

§ 11 Die Divergenz zwischen dem theoretisch optimalen Steuersystem und der politischen Realität

Iris Schomäcker

1. Die Entwicklung unseres Steuersystems

Unser heutiges Steuersystem fügt sich aus verschiedenen Einzelsteuergesetzen zusammen, die nach und nach zur Deckung des steigenden Finanzbedarfs erlassen wurden.¹ Im Laufe der Zeit haben zudem verschiedene zum Teil gegensätzliche Konzepte Eingang in das Steuerrecht gefunden. Dadurch ergibt sich ein buntes Bild, das in den Augen mancher eher einem „Steuerchaos“² als einem Steuersystem gleicht. Deutschland steht damit nicht allein. Gleiches dürfte für die meisten Steuersysteme dieser Welt gelten.

In meiner Zeit am Institut für Finanz- und Steuerrecht habe ich mich unter verschiedenen Gesichtspunkten neben dem deutschen auch mit dem britischen, irischen und US-amerikanischen Steuerrecht beschäftigt. Dabei ist aufgefallen, dass es bei allen Unterschieden in den Details auch einige zentrale Gemeinsamkeiten zwischen den Systemen gibt. Die Gemeinsamkeiten dürften zumeist weniger auf eine gegenseitige Vorbildwirkung als auf gemeinsame ideengeschichtliche Wurzeln zurückzuführen sein.³ Das in vielen Ländern bekannte Leistungsfähigkeitsprinzip etwa geht unter anderem auf Erwägungen von *Thomas von Aquin*⁴ und *Adam Smith*⁵ zurück und ist damit deutlich älter als unser modernes Steuerrecht. Der Einfluss solcher

¹ D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 7.

² W. Flume, DB 1948, 502 ff.; K. Tipke, StuW 1971, (2 ff.); J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 1 m.w.N.

³ Die Gemeinsamkeiten zwischen dem irischen und dem britischen System sind dagegen darauf zurückzuführen, dass Irland mit einzelnen Abwandlungen das britische Steuerrecht bis einschließlich des Finance Act 1922 übernommen hat, s. A.-J. Comyn, Taxation in the Republic of Ireland (2012), Rn. 1.1.

⁴ T. v. Aquin, Summa theologica, Bd. 13: Das Gesetz, Frage 95 Artikel 3; vgl. dazu H. Hahn, StuW 2004, 167 (169).

⁵ A. Smith, Wealth of Nations, Buch V Kapitel II Teil II Rn. 3.

theoretischer Erwägungen auf die politische Realität bietet einen interessanten Untersuchungsgegenstand.

2. Theoretische Erwägungen und politische Realität

Ökonomen und Steuerrechtswissenschaftler setzen sich in vielen Ländern ausführlichst damit auseinander, was in der Theorie ein „optimales“ Steuersystem ausmacht. So finden sich sowohl in der deutschen als auch in der US-amerikanischen Literatur zahlreiche Beiträge, die sich kritisch mit dem in beiden Ländern vorgesehenen progressiven Einkommensteuertarif auseinandersetzen. Die Diskussion verläuft in beiden Ländern recht ähnlich. Ausgangspunkt ist die Idee einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung.⁶ Früher war in diesem Zusammenhang die sogenannte Opfertheorie weit verbreitet. Diese geht davon aus, dass der gleiche Geldbetrag nicht für jeden den gleichen Wert hat. Vielmehr werde zusätzliches Einkommen immer entbehrlicher, je mehr das Einkommen wächst. Damit alle Steuerpflichtigen dasselbe Opfer erbrächten, müssten also Steuerpflichtige mit höheren Einkommen entsprechend mehr zum Steueraufkommen beitragen.⁷ Die Annahme der Opfertheorie, jedem Betrag eines Nettoeinkommens ließe sich personenunabhängig ein bestimmter Nutzungswert zuordnen,⁸ wird jedoch inzwischen weitgehend abgelehnt.⁹ Menschliche Lebensumstände und Bedürfnisse sind zu unterschiedlich, als dass sich eine allgemeingültige Nutzwertkurve aufstellen ließe. Stattdessen wird zur Rechtfertigung des progressiven Tarifs auf andere Argumente zurückgegriffen. Die Steuerprogression diene der sozialstaatlichen Umverteilung,¹⁰ gleiche die überproportionale Nutzung des Marktes und seiner Rahmenbedingungen

⁶ M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 31.

⁷ H. Haller, Die Steuern, S. 74 f.; S. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, S. 207 m.w.N.; M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 31.

⁸ L. Lammers, Die Steuerprogression im System der Ertragssteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, S. 33 m.w.N.

⁹ K. Schmidt, Die Steuerprogression, S. 25 f.; F. Hinterberger/K. Müller/H.-G. Petersen, FinArch 1987, 45 (66, 68); M. Elicker, StuW 2000, 3 (12); W.J. Blum/H. Kalven, U. Chi. L. Rev. 19 (1952), 417 (472 ff.).

¹⁰ H.-J. Papier, Der Staat 11 (1972), 483 (505); K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 403 f.; J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 802; M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 32.

aus¹¹ oder kompensiere die regressive Wirkung der indirekten Steuern¹². Andere zweifeln dagegen, ob sich der progressive Tarif überhaupt rechtfertigen lässt.¹³ Nach einer weit verbreiteten Ansicht entspricht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am besten ein proportionaler Tarif.¹⁴

Politisch wird der progressive Tarif dagegen weder in Deutschland noch in den USA ernsthaft hinterfragt. Klang in der Begründung zum Aufbau des Einkommensteuertarifs in Deutschland 1958 noch die Opfertheorie an,¹⁵ betont die Bundesregierung heute auch die Umverteilungswirkung des progressiven Tarifs.¹⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird jedoch auch weiterhin als Grundlage des progressiven Tarifs angesehen.¹⁷ Ähnlich stehen auch in den USA das Streben nach einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung sowie Umverteilungselemente hinter dem progressiven Tarif.¹⁸ Der Gedanke, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung setze einen progressiven Tarif voraus, ist in den Köpfen der Politiker heute scheinbar so tief verwurzelt und intuitiv so einleuchtend,¹⁹ dass die wissenschaftliche Kritik daran wenig Beachtung findet.

3. Ein am Reißbrett geplantes Steuersystem

Die Mängel des geltenden Steuersystems und die Diskrepanz zwischen dem theoretischen Ideal und der politischen Realität veranlassen zu der

¹¹ P. Kirchhof, Beihefter zu DStR 37/2003, S. 5; P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 53 f.

¹² K.H. Ossenbühl, Die gerechte Steuerlast, S. 122; K. Schmidt, Die Steuerprogression, S. 147; U. Moebus, Progressive Einkommensteuer, S. 71; M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 31.

¹³ s. insbes. W.J. Blum/H. Kalven, U. Chi. L. Rev. 19 (1952), 417, die sich umfassend mit den verschiedenen Begründungsansätzen auseinandersetzen und diese allesamt als wenig überzeugend ansehen (S. 519 f.).

¹⁴ J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 802; M. Elicker, StuW 2000, 3 (14); K. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 97.

¹⁵ BT-Drucks. 3/260, S. 36 ff.

¹⁶ BT-Drucks. 17/691, S. 3.

¹⁷ BT-Drucks. 18/3767, S. 5. Zur Entwicklung der gesetzgeberischen Begründungen des progressiven Tarifs vgl. etwa R. Lieb, Direkte Steuerprogression.

¹⁸ vgl. H.R. Rep. No. 103-111 (1993), S. 635; W.J. Blum/H. Kalven, U. Chi. L. Rev. 19 (1952), 417 (484, 520).

¹⁹ M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 32 f.

Überlegung, ob ein neues, am Reißbrett geplantes Steuersystem nicht ein gerechteres Ergebnis produzieren könnte. Diese Idee greift der von der Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch unter Leitung von *Paul Kirchhof* vorgelegte Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts auf. Er soll das Steuerrecht vereinfachen und dadurch zu dessen Verständlichkeit beitragen.²⁰ Dabei sollen „die erprobten und bewährten Prinzipien des deutschen Steuerrechts gewahrt, Verfremdungen, Lenkungen und Bevorzugen jedoch beendet“ werden.²¹ Die theoretischen Vorteile eines so entstandenen Systems liegen auf der Hand: Das System stammt aus einem Guss. Die einzelnen Vorschriften sind daher wohldurchdacht und aufeinander abgestimmt. Welche Aussichten hat ein solcher Entwurf aber, politische Wirklichkeit zu werden?

Ein Blick auf die große 1986er Steuerreform in den USA macht wenig Hoffnung. Begann diese Reform zunächst im Hinterzimmer abseits von politischen Erwägungen, wo wenige Steuerexperten ein in ihren Augen sinnvolles Steuersystem erarbeiten konnten, blieb es beileibe nicht bei diesem Entwurf. Dem politischen Prozess, dem Einfluss zahlreicher Lobbyisten und dem Druck verschiedener Interessengruppen konnte er nicht standhalten. Am Ende blieb zwar weiterhin eine Reform, das hervorgegangene System war jedoch bei Weitem nicht so „rein“ wie es hätte sein können, hätten sich die Steuerexperten durchgesetzt. Viele Vorschriften lassen sich kaum steuertheoretisch erklären, denn hinter ihnen stehen keine steuerlichen Erwägungen, sondern häufig der Wunsch, die Zustimmung einer Interessengruppe zu erreichen.²²

Möglicherweise besteht in Deutschland aber ein entscheidender Vorteil gegenüber den USA: Der amerikanische Supreme Court ist sehr zurückhaltend gegenüber Entscheidungen des Steuergesetzgebers. Insofern spielt das Verfassungsrecht im Rahmen der Steuergesetzgebung nur eine untergeordnete Rolle.²³ Das Bundesverfassungsgericht verfährt dagegen deutlich strenger mit dem Steuergesetzgeber.²⁴ Wenngleich auch der

²⁰ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Rn. 16 f.

²¹ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Rn. 16.

²² Die Geschichte der 1986er Steuerreform wird in *J.H. Birnbaum/A.S. Murray*, Showdown at Gucci Gulch, eindrucksvoll nacherzählt.

²³ *M.J. Graetz* und *D.H. Schenk* schreiben plakativ: „Indeed, today the Constitution seems to stop where the Internal Revenue Code begins.“, s. *M.J. Graetz/D.H. Schenk*, Federal Income Taxation, S. 52.

²⁴ *J. Lang*, DStJG 23 (2000), 1 (5).

deutsche Verfassungstext wenige echte Vorgaben für das Steuerrecht enthält, hat das Bundesverfassungsgericht eine Vielzahl an Vorgaben für das Steuerrecht aus der Verfassung entwickelt. Aufgrund der Normenhierarchie haben verfassungsrechtliche Argumente besonderes Gewicht. Während sich steuertheoretische Erwägungen leicht als nicht realisierbar ablehnen lassen, sind die verfassungsrechtlichen Vorgaben zwingend zu beachten. Das Steuerverfassungsrecht kann daher Reformen erzwingen oder als zwingendes Argument steuertheoretischen Erwägungen zur Durchsetzung verhelfen.²⁵ Anstatt Angst zu haben, dass sich unser ausgeprägtes Steuerverfassungsrecht als Reformsperre auswirken könnte,²⁶ kann das deutsche Steuerverfassungsrecht auch als Chance für ein besseres Steuerrecht betrachtet werden.²⁷

²⁵ In diesem Sinne auch *K.-D. Drüen*, *StuW* 2013, 72 (82 f.).

²⁶ *A. Leisner-Egensperger*, *DÖV* 2013, 533 (539).

²⁷ Im Rahmen meiner im Februar 2015 begonnenen Dissertation unter dem Arbeitstitel „Das Steuerverfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland und der Vereinigten Staaten von Amerika im Rechtsvergleich“ setze ich mich ausführlich mit dieser Frage auseinander. Die Arbeit wird von Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M. (Cornell) betreut.