

Der Verfassungsauftrag zur Erneuerung des Steuerrechts

Paul Kirchhof

Die Erwartungen an den Finanzstaat steigen gegenwärtig ins Grenzenlose. Da dieser Staat aber nur das leisten kann, was er vorher steuerlich genommen hat, entsteht ein Konflikt zwischen dem Bemühen, möglichst wenig Steuern zu zahlen, und dem Bestreben, immer mehr Staatsleistungen zu erhalten. Diese Gegenläufigkeit der Interessen hat zur Folge, daß die Belastungsintensität der Besteuerung und die Steuerprivilegien gleichzeitig wachsen. Der Gesetzgeber scheint gegenwärtig nicht die politische Kraft zu haben, diesen strukturellen Widerspruch der Steuerpolitik aufzulösen; die Hoffnungen richten sich deshalb auf das Verfassungsrecht.

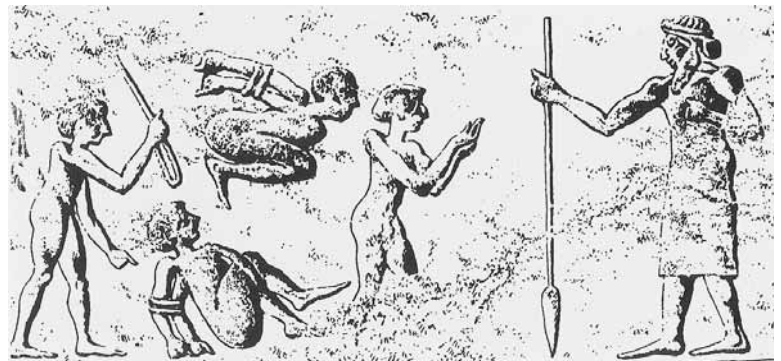
Aufgaben des Verfassungsrechts

Allerdings erscheint das Grundgesetz manchem Beobachter auch heute noch als eine Verfassung, die dem grundrechtlichen Schutz des Steuerpflichtigen nur ein schwaches Profil gegeben und den Steuerzugriff den jeweils politisch Mächtigen und den hinter ihnen stehenden Interessenten überlassen hat. Diese Einschätzung überrascht. Die Finanzen sind traditionell eine der Lebensgrundlagen des Staates, denen der Staat seine Gestaltungsfähigkeit – als leistender Wohltäter wie als lastenzuteilender Steuergläubiger – verdankt. Deshalb ist die Rechtsentwicklung zum modernen Grundrechtsschutz von Anfang an auch durch das Anliegen geprägt, die hoheitliche Abgabengewalt zu mäßigen. Die Magna Charta Libertatum vom 19. Juni 1215 garantierte eine – noch standesbezogene – Freiheit von unangemessenen Abgaben. In Deutschland spricht Friedrich der Große in seinem Zweiten politischen Testament (1768) von der „großen Frage“, ob man bei der Besteuerung das Wohl des Staates oder des Einzelnen vorziehen müsse. „Ich antworte, daß der Staat aus Einzelnen zusammengesetzt ist und es nur ein Wohl für den Fürsten und seine Untertanen gibt. Die Hirten scheren ihre Schafe, aber sie ziehen ihnen nicht das Fell ab“. „Es ist gerecht, daß jeder Einzelne dazu beiträgt, die Ausgaben des Staates tragen zu helfen, aber es ist gar nicht gerecht, daß er die Hälfte seines jährlichen Einkommens mit dem Souverän teilt“. Als ein wesentlicher Anlaß der Französischen Revolution gilt ein „erstaunlicher und unheilvoller Erfindungsgeist im Finanzwesen“, der immer wieder die Allerärmsten besteuert und die Reichen verschont. Deshalb versucht die Verfassung der Menschen- und Bürgerrechte von 1791, die Abgabenlast dadurch zu mäßigen, daß sie eine allgemeine Abgabe nur „für den Unterhalt der Streitmacht und für die Kosten der Verwaltung“ zuläßt und eine gleichmäßige Verteilung auf alle Bürger unter Berücksichtigung ihrer Ver-

mögensumstände fordert, also die Abgabenlast durch eine Staatsaufgabenlehre und einen Menschenrechtsschutz begrenzt. Die nachfolgenden Verfassungen binden sodann die Besteuerungsgewalt vor allem im Gleichheitssatz, der in einer allgemeinen – privilegienfeindlichen – Verteilung der Steuerpflichten die Last des Einzelnen mäßigt und im Bewußtsein dieser Gleichheit erträglich macht. Anfang des 20. Jahrhunderts war bewußt, daß das Besteuerungsrecht einen „Eingriff in das Privateigentum der Mitglieder der Gemeinschaft“ darstellt, das verletzt würde, wenn der Steuergläubiger mehr als die notwendigen Steuern anforderte oder die Steuerlast ungerecht verteilte. Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer trifft; der Staat greift dabei – ohne individuelle Gegenleistung – auf das Vermögen des Einzelnen zu, indem er ihm die Pflicht auferlegt, von dem Seinen etwas abzugeben.

Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung nahm diese Entwicklung auf und begründete einen speziellen, den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 109 WRV für das Steuerrecht verdeutlichenden Gleichheitssatz: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“. Diese Gleichheit aller Inländer „im Verhältnis ihrer Mittel“ – modern gesprochen: je nach ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit – verbindet das

Rekonstruktion der ältesten Darstellung einer Strafszene, Original: Tonsiegel aus Uruk, um 3000 v. Chr., Deutsches Archäologisches Institut Berlin, Abt. Bagdad, Photo-Inv. der Warka-Expedition W 10952r



Erfordernis von Gleichmaß und Übermaßverbot, begründet also eine mäßigende Gleichheit. Allerdings braucht sich ein danach bemessener Steuerzugriff nicht auf das vorhandene Einkommen und die vorhandene Kaufkraft zu beschränken, sondern kann auch Sollerträge oder Sollkaufkraft zur Bemessungsgrundlage machen; Art. 163 Abs. 1 WRV unterwirft jeden Deutschen zumindest der „sittlichen Pflicht“, seine geistigen und körperlichen Kräfte so zu betätigen, wie es das Wohl der Gesamtheit erfordert.

Demgegenüber enthält das Grundgesetz keine ausdrückliche Bestimmung über das Maß und Ziel staatlicher Besteuerung und bestimmt lediglich in der Finanzverfassung – bei den Maßstäben zur Verteilung der Umsatzsteuer –, daß „eine Überbelastung der Steuerpflichtigen“ zu vermeiden sei (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG). Dieser Verzicht auf eine ausdrückliche Regelung von Steuer-gleichmaß und Steuerübermaßverbot liegt in der Konsequenz eines Grundrechtsschutzes, der alle staatliche Gewalt bindet (Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG) und insoweit nicht nach der Art und Weise des Eingriffs unterscheidet. Die Grundrechte schützen den Berechtigten gegenüber der Steuerhoheit in gleicher Weise wie gegenüber jeder anderen Ausübung von Hoheitsbefugnissen.

Das anfängliche Zögern, den Grundrechtsschutz gegenüber der Besteuerungsgewalt kraftvoll zur Wirkung zu bringen, dürfte seinen Grund in den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen der Nachkriegszeit haben. Die Alliierten hatten für das deutsche Steuerrecht angeordnet, daß der Einkommensteuerspitzenatz 95% betragen müsse und damit eine Ausweichreaktion des deutschen Gesetzgebers – hohe Steuersätze, aber löchrige Bemessungsgrundlage mit vielen Ausnahme- und Durchbrechungstatbeständen – veranlaßt, unter der das Steuerrecht noch heute leidet. Diese rechtliche Ausgangslage erlaubte kei-

Kaiser Karl verkündet ein umfassendes Steuergebot für das ganze Reich. Miniatur aus einer HS des Wernher von Tegernsee, um 1172, Universitätsbibliothek Krakau



ne grundrechtlich strukturierte Steuergesetzgebung, die strikt an ein Gleichmaß im rechtfertigenden Grund und an eine Obergrenze hätte gebunden werden können.

Der zweite, für die Abgabenerhebung wesentliche Befund war die Teilung der deutschen Nachkriegsgesellschaft in diejenigen, die durch Vertreibung und Kriegsschäden ihr Vermögen verloren, und diejenigen, die wesentliche Teile ihres Vermögens behalten hatten. Der Gesetzgeber nahm diesen Befund zum Anlaß, um eine Lastenausgleichsabgabe einzuführen, wonach 50% der für den Stichtag 21. Juni 1948 registrierten Vermögen, zahlbar in 30 Jahresraten von vier bis sechs Prozent, an den Lastenausgleichsfonds abzuführen waren. Diese Abgabe, die eine solidarische Teilung des erhalten gebliebenen Vermögens verheißt, hat zwar wiederum den hohen Abgabensatz in der Bemessungsgrundlage aufgefangen – und dort die Abgabe nicht nach der Vermögenssubstanz, sondern nach den Erträgen bemessen –, in ihrem hohen Belastungsanspruch aber wiederum verhindert, daß das Abgabensystem grundrechtsverpflichtet maßvoll und gleichmäßig konzipiert worden ist.

Die Not der Kriegsfolgen und der Auftrag des Wiederaufbaus waren schließlich auch so bestimmend für die Anfangsjahre der Bundesrepublik, daß die Alternative von grundrechtlicher Strukturierung der Besteuerungsgewalt oder ihrer Enthemmung zu einer stetigen Umverteilungsmacht letztlich nicht durch eine spezielle Verfassungsanweisung entschieden worden ist. Richard Thoma hatte noch vorgeschlagen, den Eigentumsschutz steuerspezifisch zu modifizieren, sich mit dieser gutachtlichen Anregung aber nicht durchsetzen können. Ein späterer Versuch, das Steuererhebungsrecht im Text der Finanzverfassung an den Maßstab einer relativen Bedarfsdringlichkeit zu binden, ist für das Grundgesetz bisher gescheitert; die Konnexität von Staatsausgaben und Staatsaufgaben ist ein Prinzip der Ertragsverteilung, nicht der Ertragsbemessung.

Die schwache und oft fehlende verfassungsrechtliche Maßstabgebung hat das Steuerrecht weniger der parlamentarischen Entscheidung überantwortet und mehr der Logik des Verhandeln und der Konsenssuche zwischen Staat und Interessengruppen, innerhalb von Koalitionen und zwischen Regierung und Bundesrat ausgeliefert. Der Rechtsgedanke scheint im Steuerrecht verloren gegangen zu sein. Die Steuergesetze bieten kaum noch eine kontinuierliche Rechtsgrundlage für langfristige wirtschaftliche Dispositionen, sondern sind zu Jahresgesetzen geworden, die den Steuerrechtsmaßstab in stetigem Wechsel – nicht selten mit weiteren Änderungen noch vor Inkrafttreten der vorausgehenden Änderung – zur vorübergehenden Verbindlichkeit machen. Viele Reformen versprechen ein maßvolles, einfacheres und gerechteres Steuerrecht, bewirken aber –



Darstellung des biblischen Zoll- und Steuerpächters Matthäus, Fresko von Niccolò Gerini, 1395, Kloster S. Francesco, Prato

bis zur jüngsten Unternehmensteuerreform – das Gegenteil.

Dieser Rechtsbefund stellt eindringliche Fragen und Anforderungen an das Verfassungsrecht. Das Gesicht des modernen Verfassungsstaates wird ganz wesentlich durch das Steuerrecht geprägt. Der Grundrechtsberechtigte erlebt die regelmäßigen, für ihn in den finanziellen Belastungen wie in den Erklärungspflichten besonders spürbaren Eingriffe durch das Steuergesetz. Die Grundrechte müssen sich deshalb insbesondere durch Bindung dieses Gesetzgebers bewähren.

Ziel einer Steuerreform

Die Steuerrechtswissenschaft und die Fachleute der Steuerpolitik sind sich einig, daß das deutsche Steuerrecht grundlegend reformiert und dabei auf fünf Ziele ausgerichtet werden muß: Das Steuerrecht muß einfacher, maßvoller und gerechter werden, die Zugriffsstellen von Einkommensteuer, Umsatzsteuer oder anderen Steuern sind neu zu rechtfertigen und das deutsche Recht muß europataglich werden.

1. Vereinfachung des Steuerrechts

Das Steuerrecht muß einfacher werden, weil der Bürger heute nicht mehr weiß, warum er so viel

Steuern zu zahlen hat, und sein Kollege vielleicht viel weniger. Der Bürger hat nicht mehr die Sicherheit, daß er Steuern zahlen muß, weil er wirtschaftlich erfolgreich war, sondern er hat das Gefühl, daß er Steuern zahlen muß, weil er steuertaktisch nicht hinreichend geschickt gestaltet. In dieser Fehlbemessung der Steuerlast liegt die erste dramatische Anfrage an die Wirkungskraft von Rechtsstaat und Steuerstaat.

Sodann fordern das Rechtsstaats- und das Demokratieprinzip eine Verständlichkeit, Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Besteuerung. Diese wird zunächst durch den Gesetzesvorbehalt gewährleistet, der die Entscheidung über Steuerpflichten einem öffentlichen Parlamentsverfahren vorbehält, in der Allgemeinheit des Gesetzes Privilegien zu unterbinden sucht, durch die Verkündung im Bundesgesetzblatt die allgemeine Zugänglichkeit sicherstellt. Allerdings erreichen diese formalen Gewährleistungen die beabsichtigte Transparenz und Verständlichkeit nur, wenn der jeweilige steuerliche Belastungsgrund im Gesetzestext so einfach und nachvollziehbar bestimmt ist, daß der Steuerpflichtige daraus die ihn treffenden Zahlungs- und Erklärungspflichten entnehmen kann. Zumindest für die Steuern, die dem erwerbsbeteiligten Jedermann eine Steuererklärung abverlangen, muß das Gesetz sicherstellen, daß

der Steuerpflichtige seine Pflichten dem Gesetzestext entnehmen kann. Wenn der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung die Richtigkeit seiner Angaben durch Unterschrift zu bestätigen und dafür unter Strafandrohung einzustehen hat, ist diese Erklärungslast nur vertretbar, wenn das Einkommensteuerrecht radikal vereinfacht wird.

2. Gleichmäßigkeit der Steuer

Die Steuerlast soll gleichmäßig werden. Alle Privilegien und Ausnahmen müssen entfallen, die Möglichkeiten der Steuergestaltung durch ein unausweichliches Steuerrecht ausgeschlossen werden. Der Vertrag, der den Menschen zum Tausch von Gütern und Dienstleistungen befähigt, ist zu einem Instrument geworden, um Steuerungleichheit herzustellen. Ein wesentlicher Teil der Verträge, insbesondere auch der Gesellschaftsverträge, werden vereinbart, nicht um zu tauschen und neue Organisationseinheiten zu schaffen, sondern um Steuern zu sparen. Wenn aber die Steuerlast den Staat nicht mehr am wirtschaftlichen Erfolg des Einzelnen teilhaben läßt, verliert sie ihren rechtfertigenden Grund.

3. Eine maßvolle Steuerlast

Die Steuerlast soll maßvoll werden. Das Bundesverfassungsgericht hat vor wenigen Jahren das große Wort von Friedrich dem Großen aufgenommen, der gesagt hat, daß Bürger, Bauer und Edelmann selbst in Kriegszeiten – das waren damals die Zeiten mit dem größten Finanzbedarf – „mehr als die Hälfte des Erworbenen soll behalten dürfen“. Das Grundgesetz nimmt diesen Gedanken staatspolitischer Klugheit in behutsamerer Formulierung auf: Nach der Vorgabe des Art. 14 Abs. 2 GG läßt sich die Obergrenze des Steuerzugriffs in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand bestimmen.

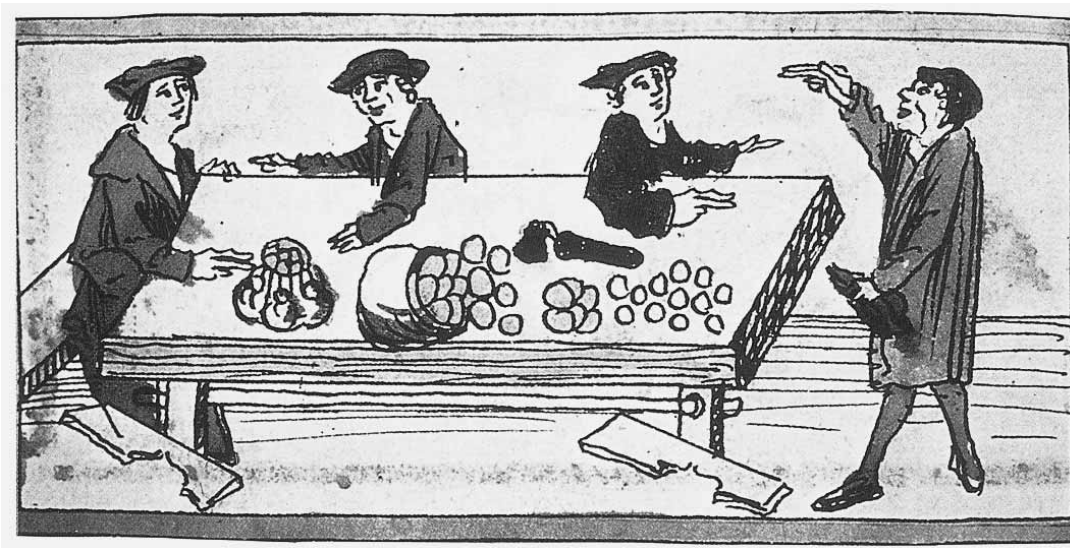
Die Eigentumsgarantie wehrt grundsätzlich jeden staatlichen Eingriff in das Eigentum ab. Steuerliche Zugriffe auf privates Geldvermögen sind allerdings Voraussetzung für die Eigentumsgarantie, weil ein das Privateigentum gewährleistender Staat nicht selbst ertragsfähiges Kapital bewirtschaftet, sondern dies privater Hand überläßt, dann aber steuerlich am Erfolg dieses privaten Wirtschaftens teilhaben muß. Der Steuerzugriff ist also Bedingung des Privateigentums, ebenso aber auch Grundrechtseingriff, der durch die Eigentumsgarantie in Art und Intensität begrenzt wird. Staat und Wirtschaft werden zu einer Ertragsgemeinschaft verbunden, in der beiden an einem florierenden Markt gelegen ist. Die Steuer ist die eigentumschonendste Form zur Finanzierung des Staates. Der Steuerzugriff achtet die Freiheit des Berufstätigen und des Eigentümers weitestgehend, wenn er das vom Berechtigten freiwillig zur Disposition des Marktes gestellte Eigentum belastet und die Steuer deshalb wie ein Preisbemessungsfaktor wirkt.

4. Rechtfertigung der Besteuerung

Die Besteuerung findet eine erste Rechtfertigung und ein erstes Maß im staatlichen Geldbedarf. Besonders deutlich wird dies am Beispiel der ehemaligen Staatshandelsländer in Mittel- und Osteuropa. In deren Verfassungen stand – erstaunlicherweise – vielfach eine Garantie der Berufsfreiheit oder sogar der Eigentümerfreiheit. Was diese Verfassung tatsächlich bewirkt, sagt aber das Steuerrecht. Wenn es dort nur eine Steuer gab und dazu einen Spitzensteuersatz von zwei Prozent, dann war das nicht das Steuerparadies auf Erden, sondern der Beweis dafür, daß dieser Staat Staatsunternehmen betreibt, daß er der einzige Unternehmer und der einzige Arbeitgeber ist, der Löhne und Preise bestimmt, er deswegen überhaupt keine Steuern braucht.

Dies zeigt, daß die Steuer eine notwendige Konsequenz eines freiheitlichen Wirtschaftssystems ist. Ein freiheitlicher Staat gibt grundsätzlich die Arbeitskraft (Berufsfreiheit) und das ertragsfähige Kapital (Eigentümerfreiheit) in private Hand und ist deshalb darauf verwiesen, sich durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, durch Steuern zu finanzieren. Die Steuern sind damit der verlässliche Ausweis für eine von Wirtschaftsfreiheiten geprägte Staatsverfassung. Nur ein Staat, der Berufs- und Eigentümerfreiheit garantiert, muß den Erfolg dieser Freiheitswahrnehmung steuerlich belasten; ist er selbst der alleinige Arbeitgeber oder Großunternehmer, so könnte er durch die staatliche Bemessung von Löhnen und Preisen seine eigene Finanzausstattung gewährleisten. Deswegen gilt die – paradox klingende, aber sachlich richtige – These: Die Steuer ist die notwendige Folge der Eigentümer- und Berufsfreiheit.

Der konkrete Zugriff des Steuergesetzgebers insbesondere auf Einkommen und Umsatz rechtfertigt sich sodann aus der Tatsache, daß die Allgemeinheit der Rechtsgemeinschaft – repräsentiert durch den Staat – einen wesentlichen Anteil am Entstehen von Einkommen und am Tausch von Konsumgütern hat. Zwar muß das Einkommen verfassungsrechtlich als Eigentum qualifiziert und geschützt werden. Am Entstehen dieses Einkommens aber ist in gleicher Weise die Allgemeinheit des Marktes beteiligt: Der Produzent nutzt den Erfindergeist und die Patente der vorangehenden Generation, stützt sich auf die dank staatlicher Schul- und Hochschulausbildung qualifizierten Arbeitskräfte, nimmt das Bankensystem zur Finanzierung seines Unternehmens in Anspruch, macht von der staatlichen Rechts- und Währungsordnung Gebrauch und erzielt insbesondere sein Einkommen dadurch, daß er für sein Produkt einen Nachfrager findet. Wer eine technische Leistung anbietet, aber keine Nachfrager gewinnt, bleibt trotz glanzvoller Leistung ohne Einkommen. Große Poeten, Komponisten und Erfinder sind in Armut verstorben, weil die Rechtsgemeinschaft ihrer Gegenwart noch nicht reif und in der



Steuerzahlung in der Stadtverwaltung an der Wende zur Neuzeit

Lage war, die angebotenen Leistungen zu erkennen, anzuerkennen und zu honorieren. Das Erzielen von Einkommen hängt damit vom Angebot des Einkommensbezieher, aber auch von der Nachfrage ab. Der Steuerstaat fordert diesen Anteil der Nachfragegemeinschaft am Entstehen von Einkommen durch dessen Besteuerung ein. Die Einkommensteuer und ihre progressive Gestaltung findet in dieser Doppelkausalität ihre Rechtfertigung und ihre Grenzen.

Es gilt also nicht die These, die manche Ökonomen noch heute vertreten, daß der Staat umverteilen muß, wenn der eine ein hohes, der andere ein niedriges Einkommen habe. Es wäre verfassungsrechtlich völlig verfehlt, wenn der Staat als Umverteilungsagentur tätig werden und Einkommensunterschiede begradigen sollte. Natürlich muß der Staat dafür sorgen, daß die Diskrepanz zwischen Arm und Reich nicht zu groß wird. Aber er muß, wenn es ein freiheitlicher Staat ist, Unterschiede akzeptieren. Denn Freiheit heißt, daß der eine sich vom anderen unterscheiden darf, und daß er, wenn es Unterschiede gibt, diese Unterschiede mehren darf. Verschiedenheiten sind im Freiheitsprinzip angelegt und gewollt.

Ähnliches gilt für die indirekte Steuer. Wer über hinreichend Bargeld verfügt, wird seinen Durst in Deutschland überall löschen können, in der Wüste hingegen verdursten. Die geldwerte Nachfragekraft erlaubt nur eine Bedarfsbefriedigung, soweit die Marktorganisation die benötigten Leistungen anbietet.

5. EG-Tauglichkeit des Steuerrechts

Das fünfte Ziel einer Steuerreform ist die EG-Tauglichkeit des Steuerrechts. Bei den indirekten Steuern, der Umsatzsteuer, ist die Problematik bereits Realität geworden. Die alte deutsche Umsatzsteuer war eine einfache, leicht verständliche, jedermann einsichtige Steuer. Im EG-Recht konnte man sich nicht auf das Bestimmungslandprinzip oder das Ursprungslandprinzip verständigen.

Durch diesen Konflikt ist das Umsatzsteuerrecht zu dem geworden, was es heute ist. Man versteht es nicht, man kann es nicht verlässlich handhaben, und die Hinterziehungsquote ist die Reaktion auf ein nicht stimmiges, uneinsichtiges Recht.

Auch bei den direkten Steuern, der Einkommen- und Körperschaftsteuer müssen wir uns darauf vorbereiten, ein europaverträgliches Recht zu schaffen. Wir müssen unser Recht in Deutschland so rechtzeitig modernisieren, daß wir es als Exportschlager für Europa nutzen können. Die Europaoffenheit unseres Marktes hat insbesondere auch zur Folge, daß der Steuergesetzgeber den Staat am Erfolg privaten Wirtschaftens teilhaben läßt, ohne dabei jemanden diskriminieren oder gegen das Beihilfeverbot verstoßen zu dürfen. Das Europarecht verstärkt insoweit die verfassungsrechtlichen Anforderungen der Gleichheit, fordert also den einsichtigen und gesetzlich benannten Belastungsgrund, der dann folgerichtig und widerspruchsfrei auszugestalten ist. Zwar verfügt die Europäische Union nicht über ein eigenes Besteuerungsrecht, bestimmt aber mit ihrer Richtlinienkompetenz für die indirekten Steuern wesentlich die Struktur des mitgliedstaatlichen Steuerrechts, insbesondere des Umsatzsteuerrechts, und wirkt auch mehr und mehr aufgrund der europäischen Rechtsvereinheitlichungskompetenzen auf das Recht der direkten Steuern ein. Die Europäische Union als Gemeinschaft des Rechts drängt damit ebenso wie die Mitgliedstaaten als Verfassungsstaaten auf ein einsichtiges, folgerichtiges und verlässlich vollziehbares Steuerrecht.

Kernanliegen und Maßstäbe für eine Steuerreform

1. Der einfache und einsichtige Belastungsgrund
Ein derart einfaches und verständliches Steuerrecht baut auf Grundprinzipien, die jedem Steu-

Typen zeitgenössischer Steuerfunktionäre, Gemälde aus der Schule von Marius van Roymerswaele, 16./17. Jh., Museum Narodowe, Warschau



erpflichtigen vermittelt werden können. Deshalb sind Belastungsmaßstäbe zu entwickeln, die dem Staat eine möglichst schonende Teilhabe an den Erfolgen privaten Wirtschaftens sichern. Es entspricht einer guten Tradition des deutschen Steuerrechts und ist verlässliche Grundlage des europäischen Marktes, daß der Staat als wesentliche Zugriffsstellen das Einkommen und den Umsatz wählt: Wenn der Mensch sich freiwillig an den Markt begeben hat, dort durch Einsatz von Kapital und Arbeit einen Ertrag erzielt oder seine Kaufkraft zum Gütererwerb einsetzen konnte, partizipiert der Staat am Ergebnis dieser Marktteilhabe. Der Steuerpflichtige erzielt im Einkommen oder im Umsatz einen wirtschaftlichen Vorteil, der ihm verbleibt, dessen wirtschaftlicher Wert aber durch steuerliche Verteuerung des Preises gemindert wird. Dieser steuerliche Zugriff nicht auf einen ruhenden Bestand, sondern auf einen grundsätzlich freien Erwerb ist die schonendste Form der Steuerbelastung.

Sodann ist die Steuer gleichmäßig und maßvoll auszugestalten. Die steuerliche Teilhabe am Einkommen und Umsatz ist so zu bemessen, daß der wirtschaftliche Vorgang privatnützig bleibt, er also dem Grunde und der Höhe nach vorrangig dem Erwerbenden und nicht dem Staate dient. Des weiteren ist der Steuertatbestand so zu definieren, daß er dem Staat eine steuerliche Teilhabe grundsätzlich unausweichlich an jedem Markterfolg vermittelt, daß Steuergesetz und sein Vollzug den Steuerpflichtigen also die Sicherheit geben, daß die öffentliche Hand den Bürger stets belastet, wenn und soweit er wirtschaftlich erfolgreich gewesen ist.

Darüber hinaus wird der Gesetzgeber sich immer im Bewußtsein halten, daß das Besteuerungs-

gleichmaß zugleich gegen Übermaß schützt. Wenn jeder Steuerpflichtige in seinem wirtschaftlichen Erfolg unausweichlich zur Mitfinanzierung des Staates herangezogen wird, erreicht der Staat das benötigte Aufkommensvolumen, ohne in die Nähe des Übermaßverbotes zu geraten. Ist die steuerliche Bemessungsgrundlage hingegen löchrig und durch Steuergestaltung vermeidbar, vermindert sich dementsprechend das Steueraufkommen, und der Gesetzgeber wird in anderen Fällen den Steuersatz erhöhen und damit das Prinzip der maßvollen Steuerlast gefährden. Die Steuer baut gleichermaßen auf ein Untermaßverbot und auf ein Übermaßverbot.

2. Verzicht auf vermeidbare Differenzierungen

In einem zweiten Schritt wird der Gesetzgeber das geltende Recht strikt daraufhin überprüfen, ob es Differenzierungen enthält, die nach dem steuerlichen Belastungsziel – der staatlichen Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens – nicht gerechtfertigt oder zumindest nicht notwendig sind. Dabei wird er bereits in der Grundstruktur des Einkommensteuerrechts Unterscheidungen entdecken, die uns zwar vertraut, inhaltlich aber nicht einsichtig sind und deshalb auch der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten nicht vermittelt werden können.

Das derzeitige deutsche Einkommensteuerrecht ist geprägt von sieben Einkommensarten: Der eine wird als Landwirt, der andere als Gewerbetreibender, der dritte als Freiberufler, der vierte als Arbeitnehmer belastet. Die Unterscheidung dieser Einkunftsarten führt zu Belastungsunterschieden: Der Landwirt wird z. B. steuerlich begünstigt, der Gewerbetreibende zusätzlich der Gewerbesteuer unterworfen. Landwirt ist derjenige, der den Boden bewirtschaftet. Wenn er jetzt, weil er eine Gärtnerei hat, auch noch etwas dazu kauft, wird er plötzlich zum Gewerbetreibenden. Die Übergänge sind fließend. Ein anderer verwaltet sein Vermögen und bleibt insoweit außerhalb der Einkommensteuerpflicht. Verkauft er dabei aber mehrere Grundstücke, so kehrt er in die Steuerpflicht zurück; spätestens beim vierten Verkauf ist er Gewerbetreibender.

Wir haben sieben Einkunftsarten mit sieben unterschiedlichen Belastungsfolgen. Es gibt schlechthin keinen Grund, warum nicht jeder, der eine Erwerbsgrundlage hat, die ihm den Markt erschließt, diese Erwerbsgrundlage nutzt und dabei erfolgreich ist, den Staat an diesem Erfolg partizipieren lassen muß. Deshalb sollte die Reform mit nur einer Einkunftsart auskommen. Damit werden eine Fülle von Abgrenzungs- und Zurechnungsfragen und Belastungsdifferenzierungen entfallen. Wenn gewerbliche Einkünfte nicht unterschieden werden, können daran auch keine Rechtsfolgen geknüpft werden; die Gewerbesteuer ist abgeschafft. Natürlich werden Unternehmen – anders die Arbeitnehmer – weiterhin

bilanzieren müssen; das aber berührt grundsätzlich Art und Intensität der Belastung nicht. Der Gleichheitssatz und wohl auch das Europarecht fordern dabei insbesondere eine Gleichbehandlung von Erträgen aus Kapital und aus Arbeit. Deshalb sind insbesondere auch Überlegungen einer „konsumorientierten Besteuerung“ zurückzuweisen, die Kapitalerträge mit einem 7-prozentigen Schutzzins steuerfrei stellen wollen und dementsprechend die Arbeitseinkommen höher belasten müssen. Wird in Zukunft das Einkommen ohne Differenzierung nach Einkunftsarten besteuert – wie die Umsatzsteuer grundsätzlich ohne Differenzierung der Umsatzarten belastet –, so ist diese Gefahr eines Kapitalprivilegs abgewehrt.

3. *Steuersubventionen*

Das Steuerrecht ist insbesondere in der Tradition des Gleichheitssatzes, aber auch auf der Grundlage des europäischen Beihilfeverbotes privilegienfeindlich, gegenwärtig tatsächlich aber mit einer Fülle von Ausnahme- und Subventionstatbeständen durchsetzt. Dieser Verlust an Besteuerungsgleichheit hat seine Ursache vor allem in der Absicht des Gesetzgebers, das Steuerrecht nicht nur als Finanzierungsinstrument, sondern auch als Lenkungsinstrument einzusetzen. Der Steuerpflichtige soll durch den Anreiz einer bevorzugenden Steuerentlastung angeregt werden, ein staatlich erwünschtes Verhalten zu praktizieren, oder durch Bedrohung mit einer staatlichen Sonderlast bedrängt werden, ein staatlich unerwünschtes Verhalten zu unterlassen. Das Steuerrecht kauft dem Bürger so ein Stück seiner Freiheit ab. Mit dieser Verfremdung des Steuerrechts zum Verwaltungsrecht geht ein Stück Freiheitskultur und rechtsstaatlicher Stilbindung verloren. Die Vielzahl und tatbestandliche Fülle der Subventions- und Ausnahmeregeln hat zugleich zur Folge, daß der Gesetzesadressat den rechtfertigenden Belastungsgrund, die prinzipielle Belastungsregel kaum noch erkennen kann. Dies zeigt wiederum am deutlichsten das Einkommensteuerrecht, das auf einer vernünftigen Grundidee aufbaut: Jeder, der am Markt erfolgreich war, darf von diesem Erfolg seinen erwerbssichernden und seinen existenzsichernden Aufwand, darüber hinaus bis zu zehn Prozent gemeinnützige Spenden abziehen. Die so gebildete Summe wird mit dem Steuersatz multipliziert und daraus ergibt sich die Steuerschuld. So richtig und einfach ist der Grundgedanke unseres Einkommensteuergesetzes.

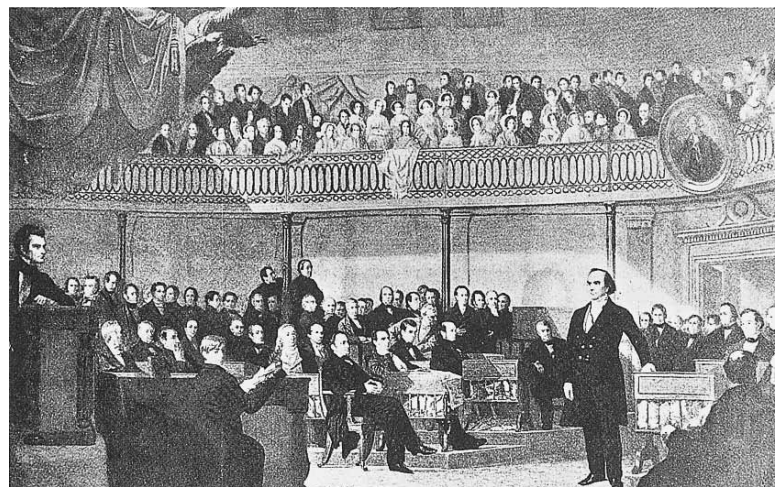
Diese schlichte Grundregel ist allerdings in dem Gestrüpp der einkommensteuergesetzlichen Ausnahmen und Privilegien oft kaum noch erkennbar.

Auf dieser Grundlage hat sich dann eine Grundeinstellung zum Steuerrecht entwickelt, die eine Steuerlast nicht mehr als selbstverständliche

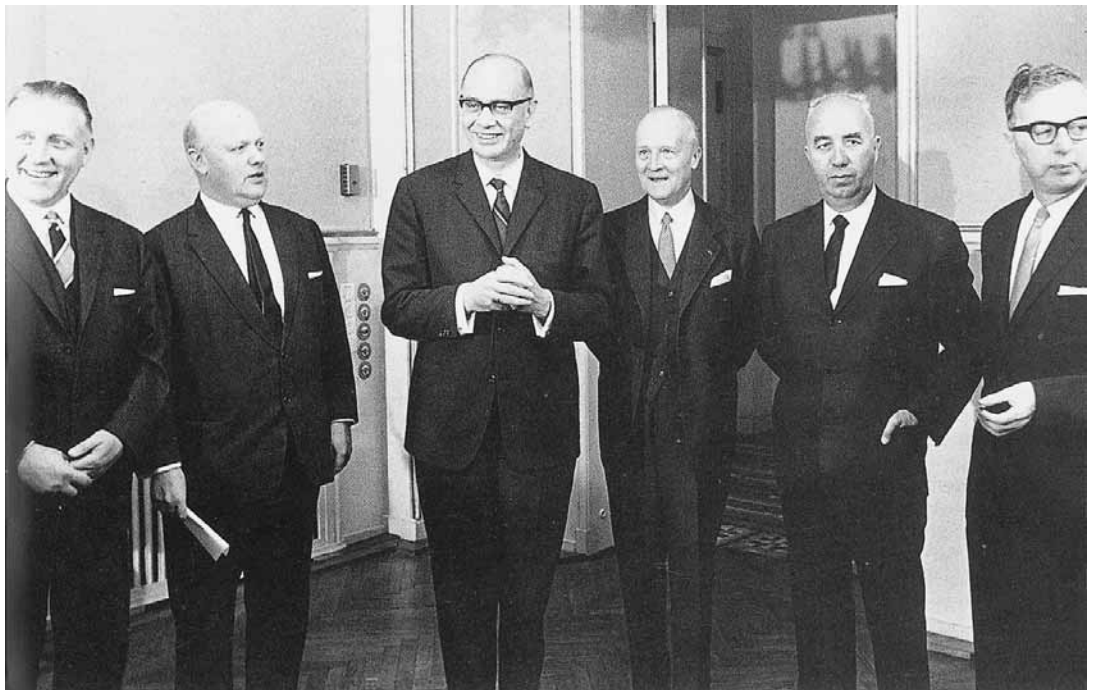
Bürgerpflicht, als Beitrag des Erfolgreichen zum Gemeinwohl versteht, sie vielmehr als zu vermeidende, ausweichliche Steuerforderung handhabt. Der Steuerpflichtige ist bereit, sein Verhalten wesentlich zu verändern und in Form und Inhalt zu binden, wenn dadurch eine Steuerersparnis erreichbar ist. Gelegentlich scheinen Gepflogenheiten des Verbiegens und Verbeugens vor dem Geßler-Hut eines unzulänglichen Steuerrechts fast zu einem Totalverlust der Freiheit zu führen: Das Steuerrecht veranlaßt den homo oeconomicus in Deutschland, sich in Verlustzuweitungsgesellschaften nach Verlusten zu sehnen, in Abschreibungsgesellschaften auf größtmöglichen Wertverzehr zu hoffen, im Schiffsbau, bei der Regionalpolitik und bei der Filmförderung Kapitalfehlleitungen hinzunehmen oder die Gestaltung seiner Verträge – in der doppelstöckigen GmbH & Co. KG – rechtlich und wirtschaftlich sinnwidrig zu verkomplizieren. Nach der Unternehmensteuerreform gründet der Unternehmer nicht mehr nur die benötigte eine Gesellschaft, sondern er wählt eine GmbH für die thesaurierten Gewinne, eine KG für die konsumierten Gewinne und verbindet beide Gesellschaften wegen der Erbschaftsteuer durch eine weitere KG. Die verfassungsrechtlich garantierte Vereinigungsfreiheit findet in der Unterwerfung unter das Steuerrecht ein klägliches Ende.

Die sofortige Streichung aller Subventions- und Ausnahmetatbestände aus dem Einkommensteuerrecht würde zu einer wesentlich verbreiterten Bemessungsgrundlage und damit zu einem höheren Steueraufkommen führen. Gibt der Gesetzgeber dieses Steueraufkommen durch Senkung der Steuersätze an die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen zurück, reichen nach Berechnungen des Bundesfinanzministeriums Einkommensteuersätze von 15 bis 35 Prozent aus. Und der Bürger entschiede wieder selbst, was er mit seinem Geld tun will. Getreu dem freiheitlichen Kerngedanken wird derjenige, der selbst erworbenes Eigentum einsetzt und riskiert, mit größtmöglicher wirtschaftlicher Vernunft handeln. Hier liegt die

Öffentliche Steuerdebatte im US-Senat, um 1830, Gemälde von G.P. Healy, Foto US-Botschaft Berlin



Die Finanzminister der ersten sechs Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, 1961, Foto Georg Munker, Bonn



Chance einer grundlegenden Vereinfachung des Steuerrechts, die dem Steuerpflichtigen seine wirtschaftliche Freiheit – seine Freiheit zu ökonomischer Vernunft – und seinen Bürgerstolz zurückgibt und ihn des verführerischen Gedankens entwöhnt, er sei im Schachspiel mit dem Finanzamt stets der klügere und gewandtere Spielpartner. Deswegen gilt im Rahmen einer freiheitlichen Verfassung: Nur einfaches ist gerechtes Steuerrecht.

4. Familienbesteuerung

Das gegenwärtige Steuerrecht ist auf das Unternehmen und dessen Florieren ausgerichtet. Das ist für das Recht staatlicher Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg im Grundprinzip richtig. Aber auch im Steuerrecht müssen unsere gegenwärtigen Interessen wieder breiter definiert werden. Deutschland und Europa gehören zu den reichsten Regionen der Welt, wenn wir mit Reichtum die Wirtschaftskraft meinen, hingegen zu den ärmsten, wenn der Kinderreichtum bemessen werden soll. Für die Entwicklung von Gesellschaft und Staat aber ist entscheidend, daß junge Menschen unsere Errungenschaften der Technik, der Ökonomie, der Kultur aufnehmen und weiterentwickeln und daß sie dabei Lebensbedingungen vorfinden, die ihnen eine Entfaltung des Überkommenen zum Besseren erlauben. Dennoch ist unser Arbeitsrecht derzeit nicht familienoffen, unser Rentenrecht enteignet die Mütter, unser Steuerrecht benachteiligt die Eltern.

Der Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG ist – neben dem Schutz der Menschenwürde durch Art. 1 Abs. 1 GG – die einzige Grundrechtsbestimmung, die einen ausdrücklichen Schutzauftrag vorsieht. Während der freiheitli-

che Staat die Freiheitsrechte grundsätzlich durch Untätigkeit, durch Nichtverletzung respektiert und die Unverletzlichkeit der Wohnung, die ungestörte Religionsausübung, die Unantastbarkeit der Menschenrechte achtet, verpflichtet sich der freiheitliche Staat, dessen Zukunft von einer freiheits- und demokratiefähigen Jugend abhängt, zum besonderen Schutz von Ehe und Familie. Der Staat überläßt die Verantwortlichkeit für die Kinder und deren Erziehung den Eltern, schützt deshalb aber auch die Geborgenheit der Kinder in dieser Gemeinschaft von Vater und Mutter, die dem Kind seine Existenz, die Erprobung und Entfaltung seiner Freiheiten, die Begegnung mit der Rechtsgemeinschaft und dem Recht in der elterlichen Obhut und Begleitung erlauben.

Der Schutz der Ehe hat steuerlich zur Folge, daß die Ehegatten durch die Eheschließung zumindest nicht schlechter gestellt werden dürfen als Unverheiratete. Wenn das Einkommensteuerrecht nach dem Prinzip der Individualbesteuerung das in der Erwerbsgemeinschaft einer OHG, KG oder Kapitalgesellschaft erzielte Einkommen auf die Beteiligten aufteilt, muß eine gleiche Aufteilungsmöglichkeit für die Erwerbsgemeinschaft gewährt werden, an der dem Verfassungsstaat besonders gelegen ist: die Ehe. Deswegen hat das Bundesverfassungsgericht das Ehegattensplitting als sachgerechte Ausgestaltung der Einkommensteuer anerkannt, wenn es im Rahmen der progressiven Einkommensteuer das Gesamteinkommen der Ehegatten beiden je zur Hälfte zurechnet. Der verfassungsrechtliche Schutz dieser ehelichen Erwerbsgemeinschaft verbietet es, ihnen progressionsmindernde Zurechnungen vorzuenthalten, die das Steuerrecht im übrigen gewährt. Dies gilt um so mehr, als die Vermö-

genden durch Gründung von Familiengesellschaften ein Familiensplitting erreichen können, dem Normalbezieher von Einkommen deswegen zumindest ein Ehegattensplitting gewährt werden muß.

Ist die Ehe durch ein Kind zur Familie geworden, fordert der besondere Schutz von Ehe und Familie zumindest, daß aus der Tatsache der Eheschließung den Eltern keine Nachteile erwachsen. Wenn das Steuergesetz den unverheirateten, zusammenwohnenden Eltern als zwei Alleinerziehenden bisher einen steuerlichen Abzugsbetrag von 9.616 DM gewährt, darf dieser Abzugsbetrag den verheirateten Eltern nicht vorenthalten werden. Das Bundesverfassungsgericht hatte dieses Problem am Beispiel des Haushaltsfreibetrages und der Kinderbetreuungskosten zu entscheiden.

Der Maßstab des Art. 6 Abs. 1 GG, wonach Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen, schließt zumindest – was immer “besonderer Schutz“ auch meinen mag – eine Benachteiligung aus, die ihren Grund allein in der Ehe und Familie hat. Das Bundesverfassungsgericht hat deshalb den Gesetzgeber zur familiengerechten Gestaltung des Einkommensteuerrechts verpflichtet: Die Familie ist als Unterhaltsgemeinschaft anzuerkennen und deshalb das Einkommen der Eltern insoweit steuerfrei zu belassen, als es zur Sicherung des existenznotwendigen Aufwandes der Kinder in angemessener, realitätsgerechter Höhe benötigt wird. Dabei ist es unter den Bedingungen der gegenwärtigen Leistungskraft unseres Rechts-, Sozial- und Kulturstaates geboten, nicht nur den Aufwand für das sächliche Existenzminimum des Kindes von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, sondern ebenso die Kosten der Kinderbetreuung, mögen die Eltern diese eigenhändig oder durch einen Dritten leisten, sowie die Aufwendungen für einen Erziehungsbedarf des Kindes, der das Kind durch Begegnung mit anderen außerhalb des häuslichen Bereichs, das Erlernen und Erproben moderner Kommunikationstechniken, den Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit, die verantwortliche Nutzung der Freizeit und der Ferien zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt. Entsprechendes gilt im Rahmen des staatlichen Förderauftrags gemäß Art. 6 Abs. 1 GG für die staatliche Leistung des Kindergeldes, die insbesondere den geringverdienenden Familien zugute kommt, die durch steuerliche Abzugsbeträge kaum entlastet werden und um so mehr auf eine sozialstaatliche Sicherung des Familienexistenzminimums angewiesen sind.

5. Gleichheit in der Zeit

Die Rechtfertigung der Steuern aus der Begegnung des einzelnen mit der Allgemeinheit wird

um so intensiver, je unmittelbarer und gegenwartsnäher der Steuerpflichtige den Markt genutzt hat. Sie schwächt sich ab, je länger der Erwerbsvorgang zurückliegt und das Erworbene eigentumsrechtlich einem schützenswerten Bestand individuell zugeordnet ist. Wer heute erfolgreich war, soll heute diesen Staat finanzieren. Es gibt allerdings Ökonomen, die theoretisch – wohl nicht im praktischen Vollzug – das Lebenseinkommen am Ende des Lebens belasten wollen. Dieser Gedanke ist gut gemeint, für die Freiheitsidee hingegen verheerend. Eine gleichzeitige Belastung des Lebenseinkommens mit je 35% Einkommen- und 35% Erbschaftsteuer würde jede privatwirtschaftlich gewachsene Struktur von Privatvermögen, Unternehmen oder Fonds zerschlagen.

Die einzelnen Steuertatbestände müssen gegenwartsgerecht ausgestaltet werden, so daß ein steuererheblicher Vorgang sich zeitnah in der steuerlichen Bemessungsgrundlage auswirkt. Deswegen ist der Wertverzehr in realitätsgerechten Abschreibungssätzen abzubilden, der Verlust grundsätzlich in der Zeit seiner Entstehung geltend zu machen, Gewinne und Verluste erst mit ihrer Realisierung tatbestandlich aufzunehmen. Bei der Altersvorsorge stellt sich die Aufgabe, das Einkommen bei derselben Person nur einmal zu erfassen, also entweder das zur Finanzierung der Altersbezüge verwendete Einkommen steuerlich zu entlasten und sodann die Altersbezüge zu besteuern oder aber das Einkommen in der Phase des Vorsorgesparens zu besteuern, dann aber die Altersbezüge steuerfrei zu stellen. Die sachgerechte Lösung greift auf das disponible Einkommen zu, entlastet also die zur Alterssicherung verwendeten Beträge und belastet das Alterseinkommen. Dieses ist dann nicht nur in den Ertrags-, sondern auch in den Kapitalanteilen voll zu besteuern, weil dieses Kapital aus noch unversteuertem Einkommen gebildet ist. Das Postulat einer Gleichheit in der Zeit fordert demnach die nachgelagerte Besteuerung der Alterseinkünfte.

Das Steuergesetz hat auch die Aufgabe, durch langfristige, kontinuierlichwährende Regelungen dem Steuerpflichtigen eine Planungsgrundlage für seine wirtschaftlichen Dispositionen zu geben. Gerade das Steuerrecht muß deshalb voraussehbar und berechenbar bleiben. Deswegen wirkt der Gedanke der gegenwartsnahen Besteuerung – wer heute dem Staat einen Markterfolg verdankt, muß heute zur Finanzierung dieses Staates und Marktes beitragen – auch freiheitsschonend; der Einkommensbezieher stellt sich jeweils periodisch darauf ein, daß er etwas von seinem gegenwärtigen Markterfolg abgeben muß.

6. Die juristische Person im Steuerrecht

Im Steuerrecht ist noch ungeklärt, was eine juristische Person ist. Sie scheint im Körperschaft-

steuerrecht der Einkommensbezieher ohne Privatsphäre, im Umsatzsteuerrecht der nicht konsumierende Konsument, im Erbschaftssteuerrecht der untaugliche Versuch der Unsterblichkeit zu sein.

Im Körperschaftssteuerrecht war die Körperschaft einmal, bis 1977, ein eigenständiger Rechtfertigungsgrund dafür, den wirtschaftlichen Organismus AG oder GmbH eigenständig zu besteuern, und danach noch einmal die dahinterstehende natürliche Person, den Anteilseigner, zu belasten. Jede – die juristische wie die natürliche Person – wurde, weil es zwei Personen waren, voll und selbständig mit ihrem jeweiligen Einkommen zur Steuer herangezogen.

Dann galt von 1977 – 2001 das Anrechnungsverfahren. Die juristische Person war nicht mehr ausreichender Rechtfertigungsgrund, sie eigenständig zu besteuern. Die Körperschaftsteuer war im Grunde eine Vorauszahlung auf die Steuerschuld des Anteilseigners. Heute nun haben wir das Halbeinkünfteverfahren, die Tarifspreizung, eine partielle Anrechnung der Gewerbesteuer und andererseits bei den Körperschaften eine Senkung des Steuersatzes, auch Differenzierungen bei betrieblichen Veräußerungsgewinnen. Diese Regelung entzieht sich Systematisierungsversuchen. Damit stellt sich noch dringlicher die Frage, ob die Organisationsform eines Unternehmens – der eine wählt die KG, der andere die GmbH – Belastungsunterschiede im Steuerrecht rechtfertigt.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Jahre 1999 in einem unter dem Stichwort „Schwarzwaldklinik“ bekannt gewordenen Fall entschieden, daß allein die Rechtsform eines wirtschaftlichen Verhaltens Belastungsunterschiede nicht zu rechtfertigen vermag. Vor dem Gleichheitssatz könne allein die Organisationsform Belastungsunterschiede nicht begründen.

Nun wird allerdings in der Steuerpraxis darauf verwiesen, daß eine kluge Steuergestaltung die Zusatzbelastung der Personenunternehmen und Einzelkaufleute vermeiden oder sogar in ihr Gegenteil verkehren könne. Die Wirklichkeit der Steuergestaltung hat den Gegensatz zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft längst überwunden und arbeitet mit Mischformen beider Gesellschaftstypen, insbesondere einer GmbH & Co. KG. Kombiniert ein Unternehmer die GmbH und die KG allein nach Vorgaben des Steuerrechts, so verspricht ihm die Steuerberatung, daß seine einbehaltenen Gewinne nur mit einem Steuersatz von insgesamt 26% belastet würden, während die Steuerbelastung bei reinen Kapitalgesellschaften 38% betrage.

Diese pragmatische Abhilfe hat einen hohen Preis. Sie organisiert Ungleichheiten, setzt aber vor allem den Verzicht auf die verfassungsrechtlich garantierte Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) voraus, die dem Bürger das Grundrecht si-

chert, sich allein nach seinen freiheitlichen Wünschen und Bedürfnissen mit anderen zusammenschließen und dabei auch die Rechtsform wählen zu dürfen, die dem Berechtigten in seiner Freiheit wünschenswert erscheint. Übt ein Freiberufler entsprechend seiner standesrechtlichen Tradition seinen Beruf ausschließlich in eigenem Namen und mit höchstpersönlicher Haftung aus oder führt ein Familienunternehmen seinen Betrieb gemäß der Familientradition in einer Personengesellschaft in persönlicher Verantwortlichkeit, sucht ein Unternehmer in der GmbH die Haftungsbeschränkung oder in der AG zusätzliches Kapital, so darf das Steuerrecht nicht eine andere Organisationsform erzwingen. Dagegen schützt das Grundrecht der Vereinigungsfreiheit. Diese Freiheit kann in Zeiten dominierender Kapitalgesellschaften und eines ständig beweglichen, flüchtigen Aktienkapitals auch das strukturelle Problem einer zunehmenden Anonymisierung der Eigentümerfreiheit und einer Lockerung der Eigentümerverantwortlichkeit mäßigen und teilweise auch lösen.

Geboten ist deshalb ein rechtsform- und organisationsneutrales Steuerrecht, das die Steuerlasten grundsätzlich für den Einzelkaufmann, die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) und die Körperschaft gleich bemißt. In dieser Forderung findet das Steuerrecht im Verfassungsrecht, im Europarecht und auch in der neueren Entwicklung des Gesellschaftsrechts Unterstützung. Wenn Art. 19 Abs. 3 GG Grundrechtsschutz auch der „juristischen Person“ zuspricht, knüpft dieser Tatbestand nach gefestigter Rechtsprechung nicht notwendig an die zivilrechtliche Verselbständigung eines betrieblichen Organismus an, sondern kann auch Mitunternehmerschaften und anderen weniger formalisierten Betriebseinheiten zugesprochen werden. Einen ähnlichen Weg geht das Recht der Europäischen Gemeinschaft. Die Grundfreiheiten gelten – naturgemäß mit Ausnahme der Freizügigkeit der Arbeitskräfte – auch für Gesellschaften, mögen diese nach dem jeweiligen Privatrecht rechtsfähig sein oder nicht. Selbst für die (Außen-)Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts hat der Bundesgerichtshof anerkannt, daß ihr Rechtsfähigkeit zukomme, soweit sie durch die Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Sie wird mittlerweile als scheck- und wechselfähig, im Zivilprozeß nach § 50 ZPO als aktiv und passiv parteifähig angesehen, ist nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO insolvenzfähig, kann Gründerin und Gesellschafterin einer Genossenschaft, Handelsgesellschaft oder GbR sein. Deshalb wird im Zivilrecht nunmehr die Frage gestellt, ob „es drei Arten von Rechtsträgern (natürliche Personen, juristische Personen und Gesamthandsgesellschaften)“ gibt oder ob Körperschaften und rechtsfähige Personengesellschaften nur Varianten der Einzelfigur „juristische Person“ sind.

Im Ergebnis fordert das Grundgesetz eine einfache und verständliche Steuer- und Finanzgesetzgebung, die der Freiheit des Steuerpflichtigen und der Autonomie der ertragsberechtigten Gebietskörperschaften eine gediegene Planungs- und Entscheidungsgrundlage vermittelt. Es unterwirft den Steuerstaat insbesondere den Geboten des Gleichheitssatzes, der Berufsfreiheit, der Eigentümerfreiheit und der Vereinigungsfreiheit. Auf dieser Grundlage trifft die Finanzverfassung Regelungen, welche die demokratische Eigenverantwortlichkeit und rechtsstaatliche Kontrollierbarkeit aller Gebietskörperschaften in ihrem finanziellen Verhalten stärkt.

7. Die Rechtsquellen des gegenwärtigen Steuerrechts

Ein weiteres rechtsstaatliches Problem des Steuerrechts liegt in seinen Rechtsquellen. Gegenwärtig gibt es in Deutschland keinen Juristen, der die Übersicht über das geltende Steuerrecht besäße. Der Bundesgesetzgeber regelt das Steuerrecht in weit über hundert Gesetzen. Die Europäische Union braucht allein zur Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts siebzehn Richtlinien. Das derzeitige Steuerrecht stützt sich auf ein Vielsteuersystem von 36 Einzelsteuern. Bei diesem Befund ist es notwendig, das gesamte Steuerrecht in einem einzigen Steuergesetzbuch zu kodifizieren und den Steuerzugriff auf wenige Steuern zurückzuführen. Es würden drei oder vier Steuern genügen: eine Einkommensteuer – mit integrierter Körperschaftsteuer –, eine Umsatzsteuer, eine Erbschaftsteuer unter Einschluß der Schenkungsteuer und eine eventuelle steuerliche Belastung einzelner Formen des Sonderverbrauchs, die insbesondere in Form besonderer Verbrauchssteuern auf Tabak, Alkohol und Energie zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs erforderlich sind.

Sodann müssen die Klarheit der verschiedenen Rechtsquellen – vor allem die Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für die Regelung des Prinzipiellen, insbesondere des Steuergegenstandes, der Bemessungsgrundlage, des Steuerschuldners und des Steuersatzes – und die Zuständigkeit der Regierung für die Regelung der Details in Rechtsverordnungen gewahrt bleiben. Deshalb ist die Praxis zu beenden, nach der die Einkommensteuer-Durchführungsverordnungen durch den Gesetzgeber beschlossen werden und so die Frage der Bindungswirkung und Änderungsbefugnis offen bleibt.

Im Steueralltag redet der Finanzbeamte mit dem Steuerpflichtigem weniger über das Gesetz, sondern mehr über seine dienstlichen Anweisungen, über Richtlinien und Erlasse. Er kennt das Gesetz vielfach nicht. Es interessiert ihn auch nicht, er vollzieht seine dienstlichen Weisungen. Damit geht die Errungenschaft des generell abstrakten, privilegienfeindlichen, in öffentlicher parlamen-

tarischer Debatte zustande gekommenen und für jedermann im Bundesgesetzblatt nachlesbaren Gesetzes verloren. Aufgrund der Unverständlichkeit steuerrechtlicher Rechtsnormen beschränken sich die Verwaltungsbehörden zudem darauf, Rechen-, Anwendungs-, Computerprogramme bereitzustellen, ohne Tatbestand und Rechtsfolge in Sprache – in der Rationalität der Begriffe – auszudrücken. Die Steuer steht aber unter Gesetzes-, also unter Sprachvorbehalt, nicht unter Computervorbehalt. Insofern müssen wir auch im Steuerrecht diesen Rechtsstaat wieder elementar neu errichten.

Das steuerliche Rechtsbewußtsein

Die Bemühungen um ein einfaches und einsichtiges Steuerrecht fördern eine maßvolle und gleichmäßige Besteuerung, dienen aber vor allem auch der Aufgabe, im deutschen Rechtsstaat und in der Europäischen Union die Autorität des Rechts und seine Vertrauenswürdigkeit wiederherzustellen. Wenn derzeit in vielen Lebensbereichen – insbesondere bei der Besteuerung der Erträge von Wohnsitzinländern aus ihrem Auslandskapital und bei der Umsatzsteuer – viele Steuerpflichtige sich auf die Illegalität eingelassen haben, wenn Steuergestaltungen in Formalismen Steuerentlastungen erreichen, dabei aber die

Karikatur gegen die Aufblähung des Steuerrechts und Staatshaushaltes, Zeichnung von Honoré Daumier, Paris 1868



Belastungsidee in Frage stellen, wenn der Gesetzgeber in ständigen Gesetzesänderungen eine kontinuierliche und deshalb Vertrauen bildende Steuergesetzgebung verweigert, wenn auch der Steuerexperte manche Regelung nicht kennt, nicht versteht oder zumindest nicht zu erklären weiß, so verlieren der Rechtsstaat und die Rechtsgemeinschaft der Europäischen Union gerade in der Bewährungsprobe ihr Gesicht, in der der redliche Bürger alltäglich vom Eingriffsrecht betroffen wird. Damit ist die Kulturgemeinschaft des Rechts, die Grundlage jeder freiheitlichen Ordnung gefährdet, der innere Zusammenhalt des Staatsvolkes im Rechtlichen, also die Grundlage der Demokratie teilweise zerstört.

Ist es gelungen, die Gewißheit von Rechtlichkeit und Legalität im Steuerrecht wieder herzustellen, würde auch die Balance zwischen Rechten und Pflichten, zwischen Ansprüchen und Verpflichtungen gegenüber dem Staat zurückgewonnen. Eine freiheitliche Wirtschaftsordnung kann nur gelingen, wenn Unternehmen und Wirtschaftssubjekte nicht nur ihren privatnützigen Erfolg erzielen, sondern zugleich auch zur Finanzierung der Gemeinschaftsanliegen beitragen.

Dieses sollte auch verstärkt öffentlich bewußt gemacht werden. Die Medien unterrichten täglich über die Entwicklung der Aktienkurse, informieren also über den Beitrag der Unternehmen zur Mehrung des Anlegervermögens. Eine allgemeine Freude an den Zuwachsraten, aber auch die Sorge um sinkende Kurse schafft Gemeinschaftsbewußtsein für den Wirtschaftsstandort Deutschland. In ähnlicher Weise könnte man – vielleicht einmal jährlich – die Öffentlichkeit über den Beitrag jedes Unternehmens zur Finanzierung des Staates und seiner jedermann betreffenden Ausgaben unterrichten. Dadurch würde verdeutlicht, daß der Staat auf die Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg privaten Erwerbsstrebens angewiesen ist, daß der im privaten Erwerbsstreben Erfolgreiche diese Erwartungen aber auch erfüllt. So könnte eine allgemeine Skepsis gegenüber dem wirtschaftlichen Erfolg des Einzelnen einem Klima wohlwollender Teilhabe weichen, das jedem Bürger in Zukunft die Sicherheit gibt, daß er Steuern zahlen muß, weil er wirtschaftlich erfolgreich war, daß er im übrigen als Teil der Allgemeinheit in steuervermittelter Verlässlichkeit am Wirtschaftserfolg des anderen teilhat.

Wenn es gelingt, in einem einfachen und verständlichen Steuerrecht zu garantieren, daß der wirtschaftlich Erfolgreiche auch wesentlich zum Gelingen des Gemeinwesens beiträgt, dann hat der Rechtsstaat seine Herrschaft über das Steuerrecht zurückgewonnen: An die Stelle des Neides tritt die Gleichheit. Die vertragliche Gestaltung weicht strikter Legalität. Die Regel verhindert

die Ausnahme und erlaubt zugleich maßvolle Steuersätze. Der Steuerpflichtige gewinnt die Freiheit zur ökonomischen Vernunft, Bürgerstolz und rechtsstaatliche Wehrbereitschaft zurück.

Anschrift des Verfassers:

Prof. Dr. Paul Kirchhof
Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
Institut für Finanz- und Steuerrecht
Friedrich-Ebert-Anlage 6-10
69117 Heidelberg

Literatur

- Dieter Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983
- Karl-Heinrich Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStGJ 12 (1989), S. 3 ff.
- Dieter Birk, Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht, StUW 1990, 300
- Lerke Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992
- Maurice Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993
- Matthias Pechstein, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, 1994
- Klaus Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, in: HStR I, 2. Aufl. 1995, § 27
- Klaus Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: HStR IV, 2. Aufl. 1999, § 87
- Peter Bareis, Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934, in: Festschrift für Klaus Offerhaus, 1999, S. 1053
- Paul Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: HStR IV, 2. Aufl. 1999, § 88
- Monika Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000
- Paul Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000
- Roman Seer, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), 87 ff.
- Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 3 Bände, Bände II und III 1. Aufl., 1993, Band I 2. Aufl., 2000
- Christoph Trzaskalik, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, NJW 2000, 25
- Joachim Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung vom Einkommen, DSuG 24 (2001), S. 49 ff.
- Klaus Vogel, Die Steuergewalt und ihre Grenzen, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, 2001, 527
- Johanna Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002
- Anna Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002

Bildnachweis

Alle Abbildungen in diesem Beitrag sind entnommen aus: Alfons Pausch, Jutta Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerobrigkeit. Steuerherren – Steuerverwalter – Steuerpolitiker. Köln 1989