

Abteilung Steuerrecht

Professorin Dr. Johanna Hey, Universität Düsseldorf

Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen

I. Anmerkungen zur Themenwahl

Ein knappes Jahrhundert galt die Einkommensteuer als „Königin der Steuern“¹, als die Abgabe, mit der sich wirtschaftliche Leistungsfähigkeit am genauesten erfassen lässt. Heute, im Zeitalter offener Märkte und eines scharfen europäischen Steuerwettbewerbs, steckt die Besteuerung von Einkommen in einer tiefen Krise. Zunehmend rückt der weniger mobile Konsum als Anknüpfungspunkt von Steuerlasten in den Vordergrund. Hinzu kommt die Kompliziertheit eines durch systematische Brüche, Ausnahme- und Missbrauchstatbestände chaotisierten Einkommensteuer-Gesetzesrechts².

In diesem Zustand ist das geltende Einkommensteuerrecht den europäischen Herausforderungen nicht gewachsen und umso mehr bedarf es einer grundlegenden Befassung mit der Zukunft der Besteuerung von Einkommen³. Sechs Jahre nachdem sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft auf ihrer 25. Jahrestagung der „Besteuerung von Einkommen“ gewidmet hat⁴, ist das Thema nun Beratungsgegenstand des Deutschen Juristentages. Dieser hatte sich bereits 1988 mit der „Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung“ beschäftigt⁵. Der Einfluss der Europäischen Gemeinschaft wurde damals allerdings nur beiläufig erwähnt⁶. Von den heutigen Herausforderungen des Steuerwettbewerbs war noch kaum etwas zu spüren.

Während sich die Verhandlungen 1988 auf die Besteuerung der natürlichen Person konzentrierten, geht es im Zeichen der Herausforderungen des Steuerwettbewerbs zentral um die Abstimmung von Einkommen- und Körperschaftsteuer als Bestandteile eines einheitlichen Systems der Besteuerung von unterschiedlich mobilem Einkommen. In dieses Gesamtsystem der Besteuerung von Einkommen gehört auch die Gewerbesteuer. Sie ist kommunale Sonderertragsteuer auf gewerbliche Gewinne⁷. Diese Einordnung ist spätestens seit der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) zwingend. Die verbliebenen ertragsunabhängigen Elemente, insb. die Hinzurechnung der Hälfte der Dauerschuldzinsen (§ 8 Nr. 1 GewStG), mögen objektivierende⁸ Wirkung haben, ändern

jedoch nichts am Charakter der Gewerbesteuer als einer Sondereinkommensteuer⁹. Die Beratungen werden sich daher auch mit der Partizipation der Kommunen am Steuergegenstand Einkommen befassen müssen¹⁰. Sie sollten zudem – im Hinblick auf die aufziehende Debatte über die Reform der Finanzverfassung (sog. Föderalismusreform II) – auch die Aufteilung der Einkommensbesteuerungskompetenzen zwischen Bund und Ländern nicht aussparen.

II. Einkommen im Gesamtabgabensystem

1. Belastungsgrund

In den Steuerwissenschaften ist umstritten, ob die Rechtfertigung der Anknüpfung des Steuereingriffs an das Einkommen äquivalenztheoretisch in der Marktteilhabe¹¹ oder allein darin zu sehen ist, dass Einkommen Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist¹². Die Bereitstellung von Leistungen durch den Staat ist in einem demokratischen Steuerstaat generelle Voraussetzung für die Erhebung von Steuern. Insofern liegt jeder Steuer der Gedanke einer Globaläquivalenz¹³ zugrunde¹⁴. Maßstäblich wird das Äquivalenzprinzip aber weder für die Auswahl einzelner Steuerquellen noch für die Ausgestaltung der Einzelsteuern. Bedeutung erlangt es lediglich zur Abgrenzung zwischen unterschiedlichen Steuerjurisdiktionen¹⁵. Rechtfertigungsgrund und Maßstab für die Ausgestaltung der Besteuerung von Einkommen ist dagegen allein das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Leistungsfähigkeit natürlicher Personen wird durch das subjektive und objektive Nettoprinzip konkretisiert. Soweit Unternehmen – vorübergehend oder dauerhaft – einer von der natürlichen Person separaten Einkommensteuer unterworfen werden, findet nur das objektive Nettoprinzip Anwendung¹⁶.

2. Besteuerung von Einkommen im Vielsteuersystem

Im Gesamtsteuersystem kommt der direkten Besteuerung von Einkommen die Funktion exakter Erfassung individueller Leistungsfähigkeit zu. Das Vielsteuersystem mit seinem

⁸ Zur Einordnung der Gewerbesteuer als Real-/Objektsteuer im Unterschied zu Personen-/Subjektsteuern s. *H. Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 101 ff. u. 106 ff.

⁹ Dass die Gewerbesteuer nur die objektive Leistungsfähigkeit erfasst und – abgesehen von den Freibetragsregeln des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG – die subjektive Leistungsfähigkeit ausblendet, ändert hieran nichts. Auch die Körperschaftsteuer misst nur die objektive Leistungsfähigkeit der juristischen Person.

¹⁰ Hierzu sehr knapp und beschränkt auf eine Reform der Gewerbesteuer *C. Spengel*, Gutachten, S. G 72 und *C. Seiler*, Gutachten, S. F 60.

¹¹ So als prominentester Vertreter *P. Kirchhof* z. B. in: Gutachten F, 57. DJT, Bd. I, S. 14, 17; *ders.*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, Komm., § 2 Rz. A 363–368.

¹² Überwiegende Auffassung, vgl. *K. Tipke* (Fn. 7), S. 614 ff. mit zahlr. Nachw.

¹³ Vgl. *C. Seiler*, Gutachten, S. F 9: anonymisierte Globaläquivalenz.

¹⁴ *K. Tipke* (Fn. 7), S. 228 ff.

¹⁵ Hierzu *J. Hey* StuW 2002, 314 (319 f.).

¹⁶ *J. Lang*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 4 Rz. 90.

¹ *J. Popitz*, Einkommensteuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl., 1926, 400.

² S. schon *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Steuerrechts, Münsteraner Symposium, 1985, hrsg. v. *D. Birk*.

³ *Christian Seiler* und *Christoph Spengel* haben mir freundlicherweise frühzeitig ihre Gutachten zur Verfügung gestellt. Beide Gutachten werden im Folgenden nach der Druckfassung zitiert.

⁴ *I. Ebling* (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DSStJG Bd. 24 (2001) mit grundlegendem Beitrag von *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, S. 49 ff.

⁵ 57. DJT in Mainz, empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Teil N, 1988.

⁶ Siehe 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, Beschluss I.

⁷ Ebenso *H. Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 12 Rz. 1; grundlegend hierzu *M. Jachmann*, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, DSStJG Bd. 25 (2002), 195, 205 ff.; a. A. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, S. 1157.

Konglomerat spezieller Verbrauchsteuern mag es verschleiern, doch ganz gleich wie phantasievoll die Steuergegenstände bezeichnet werden: Steuern können nur aus Einkommen oder Vermögen entrichtet werden¹⁷. Zeitliche Anknüpfungspunkte für die Besteuerung von Einkommen sind die Einkommensentstehung, der Einkommenstransfer oder die Einkommensverwendung¹⁸. Die traditionelle Einkommensteuer erfasst das verwendbare Einkommen, soweit es für die Steuerzahlung disponibel ist. Auch eine konsumorientierte Einkommensteuer im Sinne einer nachgelagerten Besteuerung¹⁹ erfasst nur das erzielte Einkommen, verlegt den Zeitpunkt des steuerlichen Zugriffs aber auf die Einkommensverwendung. Im Unterschied zur Umsatzsteuer als indirekter Konsumsteuer werden in der Einkommensteuer subjektives Nettoprinzip und Progressivität der Besteuerung verwirklicht²⁰.

3. Verhältnis der Einkommensteuer zu sonstigen einkommensabhängigen Abgaben

Im Gesamtabgabensystem tritt die Einkommensteuer neben die ebenfalls einkommensabhängigen Sozialversicherungsbeiträge zur Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung. Das Sozialversicherungssystem wird mittlerweile durch Zuschüsse aus dem Bundeshaushalt in erheblichem Maße steuerlich kofinanziert²¹. Gleichzeitig wird in den Sozialversicherungssystemen Umverteilung organisiert, wodurch es dem Steuersystem angenähert wird und der Sozialversicherungsbeitrag als Beitrag eigener Art²² steuerähnliche²³ Züge erhält. Damit verschwimmen die ursprünglichen kategorialen Unterschiede zwischen (Einkommen-) Steuer und Sozialversicherungsabgaben immer stärker.

Trotz der Wechselbeziehungen sind Einkommensbesteuerung und lohnabhängige Sozialversicherungsabgaben nicht aufeinander abgestimmt. Der Ausgestaltung liegen unterschiedliche Prinzipien zugrunde; die Belastung mit Sozialversicherungsabgaben bleibt bei Überlegungen zur Gesamtbelastung von Einkommen regelmäßig außen vor²⁴ und konterkariert die Tarifentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers. Die wenig systemhaften Ansätze zur Reform der Finanzierung der Krankenversicherung mit den Eckpunkten versicherungsrechtliche Gesundheitsprämie versus einkommensteuerrechtliche Bürgerversicherung/„Gesundheitssolidaritätszuschlag“²⁵ sowie dem jetzt von der Großen Koalition beschlossenen partiell steuerfinanzierten Gesundheitsfonds²⁶ belegen die Dringlichkeit einer Reformdebatte, die das Gesamtsystem einkommensabhängiger Abgaben in den Blick nimmt²⁷. Der Übergang zu einer steuerfinanzier-

ten Grundsicherung würde die Gesamtabgabenlast transparenter machen und die Lasten zudem gleichmäßiger verteilen, weil auch die sozialversicherungsrechtliche Beitragsbemessungsgrenze überschreitende Einkommen sowie die Einkommen von Beamten zur Finanzierung herangezogen würden. Zugleich könnten Zusatzsicherungen wieder stärker am Versicherungsprinzip ausgerichtet werden. Gleichzeitig gilt es zu erkennen, dass der erhebliche Finanzbedarf der sozialen Sicherungssysteme den Spielraum für substantielle Absenkungen des Einkommensteuertarifs limitiert.

III. Einkommen im Steuerwettbewerb

1. Erfassung von Einkommen in offenen Märkten

Die zentrale Herausforderung der Besteuerung von Einkommen liegt in der Frage, wie wir es in der Zukunft mit dem Prinzip der synthetischen Einkommensteuer halten werden²⁸. Stets ist das Einkommensteuerrecht in der Praxis hinter dem Ideal der synthetischen Besteuerung von Einkommen zurückgeblieben. Doch es waren immer nur Einzelstimmen, die deshalb das Ideal in Frage gestellt haben²⁹. Nun aber wird das Ideal europarechtlich herausgefordert, weil die Beschränkungsverbote der Grundfreiheiten es den Mitgliedstaaten immer schwerer machen, Einkommen, das vor allem als Kapitaleinkommen höchst mobil ist, im Inland zu erfassen. Unter den Bedingungen des Standortwettbewerbs ist das beste Steuersystem – jedenfalls aus der Sicht der konkurrierenden Staaten – nicht dasjenige, das die Steuerlasten am gerechtesten gleichmäßig nach der individuellen Leistungsfähigkeit der Zensiten verteilt, sondern dasjenige, das mobile Steuerquellen möglichst gering belastet und trotzdem aufkommenseffizient ist.

a) Steuerwettbewerb als Steuersubstratwettbewerb

Ob sich die synthetische Einkommensteuer auch im Steuerwettbewerb verteidigen lässt, ist keine Frage der Gerechtigkeitsqualität dieses Konzepts. Denn der derzeitige Steuerwettbewerb ist kein Wettbewerb der Rechtsordnungen um das beste, das gerechteste System, sondern ein Steuersubstratwettbewerb³⁰. Als solcher wirkt er systemzerstörend, weil er die Mitgliedstaaten veranlasst, Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit je nach Mobilität der Steuerquelle ungleich zu besteuern. Ordnungs- und gerechtigkeitsstiftendes Entdeckungsverfahren kann ein derartiger Steuerwettbewerb schon deshalb nicht sein, weil es aus Sicht der beteiligten Fisci um eine Maximierung nicht von Steuergerechtigkeit, sondern von Steueraufkommen geht. Allenfalls bleibt zu hoffen, dass sich im Wettbewerb der Systeme das Konzept durchsetzt, das am besten zwischen nationalen Gerechtigkeitsvorstellungen und der Notwendigkeit der Verschonung mobiler Steuerquellen vermittelt. Dies aber würde voraussetzen, dass in allen teilnehmenden Staaten vergleichbare Vorstellungen von Steuergerechtigkeit herrschen. Indes variieren die rechtlichen, insb. verfassungsrechtlichen Rahmen-

17 Vgl. insb. K. Tipke BB 1994, 438 (441); K. Tipke (Fn. 7), S. 569 ff.

18 J. Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 7), § 8 Rz. 30 ff.

19 Hierzu grundlegend C. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004.

20 Zu weiteren Unterschieden s. C. Dorenkamp (Fn. 19), S. 154 ff.

21 Bundeshaushalt 2005: knapp 78 Mrd. € Zuschuss zur Rentenversicherung.

22 Beitrag eigener Art, der vom Gedanken des sozialen Ausgleichs bestimmt ist, vgl. BVerfGE 48, 227 (235); 76, 256 (306); 79, 223 (236).

23 A. A. C. Waldhoff, in: Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 193 (199 f.) mit dem formalistischen Argument, die Sozialversicherungskörperschaften seien nicht mit finanzverfassungsrechtlicher Ertragshöhe ausgestattet.

24 S. aber H. Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, 1999.

25 Dazu Pfaff/Langer/Freund, Bürgerversicherung vs. Gesundheitsprämie, Schrift der Volkswirtschaftlichen Diskussionsreihe der Universität Augsburg, Nr. 277, 2005; R. Peffekoven Wirtschaftsdienst 2005, 279.

26 FAZ 21. 6. 2006.

27 Erste Ansätze einer integrierten Betrachtung Becker/Schön (Fn. 23); F. Kirchhof, Finanzierungsinstrumente des Sozialstaates, DSjG 29 (2006),

39 ff.; W. Richter, Wirkungen von Steuern und Sozialbeiträgen, DSjG 29 (2006), 215 ff.

28 Zu Recht hat Christoph Spengel sein Gutachten auf diese Frage konzentriert.

29 Z. B. H.-J. Kanzler FR 1999, 363; die h. M. hat sich dagegen für eine gleichmäßige Belastung sämtlicher Einkunftsarten ausgesprochen, vgl. K. Tipke (Fn. 7), S. 669 mit Nachw. in Fn. 214.

30 Dazu J. Hey, in: M. Drillmann u. a. (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2006, S. 317 ff.

bedingungen innerhalb der EU erheblich³¹. Mag es mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch durchaus ein internationales anerkanntes Prinzip³² der Besteuerung von Einkommen geben, so gehen die Auffassungen sowohl über den erforderlichen Verwirklichungsgrad als auch über die – gegebenenfalls gerichtliche – Durchsetzung dieser Prinzipien in der Besteuerungsrealität in den einzelnen Staaten weit auseinander. Deshalb tun sich andere Staaten leichter, ihre Steuersysteme den Herausforderungen des Wettbewerbs anzupassen.

b) Möglichkeiten einer Eindämmung des Steuerwettbewerbs

Dass sich der Steuerwettbewerb so ungehindert entfalten kann, ist vor allem auf die Rechtsprechung des *EuGH* zurückzuführen, der den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten bei der Überprüfung nationaler Vorschriften, die sich gegen die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland richten, bisher keine Bedeutung beigemessen hat³³. Zwar lassen sich Maßnahmen unfairen Steuerwettbewerbs mit den Mitteln des Beihilferechts bekämpfen³⁴. Der als fair eingestufte Steuerersatzwettbewerb fällt jedoch nicht in den Anwendungsbereich der Art. 87f. EGV. Rechtlich begrenzen ließe sich der Steuerwettbewerb nur dann, wenn der *EuGH* einen Weg fände, den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten in der Überprüfung von gegen den Steuerwettbewerb gerichteten Abwehrmaßnahmen Gehör zu verschaffen³⁵. *Christian Seiler* schlägt vor, auf der Rechtfertigungsebene durch Abwägung zwischen dem nationalen Besteuerungsanspruch und der Art und Weise der Ungleichbehandlung der nationalen Ertrags- hoheit wieder zu mehr Geltung zu verhelfen³⁶. Mit einer stärker auf Ausgleich mitgliedstaatlicher und individueller Interessen bedachten Interpretation der Grundfreiheiten ließe sich z. B. die Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen und Unternehmen aufrechterhalten, indem man sie auf das Maß zurückschneidet, das den Mitgliedstaaten die Besteuerungshoheit über die unter ihrer Jurisdiktion entstandenen stillen Reserven im Zeitpunkt späterer Realisierung belässt, auch wenn dies mit zusätzlichen, bei einem Umzug im Inland nicht entstehenden Dokumentationspflichten für den Steuerpflichtigen verbunden ist³⁷. Erste Ansätze eines Ausgleichs zwischen Mobilitäts- und Fiskalinteressen finden sich in der Entscheidung des *EuGH* in der Rechtssache *Marks & Spencer*³⁸, indem die grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Rahmen einer Organschaft nur als ultima ratio verlangt wird.

Punktuell mag eine stärker ausgleichende Handhabung der Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten davon abhalten, beschränkende, bisher nur im Auslandssachverhalt geltende

Regelungen auch auf das Inland auszudehnen und damit den race to the bottom der *Steuersystematik*³⁹ aufhalten. Der Konstruktionsfehler des EG-Vertrages als Freiheitsordnung ohne adäquate Finanzordnung lässt sich auf diese Weise jedoch nicht überwinden und deshalb wird auch eine einschränkende Interpretation der Grundfreiheiten den race to the bottom der *Steuerätze* für mobile Einkommensquellen allenfalls verlangsamen, aber nicht stoppen. Die steuerlich motivierte Betätigung in einem anderen Mitgliedstaat kann aus dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht ausgeschlossen werden⁴⁰. Gleichzeitig lässt sich ein sachlich begründbarer Maßstab der Abwägung zwischen nationalem Fiskalinteresse und individuellem Mobilitätsinteresse im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung nur schwer entwickeln⁴¹. Fraglich ist zudem, ob man den grundfreiheitlichen Garantien die fehlende Bereitschaft der Mitgliedstaaten zur Lösung von Aufkommensverteilungskonflikten überhaupt als legitimen Differenzierungsgrund entgegenhalten kann. Am Ende besteht die Gefahr, dass der Schutz der Grundfreiheiten im Steuerrecht den Fiskalinteressen geopfert wird, ohne dass der Steuersatzwettbewerb wirklich aufgehoben werden kann.

Will man nicht Abstriche in der Verwirklichung der Ziele des EG-Vertrages hinnehmen, muss der Steuerwettbewerb durch den Gemeinschaftsgesetzgeber begrenzt werden. Dies ist allerdings umso schwieriger, je heterogener die Interessen der Mitgliedstaaten sind. Zum einen tun sich kleine Mitgliedstaaten im Steuerwettbewerb leichter⁴², zum anderen wird die Fortsetzung des Erweiterungsprozesses dauerhaft den Interessenkonflikt zwischen alten und neuen EU-Mitgliedstaaten, für die sich der Steuerwettbewerb als wirksame Strategie im Aufholprozess erweist, aufrechterhalten.

Doch weder eine Neuorientierung der *EuGH*-Rechtsprechung noch die zur Zeit wenig wahrscheinliche Alternative einstimmig verabschiedeter Maßnahmen auf EU-Ebene entheben den nationalen Gesetzgeber kurzfristig der Notwendigkeit, das Einkommensteuersystem dem kompetitiven Umfeld anzupassen⁴³. Es handelt sich, ungeachtet dessen, ob man den Wettbewerb gutheißt oder nicht, um ein externes, aktuell von den einzelnen Mitgliedstaaten nicht beeinflussbares Datum.

2. Flat Tax – Antwort auf den Steuerwettbewerb?

Akzeptiert man, dass sich im europäischen Steuerwettbewerb hohe progressive Einkommensteuersätze auf mobiles (Kapital-)Einkommen nicht durchsetzen lassen und will man gleichwohl am Postulat der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten festhalten, muss der staatliche Anspruch, Einkommen zu besteuern, insgesamt zurückgenommen werden, indem der Einkommensteuerspitzensatz drastisch, nämlich auf das internationale Körperschaftsteuerniveau, abgesenkt wird. *Christian Seiler* greift zu diesem Zweck in seinem Gutachten⁴⁴ auf den Flat-Tax-Vorschlag seines Lehrers *Paul Kirchhof*⁴⁵ zurück.

39 *J. Hey* *StuW* 2004, 193 (197).

40 Schlüsselfunktion kommt in diesem Zusammenhang der beim *EuGH* anhängigen Rechtssache *Cadbury Schweppes* zu, Schlussanträge s. Fn. 35.

41 Allenfalls ließe sich an einen Bagatellvorbehalt denken.

42 *R. Seer* *IWB* 2006, Gr. 2, Fach 11, S. 725 (730).

43 Ebenso *C. Seiler*, Gutachten, S. F 15.

44 Vgl. *C. Seiler*, Gutachten, S. F 26 als First-best Lösung. Second best sei ein Stufentarif mit möglichst wenig Tarifstufen, vgl. S. F 30.

45 *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003 (mit – zu vernachlässigenden – progressiven Elementen in der Bemessungsgrundlage durch einen Sozialausgleichsbetrag, § 7 EStGB).

31 Vgl. *K. Tipke*, Europäisches Steuerverfassungsrecht, in: *FS für K. Vogel*, 2000, 561.

32 *K. Tipke* (Fn. 7), S. 485 f.

33 Ständige Rspr., z. B. *EuGH* v. 16. 7. 1998 – Rs. C-264/96 – *ICI*, *Slg.* 1998, I-4695 Rn. 28; *EuGH* v. 21. 9. 1999 – Rs. C-307/97 – *Compagnie de Saint-Gobain*, *Slg.* 1999, I-6161 Rn. 50; *EuGH* v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97 – *Eurowings*, *Slg.* 1999, 7447 Rz. 43.

34 Dazu *R. Seer* *IWB* 2006, Gr. 2, Fach 11, S. 725 (729f.); *J. Hey*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 19 Rz. 80ff. mwN.

35 S. aber aktuell *GA Léger* in den Schlussanträgen v. 2. 5. 2006 zur Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*; *IWB* 2006, Fach 11a, 1019, Rz. 60: Selbst unfairen Steuerwettbewerb soll keine Berechtigung für einzelstaatliche Abwehrmaßnahmen darstellen; offener *C. Achilles*, CFC-Regeln und unfairen Steuerwettbewerb, 2005, S. 190ff.

36 *C. Seiler*, Gutachten, S. F 22; für eine Einschränkung, aber nur auf der Grundlage des richtigerweise zu stärkenden Kohärenzprinzips auch *R. Seer* *IWB* 2006, Gr. 2, Fach 11, S. 725 (732f.).

37 S. aber *EuGH* v. 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02 – *Lasteyrie* = *JZ* 2004, 728 (m. Anm. *M. Lehner*).

38 *EuGH* v. 13. 12. 2005 – Rs. C-446/03, *GmbH* 2006, 153.

Ohne Zweifel würde ein niedrig-proportionaler Einkommensteuersatz zur Lösung zahlreicher Probleme des geltenden Steuerrechts beitragen⁴⁶. Steuergestaltungen zur Erlangung von Progressionsvorteilen würden obsolet, der Steuervollzug vereinfacht. Ein einheitlicher Proportionalsteuersatz würde zudem die Abstimmung zwischen Unternehmens- und Einkommensteuerebene erheblich erleichtern. Auch lässt sich eine völlige Gleichbehandlung von Einkommen aufgrund des Nebeneinanders von Einkommen- und Körperschaftsteuer nur entweder im Modell der Teilhabersteuer oder durch einen einheitlich proportionalen Körperschaft- und Einkommensteuersatz verwirklichen⁴⁷. Denn auch unser heutiges System hat sich durch die Entkoppelung des Körperschaftsteuersatzes vom Einkommensteuersatz und die Aufgabe des körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungsverfahrens strukturell längst vom Ideal der synthetischen Einkommensteuer entfernt, auch wenn der Gesetzgeber sich unter Zuhilfenahme der Gewerbesteuer bemüht, die Unterschiede nicht zu groß werden zu lassen⁴⁸.

Doch so viele Vorzüge die Flat Tax hat, gerade als Antwort auf den Steuerwettbewerb ist sie ungeeignet. Ein einheitlicher Steuersatz würde den Gesetzgeber über die gesamte Breite der Besteuerung von Einkommen den Vorgaben des internationalen Steuerwettbewerbs unterwerfen. Zwar bewirkt auch ein Proportionalsteuersatz Umverteilung, deren Ausmaß wäre aber von außen vorgegeben und zwar von Staaten, die durchweg ein Nebeneinander von Körperschaft- und Einkommensteuer praktizieren und eine Spreizung von Körperschaft- und Einkommensteuersatz hinnehmen, so dass sie mit ihren Körperschaftsteuersätzen sehr wenig sind. Eine Koppelung der Sätze auf dem internationalen Körperschaftsteuerniveau birgt dagegen erhebliche, haushaltsrechtlich jedenfalls vor dem Hintergrund der aktuellen Staatsverschuldung nicht zu verkraftende Einbußen. Schon im geltenden System ist eine Absenkung des Einkommensteuersatzes auf 25% oder 30% unrealistisch. Dies gilt umso mehr, falls zugleich bisher beitragsfinanzierte Sozialleistungen als steuerfinanzierte Grundsicherungen in die Einkommensteuer integriert werden sollten⁴⁹. Auch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage⁵⁰ kann den Steueranfall einer so drastischen Steuersatzsenkung nicht kompensieren, wenn gleichzeitig objektives und subjektives Nettoprinzip verwirklicht werden sollen⁵¹. Die dereinst – als Hinterlassenschaft der Nachkriegsjahre – in der Bemessungsgrundlage verborgenen Schätze sind im Zuge der Fi-

nanzierung der Absenkung des Einkommensteuersatzes auf die heutigen 42% längst gehoben⁵². An manchen Stellen (z. B. Mindestbesteuerung, Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, pauschales Verbot des Abzugs von Beteiligungsaufwand gem. § 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG) ist die „Gegenfinanzierungsschraube“ sogar bereits überdreht, müssten Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage wieder zurückgenommen werden. Erst recht fraglich ist die Finanzierbarkeit einer Flat Tax, wenn sie gleichzeitig mit Vor schlägen zu einer substantiellen Verbesserung der familienbezogenen Abzüge verbunden wird⁵³.

3. Duale Einkommensteuer

a) Duale Einkommensteuer im engeren Sinne

Scheidet eine Flat Tax aus, dann bietet sich als Alternative zu einer synthetischen Einkommensteuer mit einheitlichem Progressivtarif die im Gutachten von *Christoph Spengel* favorisierte Duale Einkommensteuer. Dabei können als dual alle Einkommensteuern bezeichnet werden, die Einkunftsarten *zumindest temporär* ungleich behandeln. Dual im engeren Sinne sind solche Konzepte, die eine *dauerhafte* Privilegierung einzelner Einkunftsarten vorsehen. In dem auch vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vorgeschlagenen Konzept einer Dualen Einkommensteuer⁵⁴ wird aus dem Postulat der Neutralität von Selbst-, Eigen- und Beteiligungsfinanzierung die Gleichbehandlung von einbehaltenen Gewinnen, Dividenden, Zins- und Veräußerungseinkünften gefolgert. Die Gleichstellung der Selbstfinanzierung mit anderen Finanzierungsformen führt unter Beibehaltung des Nebeneinanders von Körperschaft- und Einkommensteuer zu einem proportionalen Kapitaleinkommensteuersatz in Höhe des Körperschaftsteuersatzes. Arbeitseinkommen kann dagegen weiterhin progressiv besteuert werden. Im Gesetzesvorschlag des Sachverständigenrats wird die Kluft zwischen beiden Einkommenskategorien allerdings abgemildert, indem der Proportionalsteuersatz auf eine Normalrendite begrenzt wird⁵⁵.

Die Duale Einkommensteuer beansprucht keinen Freibrief für unsystematische Ungleichbehandlungen. Im Gegenteil, Verfechter der Dualen Einkommensteuer sehen gerade in der grundsätzlichen Unterscheidung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen die Chance, innerhalb dieser beiden Kategorien mehr Steuergleichheit zu verwirklichen⁵⁶. Die Niedrigbesteuerung des Kapitals wird als durch den Steuerwettbewerb erzwungene standortpolitische Maßnahme gerechtfertigt⁵⁷. Was die Theorie der Dualen Einkommensteuer jedoch nicht zu rechtfertigen vermag, ist eine deutlich höhere Belastung von Arbeitseinkommen bei gleichzeitig endgültiger Steuerverschonung auch des konsumierten Kapitaleinkommens⁵⁸. Die Begründung, eine einheitliche Flat Tax lasse sich nicht finanzieren, ist nicht hinreichend, auch wenn sie vor dem *BVerfG* im Hinblick auf die

46 Ebenso C. Spengel, Gutachten, S. G 49; vgl. ferner Wiss. Beirat beim BMF, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, BMF-Schriftenreihe Bd. 76, 2004; R. Matteotti ASA 2005, 673; R. Seer BB 2004, 2272.

47 Weitere Bedingung ist allerdings die Aufgabe des Nebeneinanders von Trennungs- und Transparenzprinzip (vgl. C. Spengel, Gutachten, S. G 48) sowie wegen der hiermit verbundenen unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte des Nebeneinanders von Überschussrechnung und Bestandsvergleich. Diese lassen sich indes nicht auflösen, da weder eine volle cash-flow-Besteuerung von Unternehmensgewinnen noch eine Bilanzierung des Humankapitals des Arbeitnehmers realistisch sind (s. aber M. Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 128 ff.).

48 Gewerbesteuer als „Kittmasse“ zwischen den Systemen: Auffällwirkung durch Hinzutreten zur niedrigen Körperschaftsteuer bei gleichzeitiger einseitiger Anrechnung auf der Einkommensteuer unterliegende gewerbliche Einkünfte, zur gleichheitsrechtlichen Beurteilung J. Hey AöR 2003, 226 ff.

49 S. oben II.3.

50 Zu pauschal C. Seiler, Gutachten, S. F 27.

51 Insofern unklar die Position von C. Seiler, Gutachten, der zwar einerseits die Bedeutung des Nettoprinzips betont (S. F 27f.), andererseits aber – jedenfalls im Bereich gemischter Veranlassung (s. S. F 28f.) – Einschränkungen des Nettoprinzips unter dem Aspekt der Pauschalierung/Typisierung in Erwägung zu ziehen scheint.

52 Insbesondere durch StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I 402).

53 Vgl. C. Seiler, Gutachten, S. F 32; P. Kirchhof (Fn. 45), 2003, § 6.

54 SVR/MPI/ZEW, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, 2006.

55 SVR/MPI/ZEW (Fn. 54), 22 ff.

56 SVR/MPI/ZEW (Fn. 54), 21 f.

57 Siehe SVR/MPI/ZEW (Fn. 54), 20., dazu und ausführlich zu den – m. E. überzeugenderen – konsumsteuertheoretischen Rechtfertigungsansätzen J. Englisch, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland, IFSt-Schrift Nr. 432 (2005), S. 112 ff., 133 ff.

58 Überzeugend J. Englisch (Fn. 57), S. 118, 124.

dem Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuerquellen zugebilligte Gestaltungsfreiheit⁵⁹ vielleicht Bestand hätte. Die Interpretation der Dualen Einkommensteuer als eine Art Vorstufe im Übergang zur Flat Tax könnte die Anforderungen an die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur dann vorübergehend herabsetzen⁶⁰, wenn erkennbar wäre, dass das Einkommensteuerniveau allgemein sinkt. Das Gegenteil ist derzeit der Fall⁶¹.

Lediglich eine konsequent lebenszeitliche Perspektive ermöglicht eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung von Kapital- und Arbeitseinkommen, bei der es sich intertemporal betrachtet nicht mehr um eine Privilegierung des Beziehers von Kapitaleinkünften handelt, sondern lediglich um die Gleichstellung von Sofort- und Zukunftskonsum. Im ökonomischen Modell lässt sich nachweisen, dass gerade die Gleichbehandlung intertemporal zu Verzerrungen führt. Es wäre Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, die zeitliche Dimension von Art. 3 Abs. 1 GG noch stärker auszuloten, um die ökonomische Analyse für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung fruchtbar zu machen⁶².

b) Nachgelagerte Besteuerung

Der schonendere⁶³ Ausgleich zwischen den Wettbewerbsfordernissen einerseits und einer weiterhin progressiv ausgestalteten Einkommensteuer andererseits scheint jedoch in der nur vorübergehenden Entlastung investierter Unternehmenseinkommen mit Nachbelastung im Fall der konsumtiven Verwendung zu liegen⁶⁴. Eine derartige partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen lässt sich innerhalb der vorhandenen Struktur von Einkommen- und Körperschaftsteuer organisieren, indem die Körperschaftsteuer zur Gewährleistung von Rechtsformneutralität, aber auch zwecks Verbesserung der Finanzierungsneutralität zu einer allgemeinen Unternehmensteuer mit niedrigem Proportionalsteuersatz ausgeweitet wird⁶⁵.

Auch diese Antwort auf den Steuerwettbewerb sieht sich – gerade von Seiten der Verfechter der Dualen Einkommensteuer im engeren Sinne – Einwänden ausgesetzt⁶⁶. Das Modell ist, wenn an der progressiven Besteuerung von Kapitaleinkommen im Rahmen der Einkommensteuer festgehalten wird⁶⁷, nicht finanzierungsneutral, sondern begünstigt die Selbst- gegenüber der Fremdfinanzierung. Es kommt zu

Lock-in-Effekten, die sich allerdings abmildern lassen, wenn die Nachbelastung ausgesetzt wird, solange Gewinne reinvestiert werden. Schließlich – dies scheint mir der gravierendste Einwand – kommt es auch bei einer nur temporären Verschönerung von Unternehmenseinkommen aufgrund der Zinsvorteile niedriger Thesaurierung zu einer Ungleichbehandlung gegenüber sonstigem Einkommen. Ein Ausgleich des Zinsvorteils der niedrigen Thesaurierung über eine höhere Nachbelastung im Fall der Ausschüttung/Entnahme⁶⁸ ist indes abzulehnen, da eine den Einkommensteuerspitzensatz übersteigende Gesamtbelastung ausgeschütteter Gewinne den Lock-in-Effekt und das Problem verdeckter Gewinntransfers verschärft. Zudem lässt sich der Zinsvorteil, da er von der individuellen Thesaurierungsdauer abhängt, nicht abstrakt typisieren, so dass die Wahl des kompensatorischen Nachbelastungsfaktors letztlich beliebig ist. Eine Annäherung von Arbeits- und Unternehmenseinkommen sollte stattdessen im System der nachgelagerten Besteuerung von Vorsorgeeinkünften gesucht werden. Zwar führt der volle, aber der Höhe nach limitierte Abzug von Vorsorgeaufwendungen von der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage nicht zu einer exakten Gleichstellung mit einer nur partiell, dafür aber der Höhe nach unbegrenzt nachgelagerten Besteuerung von Unternehmenseinkommen. Durch Ausbau der nachgelagerten Besteuerung von Vorsorgeeinkünften lässt sich die Diskriminierung von Arbeitseinkünften aber reduzieren⁶⁹.

4. Zwischenfazit

1988 war die Welt fast noch in Ordnung. Zwar wurde in der Finanzwissenschaft bereits intensiv über den Besteuerungsmaßstab Konsumeinkommen⁷⁰ diskutiert und damit die theoretische Grundlage der heutigen dual income tax geschaffen, doch die juristische Diskussion wusste sich noch fest auf dem Boden von Art. 3 Abs. 1 GG in ihrem Plädoyer für eine gleichmäßige Belastung sämtlicher Einkunftsarten und das Bekenntnis zur synthetischen Einkommensteuer. Lediglich an der Zinsbesteuerung zeigten sich mit einer gewissen Ambivalenz gegenüber einer Abgeltungssteuer⁷¹ erste Risse, die allerdings noch vornehmlich als Vollzugsproblem wahrgenommen wurden.

2006, knapp 20 Jahre später, sind diese Grundfesten erschüttert. Der Gesetzgeber steht vor der Frage einer endgültigen Entkoppelung der Tarife von Einkommen- und Körperschaftsteuer, der er 2000 unter Zuhilfenahme der Gewerbesteuer noch einmal mehr oder weniger erfolgreich ausgewichen ist. In der Unternehmensteuerreform 2008 wird er sich der Systemfrage stellen müssen – synthetisch oder dual?⁷² Der 66. Deutsche Juristentag sollte ihn bei dieser Entscheidung unterstützen.

59 Ständige Rspr., vgl. etwa *BVerfGE* 99, 88 (95); 101, 151 (155); s. aber auch die Kritik von *K. Tipke* (Fn. 7), S. 326 f.

60 Zur Herabsetzung der Anforderungen des Gleichheitssatzes in Reformphasen *BVerfG* v. 19. 3. 1974 – 1 BvR 416/68, *BVerfGE* 37, 38 (56) – umsatzsteuerliche Begünstigung beim Übergang zur Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug; s. ferner (nicht steuerlich) *BVerfG* v. 11. 3. 1975 – 1 BvL 13/73, *BVerfGE* 39, 148 (153) – Abgrenzung des im Nahverkehr unentgeltlich zu befördernden Personenkreises und jüngst *BVerfG* v. 21. 6. 2006 – 2 BvL 2/99, <www.bundesverfassungsbericht.de>, Tz. 112.

61 S. die Erhöhung des Einkommensteuerspitzensatzes, sog. „Reichensteuer“ (§§ 32a Abs. 1 Nr. 5; 32 c EStG) im Steueränderungsgesetz 2007, BT-Drucks. 16/1545.

62 Ausgangspunkt könnten die Überlegungen von *C. Dorenkamp* (Fn. 19), S. 95 ff. sein.

63 *J. Lang* *StuW* 2006, 22 (28, 30).

64 Dazu *C. Dorenkamp* (Fn. 19), S. 330 ff.

65 Dazu *C. Dorenkamp* *StuW* 2000, 121 ff.; s. auch den Vorschlag der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm vom 31. 1. 2006 für eine Allgemeine Unternehmensteuer, dargestellt bei *J. Hey* *StuB* 2006, 267 (269 ff.).

66 SVR/MP1/ZEW (Fn. 54), S. 6 f.; mit grundlegenden Ausführungen zum Postulat der Rechtsformneutralität *F. W. Wagner* *StuW* 2006, 101 ff.; unsachlich und ohne Angebot einer konzeptionellen Alternative die im Wesentlichen auf die Finanzierbarkeit abhebende Kritik von *E. Wilk* *DStZ* 2006, 290 ff.

67 Dazu unten IV.3.

68 Bereits das heutige Halbeinkünfteverfahren führt mangels Integration der Gewerbesteuer im Ausschüttungsfall zu gegenüber anderen Einkünften gravierenden Mehrbelastungen; für eine Verschärfung dieses Effekts *E. Wilk* *DStZ* 2006, 290 (295).

69 Zu diesem Rechtfertigungsansatz *J. Lang* *DStJG* (24), 49 (118).

70 *E. Wenger* *Finanzarchiv* Bd. 41 (1983), 207 ff.; *F. W. Wagner*, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: *Hax/Kern/Schröder*, Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, 1989, 261 ff.; *M. Rose*, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991; später auch *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum*, 1999.

71 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, Beschluss IV 6c.

72 Dazu jüngst grundlegend *J. Lang* *StuW* 2006, 22 (28 ff.).

IV. Notwendige Reformen

1. Reformbedarf und Verwirklichung von Reformen

Neben, zum Teil aber auch aus der Systemfrage folgend ergeben sich vielfältige Aufgaben einer Reform der Besteuerung von Einkommen. Spätestens seit Mitte der 1980er Jahre der „Niedergang des Einkommensteuerrechts“ diagnostiziert wurde⁷³, ist die Forderung nach einer Fundamentaltreform immer lauter geworden, was in den letzten Jahren zu einer Vielzahl zum Teil vollständig ausformulierter Gesetzesentwürfe⁷⁴ geführt hat.

Manche Forderungen sind so breit konsentiert, dass man sie schnell abhandeln kann. Andere Probleme der Besteuerung von Einkommen sind hartnäckig und entziehen sich einfachen Lösungen selbst dann, wenn die Ursache des Problems identifiziert ist. Hier können nur einige zentrale Aspekte herausgegriffen werden. Interessant ist, dass fast alle diese Fragen bereits auf dem 57. Deutschen Juristentag diskutiert wurden, was ein bezeichnendes Licht auf Reformtempo und Reformfähigkeit des Rechts der Einkommensbesteuerung⁷⁵ wirft.

2. Unternehmenssteuerreform

Die Diskussion über eine Reform der Unternehmensbesteuerung unter dem Aspekt der Verwirklichung von Rechtsformneutralität ist so alt wie der Dualismus der Unternehmensbesteuerung und hat den Deutschen Juristentag bereits in den Jahren 1924 und 1980 beschäftigt⁷⁶. Schließlich wird in der Wissenschaft unisono eine Reform der Gewerbesteuer gefordert, wobei die Vorstellungen über das Reformziel mit der – vor allem von Finanzwissenschaftlern befürworteten – Wertschöpfungssteuer⁷⁷ einerseits und einem kommunalen Zuschlagsrecht im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer⁷⁸ andererseits weit auseinander gehen.

Die aktuellen Bemühungen um eine Reform der Unternehmensbesteuerung stehen ganz im Zeichen des internationalen Steuerwettbewerbs. Politisch geht es zunächst um eine signifikante Senkung der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften. Dabei birgt die Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuersatz die Gefahr der Verzerrung der Rechtsform- und Finanzierungswahl. Unabhängig davon, für welches Konzept sich der Ge-

setzgeber entscheidet – ob für ein Rücklagenmodell⁷⁹, die Duale Einkommensteuer des Sachverständigenrats⁸⁰ oder die Allgemeine Unternehmensteuer der Stiftung Marktwirtschaft⁸¹ – er wird sich vom Ideal der synthetischen Einkommensteuer entfernen. Ob er dabei stärker den Aspekt der Finanzierungsneutralität (Sachverständigenrat), der Rechtsformneutralität (Stiftung Marktwirtschaft) oder des Statusquo-Erhalts (Rücklagenmodell) in den Vordergrund stellen wird, hängt von der oben erörterten Grundfrage der Zukunft der Besteuerung von Einkommen zwischen dualer und synthetischer Einkommensteuer ab. Dabei wird insbesondere von Ökonomen mittlerweile der Nutzen von Rechtsformneutralität in Abrede gestellt, gar als deutsche Sonderdiskussion bezeichnet⁸². Zutreffend ist, dass Rechtsformneutralität nur einen Teilaspekt von Entscheidungs-/Investitionsneutralität⁸³ ausmacht. Ein rechtsformneutrales Steuersystem ist – im Hinblick auf private Investitionen – nicht automatisch investitionsneutral, andererseits ist ein rechtsformneutrales Steuersystem regelmäßig auch nicht investitionsneutral.

Im Interesse eines ausgewogenen Gesamtsteuersystems bedarf es zudem der Integration der Gewerbesteuer in die Reformüberlegungen. Denn die Gewerbesteuer ist die eigentliche Ursache für die hohe Belastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland. Nimmt der Gesetzgeber durch drastische Senkung des Steuersatzes nur den Körperschaftsteuersatz zurück, würde die Gewerbesteuer zur Hauptunternehmenssteuer. Damit würden alle Systemfehler der Gewerbesteuer, insbesondere die ertragsunabhängigen Bemessungsgrundlagenbestandteile, relativ an Gewicht gewinnen. Zudem wird die Verantwortung für zukünftige Adaptionen des Systems an den internationalen Steuerwettbewerb auf die Kommunen verlagert, deren Abhängigkeit von der Gewerbesteuer als Hauptfinanzierungsquelle Anpassungsprozesse erschwert. Eine stark konjunktur- und wettbewerbsabhängige Steuerquelle ist als Hauptsäule der Gemeindefinanzierung aufgrund der Besonderheiten kommunaler Haushaltsführung ungeeignet. Dringend bedarf es daher einer grundlegenden Neuordnung der Gemeindefinanzen⁸⁴ – sowohl im Interesse eines wettbewerbsfähigen Unternehmensteuerrechts als auch zur Erhaltung der finanziellen Leistungsfähigkeit der Kommunen.

3. Einkommensteuerreform

a) Überwindung des Einkünftedualismus

Über der Dringlichkeit der Unternehmenssteuerreform darf die Reform der Einkommensteuer nicht in Vergessenheit geraten. Wenn die Unternehmenssteuerreform nicht Flickwerk sein soll, bedarf es notwendigerweise auch einer Bereinigung des Einkommensteuerrechts.

Dabei besteht weitgehende Einigkeit, und zwar sowohl zwischen den Verfechtern der synthetischen als auch denen der dualen Einkommensteuer⁸⁵, dass das historische Ein-

⁷³ *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Münsteraner Symposium, Bd. I, 1985; zuvor bereits die sog. Eberhard-Kommission, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe, Heft 17, 1971.

⁷⁴ Insb. *P. Kirchhof* (Fn. 45); *M. Elicker* (Fn. 47); *J. Mitschke*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004; *J. Lang* u. a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005; *H. O. Solms* (Hrsg.), Berliner Entwurf der FDP, 2005.

⁷⁵ Dazu jetzt grundlegend die Analyse von *K. Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwettbewerb?, 2006.

⁷⁶ *E. Becker* u. *M. Lion*, Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird?, 33. DJT, 1925, S. 429 ff.; 465 ff.; *W. R. Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, 53. DJT, Gutachten F, 1980; ferner 1988 mit Prüfauftrag an den Gesetzgeber, vgl. 57. DJT, Beschluss IV.5.

⁷⁷ S. insb. Wiss. Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der BRD, BMF-Schriftenreihe, Heft 31, 1984; Kronberger Kreis, Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt, Schriftenreihe des Frankfurter Instituts, 1996, S. 33.

⁷⁸ BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001; ferner *M. Jachmann* DStJG Bd. 25 (2002), 195 (246); *W. Ritter*, in: FS H. W. Kruse, 2002, 457 (473 f.); *J. Hey* StuW 2002, 314 (322).

⁷⁹ Wiss. Beirat Ernst & Young, BB-Forum, BB 2005, 1653 ff.; zuvor Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 82 ff.

⁸⁰ Oben Fn. 54.

⁸¹ Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch, Steuerpolitisches Programm vom 31. 1. 2006.

⁸² *F. W. Wagner* StuW 2006, 101 ff.

⁸³ *J. Hey*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. KSt. Anm. 37 ff.

⁸⁴ Zum sog. Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft vgl. Steuerpolitisches Programm (Fn. 81), S. 46 ff.; ausführliche Darstellung auch in: Der Städtetag 2005, Heft 5 (mit Kritik der kommunalen Spitzenverbände).

⁸⁵ Prinzipiell auch SVR/MPI/ZEW (Fn. 54), S. 26 f., 130, 132, auch wenn dem Vorschlag formal das überkommene Einkunftsartenrecht zugrunde gelegt wurde.

kunftsartenrecht, insbesondere der Dualismus von Gewinn- und Überschusseinkünften, einer inneren Rechtfertigung entbehrt und überwunden werden muss⁸⁶.

Die Duale Einkommensteuer zieht eine neue, verhältnismäßig klare, wenn auch gestaltungsintensive Trennlinie zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen. Soll dagegen am Grundkonzept der synthetischen Einkommensteuer festgehalten werden, ergeben sich zumindest drei Problemfelder: Die Besteuerung von mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Beteiligungserträgen, die Besteuerung von Zinsen und die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. In allen drei Bereichen gerät die Forderung nach gleichmäßiger Belastung sämtlicher Einkunftsarten an ihre Grenzen.

Der 57. Deutsche Juristentag musste der Besteuerung von Beteiligungserträgen keine gesonderte Aufmerksamkeit zuwenden, da das zwischen 1977 und 2001 praktizierte körperschaftsteuerrechtliche Vollarrechnungsverfahren in geradezu perfekter Weise dem Postulat der Gleichbehandlung von Dividenden- und sonstigem Einkommen entsprach, indem die körperschaftsteuerrechtliche Vorbelastung vollständig beseitigt wurde⁸⁷. Da eine auf das Inland beschränkte Rückkehr zum körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren aus europarechtlichen Gründen ausscheidet⁸⁸ und eine auf ausländische Beteiligungserträge erweiterte Anrechnung aus fiskalischen Gründen keine Verwirklichungschance hat, gehört die Zukunft pauschalen Entlastungsverfahren einer Ermäßigung der Einkommensteuer auf Dividendeneinkünfte, sog. Shareholder-Relief-Verfahren. Vorbelastete Beteiligungserträge werden folglich gemessen am progressiven Einkommensteuertarifverlauf unweigerlich einer Sonderbelastung unterliegen. Allerdings ließe sich gegenüber dem heutigen Halbeinkünfteverfahren eine deutlich bessere Abstimmung mit dem progressiven Tarifverlauf der Einkommensteuer erreichen, wenn zum einen die Gesamtbelastung (einschließlich Kommunalsteuerbelastung) durch entsprechende Wahl des Nachbelastungsfaktors exakt an der oberen Proportionalzone der Einkommensteuer ausgerichtet würde und wenn gleichzeitig Ausschüttungen/Entnahmen laufender Gewinne – jedenfalls in begrenztem Umfang – zum Abzug von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zugelassen würden, so dass sie ohne Vorbelastung auf die Gesellschafterebene transferiert werden könnten⁸⁹.

Fortschritte sind seit 1988 im Bereich der Veräußerungsgewinnbesteuerung erzielt worden. Zum einen wurde die Veräußerung von Beteiligungen folgerichtig in das Halbeinkünfteverfahren integriert (§ 3 Nr. 40 Buchst. a, c, j EStG). Zum anderen ist der Gesetzgeber durch Absenken der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG und Ausdehnung der Fristen in § 23 EStG der Forderung nach umfassender Besteuerung von Veräußerungsgewinnen des Erwerbsvermögens⁹⁰ (nicht privates Gebrauchsvermögen) ein deutliches Stück näher gekommen, wenngleich er dabei insbesondere im Hinblick auf

die nun in § 17 EStG normierte 1%-Grenze verfassungsrechtlich fragwürdig⁹¹ auf halbem Weg stehen geblieben ist.

Doch so alt die Forderung nach einer vollumfänglichen Veräußerungsgewinnbesteuerung ist, so schwierig ist ihre Umsetzung. Für eine Reihe von Folgeproblemen existiert bis heute keine vollständig befriedigende Lösung. Zunächst ist der Übergang von der nur partiellen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen hin zur Vollbesteuerung vertrauensschützend so auszugestalten, dass nur die nach dem Systemwechsel neu entstehenden stillen Reserven der Besteuerung unterworfen werden⁹². Dies ist eine Frage der Wertansätze, erfordert aber keine generelle Tarifiermäßigung. Gleichwohl beabsichtigt der Gesetzgeber⁹³, Veräußerungsgewinne zwar umfassend, aber dauerhaft tarifiermäßigt zu besteuern und findet hierfür viele Vorbilder im Ausland, wo Veräußerungsgewinne zwar in der Regel umfassender besteuert werden, aber häufig in einem Sonderregime⁹⁴. Für eine ermäßigte Besteuerung werden neben dem eher im Politischen angesiedelten Problem der Vermittelbarkeit des Übergangs zu einer progressiven Vollbesteuerung zwei Gründe vorgebracht: Zum einen die Vermeidung von Zusammenballungseffekten, zum anderen die Inflationskorrektur⁹⁵. Beide können ein tarifliches Sonderregime m.E. nicht rechtfertigen. Progressionsnachteile aufgrund der Zusammenballung lassen sich durch eine Verteilungsregel beherrschen. Das eigentliche Problem der Veräußerungsgewinnbesteuerung – und nicht nur dieser, sondern generell der Besteuerung von Kapitaleinkünften – ist das der Berücksichtigung *inflationärer Scheingewinne* infolge der Anwendung des Nominalwertprinzips. Auch die Duale Einkommensteuer ist hier nur scheinbar überlegen. Zwar liefern Konsumsteuerkonzepte eine schlüssige Antwort auf das Inflationsproblem, doch ist die Duale Einkommensteuer je nach Kapitaleinkommensteuersatz eben nur eine mehr oder weniger *partielle* Zinsbereinigung, so dass es auch hier zu einer – wenn auch niedrigeren – Besteuerung inflationärer Scheingewinne kommt.

Im Rahmen einer progressiven synthetischen Einkommensteuer ist ein Sondertarif, selbst wenn er von der Haltdauer abhängig gemacht wird, zur Verschonung gerade des inflationären Scheingewinns ungeeignet, da er keinerlei Beziehung zur Inflationsentwicklung aufweist und zudem innerhalb des progressiven Tarifs ungleich wirkt. Auch würde ein Sondertarif sämtliche aus dem heutigen Recht bekannten Abgrenzungsprobleme zwischen privaten und betrieblichen Veräußerungsgewinnen, zwischen laufenden und einmaligen Erträgen perpetuieren, solange man diese Sonderbehandlung nicht auch auf den betrieblichen Bereich ausdehnt. Eine alternative Inflationskorrektur in der Bemessungsgrundlage durch Aufstockung der historischen Anschaffungskosten⁹⁶ ist zwar insofern vorzugswürdig, als sie zielgenau auf Inflationsbereinigung gerichtet ist, ruft aber tendenziell ähnliche

⁹¹ Eilers/Schmidt, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 83), § 17 EStG Anm. 10; E. Schulte BB 2000, 1043 (1045).

⁹² Missachtet im StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402); dazu jüngst G. Rose FR 2006, 441 ff.; zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Übergang zu einer allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung J. Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 480 ff.

⁹³ S. den scheiterten Versuch der Einführung einer in Höhe von pauschal 15% tarifiermäßigten Vollbesteuerung in § 32a Abs. 7 EStG i.d.F. des Entwurfs eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes v. 2. 12. 2002, BT-Drucks. 15/119, 6, 40 sowie aktuell Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD vom 11. 11. 2005, B.II.2.1.

⁹⁴ Übersicht bei J. Förster, in: FS H. Flick, 1997, 721 ff.

⁹⁵ Dazu ausführlich S. Reutershan, Die Besteuerung der Gewinne aus privaten Beteiligungsveräußerungen, 2004, S. 95 ff., 295 f.; ferner Watrim/Lübhn DB 2003, 168; Eggstieker/Ellerbeck DB 2004, 839.

⁹⁶ S. den Vorschlag eines § 28 Abs. 2 im Kölner Entwurf (Fn. 73).

⁸⁶ J. Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 7), 2005, § 9 Rz. 403 mit weiteren Nachw.; ebenso BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95) – Vermietung beweglicher Gegenstände; s. allerdings auch 57. DJT, Teil N Beschluss IV 1: Orientierung an den historisch gewachsenen Einkunftsarten.

⁸⁷ Dass es trotzdem auch unter dem Anrechnungsverfahren zu Mehrbelastungen von Dividenden kam, lag an dem Störfaktor Gewerbesteuer.

⁸⁸ Insb. nach EuGH v. 7. 9. 2004 – Rs. C-319/02, Slg. 2004, I-7477 – Manninen; ebenso C. Seiler, Gutachten, S. F 50.

⁸⁹ S. den Vorschlag einer transparenten Entnahme der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft (Fn. 81); zuvor weitergehend J. Lang, in: Brähler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe, Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 40 ff.; Auszahlungsabzugsverfahren mit EK-Gliederung.

⁹⁰ Siehe 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, Beschluss IV.3.

Abgrenzungsprobleme hervor. Stattdessen bietet es sich an, Veräußerungsgewinne durch Erweiterung von § 6b EStG nachgelagert zu besteuern. Auf diese Weise lässt sich das Ziel voller Inflationsbereinigung sowohl für private als auch für betriebliche Veräußerungsgewinne erreichen.

Die anhaltende „rechtliche Misere der Zinsbesteuerung“⁹⁷ macht diese ebenfalls zu einer der großen Reformaufgaben. Dies war 1988 nicht anders als heute im Jahr 2006. Probleme wirft die Zinsbesteuerung sowohl im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Inflationskorrektur als auch hinsichtlich des Vollzugs auf. *BFH*⁹⁸, *BVerfG*⁹⁹ und Gesetzgeber¹⁰⁰ haben ihre Aktivitäten um § 30a AO herum entfaltet, ohne diesen Kern des Vollzugsdefizits zu beseitigen. Die EU-Zinsrichtlinie¹⁰¹ verbessert die Vollzugssituation zwar innerhalb der EU, ist aber zum einen von ihrem sachlichen Anwendungsbereich her zu eng, zum anderen räumlich beschränkt¹⁰². So gibt es auch unter den Anhängern einer grundsätzlich synthetischen Einkommensteuer durchaus Sympathisanten einer (niedrig-)proportionalen Abgeltungssteuer auf Zinsen¹⁰³. Auch die Beschlüsse des 57. Deutschen Juristentags waren in diesem Punkt ambivalent¹⁰⁴. Zur Rechtfertigung der Sonderbehandlung wird wiederum die Inflationsproblematik angeführt¹⁰⁵, ein Argument, das allerdings kaum zu überzeugen vermag, da eine Abgeltungssteuer – je nach Ausgestaltung mit oder ohne Veranlagungswahlrecht – im Verhältnis zum Progressionsverlauf höchst ungleiche Entlastungswirkungen entfaltet. Zielgenauer lassen sich intertemporale Neutralität und Inflationsbereinigung auch hier im Wege nachgelagerter Besteuerung verwirklichen.

Eine Abgeltungssteuer ließe sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn der Vereinfachungseffekt¹⁰⁶ und die Steigerung der Vollzugeffizienz¹⁰⁷ den Systembruch wettmachen. Soll die Abgeltungssteuer wirklich einfach sein, muss der Abgeltungssteuersatz so niedrig gewählt werden, dass es keines Veranlagungswahlrechts bedarf. Dadurch erhöht sich die Begünstigungswirkung für Bezieher von hohen Einkünften. Problematisch ist zudem die *Reichweite* der Abgeltungssteuer. Sobald die Abgeltungssteuer auch auf Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren ausgedehnt wird, ist ein Veranlagungswahlrecht unausweichlich, da eine Bruttobesteuerung an der Quelle insbesondere bei über mehrere Banken verteilten Depots den durch das objektive Nettoprinzip gebotenen Ergebnisausgleich unmöglich macht. Unabhängig von der Frage der Erhebungsform stellt sich dann die Frage,

wie weit der Sondersteuersatz für Kapitaleinkünfte reichen muss, um neuerliche Verzerrungen zu vermeiden. Nimmt man diese Frage ernst, endet man sehr schnell bei der Dualen Einkommensteuer, in die sich eine Abgeltungssteuer – sieht man vom Aspekt der Bruttobesteuerung ab – mühelos einfügt¹⁰⁸. Wenn man diesen Systemwechsel nicht vollziehen will, muss der Aspekt der Erhebungseffizienz der Abgeltungssteuer in den Vordergrund gestellt werden, indem der Sondersteuersatz nur dort zur Anwendung gebracht wird, wo sich Vereinfachungseffekte erzielen lassen, nämlich im banktypischen Massengeschäft der reinen Zinsbesteuerung. Nur hier lässt sich anhand des Bruttobezugs typisierend auf einen Netto Bezug schließen, so dass auf ein Veranlagungswahlrecht verzichtet werden kann. Eine Ungleichbehandlung von laufenden Zinserträgen und Veräußerungsgewinnen birgt zwar neues Gestaltungspotential, aber dies belegt nur, dass sich eine Abgeltungssteuer nicht bruchfrei in das synthetische System integrieren lässt und spricht, wenn man sich nicht konsequent für das duale System entscheidet, gegen eine Abgeltungssteuer. Andererseits praktizieren andere EU-Mitgliedstaaten im Rahmen grundsätzlich synthetischer Einkommensteuern ebenfalls verhältnismäßig eng umgrenzte Abgeltungssteuern¹⁰⁹ und scheinen der hierdurch entstehenden Abgrenzungsprobleme Herr zu werden.

b) Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage

(1) Objektives Nettoprinzip und Bereinigung der Bemessungsgrundlage von Steuervergünstigungen

Ebenso wie viele Autoren einig sind, dass der Einkünfte dualismus aufgegeben werden muss, besteht große Übereinkunft hinsichtlich der Bedeutung des (objektiven) Nettoprinzips für die Besteuerung von Einkommen¹¹⁰. Mit einer als Zahlungsfähigkeit verstandenen Leistungsfähigkeit sind Abzugsverbote und Hinzurechnungen von Erwerbssaufwendungen unvereinbar. Zudem müssen Verluste voll mit anderweitigen positiven Einkünften verrechnet und zumindest unbegrenzt vorgetragen, bestenfalls auch zurückgetragen werden.

Doch auch in diesem Bereich täuscht die Übereinstimmung in der Ausgangsthese über das Konfliktpotential hinweg, das vor allem aus der Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen privater Lebensführung und Erwerbssphäre resultiert¹¹¹. Wie schwierig es ist, die gemischte Veranlassung zu typisieren und damit für das einkommensteuerrechtliche Massenfallrecht praktikabel zu machen, zeigen die bruchstückhaften und streitanfälligen Kataloge der § 4 Abs. 5 und § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG. Typisierungen und Pauschalierungen sind zwar im Interesse der Vereinfachung des Steuervollzugs wünschenswert, werden der vielgestaltigen Lebenswirklichkeit aber nur schwer gerecht. Die Alternative, gemischt veranlasste Aufwendungen – noch über das von der Rechtsprechung in § 12 EStG hineininterpretierte Aufteilungs- und Abzugsverbot¹¹² hinaus – gänzlich vom Abzug auszuschließen¹¹³, wird dem objektiven Nettoprinzip nicht gerecht. Zudem wird die Beurteilung von gemischt veranlass-

97 K. Tipke BB 1989, 157.

98 Verfassungskonforme einschränkende Auslegung von § 30a Abs. 3 S. 2 AO durch *BFH* BStBl. 1997, 499 (506); 1999, 138 (139); dagegen aber *BFH/NV* 1998, 424.

99 *BVerfG* v. 27. 6. 1991, *BVerfGE* 84, 239 (Zinsbesteuerung); *BVerfG* v. 9. 3. 2004, *BVerfGE* 110, 94 (Spekulationsgewinne).

100 §§ 93 Abs. 7, 93b Abs. 1, 2 AO, eingeführt durch Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit v. 23. 12. 2003, BGBl. I 2003, 2928; „Bankheimnis faktisch abgeschafft“ vgl. J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 9 Rz. 502; ähnlich R. Seer, in: *Tipke/Lang* (a.a.O.) § 21 Rz. 199.

101 Richtlinie des Rates vom 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2003/48/EG), Abl. EG 2003 Nr. L 157, 38.

102 S. etwa H. Vater DB 2003, 2144; *Eicker/Aramini* EC Tax Review 2004, 134.

103 Insb. M. Jachmann BB 2003, 271; K. Tipke (Fn. 7), S. 712f. („systematischer Rigor“ angesichts der Vollzugsproblematik nicht angebracht) mit zahlreichen Nachw. in Fn. 713.

104 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, Beschluss IV.6.

105 *BVerfGE* 84, 239 (282); ferner z. B. M. Jachmann BB 2003, 2712 (2716).

106 So sehr pauschal C. Seiler, Gutachten, S. F 29.

107 Zudem besteht die – allerdings nur schwer quantifizierbare – Hoffnung, mit einer Anonymität gewährleistenden Abgeltungssteuer werde ins Ausland verlagertes Kapital nach Deutschland zurückfließen.

108 DWS, Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung – Praxisfragen, DWS-Schriftenreihe Nr. 6 (2004), S. 22ff.; *Schenk/Brusch* DStR 2005, 1254.

109 Überblick über die in der EU praktizierten Systeme und deren Reichweite bei L. Jarass IStR 2002, 46; M. Jachmann BB 2003, 2712 (2714); K. Tipke (Fn. 7), S. 710.

110 K. Tipke (Fn. 7), S. 763ff. mit zahlr. Nachw. in Fn. 458; J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 9 Rz. 54 mit zahlr. Nachw. in Fn. 25.

111 K. Tipke (Fn. 7), S. 769.

112 Grundlegend *BFH* GrS BStBl. 1971, 17.

113 Vgl. P. Kirchhof (Fn. 45), § 4 Satz 1 EStGB.

ten Aufwendungen – etwa in den Fällen von Kinderbetreuungskosten und erwerbsbedingten Mobilitätsaufwendungen verheirateter Steuerpflichtiger – von verfassungsrechtlichen Wertungen überlagert, die diesen Aufwand als zwangsläufig und damit notwendigerweise abzugsfähig charakterisieren¹¹⁴.

Selbst die Forderung nach Abbau von Ausnahmetatbeständen und Steuervergünstigungen, die stets nahezu ungeteilte Zustimmung findet, taugt als Handlungsanweisung für eine Reform des Einkommensteuerrechts nur dann, wenn man sich auf die Definition der Steuervergünstigung einigen kann. Gerade bei den gemischt veranlassenden Aufwendungen ist die Separierung des Vergünstigungsanteils jedoch oftmals problematisch. Dies zeigt die Kontroverse um die Entfernungspauschale, die den einen Subvention privater Wohnvorlieben¹¹⁵ ist, den anderen durch das objektive Nettoprinzip begründeter Erwerbsausgabenabzug¹¹⁶ und die den Gesetzgeber nun so irreführt, dass er im Steueränderungsgesetz 2007¹¹⁷ den Abzug gerade für die weit vom Arbeitsort entfernt wohnenden Steuerpflichtigen aufrecht erhält, bei denen die private Veranlassung am größten sein dürfte.

Trotzdem darf nicht übersehen werden, dass der Gesetzgeber – verglichen mit 1988 – auf dem Gebiet des Steuervergünstigungsabbaus, man denke nur an die erst kürzlich abgeschaffte Eigenheimzulage¹¹⁸, durchaus Fortschritte gemacht hat. Die Versuchung, lenkend in die ökonomischen Entscheidungen seiner Bürger einzugreifen, bleibt dennoch groß. Kaum ist eine Vergünstigung abgeschafft, wächst einer Hydra gleich an anderer Stelle eine neue Vergünstigung¹¹⁹.

(2) Subjektives Nettoprinzip

Auch wenn es nach wie vor Ökonomen gibt, die in Verkenning der den Steuergesetzgeber bindenden verfassungs- und zivilrechtlichen Wertentscheidungen die *rechtliche* Notwendigkeit der steuerlichen Anerkennung von Familienlasten zur Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips leugnen¹²⁰, sind die entscheidenden Schlachten hier bereits 1988 auf dem 57. Deutschen Juristentag geschlagen worden¹²¹, weshalb *Christoph Spengel* diesen Bereich mit einiger Berechtigung aus seiner Untersuchung ausklammert. Bei *Christian Seiler* nimmt die Familienbesteuerung dagegen breiten Raum ein¹²².

114 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (53) – Doppelte Haushaltsführung; zu Kinderbetreuungskosten *J. Hey* NJW 2006, 2001 f.

115 *K. Offerhaus* BB 2006, 129 f.

116 *J. Henrichs* BB 2004, 584 ff.; *K. Tipke* (Fn. 7), S. 770 f.

117 BT-Drucks. 16/1545.

118 Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage v. 22. 12. 2005, BGBl. I 2005, 3680.

119 So hat der Gesetzgeber z. B. trotz erheblicher Sparzwänge erst jüngst mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. 4. 2006, BGBl. I 2006, 1091, z. B. mit dem Abzug von der Steuerschuld für haushaltsnahe Dienstleistungen eine neue Vergünstigung geschaffen. Immerhin hat er diese Vergünstigung als Abzug von der Steuerschuld, d. h. ohne die verzerrende Wirkung von in die Bemessungsgrundlage integrierten Vergünstigungstatbeständen (vgl. nur *C. Trzaskalik*, Gutachten E, 63. DJT, 2000, Bd. I, S. 85 ff.) ausgestaltet.

120 Aktuell *Bareis/Siegel* DB 2006, 748 (749 ff.). Die Einordnung der subjektiven Abzüge als Steuervergünstigungen wird der verfassungsrechtlichen Vorprägung dieses Bereichs nicht gerecht. Selbst wenn man die konkreten Folgerungen des BVerfG aus Art. 6 Abs. 1 GG für das Steuerrecht nicht in jedem Punkt teilt, so kann sich das Steuerrecht von den verfassungs- und familienrechtlichen Wertentscheidungen nicht freimachen. Das Thema der Familienbesteuerung ist deshalb besonders sensibel, weil hier – trotz aller eingeforderten „Lenkungsneutralität gegenüber dem Familieninternum“ (*C. Seiler*, Gutachten, S. F 38) – sobald typisiert wird, bestimmte Familienbilder ihren Niederschlag finden.

121 57. DJT, Sitzungsbericht N, 1988, insb. S. 54 ff.; 181 ff.

122 *C. Seiler*, Gutachten, S. F 31.

Gewiss ist das geltende Konglomerat familienbezogener Abzugs- und Freibetragstatbestände alles andere als systematisch befriedigend. Auch läge es nahe, mit Verweis auf die demographische Entwicklung eine noch stärkere Entlastung von Familien zu fordern, reformbedürftig ist jedoch weniger der – auch im internationalen Vergleich¹²³ sehr ansehnliche – Umfang der Entlastung von Familien¹²⁴ als vielmehr die Systematik und die Verteilungswirkungen. Das Nebeneinander von Kinderfreibetrag der Eltern und eigenem Grundfreibetrag des Kindes bei gleichzeitiger Nichtsteuerbarkeit von Unterhaltszahlungen bietet einerseits Gestaltungsmöglichkeiten und ist andererseits nicht in der Lage, die aus gesetzlichen Unterhaltspflichten resultierenden Leistungsfähigkeitstransfers innerhalb der Familie realitätsgerecht abzubilden. Antworten wusste schon der 57. Deutsche Juristentag mit seinem Votum für ein Familienrealsplitting¹²⁵. Dass dieser Vorschlag bisher nicht aufgegriffen wurde, ändert nichts an seiner Richtigkeit.

c) Einkommensteuertarif: Steuerbelastungsgrenzen

Effizient ist eine Steuer nur dann, wenn sie maßvoll ist, sowohl hinsichtlich ihrer Höhe als auch hinsichtlich ihres Vollzugs. Auch wenn sich konkrete Belastungsobergrenzen weder aus den Grundrechten noch aus dem Subsidiaritätsprinzip ableiten lassen¹²⁶, ist es jedenfalls angesichts der andernfalls einsetzenden Ausweichreaktionen ein Gebot ökonomischer Vernunft, die Privatnützigkeit wirtschaftlichen Handelns nicht durch den Steuerzugriff zu unterlaufen. Zudem sollte nicht unterschätzt werden, dass auch gut qualifizierte Steuerpflichtige mit hohem Arbeitseinkommen durchaus mobil sind, so dass eine Tarifsenkung für Kapital- oder Unternehmenseinkommen nicht bedeutet, dass der Einkommensteuerspitzensatz von den Fesseln des Wettbewerbs befreit wäre.

4. Vereinfachung

Nur ein praktikables Steuerrecht ist effizient und den europäischen Herausforderungen gewachsen. Auch Kompliziertheit und Änderungsgeschwindigkeit sind Standortnachteile¹²⁷. Komplexe Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten stellen wirtschaftliche Belastungen dar, die neben die eigentliche Steuerbelastung treten.

Doch trotz einer traditionsreichen Vereinfachungsdebatte wird das Recht der Einkommensbesteuerung immer komplizierter. Sind auf anderen Reformfeldern wenigstens Teilerfolge erzielt worden, schwillt der einkommensteuerrechtliche Gesetzestext permanent an. Die Ursachen der Kompliziertheit sind größtenteils bekannt. Sie lassen sich nur zum Teil beseitigen. Wenig Vereinfachung lässt sich im – systemimmanent – streitanfälligen Bereich der Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre erreichen¹²⁸. Die dem Einkommensteuerrecht unterworfenen Lebenswirklichkeit ist zu vielgestaltig, als dass sie eine Typisierung durch „einen als re-

123 Darstellung der Rechtslage im europäischen Ausland s. *I. Dingeldey* (Hrsg.), *Erwerbstätigkeit und Familie in Steuer- und Sozialversicherungssystemen*, 2000; *H.-J. Kanzler* FR 2002, 760 (Ehegattensplitting); zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindern in den USA s. *L. Zelenak* Tax Law Review Bd. 57 (2004), 301.

124 A. A. C. *Seiler*, Gutachten, S. F 32.

125 Anders jetzt *C. Seiler*, Gutachten, S. F 38 ff.: für ein materielles Familiensplitting.

126 Vgl. BVerfG v. 18. 1. 2006, DB 2006, 576 gegen BVerfGE 93, 121 (148) – Halbteilungsgrundsatz; dazu mit zahlr. Nachw. in Fn. 35 *J. Lang*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 7), § 4 Rz. 223

127 *J. Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, 2002, S. 101.

128 S. oben IV. 3.b (1).

präsentativ anzusehenden Normalfall¹²⁹ erlaubt. Großes Vereinfachungspotential bietet dagegen die Beseitigung von Ausnahmetatbeständen und eine möglichst gleichmäßige Erfassung von Einkommen durch Reduktion der Einkunftsarten¹³⁰. Abgrenzungsfragen und damit einhergehende Rechtsunsicherheit entstehen in der Regel an den Bruchstellen. Hier siedeln sich auch die meisten Missbrauchsvermeidungstatbestände an, die mittlerweile Hauptgrund für die Kompliziertheit des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts sind.

¹²⁹ So C. Seiler, Gutachten, S. F 28f.

¹³⁰ A. Raupach DStJG Bd. 21 (1998), 204f.; K. Tipke (Fn. 7), S. 729ff.

V. Erwartungen

Die Themenwahl stellt den 66. Deutschen Juristentag vor die Herausforderung, sich nicht im allgemein Konsentierten, Abstrakten zu ergehen, sich nicht auf die punktuelle Kritik am Gesetzgeber zu beschränken, sondern möglichst konkrete Antworten auf die großen Fragen der Besteuerung von Einkommen im 21. Jahrhundert zu geben. Gelingt ihm dies, wird es dem Gesetzgeber immer schwerer werden, der Lösung der Probleme auszuweichen.

Abteilung Justiz

Professor Dr. Eberhard Schilken, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Die Sicherung der Unabhängigkeit der Dritten Gewalt

Der 66. Deutsche Juristentag 2006 in Stuttgart behandelt in der Abteilung Justiz das Thema „Gute Rechtsprechung – Ressourcengarantie und Leistungspflichten“ mit den Untertiteln „Unabhängigkeit der Dritten Gewalt“ und „Funktionsgerechte Ausstattung“. In diesem Beitrag soll Fragen des grundgesetzlichen Gebotes der Sicherung der richterlichen Unabhängigkeit (Art. 97 GG) nachgegangen werden, auch wenn die Thesen der vier Referenten ein deutliches Schwergewicht auf die damit jedoch durchaus zusammenhängende aktuelle Diskussion um Ressourcengarantie und Leistungsverpflichtung legen. „Gute Rechtsprechung“ ist aber nur möglich, „wenn der Richter neutral nur dem Gesetz unterworfen und vor jeder sachfremden Einflussnahme von außen geschützt ist“ (Busse, These 2 Satz 2).

A. Grundlagen

Als zentrale Regelung der rechtlichen Stellung der Dritten Gewalt bestimmt Art. 97 Abs. 1 GG, dass die Richter unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen sind. Bis auf die Einzahl wortgleich („der Richter“) steht dies in § 25 DRiG, der Grundsatzbestimmung im Vierten Abschnitt über die „Unabhängigkeit des Richters“. In objektivierter Formulierung, die mehr auf die selbständige organisatorische Einrichtung der Gerichtsbarkeit im Sinne der Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG) als auf die sie ausübenden Personen zielt, bestimmt auch § 1 GVG Entsprechendes: „Die richterliche Gewalt wird durch unabhängige, nur dem Gesetz unterworfenen Gerichte ausgeübt“ (s. ferner § 1 VwGO, § 1 FGO, § 1 SGG). Sämtlichen Vorschriften liegt die Überlegung zugrunde, dass eine (nur) an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) gebundene Rechtsprechung allein von solchen Richtern und Gerichten ausgeübt werden kann, die von gesetzes-/rechtsfremden und deshalb sachfremden Einflüssen jeglicher Art frei gehalten werden. Solche Einflussnahmen drohen potentiell aus den beiden anderen Staatsgewalten – namentlich der Verwaltung – wie auch aus der dritten Gewalt selbst, im übrigen aber auch von Verfahrensbeteiligten und außen stehenden Dritten (s. noch unten B I 1). Zu Recht

wird darauf hingewiesen¹, dass der allgemeine Justizgewährungsanspruch nur durch eine den Anforderungen der Art. 92ff. GG, namentlich des Art. 97 GG genügende Gerichtsbarkeit verfassungsgerecht verwirklicht werden kann (s. auch Busse, These 2 Satz 3: „Die durch Art. 97 GG geschützte richterliche Unabhängigkeit ist ... Voraussetzung für die Erfüllung der Justizgewährleistung für den Bürger“).

Nach traditionellem gerichtsverfassungsrechtlichen Verständnis sichert Art. 97 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich die sachliche Unabhängigkeit und Art. 97 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 98 GG die persönliche Unabhängigkeit als zweite wichtige Ebene. Hinzu tritt die organisatorische Selbständigkeit (institutionelle Unabhängigkeit) der Gerichte, für die allerdings Art. 97 GG nichts hergibt², sondern für die unmittelbar auf Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG zurückgegriffen werden muss³. Insoweit kann man sagen, dass sich die institutionelle Unabhängigkeit als nahe liegende Konkretisierung des Prinzips der Gewaltenteilung darstellt, indem sie die organisatorische Trennung der Rechtsprechung von Gesetzgebung und vollziehender Gewalt und damit das Rechtsprechungsmonopol sichert⁴. Zum Ausdruck kommt das etwa in den bekannten Inkompatibilitäten richterlicher Tätigkeit mit der Wahrnehmung von Aufgaben der anderen Gewalten (s. §§ 4, 21 Abs. 2 Nr. 2, 36 Abs. 2 DRiG). Ein wichtiger Aspekt dieser institutionellen Unabhängigkeit ist aber vor allem die Verwirklichung der seit einiger Zeit diskutierten und jetzt auch beim Juristentag wieder angesprochenen (vgl. Eberhard Stitz, These 5 a) richterlichen Selbstverwaltung⁵. Teilweise

¹ Kissel/Meyer, Gerichtsverfassungsgesetz, 4. Aufl. 2005, § 1 Rn. 2; Papier NJW 2001, 1089f. und bereits NJW 1990, 8ff. m.w.N.

² Ausführlich zuletzt Papier NJW 2002, 2585, 2587f. m.w.N.

³ S. nur v. Mangoldt/Klein/Classen, Kommentar zum Grundgesetz, 5. Aufl. 2005, Art. 97 Rn. 1; Maunz/Dürig/Herzog, Grundgesetz, Kommentar, Art. 97 Rn. 8ff. (insoweit Stand Mai 1977).

⁴ Eindringlich Papier NJW 2001, 1089; ausf. Schilken, Gerichtsverfassungsrecht, 3. Aufl. 2003, Rn. 32ff., Rn. 464 m.w.N.; s. auch Groß DRiZ 2003, 298, 300 m.w.N.

⁵ Dazu Schilken (Fn. 4), Rn. 364, 464, 467 sowie § 19 m.w.N.; aus neuerer Zeit grundlegend Papier NJW 2002, 2585; s. ferner etwa Berlitz DRiZ 2003, 292; Brause ZRP 2005, 82; Groß DRiZ 2003, 298; Hoffmann-Riem DRiZ 2003, 284.