infolge der höheren Steuerbelastung erst nach längerer Zeit zwischen beiden ausgeglichen.

Noch stärker macht sich der Unterschied bemerkbar, wenn Berufe gewählt werden, die eine sehr kurze Entlohnungsspanne haben. Dazu zählen die professionelle Sportausübung und die darstellende Kunst. Auch die Karriere in der Wissenschaft sieht die letzte Qualifikationsleistung üblicherweise im vierten Lebensjahrzehnt vor. Die vergleichsweise hohe Entlohnung innerhalb kurzer Intervalle führt zu einer hohen Steuerlast. Doch auch in diesem Fall ist die Besteuerung erst in Jahresabschnitten in Kombination mit der Steuerprogression für die Verzerrung verantwortlich.⁶⁰ Die Steuerprogression am Maßstab einer Gesamtbetrachtung der Einkommen über die Verdienstjahre hinweg hätte keine unterschiedliche Steuerlast der Individuen zur Folge.

Der Unterbrechungsprogressions- und der Abbruchprogressionseffekt beziehen sich auf Diskontinuitäten in der Erwerbslaufbahn.⁶¹ Die Verkürzung von Verdienstjahren durch äußere Umstände wie Arbeitslosigkeit und Krankheit sowie durch freiwillige Sabbatjahre kann zu einer höheren Steuerlast führen, weil die Freibeträge möglicherweise nicht in jedem Jahr ausgenutzt werden können. Dadurch steigt überperiodisch die Steuerlast im Vergleich zu den kontinuierlich Arbeitenden. Der Abbruchprogressionseffekt überträgt die Senkung der Verdienstjahre auf die Fälle von Invalidität und Tod. Weil jedoch die verkürzte Spanne an Verdienstjahren nicht zwingend mit einer Einkommenssteigerung – wie im Fall der längeren Ausbildung – einhergeht, sind die Folgen für die Steuerlast geringer als die zu erwartenden für die Sozialversicherungsleistungen.

4.4. Entlohnungsdifferenzen

4.4.1. Wirkmechanismus

Als ein weiterer Nachteil der Steuerprogression wird angeführt, diese würde zu einer Ungleichbehandlung in der Entlohnung von Arbeit führen. Die Steuerprogression kann ungleiche Besteuerungsergebnisse hervorbringen, abhängig davon, wie viel eine Person im Veranlagungszeitraum insgesamt verdient. Bei einer gleichen Arbeitsleistung durch zwei Personen ist selbst bei identischer Bruttoentlohnung kein gleiches Einkommen nach Steuern gewährleistet. Um die These der ungleichen Entlohnung aufrechtzuerhalten, sind zwei Voraussetzungen⁶² anzunehmen.

⁵⁹Die Differenz zwischen den Besoldungsstufen A7 und A13 ermöglicht eine Kompensation in unter zehn Jahren.

⁶⁰Hier überschneiden sich die Schwankungsprogressionseffekte mit den Verkürzungsprogressionseffekten. Auch Suttman weist auf die Kombination der Ursachen hin, Suttman 2007, S. 123.

⁶¹Franke 1979, S. 188 ff.

⁶²Familiensubventionen und altersbedingte Zulagen bleiben bei dieser Betrachtung ausgeschlossen – beide sind für die Frage der Entlohnungsdifferenzen aufgrund der direkten Steuerprogression unerheblich.

4. Wirkungen der Progression

1. Die Betrachtung der jeweiligen Einkommen bezieht sich auf den Nettowert.
2. Zusätzlich zu der identisch geleisteten Arbeit muss einer Person ein weiteres Einkommen zufließen.

Üben zwei Personen eine nichtselbstständige Tätigkeit in einem Unternehmen aus, für die beide den identischen Bruttolohn erhalten, sollten – bei gleicher Behandlung – beide Personen den selben Nettolohn erhalten. Übt Person A zusätzlich eine entlohnte Nebentätigkeit in einem anderen Unternehmen aus, wird der Steuerabzug bei Person A höher sein als bei Person B. Obwohl beide die selbe Arbeit verrichten, erhalten sie nicht denselben Lohn für diese Tätigkeit. Der Gegenwert der Arbeit nach Steuern sinkt mit dem Hinzuverdienst durch die höhere relative Steuerlast.

4.4.2. Musterrechnung

Angenommen Person A verdient ebenso wie Person B in Unternehmen U¹ 3.000 € und zusätzlich in Unternehmen U² 600 € im Monat. In der Veranlagung zum Abschluss des Veranlagungszeitraumes wird Person A Einkünfte in Höhe von 43.200 € und Person B solche in Höhe von 36.000 € vorweisen. Der Durchschnittsteuersatz⁶³ der Einkünfte beträgt bei Person A 23,8 % und bei Person B 21,34 %. Aufgeteilt auf die beiden Einkommen bedeutet dies für Person A, dass die Arbeit in Unternehmen U¹ 27.432 € und in U² 5.486,40 € wert ist. Person B dagegen erhält für seine Arbeit in Unternehmen U¹ einen Gegenwert von 28.317,60 €. Die relative Differenz beider Einkommen beträgt 3,2 %.

Tab. 4.6	Person A	Person B
Einkommen U ¹	36.000 €	36.000 €
Einkommen U ²	7.200 €	0 €
Jahreseinkommen	43.200 €	36.000 €
Steuerbetrag	10.279,66 €	7.682,23 €
Steuersatz	23,8 %	21,34 %

4.4.3. Kritik

Gegen die Annahme, Einkommen müsse als Nettogröße verstanden werden, lässt sich anführen, dass das Verständnis, nur der letztlich zur Verfügung des Individuums stehende Betrag stelle das Einkommen dar, abhängig von dem zugrunde liegenden Staatsverständnis ist. Zudem ist der Schluss, der höhere Grenzsteuersatz bedeute eine höhere Besteuerung der geleisteten Arbeit von Person A in Unternehmen U¹, keineswegs zwingend.

4.4.3.1. Einkommen als Nettogröße

Vertreter der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Steuerprogression müssten an dieser Stelle argumentieren, dass die Nettobetrachtung die Rolle des Staates in der Ge-

⁶³Nach dem ESt-Tarif 2012.

4. Wirkungen der Progression

nerierung der Einkünfte negiere. Wird die Steuer als Preis für den Möglichkeit zum Tausch von Gütern verstanden, ist die höhere Inanspruchnahme staatlicher Voraussetzungen zum Tausch von Arbeitskraft gegen Entgelt die Rechtfertigung für die höhere Besteuerung. Dieser Zusammenhang ist dem Erwerbsvorgang immanent. Die Aufspaltung der Betrachtung in ein Brutto- und ein Nettoeinkommen ist damit lediglich eine künstliche Trennung.⁶⁴ Daher sei der Vergleich nur über die Bruttobetrachtung des Einkommens zu ziehen. Weil dort der Bruttolohn der Tätigkeit in U^1 für beide Personen identisch ist, entfällt das Argument, es werde ungleich hoch entlohnt. Dieses Argument funktioniert nur in Kombination mit den austauschorientierten Begründungsmodellen. Dementsprechend ist die an diesen Konzepten geäußerte Kritik eine die bis zu diesem Argument fortwirkt. Zwar ist die Besteuerung als abstrakte Gegenleistung für die Nutzung einer Marktwirtschaft auch als Teil anderer Theorien zu sehen. Dass eine höhere Arbeitsleistung eine höhere Besteuerung wegen eben dieses Zugangs erfordert, ist aber ausschließlich in den Äquivalenztheorien enthalten.

4.4.3.2. Die Besteuerung des zusätzlichen Einkommens

Aus dem höheren Durchschnittssteuersatz der Jahreseinkünfte wird gefolgert, auch die Arbeit von Person A in Unternehmen U^1 unterläge eben diesem Steuersatz. Das ist jedoch nicht sicher zu bestimmen. So lassen die Daten ebenso den Schluss zu, der Lohn von A und B für ihre Tätigkeit in U^1 würde mit demselben Steuersatz erfasst werden, während der Lohn von U^2 , den Person A erhält, mit einem höheren Steuersatz belegt wird. Weil der Grenzsteuersatz mit jedem hinzuverdienten Euro ansteigt, sinkt zunächst nur der Wert des zu dem Entgelt von U^1 Hinzuverdienten, während die Steuerbelastung bis zur Grenze von U^1 bei Person A und B identisch ist.

4.5. Praktikabilität der Steuererhebung

Ein weiterer Nachteil der direkten Steuerprogression ist die Komplexität, die mit ihrer Erhebung einhergeht. Die Forderung nach einer »Wohlfeilheit« der Besteuerung geht auf Adam Smith zurück.⁶⁵ Dieser verlangte für das Ideal einer Steuererhebung, dass ihre Kosten für Staat und Bürger möglichst niedrig zu sein hätten. Eine direkte Steuerprogression entspricht diesem Ideal nicht. Denn der Steuerbetrag, der auf einen Einkommensteil entfällt, lässt sich erst dann sicher bestimmen, wenn sämtliche übrigen Einkünfte des Jahres bekannt sind. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied zur Erhebung einer Flat Tax.⁶⁶

Die Notwendigkeit, aufwendige Berechnungen zur Bestimmung der Steuersätze durchzuführen, ist daneben als Argument gegen eine Progression der Körperschaftsteuer vorgebracht worden.⁶⁷ Weil die Leistungsfähigkeit nicht an einem Indikator – wie bei der

⁶⁴Siehe auch S. 176.

⁶⁵Smith 1776, S. 704.

⁶⁶Für die Steuersysteme mit stabilem Grenzsteuersatz ergeben sich nur insoweit Berechnungsschwierigkeiten, als die Gewährung von Freibeträgen betroffen ist.

⁶⁷Desens in Hermann/Heuer/Raupach 2017 Einf. KSt Anm. 7.

4. Wirkungen der Progression

Einkommensteuer an den Einkünften – festzumachen sei, sondern auch Kapitalausstattung, Verbindlichkeiten und Vermögen der Unternehmen in die Berechnung einbezogen werden müssten, nahm man bislang von Plänen eines progressiven Tarifs der Körperschaftsteuer Abstand.⁶⁸

Um die ungewollten Wirkungen der Steuerprogression abzumildern, hat der Gesetzgeber eine Reihe von Folgeerregelungen erlassen, die in einem System mit konstantem Grenzsteuersatz entbehrlich wären.⁶⁹ Dazu zählen das Ehegattensplitting (§ 26 EStG), der Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG), die Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG) und die Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte (§ 32c EStG). Allerdings handelt es sich hierbei um politische Entscheidungen des Gesetzgebers⁷⁰, dem die Wirkungen der Progression in Teilbereichen unbillig erschienen. Sofern daraus eine Erhöhung der Komplexität der Steuererhebung resultiert, ist diese nur mittelbar von der Steuerprogression verursacht, allenfalls von dieser veranlasst.

Faktisch hat sich im Fall der Lohnsteuer ein sehr effektives System der Erhebung etabliert. Durch die Vorabzüge in der betrieblichen Lohnabrechnung liegen die Verwaltungs- und Erhebungskosten deutlich unter denen der veranlagten Einkommensteuer. Das liegt einerseits an der Delegation wesentlicher Teile der Erfassung der Steuerbeträge an die Unternehmen, andererseits an den vergleichsweise konstanten Löhnen, die eine Jahresspanne für eine Masse von Fällen im Voraus berechnungsfähig machen. Dennoch zeigt das Beispiel der veranlagten Einkommensteuer, dass die Praktikabilität der Einkommensteuer unter der Systementscheidung »direkte Steuerprogression« leidet.

4.6. Ergebnis

Ogleich in den politischen Gremien Initiativen zur Abschaffung der kalten Progression gestartet wurden⁷¹, muss man konstatieren, dass diese für die jüngeren Veranlagungszeiträume keine Wirkung entfaltete.⁷² Das Hineinwachsen in höhere Progressionszonen ist wesentlich ein Effekt, der die siebziger Jahre mit ihrer hohen Inflation betraf. Dennoch wirken die Folgen bis heute nach, wobei durch die Reduzierung der Einstiegsgrenze zum Spitzensteuersatz auf 52.882 € für einen größeren Teil der Steuerpflichtigen eine Proportionalbesteuerung ausgelöst hat. In diesen Verdienstregionen kann eine kalte Progression nur noch für diejenigen eintreten, welche die Grenze zur sogenannten Reichensteuer überschreiten. Die kalte Progression ist trotz ihrer Bezeichnung keine zwingende Folge der Steuerprogression. Ebenso könnte mit einer Abschaffung des Nominalwertprinzips der Realeinkommensverlust durch die höhere Steuerlast beseitigt werden.

⁶⁸Vgl. die Zusammenfassung von Gesetzgebung und Rechtsprechung bei Bayer 1998, S. 585 Rn. 1487. Dazu auch Sellhorn 1998, S. 102, der auf die praktischen Ermittlungsschwierigkeiten der Leistungsfähigkeit eines Unternehmens hinweist.

⁶⁹Ausführliche Darstellungen finden sich bei Knaupp 2004, S. 70 ff. und Suttman 2007, S. 130 ff.

⁷⁰Das Ehegattensplitting bildet hierbei eine Ausnahme, dennoch ist es dem Gesetzgeber freigestellt, die Art der Ehegattenbesteuerung zu bestimmen. Lediglich zu einer Schlechterstellung der Ehe gegenüber Unverheirateten darf es im Hinblick auf Art. 6 GG nicht kommen.

⁷¹Siehe S. 31.

⁷²Siehe S. 123.

4. Wirkungen der Progression

Der Schwankungsprogressionseffekt⁷³ entsteht erst im Zusammenwirken mehrerer Faktoren neben der Progression. Ebensowenig wie die kalte Progression ist der Effekt ein dem Prinzip der Progression inhärenter. Auch wenn es Stimmen in der Literatur gibt, die dem Prinzip eine über technische Argumente hinausgehende Bedeutung zumessen wollen: die Verknüpfung von Veranlagungszeitraum und Kalenderjahr bleibt eine willkürlich gewählte Verknüpfung. Astronomische Beweggründe, Zeit in einer Maßeinheit zu messen, sind nicht geeignet, zur selben Zeit die Erhebung der Steuer zu determinieren. Vielmehr entspricht die Erhebung in Jahren dem Bedürfnis, einen für viele Menschen verständlichen und übersichtlichen Zeitraum als Grenze der Steuererhebung zu etablieren. Damit ist sie aber bloß Mittel zum Zweck, keineswegs Zweck in sich selbst. Kombiniert mit der Steuerprogression und unregelmäßig zufließendem Einkommen resultiert aus dieser Systementscheidung der Schwankungsprogressionseffekt. Diese Verknüpfung könnte – politischen Willen vorausgesetzt – mit einem überperiodischen Ausgleich beseitigt werden. Der Verkürzungsprogressionseffekt⁷⁴ stellt sich insoweit als Annex zum Schwankungsprogressionseffekt dar. Auch bei jenem bewirkt erst die jährliche Erhebung der Steuer ohne Saldierung der Einkommensspitzen eine auf die Lebenszeit bezogen höhere Steuerbelastung.

Ob die auftretenden Entlohnungsdifferenzen wirklich welche sind, hängt von der Perspektive ab. Sofern man nur den Grenzsteuersatz betrachtet, manifestiert sich bloß die Bedingung der Progression, dass jede zusätzlich geleistete Arbeitsstunde für den Einkommensteuerpflichtigen weniger wert ist. Erst bei einer aggregierten Betrachtung der Einkommenssituation stellt sich Arbeit als insgesamt weniger wert dar. Das ist aber keine zwingende Betrachtungsweise. Ohnehin kann argumentiert werden, dass es wegen der Notwendigkeit des Staates für eine funktionierende Marktgegebenheit auf einen Vergleich der Bruttogrößen nicht ankommen könne. Schließlich gebe es keinen Staat ohne Steuern.⁷⁵

⁷³Siehe S. 128.

⁷⁴Siehe S. 131.

⁷⁵Siehe S. 176.

Teil D.

Besteuerungspraxis

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

Nach der Analyse der theoretischen Diskussion und einer Prüfung ihrer Prämissen mittels selbst erstellter Beispiele, werden im folgenden Abschnitt die Untersuchungen der empirischen Sozialforschung dargestellt. Dies soll eine weitere Überprüfbarkeit der zentralen Thesen in den theoretischen Wissenschaften ermöglichen.

Zunächst erfolgt aber eine weitere Modellrechnung anhand fiktiver Fallbeispiele, die der These nachgeht, ob die Steuerprogression als Gegenstück zu den indirekten Steuern betrachtet werden kann, weil diese eine regressive Wirkung entfalten. Dazu werden Daten der Einkommen- und Verbrauchsstichprobe des Jahres 2008 mit den Belastungen der Umsatzsteuer kombiniert und für unterschiedlich hohe Einkommen hochgerechnet.

Darauf folgt eine Analyse der wissenschaftlichen Veröffentlichungen zum Thema Einkommensverteilung und Verteilungswirkungen der Einkommensteuer. Hier kann ein Datenbereich von 1965 bis 2008 in zwei empirischen Untersuchungen nachvollzogen werden, was als komplementär zur Diskussion der Vorkapitel verstanden werden kann. Insbesondere wird der These einer behaupteten Umverteilung in der theoretischen Wissenschaft und Rechtsprechung nachgegangen.

5.1. Modellberechnung zur Regressivwirkung

Die gängigen Modelle zur Berechnung der Regressivität indirekter Steuern verwenden exemplarisch eine fiktive Größe des Haushaltseinkommens und berechnen von den anteiligen Konsumausgaben die Steuerbelastung nach einem einheitlichem Satz.¹ Betrachtet man die Prämissen dieser Rechnung, kommen Zweifel an der Aussagekraft dieses Modells auf. Weil für die Konsumausgabe »Wohnen« regelmäßig keine Umsatzsteuer anfällt², müssten die dafür durchschnittlich aufgewendeten Beträge aus der Berechnung ausgeschlossen werden.³ Daneben wird die Differenzierung des Umsatzsteuertarifs in einen Normalsatz und einen ermäßigten Satz regelmäßig nicht beachtet.⁴ Rechenmodelle, die

¹So zuletzt Knaupp 2004, S. 51 f. und Lieb 1992, S. 186, anders dagegen Moebus 1971, S. 69 ff. und 144 ff. auf Basis von realen Daten des Jahres 1970.

²§ 4 Nr. 9 lit. a und Nr. 12 UStG. Vermietung, Verpachtung und der Erwerb von Wohneigentum sind sämtlich von der Umsatzsteuer freigestellt.

³Diese Ansicht teilt auch Knaupp, ihr Berechnungsmodell verzichtet jedoch auf methodische Erläuterungen, so dass nicht geprüft werden kann, ob eine Differenzierung vorgenommen wurde. Siehe Knaupp a. a. O. S. 52 Fn. 339.

⁴Lieb betrachtet die Steuersatzteilung als *Folge* der Regressivität: »Vielmehr muss der Weg beschritten werden, mittels einer Steuersatzdifferenzierung die Regressionswirkungen im Bereich der indirekten

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

von sämtlichen Konsumausgaben einen am Normalsatz orientierten Anteil abziehen, verzerren das Ergebnis der Rechnung in Richtung einer höheren Regressivität.

Für eine eigene Rechnung soll daher auf die genannten Probleme reagiert werden. Dazu werden die durchschnittlichen Ausgaben für das Wohnen aus der Berechnung ausgespart, daneben die Kosten für Güter, die dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer unterliegen, mit dem geringeren Steueranteil in die Rechnung eingeführt. Hier stellt sich das Problem, dass nicht sämtliche Güter mit Hilfe der verfügbaren Daten aufzuschlüsseln sind. Eine Schwierigkeit, die sich bei Ermittlung der Belastungen mit den zahlreichen Verbrauchssteuern fortführt.⁵ Auf diese entfallen zusätzlich noch die Beträge der Umsatzsteuer.⁶

5.1.1. Datengrundlage - EVS 2008

Die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe ist eine Erhebung des Statistischen Bundesamtes und wird alle fünf Jahre erhoben. Die letzte Erhebung datiert aus dem Jahr 2008. Es handelt sich bei der EVS um eine Quotenstichprobe. Das bedeutet, dass die Verteilung der Merkmale (z.B. Einkommen, Erwerbgrundlage) in Proportion zur Grundgesamtheit (sämtliche Haushalte der Bundesrepublik) ausgewählt werden.⁷ Es werden rund 0,2 % der Grundgesamtheit erhoben, etwa jeder fünfhundertste Haushalt der Bundesrepublik beteiligt sich freiwillig gegen Aufwandsentschädigung an der teilweise mehrmonatigen Befragung.⁸ Wegen der geringen Auskunftsbereitschaft der Spitzenverdiener ist der oberste Einkommensbereich stark gestaucht und gibt nur ein eingeschränkt verlässliches Bild der Konsumausgaben dieser Gruppe wieder.

Zweck und Ziel ist die Erfassung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben der privaten Haushalte in der Bundesrepublik.⁹ Erhoben werden insbesondere die Merkmale Einkommen und Verbrauch. Die jeweiligen Brutto- und Nettoeinkommen werden ebenso erfasst wie Haushaltstyp (insb. Familienstand), Haushaltsgröße und soziale Stellung der Haupteinkommensbezieher. Der ermittelte Verbrauch richtet sich dabei nach den tat-

Abgaben aufzuheben.« Lieb a. a. O. S. 187. Diese Unterteilung fehlt jedoch in seinem Berechnungsmodell.

⁵Zwar weist die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) die durchschnittlich aufgewendeten Kosten für Energie aus, weil die Steuerbelastung jedoch nach Art der Energiegewinnung schwankt und hierfür keine Durchschnittswerte aufgeschlüsselt nach Haushaltstyp erhoben werden, wird auf eine Einbeziehung in die Berechnung verzichtet. Der Aussagewert des Modells wird dadurch weniger gemindert, als durch die Verwendung zweifelhafter Schätzungen der Belastung durch Steuern auf Energieträger.

⁶Ob die Umsatzsteuer eine Verbrauchs- oder Verkehrssteuer ist, bleibt für diese Untersuchung unerheblich. Vgl. zu der Frage die Übersicht bei Stadie in Rau/Dürrwächter 2017, Einf. Rn. 90 ff.

⁷Die Quote der einzelnen Merkmale wird wiederum anhand der Daten des Mikrozensus ausgewählt. Dieser erfasst in einer Zufallsstichprobe ca. 1 % der Haushalte der Bundesrepublik, die ihrerseits einer Auskunftspflicht unterliegen, §§ 2, 7 Mikrozensusgesetz (MZG) vom 24. Juni 2004, BGBl. I S. 1350.

⁸Absolut wurden 55.110 Haushalte befragt und auf eine Gesamtzahl von 39.409.000 Haushalte hochgerechnet, Destatis 2010a, S. 18.

⁹Destatis 2005, S. 9.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

sächlichen Konsumausgaben ohne Zahlungen an Versicherungen, Tilgung von Krediten und Steuerleistungen an die Finanzverwaltung.¹⁰

5.1.2. Untersuchungsthese und ausgewähltes Sample

Betrachtet werden sollen vier Haushalte, deren Nettoeinkommen vier Gruppen der EVS entnommen ist. Die Kompensationsthese geht von der Annahme aus, dass Personen in den unteren Einkommensgruppen eine höhere Konsumquote vorweisen und deshalb stärker mit den einheitlichen Sätzen der indirekten Steuern belastet sind. Um diesen Zusammenhang zu überprüfen, werden zwei Haushalte aus den unteren beiden Einkommensgruppen der EVS zwei Haushalten aus den oberen Gruppen gegenübergestellt.

1. Haushalt A mit einem Nettoeinkommen von 1.105 € (900 – 1.300 €)
2. Haushalt B mit einem Nettoeinkommen von 1.602 € (1.500 – 1.700 €)
3. Haushalt C mit einem Nettoeinkommen von 4.217 € (3.600 – 5.000 €)
4. Haushalt D mit einem Nettoeinkommen von 5.972 € (5.000 – 7.500 €)

Trifft die Prämisse der Kompensationsthese zu, wird die relative Last der indirekten Steuern bei den Haushalten aus den unteren Einkommensgruppen höher sein, als bei den Haushalten der oberen Einkommensgruppen. Bei einer gleichen oder niedrigeren Belastung ist die Kompensationsthese dagegen nicht schlüssig.

5.1.3. Sonderproblem ungleichmäßige Einkommensverteilung

Die Verteilung der Einkommen in Deutschland ist rechtsschief. Das durchschnittliche Einkommen ist größer als das mittlere Einkommen (Bundesmedian). Auch innerhalb der ausgewählten Einkommensgruppen ist die Verteilung der Einkommen nicht gleichmäßig. Die Gruppeneinteilung der EVS ist zwar verhältnismäßig fein geschnitten, dennoch liegt diesen ein unterschiedliches Streuungsmaß zugrunde. Der Durchschnitt als Operationsgröße liefert dann zuverlässige Ergebnisse, wenn die Verteilung der Merkmale innerhalb der betrachteten Gruppe gleichmäßig ist. Deshalb ist die Verwendung des arithmetischen Mittels der Einkommensintervalle mit einer Zerrwirkung verbunden. Die Rechenbeispiele zur Ermittlung der Steuerlast durch indirekte Steuern bilden demnach in den unteren Gruppen tendenziell eine niedrigere Quote, in den oberen Einkommensgruppen eine tendenziell höhere Quote ab.

5.1.4. Ermittlung der Steuerlast durch indirekte Steuern

5.1.4.1. Methodische Erläuterungen

Von den Konsumausgaben der Haushalte sind zunächst die (umsatzsteuerbefreiten) Kosten für den Ausgabenteil »Wohnen« abzuziehen. Das sind die Kosten für die Miete inklusive der kalten Betriebskosten. Sofern sich Wohnungseigentümer in den jeweiligen

¹⁰Zu Ausnahmen und methodischen Erläuterungen vgl. Destatis ebd.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

Gruppen befinden, wurde für diese vom Statistischen Bundesamt ein Eigentüermietwert berechnet und in die Kalkulation der EVS eingeführt.¹¹ Mietzahlungen unterliegen keiner besonderen Verbrauchssteuer. Die von den Wohnungseigentümern zu leistenden Grunderwerbs- und Grundsteuer müssen aus der Betrachtung ausgeschlossen bleiben. Eine Ermittlung anhand der Daten der EVS ist nicht möglich, weil keine Daten über Anzahl der Grundbesitzer sowie Größe und Wert des Grundstücks vorliegen. Ebenso abzuziehen sind »Dienstleistungen für die Gesundheitspflege«. Ärztliche Dienstleistungen sind von der Umsatzsteuer befreit.¹² »Dienstleistungen für die Nachrichtenübermittlung« sind ebenfalls zum Teil von der Umsatzsteuer freigestellt¹³, der Anteil der nicht befreiten Dienstleistungen ist jedoch nicht genau zu ermitteln. Daher bleiben sie in dem Rechenmodell vollständig enthalten.

Im zweiten Schritt ist eine Differenzierung vorzunehmen, welche die Güter, für die ein ermäßigter Umsatzsteuersatz anfällt, von den nach Normalsatz besteuerten trennt. Weil die Erhebungskategorien der EVS nicht den Einteilungen von § 12 Abs. 2 UStG entsprechen, treten an dieser Stelle Unschärfen auf. Einen solchen Grenzfall bildet die Kategorie »Blumen und Gärten«.¹⁴ Der Anteil derjenigen Güter, die innerhalb dieser Kategorie dem USt-Normalsatz unterliegen ist nicht genau bestimmbar. Für dieses Berechnungsmodell werden daher ausschließlich die Posten in die Berechnung einbezogen, die vollständig dem ermäßigten Satz unterfallen. Dazu zählen die Einheiten »Nahrungsmittel, alkoholfreie Getränke«¹⁵, »Bücher«, »Zeitungen, Zeitschriften u.Ä.« und »Beherbergungsdienstleistungen«¹⁶.

Der relative Anteil der Steuerlast soll einheitlich an den »Gesamteinnahmen« der Haushalte berechnet werden. Die Maßzahl »Haushaltsnettoeinkommen« bietet insoweit den ungenaueren Vergleichsmaßstab, weil sie keine Auskunft über die faktischen Einnahmen der Haushalte leistet. Setzt man die Konsumausgaben der Haushalte nur zum Haushaltsnettoeinkommen ins Verhältnis, ist der Anteil der dafür aufgewendeten Mittel verglichen mit den zur Verfügung stehenden Geldmitteln zu groß.¹⁷ Die Kategorie »Gesamteinnah-

¹¹Destatis 2010a, S. 9.

¹²§ 4 Nr. 14 UStG. Dazu zählen sämtliche heilberuflichen Tätigkeiten, auch die von Physiotherapeuten und Heilpraktikern geleisteten.

¹³§ 4 Nr. 11b UStG. Befreit sind sämtliche Postdienstleistungen, nicht jedoch andere Formen des Nachrichten- und Gütertransports.

¹⁴§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 iVm Anlage 2 zum UStG lfd. Nr. 7 – 9. Nicht alle Waren, die der EVS Kategorie Blumen und Gärten zugeordnet sind, werden mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz besteuert. Insbesondere die dazugehörigen Dienstleistungen (z. B. Pflanzenlieferungen) unterfallen dem Normalsatz.

¹⁵Zwar wird nicht jedes alkoholfreie Getränk ermäßigt besteuert, der verhältnismäßig geringe Anteil der höher besteuerten Getränke an sämtlichen Lebensmittelausgaben rechtfertigt die Aufnahme m. E. dennoch.

¹⁶Zu beachten ist allerdings: Beherbergungsdienstleistungen werden erst seit dem Jahr 2009 (Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BGBl. I S. 3950) mit dem ermäßigten Satz besteuert – die Datenerhebung der EVS fand 2008 statt. Der Aktualität der Rechtsanwendung wurde insoweit der Vorzug gegenüber den tatsächlichen Umsatzsteuerzahlungen gegeben.

¹⁷Für die Berechnung der Konsumausgaben der unteren Einkommensgruppen würde das ansonsten zu dem Ergebnis führen, dass die durchschnittlichen Konsumausgaben über dem durchschnittlichen Haushaltsnettoeinkommen der Gruppe liegen. Die Konsumquote betrüge > 100 %.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

men« umfasst neben dem Erwerbseinkommen auch die privaten Veräußerungsgewinne, Vermögensauflösungen und kreditfinanzierte Einnahmen.

5.1.4.2. Berechnung der relativen Steuerlast

Zunächst bestätigt sich die Annahme, dass die Konsumquote der Haushalte mit steigendem Einkommen sinkt. Der Rückgang der Konsumausgaben lässt sich schon in den unteren beiden Vergleichsgruppen bemerken. Das Absinken der Konsumquote um rund neun Prozent bei absoluten Mehreinnahmen von 828 € ist ein Indikator für eine geringere Belastung mit indirekten Steuern. Diese Annahme bestätigt sich bei einem Vergleich der Umsatzsteuerquote beider Haushalte (A/B).

Diese Tendenz setzt sich in den höheren Einkommensgruppen fort. Bei den Haushalten mit einem Nettoeinkommen von 5.000 - 7.500 € liegt die durchschnittliche Konsumquote bei nur noch 38,71 %. Dennoch sinkt der Anteil der Umsatzsteuer nicht in gleicher Weise. Liegt die Konsumquote von Haushalt D bei 54 % derjenigen von Haushalt A, so liegt der Umsatzsteueranteil von Haushalt D bei 64 % von Haushalt A. Dafür ist der relativ niedrigere Anteil der Konsumausgaben von Haushalt D verantwortlich, der mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belegt wird. Diese sind bei Haushalt D nur um das 2,8-fache höher als bei Haushalt A, bei einer 6,4-fach höheren Menge an zur Verfügung stehendem Geld.

Insgesamt zeigt sich eine stetige Abnahme der Konsumquote aufsteigend über die Einkommensgruppen hinweg. Gleichzeitig sinkt der Anteil der relativen Umsatzsteuerlast. Damit sind zwei Bedingungen der Kompensationsthese erfüllt.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

Tab. 1	Haushalt A	Haushalt B	Haushalt C	Haushalt D
Haushaltsbruttoeinkommen	1.265 €	1.987 €	5.485 €	7.803 €
Haushaltsnettoeinkommen	1.105 €	1.602 €	4.217 €	5.972 €
Gesamteinnahmen	1.561 €	2.389 €	6.993 €	10.072 €
Private Konsumausgaben	1.115 €	1.487 €	3.118 €	3.899 €
Konsumquote	71,43 %	62,24 %	44,59 %	38,71 %
abzgl. Dienstleistungen Gesundheitspflege	11 €	17 €	65 €	127 €
abzgl. Wohnen (ohne Energie)	368 €	445 €	745 €	863 €
Lebensmittel	170 €	209 €	379 €	430 €
Beherbergungsdienstleistungen	5 €	12 €	38 €	58 €
Zeitungen/Zeitschriften u. Ä.	13 €	16 €	32 €	41 €
Bücher	6 €	8 €	16 €	23 €
Umsatzsteuerbefreite Ausgaben	379 €	462 €	810 €	990 €
Ausgaben erm. Umsatzsteuersatz	194 €	245 €	465 €	552 €
Übrige Konsumausgaben	542 €	780 €	1.843 €	2.357 €
Steuerbetrag 7 % USt	13,58 €	17,15 €	32,55 €	38,64 €
Steuerbetrag 19 % USt	102,98 €	148,20 €	350,17 €	447,83 €
Steuerbetrag USt Gesamt	116,56 €	165,35 €	382,72 €	486,47 €
Anteil der USt an Gesamteinnahmen	7,47 %	6,92 %	5,47 %	4,83 %
Durchschnittliche Einkommensteuerlast	38 €	145 €	645 €	1.143 €
Anteil der ESt an Gesamteinnahmen	2,43 %	6,07 %	9,22 %	11,35 %

5.1.5. Ermittlung der Steuerlast durch die Einkommensteuer

Die tatsächlich gezahlten Steuerbeträge für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag werden ebenfalls in der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe erfasst. Von sämtlichen Haushalten wird dabei die durchschnittliche Steuerlast pro Einkommensgruppe angegeben. Dabei treten Verzerrungen auf, deren Ursache nicht eindeutig bestimmt werden kann. Einerseits kann die Addierung von zwei nicht zusammenveranlagten Personen einen niedrigeren Steuerbetrag ausweisen, als es bei einem einzelnen Einkommen in der Höhe der Fall wäre. Andererseits steht den oberen Einkommensgruppen mehr Spielraum bei der Geldanlage in steuersubventionierte Güter zur Verfügung. Die Abweichung kann mit entsprechenden Steuernachlässen erklärt werden.

Die in Tabelle 2 aufgeführten Werte geben die nach der EVS erhobenen tatsächlichen Zahlen ebenso wieder, wie die nominell anfallende Einkommensteuer. Diese wurde einmal für eine einzelveranlagte Person und einmal für ein zusammenveranlagtes Ehepaar (§ 26b EStG) aufgeführt. Die Differenzbeträge sind in den höheren Einkommensgruppen weit überdurchschnittlich.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

Tab.2	Haushalt A	Haushalt B	Haushalt C	Haushalt D
Haushaltsbruttoeinkommen	1.265 €	1.987 €	5.485 €	7.803 €
Steuerbetrag (EVS)	38 €	145 €	645 €	1.143 €
ESt (nominell) - § 26b EStG	0	114,5 €	1.093,33 €	1.929,17 €
ESt (nominell)	120,67 €	313,92 €	1.622,25 €	2.596,25 €

Wegen dieser Abweichungen ist die Vergleichbarkeit der Daten miteinander eingeschränkt. Denn die Frage, ob die Einkommensteuerprogression die regressiven Wirkungen der indirekten Steuer kompensiert, kann nicht anhand der faktischen Steuerzahlungen gemessen werden. Diese sind mit den individuellen Investitionsentscheidungen verknüpft. Eine Betrachtung der generellen Rechtfertigung einer Systementscheidung darf Kompensationen des Staates erst auf der Folgebene berücksichtigen. Ansonsten hinge die Legitimität der Steuerprogression davon ab, ob die Steuerpflichtigen beispielsweise eine besonders verlustträchtige (weil steuersparende) Immobilie finanziert, oder einen Arbeitsplatz in weiter Entfernung vom eigenen Haushalt gewählt haben.

Bei den tatsächlich gezahlten Beträgen steigt der Anteil der Einkommensteuer kontinuierlich über die Einkommensgruppen hinweg an. Die Bedingung der Kompensationsthese, es müsse eine progressive Besteuerung in der Belastung der Einkommen vorliegen, ist damit nicht nur nominell erfüllt, sondern auch durch tatsächliche Zahlungen belegt.

5.1.6. Zusammenfassung

Die Kompensationsthese kann mit den Daten der EVS schlüssig belegt werden. Die Bedingungen der These sind allesamt erfüllt. Es hat sich eine abnehmende Konsumquote mit steigendem Einkommen ebenso aufzeigen lassen, wie eine relativ höhere Steuerbelastung mit der Umsatzsteuer je niedriger die Gesamteinnahmen des jeweiligen Haushalts waren. Gegenläufig dazu stiegen die Steuerzahlungen an Einkommen- und Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag.

Probleme bereiteten die unterschiedlichen Verbrauchssteuern, die nicht einzeln in die Berechnung eingeführt werden konnten. Geht man davon aus, dass die Grundeigentümer in den oberen Einkommensgruppen stärker vertreten sind als in den unteren, müsste entsprechend die Belastung mit den grundstücksbezogenen Steuern höher liegen. Dagegen ist nicht sicher abzuschätzen, wie stark sich die Belastung mit Energiesteuern für die einzelnen Haushalte darstellt.

Auch wenn angesichts der Berechnungsungenauigkeiten keine eindeutige Aussage getroffen werden kann, so liegt die Steuerlast der Einkommensteuer deutlich über der zu kompensierenden Differenz bei der Ermittlung der indirekten Steuern. Liegt die kumulierte Belastung in Haushalt A noch bei 9,9%, steigt diese dann kontinuierlich von 12,99% (B) über 14,69% (C) auf 16,18% (D) der Gesamteinnahmen an.

Da die Kompensationsthese keinerlei Aussage darüber trifft, wie hoch die (proportionale) Gesamtbelastung mit Einkommen sein soll, kann hier nur festgestellt werden, dass die Steuerbelastung insgesamt einen progressiven Verlauf nimmt. Die Kompensationsthese reicht für das derzeitige Maß der Steuerbelastung mit indirekten Steuern demnach nicht zur Erklärung aus.

5.2. Statistiken des Bundes und der Länder

5.2.1. Einkommensteuerstatistik

Die Einkommensteuerstatistik des Bundes wird in einem dreijährigen Turnus durchgeführt. Sie ist eine Sekundärstatistik, die auf den Daten der Finanzverwaltung aufbaut. Dadurch sind die Ergebnisse erst nach einer vollständigen Veranlagung des jeweiligen Steuerjahres erhältlich, was einer durchschnittlichen Zeitverzögerung von dreieinhalb bis vier Jahren entspricht.¹⁸ Die letzte Veröffentlichung des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahr 2012 basiert auf den Daten von 2007, was ihre Aussagekraft relativiert.¹⁹ Für eine Analyse der Wirkungen der Steuerprogression eignen sich die Daten nur eingeschränkt. Da es sich bei den Erhebungen um Querschnittsdaten handelt, sind Effekte wie die kalte Progression nicht in ihrer Entwicklung nachweisbar. Vielmehr zeigt sich in der amtlichen Statistik eine Bestandsaufnahme der deklarierten Einkünfte der Steuerpflichtigen bezogen auf einen Veranlagungszeitraum. Einzelne Daten erlauben gleichwohl eine empirische Verifizierung von Annahmen, die in der wissenschaftlichen Diskussion aufgestellt werden.

So kann immerhin dem Argument nachgegangen werden, die Steuerprogression erfasse eine breite Masse und der Spitzensteuersatz betreffe nicht mehr bloß die Reichen, weil der Progressionsbereich stark gestaucht worden sei.²⁰ Diese Annahme kann anhand des durchschnittlichen Gesamtbetrags der Einkünfte als wahrscheinlich bewertet werden. Hier ist insbesondere ein Vergleich der Bundesländer aufschlussreich. Für wirtschaftlich schwache Länder wie Thüringen und Sachsen liegt der Spitzensteuersatz beim doppelten des durchschnittlichen Gesamtbetrags der Einkünfte.²¹ Länder mit größerer Wirtschaftskraft liegen bei nur noch 150%.²² Diese Daten deuten bereits auf einen Beleg des »Mittelstandsbauches« hin, sind aber mit Vorsicht zu interpretieren, weil das arithmetische Mittel zu stark von Extremwerten verzerrt werden kann.²³

5.2.2. Taxpayer-Panel

Das Taxpayer-Panel dagegen verknüpft die Daten der jährlichen Einkommenstatistik zu einer Längsschnittbetrachtung. Seit dem Veranlagungszeitraum 2001 können die Querschnittsdaten anhand eindeutiger Identifikationsmerkmale zu einer jahresübergreifenden Analyse verbunden werden.²⁴ Bislang ist jedoch die Möglichkeit des Längsschnittver-

¹⁸Destatis 2012, S. 3.

¹⁹Das nicht zuletzt durch die Auswirkungen, welche mit der Finanzkrise des Jahres 2008 einhergingen. Kurzfristig erhobene Daten deuten auf eine Einflussnahme auf die Einkommensbedingungen hin, können aber mit der amtlichen Statistik erst in den kommenden Jahren nachvollzogen werden.

²⁰Siehe schon oben S. 33.

²¹Durchschnittlicher GdE: Thüringen 23.635 €; Sachsen 23.524 €; Destatis a. a. O. S. 19.

²²Durchschnittlicher GdE: Hamburg 35.887 €; Bayern 34.405 €; Destatis ebd.

²³Den Median gibt die Statistik nicht an.

²⁴Für den Großteil der Fälle wird die Steuernummer als Verbindungsmerkmal genutzt. Indirekte Merkmale wie Religionszugehörigkeit und Geburtsdatum werden verwendet, sobald eine Änderung der

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

gleichs erst in wenigen Studien genutzt worden.²⁵ Die umfangreiche Datengrundlage von nahezu 28 Millionen Veranlagungsfällen bietet jedoch eine solide Grundlage für die Forschung zu Fragen der Einkommensteuerwirkungen. Mit Einführung der bundeseinheitlichen Steueridentifikationsnummer 2007 ist es nunmehr möglich, sämtliche Steuerfälle auf individueller Ebene statistisch auszuwerten.²⁶

Eine der bereits vorliegenden Untersuchungen befasst sich mit den intertemporalen Zerrwirkungen²⁷ der Einkommensteuerprogression.²⁸ Dabei steht der Schwankungsprogressionseffekt im Vordergrund, der auftritt, wenn das Einkommen dem Steuerpflichtigen über die Jahre ungleichmäßig verteilt zufließt. Im Zusammenwirken mit der jährlichen Steuerveranlagung entstehen höhere Steuerbelastungen als bei einem steten Einkommenszufluss.

Die Autoren wählten zunächst die tatsächlich angefallene Einkommensteuer der veranlagten Steuerpflichtigen²⁹ im Zeitraum 2001 und 2002 aus. Die Steuerbeträge wurden dann in einer Simulation mit denen verglichen, die bei einer Gleichverteilung der Einkommen in beiden Jahren fällig geworden wären.³⁰ Die Summe aller durch den Progressionseffekt entstandenen Belastungen im beobachteten Zeitraum beziffern Kriete-Dodds/Vorgrimler auf 3.7 Mrd. €.³¹ Gleichzeitig weisen sie auf eine deutliche Ungleichverteilung innerhalb der Steuerpflichtigen hin: Während das arithmetische Mittel bei 150 € Belastung pro Steuerpflichtigem liegt, befindet sich der Median im Belastungsvergleich bei 4 €. ³² Das oberste Prozent der Steuerpflichtigen trägt zugleich eine Mindestmehrbelastung von 2.516 €. ³³ Mit Hilfe einer Korrelationsanalyse der Einkommen identifizieren die Autoren die am stärksten Belasteten in den Einkommensgruppen über 200.000 €/p. a. und bei den Steuerpflichtigen, die in einem der beiden Jahre einen Verlust ausgewiesen haben.³⁴ Mit dieser Untersuchung wird die Vermutung gestärkt, der Progressionseffekt treffe besonders hochqualifizierte und -talentierte Einkommensbezieher, daneben solche, die das Einkommen nach unbezahlter Vorbereitungszeit (z. B. Autoren, Musiker) realisieren.

Steueridentifikationsnummer durch Heirat, Scheidung oder einen Bundeslandwechsel erfolgt. Ausführliche methodische Hinweise finden sich bei Kriete-Dodds/Vorgrimler 2007, S. 78 ff.

²⁵Bislang veröffentlicht sind die Auswertung von Kriete-Dodds/Vorgrimler a. a. O. S. 77 und eine Untersuchung des Forschungsinstituts Freie Berufe; Merz/Zwick 2008. Eine weitere Veröffentlichung des Statistischen Bundesamtes ist für das Jahr 2013 vorgesehen. Auf Basis der Daten des Sozio-ökonomischen Panels wurden bereits die Verteilungswirkungen der dreigeteilten Steuerreform 1986 – 1990 analysiert. Die Stichprobe erreicht mit 12.240 befragten Personen jedoch nicht die Genauigkeit der (nahezu) Totalerhebung des Taxpayer-Panels. Siehe dazu van Essen/Kaiser/Spahn 1988, S. 65 ff.

²⁶§ 139b AO, § 1 Verordnung zur Vergabe steuerlicher Identifikationsnummern (StIdV).

²⁷Siehe schon S. 128.

²⁸Kriete-Dodds/Vorgrimler a. a. O. S. 83 f.

²⁹Verlustvorträge wurden nicht berücksichtigt, Kriete-Dodds/Vorgrimler a. a. O. S. 83.

³⁰Kriete-Dodds/Vorgrimler ebd.

³¹Kriete-Dodds/Vorgrimler ebd.

³²Kriete-Dodds/Vorgrimler ebd.

³³Bei den oberen zehn Prozent sind es noch 416 €. Kriete-Dodds/Vorgrimler ebd.

³⁴Kriete-Dodds/Vorgrimler a. a. O. S. 84.

5.3. Untersuchung Petersen 1988

5.3.1. Methode und Datengrundlage

Die Untersuchung von Petersen entstand im Rahmen des Forschungsprojekts »Simulation alternativer steuer- und sozialrechtlicher Regelungen für die Bundesrepublik Deutschland« an der Universität Gießen. Die Fertigstellung datiert auf das Jahr 1988 und nutzt das Datenmaterial der amtlichen Statistik im Zeitraum zwischen 1965 und 1988. Die letzte umfangreiche Einkommensteuerstatistik stammte aus dem Jahr 1983, weswegen einzelne Berechnungen nur bis zu diesem Jahr vorgenommen wurden.³⁵ Wegen der Diskontinuität der Erhebungsformen analysiert die Studie die Lohnsteuer von der veranlagten Einkommensteuer getrennt.³⁶ Für die Berechnung zu den Folgen der Tarifreform 1990 nutzte der Autor eine Simulation auf Basis der Daten vorangegangener Jahre, die wiederum auf die neue Tarifstruktur übertragen wurden.³⁷

5.3.2. Verteilungswirkungen der Lohn- und Einkommensteuer

5.3.2.1. Lohnsteuer

Die Verteilung der Nettolöhne der Lohnsteuerpflichtigen ist im beobachteten Zeitraum gleichmäßiger gewesen als die Verteilung der Bruttolöhne.³⁸ Der Gini-Koeffizient für die Verteilung der Nettolöhne lag durchgehend unterhalb des Wertes für die Bruttolöhne. Damit ist eine Einkommensumverteilung³⁹ durch die Progression für die Jahre 1965 bis 1983 festgestellt. Das relative Maß der Umverteilung, gemessen an der Veränderung der Gini-Koeffizienten, bewegte sich zwischen 5,3 % (1965 und 1968) und 8,9 % (1977) im Grundtarif, während sich im Splittingtarif die Intensität zwischen 4,7 % (1965) und 10,6 % (1980) bewegte.⁴⁰ Insgesamt ist eine ansteigende Tendenz zu erkennen, der Grad der Umverteilung nimmt über die Jahre zu.

Auch die Umverteilungsquote weist eine leicht ansteigende Tendenz auf. Unter der Umverteilungsquote versteht man »das Verhältnis des umverteilungswirksamen Steueraufkommens zum gesamten Steueraufkommen«. ⁴¹ Umverteilungswirksam ist dasjenige Steueraufkommen, welches die Differenz zwischen dem realen Steueraufkommen und dem auf Basis eines proportionalen Steuersatz gebildeten Aufkommen bildet.⁴² Die Höhe des ver-

³⁵Wegen der langen Fristen der Einkommensteuerveranlagung sind die Landesämter für Statistik auch hier erst dreieinhalb bis vier Jahre nach Ende des Veranlagungszeitraums in der Lage, die Daten an das Statistische Bundesamt weiterzuleiten, vgl. schon Fn. 18.

³⁶Petersen 1988, S. 7.

³⁷Petersen schrieb die Steuerstatistik des Jahres 1983 »mit einem durchschnittlichen Einkommenszuwachs von 3,5 % jährlich auf das Jahr 1990« fort, Petersen a. a. O. S. S. 97. Eine ähnliche Analyse liefert Herb für den Untersuchungszeitraum 1958 – 1990, Herb 1989, S. 62.

³⁸Petersen a. a. O. S. 33.

³⁹Siehe zu den Verteilungskategorien auch die Differenzierung in Steuerlastumverteilung und Einkommensumverteilung bei Müller/Maiterth 2011, S. 31.

⁴⁰Petersen a. a. O. S. 34 f.

⁴¹Petersen a. a. O. S. 36.

⁴²Petersen ebd.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

wendeten Proportionalsatzes ergibt sich aus der Division des gesamten tatsächlichen Steueraufkommens durch die Steuerbemessungsgrundlage sämtlicher Steuerpflichtiger.⁴³

Anders als bei der Verteilung der Löhne ist die Tendenz nicht über den gesamten Beobachtungszeitraum einheitlich. Bis zur Steuerreform 1975⁴⁴ kommt es zu einer Abnahme der Umverteilungsquote, die erst durch die dann verabschiedeten Gesetzesänderungen wieder zu Werten zurückfindet, die über denen von 1965 liegen. Auffällig ist, dass es im Bereich der reinen Tarifänderung zu einem Absinken der Umverteilungsquote über den gesamten Beobachtungszeitraum kommt.⁴⁵ Erst die kombinierte Betrachtung von Tarifänderungen und Abzugsbeträgen führt zu dem Anstieg der Quote, die sich im Bereich des Ehegattensplittings verstärkt.⁴⁶ Petersen interpretiert diese Veränderung in der Einkommensteuerstruktur als »deutliche Verstärkung der Umverteilungswirkungen des Einkommensteuersystems«.⁴⁷

5.3.2.2. Veranlagte Einkommensteuer

Der Maßstab für die Ermittlung des Gini-Koeffizienten im Fall der veranlagten Einkommensteuer ist der Gesamtbetrag der Einkünfte, welcher sich aus den Einkünften aus den sieben Einkommensarten von § 2 EStG zusammensetzt.⁴⁸ Obgleich es auch hier zu einem Absinken des Gini-Koeffizienten bezogen auf sämtliche Einkommensarten kommt, stellt sich die Situation in den einzelnen Kategorien unterschiedlich dar.⁴⁹ Die Verteilung der Einkünfte in den Bereichen Gewerbebetrieb und selbstständige Arbeit weist eine höhere Konzentration mit der Zeit auf, während die Einkünfte aus Kapitalvermögen auf einem hohen Niveau nahezu konstant bleiben.⁵⁰ Ohne die nivellierende Wirkung der quantitativ größten Gruppe, der nichtselbstständigen Einkommensbezieher, steigt der Gini-Koeffizient zwischen 1965 und 1983 an, die Einkommensverteilung stellt sich für diesen Zeitraum dort als »deutlich ungleichmäßiger« dar.⁵¹

Die Nettoeinkommensverteilung weist einen niedrigeren Gini-Koeffizienten als die Bruttoeinkommensverteilung auf. Insgesamt steigt mit dem sinkenden Gini-Koeffizienten der relative Umverteilungseffekt der veranlagten Einkommensteuer. Durch den progressiven Steuertarif ergeben sich in den Bereichen mit ungleichmäßiger Verteilung deshalb höhere Umverteilungseffekte. Allerdings unterscheiden sich die Verteilungsergebnisse im Ausmaß, wobei die Umverteilung nicht proportional zum Maß der Konzentration erfolgt. Petersen führt diese Unterschiede auf »die unterschiedlichen Verteilungswirkungen der

⁴³ Ausführlich erläutert in Petersen 1977, S. 178 f.

⁴⁴ Siehe schon S. 22.

⁴⁵ Petersen 1988, S. 37 f.

⁴⁶ Petersen ebd.

⁴⁷ Petersen a. a. O. S. 38.

⁴⁸ Dazu zählen: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieben, selbstständiger Arbeit, nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.

⁴⁹ Petersen a. a. O. S. 39.

⁵⁰ Petersen a. a. O. S. 40.

⁵¹ Petersen ebd.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

Abzugsbetragsregelungen« zurück.⁵² So liegt die Intensität der Umverteilung bei der Einkommensart mit der höchsten Konzentration, Einkünfte aus Kapitalvermögen (Gini-K. GdE 0,7007 – 0,7530), bei 8,2 % bis 12,7 % Nivellierung, während die Werte der weniger konzentrierten Einkunftsart Gewerbebetriebe (Gini-K. GdE 0,5954 – 0,6252) mit 12,9 % bis 15,8 % deutlich mehr Umverteilung bei den Nettoeinkommen ausweisen.⁵³

Bei den Umverteilungsquoten ist eine starke Zunahme der Umverteilungswirkungen bei den nichtselbstständigen Einkommensbeziehern ab der Steuerreform 1975 zu erkennen.⁵⁴ Allerdings weist Petersen darauf hin, dass es zwischen 1965 bis 1975 zu einem deutlichen Anstieg der Arbeitnehmer im Bereich der veranlagten Einkommensteuer gekommen ist und die Wirkungen demzufolge – absolut betrachtet – weniger stark ins Gewicht fallen.⁵⁵

5.3.2.3. Inflationäre Mehrbelastung (kalte Progression)

Als Basisjahr für die Untersuchung der Effekte der Preissteigerung auf die Einkommensteuer dient das Jahr 1964. Bis zum Veranlagungszeitraum 1974 kam ein nahezu konstanter Einkommensteuertarif zur Anwendung, das erhöht die Aussagekraft dieses Zeitraums im Vergleich mit den folgenden.⁵⁶ Für die Berechnung simuliert der Autor ein Einkommensteuermodell mit Indexierung und stellt dessen Ergebnisse den Nominaleinkommen ohne Indexierung gegenüber.⁵⁷ Für die Simulation wird angenommen, dass die Abzugsbeträge an die Geldentwertung gekoppelt und die Einkommensgrenzen des Tarifs verschoben werden, was diesen insgesamt streckt.⁵⁸

Alleine für den Datenbereich 1964 bis 1974 ermittelt Petersen ein inflationsbedingtes Mehraufkommen von 15 Mrd. DM, was einen relativen Aufkommenszusatz von 22,02 % bedeutet. In diese Zeit fällt auch das Verfahren um die Zinsbesteuerung vor dem Bundesverfassungsgericht.⁵⁹ Die Beschwerdeführer sahen seinerzeit aufgrund des fehlenden Inflationsausgleichs ihr Eigentumsgrundrecht verletzt.⁶⁰ Die Analyse weist insofern den starken Einfluss der Inflation auf die Einkommen der Steuerpflichtigen nach. Der Zeitraum zwischen 1975 und 1983 ist ebenfalls von einer starken Wirkung der Inflation geprägt. Einzelne Tarifierhöhungen mildern zwar die Teuerungseffekte, dennoch konstatiert Petersen, die Tarifierhöhungen hätten »nicht annähernd ein[en] Inflationsausgleich« hergestellt.⁶¹

⁵²Petersen a. a. O. S. 43. [Im Original kursiv, C.K.].

⁵³Petersen a. a. O. S. 42.

⁵⁴Petersen a. a. O. S. 46.

⁵⁵Petersen a. a. O. S. 45.

⁵⁶Petersen a. a. O. S. 50.

⁵⁷Petersen a. a. O. S. 48 f.

⁵⁸Petersen ebd.

⁵⁹BVerfGE 50, 57 vom 19.12.1978.

⁶⁰Siehe schon S. 48.

⁶¹Petersen a. a. O. S. 53 [Im Original kursiv, C.K.].

5.3.2.4. Zusammenfassung

Die Studie von Petersen fundiert die theoretische Behauptung, die Einkommensteuer diene der Umverteilung, empirisch für den Zeitraum zwischen 1965 und 1988. Dabei zeigt seine Untersuchung sowohl die einkommensnivellierende als auch die umverteilende Wirkung der Einkommensteuerprogression auf. Die Verschiebung der Einkommensteuer hin zu einer Steuer der Arbeitnehmer verläuft parallel zur inflationsbedingten Steuererhöhung im Bereich der Realeinkommen. Aus dieser Kombination entstand der sogenannte Mittelstandsbauch⁶², der vor allem untere und mittlere Einkommen betrifft. Mit der Einführung des linear-progressiven Tarifs im Jahr 1990 wurde die Belastung dieser Einkommensgruppen gesenkt. Die Änderung währte bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung des Existenzminimums, in deren Folge der Tarif in drei Progressivzonen unterteilt wurde.⁶³

5.4. Untersuchung Müller/Maiterth 2011

5.4.1. Methode und Datengrundlage

Die Autoren verwenden für ihre Studie die Daten der amtlichen Steuerstatistiken. Diese werden für die Einkommensteuer im Dreijahresrhythmus zur Verfügung gestellt. Müller/Maiterth greifen dabei auf die Erhebungen der Jahre 1989 bis 2004 zurück.⁶⁴ Längsschnittbetrachtungen sind über diesen Zeitraum nicht möglich gewesen, demzufolge wurden Änderungen der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt.⁶⁵ Die Autoren verwenden für ihre Berechnungen ein statisches Gruppensimulationsmodell⁶⁶. Ein Gruppensimulationsmodell verzichtet zudem auf die Ermittlung von individuellen Verhaltensanpassungen und staatliche Reaktionen.⁶⁷

5.4.2. Verteilungswirkungen der Einkommensteuer 1988 – 2008

5.4.2.1. Aufkommenswirkungen

Zunächst stellen die Autoren die mit den zehn Tarifänderungen im Untersuchungszeitraum verbundenen Aufkommenseffekte dar.⁶⁸ Deutlich bemerkbar machen sich die Umstellung auf den linear-progressiven Tarif, die Erhöhung des Grundfreibetrages (Existenzminimum), die Senkung von Eingangs- und Spitzensteuersatz sowie die weitere Stau-

⁶²Begriff und Voraussetzungen erläutert Esser 2009, S. 821.

⁶³Siehe schon S. 27.

⁶⁴Müller/Maiterth 2011, S. 29.

⁶⁵Müller/Maiterth ebd. Das Taxpayer-Panel ermöglicht diese Art von Analyse erst ab dem VZ 2001.

⁶⁶Im Unterschied zu den Mikrosimulationen greifen die Gruppenmodelle auf zusammengefasste Daten zurück. Eine Betrachtung der einzelnen Merkmalsträger wird damit ausgeschlossen.

⁶⁷Müller/Maiterth a. a. O. S. 29 f.

⁶⁸Müller/Maiterth a. a. O. S. 30.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

chung der Progressionszone.⁶⁹ Aus der Gegenüberstellung der Durchschnittssteuersätze, wie sie sich aus der Division von Steuereinnahmen durch die Steuerbemessungsgrundlage ergeben, lassen sich die anteiligen Belastungen der Steuerpflichtigen im Untersuchungszeitraum ablesen. Danach geht die Steuerbelastung der Einkommensteuer von 25,45 % Durchschnittsteuersatz im Jahr 1988 kontinuierlich bis auf 19,62 % in 2005 zurück. Erst die Einführung der Reichensteuer im Jahr 2007 lässt 2008 den Wert wieder auf 20,99 % ansteigen.⁷⁰ Besonders stark fällt der Rückgang zwischen dem Veranlagungszeitraum 1989 und 1990 aus, hier sinkt der Wert relativ um 13,02 % von 26,28 % auf 22,86 %.⁷¹ Die absoluten Einnahmeverluste der Finanzverwaltung betragen für diesen Tarifübergang 17,47 Mrd. €. Damit liegen die Verluste für den Staat aus dem Einstieg in den linear-progressiven Tarif noch über denen, die infolge der Absenkung des Spitzensteuersatzes von 47 % auf 42 % entstanden.

5.4.2.2. Verteilungswirkungen

Die Autoren weisen in ihren einleitenden Bemerkungen zur Analyse der Verteilungswirkungen der Tarifänderungen darauf hin, dass ein allgemeingültiger Maßstab zur Darstellung der Verteilungsergebnisse infolge von Steuerrechtsänderungen nicht existiert.⁷² Die beiden am häufigsten verwendeten Indikatoren sind dabei der Steuerlastumverteilungseffekt und der Einkommensumverteilungseffekt.⁷³

5.4.2.2.1. Steuerlastumverteilung und Einkommensumverteilung Mit *Steuerlastumverteilung* ist der Kausalzusammenhang gemeint, der sich im Verhältnis von Steueraufkommen zu steuerpflichtigen Bruttoeinkommen zeigt. Der relative Anteil an den Steuererzahlungen der Steuerpflichtigen aus den oberen Einkommensgruppen liegt über dem relativen Anteil, den diese Gruppe auf sich am gesamten steuerpflichtigen Bruttoeinkommen vereint.⁷⁴ Die Differenz zwischen den Anteilen gibt in der Folge das Maß der Progressivität an. Dagegen ist der *Einkommensumverteilungseffekt* eine Bezeichnung für die Nivellierung der Nettoeinkommenssituation der Steuerpflichtigen.⁷⁵ Diese wird anhand

⁶⁹Müller/Maiterth ebd. Siehe schon S. 24 ff. für eine detaillierte Aufzählung der einzelnen Maßnahmen des Steuergesetzgebers.

⁷⁰Müller/Maiterth ebd. Zu berücksichtigen ist, dass der an die Einkommensteuer gekoppelte Solidaritätszuschlag erst seit 1991 existiert und zwischen Juli 1992 und Dezember 1994 abgeschafft war. Seit 1995 wird der Solidaritätszuschlag durchgängig, jedoch mit verschiedenen Tarifen erhoben; Solidaritätszuschlaggesetz 1995 vom 23. Juni 1993, BGBl. I S. 975. Die damit verbundene Mehrbelastung der Einkommensteuerpflichtigen wird durch diese Untersuchung nicht erfasst, weil der Solidaritätszuschlag keinen Teil der Einkommensteuer darstellt und in der Steuerstatistik getrennt ausgewiesen wird.

⁷¹Müller/Maiterth ebd.

⁷²Müller/Maiterth a. a. O. S. 31.

⁷³Müller/Maiterth ebd. Die Autoren greifen im Fall der Steuerlastumverteilung auf eine Arbeit Kakwanis zurück, die als Gegenentwurf zu der am Gini-Koeffizienten orientierten Bewertung formuliert wurde, vgl. Kakwani 1977, S. 71. Eine ausführliche Zusammenstellung methodischer Unterschiede findet sich bei Genser 1991, S. 11 ff.

⁷⁴Müller/Maiterth ebd. und Kakwani a. a. O. S. 72 ff.

⁷⁵Müller/Maiterth ebd.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

des Gini-Koeffizienten ermittelt. Gegenübergestellt werden die Resultate für die Brutto- und die Nettoeinkommenssituation. Das Maß der Einkommensumverteilung wird an der Veränderung des Gini-Koeffizienten abgelesen.⁷⁶

Müller/Maiterth ziehen es vor, die Beurteilung der Verteilungswirkungen der Einkommensteuer am Maßstab der Steuerlastumverteilung vorzunehmen.⁷⁷ Damit unterscheidet sich ihre Untersuchung von der Studie Petersens. Sie begründen diese Entscheidung mit dem Argument der Niveauintvarianz: Die Steuerlastumverteilung liefere bei Entlastung über den gesamten Tarifbereich keine verzerrten Ergebnisse, die mitunter nur aufgrund von niedrigeren Steuereinnahmen entstehen.⁷⁸ Hier könne die Betrachtung mittels Gini-Koeffizient nicht zwischen Streuung der Einkommen und Umverteilung unterscheiden.⁷⁹ Unberücksichtigt bleiben dagegen Kompensationen, die Haushalte infolge der Tarifentlastung auf anderen Gebieten aufbringen müssen, sowie eine Analyse von Ausweichbewegungen der Steuerpflichtigen.⁸⁰

Für die Auswertung der Wirkungen einzelner Tarifänderungen wird nunmehr die durchschnittliche relative Entlastung aller Steuerpflichtigen den Entlastungen der einzelnen Gruppen gegenübergestellt.⁸¹ Daraus lassen sich die Steuerpflichtigen in drei Gruppen einteilen: solche, die gegenüber dem alten Tarif entlastet und belastet werden, ebenso wie diejenigen, deren Situation durch die Tarifänderung unbeeinträchtigt bleibt.

Für die neun Tarifsenkungen und eine Tarifierhöhung zwischen 1988 und 2008 ergibt sich ein uneinheitliches Bild. Zwar wird durch sämtliche Tarifsenkungen die Ungleichverteilung der Einkommensteuerlast gefördert, dies jedoch keineswegs ausschließlich in der Weise, dass es zu einer Entlastung niedriger und gleichzeitigen Belastung höherer Einkommen führt.⁸² Keine Änderungen ergeben sich für die Personen, deren Einkommen das Existenzminimum nicht überschreitet. Die Inflationsanpassungen des tariflichen Freibetrages führten zu einem absoluten Anstieg dieser Grenze, allerdings erst nach der deutlichen Erhöhung des Freibetrags im Nachgang zur Empfehlung der Bareis-Kommission.⁸³ Daneben waren Steuerpflichtige mit einem Einkommen $> 250.011 \text{ €}/500.031 \text{ €}$ ⁸⁴ von der Änderung des Steuertarifs 2008 nicht betroffen.⁸⁵

⁷⁶Diese Methode verwendet u. a. Petersen für seine Studie; Petersen 1988, S. 30 ff.

⁷⁷Müller/Maiterth ebd.

⁷⁸Müller/Maiterth ebd.

⁷⁹Müller/Maiterth ebd.

⁸⁰Müller/Maiterth a. a. O. S. 31 f.

⁸¹Müller/Maiterth a. a. O. S. 33. Vgl. auch schon Müller/Maiterth 2003, S. 2375. Dort werden die Gewinner einer Steuertarifänderung definiert »als Steuerpflichtige, bei denen die relative Steuerersparnis (zur Steuerschuld [des vorangegangenen Veranlagungszeitraums] [. . .]) die empirisch ermittelte durchschnittliche Steuerersparnis aller Steuerpflichtigen übersteigt.« Für die Verlierer gilt das vice versa.

⁸²Müller/Maiterth a. a. O. S. 32.

⁸³Siehe schon S. 27. Mit dem Tarif 1996 wurde das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur »realitätsgerechten« Berücksichtigung der notwendigen Aufwendungen für das Existenzminimum in Gesetzesform gebracht, vgl. BVerfGE 87, 153 vom 15.9.1992.

⁸⁴Je nach Art der Veranlagung: Einzel-/Zusammenveranlagung.

⁸⁵Siehe schon S. 30. Dabei handelt es sich um die Erhöhung des Spitzensteuersatzes, die sogenannte »Reichensteuer«.

5.4.2.2.2. Steuerentlastungen 1988 – 2008 Die Entlasteten der einzelnen Tarifänderungen finden sich bei allen neun Tarifsenkungen im Progressivbereich, der unmittelbar an den Freibetrag anschließt. Allerdings variiert die Spanne der Tarifgewinner deutlich. Sind vom Übergang zum Tarif 2001 Einzelveranlagte⁸⁶ mit Einkommen von 7.787 € – 38.245 € entlastet, sind es beim Tarifübergang 2004/2005 nur diejenigen mit Einkommen zwischen 8.177 € und 11.264 €.⁸⁷ Mit dem Übergang zum linear-progressiven Tarifverlauf entsteht noch eine zweite Gruppe von Profiteuren unter den Steuerpflichtigen. Das sind jene, deren Einkommen zwischen 26.628 € und 98.949 € liegt. An dieser Stelle macht sich die Beseitigung des Mittelstandsbauches bemerkbar. Die Senkung des Spitzensteuersatzes entlastete zudem sämtliche Einkommensbezieher, die mehr als 244.600 € (1999/2000) und 50.209 € (2004/2005) im jeweiligen Veranlagungszeitraum verdienten. Für die Steuerpflichtigen, deren Einkommen in der obersten Proportionalzone besteuert wird, sind einzelne Korrekturen der Progressivzone von geringer Bedeutung, eine Änderung des Spitzensteuersatzes jedoch von ungleich größerer.

5.4.2.2.3. Steuerbelastungen 1988 – 2008 Belastet werden im Untersuchungszeitraum Steuerpflichtige, deren zu versteuerndes Einkommen Beträge von 11.265 € (2004/2005) und 38.246 € (2000/2001) überschreitet. Mit Ausnahme der Tarifänderungen 1990, 2000 und 2005 sind sämtliche Personen mit darüber liegenden Einkünften von der Mehrbelastung betroffen. Auffällig ist die Nähe der belasteten Einkommen zum Durchschnittseinkommen der Steuerpflichtigen. Die Zone der Profiteure endet bei sechs von neun Tarifänderungen knapp hinter dem arithmetischen Mittel der versteuerten Einkommen.⁸⁸ Die Belastungen treffen damit vornehmlich diejenigen Einkommensbezieher, die leicht bis weit überdurchschnittliche Einkommen beziehen.⁸⁹

Tab 5.1

Tarifwechsel	Durchschnittseinkommen	Belastung ab
VZ 1996	20.343 €	21.166 €
VZ 1998	23.126 €	27.749 €
VZ 1999	23.536 €	29.721 €
VZ 2001	24.254 €	38.246 €
VZ 2004	24.133 €	29.714 €
VZ 2005	24.915 €	11.265 €

5.4.2.2.4. Zusammenfassung Müller/Maiterth konstatieren, dass die Tarifänderungen zwischen 1996 und 2004 »eine ähnliche Gewinner-/Verlierer-Struktur« aufweisen.⁹⁰

⁸⁶Bei den Zusammenveranlagten ergibt sich eine ähnliche Situation, die Beträge liegen nur durch die Addition der Freibeträge etwa doppelt so hoch wie bei den Einzelveranlagten. Weitere Angaben beschränken sich auf die Daten Letzterer.

⁸⁷Sämtliche Daten entnommen aus Müller/Maiterth a. a. O. S. 32, Tabelle 2.

⁸⁸Der Median der Einkommen liegt unterhalb des arithmetischen Mittels, welches durch Ausreißer eine verzerrte Größe darstellen kann.

⁸⁹Daten der folgenden Tabelle entnommen bei Müller/Maiterth 2011, S. 32.

⁹⁰Müller/Maiterth a. a. O. S. 33.

Eine Ausnahme bilde nur die Höchstverdienerentlastung des Tarifwechsels im Jahr 2000.⁹¹ Mangels absoluter Zahlen gibt die Studie keine Auskunft über die Verschiebung der Last innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen.⁹² Die Höhe der Gewinne und Verluste bleibt in der Untersuchung unbetrachtet. Es kann nicht ermittelt werden, wie hoch die Belastung innerhalb der Gruppe der Verlierer im Mittel liegt.⁹³ Festgestellt werden kann allerdings, dass die Einkommensteuerreformen im Zeitraum von 1988 bis 2008 nicht zu einer eindeutigen Umverteilung von Lasten geführt haben. Dafür sind die Gruppen von Entlasteten und Belasteten zu inhomogen.

5.5. Aufkommensvergleich 1990 – 2008

5.5.1. Berechnung Müller/Maiterth 2011

In einem weiteren Vergleich betrachten die Autoren den Tarif des Jahres 1990 und stellen diesen dem Tarif 2008 gegenüber.⁹⁴ Um inflationsbedingte Zerrwirkungen auszuschließen inflationierten sie den Einkommensteuertarif 1990 auf Werte des Jahres 2008 auf.⁹⁵ Dabei zeigt sich eine Verlagerung der Steuerbelastung in drei Bereichen. Erstens entlastet der Tarif 2008 die Geringverdiener, was eine Folge der deutlich erhöhten Freibeträge seit 1996 ist.⁹⁶ Zweitens entlastet der Tarif 2008 gegenüber dem aufinflationierten Tarif 1990 ab einem Einkommen von 62.429 € (Grenzsteuersatz), eine Folge der gesunkenen Spitzensteuersätze.⁹⁷ Für den Bereich der dazwischen liegenden Einkommen (37.900 € – 81.809 €) zeigt sich, drittens, eine Mehrbelastung im Bereich der Durchschnittssteuersätze.⁹⁸ Dies betrifft etwa ein Zehntel der Steuerpflichtigen, für diese Gruppe liegt eine sowohl relative, als auch absolute Schlechterstellung nach dem Tarif 2008 vor.⁹⁹ Dagegen wird das oberste Prozent der Steuerpflichtigen mit einem Einkommen von > 115.615 € überdurchschnittlich entlastet.¹⁰⁰

In ihrer Schlußbetrachtung weisen die Autoren darauf hin, dass die leicht überdurchschnittlichen bis höheren Einkommensbezieher durch die nach 1990 erfolgten Tarifänderungen entweder belastet oder unterdurchschnittlich entlastet wurden.¹⁰¹ Die Verkür-

⁹¹Müller/Maiterth ebd.

⁹²Zu beachten ist dabei allerdings, dass als ein Steuerpflichtiger auch zusammenveranlagte Ehepaare gezählt werden.

⁹³Hier wären Angaben zu durchschnittlicher Belastung und dem Median der zusätzlichen Last pro Tarifänderung in den Gewinner- und Verlierergruppen aufschlussreich. Damit könnten »Bagatellbelastungen« ausgeschlossen werden. Eine detailliertere Analyse findet sich zwar in einem Beitrag zum Tarif 2005 der Autoren, allerdings handelt es sich dabei um simulierte Daten auf Basis einer Stichprobe der Einkommensteuerstatistik 1995, was die Aussagekraft der Betrachtung mindert. Siehe dazu Müller/Maiterth 2003, S. 2377.

⁹⁴Müller/Maiterth 2011 S. 33 f.

⁹⁵Müller/Maiterth a. a. O. S. 34.

⁹⁶Müller/Maiterth ebd.

⁹⁷Müller/Maiterth ebd.

⁹⁸Müller/Maiterth a. a. O. S. 34 f.

⁹⁹Müller/Maiterth a. a. O. S. 35.

¹⁰⁰Müller/Maiterth ebd.

¹⁰¹Müller/Maiterth a. a. O. S. 36.

5. Einkommensverteilung und Einkommensteuer

zung der Progressionszone und die gleichzeitige Veränderung des Steigungsmaßes haben dieses Drittel der Steuerpflichtigen gegenüber dem Rest benachteiligt.¹⁰² Die Tarifänderung 1990 war die einzige, welche auch diese Gruppe zu Gewinnern einer Einkommensteuerreform im Untersuchungszeitraum machte.¹⁰³

5.5.2. Berechnung Esser 2009

Esser konzentriert sich in seiner Untersuchung auf die Belastungen der niedrigen und mittleren Einkommen. Daneben steht die allgemeine Tarifgestaltung im Fokus seiner Betrachtung. Die Senkung des Eingangsteuersatzes umfasst für ihn nur einen »winzigen Einkommensbereich«, schließlich steige die Grenzbelastung steil an, um erst ab einem Grenzsteuersatz von 24 % in einen flacheren Anstieg zu münden.¹⁰⁴ So macht der Vergleich der Grenzsteuersätze von 1990 und 2008 deutlich, dass gerade die Steuerpflichtigen in der ersten Progressionszone nur eine geringe Entlastung durch die Tarifsenkungen der Zwischenzeit erlangten. Eine zusätzliche Grenzbelastung liegt bei den Steuerpflichtigen, deren Einkommen sich zwischen 11.200 € und 61.400 € befindet.¹⁰⁵ Dennoch zählen diese Steuerpflichtigen im Vergleich der Durchschnittsbelastung zu den Gewinnern, ihnen kommt der erhöhte Freibetrag zu Beginn des Einkommensteuertarifs zugute.¹⁰⁶

Für den oberen Tarifbereich verweist er auf die regelmäßige Übung, eine Senkung des Spitzensteuersatzes mit einer Verkürzung der Progressionszone zu verbinden.¹⁰⁷ Dadurch werde die Progressionszone weiter gestaucht, gegenläufig zur Entwicklung der Nominal-einkommen erreichen mehr Steuerpflichtige die (erste) obere Proportionalzone.¹⁰⁸ Im Vergleich der Grenzbelastung zwischen dem Tarif 1990 und dem Tarif 2008 liegt der höchste Anstieg (3,9 %) bei den Einkommen, die nunmehr die Grenze zur ersten Proportionalzone bilden.¹⁰⁹ Für die höchsten Einkommen ergibt sich in der Grenzbelastung eine Entlastung, der Grenzsteuersatz sinkt für Steuerpflichtige mit einem Einkommen von bis zu 250.000 € um elf Prozent, die Reichensteuer bedeutet gleichzeitig noch eine Entlastung um acht Prozent.¹¹⁰

Bei der Durchschnittsbelastung decken sich die Resultate von Esser weitgehend mit denen von Müller/Maiterth. Die Berechnung von Esser zeigt eine erhöhte Steuerbelastung im Einkommensbereich von 40.000 € bis 78.400 € im Vergleich zum Tarif 1990 auf.¹¹¹ Weil nur zwei Prozent der Steuerpflichtigen diese Einkommensgrenze überschreiten, findet zwar eine nominell hohe Entlastung im oberen Tarifbereich statt, in absoluten Zahlen

¹⁰²Müller/Maiterth ebd.

¹⁰³Müller/Maiterth ebd.

¹⁰⁴Esser 2009, S. 822.

¹⁰⁵Esser a. a. O. S. 824.

¹⁰⁶Darauf weist Esser nicht gesondert hin, dieser Schluss lässt sich jedoch aus den Daten seiner Berechnung ziehen, Esser ebd.

¹⁰⁷Esser a. a. O. S. 822.

¹⁰⁸Esser weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass 2005 die Grenze zur ersten Proportionalzone beim 1,3-fachen des Durchschnittseinkommens lag, Esser ebd.

¹⁰⁹52.152 €, Esser a. a. O. S. 824.

¹¹⁰Esser ebd.

¹¹¹Esser ebd.

liegt das Gros der Entlastung jedoch im Bereich bis 40.000 €. ¹¹² Müller/Maiterth ermittelten die Spanne zwischen 37.900 € und 81.809 €. Als höchste absolute Entlastung gibt Esser zudem für den unteren ¹¹³ Einkommensbereich einen Betrag von 764 € bei einem Einkommen von 11.000 € an. ¹¹⁴

5.6. Ergebnis

Die vorgestellten empirischen Studien legen nahe, was zahlreiche Autoren in den nicht empirischen Disziplinen ihren Untersuchungen als Prämisse begeben: Die Steuerprogression führt zu einer nivellierten Einkommensverteilung. ¹¹⁵ Jedenfalls sofern dieser Effekt an der Gegenüberstellung von Brutto- und Nettoeinkommen gemessen wird. Daneben kann der Effekt der kalten Progression zumindest für zurückliegende Jahre nachvollzogen werden. ¹¹⁶ Für die Feststellung, die Einkommensteuerprogression sei zu einer Belastung der breiten Masse geworden, reichte dagegen ein Blick in die Einkommensteuerstatistik des Bundes aus. ¹¹⁷ Der Schwankungsprogressionseffekt ist überdies mit den Mitteln des Taxpayer-Panels bestätigt worden. ¹¹⁸ Dabei fiel die hohe Differenz zwischen arithmetischem Mittel und dem Median auf, die auf eine geringe Breitenwirkung des Effektes hindeutet. Im Vergleich der Aufkommen zwischen 1990 bis 2008 zeigt sich dagegen ein uneinheitliches Bild. ¹¹⁹ Darin spiegelt sich nicht zuletzt die Schwierigkeit wider, politische Ziele einer Steuerreform mittels abstrakter Normen auch faktisch mit den gewünschten Zuständen in Einklang zu bringen. ¹²⁰ An der Präzision der zugrunde gelegten politischen Prognosen kann dabei ebenso gezweifelt werden wie an der Steuerbarkeit des menschlichen Verhaltens mittels gesetzlicher Vorgaben.

¹¹²Esser ebd.

¹¹³Leider verzichtet Esser auf eine genaue Abgrenzung des Einkommensbereichs.

¹¹⁴Vergleich des aufinflationierten Tarifs 1990 mit 2008, Esser ebd.

¹¹⁵Siehe einerseits S. 150 und andererseits S. 152. Jüngst nunmehr auch Duncan/Peter 2012, S. 34 f.

¹¹⁶Siehe S. 149.

¹¹⁷Siehe S. 145.

¹¹⁸Siehe S. 146.

¹¹⁹Siehe S. 154.

¹²⁰Siehe S. 24 ff.

Teil E.
Gerechtigkeit

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

6.1. Bestandsaufnahme der bisherigen Diskussion

Die vorangegangenen Abschnitte haben gezeigt, dass der Steuerprogression kein einheitliches Fundament zugrundeliegt. Die mit Steuern befassten Wissenschaften haben bis heute keine valide Theorie formuliert, die als Grundlage für ein progressives Steuersystem hätte dienen können. Auch können wesentliche Kritikpunkte an innersystematischen Ungleichbehandlungen nur solange aufrecht erhalten werden, wie die Steuerprogression ohne überperiodischen Ausgleich erhoben wird.¹ Empirisch ließ sich bislang festhalten, dass der progressive Tarif faktisch umverteilt und gegen die Regression indirekter Steuern wirkt.²

Für das geltende Recht hat das Bundesverfassungsgericht es dem Gesetzgeber überlassen, sich für einen progressiven Steuertarif – oder ein anderes Tarifsystem – zu entscheiden.³ Gleichwohl hat es angemahnt, die vertikale Steuergerechtigkeit dabei als Maßstab anzulegen: Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit sollen angemessen im Vergleich mit den Steuerpflichtigen belastet werden, deren Leistungsfähigkeit niedriger ist. Ferner sollen Bezieher identischer Einkommen, als Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit, auch identisch besteuert werden.

Auch in den Gesetzesbegründungen fehlt selten eine entsprechende Bezugnahme.⁴ Doch obwohl es zumindest so scheint, als ob an dieser Stelle Einigkeit herrscht, zeigt sich inhaltlich nur allzu häufig, dass es keine Übereinkunft unter den Beteiligten über den Begriff der (Steuer-)Gerechtigkeit gibt. Das ist an sich kein überraschender Befund, weil darin nur die verschiedenen Werturteile der Diskursteilnehmer zum Ausdruck kommen. Interessant ist jedoch, dass das Verhältnis von Steuerprogression und Gerechtigkeit, ja von Steuern und Gerechtigkeit überhaupt, auch in der philosophischen Literatur weitgehend unbetrachtet bleibt.⁵ Es ist vielmehr eine Form parallel verlaufender Diskurse zwischen Steuerwissenschaften und Philosophie zu beobachten, die – so überraschend das

¹Siehe schon S. 123 ff.

²Siehe schon S. 118 ff. (Umverteilungsthese) und S. 138 ff. (Kompensationsthese).

³Siehe schon S. 97 ff.

⁴Siehe statt vieler die parlamentarische Diskussion um den Zusammenhang von einfachem und gerechtem Steuerrecht, S. 22 ff.

⁵Charles O'Kelley, und später Liam Murphy und Thomas Nagel, haben diese Diagnose zum Ausgangspunkt ihrer Untersuchungen gemacht, O'Kelley 1981, S. 7 und Murphy/Nagel 2002, S. 3. Gleichwohl ist eine Veränderung der Diskursrichtung seither nicht zu beobachten.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

auch ist – einander kaum überschneiden. Dabei ist die Verknüpfung von Steuern und Gerechtigkeit geradezu prädestiniert für einen fächerübergreifenden Diskurs. Steuern sind eines der wesentlichen Elemente in der Koordinierung von Verteilungsentscheidung eines Staates. Eine zeitgemäße Theorie von distributiver Gerechtigkeit ist ohne die Berücksichtigung von Steuern nicht zu leisten. Der Austausch von praktischer Philosophie und Steuerrecht erfolgt gleichwohl nur selten und erst gar nicht gemeinschaftlich.

Für die weitere Untersuchung soll zunächst die argumentative Linie in den Veröffentlichungen aus juristischer oder ökonomischer Perspektive nachgezeichnet werden. Daran schließt sich eine Fundamentalkritik an, die in weiten Teilen von Charles O’Kelley, Liam Murphy und Thomas Nagel im Lichte des US-amerikanischen Steuersystems vorgebracht wurde, aber auch für das bundesrepublikanische Steuerrecht Berechtigung erfährt. Dabei wird die unzureichende Reichweite von Begriffen wie horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit nahegelegt und eine Orientierung an der Zielverteilung zum Ausgangspunkt der Besteuerung erhoben.

6.1.1. Steuerrechtlicher Diskurs

Im steuerrechtlichen Diskurs stehen Gleichheitsfragen im Vordergrund, wenn normativ und nicht lediglich technisch zum Thema Steuerprogression veröffentlicht wird. Das Bundesverfassungsgericht erklärt seine diesbezügliche Rechtsprechung fast ausschließlich mit dem Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG. Der kurzlebige Versuch, das Eigentumsgrundrecht, Art. 14 Abs. 1 GG, zu operationalisieren, wurde mittlerweile verworfen.⁶ Die Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG fristet in diesem Zusammenhang ein Schattendasein.

Auch wenn es noch keine explizite Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Systemfrage im Steuerrecht ergangen ist, so ist mit den in Abschnitt B. herausgearbeiteten Prämissen die Frage nach der Gerechtigkeit der Progression auf die Abgrenzung zu anderen Systemen in der Einkommensbesteuerung zugeschnitten. Ebenso orientiert sich die wissenschaftliche Literatur – neben Detailfragen zur Differenzierung – stark an den Rechtfertigungen und Wirkungen der Progression im Vergleich mit anderen Systementscheidungen.⁷ Zunächst soll nunmehr die Systemwahl in ihren Alternativen nachvollzogen werden, um in der Folge die systeminternen Gerechtigkeitsfragen zu erörtern.

6.1.1.1. Systemwahl

Im steuerrechtlichen Diskurs rückt regelmäßig die Systemfrage in den Mittelpunkt, sofern nicht bloß auf unangemessene Wirkungen des progressiven Systems hingewiesen wird. Im deutschen Einkommensteuersystem, das mit Ausnahme der Kapitaleinkünfte einen progressiven Tarif vorsieht, wird Einkommen ansteigend absolut und relativ hö-

⁶Siehe schon oben S. 35.

⁷Siehe schon oben S. 105 ff.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

her besteuert. Steuerpflichtige mit dem gleichen Einkommen zahlen darin den gleichen Steuerbetrag.⁸

In Abgrenzung zu dieser progressiven Einkommensbesteuerung sind noch drei weitere Systeme denkbar.⁹ Zunächst kann das Einkommen im Sinne strenger formaler Gleichheit mit einem Betrag besteuert werden, der für jeden Steuerpflichtigen gleich hoch ist (Kopfsteuer¹⁰). Des Weiteren ist eine Besteuerung in proportionaler Weise denkbar. Damit würde der Steuerbetrag mit zunehmendem Einkommen absolut, aber nicht relativ höher besteuert (Flat Tax¹¹). Möglich wäre ferner eine Steuerregression, ein Tarifverlauf also, bei dem mit zunehmenden Einkommen der Grenzsteuersatz sinkt und somit zu einer absolut und relativ sinkenden Steuerlast führt.

Eine Kopfsteuer knüpft ausschließlich an die Person des Steuerpflichtigen an. Dabei differenziert sie – anders als die anderen drei Systeme – nicht danach, ob die Lebensumstände der Personen einander unterscheiden. Insbesondere findet ihre Erhebung unterschiedslos vom Einkommen statt. Sämtliche Steuerpflichtigen werden also exakt gleich belastet. Obgleich ein Musterbeispiel der Gleichheit, wird die Kopfsteuer für ihre Wirkung auf die unteren ökonomischen Schichten kritisiert.¹² Deutlich werden die Vorbehalte gegen die Kopfsteuer in dem Moment, in dem man ihre Belastung mit dem Gesamteinkommen in Relation setzt und mit in die Betrachtung einschließt. Eine Kopfsteuer wirkt nämlich stark degressiv. Ihr Anteil am Einkommen ist umso höher, je niedriger das Einkommen ist. Bei absolut gleicher Belastung sinkt die Steuerlast relativ zum Einkommen. In der steuerwissenschaftlichen Literatur führt die Kopfsteuer ein Randdasein.¹³

Populärer sind dagegen Initiativen, die einen festen Grenzsteuersatz für sämtliche Steuerpflichtigen vorsehen, sogenannte Flat Tax Konzepte.¹⁴ Eine Flat Tax ist durch den steten Gleichlauf von Grenz- und Durchschnittsteuersatz gekennzeichnet. Alle gängigen Modelle sehen zusätzlich eine Ausnahme des Existenzminimums von der Besteuerung vor. Sofern jedoch ein Grundfreibetrag im Steuertarif enthalten ist, wird dieses Kriterium nicht mehr erfüllt. Denn dann verbleibt es bei einer steten Annäherung des Durchschnittsteuersatzes an den Grenzsteuersatz. Eine indirekte Progression ist die Folge. Ungeachtet dessen werden gemeinhin auch solche Tarife als Flat Tax beschrieben, die auch großzügig bemessene Grundfreibeträge vorsehen. Für die folgende Darstellung soll von einer Flat Tax ohne Grundfreibetrag als Modellannahme ausgegangen werden.

⁸Das Bundesverfassungsgericht bezeichnet diese Eigenschaft als »horizontale Steuergerechtigkeit«. Siehe dazu schon oben S. 89.

⁹Das wissenschaftliche Interesse an der Einführung einer konsumbasierten Steuer ist nach einem kurzen Höhenflug nahezu vollständig abgeebbt. Eine Befassung politischer Gremien hat es ohnehin nicht gegeben. Aus diesem Grund wird auf eine detaillierte Erörterung dieser Systemwahl verzichtet, zumal der potentielle Erkenntnisgewinn ohnehin begrenzt ist.

¹⁰Siehe schon oben S. 85.

¹¹Siehe schon oben S. 26.

¹²Siehe schon oben S. 85.

¹³Die in Großbritannien 1987 unter Margaret Thatcher eingeführte Poll-Tax rief große Widerstände in der Bevölkerung hervor und wurde nach Thatchers Demission bald wieder abgeschafft.

¹⁴Siehe schon S. 26. Für das deutsche Steuerrecht unter anderem vorgeschlagen von Kirchhof 2010, S. 79. International wurde die Debatte wesentlich durch die Veröffentlichung von Hall/Rabushka 1995 befördert.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Die Steuerschuld bei der Flat Tax steigt proportional mit zunehmendem Einkommen an. Der Steuerpflichtige gibt hernach stets den gleichen *Anteil* seines Einkommens an den Staat ab. Die anteilige Belastung ist demzufolge für sämtliche Steuerpflichtige identisch. Zusätzlich stellt die Flat Tax sicher, dass die Struktur der Einkommensverteilung beibehalten wird.¹⁵ Damit geht eine Benachteiligung der unteren Einkommensgruppen einher, denn wie bereits gezeigt, wirken die indirekten Steuern wegen der höheren Konsumquote der Geringverdiener insgesamt regressiv.¹⁶

Die Flat Tax behandelt die Steuerpflichtigen auf zwei Arten gleich. Der Anteil der Steuerlast ist zwischen den Individuen gleich, daneben werden Menschen mit gleichem Einkommen auch gleich hoch besteuert. Nur die absolute Höhe der Steuern schwankt proportional zum Einkommen und ist damit – im Unterschied zur Kopfsteuer – ungleich.

In Abgrenzung zu den Modellen einer Kopfsteuer und einer Flat Tax stellt die Steuerprogression eine höhere absolute und relative Belastung mit zunehmenden Einkommen dar. In einem progressiven Steuersystem werden nur die Steuerpflichtigen gleich behandelt, die identische Summen Einkommen verdienen. Die Ungleichheit beginnt dort, wo Steuerpflichtige unterschiedlich hohes Einkommen generieren. Jeder weitere verdiente Einkommensteil stellt sich für den Steuerpflichtigen dann als relativ weniger wert dar, weil ihm nach Steuern — auf den Anteil gerechnet — ein geringerer Betrag verbleibt.

Wie im vorangegangenen Abschnitt aufgezeigt, entsteht durch die Steuerprogression eine faktische Umverteilung der im Jahresverlauf generierten Einkommen.¹⁷ Die höheren absoluten Steuerbeträge bewirken dabei eine ventilartige Zuflusssteuerung bei den Privatvermögen. An die Substanz dieser reicht die Einkommensteuerprogression gleichwohl nicht heran.

Das Gegenteil der Steuerprogression bewirkt eine Steuerregression. Steuerpflichtige hätten einen mit steigendem Einkommen sinkenden Grenz- und Durchschnittssteuersatz zu zahlen. Damit würden vor allem Großverdiener privilegiert, die einem starken Anreiz zu hoher wirtschaftlicher Produktivität ausgesetzt wären. Die Gleichbehandlung derjenigen, die identische Einkommen beziehen, könnte jedoch – ebenso wie bei der Steuerprogression – sichergestellt werden. In der steuerrechtlichen Diskussion sind keine die Steuerregression befürwortenden Stimmen bekannt.

Die Flat Tax Konzepte in der indirekt progressiven Variante sind die einzigen Systemalternativen, die tatsächlich – neben einer Änderung des Tarifverlaufs der Progression – in die Nähe einer Umsetzung gelangt sind.¹⁸ Neben der geänderten Systematik bieten diese Tarife den Vorteil einer stark vereinfachten Erhebung, weil oberhalb des Grundfreibe-

¹⁵Eine Flat Tax ohne Grundfreibetrag ist der Idealfall einer marktneutralen Steuer im Sinne der Edinburgher Regel »leave them as you find them«, siehe dazu auch Hayek 1960, S. 400.

¹⁶Wie stark und ob der Effekt überhaupt spürbar ist, hängt von der Höhe der indirekten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer und der Höhe der Abzugsbeträge in der Einkommensteuer ab. Siehe schon S. 138 ff.

¹⁷Siehe oben S. 156.

¹⁸Für die Kapitaleinkünfte ist zumindest mit der Abgeltungsteuer ein fester Grenzsteuersatz festgelegt.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

trages keine Differenzierung der Einkommen beim Abzug der Steuer mehr zu erfolgen hat.¹⁹

Soweit in der steuerpolitischen Debatte die Frage der Gerechtigkeit explizit aufgeworfen wird, ist eine deutliche Nähe zur Verfassungsmäßigkeit zu erkennen, und nicht selten werden die Begriffe Steuergerechtigkeit und Verfassungsmäßigkeit synonym gebraucht.²⁰ Bei der Verortung der Steuern als Teil der distributiven Gerechtigkeit herrscht gleichzeitig eine erkennbare Einigkeit unter den Steuerrechtlern.²¹ Gelegentlich wird auch der vereinfachenden Reform des Steuerrechts eine die Gerechtigkeit fördernde Wirkung zugeschrieben:

»Unser Steuerrecht darf sich nicht mehr, so wie bisher, in einer unüberschaubaren Vielfalt von Einzelregelungen, exekutivischen Details und entsprechenden Richtlinien oder Verwaltungserlassen verflüchtigen. Es geht ganz entscheidend um die Wiederherstellung eines normativ geschlossenen, normativ einsehbaren, verstehbaren und damit transparenten Steuerrechts. Nur so läßt sich die Steuergerechtigkeit wieder als rechtsstaatliches Grundprinzip festigen und im Bewußtsein der Bürger wieder entsprechend verankern.«²²

Gegen die Vereinfachung des Steuerrechts steht das geäußerte Bedenken, dies würde die Idee einer Steuergerechtigkeit konterkarieren, weil Steuergerechtigkeit wesentlich durch eine Einzelfallgerechtigkeit entstehe – und diese leide zwangsläufig, wenn zu stark pauschaliert werde.²³

Daneben wird die innersystematische Struktur unter dem Stichwort der (fehlenden) Systemgerechtigkeit kritisiert.²⁴ Damit ist die Orientierung der Steuergesetze an einer Reihe vorab festgelegter Prinzipien gemeint.²⁵ Doch besonders die Rechtsprechung sorgt regelmäßig für Zweifel an der Prinzipientreue des Gesetzgebers.²⁶

Zur Verknüpfung von Systemwahl und Steuergerechtigkeit äußert sich insbesondere Paul Kirchhof, der einen Steuersatz von 25 % als gerecht bezeichnet und diesen vorzugsweise in einem indirekt progressiven System mit einem festen Grenzsteuersatz installiert wüss-

¹⁹Das hat auch praktische Folgen, worauf Thomas Piketty hinweist: die Steuerprogression bedingt eine genaue Analyse der Einkommen, was für die empirische Forschung zur Einkommensverteilung von großem Wert ist. Der – gerne gerühmte – Verzicht auf diese Analyse entzieht der Gemeinschaft damit einen Teil ihrer Diagnoseinstrumente zur Verteilungssteuerung, Piketty 2014, S. 435 f.

²⁰So zum Beispiel bei Englisch 2010, S. 219 f.; Müller-Franken 2005, S. 203 f. und Scholz 1999, S. 799.

²¹Pohmer 1994, S. 25; Kruse 1991b, S. 26 und Drüen 2001, S. 211: »ist der Gesetzgeber bei der Konkretisierung der Verteilungsgerechtigkeit weitgehend frei, weil die Verfassung mit dem Gebot der Belastungshoheit und dem Verbot des Belastungsübermaßes nur den Rahmen der Verteilungsentcheidung absteckt.«

²²Scholz a. a. O. S. 806. Zur Verknüpfung von Steuersystemvereinfachung und Gerechtigkeit auch Lang 1994, S. 34 ff.

²³Lang a. a. O. S. 34 f.

²⁴Battis 1977, S. 18 f. Siehe auch die Diskussion um die verfassungsrechtlich gebotene Folgerichtigkeit, S. 61.

²⁵Schwarz 2007, S. 957.

²⁶Siehe insoweit nur die Urteile des Bundesverfassungsgerichts, die dem Gesetzgeber eine fehlende Orientierung an den eigenen Prinzipien attestieren, BVerfGE 6, 55 vom 17.1.1957; E 30, 250 vom 9.3.1971 und E 66, 214 vom 22.2.1984. Battis zweifelt gar das Bestehen eines Systems im Steuerrecht an, Battis a. a. O. S. 20 f.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

te.²⁷ Dazu sollen Steuersubventionen möglichst umfassend gestrichen werden, Prinzipientreue in der Umsetzung herrschen und die Trennung der Einkunftsarten verschwinden, damit nur noch ein einziges Einkommen der Besteuerung unterliegt.²⁸

Wie bereits in den vorangegangenen Kapiteln aufgezeigt, bewegt sich der Diskurs, dort wo es um Fragen der Gerechtigkeit geht, auf einem seit langer Zeit vertrauten Terrain und basiert auf einer Reihe unhinterfragter Prämissen. Der Begriff Steuergerechtigkeit wird weder für ein Konzept umfassender Verteilungsgerechtigkeit verwendet noch mit einem solchen Konzept kombiniert. Vielmehr dient er überwiegend der Abgrenzung zu ordnungspolitischen Fehlern in der Gestaltung einzelner Steuergesetze.

6.1.1.2. Systeminterne Gerechtigkeitsfragen

Systeminterne Gerechtigkeitsfragen machen einen wesentlichen Teil der Diskussion um die Steuergerechtigkeit aus. Gut erkennbar ist dieser Zusammenhang, wenn einzelne Richtungsentscheidungen des Gesetzgebers erfolgen oder unterbleiben. Als Beispiel kann hier die Diskussion um die Abschaffung der kalten Progression dienen.²⁹ Der Zusammenhang zwischen Jahresbesteuerung, Inflationsverlusten und höherer Einstufung im progressiven Tarif ist in zahllosen Formen als ungerecht beschrieben worden. Doch wie bereits dargestellt, stehen hier Debattenumfang und faktische Wirkungen der kalten Progression in keinem Verhältnis.³⁰ Vielmehr werden die Prämissen der kalten Progression genauso wenig in die Diskussion einbezogen wie auch die Wirkungen auf die gesamtgesellschaftliche Verteilung unberücksichtigt bleiben.

Auch der sich durch die Rechtsgeschichte ziehende Streit um die Einführung von Steuergutschriften als Alternative zu Abzugsbeiträgen von der Bemessungsgrundlage³¹ bewegt sich innerhalb der Grenzen, die einzelne Entscheidungen des Gesetzgebers setzen. Als Argument gegen die Abzüge von der Bemessungsgrundlage wurde eine Ungleichbehandlung angeführt, nach der die Abzugsbeträge durch die Progression unterschiedliche Wertigkeiten erreichen. Ein Zusammenhang, der in einem System von Steuergutschriften nicht mehr aufträte. Je nachdem welche Ausgaben des Steuerpflichtigen von der Besteuerung ausgenommen werden sollten, stellt sich die Frage, ob die Ungleichheit in dem Wert der ersparten Steuern mit dem Differenzierungskriterium, das zu diesem Abzug geführt hat, in Einklang zu bringen war.

Weitere Beispiele sind die Privilegierung von Kapitaleinkünften gegenüber solchen aus anderen Quellen sowie der Streit um eine Besteuerungsobergrenze, die schließlich in der Debatte um den Halbteilungsgrundsatz mündete:

Seit der Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009³² werden die Einkommenseile, die aus Kapital generiert wurden, gegenüber den übrigen Einkommensquellen privilegiert

²⁷Kirchhof 2010, S. 79.

²⁸Kirchhof a. a. O. S. 72 ff.

²⁹Siehe oben S. 123 ff.

³⁰Siehe oben S. 156.

³¹Siehe oben S. 96.

³²Siehe oben S. 30.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

und einem einheitlichen Grenzsteuersatz unterworfen. Durch den sogenannten Sparerpauschbetrag von 801 € entsteht eine leicht indirekt progressive Besteuerung von Kapitalerträgen, während auf die anderen Einkommensarten weiterhin der Progressivtarif von § 32a EStG angewendet wird. Begründet wurde der Wechsel hin zu einer Schemabesteuerung mit dem befürchteten Abzug von Kapitalvermögen aus Deutschland als Folge eines Wettbewerbs, mit dem Staaten durch geringe Kapitalbesteuerung den Transfer von Kapitalvermögen forcieren.

In der Debatte um den Halbteilungsgrundsatz³³ wurde dagegen um eine Obergrenze der Besteuerung gestritten. Hier waren ausnahmsweise keine Gleichheitsfragen, sondern Fragen der generellen Verteilung Gegenstand der Debatte. Doch wie auch in den vorangegangenen Beispielen blieb hier eine Gesamtanalyse der Verteilung zwischen Staat und Bürger aus.³⁴ Ein klares Indiz für das Fehlen einer umfassenden Betrachtung lieferte schließlich das Urteil des Bundesverfassungsgerichts, mit dem der Halbteilungsgrundsatz widerrufen wurde.³⁵ Dort bestand zwischen Senat und Beschwerdeführer schon Uneinigkeit über das zu verwendende Berechnungsmodell für die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes. Nach den Berechnungen des Senats wäre der Beschwerdeführer wegen der Anrechnung der Gewerbesteuer auf seine Einkommensteuerschuld erst gar nicht beschwerdebefugt gewesen.³⁶ Wenn jedoch schon die Uneindeutigkeit der Ermittlung zeigt, dass die Belastung unterschiedlich gewertet werden kann, dann verdeutlicht das nur, dass es erst recht an einer widerspruchsfreien Konzeption von Verteilungsgerechtigkeit fehlen muss.

Das wird durch die Begründung in dem Beschluss bestätigt, mit dem die Halbteilung statuiert wurde. Die Argumentation der Senatsmehrheit zielte gerade nicht auf die generelle Abwägung von Marktverteilung einerseits und staatlichem Anspruch andererseits. Vielmehr fusste die Begründung auf einer sprachlich-dogmatischen Begründung, angeknüpft an das Wort »gleichermaßen«³⁷. Die Frage nach einer gerechten Verteilung kann mit dieser Herangehensweise nicht beantwortet werden.

Innerhalb der vorangestellten Beispiele ist sämtlichen Argumenten gemein, dass sie ausschließlich systeminterne Kritik vermitteln. Die gegebene Verteilung von Gütern in der Gesellschaft wird bestenfalls als gegeben hingenommen, mitunter schlichtweg ignoriert. Daraus folgt, dass die Aussagekraft einer so formulierten Kritik nicht weit reichen kann. Doch nicht nur die limitierte Perspektive, auch die Technizität der Argumente hindert einen fachübergreifenden Austausch. An den im Steuerrecht geführten Diskurs ist ohne vertieftes Studium der Begriffe schwer anzuknüpfen. Selbst die »benachbarten« Institute von Betrieblicher Steuerlehre, Volkswirtschaft und (Steuer-)Rechtswissenschaft engagieren sich selten interdisziplinär.

³³Siehe oben S. 71.

³⁴Lediglich im Sondervotum von Wolfgang Böckenförde finden sich Anklänge an eine holistische Betrachtung der Frage, BVerfGE 93, 121 (155) vom 22.6.1995.

³⁵Siehe oben S. 77.

³⁶Siehe oben ebd.

³⁷BVerfGE 95, 121 (138).

6.1.2. Philosophischer Diskurs

Als Indiz für den geringen Stellenwert von Steuern in der philosophischen Diskussion dürfte der Umstand gelten, dass in der wohl wichtigsten Veröffentlichung zur praktischen Philosophie im 20. Jahrhundert – »Eine Theorie der Gerechtigkeit« von John Rawls – der Begriff Steuern nicht einmal im Sachverzeichnis auftaucht. Aber auch in anderen Veröffentlichungen fristet das Thema »Steuern« ein Schattendasein. Finden gelegentlich noch Steuern als Umverteilungsinstrument in den einzelnen Theorien Erwähnung, bleibt eine genauere Betrachtung von Systematik und Nützlichkeit der verschiedenen Systementscheidungen zumeist aus.³⁸

In zahlreichen Veröffentlichungen zur politischen Philosophie im Allgemeinen und zur Verteilungsgerechtigkeit im Besonderen tauchen Steuern nur am Rande oder in Fußnoten auf. Michael Sandel beispielsweise grenzt die Steuerprogression lediglich von einer Geldbuße ab und konstatiert, sie sei keine solche und diene lediglich der Mehrung von Staatseinkünften.³⁹ Thomas Nagel bezeichnet die umverteilende Besteuerung nur als besser zu ertragen im Vergleich mit der Ungerechtigkeit, welche die unbeeinflusste Initialverteilung biete.⁴⁰

Amartya Sen hat sich dagegen mehrfach zur Besteuerung geäußert, wenngleich eine vertiefte Betrachtung im Rahmen seines »capability approach« ausblieb. Bereits in einer frühen Veröffentlichung hat er zur Begründung erläutert, warum die Fokussierung auf das Einkommen einer Person ein unzureichender Maßstab für die Herstellung gerechter Zustände sein muss:

»An important and frequently encountered problem arises from concentrating on inequality of *incomes* as primary focus of attention in the analysis of inequality. The extent of real inequality of opportunities that people face cannot be readily deduced from the magnitude of inequality of *incomes*, since what we can or cannot do, can or cannot achieve, do not depend just on our incomes but also on the variety of physical and social characteristics that affect our lives and make us what we are.«⁴¹

Daraus folgt, dass eine Einkommensteuer in der Lesart von Sen nur eine von zahlreichen Indikatoren einer gerechten Verteilung sein kann. Das macht eine explizite Betrachtung auf der Ebene der gerechten Verteilungsbedingungen entbehrlich und degradiert das Verhältnis von Einkommensbesteuerung und Gerechtigkeit zur Folgefrage.

Auch im kommunitaristischen Entwurf von Michael Walzer sind Steuern als kleiner Ausschnitt der Lebenswelt, zumal als isoliertes Messinstrument, ungeeignet. In seiner Konzeption einer »komplexen Gleichheit« existiert eine Vielzahl an Gütern und Verteilungsverfahren, ebenso wie Verteilungsagenten und -kriterien.⁴² Schon die Frage nach einer – wie auch immer gearteten – Steuergerechtigkeit kann nicht zu einer eindeutigen Antwort führen, weil Walzer die Idee eines singulären Tauschgutes kategorisch ablehnt:

³⁸Eine Ausnahme bilden die Veröffentlichungen von Murphy/Nagel 2002 und O’Kelley 1981.

³⁹Sandel 2012, S. 85.

⁴⁰Nagel 1987, S. 72. In der späteren Veröffentlichung mit Liam Murphy weitet er diese These gleichwohl deutlich aus, siehe S. 176 ff.

⁴¹Sen 1992, S. 28. [Hervorhebung im Original, C.K.].

⁴²Walzer 1983, S. 27.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

»Gewiß, der Markt war die gesamte Geschichte hindurch einer der wichtigsten Mechanismen für die Verteilung von sozialen Gütern; aber er war niemals – und ist auch heute nirgendwo – ein allumfassendes Verteilungssystem.«⁴³

Steuern sind für Walzer demnach als eine unter vielen Sphären der Gerechtigkeit vernachlässigbar, was als Erklärung für das Fehlen einer Auseinandersetzung mit diesen Fragen dienen kann.

Eine Sonderstellung nehmen Steuern in der Konzeption eines Systems der Ressourcen-gleichheit ein, wie es Ronald Dworkin formuliert hat. Dieses System beruht auf der Annahme, dass die Verteilung der Talente willkürlich, die Nutzung derselben aber be-wußt und steuerbar erfolgt.⁴⁴ Dazu formuliert Dworkin folgende Bedingungen für die Bewertung von Lebenszuständen am Maßstab einer gerechten Verteilung:

»Einerseits müssen wir, um Gleichheit zu bewahren, zulassen, daß die Ressourcen-verteilung zu jedem Zeitpunkt [...] ambitions-sensibel ist. Das heißt, daß sie Kosten und Nutzen der Entscheidungen für andere widerspiegeln soll [...]. Andererseits dür-fen wir es nicht zulassen, daß die Verteilung der Ressourcen in irgendeinem Moment begabungs-sensibel ist, also durch Unterschiede der Fähigkeiten beeinflusst wird, die in einer Laisser-faire-Volkswirtschaft Einkommensunterschiede zwischen Menschen mit den gleichen Ambitionen bewirken.«⁴⁵

Als Mittel zur Steuerung unterschiedlicher Zuflüsse, die nicht auf die Ambitionen und Entscheidungen der Einzelnen zurückzuführen sind, schlägt Dworkin zunächst eine pe-riodische Einkommensteuererhebung vor.⁴⁶ Aus Sicht von Dworkin steht jedoch die Maß-frage einer praktischen Umsetzung entgegen: es erscheint ihm ausgeschlossen, diejenigen Komponenten identifizieren zu können, die auf den willensgetragenen Entscheidungen der Menschen basieren.⁴⁷ Daneben weist Dworkin auf die Wechselbeziehung zwischen Talent und Ambition hin, die Ausbildung der Talente sei selbst eine Bedingung der Entstehung von Ambitionen.⁴⁸

Um dieser empirisch nicht lösaren Aufgabe zu entgehen, erfindet Dworkin in einem weiteren Schritt eine Versicherung, die es den Menschen ermöglichen soll, das Risiko abzudecken, das aus dem Mangel an Fähigkeiten nach der Initialverteilung resultiert.⁴⁹ Den Deckungsgrad sollen die Menschen dabei selbst auswählen können. Durch die dar-

⁴³Walzer ebd.

⁴⁴Dworkin 1981a, S. 116 f.

⁴⁵Dworkin a. a. O. S. 114 f.

⁴⁶Dworkin a. a. O. S. 116 f.

⁴⁷Dworkin a. a. O. S. 118.

⁴⁸Dworkin ebd. Die Nähe zu Rawls' Theorie ist deutlich sichtbar. Rawls weist auf die Verfügbarkeit von Talenten als Potentiale hin. Mit unterschiedlichen Potentialen entstehen auch unterschiedliche Vorstellungen über deren Nutzung. Siehe auch die Kritik von Arneson 1989, S. 79 und Carens 1985, S. 319 ff.

⁴⁹Dworkin a. a. O. S. 120 – Dworkin nennt das einen Versicherungsmarkt für Talente, Dworkin a. a. O. S. 125.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

an anschließende Marktverteilung entstehen Prämien, die das Risiko einer ungünstigen Talentverteilung adäquat widerspiegeln.⁵⁰

Die zahlreichen Einwände gegen ein Versicherungssystem auf Basis individueller Verhandlungen veranlassen Dworkin jedoch, sein Modell der Ressourcengleichheit in einem weiteren Schritt mit einem Steuersystem zu kombinieren.⁵¹ Aus den Versicherungsbeiträgen werden Steuerzahlungen, aus den Risikoprämien gemittelte Steuerbeiträge innerhalb eines Solidarmodells.⁵² Im Gegensatz zu dem sehr komplexen Risikoprofil einer Versicherung stelle die Übertragung die Etablierung eines »leichter nachvollziehbaren Besteuerungsmuster[s]« her.⁵³

Damit verbleibt das folgende auf Steuern basierende Verteilungsmodell in der Konzeption Dworkins:

»[Die Menschen] könnten eine abgestufte Einkommensteuer einrichten, die Transferzahlungen in der Höhe der Differenz zwischen dem durchschnittlichen Absicherungsniveau, abzüglich der Selbstbeteiligung, und dem Einkommen, das der Antragsteller plausiblerweise als das höchste durch ihn erzielbare Einkommen nachweisen kann, finanziert.«⁵⁴

Das Konzept der Ressourcengleichheit ist wegen seiner technokratischen Berechnungsmethoden und der idealisierten Annahmen kritisiert worden.⁵⁵ Es lässt die Schwierigkeiten erkennen, die entstehen, wenn eine Zielverteilung auf Basis kaum messbarer Prämissen mit ausschließlich ökonomischen Mitteln erreicht werden soll.

Steuern fungieren demnach bei Dworkin als Mittel der Umverteilung in einem System, das die natürliche Ausstattung mit Talenten von den Entscheidungen und Ambitionen der Menschen trennt und willkürliche Verteilungsergebnisse basierend auf der Talentvergabe ausgleicht. Wegen dieser Gesamtperspektive haben System- und Tariffragen der Besteuerung für Dworkin kein eigenes Gewicht, weil ausschließlich der Umverteilungserfolg nach Maßgabe der gerechten Verteilung entscheidend ist. Dazu sind aber verschiedene Systeme denkbar, so auch die von Dworkin vorgeschlagene Versicherung oder jegliche Tarifform einer Einkommensteuer, solange sie bloß die Bedingungen der Zielverteilung herstellen kann.

In seiner »Verfassung der Freiheit« widmet F. A. von Hayek der Steuerprogression eine tiefere Betrachtung und greift diese mit dem Argument einer inhärenten Maßlosigkeit

⁵⁰Die Preise für die Versicherung schließen es aus, dass sich die Bewohner der Insel übertersichern. Ihnen stünde sonst die eigene Versklavung durch die entsprechend hohen Beiträge bevor, Dworkin a. a. O. S. 128.

⁵¹Dworkin a. a. O. S. 130.

⁵²Kritisch dazu Kersting 2000, S. 214. Insbesondere moniert er den fehlenden Begründungszusammenhang zwischen der Versicherung, als prinzipiell freiwilliges Institut, und den Steuern als Pflichtabgabe.

⁵³Dworkin a. a. O. S. 133.

⁵⁴Dworkin a. a. O. S. 133 f. Dworkin fügt an der Stelle an, dass die Betrachtung an dieser Stelle zwar endet, aber dieser logisch keine Grenze gesetzt ist.

⁵⁵Kersting konzentriert seine Kritik auf die technische Komplexität, Kersting 2000, S. 190. Diese Ansicht wird auch von Arneson a. a. O. S. 87 geteilt. Kymlicka sieht im Versicherungsmarkt nur die zweitbeste Lösung und die Steueridee als die zweitbeste Umsetzung der Verteilungsprobleme, Kymlicka 1996, S. 89. Sen hält dagegen die Annahmen zur vollständigen Informiertheit der Inselbewohner für kritikwürdig, Sen 2010, S. 295.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

an.⁵⁶ So sei die Progression dem politischen Streben nach höheren Staatseinnahmen ein willkommenes Vehikel.⁵⁷ Er untermauert seine Kritik mit einer Darstellung des Anstiegs der Steuersätze seit Einführung der Steuerprogression.⁵⁸ Auch hält er die gängigen Rechtfertigungen der Steuerprogression für nicht stichhaltig. Einzig dem Ausgleich der Regression indirekter Steuern komme eine legitimierende Wirkung zu.⁵⁹ Damit bildet Hayek jedoch eine Ausnahme auf der Seite des philosophischen Diskurses, wenn er sich den Rechtfertigungen der Ökonomen und Juristen bedient, um Argumente für und wider die Steuerprogression abzuwägen. Weil die Steuerprogression kein Kriterium enthalte, mit dem sich ein gerechter Zustand identifizieren ließe, lehnt Hayek insgesamt die Möglichkeit ab, es könne eine gerechte Bemessung eines progressiven Steuertarifs geben.⁶⁰

Die in Robert Nozicks »Anarchie – Staat – Utopia« getätigten Aussagen zur Besteuerung sind ebenso eindeutig. Umverteilende Steuern, die über den Minimalstaat hinausreichen und gleich welcher Tarifgestaltung, hält Nozick für nicht zu rechtfertigen.⁶¹ Die Verteilung folgt nur nach den formalen Anforderungen seiner Verfahrensgerechtigkeit, die wiederum ausschließlich nach der Legitimität der Aneignung eines Gutes durch seinen Besitzer fragt. Ist ein Individuum in der Lage, sich absolutes Eigentum durch den Einsatz von Arbeit an Gegenständen anzueignen, bleibt kein Raum für eine umverteilende Besteuerung durch den Staat.⁶² Das käme für Nozick Zwangsarbeit gleich.⁶³ Wenn sämtliche Bürger sich selbst sowie ihre durch Arbeit appropriierten und die im Wege des Tausches erworbenen Güter besitzen, kann der Staat legitim nur noch in das Eigentum des Einzelnen eingreifen um den Schutz des Eigentums zu gewährleisten. Eine staats- und damit steuerfreie Gesellschaft nach anarchischem Vorbild lehnt Nozick wegen der mangelnden Sicherheit der Besitztümer dagegen ab.⁶⁴ Auch ist die Hintergrundverteilung der gesellschaftlichen Güter für ihn nur insoweit relevant, als damit die Legitimität der Übertragungsvorgänge geprüft werden soll.⁶⁵

Zusammengefasst nimmt Nozick die zur Aufrechterhaltung von Eigentumsschutz und minimaler Staatsorganisation notwendigen Steuern hin. Im Hinblick auf mögliche Verteilungsentscheidungen stellen sich weitere Verteilungsfragen für ihn erst gar nicht, weil die Marktbedingungen schon gerechte Ergebnisse produziert haben und daher von einer Steuer nur nachträglich verzerrt werden können.

⁵⁶ Hayek 1960, S. 388 ff. Hayek selbst favorisiert eine proportionale Einkommensbesteuerung, Hayek a. a. O. S. 398.

⁵⁷ Hayek a. a. O. S. 397.

⁵⁸ Hayek a. a. O. S. 393 ff.

⁵⁹ Hayek a. a. O. S. 389.

⁶⁰ Hayek a. a. O. S. 398 f.: das Maß der Progression sei »nichts anderes als der jeweilige Stand der Meinung, die sich durch die vergangene Politik gebildet hat.«

⁶¹ Nozick 1976, S. 159.

⁶² Anders dagegen innerhalb lokaler Gemeinschaften (z. B. in einem Kibbuz), dort steht es den Menschen nach Nozick frei, ein System der Umverteilung zu etablieren, Nozick a. a. O. S. 292.

⁶³ Nozick a. a. O. S. 159. Die Bürger wären schließlich gezwungen, einen Teil ihrer Arbeitszeit dafür aufzuwenden, den Anteil zu produzieren, der im Wege der Umverteilung anderen Individuen zu Gute kommt.

⁶⁴ Nozick a. a. O. S. 111 f.

⁶⁵ Nozick a. a. O. S. 144.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

John Rawls äußert sich in seiner Theorie der Gerechtigkeit nur oberflächlich zu Detailfragen der Besteuerung. Denn bei Rawls steht nicht die Erhebung von Steuern im Zentrum seiner Untersuchung, sondern die Verwendung des durch Steuern erhobenen Aufkommens und die Etablierung gerechter Prozeduren zur Eliminierung ungerechtfertigter Marktverteilungen.⁶⁶ Wie schon bei Ronald Dworkin ist die Steuererhebung ein Vehikel auf dem Weg zur Herstellung gerechter Verteilungsbedingungen, nicht aber ein Zweck in sich selbst. Weil zudem die Markttransaktionen in Rawls Gerechtigkeitskonzeption eine gerechtere Struktur widerspiegeln, verschwindet bei Rawls zudem die Notwendigkeit, große Mengen an umzuverteilender Masse zu generieren.⁶⁷ Das lässt wiederum eine Reduzierung der Progressivsteuern zu.⁶⁸

Die aus moralischer Perspektive wohl wichtigste Institution im Rawls'schen System stellt die Umverteilungsabteilung dar. Sie gleicht ein Defizit der Marktwirtschaft aus, indem sie die Bedürfnisse der Individuen nicht zum Gegenstand einer reinen Wechselwirkung von Angebot und Nachfrage geraten lässt.⁶⁹ Die Umverteilungsabteilung misst anhand der Daten zu Lohn und Umverteilung, ob das Vermögen der am wenigsten Bevorzugten langfristig maximiert und damit der Bedingung des Differenzprinzips⁷⁰ genüge getan wird.⁷¹ Damit steuert sie den Teil der sozialen Gerechtigkeit, der bei den Minimalanforderungen an materiellen Wohlstand der Individuen ansetzt. Die Verteilung bei Rawls steht damit einer großen Anzahl von Alltagsvorstellungen über gerechte Verteilungsprinzipien entgegen.⁷²

Komplementär dazu organisiert die Verteilungsabteilung die Umschichtung von Vermögensmassen mittels Erbschaftsteuer und Einschränkungen des Erbrechts.⁷³ Um Machtkonzentration infolge einer zu starken Vermögenskonzentration zu verhindern, greift die

⁶⁶Rawls äußert sich nur sehr zurückhaltend zu Art und Maß der Besteuerung. Lediglich einzelne Verweise deuten darauf hin, dass er eine proportionale Konsumsteuer der gängigen Einkommensteuer vorzieht. In späteren Schriften geht Rawls auf diese Frage ebenfalls nicht ein.

⁶⁷Krouse/McPherson 1988, S. 80 und 93. Dieses Urteil ähnelt der Schlussfolgerung, wie sie im Falle Nozicks getroffen wurde, ist aber von gänzlich anderer Note. Bei Rawls schafft das Institutionenkonzept bereits so große Fortschritte in der Verteilung, dass die Marktverteilungen nicht mehr zu großen Ungerechtigkeiten neigen. Nur die verbleibende Korrektur findet mittels der Steuererhebung statt, wobei Rawls insgesamt einen Fokus auf die Verhinderung einer Perpetuierung großer Vermögensansammlungen legt. Im Vergleich dazu verzichtet Nozick auf eine Vorbeeinflussung des Marktes durch Institutionen, die das Ideal der Gerechtigkeit bedienen sollen.

⁶⁸Rawls will jedoch insbesondere bei der Erbschaftsteuer nicht davon abkehren, Rawls 2003, S. 248.

⁶⁹Rawls 1975, S. 310 f.

⁷⁰Das Differenzprinzip ist die zweite Bedingung in der zweiten Regel der Gerechtigkeitskonzeption, danach müssen »[s]oziale und ökonomische Ungleichheiten [...] den am wenigsten begünstigten Angehörigen einer Gesellschaft den größten Vorteil bringen«, Rawls 2003, S. 78. Das Differenzprinzip ist mit zahlreichen Argumenten kritisiert worden. So zwingt es zur Subventionierung marktferner Entscheidungen, Kymlicka 1996, S. 81. Außerdem übersehe es die Bedürfnisse der gesellschaftlichen Außenseiter, Krouse/McPherson a. a. O. S. 98. Es sei überdies ein maßloses Prinzip, schließlich könne immer weiter nivelliert werden, Kersting 2000, S. 170. Siehe zudem die ausführliche Stellungnahme von Rawls a. a. O. S. 157 ff.

⁷¹Rawls 1975, S. 311.

⁷²Renker 2012, S. 94 f. Renker arbeitet die besondere Bedeutung des Zufalls in den Verteilungsergebnissen einer Marktwirtschaft innerhalb der Theorie Rawls' heraus.

⁷³Rawls ebd.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Verteilungsabteilung in die Vermögenstruktur der Individuen ein.⁷⁴ Zweck ist einzig der fortlaufende Ausgleich der durch den Markt verursachten Unwuchten im Besitz von Vermögen. Eine Erhebung von Steuern als Mittel zur reinen Aufkommensgenerierung wird von Rawls nicht beabsichtigt.⁷⁵

Des Weiteren werden die Ansprüche auf Marktgewinne abgeschwächt, indem das Individuum statt eines moralischen Anspruchs auf Leistungen lediglich eine legitime Erwartung geltend machen kann.⁷⁶ Übertragen auf das Steuersystem führt eine Negierung sämtlicher moralischer Ansprüche auf das Erarbeitete zu großer Freiheit in der Gestaltung etwaiger Steuerlasten. Wenn lediglich »legitime Erwartungen« auf die Produkte menschlicher Tätigkeit existieren, werden die Grenzen der Gestaltung eher in ökonomischen Sphären zu suchen sein. Dann stehen Effizienz und Aufrechterhaltung einer Anreizstruktur im Vordergrund der einzelner Steuern, während das Steuersystem als Ganzes auf die Verbesserung der Situation der Schlechtestgestellten ausgerichtet wäre.⁷⁷ Das steht der Konzeption der gerechten Aneignung entgegen, wie sie beispielsweise von Nozick vertreten wird.⁷⁸

Zusätzlich behandelt John Rawls die Frage, ob die Staatsfinanzierung notwendig auf Zwang basiere. Das ist insoweit wichtig, als eine Dichotomie von Staatsfinanzierung und Steuererhebung zu einer erhöhten Begründungslast für die Steuerprogression führen muss. Denn ist eine Staatsfinanzierung ohne Steuern möglich, muss erst die Erhebung einer solchen gerechtfertigt werden, bevor einzelne Systementscheidungen – zu denen eben auch die Progression der Einkommensteuer zählt – in den Fokus rücken können. Bis auf wenige Einzelstimmen⁷⁹ herrscht jedoch ein Konsens in der Debatte, dass Steuern die einzig praktikable Form der Staatsfinanzierung sind.

Allgemein hält Rawls die Möglichkeit einer lediglich mit Vertrauen operierenden Staatsorganisation für wenig wahrscheinlich.⁸⁰ Allerdings könnten die Zwangsmittel in seinem Konzept einer wohlgeordneten Gesellschaft (»well ordered society«⁸¹) milder Natur sein.⁸² Speziell auf die Steuerfrage bezogen, hält es Rawls selbst unter nahezu idealen Bedingungen für unwahrscheinlich, dass eine freiwillige Zahlung der Bürger an den Staat genügend Aufkommen generieren könnte.⁸³ Die Theorie der Gerechtigkeit setzt zudem

⁷⁴Rawls selbst hat in späteren Veröffentlichungen die Zustände in den USA kritisiert. Dort hebelten Ungleichheiten in der Vermögenstruktur das System gleicher Chancen aus, Rawls 2003, S. 230. Exemplarisch für den von Rawls kritisierten Zusammenhang steht die Entscheidung des US Supreme Court in der Sache *Citizen United vs. Federal Election Commission* vom 21.1.2010, 558 U.S. 310. Der Supreme Court erlaubte im Ergebnis unbegrenzte Wahlkampfmittel zugunsten der politischen Parteien und eliminierte damit faktisch die ohnehin geringe Sichtbarkeit der kleineren Parteien im US-amerikanischen Mehrheitswahlsystem nahezu vollständig.

⁷⁵Rawls 1975, S. 311.

⁷⁶Rawls a. a. O. S. 347.

⁷⁷Jedenfalls sofern die absoluten Vorrangregeln der fairen Chancenverteilung und Freiheitsgewährung beachtet werden.

⁷⁸Nozick 1976, S. 144.

⁷⁹Hier ist das Engagement von Peter Sloterdijk aus jüngerer Zeit zu nennen, Sloterdijk 2010.

⁸⁰Rawls a. a. O. S. 302.

⁸¹Siehe zu den Annahmen über die wohlgeordnete Gesellschaft Rawls 2003, S. 306 ff.

⁸²Rawls 1975, S. 302.

⁸³Rawls a. a. O. S. 271. Siehe auch Lang 1994, S. 36.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

ein Menschenbild voraus, welches auf vernunftgeleitetem Handeln basiert.⁸⁴ Der Raum für unkooperatives Verhalten wird demnach schon durch diese Prämisse beschränkt.

James Buchanan weist dagegen auf das praktische Dilemma hin, welches entsteht, wenn man vollständig auf Zwang in einem Gemeinwesen verzichtet.⁸⁵ Um unkooperative Mitglieder zur Kooperation zu bewegen, müssten die übrigen Mitglieder ihrerseits Anreize setzen.⁸⁶ Eine grobe Ungleichbehandlung wäre die Folge. Alternativ könnte die Gemeinschaft die Kosten der Nichtkooperation tragen. Aber auch das hätte eine Ungleichbehandlung der Mitglieder zur Folge. Blicke der Ausschluss aus der Gemeinschaft. Doch dieser könnte nicht als Sanktion für das free riding vorgesehen werden⁸⁷, so lange nicht die Verfassung des Gemeinwesens diesen Zwang (noch) vorsähe.⁸⁸

Robert Nozick ist ebenfalls skeptisch, ob Mildtätigkeit ein geeignetes Prinzip zur Staatsfinanzierung ist. Weil er Steuern, die über die reine Garantie der Sicherheit und Grundstruktur eines Staates hinausgehen, als Zwangsarbeit identifiziert, nimmt er an, es sei durchaus denkbar, dass niemand privat spenden würde, wenn es nicht allgemeinverbindlich sei.⁸⁹ Allerdings hält er das free riding für effektiv verbotbar, soweit es um die Einrichtung des Minimalstaates geht.⁹⁰

Das Thema der Freiwilligkeit von Steuerzahlungen wurde auch kurzzeitig von Paul Kirchhof⁹¹ aufgegriffen, der damit auf eine von Peter Sloterdijk initiierte Debatte⁹² antwortete und seinerseits für eine Steuerfinanzierung als notwendige Bedingung eines Staatswesens warb. Bezeichnenderweise erschien das Plädoyer Kirchhofs nicht in der Fachliteratur, sondern in einer überregionalen Tageszeitung. Gleichwohl stellt es eine der wenigen Verbindungen zwischen philosophischem und fachwissenschaftlichen Diskurs dar.⁹³

⁸⁴Diese Annahme reicht so weit, dass selbst bei moralischen Konflikten nicht das Rechte zugunsten des Guten zurückzutreten hat: »Die Bürgerpflicht verlangt, die Fehler der Institutionen in vernünftigem Umfang hinzunehmen und nicht ungehemmt auszunützen.«; Rawls a. a. O. S. 392 und zur Weigerung eine ungerechte Steuer zu zahlen S. 406. Rawls sieht in der Gesinnung (Gerechtigkeitssinn) das zentrale Moment eines stabilen Systems, welches free riding unwahrscheinlich mache, S. 541. Kritisch zu Rawls Menschenbild: Sen 2010, S. 97 f.

⁸⁵Buchanan 1975, S. 56.

⁸⁶Buchanan ebd.

⁸⁷Die Freiwilligkeit schließt ja gerade die Sanktionierung aus. Kritisch zum Sanktionsverzicht auch Murphy/Nagel 2002, S. 46.

⁸⁸Buchanan ebd. Auch der Ausschluss aus dem Gemeinwesen ist eine Sanktion, wenn er mit der Nichtkooperation der Auszuschließenden gerechtfertigt wird. Die Argumentation legt das Dilemma offen: Wenn es unkooperatives Verhalten selbst dann gibt, wenn die Kooperation lediglich auf freiwilliger Basis erfolgt, kann nicht gleichzeitig nach einem Zwangsmittel zur Durchsetzung der Kooperation gesucht werden. Dieser Weg wird ja gerade durch die Prämisse »Freiwilligkeit« verstellt.

⁸⁹Nozick 1976, S. 242.

⁹⁰Nozick a. a. O. S. 92.

⁹¹Kirchhof 2009, S. 33.

⁹²Sloterdijk hatte die Frage aufgeworfen, ob Zwang ein notwendiges Element staatlicher Finanzierung ist und ob es nicht möglich sei, Steuern zu Gunsten eines Systems freiwilliger Spenden abzuschaffen, siehe dazu Sloterdijk 2010.

⁹³Eine Rezeption der Argumente von Murphy/Nagel findet bei Taboada statt, Taboada 2011, S. 277 ff.

6.1.3. Parallelität der Diskurse

Die Stoßrichtung der Debatte unterscheidet sich in den jeweiligen Fachgebieten deutlich. Während in der Steuerpolitik die Systemfrage ausschnittsweise gestellt wird, spielt beispielsweise der Unterschied zwischen Flat Tax und Steuerprogression in der philosophischen Debatte keine Rolle. Die einzige Systementscheidung, die in der philosophischen Debatte für einige Zeit Relevanz beanspruchen konnte, war die Diskussion zur möglichen Umstellung auf eine Besteuerung des Konsums anstelle des Einkommens.

Die in der Steuerpolitik omnipräsenten Binnenprobleme der Steuerprogression tauchen dagegen dort erst gar nicht auf. Wie auch umgekehrt die Verknüpfung von Gesamtverteilung der Güter in der Gemeinschaft und ihre Beziehung zur Besteuerung unterhalb der Wahrnehmungsschwelle der steuerpolitischen Diskussion bleibt.

Insgesamt ist ein Austausch auf fachlicher Ebene zwischen den Fachgebieten nicht zu erkennen. Ein offener Diskurs ist angesichts der spezifischen Ausprägung der Argumentationslinien auch unwahrscheinlich. Bislang muss man daher eine Parallelität der Diskurse konstatieren. Damit stellt sich die Frage, warum die Beteiligten keine Anknüpfungspunkte zwischen den Fachdiskursen herstellen. Denn es steht außer Frage, dass die Beziehung der Menschen zu ihrer Steuerlast mit Fragen der distributiven Gerechtigkeit unterlegt sind. Dann überrascht es naturgemäß, wenn beide Themen fast völlig unabhängig voneinander wissenschaftlich erforscht werden.

Eine mögliche Antwort auf diese Frage bieten Charles O'Kelley einerseits sowie Liam Murphy und Thomas Nagel andererseits. Ihre Arbeiten greifen ausgehend von der philosophischen Diskussion eine zentrale Prämisse an, die nahezu sämtlichen Argumenten der Steuerpolitik zugrunde liegt und damit nachgerade radikal die dortigen Forschungsergebnisse in Frage stellt.

Die zentrale These lautet: Die steuerrechtliche und ökonomische Betrachtung von Steuern – insbesondere der Einkommensteuer – greift zu kurz, wenn lediglich einzelne Systeme von Steuern, Tarife oder innersystematische Unregelmäßigkeiten miteinander verglichen werden. Denn das ignoriert die Funktion von Steuern als Mittel zur Verteilung von Gütern innerhalb einer Gemeinschaft nach den Bedingungen der Gerechtigkeit, welche die jeweilige Gemeinschaft für sich gesetzt hat.

Zunächst wird der Beitrag O'Kelleys vorgestellt, der noch sichtlich von der ausklingenden Debatte um eine Konsumbesteuerung beeinflusst ist. Darauf folgt die Erörterung der Thesen von Murphy und Nagel, die zwanzig Jahre später veröffentlicht wurden. Anhand dieser konkreten Kritik wird in der Folge die Validität der in den vorangegangenen Abschnitten dargestellten Debatte um die deutsche Einkommensbesteuerung gemessen.

6.1.3.1. Der Einwand von O'Kelley

Mitten in eine US-amerikanische Debatte⁹⁴ über den möglichen Wechsel hin zu einer Besteuerung auf Basis des Konsums der Steuerpflichtigen, veröffentlichte Charles O'Kelley

⁹⁴Seinerzeit initiiert von Andrews 1974, S. 1113 und in der Folge von zahlreichen Autoren aufgegriffen. Eine Kurzbibliographie findet sich bei O'Kelley 1981, S. 1 Fn. 1.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

eine Kritik an den Prämissen, die von den Debattenteilnehmern zugrunde gelegt wurden. Darin greift er die implizit gesetzte Bedingung einer gerechten Marktverteilung an, die bislang wesentliche Voraussetzung für die Erörterung von Gerechtigkeitsfragen im steuerpolitischen Diskurs war.⁹⁵ Als Ziel formuliert O’Kelley die Verankerung einer gehaltvollen Debatte über Gerechtigkeit im steuerpolitischen Diskurs, die bislang fehle.⁹⁶

Seine Untersuchung besteht zum einen aus einer Kritik der gängigen Argumentationslinien in eben jener steuerpolitischen Diskussion, zum anderen in der Anwendung der von John Rawls vorgeschlagenen Gerechtigkeitsgrundsätze auf die Systementscheidungen im Steuersystem.⁹⁷ Dabei liegt der Fokus von O’Kelley in der – auch bei Rawls⁹⁸ erwähnten – Frage nach der besten Besteuerungsgrundlage. Die von ihm kritisierte Voraussetzung einer gerechten Marktverteilung findet sich aber auch in anderen Systementscheidungen des Steuerrechts wieder, beispielsweise der Debatte um die Einführung eines proportionalen Steuertarifs in Abkehr von der Steuerprogression.

Für O’Kelley sind Fragen der Besteuerung jedenfalls stets auch Fragen der Gerechtigkeit.⁹⁹ Das Steuersystem sei in ein umfassendes Konstrukt der Verteilung eingebunden, das die Standards der Gerechtigkeit zu erfüllen hat:

»In a society which employs an income tax, distributive shares of income are determined by subtracting from gross income the amount of tax paid. An income tax is thus a part of society’s distributive mechanism and must be designed in accordance with the governing principles of social justice.«¹⁰⁰

O’Kelley vermeidet so eine Aufspaltung der Argumente in solche, die Gerechtigkeit zum Ziel erheben, und solche, die Kriterien wie Effizienz oder Aufkommensmaximierung zum Inhalt haben.

Nur wenn die Verteilung vor der Einkommensbesteuerung bereits einen Zustand der gerechten Verteilung erreicht hat, erfüllt eine Besteuerung der Markterfolge keinen eigenen Zweck außer der Generierung eines verbesserten Verteilungsergebnisses.¹⁰¹ Schließlich gebe es genügend andere Methoden zu Aufkommensgenerierung, um die Voraussetzungen für ein solches Verteilungsergebnis hervorzurufen.¹⁰² In allen anderen Fällen sei entscheidend, dass die Ungerechtigkeiten der Marktverteilung durch die Besteuerung

⁹⁵Diese Fehlannahmen führten zu einem Verständnis von Steuerpolitik, das mehr an »esoteric recommendations, which only appeal to the initiated« erinnere. O’Kelley a. a. O. S.32.

⁹⁶O’Kelley a. a. O. S.7: »making a prima facie case for the possibility of meaningfully discussing questions of justice in connection with tax policy debate«.

⁹⁷Die Verknüpfung der Ideen Rawls’ mit der Kritik O’Kelleys ist wesentlich auf die Argumentation der seinerzeit stattfindenden Debatte zur Konsumbesteuerung zugeschnitten. Deshalb orientiert sich die weitere Darstellung an den Kritikpunkten O’Kelleys, die nicht mit einer Debatte verknüpft sind und uneingeschränkt auch heute Geltung beanspruchen können.

⁹⁸Rawls 1975, S. 312. An dieser Stelle findet sich eine der wenigen konkreten Aussagen Rawls zum Steuersystem: »Abgesehen von vielen Komplikationen sollte man doch festhalten, daß eine proportionale Verbrauchssteuer zu einem besten Steuersystem gehören kann.«

⁹⁹O’Kelley a. a. O. S. 3.

¹⁰⁰O’Kelley ebd.

¹⁰¹O’Kelley ebd.

¹⁰²O’Kelley ebd.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

des Einkommens aufgehoben wird und in der Folge die Verteilung dem Maßstab der Gerechtigkeit entspricht.¹⁰³

Diese Zusammenhänge werden seiner Ansicht nach in der steuerpolitischen Diskussion jedoch verkannt. Damit öffne sich die Debatte für Positionen, die keinen Bezug mehr zu der Gesamtverteilung in der Gesellschaft herstellen.¹⁰⁴ Und das Ergebnis dieser Verschiebung der Argumentation ist, dass eine Prämisse gesetzt wird, die mehr als fraglich ist, nämlich, dass die Verteilung der Markterfolge einen gerechten Verteilungszustand erzeugt:

»Focusing on the inner workings serves to reinforce the legitimacy of the existing system and to further insulate it from criticism. Almost unconsciously, we are lulled into assuming that the basic structure of society is just and that the pre-tax distribution of income is just. [That] overlooks the fundamental question of the justness of the pre-tax distribution of income.«¹⁰⁵

Damit folgt die gängige Argumentationslinie in der steuerpolitischen Diskussion einer Tradition libertären Thesen. Denn nach diesen ist die Verteilung der Güter in einer Gesellschaft gerecht, sofern sie das Produkt einer Verteilung in einem freien Tauschhandel sind.¹⁰⁶ Dann erlangen die Individuen durch die Marktprozesse selbst einen moralischen Anspruch auf ihr Vorsteuereinkommen.¹⁰⁷ Daher dürfe die Verteilung nicht durch eine Steuer in einen ungerechten Zustand überführt werden, schließlich sei das Marktergebnis ja schon gerecht.¹⁰⁸ Daraus folge aber ebenso, dass eine Verteilung, die auf einem teilweisen Versagen des Marktes basiert, beispielsweise durch ausgenutzte Monopole, auch nicht durch die spätere Steuererhebung verändert werden darf.¹⁰⁹

Dieser Ansicht widerspricht O'Kelley mit dem Argument, die Marktverteilung selbst basiere auf sowohl genetischen als auch umweltbezogenen Faktoren, auf die der Einzelne keinen Einfluss hat.¹¹⁰ Daneben ist das Einkommen abhängig von einem System sozialer Kooperation, das die persönliche Freiheit ebenso schützt, wie es die Möglichkeit, überhaupt Eigentum zu erwerben, erst herstellt.¹¹¹ Weil so große Teile unserer Markterfolge auf Zufällen und unverdienten Faktoren beruhen, kann das Ergebnis der genutzten Fähigkeiten keinesfalls *vollständig* auf einen Verdienst des Individuums zurückgeführt werden.¹¹²

¹⁰³O'Kelley a. a. O. S. 4 und 32. Ähnlich hatte schon Amartya Sen argumentiert, nämlich dass ein Vorsteuereinkommen nur eine »facade« sei und der Verteilungsmaßstab stets das Einkommen sein muss, welches das Steuersystem bereits durchlaufen hat, Sen 1973, S. 91.

¹⁰⁴O'Kelley a. a. O. S. 5.

¹⁰⁵O'Kelley a. a. O. S. 5 f.

¹⁰⁶Nozick 1976, S. 144.

¹⁰⁷O'Kelley a. a. O. S. 22 f.

¹⁰⁸O'Kelley a. a. O. S. 23. Hieraus wird die Formel der Edinburger Regel der Steuererhebung erst anschaulich.

¹⁰⁹O'Kelley ebd.

¹¹⁰O'Kelley a. a. O. S. 24.

¹¹¹O'Kelley ebd. Dieses Argument, bei O'Kelley noch untergeordnet, werden Liam Murphy und Thomas Nagel, Murphy/Nagel 2002, zum zentralen Angelpunkt ihrer Betrachtung erheben.

¹¹²O'Kelley ebd. »As our good looks, talent, age, health, and positions are so greatly influenced by the luck of draw, by morally arbitrary contingencies, how can we claim that any sum which we can extort

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Jedoch vertritt O’Kelley keineswegs die Ansicht, die Produkte eigenen Schaffens seien aus moralischer Perspektive unverdient. Vielmehr müsse die Verteilung zwischen Individuum und Gemeinschaft im Lichte des Kooperationsgewinns einer Gemeinschaftsstruktur betrachtet werden:

»Moreover, most of us believe that the effort expended in productive activity, or the mere fact of being productive, must result in moral entitlement to the reward received. However, while we can all agree that a person is entitled to retain his natural assets and to determine whether or not to use them, the second step – that he is entitled to the entire agreed reward – does not follow from the first. It must be remembered that society is a cooperative venture. [...] What a person can legitimately have expected to receive for his services is dependent on whether the pre-tax distribution of income is just. If it is not, and if the society is justly designed, an [...] income tax will be part of the existing social arrangement.«¹¹³

Damit verknüpft O’Kelley die Hintergrundverteilung und den Zweck der Einkommensteuer mit ihrer tariflichen Bemessung.¹¹⁴ Nach dieser Argumentation kann es sogar zu einer Übereinstimmung zwischen gerechter Verteilung und der Marktverteilung kommen. Für diesen Fall stellt eine nicht-verzerrende Steuer den gerechten Zustand her, beziehungsweise erhält diesen aufrecht.¹¹⁵ Die Systemfrage ist durch die Erschütterung der Prämissen durch O’Kelley keinesfalls zugunsten der Steuerprogression determiniert. Sein Fazit schließt mit der Aufforderung, die Hintergrundverteilung nicht als einen Fremdkörper, sondern vielmehr als essentiellen Bestandteil einer vernünftigen Diskussion über Steuerpolitik zu begreifen.¹¹⁶ Dies würde einen erheblichen Fortschritt in der Debatte insoweit bedingen, als eine erhöhte gesellschaftliche Übereinstimmung mit den Prinzipien sozialer Gerechtigkeit ihre Folge wäre.¹¹⁷

Zusammengefasst greift der Beitrag von O’Kelley das gängige Vorverständnis in der steuerpolitischen Diskussion an, das die Berechtigung des Individuums auf seinen Vorsteuerverdienst statuiert. Dagegen führt er an, dass ein moralischer Anspruch auf das Vorsteuereinkommen allenfalls dann existieren kann, wenn die Marktverteilung ein gerechtes Verteilungsergebnis produziert. Das aber ist eine utopische Vorstellung angesichts der zahlreichen Kontingenzen und willkürlichen Verteilungsentscheidungen, die bis zu dem Zeitpunkt einer Vorsteuerverteilung existieren. Diese gedankliche Weichenstellung wird das Ergebnis beim Vergleich mit der deutschen steuerpolitischen Diskussion determinieren.

for our services or the use of our property is a sum to which we are justly entitled?» [Hervorhebung nur hier, C.K.].

¹¹³O’Kelley a. a. O. S. 24 f.

¹¹⁴O’Kelley a. a. O. S. 25.

¹¹⁵O’Kelley hält eine Konsumsteuer nur für den Fall gerechtfertigt, das ebenjene Gerechtigkeit in der Marktverteilung existiert. Ansonsten müsste eine Einkommensteuer herkömmlicher Art die Verteilung nach den Prinzipien einer gerechten Verteilung reorganisieren. O’Kelley a. a. O. S. 32.

¹¹⁶O’Kelley a. a. O. S. 32.

¹¹⁷O’Kelley ebd.

6.1.3.2. Die Kritik von Murphy und Nagel

Liam Murphy und Thomas Nagel haben das Thema der unberücksichtigten Prämissen in der Steuerdiskussion im Jahr 2002 in ihrer Veröffentlichung *The Myth of Ownership* wieder aufgegriffen und knüpfen darin an die Kritik von Charles O'Kelley an.¹¹⁸ Sie kritisieren in der Studie das Fehlen von philosophischer Diskussion über die ethische Dimension des Themas Steuerpolitik.¹¹⁹ Ihrer Auffassung nach gibt es eine generelle Misskonzeption im Verständnis von Steuern. Diese seien eine notwendige Bedingung der Marktverteilung und keineswegs, wie so häufig vorausgesetzt, ein nachgelagertes Element einer bereits abgeschlossenen Verteilung innerhalb eines – vom Staat –freien Marktes.¹²⁰

Ein wesentliches Hindernis, das einer angemessenen Debatte über das Verhältnis von Steuern und Gerechtigkeit entgegensteht, sei jedoch die gedankliche Fixierung der Individuen auf den Enteignungscharakter von Steuern.¹²¹ Die vom Markt erworbenen Güter werden von den Individuen bereits als legitimes Privateigentum wahrgenommen.

Murphy und Nagel lehnen jedoch sämtliche Ansprüche der Menschen auf Güter ab, die das Steuerregime des Staates noch nicht durchlaufen haben. Das Bruttoeinkommen erlangt in ihren Überlegungen lediglich den Status einer reinen Rechengröße, weil der Verteilungsprozess in dem Moment, in dem diese Zahl auftaucht, noch längst nicht abgeschlossen ist.¹²² Verdient kann daher nur das sein, was nach Steuern in den Besitz der Menschen gelangt.¹²³ Damit positionieren sie sich gegen das gängige Verständnis in der steuerpolitischen Diskussion, dass der Staat vermittels der Steuer etwas »wegnimmt«.¹²⁴

Doch wie sollte der Staat den Individuen etwas wegnehmen, wenn eine staatliche Organisation erst durch die Bedingungen, die sie setzt, das Einkommen der Menschen ermöglicht. Unter der weiteren Bedingung, dass es einen Staat ohne Steuern nicht geben kann, schlussfolgern Murphy und Nagel, dass es dann auch kein Privateigentum ohne den Staat geben kann.¹²⁵ Privateigentum entsteht für beide erst nach der Garantieerklärung durch den Staat. Damit steigt der Staat zur zentralen Verteilungsinstanz auf. Diese Verteilung reicht vom Moment, in dem die Bedingung für den Markt gesetzt wer-

¹¹⁸Murphy/Nagel 2002.

¹¹⁹Murphy/Nagel 2002, S. 4: »there seems to us to be a gap or at least an underpopulated area in philosophical discussion of the ethical dimensions of public policy, and this book is intended to make a start of occupying it.« Ähnlich hatte das schon O'Kelley formuliert: »It is surprising the extent to which tax policy debate presently avoids a systematic philosophical consideration of the requirements of justice.« O'Kelley a. a. O. S.32.

¹²⁰Murphy/Nagel a. a. O. S. 8.

¹²¹Murphy/Nagel a. a. O. S. 175. Vgl. dazu schon die Diskussion um die Einrichtung einer Besteuerungshöchstgrenze und dem verfassungsgerichtlich normierten Konfiskationsverbot, S. 68 ff. Die von den Beteiligten im Diskurs eingenommene Position enthält durchgehend die von Murphy/Nagel angegriffene Prämisse, Vorsteuereinkommen sei verdient.

¹²²Murphy/Nagel a. a. O. S. 36, »bookkeeping figure«.

¹²³Murphy/Nagel a. a. O. S. 32.

¹²⁴Murphy/Nagel a. a. O. S.175: »Taxes are naturally perceived by most people as expropriations of their property«.

¹²⁵Murphy/Nagel a. a. O. S. 32: »There is no market without government and no government without taxes; and what type of market there is depends on laws and policy decisions that government must make.«

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

den, bis zu dem Moment, in dem das versteuerte Einkommen das Individuum erreicht. Die Zwischenstufen erweisen sich als reine Gedankenfiguren:

»Resistance to traditional concepts of tax fairness and their political analogues requires rejection of the idea that people's pretax income and wealth are theirs in any morally meaningful sense. We have to think of property as what is created by the tax system, rather than what is disturbed or encroached on by the tax system. Property rights are the rights people have in the resources they are entitled to control after taxes, not before.«¹²⁶

Aus dieser Perspektive wird mit den Mitteln staatlicher Ordnungspolitik, zu denen das Steuersystem zählt, das Privateigentum (Einkommen) »hergestellt« und nicht etwa dezimiert. Eigentumsrechte können nach Murphy und Nagel nur das Produkt der gesamten staatlichen Verteilung sein und nicht etwa schon in Zwischenstadien wie der Marktverteilung bestehen. Insbesondere kann es keinen Anspruch auf vollkommen unbesteuerter Marktgewinne geben.¹²⁷ Denn erst der Staat definiere, was Privateigentum ist und welches Verteilungsergebnis letztendlich hergestellt werden soll.¹²⁸ Daher sollte die Aufmerksamkeit, anstatt auf die Entstehungsbedingungen von Vermögen, auf die Ziele der späteren Mittelverteilung gerichtet werden.¹²⁹ Die zentrale Frage der Steuerpolitik müsse daher lauten: »Wie soll das Steuersystem das Sozialprodukt eines Landes zwischen Individuen und Staat verteilen und welche Faktoren sind relevant für die Entscheidung, wer welchen Anteil beanspruchen kann?«¹³⁰

Besonders kritisieren sie die Annahme, die Marktverteilung garantiere gerechte Verteilungsergebnisse.¹³¹ Das drücke sich besonders in der Beharrung auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip aus.¹³² Dieses sei als Maßstab für die Steuerbelastung ungeeignet, weil es direkt an die Marktverteilung anknüpfe.¹³³ Die Verbindung werde von der Prämisse einer (annähernd) gerechten Struktur der Marktverteilung getragen. Eine solche Annahme widerspreche aber der Erfahrung, dass ein Teil der »Marktverteilungen durch genetischen, physischen oder sozialen Zufall, einschließlich Erbschaften, determiniert werden«¹³⁴. Verteilungsgerechtigkeit ist für die Autoren daher nicht mit der »Anwendung einer als gerecht erscheinenden Funktion auf eine moralisch willkürliche Initialverteilung«¹³⁵ herzustellen.

Viel mehr gehe es darum, den Blick vollständig von den Verhältnissen zu lösen, wie der Markt sie hervorbringt:

¹²⁶Murphy/Nagel a. a. O. S. 175.

¹²⁷Murphy/Nagel ebd.

¹²⁸Murphy/Nagel ebd. Besonders plastisch lässt sich diese Behauptung am deutschen Steuersystem aufzeigen, definiert doch das Bundesverfassungsgericht – in verlängerter Gesetzgebung – nur solche Leistungsansprüche überhaupt als Eigentum, die irgendeiner Form von Eigenleistung des Steuerpflichtigen entstammen, S. 69.

¹²⁹Murphy/Nagel a. a. O. S. 175 f. und S. 128: »tax justice is about outcomes«.

¹³⁰Murphy/Nagel a. a. O. S. 176 [Übersetzung C.K.].

¹³¹Murphy/Nagel a. a. O. S. 31 f.

¹³²Murphy/Nagel a. a. O. S. 20.

¹³³Murphy/Nagel a. a. O. S. 36.

¹³⁴Murphy/Nagel a. a. O. S. 32 [Übersetzung C.K.].

¹³⁵Murphy/Nagel a. a. O. S. 30 [Übersetzung C.K.].

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

»The real question of fairness should be about after-tax results, not about their relation to the pretax situation. We want to know what tax schedule will raise enough money to pay for the costs of government and public services while at the same time promoting socioeconomic justice and fostering or at least not hindering a dynamic economy. That question cannot be answered by deciding in isolation who should be taxed at the same level and who should be taxed more or less.«¹³⁶

Damit ändert sich auch die Perspektive, die bei der Wahl der zu erhebenden Steuern eingenommen werden muss. Die Struktur der Steuergesetzgebung ergibt sich nunmehr aus den Erfordernissen, wie sie das darüberliegende System der Gerechtigkeit vorgibt.¹³⁷ Ob eine Steuer ihr Ziel erfüllt, lässt sich nicht durch eine isolierte Betrachtung entscheiden, vielmehr muss sich eine derartige Analyse an zwei Kriterien messen:

»First, whether it can raise enough revenue to provide for an adequate level of public goods like defense, law enforcement, and education; and second, whether it results in a decent standard of living for the least economically advantaged members of the society.«¹³⁸

Zunächst liegt es schon rein faktisch im Ermessen des Staates zu definieren, was dem Individuum gehören, also sein Eigentum sein soll. Zwar könnte der Einzelne unabhängig davon Eigentum an Gegenständen oder Ideen reklamieren. Der Staat garantiert aber mit der Zuweisung eines Eigentumsrechts auch dessen Schutz – und zwar nur so weit, wie die Zuweisung reicht.¹³⁹

Ferner basiert die moderne Marktwirtschaft auf einer Patronatserklärung des Staates in Bezug auf die Stabilität von Währung und Wirtschaftssystem. Über ihre Zentralbanken üben Staaten eine monopolartige Stellung aus, zugleich ist mit der Geldhoheit auch die Steuerhoheit verbunden. Eine Abkehr von den in Geld ausgedrückten Verteilungsergebnissen ist schon angesichts der Aufkommenshöhe unpraktikabel.

Die Annahme, es gäbe einen legitimen Anspruch der Individuen auf ihr Vorsteuereinkommen, muss überdies die Möglichkeit beinhalten, diese könnten unabhängig vom Staat einen Markt betreiben und somit ihr Bruttoeinkommen einer entsprechenden Verwendung zuführen. Bislang hat es solche Konstellationen nur in Krisenzeiten gegeben.¹⁴⁰ Ein Gemeinwesen wurde auf diesen Prämissen in der westlichen Welt bislang nicht installiert.

¹³⁶Murphy/Nagel a. a. O. S. 164.

¹³⁷Murphy/Nagel a. a. O. S. 171.

¹³⁸Hier verknüpfen die Autoren ihre Kritik mit der von ihnen präferierten normativen Vorstellung. Das Werturteil über die Gewährung eines Existenzminimums muss von der logischen Argumentationskette getrennt betrachtet werden. Murphy/Nagel a. a. O. S. 135.

¹³⁹Vgl. insoweit schon die Argumentation bei Hobbes 1651, S. 134: »Der alleinige Weg zur Errichtung einer solchen allgemeinen Gewalt, die in der Lage ist, die Menschen vor Angriffen Fremder und vor gegenseitigen Übergriffen zu schützen [...] liegt in der Übertragung der gesamten Macht und Stärke auf einen Menschen oder eine Versammlung von Menschen [...].«

¹⁴⁰Zwar hat es in Krisenregionen und in Ländern mit hyperinflationierender Währung temporär die Etablierung fremder Währungen gegeben. Beispiele sind die Verwendung der D-Mark auf dem Balkan infolge der Jugoslawienkriege und die Verbreitung des US-Dollar in den Krisenstaaten Afrikas. Dennoch sind das kurzfristige Zustände, bei denen von einem – funktionierenden – Gemeinwesen gerade nicht gesprochen werden kann.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Zusammengefasst kritisieren Murphy und Nagel die in der steuerpolitischen Diskussion vorherrschende »Kurzsichtigkeit«, die sich darin äußert, dass ein willkürlicher Schnitt in der Verteilung des Staates nach dem Durchlaufen der Marktprozesse gesetzt wird. Aus ihrer Sicht reicht die Verteilung jedoch weiter, nämlich bis zu dem Punkt, an dem die Güter (Einkommen) das Steuersystem durchlaufen haben. Das folgt aus der staatlichen Fundierung einer jeden Marktverteilung.

Weil der Blick nur auf die Binnenmaterie gerichtet ist, kann ein Gerechtigkeitsurteil nicht weit reichen. Vielmehr muss die Frage nach den Bedingungen einer gerechten Verteilung gestellt werden, bevor über die Systemfrage entschieden wird. Denn entscheidend ist kein innersystematisches Verteilungsprinzip, sondern die Verteilung im Einklang mit den Zielen einer gerechten Verteilung. Dazu können viele Wege gangbar sein, die ausschließliche Konzentrierung auf das Mittel Einkommensteuer liefert jedoch keine geeigneten Ergebnisse für die eigentliche Frage nach der Verteilungsgerechtigkeit.

6.1.3.3. Auswirkungen auf den Diskurs zur Steuerprogression

Überträgt man nun die Kritik von O'Kelley einerseits und Murphy und Nagel andererseits auf die Diskussion in den mit Steuern befassten Wissenschaften, fällt das ohnehin brüchige Rechtfertigungsgebilde nahezu vollends in sich zusammen. Die Versuche, die Steuerprogression mit einer Theorie zu rechtfertigen, scheitern allesamt an den berechtigten logischen Einwänden von O'Kelley, Murphy und Nagel. Das Äquivalenzprinzip konnte schon in der systeminternen Auseinandersetzung nicht überzeugen.¹⁴¹ Gegen diese Begründung führen Murphy und Nagel zusätzlich an, dass sie unkompatibel mit dem Verständnis sowohl einer umverteilenden als auch einer libertären Idee von Gerechtigkeit bleiben muss.¹⁴² Denn sobald ein Existenzminimum gezahlt werden soll, weil die Bedingungen einer gerechten Verteilung eine Unterstützung der unteren sozialen Schichten erforderlich macht, kommt es zu einem widersprüchlichen Ergebnis: Denn diejenigen, die von dem umverteilenden System profitieren, müssten ihrerseits gemäß dem Äquivalenzprinzip zurückzahlen, was sie erhalten haben.¹⁴³ Eine ersichtlich widersinnige Vorstellung.

Aber auch wenn man die Umverteilung als Ziel der Steuerprogression aus der Gleichung streicht und die Güterverteilung des Marktes als gerecht ansieht, kann das Äquivalenzprinzip nicht überzeugen.¹⁴⁴ Denn es würde die als gerecht zu betrachtende Marktverteilung nachträglich verzerren, indem es von denjenigen, die vom Markt besonders profitieren auch besonders viel beanspruchen würde.¹⁴⁵ Damit könnte die Verteilung aber dem Gerechtigkeitskriterium nicht mehr genügen. Dieses läge nämlich in einem proportionalen Abzug von Steuern, weil diese die bereits gerechte Marktverteilung nicht verändern würde. Ebenso können die Argumente der Opfertheorien im Lichte der Kritik nicht

¹⁴¹Siehe schon S. 105.

¹⁴²Murphy/Nagel a. a. O. S.18 f.

¹⁴³Murphy/Nagel a. a. O. S.19.

¹⁴⁴Murphy/Nagel ebd.

¹⁴⁵Murphy/Nagel ebd.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

bestehen.¹⁴⁶ Die Annahme man könne den Steuerpflichtigen ein Opfer auferlegen, das ihrem Wohlfahrtsverlust möglichst exakt entspricht, basiert ebenfalls auf der Prämisse, man könne die Steuerlasten von den Bedingungen der Gerechtigkeit im Hinblick auf die Ausgaben des Staates trennen.¹⁴⁷ Das ist – wie Murphy und Nagel gezeigt haben – willkürlich und »kurzsichtig«, schließlich gibt es den Markt, auf dem der Wohlfahrtsgewinn beruht, nur unter der Bedingung der Organisation eines Staatswesens. Steuern werden nicht grundlos erhoben und weil die Opfertheorien den Zweck der Steuererhebung ausblenden, treffen sie keine hinreichend substantielle Aussage über die Bedingungen einer gerechten Verteilung:¹⁴⁸

»Since taxation is not an entirely independent realm of justice, one cannot pronounce confidently that the state should extract an equal tax sacrifice from each person as measured against pretax incomes while remaining agnostic on the question of what a just expenditure policy would be.«¹⁴⁹

Es liegt auf der Hand, dass eine solche Theorie nicht mit moderner Sozialstaatlichkeit zu vereinbaren ist. Denn damit wäre die zugrunde liegende Prämisse – dass die Marktverteilung gerechte Ergebnisse produziert – in Frage gestellt. Auch das in der Steuerliteratur wichtigste Erklärungsmodell der Steuerprogression, das Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁵⁰, kann eine Analyse seiner Prämissen nicht überstehen. Der erste Einwand gegen eine Besteuerung gemessen an Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist der Schluss vom Können auf das Sollen. Das Können – als am Ist orientierter Zustand – gehört der Seinsphäre an. Damit liegt bereits in der Idee des Leistungsfähigkeitsprinzips ein Schluss entgegen Humes Gesetz vor.

Daran schließt sich der Einwand einer nicht erfassbaren Messgröße, beziehungsweise der Beliebigkeit des Inhalts, an. Leistungsfähigkeit ist an den Möglichkeiten der Menschen orientiert. Es gibt jedoch keinen zuverlässigen Indikator, der Aufschluss darüber geben könnte, welche Leistungsfähigkeit ein Mensch besitzt. Und selbst wenn es einen solchen gäbe, hieße das noch nicht, dass man zuverlässig bestimmen könnte, mit welchem Maßstab sich die real dargebotenen Leistungen von den ideal möglichen unterscheiden ließen. Denn wenn man ausschließlich die idealen Leistungspotentiale zum Maßstab bestimmt, kommt es unwillkürlich zu einem Zwang der Talentierten, diese Talente auch auszuschöpfen.¹⁵¹ Diese »Versklavung der Talentierten« wird weithin mit dem Argument abgelehnt, sie widerspreche der Freiheit des Menschen, zu der eben auch die Hoheit über die Entscheidungen bezogen auf den eigenen Talenteinsatz zählt.¹⁵² Und damit ist nicht einmal

¹⁴⁶Siehe schon S. 109 ff.

¹⁴⁷Murphy/Nagel a. a. O. S. 25.

¹⁴⁸Murphy/Nagel ebd. Es soll nicht verschwiegen werden, dass es möglich ist, die Opfertheorien mit einer libertären Theorie der Gerechtigkeit widerspruchsfrei zu kombinieren, und auch das Murphy und Nagel dies erkennen. Allerdings weisen beide darauf hin, dass die Gerechtigkeitskonzeption, mit der die Opfertheorien kompatibel sind, deutlich jünger als diese ist, Murphy/Nagel a. a. O. S. 27 f.

¹⁴⁹Murphy/Nagel a. a. O. S. 26.

¹⁵⁰Siehe schon S. 107 ff.

¹⁵¹Dworkin 1981a, S. 115.

¹⁵²Siehe bloß die Ausführungen bei Arneson 1989, S. 89; Rawls 2003, S. 243, Dworkin ebd. sowie Murphy/Nagel a. a. O. S. 20 und 122.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

die Frage aufgeworfen, ob in einer gerechten Gesellschaft eine Verteilungsmaxime ausgerichtet an der reinen Effizienz der Potentialnutzung bestehen kann.

Selbst wenn man lediglich das in Geld gut messbare Einkommen zum Maßstab erhebt, bleiben weiterhin Inkonsistenzen in der Begründung erhalten. Denn dann müsste hingenommen werden, dass nicht in Geld erworbene Güter wie Freizeit steuerfrei bleiben und damit gegenüber dem Arbeitseinkommen privilegiert werden.¹⁵³ Wichtiger ist aber, dass diese Sichtweise wieder auf einer verkürzten Perspektive beruht, weil die Bedingungen des Einkommenserwerbs nicht beachtet werden und damit wieder dasselbe Problem der antizipierten Gerechtigkeit der Marktverteilung auftaucht.

»Despite what many people implicitly assume, the justice of a tax scheme cannot be evaluated simply by checking that average tax rates increase fast enough with income [...] it is meaningless to insist that tax policy be fair in itself while ignoring the fairness of expenditures.«¹⁵⁴

Dieser Einwand trifft ebenfalls auf das Kriterium einer »horizontalen« oder »vertikalen Steuergerechtigkeit« zu.¹⁵⁵ Es gibt keinen zwingenden Grund zu verlangen, dass identische Einkommen gleich besteuert werden müssen, genauso wie es keinen Grund gibt zu verlangen, dass es eine abgestufte Ordnung gibt, innerhalb derer steigendes Einkommen mit steigenden Steuern korrelieren. Diese Gleichheitsmaximen basieren auf der Vorstellung, dass die Verteilung wie der Markt sie hervorbringt, bereits eine akzeptable lexikalische Ordnung enthält. Das ist aber nicht der Fall.¹⁵⁶

Entscheidend ist einzig die Zielvorstellung nach den Bedingungen einer gerechten Verteilung innerhalb der Gemeinschaft. Wenn diese Zielvorstellung, die Vorgabe enthalten, eine erhebliche Umverteilung der Markterfolge vorzunehmen, dann hängt die Höhe der Steuerlast der Individuen einzig davon ab, welchen Anteil sie durch die Marktverteilung erhalten haben, der ihnen nach den Bedingungen einer gerechten Verteilung nicht zusteht.¹⁵⁷ Das selbe gilt auch für den umgekehrten Fall. Findet sich ein Individuum mit bedeutend weniger Gütern nach der Marktverteilung wieder, als ihm nach den Bedingungen der Gerechtigkeit zuzumessen sind, dann bietet ausschließlich diese Zielvorstellung den Maßstab für die Bemessung der mittels Steuern vorgenommenen Umverteilung.

Das lässt sich an einem Beispiel verdeutlichen: Treffen zwei Personen mit identischem Einkommen aufeinander, wobei einer nach den Bedingungen der gerechten Verteilung von der Verteilung der Marktordnung mehr erhalten hat als ihm zusteht und der andere weniger, dann wird die Einkommensteuer gemessen an der Zielverteilung bei beiden differieren, um diese Fehlverteilung zu beheben. Der breite Fokus einer gerechten Ver-

¹⁵³Murphy/Nagel a. a. O. S. 22.

¹⁵⁴Murphy/Nagel a. a. O. S. 30.

¹⁵⁵Siehe zu den beiden Kriterien schon S. 97.

¹⁵⁶O'Kelley beschreibt die Fehlstelle folgendermaßen: »Missing is a systematic, compelling demonstration of the role assigned to the income tax by society and an explanation of how these maxims help to effectuate that purpose. In short, missing is the elaboration of a theory of social justice which supports the use of these maxims [gemeint sind horizontale Steuergerechtigkeit und Leistungsfähigkeitsprinzip, C.K.].«, O'Kelley 1981, S. 14f.

¹⁵⁷Murphy/Nagel a. a. O. S. 38.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

teilung unter Einschluss sämtlicher Güter einer Gesellschaft weist hier den Weg für ein staatliches Handeln, das beide Personen ungleich behandelt.

Nach dem System einer horizontalen Steuergerechtigkeit dürfte diese Ungleichbehandlung aber nicht geschehen. Beide Personen hätten in diesem Fall einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf die Zahlung derselben Steuerbeträge. Damit liegt ein Widerspruch zwischen dem rechtswissenschaftlich geprägten Verständnis einer Steuergerechtigkeit und dem philosophisch geprägten Begriff einer gerechten Verteilung vor. Die Auflösung des Widerspruchs kann aber – sofern dem Begriff Gerechtigkeit nicht eine künstlich verkürzte Wirkung zukommen soll – nur zugunsten der allumfassenden Verteilung erfolgen. Allerdings muss dem deutschen Steuersystem zugegeben werden, dass die Ordnung der Steuerpflichtigen nicht am reinen Markterfolg bemessen, sondern eine Korrektur systemintern über Abzugsbeträge hergestellt wird.¹⁵⁸ Das letztlich besteuerte Einkommen durchläuft einen Filter, der das Bruttoeinkommen um die nicht zu besteuern den Teile reduziert. Teilweise sind diese Abzugsmöglichkeiten auch an Kriterien einer gerechten Verteilung orientiert, so zum Beispiel beim Abzug von Sonderausgaben für die Altersvorsorge nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Andere Abzugsmöglichkeiten sind rein an politische Überzeugungen geknüpft.¹⁵⁹

Unter den Voraussetzungen des vorgenannten Beispiels kann sich auch die Reihenfolge, in der die Einkommensbezieher nach dem Maßstab der vertikalen Gerechtigkeit gruppiert sind, verändern. Denn es spricht wiederum nichts dagegen, diese Reihenfolge umzusortieren, sofern es die Bedingung einer gerechten Verteilung verlangt. In der Binnenperspektive des steuerrechtlichen Diskurses wäre auch dies ein eklatanter Verstoß gegen die Bedingungen der Steuergerechtigkeit, und, gemessen am deutschen Recht, verfassungswidrig. Wird jedoch der Fokus erneut auf die Verteilung in der gesamten Gesellschaft gerichtet, kann der Widerspruch sinnvoll nur zugunsten der gesamtgesellschaftlichen Verteilung aufgelöst werden.

Die Kontrollüberlegung lautet in diesem Fall: Kann ein aufgrund ungerechter Produktionsbedingungen erworbenes Einkommen, beispielsweise durch die Nutzung eines ungerechtfertigten aber nicht illegalen Marktvorteils, exakt so besteuert werden, wie dasjenige, was nicht unter Verstoß gegen eine faire Marktnutzung entstanden ist und in identischer Höhe vorliegt? Die Antwort nach den Bedingungen der horizontalen Steuergerechtigkeit müsste die unterschiedslose Besteuerung beider Einkommen verlangen. Aus Sicht einer gerechten Zielverteilung spräche jedoch nichts dagegen, diesen ungerechtfertigten und unverdienten Vorteil in der Generierung des Einkommens durch eine höhere Besteuerung auszugleichen. Sofern man also nicht die Perpetuierung von ungerechtfertigten Markterfolgen fordern möchte, kann die Binnenperspektive des Steuerrechts – in Form der horizontalen Steuergerechtigkeit – keinen Bestand haben.

Die einzigen Binnenkriterien, die auch aus der Perspektive der gerechten Verteilung für die Besteuerung nach Murphy und Nagel nicht zu verwenden sind, sind solche, die ge-

¹⁵⁸Siehe schon S. 40 ff.

¹⁵⁹Hierzu darf die Pendlerpauschale gezählt werden, die einen Anreiz zugunsten der Mobilität der Arbeitnehmer setzt, was in einem Land mit einer starken Automobilindustrie nicht nur dem Zweck der erhöhten Reisebereitschaft von Arbeitnehmern dienen dürfte. Siehe schon S. 40 f.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

gen weitere ethische Normen verstoßen.¹⁶⁰ Dazu zählen willkürliche Diskriminierungen aufgrund von ethnischer Herkunft, Glauben, Behinderungen oder ähnlichem. Diskriminierungsfreiheit genießt im System der Autoren einen höheren Stellenwert als eine absolut gerechte Verteilung. Denn um der besseren Verteilung willen, wollen beide keine Diskriminierungen zulassen.

Nimmt man nunmehr die oben genannten Beispiele zum Stand der Diskussion um die Progression in Deutschland, dann lassen sich die am US-amerikanischen Steuersystem entwickelten Thesen von Murphy und Nagel ohne Weiteres auch auf diese übertragen:

Wie stark das Alltagsverständnis von der Perspektive einer ignorierten Hintergrund- und Zielverteilung bereits vorbestimmt ist, lässt sich an einem gängigen Beispiel der Steuerliteratur aufzeigen:

»[Z]ehn Freunde beschließen, gemeinsam jeden Tag für 100 € bei einem Gastwirt zu Mittag zu essen. Zwei sind arm und zahlen nichts, fünf Normalverdiener zahlen 10 €, ein Besserverdiener 20 € und der Reichste 30 €. Eines Tages kommt der Gastwirt und sagt zu den zehn Freunden: Ihr seid so gute Gäste, dass ich künftig statt 100 € nur noch 80 € verlange. Die Freunde sind hoch erfreut und überlegen: Nach dem 20%igen Preisnachlass stehen alle Zahler besser da und die Armen essen wie vorher kostenlos. Aber dann kommen einigen von ihnen Bedenken. Der 20%-Nachlass führt nämlich beim Reichsten zu einer Ersparnis von 6 €, beim Besserverdiener zu einer Ersparnis von 4 €, bei den Normalverdienern zu einer Ersparnis von 2 €, und bei den Armen wirkt er sich gar nicht aus. Das findet die Mehrheit der Freunde ungerecht. Wie können die Reichsten die höchsten Entlastungseffekte genießen und die Armen leer ausgehen, fragen sie. Es kommt zum Streit.«¹⁶¹

Mit diesem Beispiel sollen unterschiedliche Entlastungswirkungen im Steuerrecht gerechtfertigt werden, die entstehen, wenn eine direkt progressive Steuer Abzugsbeträge von der Bemessungsgrundlage vorsieht.¹⁶² Je höher das Einkommen und damit der Grenzsteuersatz liegt, desto größer ist der Vorteil bei solchen Abzügen.¹⁶³ Intuitiv weist die Geschichte den Weg zugunsten eines Systems von degressivem Abzug als Gegenstück zu einer progressiven Zahlung. Mittels Analogieschluss wird diese Verfahrensweise auf das Steuersystem übertragen.

Die unhinterfragte Prämisse des Beispiels – die ungleiche Vermögensverteilung bei den Gästen – lässt den Abzug dagegen als etwas Natürliches erscheinen. Doch die Frage, unter welchen Bedingungen diese Vermögen entstanden sind, bleibt unbeantwortet. Dabei könnte die Ungleichverteilung der Vermögen auf einer Reihe von ungerechtfertigten Aneignungsakten innerhalb der Marktverteilung beruhen. Das würde aber im Beispiel auf die Schlussfolgerung keine Auswirkung haben, weil, wie zuvor gezeigt, die Prämisse der verdienten Verteilungserfolge stets auch auf die Schlussfolgerung zur Steuerlast fort-

¹⁶⁰Murphy/Nagel a. a. O. S. 39.

¹⁶¹Zuletzt vorgebracht von Birk 2011b, M 1.

¹⁶²Birk ebd.

¹⁶³Siehe schon S. 93.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

wirkt¹⁶⁴. Doch warum soll ein steuerlicher Eingriff völlig losgelöst von den Bedingungen der Gerechtigkeit stattfinden können?

Lenkt man den Fokus lediglich auf die vorgegebenen Strukturen des Beispiels, so bestätigt man gleichzeitig die zugrunde liegenden Prämissen und schließt die Hintergrundverteilung von weiterer Kritik aus.¹⁶⁵ Das führt zu ebenjenem Widerspruch zwischen dem steuerrechtlichen Gerechtigkeitsbegriff und dem Verständnis einer umfassenden Konzeption von Verteilungsgerechtigkeit, wie er bereits zuvor bei der Analyse des Begriffs der »horizontalen Steuergerechtigkeit« auftauchte. Auch hier kann das Beispiel nur dann Geltung beanspruchen, wenn mit der ignorierten Hintergrundverteilung auch die ungerechte Akkumulation der beschriebenen Einkommen akzeptiert wird.

Der Befund von O'Kelley, Murphy und Nagel wird an dieser Stelle bestätigt. Die Binnenperspektive der Diskussion leidet an argumentativer »Kurzsichtigkeit«, weil sämtliche Rahmenbedingungen der Verteilung ausgeblendet werden. Die Frage, ob eine Steuergutschrift oder ein Abzug von der Bemessungsgrundlage das vorzugswürdige System darstellt, ist für die Bemessung einer gerechten Verteilung nicht von Relevanz, solange nicht die äußeren Verteilungsbedingungen mit in die Bewertung einbezogen werden. Nicht anders verhält es sich mit der Argumentation zum Halbteilungsgrundsatz. Das Bundesverfassungsgericht hatte hier argumentiert, der Vermögensertrag dürfe neben den übrigen Ertragssteuern nur insoweit der Besteuerung unterliegen, als die Belastung des Steuerpflichtigen insgesamt eine hälftige Teilung nicht überschreite. Damit sollte einer konfiskatorischen Besteuerung des Vermögens vorgebeugt werden:¹⁶⁶

»Nach Art. 14 Abs. 2 GG dient der Eigentumsgebrauch zugleich dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit. Deshalb ist der Vermögensertrag einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich, andererseits muß dem Berechtigten ein privater Ertragsnutzen verbleiben. Die Vermögensteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen.«¹⁶⁷

Es ist jedoch keineswegs einsichtig, warum eine Besteuerung nicht auch auf die Substanz des Vermögens zugreifen darf. Dergestalt hatte sich bereits der Richter Böckenförde in seinem Sondervotum geäußert.¹⁶⁸ In der Tat kann hier die Binnenperspektive des Steuerrechts nicht den Weg weisen. Auch wenn die Einkommensteuerprogression nur die Akkumulation von Vermögen verlangsamt und nicht auf das Vermögen selbst zugreift, wäre durch einen angewandten Halbteilungsgrundsatz selbst dieser Zusammenhang empfindlich gestört worden.

¹⁶⁴O'Kelley 1981, S. 5.

¹⁶⁵O'Kelley ebd. Siehe auch das Wilt Chamberlain Beispiel bei Nozick 1974, S. 160 und die Kritik von Kersting 2000, S. 310 ff.

¹⁶⁶Siehe schon oben S. 71 ff.

¹⁶⁷BVerfGE 93, 121 (138) vom 22.6.1995 (Halbteilungsgrundsatz).

¹⁶⁸BVerfGE a. a. O. S. 155 ff.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Richtet man dagegen den Fokus auf die gesamte Verteilung von Gütern in einer Gemeinschaft, sind durchaus Situationen vorstellbar, in denen die Bedingungen einer gerechten Verteilung die Besteuerung oberhalb eines Satzes von fünfzig Prozent erfordern kann – und das ohne die Privatnützigkeit des Eigentums zu karikieren.¹⁶⁹ In der Begrenzung auf einen hälftigen Anteil der Marktverteilung würden jedenfalls große Einkommen, die nicht im Einklang mit den Bedingungen einer gerechten Verteilung entstanden sind, vor einem staatlichen Zugriff geschützt und hernach privilegiert. Bei einer sehr ungerechten Initialverteilung kann dem Staat schlechterdings nicht das Instrument genommen werden, das am ehesten dazu geeignet ist, den Bedingungen der Gerechtigkeit genüge zu tun. Jedenfalls bedarf eine solche Einschränkung staatlichen Handelns einer tieferen Begründung als der Exegese von Art. 14 Abs. 2 GG.¹⁷⁰ Nicht nur die Systemfolgen, auch die Systemwahl kann unter dem Eindruck der vorgestellten Thesen nicht bestehen. Eine generelle Entscheidung für eine Flat Tax setzt voraus, dass die Marktverteilung bereits im Einklang mit den Bedingungen der Gerechtigkeit steht. Das ist nicht unmöglich, kann aber keineswegs pauschal angenommen werden. Die Einführung eines derartigen Steuersystems würde die gesamte Einflussnahme des Staates auf die Ordnungspolitik vor den Tauschprozessen des Marktes verschieben, eine Korrektur wäre nicht mehr möglich. Allenfalls über das Mittel der Abzugsbeträge ließe sich noch eine Steuerung vornehmen. Auch die Kopfsteuer kann nur unter sehr engen Bedingungen als geeignete Systemwahl am Maßstab einer gerechten Verteilung gelten. Die Unterschiedslosigkeit der Erhebung hat in Anbetracht stark unterschiedlicher Marktverteilungen eine indirekte Regression zur Folge. Auch hier kann es zwar, wie bei der Flat Tax, einen Verteilungszustand geben, der den Bedingungen einer gerechten Verteilung entspricht. Jedoch wäre dem Staat erneut das Mittel zur Korrektur derjenigen Verteilungszustände genommen, die dieses Kriterium eben nicht erfüllen.

Ungewöhnlich ist jedoch, dass in der steuerpolitischen Diskussion die Hintergrundverteilung bei der Kopfsteuer beachtet wird, denn rein am Gleichheitssatz gemessen, ist die Kopfsteuer der Idealzustand einer gleichen Lastenverteilung. Die pauschale Ablehnung der Kopfsteuer im Diskurs¹⁷¹ kann gerade nicht mit einer Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden, solange nur – wie bei Flat Tax und Steuerprogression – das Binnensystem betrachtet wird. Erst in der Kombination mit der bestehenden Verteilung ergibt sich die indirekt regressive Wirkung der Steuer. Ein weiterer Einwand gegen das herrschende Steuersystem lautet: die Zusammenfassung der Steuerpflichtigen innerhalb von Typenkategorien verhindere eine exakte Verteilung nach den Bedingungen der Gerechtigkeit.¹⁷² Die Nutzung von Typenkategorien entzieht dem Staat die Möglichkeit, eine vollständige Differenzierung¹⁷³ der jeweiligen Verteilungssituation der Individuen vorzunehmen.

¹⁶⁹Piketty schlägt einen idealen Höchststeuersatz von 82% vor, Piketty 2014, S. 692.

¹⁷⁰BVerfGE a. a. O S. 138.

¹⁷¹Siehe dazu S. 85.

¹⁷²Siehe schon S. 47 ff.

¹⁷³In der philosophischen Diskussion wird eine Totalerhebung der Verteilung und ihrer zugrunde liegenden Faktoren kritisiert. Eindrücklich Walzer 1983, S. 58: «[U]nterschiedliche Güter für unterschiedliche Personengruppen aus unterschiedlichen Gründen auf der Basis unterschiedlicher Verfahren« zu verteilen hieße, »die gesamte soziale Welt gleichsam kartographisch aufzunehmen und abzubilden«.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Die Folgefrage muss daher lauten, ob ein Verlust an Präzision bei der Herstellung einer gerechten Verteilung durch den Effizienzgewinn beim Verteilungssystem aufgewogen werden kann.¹⁷⁴ Ähnlich verhält es sich mit der Vorhersehbarkeit staatlicher Eingriffe in die Vermögensverteilung. Der Vertrauensschutz¹⁷⁵ soll den Menschen die Freiheit garantieren, eine auf vernünftigen Entscheidungen basierende Zukunftsplanung zu organisieren.¹⁷⁶ Stark umverteilende Eingriffe können damit in Konflikt geraten, weil diese aufgrund ihrer Abhängigkeit von den Bedingungen einer gerechten Gesamtverteilung durchaus auch überraschenden Charakter erhalten können. Hier besteht die Folgefrage, ob ein Verlust an Freiheit der Individuen Zukunftsentscheidungen zu treffen durch die Umverteilungsziele der Gemeinschaft gerechtfertigt werden kann. Die vom Bundesverfassungsgericht mehrfach geforderte Konsistenz der Belastungsentscheidung¹⁷⁷ ist jedoch für den innersystematischen Teil unergiebig. Ob ein Tarif konsequent an seinen Prinzipien orientiert ist, kann keine Bedingung der gerechten Verteilung sein. Entscheidend ist, dass die Verteilung nach Steuern im Ergebnis an den Prinzipien einer gerechten Verteilung strukturiert ist. Die interne Staffelung und die konsistente Fortführung von Privilegien und Lasten innerhalb des Steuertarifs geben darüber keine Auskunft und bringen auch keine Nutzen bei der Herstellung der Zielverteilung. Schließlich muss im Lichte der Thesen von Murphy und Nagel bereits aus technischen Gründen konstatiert werden, dass dem Begriff Steuergerechtigkeit keine eigenständige Bedeutung zukommen kann. Die Beurteilung einer Steuer am Maßstab der Gerechtigkeit erfordert, dass sie im Lichte der Gesamtverteilung betrachtet wird. Die Gesamtverteilung folgt idealiter den Grundsätzen der gerechten Verteilung. Es kann demzufolge keine Steuergerechtigkeit als isolierte Einheit neben der gerechten Verteilung als Ganzes geben. Denn entweder die Verteilung (nach Steuern) ist gerecht, weil sie im Einklang mit den Grundsätzen der Gerechtigkeit steht – dann sind die Steuern Teil der Gerechtigkeit – oder die Verteilung ist nicht gerecht, dann kann aber auch kein unabhängiges Element »Steuergerechtigkeit« existieren.

Wie oben bereits angeführt, sind Murphy und Nagel der Auffassung, eine gerechte Verteilung könne keine Diskriminierung durch den Staat gestatten. Eine Diskriminierung aufgrund des Glaubens, beispielsweise durch Einführung einer Steuer in der Art der Dschizya¹⁷⁸, kann ihrer Auffassung zufolge nicht das bessere Verteilungsergebnis recht-

Insoweit in seltener Einigkeit mit Hayek 1960, S. 119. Vgl. auch Tschentscher 2000, S. 165. Siehe dazu auch die Erklärung Dworkins, der aus Gründen der Komplexität und Unmessbarkeit zwischen Steuern und Versicherungen schwankt, Dworkin 1981a, S. 117 f.

¹⁷⁴ Sen hält dieses Problem für vernachlässigbar. Im Gegensatz zu einem idealistischen Denkansatz wie von Rawls ist für ihn schon die schrittweise Verbesserung der Lebens- und Verteilungsbedingungen Grund genug, von einer allzu strengen Umsetzung abzuweichen. Der in seinem »capability-approach« enthaltene komparatistische Ansatz konzentriert sich auf tatsächlich zur Verfügung stehende Optionen, in einer pluralistischen Gesellschaft sei eine ideale Theorie nicht mehr umsetzbar, Sen 2010, S. 124 ff., 134.

¹⁷⁵ Siehe dazu S. 64 ff.

¹⁷⁶ Murphy/Nagel a. a. O. S. 129.

¹⁷⁷ Siehe dazu S. 61 ff.

¹⁷⁸ Eine Dschizya ist eine Steuer, die in vergangener Zeit in islamischen Ländern von der unterworfenen andersgläubigen Bevölkerung eingefordert wurde.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

fertigen. Damit wäre zwar ein Zustand der Steuergerechtigkeit nicht isoliert möglich, wohl aber der einer Steuerungerechtigkeit.

Das Diskriminierungsverbot basiert jedoch auf einem Werturteil, das nicht zwingend Einfluss auf die Bedingungen einer gerechten Verteilung nehmen muss. Denkbar wäre im Gegensatz dazu eine Besteuerung nach Grundsätzen der »affirmative action«, die Ausdruck einer politisch gewünschten »positiven« Diskriminierung sein kann.

Gegen die Akzeptanz von systeminternen Gerechtigkeitsurteilen sprechen noch weitere Argumente. Nicht nur werden die Vermögensverhältnisse als gegeben vorausgesetzt, auch wird die Existenz von Geld, Dienstleistungen und gesellschaftlicher Kooperation impliziert. Ferner beschränkt sich die Aussagekraft auf einen einzigen Marktprozess – sie wird geradezu darauf zugeschnitten. Damit jedoch schließt der Begriff Steuergerechtigkeit die hinter dem Markt liegende Ordnungsstruktur von seiner Betrachtung komplett aus. Gleichzeitig aber werden zentrale Kriterien der Marktverteilung von ebendiesen Strukturen vorgegeben.

Zu diesen Strukturen zählt unter anderem die Expansion von Märkten. In neuerer Zeit verlieren Markt und Staat an Schnittmenge. Die Erweiterung des Marktraums durch Freihandelsabkommen, den Abbau von Zollschranken und die Schaffung von Binnenmärkten hat den Markt über nationalstaatliche Grenzen hinweg zusammengefasst. Gleichzeitig sind Ordnungskompetenzen, dazu zählen gerade Steuergesetze, noch an die Souveränität der einzelnen Länder gebunden. Waren Marktraum und Staatsgebiet in vergangenen Jahrhunderten weitgehend identisch, ist dieser Zustand zumindest für die westliche Welt nicht mehr aktuell.¹⁷⁹

Wenn jedoch der Markt nicht dort endet, wo der Staat endet, gewinnen überregionale Tatsachen Einfluss auf die Steuerpolitik. Das betrifft nicht zuletzt die Besteuerung von Kapitalvermögen. Die Sorge um den Verlust von Anlagevermögen und den Wegzug von Unternehmen und Privatpersonen ins – steuergünstigere – Ausland veranlassten den Bundestag, die Besteuerung von Kapitaleinkünften gegenüber den übrigen Einkunftsarten zu privilegieren.¹⁸⁰ Zudem ist durch die Freizügigkeit im Grenzverkehr nicht mehr von einem statischen Personenkreis auszugehen. Steuereinnahmen im Bereich der indirekten Steuern werden von einem unüberschaubaren Personenkreis¹⁸¹ erbracht. Doch wie kann ein Ausschnitt eine sinnvolle Aussage über die gerechte Verteilung von Lasten oder Gütern ermöglichen, wenn Einflüsse außerhalb des Systems Entscheidungen innerhalb des Systems beeinflussen oder gar determinieren?¹⁸²

¹⁷⁹Siehe schon Habermas 1985, S. 341: »hat sich der Nationalstaat als ein zu enger Rahmen erwiesen, um die keynesianischen Wirtschaftspolitiken nach außen, gegen die Imperative des Weltmarktes und die Investitionspolitik weltweit operierender Unternehmen hinreichend abzusichern.«

¹⁸⁰BT-Drs. 16/5377 vom 18.5.2007, S. 1: »[B]ei privaten Haushalten besteht die Gefahr, dass Kapital ins Ausland transferiert wird, um der Besteuerung in Deutschland auszuweichen.« Siehe schon S. 30 und S. 163.

¹⁸¹Steuerpflichtige sind hier zwar die Unternehmen, die entsprechende Waren und Dienstleistungen anbieten, eine Überwälzung auf die Konsumenten (Steuerträger) ist jedoch die Regel.

¹⁸²Diese Frage taucht ebenso an Stellen auf, die das Konzept »lokaler Märkte« im Sinne einer kommunitaristischen Gerechtigkeitstheorie, siehe dazu nur Walzer 1983, S. 61 ff., kritisieren. Vgl. dazu Kymlicka 1996, S. 193 und Roemer 1996, S. 10, der kommunitaristische Theorien einer ökonomischen Analyse

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Aus dieser Feststellung resultiert eine Unwägbarkeit bei der Bestimmung der Bedingungen einer gerechten Verteilung. Wenn die Verteilungsmechanismen von regulierter Marktordnung und mittels Steuern hergestellter Verteilung nach eben jenen Bedingungen einer gerechten Verteilung nicht mehr deckungsgleiche Personenkreise umfassen, dann bleibt Gerechtigkeit eine Utopie. Denn der Personenkreis, der von den Markterfolgen profitiert, aber nicht zu denjenigen gehört, der der Steuerhoheit des Staates unterliegt, kann weiterhin im Besitz auch ungerechtfertigter Marktverteilungsergebnisse bleiben, ohne eine Umverteilung nach den Bedingungen einer gerechten Verteilung fürchten zu müssen. In der Diskrepanz von Markterfolgen und Besteuerungshöhe liegt eine der größten praktischen Hürden für die Herstellung gerechter Zustände.¹⁸³

Daneben ist die Verteilung des Marktes auf einen Teilbereich menschlicher Talente zugeschnitten. Das reine Akkumulationstalent wird über Gebühr entlohnt, Tätigkeiten, die nicht zur unmittelbaren Wertsteigerung beitragen, werden missachtet.¹⁸⁴ Die Verteilung der genetisch vererbten Talente wird nicht durch den Träger derselben beeinflusst, es gibt demnach keinen Anlass dafür, auf eine willkürliche Talentvergabe eine stark selektive Belohnungsstruktur folgen zu lassen. Denn warum sollte die Person, die infolge ungünstiger Talentverteilung einen unangenehmen Beruf ausübt, schlechter entlohnt werden als eine andere, die einer interessanten und befriedigenden Arbeit nachgeht?¹⁸⁵

Die Marktfixierung von Urteilen über Steuergerechtigkeit leidet unter einem weiteren Mangel, denn nicht jeder Markterfolg geht in die spätere Güterausschüttung mit ein: Von sämtlichen Tauschakten werden nur diejenigen als relevant betrachtet, die im Medium Geld verkörpert sind. Bei der Marktzentrierung fallen all jene Tätigkeiten aus dem Blickwinkel, deren Tauschwert entsprechend gering ist, wie z.B. Reproduktionsarbeit und die *ars gratia artis*. Bei der Geldfixierung sind das sämtliche Vorteile, die der Markt immateriell bietet. Dazu zählen insbesondere solche Werte, die unter den Begriff »kulturelles Kapital«¹⁸⁶ fallen. Wirtschaftlicher Erfolg kann dabei zu sozialem Prestige katalysiert werden, dieses kann aber auch ohne jenen existieren. Dann fällt es aus dem Fokus der Steuergerechtigkeit heraus.

als nicht zugänglich ansieht. Empirische Studien legen jedoch nahe, dass Menschen – zumindest intuitiv – Gerechtigkeitsfragen auf einer entsprechend limitierten (lokalen) Informationsbasis lösen und es die kulturellen Unterschiede sind, die das Ergebnis maßgeblich beeinflussen, Konow 2003, S. 1224 ff. Zu den kulturbedingten Wertungsunterschieden siehe Taylor 1993, S. 58 ff.

¹⁸³Für diese Untersuchung ist dieser Zusammenhang nur insoweit von Bedeutung, als er auf die Probleme unvollständiger Bewertungsgrundlagen hinweist. Die Definierung der Bedingungen einer gerechten Verteilung zählt nicht zu den Untersuchungsgegenständen dieser Arbeit.

¹⁸⁴Siehe dazu Walzer a. a. O. S. 168. John Roemer wirft die Frage auf, ob eine »entrepreneurial ability« überhaupt zum Pool der Talente gezählt werden könne, und kommt zu dem Ergebnis, dass es ein Talent ist, obwohl es faktisch wohl zu den Eigenschaften des Menschen gehört, die stark mit dem sozialen Hintergrund, in dem das Individuum aufwächst, korreliert, Roemer 1988, S. 65.

¹⁸⁵Das fragt rhetorisch Carens 1985, S. 331. Dagegen meint Hayek, eine solche Entlohnungsstruktur sei nur dann sinnvoll, wenn sämtliche Menschen für alle Betätigungen gleich geeignet wären, Hayek 1960, S. 117 f. Fn. 14.

¹⁸⁶»Capital culturel« ist eine Begriff den der französische Soziologe Pierre Bourdieu geprägt hat. Dieser bezeichnet damit die nicht in materiellem Wohlstand gespeicherten Werte, welche über den Status einer Person in der Gesellschaft mitbestimmen, Bourdieu 1982, S. 32 und passim.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Damit stellt sich die Frage, ob überhaupt eine Reduzierung menschlicher Komplexität auf eine ökonomische Maßeinheit stattfinden kann und soll. Diese Frage stellt sich selbst dann, wenn die Hintergrund- und Zielverteilung in die Analyse der Herstellung gerechter Verteilungsbedingungen mit einfließt. Die Messbarkeit eines Gutes ist für die Vergleichbarkeit von Verteilungslagen eine notwendige Bedingung. Im Gegensatz zu psychischen Zuständen wie Glück und Zufriedenheit ist Geld (oder beliebige andere materielle Tauschgüter) hervorragend messbar¹⁸⁷, sowohl der Zustand zu einem gedachten Zeitpunkt als auch der Geldfluss über eine beliebige Periode.

Versuche, die Welt auf die Verfügbarkeit von Geld oder anderen messbaren Gütern zu reduzieren, sind jedoch deutlichem Widerspruch ausgesetzt.¹⁸⁸ Aber nicht nur die Exklusion von markt- und geldfernen Werten ist Gegenstand von Kritik, auch die Unzuverlässigkeit ökonomischer Prognosen¹⁸⁹ und die Widersprüchlichkeit der Geldverteilung.¹⁹⁰ Für diese Fixierung sprechen vor allem pragmatische Gründe. Nicht zuletzt ist Geld ein nahezu universelles Gut.¹⁹¹ Selbst wenn ein Idealzustand die Abkehr vom Geld nahelegt, der Realzustand zeigt, dass Geld der am besten messbare Indikator mit dem größten Einfluss auf die menschliche Lebensphäre ist.¹⁹²

6.1.4. Zusammenfassung

Das Erklärungsmodell von Murphy und Nagel ist geeignet zu erklären, warum es an einer fachübergreifenden Diskussion über Fragen der gerechten Verteilung unter Einbeziehung von Steuern fehlt. Die Perspektiven von Philosophen einerseits und Ökonomen und Juristen andererseits sind auf unterschiedliche Materien ausgerichtet. Dabei spricht einiges dafür, dass die Behandlung der Fragen bei Letzteren an eben jener »Kurzsichtigkeit« leiden, die ihnen von Murphy und Nagel attestiert wird.

¹⁸⁷Dagegen hält Sen 1995, S. 53, dass dies allein kein Grund sei, nicht auf seinen »capability approach« zurückzugreifen: »can be used at various levels of sophistication«. Allein die Eigenschaften des Gutes Geld könnten nicht pauschal den Ausschluss anderer Kriterien rechtfertigen.

¹⁸⁸Siehe bloß Sen 2010, S. 267 und S. 275. Die Vielschichtigkeit der menschlichen Existenz und die Rollenvarianz, die den Menschen prägt, haben Sen veranlasst den Begriff der »capability« in das Zentrum seiner Gerechtigkeitstheorie zu stellen. Capability meint die Chancen, die einer Person mit den zur Verfügung stehenden Mitteln zukommen. Hier liegt eine Parallele zu Rawls Wert der Freiheit (im Unterschied zum System der Freiheit als Teil der Grundstruktur der Gesellschaft), Rawls 1975, S. 233 und 2003 S. 230 ff.

¹⁸⁹Siehe dazu die Kritik von Kersting 2000, S. 184, der Autoren wirtschaftswissenschaftlicher Vorhersagen die Kompetenz abspricht, über moralische Fragen (mit-) zu urteilen.

¹⁹⁰Mit welchem Recht, fragt Joseph Carens, verdient der Spitzensportler so viel Geld, wenn es zu Zeiten des reinen Amateursports keinen Mangel an Athleten gab. Auch eine hohe Besteuerung würde die Menschen nicht davon abhalten, weiterhin ihr Geld mit Sport zu verdienen; Carens 1985, S. 325.

¹⁹¹Walzer 1983, S. 27. Walzer schränkt die Universalität von Geld im Hinblick auf Emotionen ein: »can't buy me love«. Am Markt kann Geld jedoch gegen sämtliche Güter getauscht werden, zumal Geld mangels inhärentem Wert ohnehin nur ein Versprechen zukünftiger Akzeptanz enthält. Es kommt also weniger auf die Tauschbarkeit von Geld als Gegenstand, sondern vielmehr auf die vermutete Entgegennahme bei der gewollten Inanspruchnahme von Dienstleistungen in der Zukunft an.

¹⁹²So schon Roemer 1988, S. 67. Selbst wenn diese Beobachtung für Geld jüngeren Datums ist, findet sich in der historischen und archäologischen Forschung ein reiches Bild an Tauschsurrogaten, welche die Suche nach einem Tauschpartner für das eigene Produkt entbehrlich machten.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Das zentrale Argument der beiden lautete, dass es keine Marktverteilung ohne staatliches Ordnungssystem geben könne und zu diesem Steuern als notwendiger Bestandteil dazugehören.¹⁹³ Indem jedoch in der juristischen und ökonomischen Diskussion stets das Markteinkommen als Messgröße gebraucht wird, von der Steuern als nachgelagertes System abgezogen werden, perpetuiert sich die Prämisse, Steuern seien nicht Teil des selben staatlichen Ordnungssystems, das erst Markttransaktionen möglich mache.

Diese Prämisse beeinflusst die Resultate der gängigen Argumentationsketten in der Steuerliteratur. Und wie an den Beispielen zum Leistungsfähigkeitsprinzip und der horizontalen/vertikalen Steuergerechtigkeit gezeigt, reicht diese Fehlannahme bis hin zum Verfassungsrecht. Damit ist weiten Teilen des steuerrechtlichen Fundaments der Boden entzogen. Dass natürlich nur insoweit, als auch der Anspruch besteht, ein gerechtes Verteilungssystem begründen zu wollen. Weder Effizienz noch Ästhetik müssen sich als Zwecke einer Steuerbegründung am Maßstab der Gerechtigkeit messen lassen.¹⁹⁴

Sowohl die Begründungen für eine progressive Einkommensteuer als auch die Debatte um ihre Ausgestaltung können ohne die Berücksichtigung einer Theorie der gerechten Verteilung in der Gesellschaft nicht zu einem stichhaltigem Ergebnis kommen. Es besteht jedoch eine Chance, mit einem geänderten Set an Grundannahmen an die philosophische Diskussion anzuschließen. Das Sozialstaatsprinzip kann hier als Vehikel dienen, denn es ist dasjenige Argument im juristischen Diskurs, das zumindest das Ziel einer gerechten Verteilung vorgibt.¹⁹⁵

Der philosophische Diskurs ist dagegen durch sein geringes Interesse an der technischen Umsetzung von den behandelten Verteilungsfragen geprägt. Steuern als Distributionsmittel erlangen wenig Aufmerksamkeit, Systemfragen der Steuererhebung werden selten behandelt. Am prominentesten gilt hier die Diskussion um einen Wechsel von der klassischen Einkommensteuer hin zu einer konsumbasierten Steuer.¹⁹⁶ Stets stellt sich jedoch die Frage der Zielverteilung vor der Umsetzungsfrage. Da überrascht es nicht, wenn der Ausformulierung von Steuerkonzepten wenig Raum geschenkt wird.

6.2. Berührungspunkte von Steuerprogression und Gerechtigkeit

6.2.1. Perspektivenwechsel

Nimmt man mit Murphy und Nagel den Staat als Bedingung der Marktverteilung an, stellt sich in Bezug auf die Steuerprogression die Folgefrage, wie diese sinnvoll in ein

¹⁹³Murphy/Nagel a. a. O. S. 8.

¹⁹⁴Geht es bei der Steuererhebung – wie beispielsweise bei der Abgeltungsteuer – ausschließlich um eine effiziente Erhebung möglichst hoher Steuerbeträge, kann zwar der Vorwurf erhoben werden, die Steuer missachte die Ziele einer gerechten Verteilung, nicht aber der, in der Begründung sei ein fehlerhaftes Vorverständnis zugrunde gelegt worden.

¹⁹⁵Bislang ist es in der Verfassungsrechtsprechung noch nicht mehrheitsfähig, vgl. BVerfG 1 BvL 21/12 vom 17.12.2014 [Juris] und dazu S. 99 f. In der wissenschaftlichen Diskussion taucht die Frage gelegentlich auf, Schön 2003, S. 163.

¹⁹⁶Siehe schon oben S. 172.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

System verteilender Gerechtigkeit einzubetten ist. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es drei zentrale Stufen der Verteilung gibt, die für eine Distribution von Privateigentum Relevanz erlangen.¹⁹⁷

Die Initialverteilung (1.), die das Maß an Talenten und Fähigkeiten erfasst, die der Mensch qua Geburt erwirbt. Dann die Marktverteilung (2.), die Ausdruck einer durch den Staat regulierten Verteilung von Gütern in einem System privatautonomes Handeln ist. Schließlich die Zielverteilung (3.), in der Verteilungsfehler der ersten beiden Stufen auf das Maß korrigiert werden, das die Bedingungen der Gerechtigkeit vorgeben.

Auf jeden dieser Verteilungsschritte kann die Gemeinschaft durch staatliche Strukturen Einfluss nehmen, wobei dieser mit jedem weiteren Schritt ansteigt. Dadurch können die vorangegangenen Verteilungsergebnisse verbessert und den Bedingungen einer gerechten Verteilung angepasst werden.

Die Initialverteilung kann nur vergleichsweise gering beeinflusst werden. Hier bieten sich die Förderung der Gesundheit schwangerer Frauen ebenso wie frühkindliche Förderung an. Ebenso kann durch gezielte Prävention eine Beeinträchtigung der Gesundheit vermieden werden, was sich ebenfalls günstig auf die Möglichkeit der Talentnutzung auswirkt.

Bei der Verteilung über Marktstrukturen kann die Gemeinschaft durch regulative Eingriffe die Verteilungsergebnisse in verschiedene Richtungen lenken. Dabei stehen Verbote¹⁹⁸ ebenso zur Auswahl wie eine engmaschige Kontrolle der gehandelten Güter¹⁹⁹ oder eine höhere bzw. niedrigere Besteuerung²⁰⁰, um den Kaufanreiz der Menschen zu senken oder den Preis lebensnotwendiger Güter niedrig zu halten. Hiermit sind gleichwohl nur indirekte Steuern auf Verbrauchsgüter mit lenkender Wirkung gemeint. Eingriffe in die freie Marktverteilung sind auch anders denkbar, zum Beispiel durch Kartellaufgaben und Strafzölle für ausländische Produkte.

Die Zielverteilung dient schließlich dazu, die verbleibenden Defizite in der Verteilung nach Initial- und regulierter Marktverteilung in einem letzten Schritt zu korrigieren. Ausgangspunkt ist die Verteilungssituation der Individuen zu einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt X, die dann an den Bedingungen einer gerechten Verteilung gemessen wird. Hierbei stehen der Gemeinschaft verschiedene Möglichkeiten des Austausches zur Verfügung. Die wohl gängigste Methode der Verteilung ist das Steuersystem, hier vor allem

¹⁹⁷Insbesondere Michael Walzer und Amartya Sen haben der Vorstellung widersprochen, dass eine Fokussierung auf die ökonomischen Verteilungsergebnisse hinreichend für ein Verständnis der distributiven Gerechtigkeit ist; Walzer 1983, S. 27 und Sen 1992, S. 28. Unabhängig von der möglichen Berechtigung dieser Behauptung kommt es für die Analyse der Steuerprogression wesentlich auf diese Verteilung an. Deshalb soll eine vertiefte Betrachtung der nicht-ökonomischen Verteilungsfragen unterbleiben.

¹⁹⁸Hier sind die Verbote im Bereich der Betäubungsmittel ein geeignetes Beispiel. Die Marktverteilung wird durch die Sanktionierung von Herstellung und Handel illegaler Betäubungsmittel bis auf die Ebene der chemischen Vorprodukte gesteuert.

¹⁹⁹Dazu zählt beispielsweise die Kontrolle des privaten Schusswaffenbesitzes. Der Erwerb und der Gebrauch von Schusswaffen unterliegt jeweils umfassender ordnungsbehördlicher Kontrolle, die sogar unangemeldete Kontrollen in den Räumen des Waffenbesitzers ermöglicht, vgl. § 36 Abs. 3 WaffG.

²⁰⁰Der Gesetzgeber sah sich im Jahr 2004 veranlasst, die sogenannten Alkopops, branntweinhaltige Mischgetränke, wegen ihrer populären Wirkung unter Jugendlichen gesondert zu besteuern, AlkopopStG vom 23.7.2004, BGBl. S. 2227. Ähnlich gelagert ist auch die Privilegierung mancher Güter im Bereich der Umsatzsteuer, siehe schon S. 21.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Einkommen-, Erbschaft- und Vermögensteuer. Aber auch Enteignungen und Eingriffe in die Stabilität der Währung²⁰¹ können als Vehikel zur Steuerung der Güterverteilung innerhalb einer Gesellschaft dienen.

In der Folge des Arguments von Murphy und Nagel ist erst das Produkt, welches die Zielverteilung herstellt, dasjenige, auf das die Menschen einen berechtigten Anspruch haben.²⁰² Die Zwischenschritte, insbesondere der im Bruttoeinkommen ausgedrückte Schritt der Marktverteilung, sind danach lediglich eine Rechengröße zur Ermittlung der weiteren Verteilungsentscheidungen.²⁰³

Empirische Daten im Bereich der Gerechtigkeitsforschung zeigen darüber hinaus, dass Menschen dem Verteilungsverfahren einen Wert beimessen, der über den reinen Tausch Erfolg hinausreicht. Die Urteile der Teilnehmer einer Studie zur Verteilungsgerechtigkeit wurden durch die vorgegebenen Szenarien selbst dann verändert, wenn die Resultate der Verteilung identisch waren.²⁰⁴ Dabei wurden den Probanden zwei fiktive Szenarien vorgelegt, deren Güterverteilung identische Resultate vorsah.²⁰⁵ Lediglich Begründung und Umstände der Verteilung – der prozedurale Teil – unterschieden sich voneinander. Die Teilnehmer waren dabei überwiegend nicht bereit, ihren normativen Vorstellungen widersprechende Verteilungsbegründungen zu akzeptieren – selbst wenn die Ergebnisse der Verteilungen nicht voneinander abwichen. In der subjektiven Bewertung nimmt demnach das Verfahren neben dem Ergebnis eine Schlüsselrolle ein.²⁰⁶

Wenn jede weiter hinzutretende Information jedoch die Bewertung eines Tauschvorgangs ändern kann, steht eine ausdifferenzierte Gesellschaft vor einem unlösbaren Zustand. Komplexitätsreduzierungen erlauben dann zwar Urteile, die von einem breiten Konsens getragen werden. Dass in der Vereinfachung einer Verteilungsfrage nicht mindestens eine Person übervorteilt wird, kann dennoch nicht gewährleistet werden.²⁰⁷ Die Einflussnah-

²⁰¹Die Zentralbank kann beispielsweise durch ihre Geldpolitik Anreize zum Konsumieren oder Sparen setzen.

²⁰²Murphy/Nagel 2002, S. 32.

²⁰³Murphy/Nagel ebd.

²⁰⁴Konow 2003, S. 1217. Allerdings kann aus dem Widerspruch im Gerechtigkeitsempfinden der Studienteilnehmer noch nicht geschlossen werden, dass die Verteilung ungerecht ist. Dafür müsste erst der Nachweis geführt werden, dass der Begriff Gerechtigkeit zwingend aus den individuellen Vorstellungen der Menschen konstruiert ist.

²⁰⁵Das erste Szenario beschrieb die unterschiedlich motivierte Mieterhöhung eines Vermieters, die einerseits mit gestiegenen Kosten, andererseits mit der lediglich hohen Nachfrage in der Gegend begründet wurde. Zudem waren die Mieter als unterschiedlich solvent charakterisiert worden. Das zweite Szenario betraf die Lohnreduzierung eines die Branche wechselnden Unternehmers. Einmal musste er die Löhne senken, um profitabel zu bleiben, einmal senkte er die Löhne auf das in der Branche übliche Maß, Konow a. a. O. S. 1216 f. Tab. 6 & 7.

²⁰⁶Inwieweit Verfahrensgerechtigkeit im Rechtssystem operationalisiert werden kann, hat neben Tschentscher 2000, S. 334 ff. schon Hoffmann 1992, S. 201 ff. untersucht.

²⁰⁷Sen hält dieses Problem für vernachlässigbar. Im Gegensatz zu dem idealistischen Denkansatz von Rawls ist für ihn schon die schrittweise Verbesserung der Lebens- und Verteilungsbedingungen Grund genug, von strenger Dogmatik abzuweichen. Der in seinem »capability-approach« enthaltene komparatistische Ansatz konzentriert sich auf tatsächlich zur Verfügung stehende Optionen, in einer pluralistischen Gesellschaft sei eine ideale Theorie nicht mehr umsetzbar, Sen 2010, S. 124 ff., 134.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

me auf die Verteilung kann daher nicht ohne ein argumentatives Fundament bestehen, auch wenn die Zielverteilung ein ideales Verteilungsergebnis widerspiegelt.

Erst in der Verteilung, wie sie die Zielverteilung hervorbringt, liegt schließlich der Maßstab für die Argumente in der Diskussion um die gerechte Verteilung. Sofern sich die Verteilungsziele in den von der Gemeinschaft vertretenen Bedingungen einer gerechten Verteilung widerspiegeln, ist eine Idealverteilung hergestellt.²⁰⁸

6.2.1.1. Initialverteilung

Die Initialverteilung ist die Verteilung der Talente und Fähigkeiten, wie die Natur sie hervorbringt. Dazu zählen körperliche und geistige Eigenschaften, Einschränkungen, das soziale Umfeld von der Geburt bis zur Selbstständigkeit sowie der Ort in der Welt, an dem ein Mensch geboren wird, inklusive der damit verbundenen ökonomischen Rahmenbedingungen. Der Mensch ist von Geburt an zahlreichen Kontingenzen ausgesetzt und der Willkür der natürlichen Verteilung überlassen. Eine Theorie über die gerechte Verteilung von Gütern kommt nicht ohne eine Positionierung zu der Frage aus, wie mit diesen Zufällen umzugehen ist.

In der philosophischen Debatte sind ausgehend von der Initialverteilung zahlreiche Konzepte zum Umgang mit den Bedingungen einer nicht durchweg planbaren Verteilung formuliert worden. Das bekannteste Modell dürfte der Schleier des Nichtwissens von John Rawls sein, der verhindern soll, dass diejenigen, die im fiktiven Urzustand über die gerechten Prinzipien einer Verteilung verhandeln, über den Ausgang der »natural lottery« Kenntnis erlangen.²⁰⁹ So will Rawls sicherstellen, dass der Umgang mit den Ergebnissen der natürlichen Lotterie nicht vom Egoismus der Verhandlungsführer beeinflusst wird.²¹⁰ Diese sollen sich auf Prinzipien einigen, denen sie selbst dann zustimmen würden, wenn die Lüftung des Schleiers ergeben sollte, dass sie sich in der Gruppe mit den schlechtesten Verteilungsergebnissen wiederfänden.

Die hinter dem Schleier des Nichtwissens liegende Idee baut auf der Haltung Rawls zu ebenjener natürlichen Lotterie auf, die den Ausgangspunkt des Institutionenkonzepts seiner Theorie bildet:

»Niemand hat seine besseren natürlichen Fähigkeiten oder einen besseren Startplatz in der Gesellschaft verdient. Doch das ist natürlich kein Grund, diese Unterschiede [...] zu beseitigen. [...] Die natürliche Verteilung ist weder gerecht noch ungerecht; es ist auch nicht ungerecht, daß die Menschen in eine bestimmte Position der Gesellschaft hineingeboren werden. Das sind natürliche Tatsachen. Gerecht oder ungerecht ist die Art, wie sich die Institutionen angesichts dieser Tatsachen verhalten.«²¹¹

²⁰⁸Wie verschiedentlich in der Literatur erwähnt, ist eine Beurteilung von gerechten Zuständen immer eine, die sich in ständiger Bewegung befindet. Der Messpunkt, der Aufschluss über die Zustände der Verteilung in einer Gemeinschaft geben kann und soll, ist daher stets ein willkürlich bestimmter.

²⁰⁹Rawls 1975, S. 140 ff. Siehe auch dazu Kymlicka 1996, S. 74 f.

²¹⁰Rawls a. a. O. S. 141.

²¹¹Rawls a. a. O. S. 122 f. Rawls bekräftigt seine Ansicht in späteren Veröffentlichungen, Rawls 2003, S. 123 f. Auch Walzer teilt diese Ansicht eines fehlenden Zusammenhangs zwischen Gerechtigkeit und

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Deshalb lehnt Rawls auch die rhetorische Formel einer Chancengleichheit ab, welche auf der Vorstellung basiert, »Menschen mit ähnlichen Fähigkeiten sollten ähnliche Lebenschancen haben«²¹². An diesem Konzept kritisiert er, dass die Frage der natürlichen Verteilung und ihrer Folgen für die Verteilung gesellschaftlicher Güter unbeantwortet bleibe.

In der revidierten Argumentation der Gerechtigkeit als Fairness bezeichnet Rawls natürliche Talente dagegen nur noch als Potentiale, deren Verfügbarkeit im Leben Schwankungen unterfällt.²¹³ Unabhängig von sozialen Bedingungen könnten diese jedoch »keine Früchte tragen«.²¹⁴ Denn ob diese Talente fruchtbar gemacht werden, hängt wesentlich von den Möglichkeiten ab, die den Talentinhabern zukommen. Diese werden ihnen jedoch durch ihre Herkunft oktroiiert.²¹⁵ Deshalb ergebe sich auch kein Unterschied zu der genetischen Verteilung.²¹⁶

Auch James Buchanan setzt voraus, dass die ursprüngliche Verteilung von Fähigkeiten im Ergebnis willkürlich und ungleich erfolgt:

»[D]as Verteilungsproblem [ist] nicht beim Tauschgewinn, sondern bei der ursprünglichen Verteilung von Faktoren und persönlichen Fähigkeiten angesiedelt [...] also in jener Verteilung liegt, die der Ausgangspunkt für den Eintritt der Individuen in den Tauschprozess ist. [...] Drei Grundelemente sind für die Position, die der einzelne erreicht, bestimmend: seine Präferenzen, seine Fähigkeiten und seine Umwelt. Es wäre völlig willkürlich anzunehmen, alle Individuen wären in dieselbe Umwelt hineingestellt. Dafür spricht genausowenig wie für die Annahme, die Präferenzen und Fähigkeiten aller Menschen wären identisch.«²¹⁷

Die Initialverteilung ist hier als Prämisse der marktwirtschaftlichen Tauschprozesse angelegt, womit die Ergebnisse der Marktverteilung von der zufälligen und ungleichen Verteilung der Fähigkeiten abhängen.

Schon Rousseau beschreibt in seiner Abhandlung über den Ursprung und die Grundlagen der Ungleichheit den Zusammenhang zwischen den ungleichen Talenten und den Folgen für die Menschen. Erst die Ungleichverteilung der Talente setze einen Kreislauf in Gang, der zu einer unterschiedlichen ökonomischen Wertschöpfung und Achtung unter den Mitmenschen führe.²¹⁸ Dabei vermischen sich die natürliche Ungleichheit der Talentverteilung und die Ungleichheit, die aus ihr im Zuge der Wertschöpfungskette führt, zu

den Verhältnissen, in die ein Mensch geboren wird, Walzer 1983, S. 45. Selbst Hayek vertritt diese Position, wenngleich er andere Schlüsse daraus zieht, Hayek 1960, S. 122 f. Siehe ferner Piketty 2014, S. 562 und Nagel 1987, S. 72.

²¹²Rawls a. a. O. S. 93. Vgl. dazu auch Krouse/McPherson 1988, S. 88. Die Kritik an dem Konzept der Chancengleichheit eint ihn wiederum mit Dworkin, der dieses Konzept als Ergebnis eines fehlerhaften Schlusses ansieht, Dworkin 1981a, S. 110 ff.

²¹³Rawls 2003, S. 98.

²¹⁴Rawls ebd.

²¹⁵Die Geburt in Krisenregionen oder die geschlechtsspezifische Diskriminierung in manchen Ländern verhindert die Ausbildung der Talente effektiv, ohne dass dies auf den Talentinhaber zurückzuführen wäre.

²¹⁶Rawls 1975, S. 125.

²¹⁷Buchanan 1975, S. 75 und S. 80

²¹⁸Rousseau 1753, S. 241 f.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

einer Prägung eines jeden Menschen Schicksals.²¹⁹ Der Zusammenhang von Talentverteilung und Markterfolgen ist demnach nicht auf die Verhältnisse einer industrialisierten Gesellschaft begrenzt, wenngleich die Akkumulation von Vorteilen unter Rousseaus Zeitgenossen deutlich langsamer vonstatten gegangen sein dürfte.

In der willkürlichen Initialverteilung liegt nach Joseph Carens eine prinzipielle Unvereinbarkeit mit jedem marktbasieren System, sei es nun ein kapitalistisches oder ein sozialistisches.²²⁰ Weil die Initialverteilung so großen Schwankungen unterliegt, und damit der Umfang der erlernten Fähigkeiten sehr unterschiedlich ausgeprägt wird, zumal es an den Bedingungen perfekten Wettbewerbs fehlt, kann eine Marktwirtschaft nicht die Bedingungen liefern, die einen Ausgleich für die willkürlichen Differenzen bietet.²²¹ Selbst in einem perfekten Rahmenmodell wäre das sozialistische Modell nicht erfolgversprechend.²²²

Ronald Dworkin hatte als Ziel seiner Gerechtigkeitskonzeption formuliert, die unverdienten Produkte der verteilten Fähigkeiten ausgleichen zu wollen.²²³ Die Verteilung der Ressourcen innerhalb seiner Idealgemeinschaft sollte ambitions-sensibel und begabungs-insensibel sein, weil die Begabungen einer zufälligen Verteilung entstammen.²²⁴ Dagegen argumentiert Arneson, dass eine Trennung zwischen Ambitionen und Begabungen nicht gelingen kann, weil beide miteinander verknüpft sind:

»It is impossible for a distributive agency to supply educational and technological aid that will offset inborn differences of talent so that all persons are blessed with the same talents. [...] Surely social and biological factors influence preference formation, so if we can properly be held responsible only for what lies within our control, then we can at most be held to be partially responsible for our preferences.«²²⁵

Es kann wegen der engen Bindung von Ambitionen und Begabungen allenfalls ein Teilbereich der willentlichen Entscheidungen des Menschen diesem auch zugeschrieben werden. Einen Ausgleich der Talente durch reine Einflussnahme auf den Menschen nach seiner Geburt lehnt Arneson kategorisch ab.²²⁶

Für Robert Nozicks rein prozedurale Gerechtigkeitstheorie auf Basis einer Kette historischer Erstaneignungen, bedarf es ebenfalls einer Überprüfbarkeit der initialen Aneignun-

²¹⁹Rousseau a. a. O. S. 242.

²²⁰Carens 1985, S. 331.

²²¹Carens ebd.

²²²Carens ebd. »No reforms can eliminate natural inequalities in talents and abilities. In any market system, differences in talents and abilities that are highly correlated with differences in performance will lead to considerable inequalities in income«.

²²³Dworkin 1981a, S. 115.

²²⁴Dworkin ebd.

²²⁵Arneson 1989, S. 78 f.

²²⁶Neben Arneson widerspricht in jüngerer Zeit auch Piketty der These Dworkins, Piketty 2014, S. 641. Kymlicka fragt, wie man annehmen könnte, die Naturgüter wären nicht willkürlich verteilt angesichts der Unfähigkeit der Menschen, diese Verteilung in der realen Welt vollkommen anzugleichen, Kymlicka 1996, S. 87.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

gen.²²⁷ Eine solche kann jedoch mit Nozicks Theorie nicht geleistet werden.²²⁸ Nozick selbst äußert sich nur in Abgrenzung zu der Feststellung von Rawls, die Talente und Fähigkeiten seien willkürlich verteilt, zu der initialen Verteilung.²²⁹ Darin wirft er Rawls vor, der »Autonomie und primären Verantwortlichkeit eines Menschen« einen keinen hinreichenden Platz einzuräumen. Das lässt darauf schließen, dass der Umgang mit der Initialverteilung für Nozick keinen Anlass zum Ausgleich von natürlichen Differenzen bietet.

Mit dieser Argumentationslinie wäre jedoch beispielsweise nicht erklärbar, wie die menschliche Autonomie eine Veränderung im Falle einer von Geburt an bestehenden körperlichen Behinderung beeinflussen können sollte. Insoweit geben Nozicks Ausführungen keinen weiteren Aufschluss über sein Verhältnis zur Initialverteilung von Talenten. In einer günstigen Interpretation kann gleichwohl angenommen werden, dass Nozick schlichtweg den Zufall regieren lassen will.

Ungeachtet dieser Differenzen bezogen auf die Reichweite der Initialverteilung herrscht ein weitgehender Konsens darüber, dass die Menschen keinen Einfluss auf den Startplatz in ihrem Leben haben. Die Verteilung erfolgt auf rein willkürlicher Basis und wird erst langsam von den Möglichkeiten einer fortschreitenden Forschung zur genetischen Einflussnahme auf den Menschen beeinflusst. In den vorangegangenen Beispielen ist jedoch bereits ein Wertungsunterschied zu erkennen. Der Umgang mit dem Zufall reicht von Hinnahme bis zur möglichst weitreichenden Kompensation der Verteilungsergebnisse.

6.2.1.2. Marktverteilung

An die Initialverteilung schließt sich die Verteilung von Gütern im Rahmen von Tauschprozessen an. Diese Tauschprozesse finden in einem regulierten Marktumfeld statt, welches vom Gemeinwesen organisiert und kontrolliert wird. Die Initialverteilung ist eine Vorbedingung jeglicher marktwirtschaftlichen Betätigung und beeinflusst diese. Umstritten ist dabei die Größenordnung, mit der die Initialverteilung fortwirkt. Diese Frage muss für den Prozess der Verteilung jedoch nicht geklärt werden.

Unabhängig davon gehen die Vorstellungen im Diskurs weit auseinander, sofern die Marktverteilung selbst am Maßstab der Gerechtigkeit gemessen werden soll. Die Positionen reichen von der gerechtigkeitsbegründenden Verteilung durch den Markt bis hin zur Annahme, die Marktverteilung müsse stets noch an den Bedingungen der Gerechtigkeit gemessen werden, was wiederum eine Umverteilung nach sich ziehen kann. Liam Murphy und Thomas Nagel haben argumentiert, die Marktverteilung sei von der Verteilung, wie sie das Steuersystem hervorbringe, nicht zu trennen.²³⁰

Gegen die gerechtigkeitsbegründende Wirkung der Marktverteilung spricht eine ganze Reihe von Argumenten. Von Monopolen und Kartellen über die Widersprüche in der Ver-

²²⁷ Gerade diese sind jedoch Gegenstand vielfacher Kritik. Vgl. nur Roemer 1988, S. 69: »that all capitalist societies established the take-off point of unequal capital ownership by processes akin to robbery, slavery and plunder.«

²²⁸ Varian 1975, S. 239 und Cohen 1985, S. 387.

²²⁹ Nozick 1976, S. 197 ff.

²³⁰ Siehe schon oben S. 176 ff.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

dienststruktur der Menschen oder dem reinen Zufall – es gibt zahlreiche Fehlsteuerungen in einem marktwirtschaftlichen System. Ein Argument, das gegen eine gerechte Verteilung *durch* den Marktprozess spricht, ist besonders häufig im philosophischen Diskurs aufgegriffen worden: die Ungerechtigkeit einer besonders asymmetrischen Vermögensverteilung innerhalb einer Gemeinschaft.²³¹

Die Ideengeschichte des Arguments wider große Vermögenskonzentrationen reicht weit zurück. Schon bei Platon findet sich im fünften Buch der Gesetze der Versuch, die Vermögen der Einwohner eines Staatswesens auf das vierfache eines Normmaßes reduzieren wollen, um damit den Staat vor Aufruhr und Spaltung durch eine zu asymmetrische Vermögensverteilung zu bewahren.²³²

Vermögensunterschiede können zudem die Preisbildung in einer Volkswirtschaft beeinflussen, ohne dass es zeitgleich zu einer Veränderung des gehandelten Gutes gekommen wäre.²³³ Denn weil die Preisbildung von Angebot und Nachfrage abhängt, bestimmt bei knappen Gütern die Bereitschaft der Individuen, einen bestimmten Preis zu zahlen, die Preisfindung. Wenn nun für manche raren Güter eine dauerhaft hohe Nachfrage bei den Besitzern großer Vermögensmassen besteht, können durch den dann steigenden Preis Teile der Bevölkerung dauerhaft von der Möglichkeit ausgeschlossen werden, ebenjene Güter zu erwerben.

Selbst Robert Nozick zweifelt nicht an dem Zusammenhang, dass wirtschaftliche Ungleichheit einen Einfluss auf die Verteilung von politischer Macht hat: »Wirtschaftlich Stärkere streben nach mehr politischer Macht [...] weil sie sich damit zusätzliche wirtschaftliche Vorteile verschaffen können.«²³⁴ Allerdings hält er diesen Zusammenhang für nicht problematisch. Sein Minimalstaat biete nicht die Voraussetzungen, die ein Streben nach politischer Macht attraktiv mache.²³⁵

Seine These lautet daher, dass soweit von einem Staat nur die notwendigen Bedingungen für einen freien Markt und der Schutz des Privateigentums garantiert wird, es keinen

²³¹Murphy/Nagel wollen in ihrer Untersuchung die Konzentration von Vermögen nicht als prinzipiell verwerflich annehmen, äußern aber deutliche Skepsis, ob eine solche Verteilung mit der Gerechtigkeit in Einklang stehen kann, Murphy/Nagel 2002, S. 186 f. Siehe dazu auch Young 1990, S. 217 und Rawls 1975, S. 591 f. Für Deutschland speziell Frick/Grabka/Hauser 2010, S. 171. Auch Kymlicka weist in seiner Marxinterpretation auf die Kontrolle hin, die der Kapitalbesitzer über den Arbeiter ausüben kann, selbst wenn er diesen fair entlohnt; daher seien die bestehenden Eigentumsverhältnisse innerhalb einer Gemeinschaft das eigentliche Ziel, Kymlicka 1996, S. 136. Dworkin bezeichnet die Marktwirtschaft als einen »Gegner der Gleichheit«, Dworkin 1981a, S. 82.

²³²Platon Gesetze V, 744 a - 745 b.

²³³Rawls a. a. O. S. 591 und Dworkin 1981b, S. 307 f.

²³⁴Nozick 1976, S. 247.

²³⁵Nozick ebd. Grundlage des Minimalstaats ist eine auf Mindeststandards reduzierte Rechtsordnung, die das Gewaltmonopol den Mitgliedern entzieht. Ein allgemeiner Entschädigungsanspruch dient der Kompensation für den Verzicht auf Selbstjustiz. Um den Bestand der Gemeinschaft sicherzustellen und moralischen Mindestanforderungen gerecht zu werden, ist eine geringe Umverteilung zugunsten derjenigen vorgesehen, die nicht aktiv in der Organisation beteiligt sind. Verteilungsgerechtigkeit wird durch die Theorie legitimer Ansprüche begründet, die Verteilungsfragen einer Gesellschaft in einem dreistufigen Algorithmus verbindlich und abschließend regelt, Nozick a. a. O. S. 146. Eine umfassende Behandlung der Theorie findet sich bei Varian a. a. O. S. 223 und Williams 1981, S. 27. Im deutschen Sprachraum bei Tschentscher 2000, S. 183 und Kersting 2000, S. 301.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Grund gebe, die Konzentration von Macht zu fürchten – anders dagegen in Staaten, die eine größere Einflussnahme auf die Verhältnisse der Menschen vorsehen:

»Wenn man den Staat stärkt und seine Funktionen ausweitet, um seine Ausnützung durch einen Teil der Bevölkerung zu verhindern, so wird er für jeden nur interessanter, der einem Amtsträger etwas zur Bestechung bieten kann; es ist, milde ausgedrückt, eine schlechte Strategie.«²³⁶

Deshalb nimmt Nozick auch die Möglichkeit in Kauf, Menschen könnten nur um der Machtausübung willen nach mehr Macht streben.²³⁷

Michael Walzer formuliert für seine Idee einer komplexen Gleichheit eine Formel, nach der ein offenes Distributionsprinzip etabliert und Dominanz in sozialen Gütern verhindert wird.²³⁸ Danach darf es keine Verknüpfung zwischen sozialen Gütern in der Weise geben, dass ein Mensch ein soziales Gut nur aufgrund des Besitzes eines anderen sozialen Gutes erlangen kann.²³⁹ Für die Verknüpfung von Vermögenskonzentration und Machtverteilung²⁴⁰ bedeutet das, dass eine Ansammlung von Macht bei vermögenden Personen nur dann stattfinden darf, wenn sich die Machtverleihung auf einem anderen, von der Vermögenssituation des Einzelnen unabhängigen, Grund zurückführen lässt.

Ähnlich diagnostiziert John Rawls einen für die Gesellschaft unvorteilhaften Zusammenhang zwischen der Vermögens- und Machtverteilung.²⁴¹ Auch führt er an, dass Märkte unvollkommen operieren und schon deshalb Vermögensmengen teilweise auf Basis von Monopolen oder dem Ausnutzen von Informationsmängeln angehäuft werden.²⁴² Um die Wirkungen dieser Effekte zu mildern, integriert Rawls in seiner Theorie der Gerechtigkeit ein Institutionenkonzept, welches einerseits ein zufriedenstellendes Wohlfahrtsniveau garantieren (Umverteilungsagentur) und andererseits Vermögenskonzentrationen verhindern soll (Verteilungsagentur).²⁴³

Aus empirischer Sicht wendet sich Thomas Piketty gegen die Konzentrierung von großen Vermögensmengen. Seine initiale Diagnose lautet, dass die Kapitalrendite dauerhaft oberhalb des Wirtschaftswachstums, und damit der Löhne, liegt.²⁴⁴ Dadurch kommt ein Prozess in Gang, der »konstitutiv zu wachsender Vermögensungleichheit« führt.²⁴⁵

²³⁶Nozick a. a. O. S. 247.

²³⁷Nozick ebd.

²³⁸Walzer 1983, S. 50.

²³⁹Walzer ebd.

²⁴⁰Walzer bezeichnet dabei politische Macht als das »wichtigste und ganz sicherlich das gefährlichste Gut in der menschlichen Geschichte«, Walzer a. a. O. S. 43.

²⁴¹Rawls 2003, S. 248.

²⁴²Rawls 1975, S. 306.

²⁴³Rawls a. a. O. S. 309 ff. An dieser Stelle überschneiden sich bereits die Verteilungsschritte, die, wie bereits anhand der Kritik von Murphy und Nagel gezeigt, eng, wenn nicht untrennbar, miteinander verbunden sind.

²⁴⁴Piketty 2014, S. 466. Für die vergangenen zwei Jahrhunderte bemisst er den Unterschied grob auf das fünffache.

²⁴⁵Piketty a. a. O. S. 479.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Daraus schließt er, dass sich aus »der Vergangenheit stammende Reichtümer« ohne Arbeit schneller vermehren als solche, die durch Arbeit entstanden sind.²⁴⁶ Dies perpetuiere die bereits entstandenen Ungleichheiten und verfestige diese noch zusätzlich.²⁴⁷ Daneben erlauben Skaleneffekte eine effizientere Verwaltung des Vermögens, die mit einer höheren Rendite einhergehe.²⁴⁸ Auch vergrößere sich stets der Anteil der Rekapitalisierung, weil nur ein Bruchteil des Vermögens zur Deckung des eigenen Lebensunterhaltes aufgewendet werden muss und somit der Großteil der Zuwächse für die Wiederanlage genutzt werden kann.²⁴⁹

Als Folgen dieser Konzentration von Vermögen führt er den ungleichen Bildungszugang in der westlichen Welt an.²⁵⁰ Auch habe die Bevorzugung des Kapitalgewinns vor dem Arbeitslohn eine dauerhafte Unwucht in der Vermögensverteilung bewirkt.²⁵¹ Sein Fazit dazu lautet, dass »die proklamierte Gleichheit der Bürgerrechte in eklatantem Kontrast zur faktischen Ungleichheit der Lebensbedingungen« stehe.²⁵²

Das Argument, dass ein Markt für das Wohlergehen aller vorteilhaft ist und die Hürden für Unternehmertum und Innovationen schon bei der Konzeption einer Marktordnung gering bleiben sollen, um diese zu fördern, lehnt Piketty ab.

»Niemand wird ernsthaft bestreiten, dass eine Gesellschaft Unternehmer, Erfindungen und Innovationen braucht – die es selbstverständlich, so gut wie heute, auch in der Belle Époque gab, der wir das Automobil, das Kino, die Elektrizität und zahlreiche andere Neuerungen verdanken. Das heißt freilich nicht schon, alle Vermögensungleichheiten, auch die extremsten, seien durch jenes Argument im Geiste lebendigen Unternehmertums zu rechtfertigen.«²⁵³

Ordnungspolitische Entscheidungen, die auf die Generierung von Vermögen Einfluss nehmen, sind daher nicht durch die Gefahr einer sinkenden Wirtschaftskraft zu rechtfertigen. Des Weiteren trägt die demographische Situation in den Industrieländern zu einer weiteren Konzentration bei, weil die vererbten Vermögen unter weniger Menschen aufgeteilt werden.²⁵⁴ Ohnehin tragen Erbschaften wesentlich zur Verfestigung bestehender Vermö-

²⁴⁶Piketty a. a. O. S. 502. Piketty selbst ist überrascht, dass dieser Zusammenhang öffentlich nicht stärker kritisiert wird: »Gewiss hat der Begriff einer vom Kapital produzierten Rente, also eines Einkommens, das der Besitzer bezieht, ohne zu arbeiten, etwas Verblüffendes. Das ist etwas, das den gesunden Menschenverstand vor den Kopf stößt.« Piketty a. a. O. S. 564.

²⁴⁷Piketty ebd.

²⁴⁸Piketty a. a. O. S. 574 und S. 598 ff. mit einer Untersuchung anhand des Stiftungsvermögens US-amerikanischer Universitäten.

²⁴⁹Piketty a. a. O. S. 587.

²⁵⁰Piketty a. a. O. S. 648 f. Dabei weist er auf die großen Unterschiede hin, die zwischen den USA und Großbritannien einerseits, den kontinentaleuropäischen Ländern und Skandinavien andererseits bestehen.

²⁵¹Piketty a. a. O. S. 448. »In allen bekannten Gesellschaften und Epochen besitzt die an Vermögen ärmste Hälfte der Bevölkerung fast nichts [...], das oberste Dezil der Vermögenshierarchie dagegen den Großteil dessen, was es zu besitzen gibt«

²⁵²Piketty a. a. O. S. 562. Siehe auch Steinvorth 1999, S. 133 für den die Konzentrierung des BIP auf eine verhältnismäßig kleine Gruppe ein sicheres Indiz für einen ungleichen Naturgüterzugang ist. Dieser sei aber nicht zu rechtfertigen.

²⁵³Piketty a. a. O. S. 591.

²⁵⁴Piketty a. a. O. S. 480.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

gensstrukturen bei.²⁵⁵ Der Einfluss von vererbten Vermögen auf die Chancen der Menschen ist daher mit dem Läufer verglichen worden, der ein Wettrennen mit gehörigem Vorsprung beginnen kann.²⁵⁶

Hayek leitet aus diesem Zusammenhang seine Ablehnung gegenüber einer Steuerprogression ab.²⁵⁷ Durch die Verfestigung der Vermögensverhältnisse werde in Verbindung mit einer progressiven Einkommensteuer der soziale Aufstieg der Arbeitenden verhindert, während gleichzeitig die Kapitalbesitzer ohne eigenen Arbeitseinsatz die Früchte ihrer Besitztümer genießen können und Abstieg nicht fürchten müssen.²⁵⁸

Unabhängig von der Frage der akkumulierten Großvermögen gilt dagegen für die Befürworter einer libertären Gerechtigkeitstheorie der Tauschprozess am Markt als ein überzeugendes Verteilungsprinzip, das auch keiner späteren Korrektur mehr bedarf.²⁵⁹ Ausschließlich historische Tauschakte bilden beispielsweise das Fundament der Theorie Nozicks, die auf dem Gedanken eines absoluten Eigentumsrechts aufbaut.²⁶⁰ Eine Rückabwicklung von Güterübertragungen findet nur dann statt, wenn sich in der historischen Übertragungskette ein Fehler findet.²⁶¹

Aus der Kombination der Thesen Nozicks folgt die Unvereinbarkeit einer gerechten Verteilung mit jeglicher Konzeption von Zielverteilungen der Gerechtigkeit.²⁶²

»Endzustands-Grundsätze und die meisten strukturierten Grundsätze der Verteilungsgerechtigkeit errichten ein (Teil-)Eigentum von Menschen an Menschen und ihrer Tätigkeit und Arbeit. Diese Grundsätze führen von der klassisch-liberalen Vorstellung des Eigentums des Menschen an sich selbst weg zu einer Vorstellung von (Teil-)Eigentumsrechten an *anderen* Menschen.«²⁶³

Der Staat gebe einzelnen Bürgern ein Recht darauf, eine Leistung zu erhalten, die von anderen Bürgern erbracht werden muss.²⁶⁴ Die anderen Bürger sind demnach in einem umverteilenden System mit Endzustands-Grundsätzen gezwungen, mehr zu arbeiten, als es für ihre eigenen Bedürfnisse notwendig wäre.²⁶⁵

²⁵⁵Piketty a. a. O. S. 501 ff. Siehe dazu schon das Sondervotum des Verfassungsrichters Böckenförde zum Vermögensteuerbeschluss, S. 73. Selbst wenn die Erbschaftsteuer das Erbe mindert, bleibt die Vermögensmasse der Verbindungslinie Erblasser-Erbe erhalten.

²⁵⁶Roemer 1988, S. 58. Siehe auch S. 68: »Inheritance constitutes perhaps the grossest of unequal opportunities«. Dagegen steht die Kritik von Nozick, der das Leben nicht mit einem Wettrennen verglichen sehen will, Nozick 1976, S. 217.

²⁵⁷Hayek 1960, S. 404 ff.

²⁵⁸Hayek a. a. O. S. 405 f.

²⁵⁹Dazu zählt beispielsweise die Theorie von Hayek, vgl. insoweit Tschentscher 2000, S. 148.

²⁶⁰Nozick ebd. Siehe dazu auch Kersting a. a. O. S. 309 ff. und Scanlon 1981, S. 108 f.

²⁶¹Amerika den Indianern ist demzufolge der spöttische Kommentar der Kritiker Nozicks, zuerst bemerkt von Varian 1975, S. 236. Auch bleibt offen, ob weiterverarbeitete Rohstoffe den Makel der fehlerhaften Aneignung auf die die damit produzierten Güter übertragen. Vgl. dazu auch die Behandlung des Problems im geltenden Recht, BGH NJW 1971, S. 612 vom 11.1.1971 [Jungbullen].

²⁶²Nozick a. a. O. S. 157 ff.

²⁶³Nozick a. a. O. S. 162.

²⁶⁴Nozick a. a. O. S. 161.

²⁶⁵Nozick a. a. O. S. 159 ff.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Für die weiteren Verteilungsschritte bedeutet dies, eine verzerrende Umverteilung der legitim am Markt erworbenen Güter ist für die libertären Gerechtigkeitskonzepte nicht zu begründen. Deshalb existiert auch kein gedanklicher Schritt zwischen der Markt- und der Zielverteilung. Darauf haben Liam Murphy und Thomas Nagel ausdrücklich hingewiesen. Doch der Staat, der lediglich die Verteilung schützt, wie der Markt sie hervorbringt, vertraut einzig auf seinen Einfluss an den Stellen Initialverteilung und Marktverteilung. Dass diese Verteilung überzeugende Ergebnisse hervorbringt, darf empirisch als widerlegt gelten.²⁶⁶

Selbst unter der Prämisse, die Marktverteilung allein entspräche den Erfordernissen einer gerechten Verteilung, kann die Frage nach der Zielverteilung schon deshalb nicht ignoriert werden, weil sich die Zustände der Verteilung in einem steten Prozess der Veränderung befinden. Die weitere Darstellung folgt somit der Prämisse, es gebe zwischen einer regulierten Marktordnung noch ein weiteres Element der staatlichen Verteilung, das mit den Bedingungen der Gerechtigkeit kompatibel ist, oder diese erst herstellt.

6.2.1.3. Zielverteilung

Die Zielverteilung ist der letzte Verteilungsprozess, der die Güterverteilung in der Gemeinschaft in Einklang mit den Bedingungen einer gerechten Verteilung bringt. Die teilweise ungerechtfertigten Verteilungsergebnisse der marktwirtschaftlichen Tauschprozesse können in diesem letzten Schritt korrigiert werden. Dabei ist abermals zu betonen, dass es keine Festlegung auf den Inhalt der Bedingungen einer gerechten Verteilung gibt. Diese können mannigfach ausfallen, weil sie stets nur vom Werturteil des Betrachters abhängen.

Wie von Murphy und Nagel aufgezeigt, bedarf es einer normativen Festlegung der Ziele, bevor das System der Verteilung operationalisiert wird.²⁶⁷ Über die Ziele der gerechten Güterverteilung herrscht jedoch keineswegs Konsens. Vielmehr gehört dieser Bereich zu den am heftigsten umstrittenen Themen sowohl in der Philosophie als auch in der Alltagsdiskussion.²⁶⁸

In der rechtlichen Diskussion hat sich das Sozialstaatsprinzip im vergangenen Jahrhundert, später in Art. 20 Abs. 1 GG kodifiziert, als Rahmen ausgebildet, der eine Leitidee der Verteilung enthält. Die Idee des Sozialstaats ist auf den Prämissen begründet, nicht jedes Lebensschicksal sei (1.) frei von willkürlichen Elementen und (2.) verdient, sodass eine Kompensation von Nachteilen stets entbehrlich wäre. Auf diese Idee sind zahlreiche Rechtsinstitute der öffentlichen Fürsorge zurückzuführen. So zum Beispiel die Sozialhilfe, die Gesundheits- und Altersvorsorge im System der paritätisch finanzierten Sozialversicherung und das öffentliche Bildungssystem.

²⁶⁶Piketty 2014, S. 479 ff. und passim.

²⁶⁷Siehe schon oben S. 177.

²⁶⁸Murphy/Nagel bezeichnen deshalb die Entwicklung einer Konzeption von Gerechtigkeit, die gleichzeitig mit den marktwirtschaftlichen Bedingungen sowie einer demokratischen Herrschaftsstruktur kompatibel ist, eine formidable Herausforderung, Murphy/Nagel a. a. O. S. 188.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Die Ziele einer Umverteilung liegen für Thomas Piketty in eben jenen öffentlichen Gütern, die für sämtliche Menschen zu ähnlichen Bedingungen vom Staat vorgehalten werden:

»Die moderne Umverteilung besteht nicht oder zumindest nicht explizit darin, Reichtum von den Reichen auf die Armen zu übertragen. Sie besteht darin, öffentliche Leistungen und Lohnersatzleistungen zu finanzieren, die mehr oder weniger für alle gleich sind, insbesondere im Bereich der Bildung, der Gesundheit und der Altersversorgung. [...] Die moderne Umverteilung gründet sich auf eine Logik der Rechte und das Prinzip der Gleichheit des Zugangs zu einer Reihe von Gütern, die als fundamental gelten.«²⁶⁹

Pikettys Idealvorstellung sieht eine Modernisierung des Sozialstaats als Verteilungsziel vor, dazu zählen eine Verbesserung der Zugangsbedingungen an höheren Bildungsinstitutionen und die Anpassung der Altersversorgung auf ein kapitalgedecktes System.²⁷⁰

In der philosophischen Debatte sind zahlreiche Konzepte und Algorithmen für eine ideale Verteilung am Maßstab der Gerechtigkeit vorgelegt worden. Für John Rawls ist das Ergebnis der Beratungen im Urzustand²⁷¹ zwei Gerechtigkeitsgrundsätze, die als Grundlage der weiteren Staatsorganisation Verteilungsfragen lösen sollen:

1. »Jede Person hat den gleichen unabdingbaren Anspruch auf ein völlig adäquates System gleicher Grundfreiheiten, das mit demselben System von Freiheiten für alle vereinbar ist.
2. Soziale und ökonomische Ungleichheiten müssen zwei Bedingungen erfüllen: erstens müssen sie mit Ämtern und Positionen verbunden sein, die unter Bedingungen fairer Chancengleichheit allen offenstehen; und zweitens müssen sie den am wenigsten begünstigten Angehörigen einer Gesellschaft den größten Vorteil bringen.«²⁷²

Zu den Grundfreiheiten des ersten Grundsatzes zählt auch die Freiheit von Besitz und die Möglichkeit, Privateigentum zu erwerben.²⁷³ Das folgt aus der Überzeugung Rawls, dass die Sicherung einer »ausreichenden materiellen Basis« eine notwendige Grundlage der Persönlichkeitsentfaltung darstellt.²⁷⁴ Allerdings ist die Korrektur von Verteilungsentscheidungen bei Rawls nicht von so starkem Gewicht, weil die Struktur der Gesellschaft schon so konstruiert ist, dass die entstehenden Verteilungsergebnisse keine umfassenden Korrekturen mehr bedürfen.²⁷⁵ Gleichwohl sieht Rawls in seinem Institutionenkonzept mit der Umverteilungsabteilung und der Verteilungsabteilung zwei Korrekturlemente vor.²⁷⁶

²⁶⁹Piketty 2014, S. 639.

²⁷⁰Piketty a. a. O. S. 642 ff.

²⁷¹Siehe schon oben S. 193.

²⁷²Das ist die letzte Fassung, die Rawls seiner Theorie beifügt; Rawls 2003, S. 78.

²⁷³Rawls a. a. O. S. 180.

²⁷⁴Rawls ebd.

²⁷⁵Rawls a. a., O. S. 89: »Die Grundstruktur ist so geordnet, daß dann, wenn jeder die öffentlich anerkannten Regeln der Kooperation befolgt und die von den Regeln festgesetzten Ansprüche anerkennt, die resultierenden Einzelverteilungen der Güter als gerecht (oder zumindest nicht als ungerecht) und akzeptabel gelten«.

²⁷⁶Rawls 1975, S. 310 ff. und Rawls 2003, S. 248.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

In dem System einer Ressourcengleichheit von Ronald Dworkin soll die Möglichkeit der Menschen erhalten bleiben, die Erfolge zu behalten, die auf der eigenen Ambition beruhen, während ungerechtfertigte Erfolge, die auf willkürlichen Begabungsunterschieden basieren, der Verteilung unterliegen. Somit ist die Zielverteilung darauf gerichtet, dass die Menschen ein um den Anteil ihrer Talente gekürztes Güterpaket erhalten.²⁷⁷

Andere Autoren halten die Formulierung eines Zielverteilungsprinzips für nicht angemessen. Für Amartya Sen widerspricht eine zentrale Formel der Zielverteilung der unterschiedlichen »capabilities«, die einem Mensch zukommen können:

»Der Befähigungsansatz konzentriert sich auf das Leben, das Menschen führen können, und nicht auf ihre Ressourcen, das heißt den Besitz – oder die Nutzung – von Bedarfsgütern, über die sie verfügen. Indem er das Zentrum der Aufmerksamkeit von den Erwerbsquellen auf die tatsächlichen Chancen [capabilities, C.K.] einer Person verlagert, zielt er auf eine drastische Veränderung der Evaluierungsansätze«²⁷⁸

Er plädiert stattdessen für ein System der kontinuierlich verbessernden Verteilungszustände anstelle einer Idealkonstruktion.²⁷⁹ Auch Michael Walzer greift mit seinem Sphärenkonzept die Vorstellung einer eindimensionalen Verteilungsstruktur – zu der eben auch die Zielverteilung ökonomischer Güter zählt – an.²⁸⁰

Unabhängig von der zugrunde liegenden Vorstellung einer idealen Verteilung, ist dann, wenn der Marktverteilung keine gerechtigkeitsbegründende Wirkung zugemessen werden soll, eine Zielverteilung durchzuführen. Dabei findet ein Umverteilungsprozess auf Basis der vom Markt vorgegebenen Tauschergebnisse statt und führt zu einer Verteilung, die an den Bedingungen der Gerechtigkeit orientiert ist. Diese wird selbst dann nicht entbehrlich, wenn die ordnungspolitischen Entscheidungen des Staates schon auf die Konstruktion gerechter Grundstrukturen ausgerichtet sind.²⁸¹

6.2.2. Einkommensteuerprogression im Verteilungssystem

Nach der Erörterung der möglichen Verteilungsschritte ist offensichtlich, dass die Steuerprogression ein Instrument der Zielverteilung ist. Sie setzt unmittelbar an dem Verteilungsergebnis des Marktes an und bietet die Gelegenheit, für eine teilweise Neuordnung der Vermögenszuflüsse im vergangenen Verteilungszeitraum zu sorgen. Die Steuerprogression kann daher als ein Mittel zur Förderung oder Herstellung gerechter Verteilungsergebnisse fungieren.

Es ist daher auch unerheblich, welches System der Besteuerung zugrunde liegt. Ob nun progressiv oder regressiv, als Kopfsteuer oder Flat Tax, konsumbasiert oder als klassische Einkommensbesteuerung – selbst über die Inkonsistenzen einzelner Systementscheidungen mag hinweggesehen werden. Denn die Ausrichtung des Steuersystems hat sich, sofern

²⁷⁷Dworkin 1981a, S. 114f und S. 117. Siehe schon oben S. 166. Kritisch dazu Sen 1992, S. 33: »there can be significant variations in the conversion of resources and primary goods into freedom« und Kymlicka 1996, S. 89: »zweitbeste Lösung [...] zweitbeste Verwirklichung«.

²⁷⁸Sen 2010, S. 281.

²⁷⁹Sen a. a. O. S. 108.

²⁸⁰Walzer 1983, S. 30 ff.

²⁸¹Das hat Rawls überzeugend dargelegt, Rawls 1975, S. 310 ff.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

Gerechtigkeit ihr Ziel ist, nur an der Korrektur von Fehlverteilungen in den ersten beiden Verteilungsschritten einerseits und der Verteilung gemäß den Zielen einer gerechten Verteilung andererseits zu orientieren. Die dazu notwendigen Mittel sind ethisch neutral. Weil der Staat ein Interesse hat, Ungleichheiten in der Vermögensverteilung auf vernünftige Prinzipien zurückzuführen²⁸², verfügt er mit der Einkommensteuerprogression über ein Mittel, das zufällige Ungleichheiten mildern oder eliminieren kann. Jedoch bleibt der Einwand von Walzer²⁸³ bestehen, eine exakte Verteilung nach den Prinzipien der Gerechtigkeit erfordere eine Totalerhebung sämtlicher Lebensverhältnisse.

Deshalb dürfte es als wahrscheinlich gelten, dass kein Tarifverlauf in der Lage ist, die Bedingungen der Zielverteilung zu erfüllen. Denn das würde wegen der großen Unterschiede in den Lebens- und Güterverhältnissen der Menschen eine Komplettanalyse jedes Steuerpflichtigen und damit einen Individualtarif erfordern. Das ist nur in der Theorie zu leisten. Eine Tarifformel ist ein schlichtweg zu grobes Instrument, um diesen Anforderungen genüge zu tun, und zu sehr an den Bedingungen des Steuerrechts verhaftet.

Aber selbst unter diesen Bedingungen erweist sich die Progression als ein besseres System als die übrigen Tarifvarianten. Weil sie nämlich eine Möglichkeit bereitstellt, die besonders großen oder ungerechtfertigt hohen Einkommen zu vermindern, kann sie im Gegensatz zu den anderen Tarifen auch eine Fehlverteilung am oberen Ende der Einkommenskala korrigieren. An dieser Stelle befinden sich die ungerechtfertigten Verteilungsergebnisse, die den größten Einfluss auf die Gesellschaft haben.

Es existieren gewichtige Argumente für die Annahme, weder in der Initialverteilung noch in der Marktverteilung sei Gerechtigkeit ein Verteilungsziel. Vielmehr kann davon ausgegangen werden, dass die Initialverteilung vollkommen willkürlich unter minimalen menschlichen Einflüssen erfolgt und die Marktverteilung von Einflüssen beherrscht wird, die einer gerechten Verteilung entgegenstehen. Deshalb ist die Zielverteilung ein notwendiges Mittel zur Etablierung einer Verteilung nach den Bedingungen der Gerechtigkeit. Die Einkommensteuerprogression liefert dazu ihren Beitrag.

Um jedoch diesen Verteilungsschritt durchzuführen, ist eine Analyse der Hintergrundverteilung ebenso notwendig wie eine Definition der gewünschten Verteilung. Das ist wesentlich eine politische Aufgabe. Als Sozialstaat kann die Bundesrepublik dieser Frage auch nicht ausweichen. Thomas Piketty hat die Einkommensteuerprogression als »konstitutives Merkmal des Sozialstaats« bezeichnet und einen Spitzensteuersatz von 82% vorgeschlagen. Es kann dahinstehen, ob diese Größenordnung zutrifft, allerdings ist ohne einen Vergleich mit den zu finanzierenden Staatszielen ein pauschales Urteil über Steuersätze nach dem Muster »zu hoch« oder »ungerecht« nicht möglich.

6.3. Ergebnis

Das Ergebnis der vorangehenden Betrachtung lautet: Die Stoßrichtung in der deutschen Literatur zur Einkommensteuer basiert auf einer fehlerhaften Prämisse und verfälscht

²⁸²Piketty 2014, S. 562.

²⁸³Siehe oben S. 186.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

sämtliche gezogenen Schlußfolgerungen. Tatsächlich gibt es keinen Weg aus den Informationen Bruttoeinkommen, Abzugsbeträge und Steuersatz ein Gerechtigkeitsurteil zu fällen. Schon der Begriff »Steuergerechtigkeit« beruht auf der impliziten Annahme, es bestehe ein moralischer Anspruch auf dasjenige, was dem Einzelnen nach der Marktverteilung zugemessen wird. Diese These kann im deutschen Steuersystem ebensowenig aufrecht erhalten werden, wie sie im US-amerikanischen Steuersystem nach der Kritik von Liam Murphy und Thomas Nagel an Geltung beanspruchen kann.

Das Produkt erfolgreichen ökonomischen Wirtschaftens hängt von Faktoren ab, die zufällig und willkürlich verteilt wurden und dessen Resultate nicht verdient in die Hände der jeweiligen Nutznießer gelangt sind. Es berücksichtigt keine Fehlverteilungen, die aufgrund von Kartellen und Monopolen oder ähnlichen Marktverzerrungen zustande kamen. Auch die Ausnutzung wirtschaftlicher Not würde belohnt, gäbe es kein Korrektiv mehr, das unabhängig von der Marktverteilung eine Möglichkeit bietet, auf ungerechtfertigte Vermögenszunahmen zuzugreifen.

Liam Murphy und Thomas Nagel ist daher zuzustimmen: Steuern sind ein unabdingbarer Bestandteil der Marktverteilung, und keineswegs ihr nachgelagertes Schröpfinstrument. Denn letztlich ist ein Markt ohne Staat ebensowenig vorstellbar wie ein Staat ohne Steuern. Die in der Diskussion gängige Abstrahierung von Markt und Staat durch die Betrachtung einzig des Vorsteuereinkommens ist willkürlich und beruht auf einer Utopie eines steuerlosen Staates. Durch die Trennung der staatlichen Marktregulierung von dem Steuerzugriff entsteht eine argumentative Lücke, die Thesen Raum lässt, die letztlich auf der gerechtigkeitsbegründenden Wirkung von Marktverteilungen basieren.

Die Verabschiedung von impliziten Annahmen über die Vermögensverteilung eröffnet jedoch einen Blick auf die Fragen der gerechten Verteilung von Gütern in einer Gesellschaft. Diese sind nämlich keineswegs im Beziehungsgeflecht von Halbteilung, Reichensteuer oder Steuersubventionen zu verorten, denn bei diesen Fragen verlängert sich wiederum nur der Irrglaube an eine gerechte Verteilung durch den Markt. Lässt man diese Prämisse anseite, werden systematische Betrachtungen zur Einkommensteuer nachrangig. Sobald der Fokus auf Hintergrund- und Zielverteilung erweitert wird, besteht auch für eine innersystematische Anwendung des Gleichheitssatzes kein Raum mehr, wird doch dadurch erst recht die Marktverteilung in ihrem Bestand geschützt.

Wie die Zielverteilung in einer Gesellschaft im Einzelnen aussieht, ist von dieser selbst zu bestimmen. Die Verteilung von Gütern am Maßstab der Gerechtigkeit bedarf stets eines Werturteils über den angemessenen Ausgleich von Bedürfnissen im Zustand der Güterknappheit. Dieses ist nicht vorbestimmt, die einzelnen Verteilungsziele mögen daher variieren. Wichtig ist bloß der bestehende Zusammenhang, der Steuern als einen Teil der staatlichen Ordnungspolitik identifiziert. Eben diese staatliche Ordnungspolitik bietet jedoch erst die Voraussetzungen für eine Verteilung in einem marktwirtschaftlichen System. Der Einkommensteuer kommt dabei eine rein funktionale Rolle bei der Herstellung der Zielverteilung zu.

Die Ausgangsfrage, welche Position nun die Einkommensteuerprogression im System der einer gerechten Verteilung ausmacht, ist daher in zwei Teilen zu beantworten. Erstens ist die Einkommensteuerprogression kein geeignetes Zielobjekt für eine isolierte Betrachtung.

6. Zum Verhältnis von Gerechtigkeit und Einkommensteuerprogression

tung, ihre Untersuchung macht nur Sinn, sofern Hintergrund- und Zielverteilung mit in die Bewertung einbezogen werden. Zweitens ist die Einkommensteuerprogression ein Mittel, das zwischen der Verteilung in einem regulierten Marktumfeld und der Zielverteilung nach den Bedingungen der Gerechtigkeit für den Teilbereich des Vermögenszuflusses die Steuerung bereit stellen kann, um ungerechtfertigte Verteilungsentscheidungen zu korrigieren.

Teil F.

Zusammenfassung der Erkenntnisse

Diese Untersuchung begann mit einer Analyse der der Einkommensteuerprogression in Deutschland und führte zu einer Erörterung der Möglichkeit, ein Gerechtigkeitsurteil über die verschiedenen Modi der Steuertarife abgeben zu können. Es besteht zwar kein Zweifel daran, ein progressives Steuersystem zur Umverteilung nutzen zu können. Aber wie aufgezeigt, kann kein Urteil über die Einkommensteuerprogression als solche abgegeben werden, solange keine Einigkeit darüber besteht, welche Art Hintergrundverteilung das Ziel einer derart vorgenommenen Umverteilung sein soll.

Dieses Problem blieb in den Gesetzesbegründungen ebenso unerwähnt wie in den aufgeführten Gerichtsurteilen und den wissenschaftlichen Arbeiten zur Steuerprogression. Solange die Einkommensteuerprogression nur als Mittel der Steuerlastverteilung betrachtet wird, ist darin schließlich auch kein Mangel zu erblicken. Erst wenn der Anspruch erhoben wird, eine Aussage über Gerechtigkeit in Bezug auf die progressive Einkommensteuer zu treffen, muss diese Aussage nach der vorliegenden Untersuchung als unvollständig bewertet werden.

Die Analyse der Einkommensteuerprogression selbst brachte wenig Überraschendes zu Tage. Dass die Steuergesetzgebung in besonderem Maße der Beobachtung der Bürger unterliegt, kann schon fast als Allgemeinplatz gelten. Insoweit sind die vergleichsweise geringen Änderungen am System kombiniert mit den verfassungsgerichtlichen Korrekturen ein Ausdruck üblicher Konsensfindung in politischen Entitäten. Das haben nicht zuletzt die im Parlament vorgetragenen Argumente zu den einzelnen Gesetzesänderungen bestätigt.

Das Bundesverfassungsgericht selbst gibt in seinen Leitsätzen zur Steuerrechtsprechung sowie den zahlreichen Obiter Dicta vor, dass mit einer erzwungenen Systemänderung im Einkommensteuertarif nicht zu rechnen ist. Gerade das Beispiel des Halbteilungsgrundsatzes zeigt, dass ein nicht entscheidungserheblicher Teil einer Entscheidung nicht zwangsläufig auch zu einer Implementierung im geltenden Recht führen muss. Deshalb hat die in jüngster Vergangenheit geäußerte Offenheit in Tariffragen selbst nicht mehr als Hinweischarakter. Einzig dem Sozialstaatsprinzip könnte in der Zukunft der Rechtsprechung eine neue Rolle zukommen, in der die Steuererhebung mit Fragen der Verteilungsgerechtigkeit unmittelbar verknüpft wird.

Die Rechtfertigung der Einkommensteuerprogression steht innerhalb von Rechtswissenschaft und Ökonomie dagegen weitestgehend auf dem Stand von 1960, als Kurt Schmidts Monographie zum Thema erschien. Auch wenn die rechtliche Bewertung über die Jahre einem Wandel unterlag, scheiterte der Versuch, aus einem allgemeinen Prinzip die Progressivität der Einkommensbesteuerung abzuleiten. Nach der von Liam Murphy und Thomas Nagel geäußerten Kritik wird das auch so verbleiben. Die Steuerprogression führt zweifelsohne eine Vermögensumverteilung herbei, aber als Begründung für ihre Installation fällt dieses Argument schon deswegen aus, weil darin der Zweck der Progression zum Ausdruck kommt. Hier kommt dem Sozialstaatsprinzip mehr Gewicht zu.

Einzelne Wirkungen der progressiven Einkommensteuer, wie sie im vierten Kapitel dargestellt werden, sind längst bekannt und auch nur geringen zeitlichen Schwankungen unterworfen. Der überwiegende Teil stellt sich jedoch nicht als originäres Problem der Steuerprogression dar. Vielmehr lässt die Kombination mit den verschiedenen Erhe-

bungstechniken die negativen Folgen für die Steuerpflichtigen entstehen. Die kalte Progression ist dabei im politischen Betrieb ein gerne genutztes Argument für steuerpolitisches Handeln, gleichwohl liegen die relevanten Zeiträume der Mehrbelastung Jahrzehnte zurück, sodass es sich hierbei um ein Scheinargument handelt.

Mit der Analyse der empirischen Daten konnte die Prämisse zahlreicher Autoren verifiziert werden, dass die progressive Einkommensteuer zu einer Umverteilung von Einkommen führt. Die Verteilung der Nettoeinkommen lag durchweg gleichmäßiger als die Verteilung der Bruttoeinkommen. Damit ist der behauptete Zweck der Steuerprogression ebenfalls bestätigt, soweit vorgetragen wird, es handele sich bei dieser wesentlich um eine soziale Institution.

Ausgehend von diesem Befund konnte im letzten Abschnitt aufgezeigt werden, wie wenig damit getan ist, lediglich die Einkommensteuerprogression zum Gegenstand eines Gerechtigkeitsurteils zu machen. Ohne eine Analyse von Hintergrund- und Zielverteilung führt die Rechtfertigung der Steuerprogression nur zu unzureichenden Ergebnissen, wie ohnehin zweifelhaft ist, ob es so etwas wie Steuergerechtigkeit als isoliertes Urteil überhaupt geben kann.

Die Ausgangsfrage, welche Position nun die Einkommensteuerprogression im System der einer gerechten Verteilung ausmacht, ist daher in zwei Teilen zu beantworten. Erstens ist die Einkommensteuerprogression kein geeignetes Zielobjekt für eine isolierte Betrachtung, ihre Untersuchung macht nur Sinn, sofern Hintergrund- und Zielverteilung mit in die Bewertung einbezogen werden. Zweitens ist die Einkommensteuerprogression ein Mittel, das zwischen der Verteilung in einem regulierten Marktumfeld und der Zielverteilung nach den Bedingungen der Gerechtigkeit für den Teilbereich des Vermögenszuflusses die Steuerung bereit stellen kann, um ungerechtfertigte Verteilungsentscheidungen zu korrigieren.

Die Verteilung von Talenten und Fähigkeiten und die Marktverteilung führen wegen zahlreicher Kontingenzen und systematischer Mängel zu Bedingungen, die eine Korrektur erfordern. Weil die progressive Einkommensbesteuerung zu einer Verlangsamung in der Vermögensakkumulation führt, kann sie daher als Mittel zur Herbeiführung eines gerechten Zustandes Anwendung finden. Das Prädikat *gerecht* kann ihr dagegen nicht zukommen.

Teil G.
Anhang

7. Entscheidungsregister

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts¹

Datum	Aktenzeichen	Verfahrensgegenstand	Fundstelle
05.04.1952	2 BvH 1/52	Sperrklausel	BVerfGE 1, 208
30.04.1952	1 BvR 14/52 u.a.	Bezirksschornsteinfeger	BVerfGE 1, 264
20.07.1954	1 BvR 459/52 u.a.	Investitionshilfe	BVerfGE 4, 7
17.08.1956	1 BvB 2/51	KPD-Verbot	BVerfGE 5, 85
17.01.1957	1 BvL 4/54	Haushaltsbesteuerung	BVerfGE 6, 55
16.10.1957	1 BvL 13/56 u.a.	Lex Schörner	BVerfGE 7, 129
12.12.1957	1 BvR 678/57	Haushaltsbesteuerung II	BVerfGE 7, 194
24.06.1958	2 BvF 1/57	Parteienfinanzierung I	BVerfGE 8, 51
03.12.1958	1 BvR 488/57	Nutzungswert von Wohneigentum	BVerfGE 9, 3
05.04.1960	1 BvL 31/57	Hausratsentschädigung	BVerfGE 11, 50
31.05.1960	2 BvL 4/59	Echte Rückwirkung von Gesetzen	BVerfGE 11, 139
30.10.1961	1 BvR 833/59	Schankerlaubnissteuer I	BVerfGE 13, 181
19.12.1961	2 BvL 6/59	Rückwirkende Steuergesetzgebung	BVerfGE 13, 261
24.01.1962	1 BvL 32/57	Ehegatten-Arbeitsverhältnis I	BVerfGE 13, 290
	1 BvR 232/60	Ehegatten-Arbeitsverhältnis II	BVerfGE 13, 318
	1 BvR 845/58	Personenbezogene Kapitalgesellschaft	BVerfGE 13, 331
10.05.1962	1 BvL 31/58	Gewinnspielautomat I	BVerfGE 14, 76
24.07.1962	2 BvL 15/61	Fremdrentengesetz	BVerfGE 14, 221
22.05.1963	1 BvR 78/56	Werkfernverkehr	BVerfGE 16, 147

¹Um eine einheitliche Terminologie zu gewährleisten wurde - soweit möglich - auf die nichtamtlichen Bezeichnungen der juris-Datenbank zurückgegriffen.

7. Entscheidungsregister

Datum	Aktenzeichen	Verfahrensgegenstand	Fundstelle
12.02.1964	1 BvL 12/62	Wohnungsbauprämie	BVerfGE 17, 210
30.06.1964	1 BvL 16/62	Familienbesteuerung	BVerfGE 18, 97
07.07.1964	2 BvL 22/63 u.a.	Rückwirkung und Steuersubvention	BVerfGE 18, 135
20.12.1966	1 BvR 320/57 u.a.	Allphasenumsatzsteuer	BVerfGE 21, 12
21.12.1966	1 BvR 33/64	Lohnsummensteuer	BVerfGE 21, 54
11.07.1967	1 BvR 495/63 u.a.	Gesellschafter Gehalt	BVerfGE 22, 156
07.05.1968	1 BvR 420/64	Bewertungsgesetz	BVerfGE 23, 242
03.12.1968	2 BvE 1/67 u.a.	Wahlkampfkostenpauschale	BVerfGE 24, 300
18.12.1968	1 BvL 5/64 u.a.	Mühlengesetz	BVerfGE 25, 1
02.10.1969	1 BvL 12/68	Pendlerpauschale I	BVerfGE 27, 58
28.01.1970	1 BvL 4/67	Schaumwein-Nachsteuer	BVerfGE 27, 375
08.12.1970	1 BvR 95/68	Schankerlaubnissteuer II	BVerfGE 29, 327
09.03.1971	2 BvR 326/69 u.a.	Absicherungsgesetz	BVerfGE 30, 250
23.03.1971	2 BvL 2/66 u.a.	Bundesentschädigungsgesetz	BVerfGE 30, 367
20.10.1971	1 BvR 757/66	Vertreibung »Österreichfälle«	BVerfGE 32, 111
09.02.1972	1 BvL 16/69	Ergänzungsabgabe	BVerfGE 32, 333
09.07.1973	1 BvR 368/65 u.a.	Lastenausgleichsgesetz	BVerfGE 35, 324
02.10.1973	1 BvR 345/73	Stabilitätszuschlag	BVerfGE 36, 66
19.03.1974	1 BvR 416/68	Kleinunternehmerregelung USt.	BVerfGE 37, 38
17.07.1974	1 BvR 51/69 u.a.	Leberpfennig	BVerfGE 38, 61
18.06.1975	1 BvL 4/74	Waisenrente	BVerfGE 40, 121
12.10.1976	1 BvR 2328/73	Vermögensteuerabzug	BVerfGE 43, 1
23.11.1976	1 BvR 150/75	Kinderfreibetrag	BVerfGE 43, 108
08.06.1977	2 BvR 499/74 u.a.	EWG-Interventionsrecht	BVerfGE 45, 142
11.10.1977	1 BvR 343/73	Hausgehilfin	BVerfGE 47, 1
19.12.1978	1 BvR 335/76 u.a.	Zinsbesteuerung	BVerfGE 50, 57

7. Entscheidungsregister

Datum	Aktenzeichen	Verfahrensgegenstand	Fundstelle
22.05.1979	1 BvL 9/75	Warenzeichenrecht	BVerfGE 51, 193
24.07.1979	2 BvF 1/78	Parteienfinanzierung III	BVerfGE 52, 63
28.02.1980	1 BvL 17/77	Versorgungsausgleich	BVerfGE 53, 257
09.02.1982	2 BvL 6/78 u.a.	Bundesversorgungsgesetz	BVerfGE 60, 16
03.11.1982	1 BvR 620/78 u.a.	Zusammenveranlagung ESt.	BVerfGE 61, 319
22.02.1984	1 BvL 10/80	Abzug von Unterhaltsaufwendungen	BVerfGE 66, 214
14.05.1986	2 BvL 2/83	DBA Deutschland - Schweiz	BVerfGE 72, 200
08.04.1987	2 BvR 909/82 u.a.	Künstlersozialversicherung	BVerfGE 75, 108
03.06.1987	1 BvL 5/81	Splitting bei Wiederheirat	BVerfGE 75, 361
29.11.1989	1 BvR 1402/87 u.a.	Staatsziel und Steuersubvention	BVerfGE 81, 108
29.05.1990	1 BvL 20/84 u.a.	Kindergeldentscheidung	BVerfGE 82, 60
27.06.1991	2 BvR 1493/89	Kapitalertragsteuer	BVerfGE 84, 239
08.10.1991	1 BvL 50/86	Lohnsteuerkarte	BVerfGE 84, 348
27.12.1991	2 BvR 72/90	Grunderwerbsteuer	DStR 1992, 107
25.09.1992	2 BvL 5/91 u.a.	Grundfreibetrag	BVerfGE 87, 153
22.06.1995	2 BvL 37/91	Vermögensteuer	BVerfGE 93, 121
31.10.1996	2 BvR 40/91 u.a.	Werbungskosten (Kammerb.)	DStRE 1997, 57
08.04.1997	1 BvR 48/94	Altschulden	BVerfGE 95, 267
10.04.1997	2 BvL 77/92	Weihnachtsfreibetrag	BVerfGE 96, 1
22.10.1997	N/A	Plenarvorlage (Kind als Schaden)	BVerfGE 96, 409
12.11.1997	1 BvR 479/92 u.a.	Kind als Schaden	BVerfGE 96, 375
03.12.1997	2 BvR 882/97	Schiffbauverträge	BVerfGE 97, 67
10.11.1998	2 BvL 42/93	Kinderexistenzminimum	BVerfGE 99, 246
25.08.1999	1 BvR 1246/95	Zusatzversorgung Tz-Beschäftigte	FamRZ 1999, 1575
06.03.2002	2 BvL 17/99	Rentenbesteuerung	BVerfGE 105, 73
04.12.2002	2 BvR 400/98 u.a.	Doppelte Haushaltsführung	BVerfGE 107, 27

7. Entscheidungsregister

Datum	Aktenzeichen	Verfahrensgegenstand	Fundstelle
07.10.2003	1 BvR 246/93 u.a.	Splittingvorteil bei Unterhalt	BVerfGE 108, 351
04.03.2004	2 BvL 17/02	Spekulationsteuer	BVerfGE 110, 94
20.04.2004	1 BvR 905/00	Ökosteur	BVerfGE 110, 274
16.03.2005	2 BvL 7/00	Kinderbetreuungskosten	BVerfGE 112, 268
18.01.2006	2 BvR 2194/99	Halbteilungsgrundsatz	BVerfGE 115, 97
04.04.2006	1 BvR 518/02	Rasterfahndung	BVerfGE 115, 320
21.06.2006	2 BvL 2/99	Tarifbegrenzung für gew. Einkünfte	BVerfGE 116, 164
07.11.2006	1 BvL 10/02	Erbschaftsteuer	BVerfGE 117, 1
15.01.2008	1 BvL 2/04	Gewerbesteuerfreiheit	BVerfGE 120, 1
13.02.2008	2 BvL 1/06	KV-Beiträge als Sonderausgabe	BVerfGE 120, 125
17.04.2008	2 BvL 4/05	Kommunale Wählerversammlung	BVerfGE 121, 108
09.12.2008	2 BvL 1/07 u.a.	Pendlerpauschale II	BVerfGE 122, 210
09.02.2010	1 BvL 1/09 u.a.	Hartz IV-Regelsatz	BVerfGE 125, 175
02.03.2010	1 BvR 256/08 u.a.	Vorratsdatenspeicherung	BVerfGE 125, 260
07.07.2010	2 BvL 14/02 u.a.	Rückwirkung im Steuerrecht I	BVerfGE 127, 1
	2 BvR 748/05 u.a.	Rückwirkung im Steuerrecht II	BVerfGE 127, 61
	2 BvL 1/03 u.a.	Rückwirkung im Steuerrecht III	BVerfGE 127, 31
09.11.2010	2 BvR 2101/09	Steuer-CD	NJW 2011, 2417
18.01.2012	2 BvR 133/10	Privatisierter Maßregelvollzug	NJW 2012, 1563
15.01.2014	1 BvR 1656/09	Degressive Zweitwohnungsteuer	BVerfGE 135, 126
17.12.2014	1 BvL 21/12	Erbschaftsteuer II	Juris

Entscheidungen anderer Gerichte

Datum	Aktenzeichen	Gericht	Fundstelle
30.05.1916		Preußisches Oberverwaltungsgericht	PrVerwBl. 38 (1917), 216
07.03.1958		Bundesverwaltungsgericht	BVerwGE 6, 247
15.10.2014	9 C 8.13		Juris

7. Entscheidungsregister

14.06.2005	6 C 10308/05.OVG	Oberverwaltungsgericht Koblenz	Juris
19.03.1965		Verfassungsgerichtshof Österreich	Erk. Slg. Nr. 4958
06.05.1959	VI 170/58 U	Bundesfinanzhof	BFHE 70, 272
14.08.1964	VI 170/63		Juris
06.07.1973	VI R 253/69		BFHE 110, 119
24.02.1999	X R 171/96		BFHE 188, 69
10.07.2000	XI B 27/00		Juris
24.06.1998	II R 104–97		DStR 1998, 1173
17.07.1998	VI B 81/97		DB 1998, 1798
11.08.1999	XI R 77/97		FR 1999, 1303
28.06.2000	I R 89/99		BB 2000, 2453
11.01.1971	VIII ZR 261/69	Bundesgerichtshof	NJW 1971, 612
22.09.1988	IX ZR 263/87		NJW 1989, 1352

8. Literaturverzeichnis

- A**belshauer, Werner: Deutsche Wirtschaftsgeschichte seit 1945, München 2004
- Alexy, Robert: Theorie der Grundrechte, Baden-Baden 1985
- Theorie der juristischen Argumentation, Frankfurt 1978
- Andel, Norbert: Eine insgesamt begrüßenswerte Tarifierungsanpassung, in: HWWA-Institut für Wirtschaftsforschung, Wirtschaftsdienst IV, Hamburg 1987, S. 171 – 174
- Andrews, William D.: A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax, in: Harvard Law Review, Vol. 87, Cambridge 1974, S. 1113 – 1188
- Angermann, Norbert et al. [Hrsg.]: Lexikon des Mittelalters, Bd. VII, München 1995
- Arneson, Richard J.: Equality and Equal Opportunity for Welfare, in: Philosophical Studies, Vol. 56, 1989, S. 77 – 93, <http://www.jstor.org/stable/4320032> [abgerufen am 24.5.2013]
- Arnim, Hans Herbert von: Besteuerung und Eigentum, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL) [Hrsg.], Heft 39, Berlin 1981, S. 286 – 360
- Ault, Hugh J./Arnold, Brian J. [Hrsg.]: Comparative Income Taxation, 3. Aufl., Aalphen aan den Rijn 2010
- B**adura, Peter: Beitrag zur Aussprache, in: VVDStRL, Heft 39, Berlin 1981, S. 395 – 397
- Bareis, Peter/Offerhaus, Klaus [Hrsg.]: Thesen der Einkommensteuer-Kommission, Bonn 1994
- Bareis, Peter: Reform der Einkommensteuer, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert [Hrsg.], Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 1053 – 1069
- Battis, Ulrich: Systemgerechtigkeit, in: Stödter, Rolf/Thieme, Werner, Hamburg – Deutschland – Europa, Festschrift für Hans-Peter Ipsen, Tübingen 1977, S. 11 – 30
- Bayer, Hermann-Wilfried: Steuerlehre, Berlin 1998
- Bea, Franz Xaver/Fischer, Klaus: Steuerpolitische Grundsatzfragen, in: Finanzarchiv, Neue Folge (N. F.), Bd. 29, Tübingen 1970, S. 17 – 29
- Beck, Karin E. M.: Zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Erwerbsstätte im amerikanischen Einkommensteuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft (StuW) 2007, S. 78 – 90
- Becker, Helmut: Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, in: Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst [Hrsg.], Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 379 – 392
- Benda, Ernst: Streit als Schaden, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1998, S. 3330 – 3331
- Beyer, Tina: Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung, Berlin 2004
- Birk, Dieter: Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, in: StuW 2011a, S. 354 – 364
- Kirchhofs Flat Tax, in: Der Betrieb (DB) 2011b, Editorial zu Nr. 35, S. M1
- Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2009, S. 877 – 882
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983a
- Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, in: StuW 1983b, S. 293 – 299
- Steuergerechtigkeit und Transferequivalenz, in: Zeitschrift für Rechtspolitik (ZRP) 1979, S. 221 – 227

8. Literaturverzeichnis

- Blum, Walter J./Kalven, Harry: *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, Chicago 1953
- Bös, Dieter/Genser, Bernd: *Steuertariflehre*, in: Albers, Willi et al. [Hrsg.], *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdWW)*, Bd. 7, Stuttgart 1977, S. 412 – 427
- Bourdieu, Pierre: *Die feinen Unterschiede*, Frankfurt am Main 1982
- Bräuer, Karl: *Probleme der Finanzverfassung und Finanzverwaltung in der Bundesrepublik*, in: *Die öffentliche Verwaltung (DÖV)* 1955, S. 584 – 586
- Break, George F.: *Income Taxes And Incentives To Work: An Empirical Study*, in: *The American Economic Review*, Vol. 47, 1957, S. 529 – 549, <http://www.jstor.org/stable/1811736> [abgerufen am 24.5.2013]
- Brown, C.V./Levin, E.: *The Effects On Income Taxation On Overtime: The Results Of A National Survey*, in: *The Economic Journal*, Vol. 84, 1974, S. 833 – 848, <http://www.jstor.com/stable/2230569> [abgerufen am 24.5.2013]
- Buchanan, James M. (1975): *Die Grenzen der Freiheit*, Tübingen 1984
- Bühler, Ottmar/Strickrodt, Georg: *Steuerrecht*, Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1960
- Bull, Hans-Peter: *Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg*, in: *NJW* 1996, S. 281 – 284
- Bundesministerium der Finanzen (BMF) [Hrsg.]: *23. Subventionsbericht*, Berlin 2011
- *Datensammlung zur Steuerpolitik*, Berlin 2010
- Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (BMWF) [Hrsg.]: *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*, Bonn 1971
- Bunjes, Johann [Hrsg.]: *Umsatzsteuergesetz Kommentar*, 16. Aufl., München 2017
- Butzer, Hermann: *Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast*, Berlin 1999a
- *Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz*, in: *StuW* 1999b, S. 227 – 242
- C** Caesar, Rolf/Hansmeyer, Karl-Heinrich: *Haushalts- und Finanzwesen*, in: Jeserich, Kurt G.A./Pohl, Hans/v. Unruh, Georg-Christoph [Hrsg.], *Deutsche Verwaltungsgeschichte*, Bd. 4, Stuttgart 1985, S. 832 – 872
- Carens, Joseph H. (1985): *Compensatory Justice and Social Institutions*, in: Kymlicka, Will [Hrsg.]: *Justice in Political Philosophy*, Vol. I, Aldershot (UK) 1992, S. 314 – 337
- Cohen, Arthur: *Besteuerung und Geldentwertung*, in: Walther Loß [Hrsg.], *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, Bd. 168, München 1924
- Cohen, Gerald A. (1985): *Self-Ownership, World-Ownership, and Equality*, in: Kymlicka, Will [Hrsg.], *Justice in Political Philosophy*, Vol. I, Aldershot (UK) 1992, S. 377 – 404
- Cohen Stuart, Arnold Jacob (1889): *On Progressive Taxation*, in: Musgrave, Richard A./Peacock, Alan T. [Hrsg.], *Classics in the Theory of Public Finance*, 4. Aufl., London 1967
- D**egenhart, Christoph: *Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat*, München 1976
- Destatis (Statistisches Bundesamt) [Hrsg.]: *Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2007*, Fachserie 14, Reihe 7.1, Wiesbaden 2012
- *Verbraucherpreisindex für Deutschland – Lange Reihe ab 1948*, Wiesbaden 2011a
- *Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland*, Wiesbaden 2011b
- *Fast zehn Jahre Euro*, Wiesbaden 2011c
- *Fachserie 15, Heft 5, Wirtschaftsrechnungen, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe – Aufwendungen privater Haushalte für den privaten Konsum*, Wiesbaden 2010a
- *Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland*, Wiesbaden 2010b
- *Verdienststrukturerhebung 2006 – Verdienste und Arbeitskosten*, Wiesbaden 2008
- *Fachserie 15, Heft 7, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe: Aufgabe, Methode und Durchführung der EVS*, Wiesbaden 2005

8. Literaturverzeichnis

- Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 1988
- Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart 1952
- Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (DJT) [Hrsg.], Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages, Bd. II, München 1988
- Dreier, Horst [Hrsg.]: Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl., Bd. 1, Tübingen 2013
- Grundgesetz Kommentar, 2. Aufl., Bd. 3, Tübingen 2008
- Drosdowski, Günther [Hrsg.]: Duden – Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, Bd. 6, Mannheim 1981
- Drüen, Klaus-Dieter: Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, in: StuW 2008, S. 3 – 14
- Rechtsschutz gegen rückwirkende Gesetze – Eine Zwischenbilanz, in: StuW 2006, S. 358 – 365
- Konsistente Rechtsfortbildung und Betriebsaufspaltung, in GmbH Rundschau (GmbHR) 2005, S. 69 – 81
- Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung, in: Drenseck, Walter/Seer, Roman [Hrsg.], Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 191 – 212
- Duda, Sandra: Das Steuerrecht im Staatshaushaltssystem der DDR, Frankfurt a. M. 2011
- Duncan, Denvil/Peter, Klara Sabirianova: Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes Reduce Income Inequality?, Discussion Paper No. 6910, Bonn 2012
- Dworkin, Ronald (1981a): Was ist Gleichheit, Frankfurt a. M. 2011
- What is equality?, Part 2, in: Philosophy and Public Affairs, Vol.10, Princeton 1981b, S. 283 – 345
- Dziadkowski, Dieter: Einkommensteuertarif, Grundfreibetrag und Existenzminimum der Familie, in: Betriebs-Berater (BB) 1991, S. 805 – 820
- Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert [Hrsg.], Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 1091 – 1112

- E**ggesieker, Fritz/ellerbeck, Eike: Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, in: DStR 2007, S. 1281 – 1289
- Elicker, Michael: Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, in: StuW 2000, S. 3 – 17
- Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004
- Englich, Joachim: Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in: Tipke, Klaus et al. [Hrsg.], Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2011, S. 167 – 220
- Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, in: StuW 2007, S. 221 – 240
- Epping, Volker/Hillgruber, Christian [Hrsg.]: Beck'scher Online-Kommentar GG, Ed. 33, Stand: 1.6.2017, München 2017, <http://beck-online.beck.de>
- van Essen, Ulrich/Kaiser, Helmut/Spahn, P. Bernd: Verteilungswirkungen der Einkommensteuerreformen 1986 – 1990, in: Finanzarchiv, N. F., Bd. 46, Tübingen 1988, S. 56 – 84
- Esser, Clemens: Der »linear-progressive« Mittelstandsbauch – Wie sich die Einkommensteuerbelastung selbstständigen konnte, in: DStR 2009, S. 821 – 828

- F**ehr, Hans/Wiegard, Wolfgang: Effizienzorientierte Steuerreformen, in: Krause-Junk, Gerold [Hrsg.], Steuersysteme der Zukunft, Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik, Berlin 1996, S. 199 – 245
- Feldkamp, Michael F./Müller, Inez: Ausschuß für Finanzfragen, in: Deutscher Bundestag, Bundesarchiv [Hrsg.], Der Parlamentarische Rat 1948 – 1949, Bd. 12, München 1999
- Fellinger, Michaela: »Soziale« Gerechtigkeit durch Umverteilung mittels Steuerrecht, in: Wöhle, Claudia/Augeneder, Silvia/Urnik, Sabine [Hrsg.], Rechtsphilosophie, Festschrift für Michael Fischer, Frankfurt a. M. 2010, S. 365 – 377

8. Literaturverzeichnis

- Fields, D.B./Stanbury W.T.: Income Taxes and Incentives to Work: Some Additional Empirical Evidence, in: *The American Economic Review*, Vol. 61, 1971, S. 435 – 443, <http://www.jstor.org/stable/1813440> [abgerufen am 24.5.2013]
- Flockermann, Paul G.: Gedanken zum Einkommensteuertarif, in: Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst [Hrsg.], *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 393 – 407
- Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, in: *VVDStRL*, Heft 12, Berlin 1954, S. 8 – 36
- Franke, Siegfried F.: Zur politischen Funktion konsensmobilisierender Formeln in der parlamentarischen Demokratie: Das Beispiel des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: *StuW* 1984, S. 32 – 39
- Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, Darmstadt 1981
- Löhne und Gehälter in langfristiger Sicht und ihre Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Baden-Baden 1979
- Franzen, Klaus: *Die Steuergesetzgebung der Nachkriegszeit in Westdeutschland (1945 – 1961)*, Bremen 1994
- Frick, Joachim R./Grabka, Markus M./Hauser, Richard: *Die Verteilung der Vermögen in Deutschland*, Berlin 2010
- Fricke, Dieter: Die »heimlichen Steuererhöhungen«, in: *StuW* 1977, S. 243 – 252
- Friedrich, Klaus: Energiesteuern und erneuerbare Energien, in *Der Betrieb* 2008, S. 2674 – 2678
- Friedrich der Große (1768), *Die politischen Testamente*, in: Meinecke, Friedrich/Oncken, Hermann [Hrsg.], übersetzt von Friedrich von Oppeln-Bronikowski, *Klassiker der Politik*, Bd. 5, 1. Aufl., Berlin 1922
- Fuest, Clemens: *Steuerpolitik und Arbeitslosigkeit*, Tübingen 2000
- G**anghof, Steffen: *Wer regiert in der Steuerpolitik?*, Frankfurt a. M. 2004
- Gassner, Wolfgang/Lang, Michael: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, Gutachten zum 14. Österreichischen Juristentag, Bd. III/1, Wien 2000
- Gehweiler, Wolfgang/Reith, Thomas: Der (langersehnte) Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts, in: *Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg (BWNotZ)* 2007, S. 25 – 27
- Genser, Bernd: *Die Messung der Steuerprogression*, Konstanz 1991
- Giloy, Jörg: Zum Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung von Einnahmen und Ausgaben als technisches und wertendes Prinzip, in: Tipke, Klaus/Söhn, Hartmut [Hrsg.], *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, Köln 2005, S. 311 – 330
- Grabein, Max: Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression, in: *Finanzarchiv*, 12. Jg., Heft 2, Tübingen 1895, S. 471 – 558
- Großfeld, Bernhard: *Die Einkommensteuer*, in: *Recht und Staat*, Bd. 504/505, Tübingen 1981
- H**abermas, Jürgen (1985): *Theorie des kommunikativen Handelns*, Bd. 2, Frankfurt a. M. 1981
- Hackmann, Johannes: *Die Besteuerung des Lebenseinkommens*, Tübingen 1979
- Häberle, Peter: Das nationale Steuerverfassungsrecht im Textstufenvergleich, in: Kirchhof, Paul et al. [Hrsg.], *Staaten und Steuern*, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, S. 139 – 155
- Hahn, Hartmut: Zur Rückwirkung im Steuerrecht, in: *Institut »Finanzen und Steuern«* [Hrsg.], *Grüner Brief* Nr. 269, Bonn 1987
- Hall, Robert E./Rabushka, Alvin: *The Flat Tax*, 2. Aufl., Stanford 1995
- Haller, Heinz: *Die Steuern*, 3. Aufl., Tübingen 1981
- Hank, Rainer: Warnung vor dem Schlaraffenland – Anmerkungen zu einer Theorie der Knappheit, in: Bohrer, Karl Heinz/Scheel, Kurt [Hrsg.], *Merkur*, Bd. 738, Stuttgart 2011, S. 1033 – 1046
- Haupts, Leo: *Reparationen*, in: *Görres-Gesellschaft* [Hrsg.], *Staatslexikon*, 7. Aufl., Bd. 4, Freiburg 1988

8. Literaturverzeichnis

- Hayek, Friedrich August von (1960): Die Verfassung der Freiheit, Tübingen 1971
- Hechtner, Frank/Hundsdoerfer, Jochen: Schedulensteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungssteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: *StuW* 2009, S. 23 – 41
- Heintzen, Markus: Steuer- und Finanzrecht im Werk Josef Isensees, in: Depenheuer, Otto et al. [Hrsg.], *Staat im Wort*, Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 831 – 855
- Henning, Michael/Hundsdoerfer, Jochen/Schult, Eberhard: Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265 %, in: *DStR* 1999, S. 131 – 136
- Hensel, Albert: *Steuerrecht*, Berlin 1924
- Herb, Friedhelm: Der Einkommensteuertarif auf dem Prüfstand, in: *DB* 1989, S. 62 – 65
- Hermann, Carl/Heuer, Gerhardt/Raupach, Arndt [Hrsg.]: *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, Bd. 1, 277. EL, Köln 2017
- *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, Bd. 9, 277. EL, Köln 2017
- Hettlage, Karl M.: Die Finanzverwaltung, in: Jeserich, Kurt G.A./Pohl, Hans/v. Unruh, Georg-Christoph [Hrsg.], *Deutsche Verwaltungsgeschichte*, Bd. 4, Stuttgart 1985, S. 177 – 201
- Heun, Werner: Richtervorlagen in der Rechtsprechung des BVerfG, in: *Archiv des öffentlichen Rechts (AöR)*, 122. Bd, Tübingen 1997, S. 610 – 628
- Hey, Johanna: Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, in: *VVDStRL* [Hrsg.], Bd. 66, Berlin 2007a, S. 277 – 334
- Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, in: *BB* 2007b, S. 1303 – 1309
- Hidien, Jürgen W.: Kommentierung zu Art. 106, in: Dolzer, Rudolf et al. [Hrsg.], *Kommentar zum Bonner Grundgesetz*, 100. EL, Heidelberg 2002
- Hinterberger, Friedrich/Müller, Klaus/Petersen, Hans-Georg: Gerechte Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, in: *Finanzarchiv, N.F.*, Bd. 45, Tübingen 1987, S. 45 – 69
- Hobbes, Thomas (1651): *Leviathan*, Frankfurt a. M. 1984
- Hoffmann, Roland: *Verfahrensgerechtigkeit*, Paderborn 1992
- Homburg, Stefan: *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl., München 2015
- Huber, Ernst Rudolf: *Deutsche Verfassungsgeschichte*, Band III, 3. Aufl., Stuttgart 1988
- Huster, Stefan: Sozialstaat oder soziale Gerechtigkeit?, in: Alexy, Robert [Hrsg.], *Juristische Grundlagenforschung, Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie (ARSP)*, Beiheft 104, Stuttgart 2005, S. 202 – 217
- I**fo-Institut für Wirtschaftsforschung e.V. [Hrsg.]: *Ifo-Schnelldienst* 3/1993, München 1993
- Isensee, Josef: Referat, in: *Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (DJT)* [Hrsg.], *Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages*, Bd. II, München 1988, S. N 32 – N 68
- *Steuerstaat als Staatsform*, in: Stödter, Rolf/Thieme, Werner, Hamburg – Deutschland – Europa, *Festschrift für Hans-Peter Ipsen*, Tübingen 1977, S. 409 – 436
- *Die typisierende Verwaltung*, Berlin 1976
- J**achmann, Monika: Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, in: *StuW* 1998, S. 293 – 297
- Jakob, Wolfgang: Zwischen Ertragsrelevanz und Lenkung – die Zukunft des Steuerinterventionismus, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert [Hrsg.], *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*, FS für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 65 – 81
- Jakobs, Horst Heinrich: In memoriam Brigitte Knobbe-Keuk, in: Schön, Wolfgang [Hrsg.], *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, Köln 1997, S. 9 – 46
- Jansen, Nils: Theoriebildung in der europäischen Privatrechtsdogmatik, in: Alexy, Robert [Hrsg.], *Juristische Grundlagenforschung, Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie (ARSP)*, Beiheft 104, Stuttgart 2005, S. 29 – 54

8. Literaturverzeichnis

- K**akwani, Nanak C.: Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison, in: Royal Economic Society [Hrsg.], *The Economic Journal*, Vol. 87, 1977, S. 71 – 80, <http://www.jstor.org/stable/2231833> [abgerufen am 24.5.2013]
- Kanzler, Hans-Joachim: Der Streit zum Halbteilungsgrundsatz, doch ein Sturm im Wasserglas?, in: *FR* 2006, S. 641 – 642
- Kersting, Wolfgang: *Theorien der sozialen Gerechtigkeit*, Stuttgart 2000
- Kirchgässner, Gebhard: Die Entwicklung der Einkommensteuerprogression, in: *Finanzarchiv, N.F.*, Bd. 43, Tübingen 1985, S. 328 – 347
- Kirchhof, Paul [Hrsg.], *Einkommensteuergesetz Kommentar*, 16. Aufl., Köln 2017
- Kirchhof, Paul: Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, in: *StuW* 2011, S. 365 – 371
- Steuergerechtigkeit durch Vereinfachung des Steuerrechts, in: Kluth, Winfried [Hrsg.], *Facetten der Gerechtigkeit*, Baden-Baden 2010, S. 68 – 81
 - Die Steuer ist ein Preis der Freiheit, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ)* vom 7. November 2009, S. 33 – 81
 - § 118 - Die Steuern, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul [Hrsg.], *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. V, 3. Aufl., Heidelberg 2007, S. 959 – 1099
 - Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, in *StuW* 2006, S. 3 – 21
 - Der sanfte Verlust der Freiheit, München 2004
 - Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: DJT [Hrsg.], *Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages Mainz 1988*, Bd. 1, München 1988a, S. F 1 – F 96
 - Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Verfahrensdauer und für die Rechtsmittel, in: Birk, Dieter [Hrsg.], *Die Situation der Finanzgerichtsbarkeit*, Köln 1988b, S. 9 – 29
 - Besteuerung und Eigentum, in: *VVDStRL* [Hrsg.], Bd. 39, Berlin 1981, S. 213 – 285 (Referat) und 399 – 403 (Aussprachebeitrag)
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf [Hrsg.]: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Bd. 2, 276. EL, Heidelberg 2017
- *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Bd. 13, 276. EL, Heidelberg 2017
 - *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Bd. 15, 276. EL, Heidelberg 2017
- Klein, Franz: Diskussionsbeitrag, in: DJT [Hrsg.], *Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages*, Bd. II, München 1988, S. N 150 – N 152
- Kloepfer, Michael: Gleichheitssatz und Abgabengewalt, in: Kluth, Winfried/Müller, Martin/Peilert, Andreas [Hrsg.], *Festschrift für Rolf Stober*, Köln 2008, S. 703 – 716
- Knaupp, Friederike: *Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit*, München 2004
- Knobbe-Keuk, Brigitte: *Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?*, Köln 1986
- Konow, James: Which Is the Fairest One of All? A Positive Analysis of Justice Theories, in: *Journal of Economic Literature*, Vol. 41, 2003, S. 1188 – 1239, <http://www.jstor.org/stable/3217459> [abgerufen am 27.12.2011]
- Kott, Kristina/Behrends, Sylvia: Einnahmen und Ausgaben privater Haushalte, in: *Wirtschaft und Statistik* 2011, S. 465 – 483
- Kriete-Dodds, Susan/Vorgrimler, Daniel: Das Taxpayer-Panel der jährlichen Einkommensteuerstatistik, in: *Wirtschaft und Statistik* 2007, S. 77 – 85
- Krouse, Richard/McPherson, Michael: Capitalism, "Property-Owning Democracy," and the Welfare State, in: Gutmann, Amy [Hrsg.], *Democracy and the Welfare State*, Princeton 1988, S. 79 – 105
- Kruse, Heinrich Wilhelm: Zur Einkommensteuer, in: *StuW* 2006, S. 297 – 302

8. Literaturverzeichnis

- Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: *StuW* 1991a, S. 322 – 330
- Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, München 1991b
- Kube, Hanno: *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*, Tübingen 2004
- Kußmaul, Heinz: *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 4. Aufl., München 2006
- Kymlicka, Will [Hrsg.]: *Politische Philosophie heute*, Frankfurt a. M. 1996

- L**ammers, Lutz: *Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund*, Baden-Baden 2008
- Lang, Joachim: Editorial, in: *StuW* 2009, S. 1 – 3
- Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, in: *StuW* 2007, S. 3 – 15
- Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebeling, Iris [Hrsg.], *Besteuerung von Einkommen*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 24, Köln 2001a, S. 49 – 153
- Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: Drenseck, Walter/Seer, Roman [Hrsg.], *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, Köln 2001b, S. 313 – 338
- Wider Halbteilungsgrundsatz und BVerfG – Der BFH verbleibt an der Grenze konfiskatorischer Besteuerung, in: *NJW* 2000, S. 457 – 460
- Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, in: Bühler, Wilhelm/Kirchhof, Paul [Hrsg.], *Steuervereinfachung*, Festschrift für Dietrich Meyding, Heidelberg 1994, S. 33 – 48
- Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht, in: *StuW* 1990, S. 331 – 348
- Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988
- Familienbesteuerung, in: *StuW* 1983, S. 103 – 125
- Lassalle, Ferdinand: *Die indirecte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen*, Zürich 1863
- Lechner, Hans/Zuck, Rüdiger: *Bundesverfassungsgerichtsgesetz Kommentar*, 7. Aufl., München 2015
- Lehner, Moris: Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, S. 185 – 191
- Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993
- Leibholz, Gerhard/Rupprecht, Reinhard: *Bundesverfassungsgerichtsgesetz Rechtsprechungskommentar*, Köln 1968
- Leisner, Walter: Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung, in: *StuW* 1983, S. 97 – 102
- Leisner, Walter Georg: Gesetzmäßigkeiten von Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, *StuW* 2007, S. 241 – 250
- Lepsius, Oliver: Die maßstabsetzende Gewalt, in: Jestaedt, Matthias et al. [Hrsg.], *Das entgrenzte Gericht*, Berlin 2011, S. 161 – 279
- Lieb, Ralf: *Direkte Steuerprogression*, Wiesbaden 1992
- Liesenfeld, Andrea: *Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips*, Berlin 2005
- List, Heinrich: Entspricht die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte (§ 34 EStG) dem Grundgesetz?, in: *BB* 2003, S. 761 – 765
- Der Halbteilungsgrundsatz – ein etymologisches Problem?, in: *NJW* 2000, S. 1840 – 1841
- Der Halbteilungsgrundsatz und der Bundesfinanzhof – ein Missverständnis?, in: *BB* 2000, S. 745 – 748
- Der Bundesfinanzhof und der Halbteilungsgrundsatz, in: *BB* 1999, S. 981 – 985
- Littmann, Konrad: Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Haller, Heinz/Kullmer, Lore [Hrsg.], *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Tübingen 1970, S. 113 – 134

8. Literaturverzeichnis

Luhmann, Niklas: Das Recht der Gesellschaft, Frankfurt a. M. 1993

Mai, Gunther: Der Alliierte Kontrollrat in Deutschland 1945 – 1948, München 1995

Mangoldt, Hermann von/Klein, Friedrich/Starck, Christian [Hrsg.]: Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 1, 6. Aufl., München 2010

– Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 3, 6. Aufl., München 2010

Mann, Fritz Karl (1937): Steuerpolitische Ideale, unver. Nachdruck, Darmstadt 1978

Martens, Joachim: Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, in: Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft, Bd. 2, Frankfurt a. M. 1987, S. 39 – 60

Matthäus-Maier, Ingrid: Für einen gerechten und einfachen Familienlastenausgleich, in: ZRP 1988, S. 252 – 258

Mattes, Wilhelm: Zu den Steuergesetzen des Kontrollrates, in: BB 1946, S. 1 – 2

Maunz, Theodor/Dürig, Günther [Hrsg.]: Kommentar zum Grundgesetz, Bd. II, 59. EL, München 2010

– Kommentar zum Grundgesetz, Bd. VI, 33. EL, München 1977

Maunz, Theodor et al. [Hrsg.]: Bundesverfassungsgerichtsgesetz Kommentar, Bd. 1, 43. EL, München 2014

Mendolicchio, Concetta/Rhein, Thomas: Wo sich Bildung für Frauen mehr lohnt als für Männer, in: Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung [Hrsg.], Kurzbericht Nr. 5, Nürnberg 2012

Merkt, Albrecht: Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, in: DStR 2009, S. 2221 – 2226

Merz, Joachim/Zwick, Markus: Einkommens- und Verteilungsanalyse mit dem Taxpayer-Panel, FFB-Diskussionspapier Nr. 74, Lüneburg 2008

Mill, John Stuart (1848): Principles of Political Economy, Bd. 2, Whitesh (Montana) 2004

Minwegen, Romano: Der Topos der »Einheit der Rechtsordnung«, in: Rechtstheorie, 34. Bd., Berlin 2003, S. 505 – 517

Moebus, Ulrich: Die verfassungsrechtliche Begründung der progressiven Einkommensteuer und ihre systemgerechte Durchführung, Frankfurt a. M. 1974

Möller, Alex: Reichsfinanzminister Erzberger und sein Reformwerk, Bonn 1971

Möller, Ralf: Generationengerechtigkeit im Steuerrecht, Hamburg 2005

Morgenthaler, Gerd: Finanzverfassungsrechtliche Maßstäbe für den Abbau von Steuersubventionen, in: Depenheuer, Otto et al. [Hrsg.], Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 911 – 928

Mühlfeld, Claus/Schönweiss, Friedrich: Nationalsozialistische Familienpolitik, Stuttgart 1989

Müller, Heiko/Maiterth, Ralf: Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Einkommensteuertarifs in Deutschland von 1988 bis 2008, in: StuW 2011, S. 28 – 37

– Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Übergangs vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005, in: BB 2003, S. 2373 – 2380

Müller-Armack, Alfred: Das Grundproblem unserer Wirtschaftspolitik: Rückkehr zur Marktwirtschaft, in: Finanzarchiv, N. F., Bd. 11, Tübingen 1949, S. 57 – 78

Müller-Franken, Sebastian: Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in: Tipke, Klaus/Söhn, Hartmut [Hrsg.], Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, S. 195 – 218

Murphy, Liam/Nagel, Thomas: The myth of ownership, New York 2002

Muscheid, Jutta: Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949 – 1982, Berlin 1986

Musgrave, Richard A./Musgrave, Peggy B./Kullmer, Lore: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, 5. Aufl., Tübingen 1993

Musil, Andreas: Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in: Depenheuer, Otto et al. [Hrsg.] Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 929 – 948

8. Literaturverzeichnis

Mußnug, Reinhard: § 8 - Zustandekommen des Grundgesetzes und Entstehen der Bundesrepublik Deutschland, in: Isensee/Kirchhof [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 3. Aufl., Heidelberg 2007, S. 315 – 354

– Beitrag zur Aussprache, in: VVDStRL, Heft 39, Berlin 1981, S. 381 f.

Nagel, Thomas: Was bedeutet das alles?, Stuttgart 1987

Neumark, Fritz: Wo bleibt die Wende, in: Wirtschaftswoche vom 16.9.1983, S. 74 – 84

– (1950) Probleme der Steuerprogression, in: Ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 369 – 390

Nozick, Robert: Anarchie – Staat – Utopia, München 1976

– Anarchy – State – Utopia, New York 1974

O'Kelley, Charles R.: Rawls, Justice, and the Income Tax, in: Georgia Law Review, Vol. 16, Athens 1981, S. 1 – 32

Ossenbühl, Klaus Hermann: Die gerechte Steuerlast, Heidelberg 1972

Pagenkopf, Hans: Der Finanzausgleich im Bundesstaat, Stuttgart 1981

Papier, Hans-Jürgen: Redebeitrag zur Aussprache, in: VVDStRL [Hrsg.], Bd. 39, Berlin 1981, S. 370 – 372

Pestalozza, Christian: Verfassungsprozeßrecht, 3. Aufl., München 1991

Petersen, Hans-Georg: Wer trägt die Einkommensteuerlast?, Stuttgart 1988

– Ein Dokument der Mut- und Kraftlosigkeit, HWWA-Institut für Wirtschaftsforschung, Wirtschaftsdienst IV, Hamburg 1987, S. 174 – 178

– Personelle Einkommensbesteuerung und Inflation, Frankfurt a. M. 1977

Pezzer, Heinz-Jürgen: Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun?, in DB 2006, S. 912 – 913

– Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Fürst, Walther/Herzog, Roman/Umbach, Dieter C. [Hrsg.], Festschrift für Wolfgang Zeidler, Bd. 1, Berlin 1987, S. 757 – 772

Philippi, Klaus Jürgen: Tatsachenfeststellungen des Bundesverfassungsgerichts, Köln 1971

Piketty, Thomas: Das Kapital im 21. Jahrhundert, 2. Aufl., München 2014

Platon: Gesetze, in: Eigler, Gunther [Hrsg.], Werke in acht Bänden, Bd. VIII.1, übersetzt von Klaus Schöpsdau, Darmstadt 1977

Pohmer, Dieter: Steuervereinfachung und »gerechte« Steuerlastverteilung, in: Bühler, Wilhelm/Kirchhof, Paul [Hrsg.], Steuervereinfachung, Festschrift für Dietrich Meyding, Heidelberg 1994, S. 21 – 31

– Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, in: Haller, Heinz/Kullmer, Lore [Hrsg.], Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Tübingen 1970, S. 135 – 167

Pollak, Helga: Gestaltungs- und Folgeprobleme progressiver Ausgabensteuertarife, in: Rose, Manfred [Hrsg.], Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991, S. 373 – 391

Prokisch, Rainer: Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in: Kirchhof, Paul et al. [Hrsg.], a. a. O. S. 293 – 310

Raffelhüsch, Bernd/Moog, Stefan/Vatter, Johannes: Fehlfinanzierung in der deutschen Sozialversicherung, Freiburg 2011

Rau, Günter/Dürrewächter, Erich [Hrsg.]: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bd. 1, 172. EL, Köln 2017

– Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bd. 4, 152. EL, Köln 2012

Rawls, John: Gerechtigkeit als Fairneß, Frankfurt a. M. 2003

– Eine Theorie der Gerechtigkeit, Frankfurt 1975

8. Literaturverzeichnis

- Reinhardt, Fritz: Finanz- und Steuerpolitik im nationalsozialistischen Staat, in: Goebbels, Joseph [Hrsg.], Der Faschismus und seine praktischen Ergebnisse, Berlin 1934
- Renker, Jan: Markt und Gerechtigkeit, Würzburg 2012
- Rijkers, Arie: Ability to pay principle and privileges, in: StuW 2005, S. 327 – 330
- Robbers, Gerhard: Kommentierung zu Art. 20 GG, in: Dolzer, Rudolf et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bonner Grundgesetz, 146. EL, Heidelberg 2010
- Rodi, Michael: Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsauftrag des Steuergesetzgebers, in: Kirchhof, Paul et al. [Hrsg.], Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, S. 293 – 310
- Roemer, John E.: Theories of Distributive Justice, Cambridge (Mass.) 1996
- Free to Lose, Cambridge (Mass.) 1988
- Rose, Gerd: Überlegungen zur Realisierung des Halbteilungsgrundsatzes, in: StuW 1999, S. 12 – 19
- Der Steuer-Plafondierungsbefehl des BVerfG und seine Durchsetzung, in: DB 1997, S. 494 – 501
- Rose, Manfred: Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: Ders. [Hrsg.], Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991, S. 7 – 34
- Rousseau, Jean Jacques (1753): Schriften; in: Ritter, Henning [Hrsg.], Bd. 1, München 1978
- Rürup, Bert: Finanzierungsalternativen der Steuerreform 1990, HWWA-Institut für Wirtschaftsforschung, Wirtschaftsdienst IV, Hamburg 1987, S. 178 – 180
- S**achs, Michael [Hrsg.]: Grundgesetz Kommentar, 6. Aufl., München 2011
- Sandel, Michael J.: Was man für Geld nicht kaufen kann, 7. Aufl., Berlin 2012
- Scanlon, Thomas: Nozick on Rights, Liberty, and Property; in: Paul, Jeffrey [Hrsg.], Reading Nozick, Oxford 1981, S. 107 – 129
- Scheidel, Herbert: Steuerreform 1990, Kissing 1988
- Schellhorn, Hannes: Effizienzeffekte der Einkommensteuer bei Steuervermeidung, Wiesbaden 2005
- Schick, Walter: Der Verlustrücktrag, München 1976
- Schmidt, Kurt: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Reflexionen über ein altes Thema, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1995/96, Berlin 1996, S. 31 – 47
- Renaissance der Opfertheorien?, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 30, Tübingen 1971, S. 193 – 211
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 26, Tübingen 1967, S. 385 – 404
- Die Steuerprogression, Basel 1960
- Schmidt-Keßeler, Nora: Werbung mit Fachberaterbezeichnung, DStR 2009, S. 182 – 184
- Schmölders, Günter: Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Hamburg 1960
- Schmoller, Gustav: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, in: Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft, Bd. 19, Tübingen 1863, S. 1 – 86
- Schneider, Dieter: Leistungsfähigkeit und Abzug von der Bemessungsgrundlage, in: StuW 1984, S. 356 – 367
- Schober, Tibor: Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, Baden-Baden 2009
- Schön, Wolfgang: Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, in: Mellinghoff, Rudolf/Morgenthaler, Gerd/Puhl, Thomas [Hrsg.], Die Erneuerung des Verfassungsstaates, Symposium aus Anlass des 60. Geburtstags von Paul Kirchhof, Heidelberg 2003, S. 143 – 195
- Scholz, Rupert: Steuerstaat und Rechtsstaat, in: Isensee, Josef/Lecheler, Helmut [Hrsg.], Freiheit und Eigentum, Festschrift für Walter Leisner zum 70. Geburtstag, Berlin 1999, S. 797 – 809
- Schulze-Osterloh, Joachim: Zivilrecht und Steuerrecht, in: Archiv für die civilistische Praxis (AcP), Bd. 190 (1990), S. 129 – 164

8. Literaturverzeichnis

- Schumpeter, Joseph A. (1918): Die Krise des Steuerstaats, in: Hickel, Rudolf [Hrsg.], Die Finanzkrise des Steuerstaats, Frankfurt a. M. 1976, S. 329 – 379
- Schuppert, Gunnar Folke: Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen, in: Fürst, Walther/Herzog, Roman/Umbach, Dieter C. [Hrsg.], Festschrift für Wolfgang Zeidler, Bd. 1, Berlin 1987, S. 691 – 715
- Schwarz, Kyrill A.: Folgerichtigkeit im Steuerrecht, in: Depenheuer, Otto et al. [Hrsg.], Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 949 – 964
- Schweigert, Eberhart: Die Finanzverwaltung Westdeutschlands in der Zeit vom Ende des 2. Weltkriegs bis zu ihrer Neuordnung durch das Grundgesetz, Bonn 1970
- Seidl, Christian: Gerechtigkeit und Besteuerung, in: Pohmer, Dieter [Hrsg.], Zur optimalen Besteuerung, Berlin 1982, S. 163 – 259
- Seiler, Christian: Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, in: DJT [Hrsg.], Verhandlungen des Sechszehnten Juristentages Stuttgart 2006, Bd.1, München 2006, S. F 1 - F 70
- Steuerstaat und Binnenmarkt, in: Depenheuer, Otto et al. [Hrsg.], Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 875 – 894
- Sellhorn, Thorsten: Steuersatz und Verfassungsrecht, Wiesbaden 1998
- Sen, Amartya Die Idee der Gerechtigkeit, München 2010
- Inequality Reexamined, Oxford 1995
- (1973) On Economic Inequality, Enlarged Ed., Oxford 1997
- Sendler, Horst: Der Halbteilungsgrundsatz und die Etymologie, in: NJW 2000, S. 2481 – 2482
- Streitigkeiten über den Streit um den Halbteilungsgrundsatz – Oder: Was von „Pietät und Takt“ übrig bleiben kann, in: NJW 2000, S. 482 – 484
- Siegel, Theodor: Verfassungswidrige Wirkungen der §§ 34 und 32b EStG sowie ihre Beseitigung, in: FR 2010, S. 445 – 455
- Siegel, Theodor/Diller, Markus: Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, in: DStR 2008, S. 178 – 182
- Sigloch, Jochen: Verzerrende Wirkungen von Bemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform 1990, in: StuW 1990, S. 229 – 239
- Sloterdijk, Peter: Die nehmende Hand und die gebende Seite, Berlin 2010
- Smith, Adam (1776): Der Wohlstand der Nationen, übersetzt von Claus Recktenwald, 3. Aufl., München 1974
- Söhn, Hartmut: Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung, in: ZRP 1988, S. 344 – 348
- Statistisches Handbuch von Deutschland 1928 – 1944, herausgegeben vom Länderrat des Amerikanischen Besatzungsgebiets, München 1949
- Steinvorth, Ulrich: Gleiche Freiheit, Berlin 1999
- Stern, Klaus: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, München 2000
- Stuhrmann, Gerd: Zum Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaues, in: NJW 1989, S. 2110 – 2112
- Suttman, Christoph: Die Flat Tax, Berlin 2007
- T**aboada, Carlos Palao: Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie, in: Tipke, Klaus et al. [Hrsg.], Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2011, S. 263 – 279
- Taylor, Charles: Multikulturalismus und die Politik der Anerkennung, Frankfurt a. M. 1993
- Thuronyi, Victor: Comparative Tax Law, The Hague 2003

8. Literaturverzeichnis

- Tipke, Klaus: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, in: *StuW* 2007, S. 201 – 220
- Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003
 - Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000
 - Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1. Aufl., Köln 1993
 - Lehren aus der Steuerreform 1990, in: *StuW* 1989a, S. 291 – 310
 - Über Steuervergünstigungen – Abbautheoretische Überlegungen, in *FR* 1989b, S. 186 – 191
 - Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim et al. [Hrsg.]: *Steuerrecht*, 22. Aufl., Köln 2015
- Tschentscher, Axel: *Prozedurale Theorien der Gerechtigkeit*, Baden-Baden 2000
- U**elner, Adalbert: Referat, in: DJT [Hrsg.], *Verhandlungen des Siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages*, Bd. II, München 1988, S. N 9 – N 31
- Ulbrich, Rudi: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung*, Frankfurt a. M. 1975
- Umbach, Dieter C./Clemens, Thomas/Dollinger, Franz-Wilhelm [Hrsg.]: *Bundesverfassungsgerichtsgesetz Mitarbeiterkommentar und Handbuch*, 2. Aufl., Heidelberg 2005
- Umbach, Dieter C./Clemens, Thomas [Hrsg.]: *Grundgesetz Mitarbeiterkommentar und Handbuch*, Heidelberg 2002
- V**arian, Hal R.: *Distributive Justice, Welfare Economics, and the Theory of Fairness*, in *Philosophy and Public Affairs*, Vol. 4, Oxford 1975, S. 223 – 247
- Vogel, Klaus (1987): *Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben?*, in: Lerche, Peter/Zacher, Hans/Badura, Peter [Hrsg.], *Festschrift für Theodor Maunz*, München 1981, S. 415 – 428
- *Der Finanz- und Steuerstaat*, in: Kirchhof, Paul [Hrsg.], *Der offene Finanz- und Steuerstaat*, Heidelberg 1991, S. 346 – 382
- Vogel, Klaus/Waldhoff, Christian: *Vorbemerkungen zu Art. 104a – 115*, in: Dolzer, Rudolf et al. [Hrsg.], *Kommentar zum Bonner Grundgesetz*, 81. EL, Heidelberg 1997
- Voß, Reimer: *Steuern im Dritten Reich*, München 1995
- W**agner, Franz: *Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik*, in: *StuW* 1992, S. 2 – 13
- Warren, Alvin: *Would a Consumption Tax be Fairer Than an Income Tax*, in: *Yale Law Journal*, Vol. 89, New Haven 1980, S. 1081 – 1124
- Walzer, Michael (1983): *Sphären der Gerechtigkeit*, Frankfurt a. M. 1992
- Weber, Guido: *Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip*, in *StuW* 2009, S. 184 – 196
- Weber-Grellet, Heinrich [Hrsg.]: *Schmidt – Einkommensteuergesetz Kommentar*, 36. Aufl., München 2017
- Weber-Grellet, Heinrich: *Die Abgeltungsteuer: Irritiertes Rechtsempfinden oder Zukunftschance?*, in *NJW* 2008, S. 545 – 550
- *Der Karlsruher Entwurf – ein Weg in die steuerstaatliche Vergangenheit*, in: *ZRP* 2003, S. 279 – 284
- Werder, Alexander: *Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot*, Berlin 2005
- Wernsmann, Rainer: *Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?*, in: *NJW* 2006, S. 1169 – 1174
- *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Tübingen 2005
- Wieacker, Franz: *Privatrechtsgeschichte der Neuzeit*, 2. Aufl., Göttingen 1967

8. Literaturverzeichnis

Wiebe, Wolfgang: Die Harmonisierung von Sozialrecht und Steuerrecht als rechtspolitische Aufgabe, in: ZRP 1981, S. 25 – 30

Williams, Bernard: The Minimal State, in: Paul, Jeffrey [Hrsg.], Reading Nozick, Oxford 1981, S. 27 – 36

Yorio, Edward: Equity, Efficiency, and the Tax Reform Act of 1986, in: Fordham Law Review, Bd. 55, New York 1987, S. 395 – 457

Young, Iris Marion: Justice and the politics of difference, Princeton 1990

Zacher, Hans F.: § 28 - Das soziale Staatsziel, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 3. Aufl., Heidelberg 2004, S. 659 – 784

Zeidler, Wolfgang: Die laufen ins offene Messer, in: Der Spiegel, Heft 50, Hamburg 1984, S. 52 – 61

9. Dokumentation

Nachfolgend angeführt ist jeweils der erste Absatz von § 32a EStG in dem genannten Veranlagungszeitraum, so wie er in der Berechnung in Teil 4.2.2 genutzt wurde.

2002 (1) Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7235 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7236 Euro bis 9251 Euro: $(768,85 \cdot y + 1990) \cdot y$;
3. von 9252 Euro bis 55 007 Euro: $(278,65 \cdot z + 2300) \cdot z + 432$;
4. von 55 008 Euro an: $0,485 \cdot x - 9872$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7200 Euro übersteigenden Teils des nach Absatz 2 ermittelten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 9216 Euro übersteigenden Teils des nach Absatz 2 ermittelten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das nach Absatz 2 ermittelte zu versteuernde Einkommen.

2003 v.s.

2004 (1) Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7664 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7665 Euro bis 12 739 Euro: $(793,10 \cdot y + 1600) \cdot y$;
3. von 12 740 Euro bis 52 151 Euro: $(265,78 \cdot z + 2405) \cdot z + 1016$;
4. von 52 152 Euro an: $0,45 \cdot x - 8845$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

9. Dokumentation

2005 (1) Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuerndes Einkommen

1. bis 7664 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7665 Euro bis 12 739 Euro: $(883,74 \cdot y + 1500) \cdot y$;
3. von 12 740 Euro bis 52 151 Euro: $(228,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 989$;
4. von 52 152 Euro an: $0,42 \cdot x - 7914$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

2006 v.s.

2007 (1) Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7664 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7665 Euro bis 12 739 Euro: $(883,74 \cdot y + 1500) \cdot y$;
3. von 12 740 Euro bis 52 151 Euro: $(228,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 989$;
4. von 52 152 Euro bis 250 000 Euro: $0,42 \cdot x - 7914$;
5. von 250 001 Euro an: $0,45 \cdot x - 15 414$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten und zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

2008 v.s.

2009 (1) Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7834 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7835 Euro bis 13 139 Euro: $(939,68 \cdot y + 1400) \cdot y$;
3. von 13 140 Euro bis 52 551 Euro: $(228,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 1007$;
4. von 52 552 Euro bis 250 400 Euro: $0,42 \cdot x - 8064$;
5. von 250 401 Euro an: $0,45 \cdot x - 15 576$.

9. Dokumentation

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7834 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 13 139 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

2010 (1) Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 8004 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 8005 Euro bis 13 469 Euro: $(912,17 \cdot y + 1400) \cdot y$;
3. von 13 470 Euro bis 52 881 Euro: $(228,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 1038$;
4. von 52 882 Euro bis 250 730 Euro: $0,42 \cdot x - 8172$;
5. von 250 731 Euro an: $0,45 \cdot x - 15 694$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 8004 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 13 469 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

2011 v.s.

Glossar

Abzug von der Bemessungsgrundlage	Ein A. verringert den Betrag, auf den der Steuertarif angewendet wird. In einem progressiven Steuersystem steigt somit die Steuerersparnis mit steigendem Einkommen.
Abzug von der Steuerschuld	Wirkt wie eine Steuergutschrift, der zu zahlende Steuerbetrag reduziert sich unmittelbar.
Allphasenbruttoumsatzsteuer	Form der Umsatzsteuer, bei der kein Vorsteuerabzug existiert und somit auf jeden Produktionsschritt eine Besteuerung erfolgt.
Anstoßtarif	Der A. bemisst sich nach der Summe der in Stufen aufgeteilten Einkommensmenge und der darauf entfallenden Steuerschuld. Weil die zu zahlenden Steuern nur für einzelne Stufen berechnet werden, kann es im A. keine innere Regression geben.
Bemessungsgrundlage	Die B. beschreibt den Teil des Einkommens, auf den der Steuertarif angewendet wird.
Durchschnittssteuersatz	Bezeichnet den Quotient aus Bemessungsgrundlage und Steuertarif. Der D. gibt die anteilige Steuerlast an zu versteuernden Einkommen an.
Einkommensteuer, schedulare	Für die Höhe der Steuerschuld macht es bei der schedularen E. einen Unterschied, aus welcher Quelle dem Steuerpflichtigen das Einkommen zugeflossen ist, weil unterschiedliche Folgen an die einzelnen Einkommensarten geknüpft werden.
Einkommensteuer, synthetische	Die synthetische E. unterscheidet nicht, aus welcher Quelle der Steuerpflichtige sein Einkommen erwirtschaftet. Ggs. zur schedularer Besteuerung.
Einkommensteuer, veranlagte	Mit der veranlagten E. wird das Verfahren beschrieben, bei dem die E. erst im Wege der Veranlagung durch die Finanzbehörden festgesetzt wird und der Abzug der Steuer nicht bereits an der Quelle erfolgt.

9. Dokumentation

Flat Tax	Bei der F. wird nur ein Grenzsteuersatz verwendet. In Kombination mit einem Grundfreibetrag ergibt sich mit steigendem Einkommen weiterhin ein steigender Durchschnittsteuersatz.
Formeltarif	Funktion zur Beschreibung des jeweils anzuwendenden Grenzsteuersatz.
Gini-Koeffizient	Maßzahl zur Bestimmung von Ungleichheiten in der Verteilung von Vermögen in der Gesellschaft.
Grenzsteuersatz	Der G. ist der Anteil, mit dem die letzte verdiente Einheit besteuert wird.
Kalte Progression	Die kalte P. führt durch die Geldentwertung zu höheren Steuerlasten in direkten progressiven Steuersystemen, weil mit die Steuerpflichtigen ohne Anpassung in Tarifzonen mit höheren Grenzsteuersätzen geraten.
Lorenzkurve	Die Lorenzkurve gibt die Ungleichverteilung innerhalb einer Menge an. Sie kann dazu genutzt werden die Verteilung von Vermögen innerhalb einer Gesellschaft zu beschreiben.
Matrikularbeitrag	M. waren Sach- und/oder Geldleistungen der Bundesstaaten an das Reich zur Kompensation der Reichsausgaben, jedenfalls solange keine Reichssteuern eingeführt worden waren.
Nominalwertprinzip	Das N. bestimmt, dass eine zwischenzeitlich eingetretene Veränderung des Geldwertes keinen Einfluss auf die Höhe der (Steuer-)Verbindlichkeit hat.
Non-Affektationsprinzip	Das N. beschreibt die Trennung von Einnahmen und Ausgaben im Finanzsystem eines Staates. Die Steuererhebung erfolgt demnach unabhängig von den zu finanzierenden Vorhaben des Staates
Periodizitätsprinzip	Erhebung der Steuer in zeitlich bemessenen Abständen, z.B. am Kalenderjahr, aber auch am Wirtschaftsjahr.
Plafondierung	Kappung der Steuerbelastung durch das Vorsehen einer Höchstbesteuerungsgrenze.
Progression, direkte	Bei der d. Progression steigt der Grenzsteuersatz mit steigendem Einkommen.

9. Dokumentation

Progression, indirekte	Eine indirekte P. entsteht, wenn zwar ein Grenzsteuersatz auf sämtliche Einkommen angewendet wird, dabei aber ein Freibetrag dazu führt, dass die relative Steuerlast mit höherem Einkommen dennoch steigt und sich dem Grenzsteuersatz immer weiter annähert.
Progressionsvorbehalt	Der P. sorgt für einen erhöhten Steuersatz, indem grundsätzlich steuerfreie Einkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt werden.
Steuer, direkte	Bei den direkten S. ist der Steuerschuldner gleichzeitig der Steuerträger. Direkte S. können zudem an die Steuerpflichtigen angepasst werden. Wichtigste direkte S. ist die Einkommensteuer.
Steuer, indirekte	Bei den indirekten S. ist der Steuerschuldner zu meist nicht identisch mit dem gewünschten Steuerträger, weil die Steuer als Element der Preisfindung in die Kosten des Endabnehmers einfließen und hernach überwältzt werden. Wichtigste indirekte S. ist die Umsatzsteuer.
Steuergerechtigkeit, horizontale	Horizontale S. ist die Bezeichnung für das Prinzip, Menschen mit gleichem Einkommen dieselbe Steuerlast aufzuerlegen.
Steuergerechtigkeit, vertikale	Vertikale S. ist die Beschreibung einer Rangordnung, nach der Menschen mit mehr Einkommen mehr Steuer zahlen sollen.
Steuertarif	Der S. ist die Menge der Grenzsteuersätze, die der Besteuerung zugrunde liegen. Mit dem S. kann der Steuerpflichtige seine Steuerschuld ausgehend von der Bemessungsgrundlage berechnen.
Teilmengenstaffelung	T. ist die Form eines Steuertarifes, in dem einzelne Einkommensstufen gebildet werden, auf die jeweils ein anderer Steuersatz anfällt. Der Anstoßtarif ist ein Tarif mit Teilmengenstaffelung.

Sachverzeichnis

- Äquivalenztheorie, 105, 179
- Abnehmender Grenznutzen, 89
- Abzug von der Bemessungsgrundlage, 93, 109, 182, 183
- Belastungsgrenze, 68
- Besteuerungsgleichheit, 81
- Chancengleichheit, 194
- Deklarationsprinzip, 87
- Einkommensverteilung, 140
- Entlohnungsdifferenzen, 132
- Flat Tax, 90, 185
- Folgerichtigkeit, 62
- Formale Gleichheit, 85
- Gerechtigkeit, 98, 170
- Globalisierung, 187
- Halbteilungsgrundsatz, 74, 77, 90, 184
- Horizontale Steuergerechtigkeit, 60, 97, 181
- Kalte Progression, 48, 92, 122, 123, 149
- Kardinaler Nutzen, 110
- Kompensationsthese, 115
- Konsistenz, 42, 61, 186
- Konsumquote, 142
- Kopfsteuer, 85, 185
- Lastengleichheit, 86
- Leistungsfähigkeitsprinzip, 38, 85, 108, 112, 180
- Leistungsfähigkeitstheorie, 107
- Lenkungssteuer, 52, 66
- Markteinkommenstheorie, 107
- Nettoprinzip, 40, 43
- Non-Affektationsprinzip, 79
- Opfertheorie, 108, 179
- Periodizitätsprinzip, 81, 130
- Praktikabilität, 123, 134
- Prognosespielraum, 49, 54, 189
- Progressionseffekte, 122
- Progressionsglättung, 130
- Rückwirkung, 64
- Rechtssicherheit, 98
- Regressivität ind. Steuern, 115
- Schwankungsprogressionseffekt, 128
- Sollertragsteuer, 73
- Sozialstaatsprinzip, 99, 119
- Spenden, 171
- Steuergerechtigkeit, 97, 186
- Talente, 188, 193
- Tarif, 59
- Taxpayer-Panel, 145
- Typisierung, 47, 185
- Ueberbelastungsverbot, 70
- Umsatzsteuer, 115
- Umverteilung, 94, 118, 147, 169
- Verhältnismäßige Gleichheit, 85
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, 78
- Verifikationsprinzip, 87
- Verkürzungsprogressionseffekt, 131
- Vermögensteuerbeschluss, 46, 68, 71, 85, 87
- Vertikale Steuergerechtigkeit, 60, 97, 181
- Vertrauensschutz, 66, 186

