

# § 1 Einfachheit, Planbarkeit und Sicherheit des Steuerrechts

*Paul Kirchhof*

## I. Der Ruf nach dem verlässlichen Steuerrecht

Wer heute mit Unternehmern über Steuerrecht spricht, begegnet der These, nicht die Höhe der Steuer, sondern die Verlässlichkeit des Steuerrechts bestimme den Hauptauftrag moderner Steuerpolitik. Der Unternehmer will die ihn belastenden Steuern planen, sie in der Sicherheit des geschriebenen allgemeinen Gesetzes berechnen können. Er will gegen ständige Gesetzesänderungen gewappnet sein. Er fühlt sich durch die Fülle der Steuerrechtsregeln bedrängt, kann sie nicht vollständig kennen und insoweit auch nicht befolgen. Die rechtsstaatlichen Grenzen zwischen Steuererhebung und Steuerfahndung sind unscharf. Die Strafdrohung greift nicht selten in die Steuerermittlung über.

Während der Steuerpflichtige sich bisher mit einem unübersichtlichen, auch einem widersprüchlichen Steuerrecht arrangierte, weil er in diesem Recht hinreichend Privilegien- und Vorzugstatbestände für sich in Anspruch nahm, sucht er heute das prinzipiengeprägte und leicht verständliche Steuerrecht, den überschaubaren Steuerekodex mit wenigen Steuerarten, das gegenwartsnah Rechtsicherheit schaffende Steuerverfahren. Die baldige Bestandskraft von Steuerbescheiden, die anspruchsvernichtende Steuerverjährung und ein mitwirkungsbedürftiges Verwalten in klaren Verantwortlichkeiten von öffentlicher und privater Hand sollte für die periodischen Jahressteuern im darauffolgenden Jahr Rechtssicherheit und Rechtsfrieden schaffen.

Die Steuerberatung empfiehlt dem Steuerpflichtigen nicht eine Wirtschaftsweise im mittleren Korridor eines Gesetzestatbestandes, sondern sucht den tatbestandlichen Grenzfall, der die Sicherheit der Autobahn meidet und über verschlungenen Pfaden an den Kassen des Steuerstaates vorbeizuführen sucht. Diese Steuergestaltung ist das Kernproblem des gegenwärtigen Steuerwesens. Sie führt den freien Steuerpflichtigen in die ökonomische Unvernunft, ist bereit zum äußersten tatbestandlichen Grenzfall,

der in die Nähe der Illegalität oder auch der Strafwürdigkeit gerät. Die Gegenwehr der Finanzbehörden wählt nicht den Weg einer Tatbestandsauslegung im Sinne von Lastengleichheit und unausweichlicher Pflicht, sondern greift zum Instrument des Missbrauchsvorwurfs (§ 42 AO), erlaubt den subjektivierenden Einwand der Unredlichkeit, wendet nicht eigenverantwortlich das Gesetz tatbestandsgerecht statt missbräuchlich an. Die Unsicherheit über die Gesetzesanwendung führt – jedenfalls bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen – zu einer Pflicht, geplante Steuergestaltungen anzuzeigen, die dann von der Behörde in einem Verfahren der verbindlichen Zusage beurteilt werden. Der Weg zur vereinbarten Steuerschuld ist begonnen.

Die Kosten mancher Steuergestaltung sind höher als die Steuerersparnis, die Risiken für einen ehrbaren Kaufmann teilweise unvertretbar. Mancher Steuerpflichtige sieht sich bisher genötigt, eine Steuererklärung zu unterschreiben und damit deren Richtigkeit zu bestätigen, obwohl er für die Erklärung den Rat des Steuerberaters benötigt, weil er Gesetz und Recht selbst nicht versteht. Hier sträubt sich seine Feder. Die Digitalisierung erübrigt nunmehr die persönliche Unterschrift, nimmt dem Steuerpflichtigen aber nichts von seiner höchstpersönlichen Verantwortlichkeit.

Wer sich seit langem um ein einfaches, einsichtiges und stetiges Steuerrecht bemüht hat, beobachtete in den vergangenen zwei Jahrzehnten eine auffällige Zurückhaltung, wenn nicht Ängstlichkeit der Steuerpolitik gegenüber strukturellen Reformen. Zu einfach hatte es ein Denunziationssystem, das jeweils vorrechnete, wie eine Gruppe von Steuerpflichtigen durch einzelne Systembereinigungen benachteiligt werde, ohne die Verbesserungen im Gesamtsystem zu berücksichtigen. Eine aufkommensneutrale Systembereinigung entfaltet begünstigende und belastende Wirkungen. Der Eigenwert eines einfachen, erklärbaren, die Gelassenheit der Rechtssicherheit gewährenden Steuersystems blieb gänzlich unbeachtet. Doch nunmehr scheinen die Parteien und damit das Parlament bereit, eine grundlegende Erneuerung des Steuerrechts in Angriff zu nehmen.

## II. Gründe einer neuen Reformbereitschaft

Der Drang zur Neuerung hat verschiedene Gründe. Der Unternehmer sieht sich durch das gegenwärtige Steuerrecht in seinen Initiativen gehemmt, fühlt sich in seiner Entscheidungsfreiheit oft der steuerlichen Beratung ausgeliefert, empfindet eine persönliche Unsicherheit im Bemühen, in gediegener Legalität leben zu können. Der Berater kann die Fülle und den Wechsel des Steuerrechts kaum noch selbst bewältigen, begegnet Mandaten, die sich nicht mehr versichern lassen. Der redliche Steuerpflichtige empfindet gegenüber dem Finanzamt das Unbehagen, er habe im Vergleich zu seinem Nachbarn oder Konkurrenten zu viel gezahlt, weil er bei der Steuergestaltung nicht „clever genug“ gewesen sei.

Ein Konzept der Globalsteuerung, der Steuerlenkung, der steuerlichen Umverteilung und eines ökologischen, in seinen Belastungswirkungen überwältzbaren Emissionssystems sieht den Menschen weniger als selbstbestimmtes, freiheitsberechtigtes Rechtssubjekt, sondern eher als lenkbares, auch käufliches Objekt staatlicher Verteilungsstrategien. Der Steuerpflichtige fühlt sich in Investitionsentscheidungen gedrängt, die er bei freier Entscheidung auf eigene Rechnung und eigenes Risiko so nicht treffen würde. Die zunehmende Digitalisierung des Steuerwesens erfasst mit ihren Algorithmen den typischen, den üblichen, den erwarteten Sachverhalt. Wer überdurchschnittlich erfindungsreich, erneuerungsfähig und organisationsfreudig ist, gerät in einem maschinellen Risikomanagementsystem unter Generalverdacht. Die Digitalisierung führt das Steuerrecht an eine prinzipielle Wegscheide: Entweder übernimmt der Computertechniker die Führung der Steuerpolitik. Oder die Steuerpolitik nimmt den im Algorithmus angelegten typisierenden Gleichheitssatz auf, vereinfacht das Steuerrecht und macht dieses auch in einer digitalen Steuererklärung für jedermann verständlich.

Die Internationalisierung der Wirtschaftsbeziehungen hat zur Folge, dass viele Unternehmen ihren Unternehmensschwerpunkt den Staaten zuordnen, die die geringsten Steuerlasten verheißen. Im Wirtschaftsbereich der digitalen Medien und des Finanzmarktes gibt inzwischen tatsächlich ortlose Unternehmen, die einer staatlichen Rechtsordnung zugeordnet werden müssen. Unterschiedliche Steuerrechtsordnungen können aber nur miteinander verglichen, der Traum von einer weltweit gerechten Lastenverteilung nur weiter geträumt werden, wenn eine Prinzipienbildung, eine Systematisierung und einfache Grundkategorien gelingen.

Auch die europäische Union sucht die Vielfalt der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen in die Einheit gemeinsamer Belastungsgedanken zurück zu führen. Dies ist bei einigen indirekten Steuern gelungen, bei der Umsatzsteuer in den Verkomplizierungen der Sechsten Systemrichtlinie allerdings gänzlich misslungen. Erste Ansätze der Rechtsvereinheitlichung für die Unternehmensbesteuerung sind zwar vom Diskriminierungsverbot, der Wettbewerbs erleichterung, peripher auch vom Beihilfeverbot geprägt, suchen aber einen Weg grundsätzlicher gemeinsamer Einsichten, zu denen jeder Mitgliedstaat nur wirksam beitragen kann, wenn er ein einfaches, auch aus dem Denken eines anderen Systems verständliches Steuerrecht anbieten kann.

Schließlich drängt die Rechtsprechung nachdrücklich auf eine Vereinfachung. Der BGH stellt die Frage nach der Reichweite vertraglich vereinbarter Verbindlichkeiten, die eine Verfügungsfreiheit über eigene Wirtschaftsgüter verwirklicht, nicht aber ein unabdingbares Steuergesetz in seinen Rechtsfolgen verändern kann. Der Europäische Gerichtshof versagt der Verlegung eines Firmensitzes in Steueroasen die rechtliche Anerkennung, wenn diese „bar jeder Realität“ sind. Das Bundesverfassungsgericht beanstandet schon die gesetzlich gewährten Steueroptionen – unabhängig von deren Nutzung – als gleichheitswidrig, wenn ihnen der sachlich rechtfertigende oder sonst wie einleuchtende Grund fehlt. Die Zeichen stehen auf Vereinfachung und Prinzipienbildung.

### III. Kerninhalte einer Reform

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht hat – unter schon früher Mitwirkung und intellektueller Begleitung durch die beiden jetzt geschäftsführenden Direktoren – den Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs vorgelegt, das die Fülle der Steuerarten und Steuerparagrafen in einer Gesamtkodifikation radikal zurücknimmt. Das Einkommensteuergesetz wird von allen Lenkungs-, Subventions-, Ausnahme- und Privilegientatbeständen befreit. Es kennt nur noch eine Einkunftsart und integriert die Körperschaftsteuer. Nach dieser Strukturbereinigung genügt für den bisherigen Steuerertrag ein Spitzensteuersatz von 25 Prozent, der zugleich der Regelsteuersatz ist. Die Anfangseinkommen werden durch eine gestuft verringerte Bemessungsgrundlage entlastet. Dadurch kann die Digitalbesteuerung einen allgemeinen Steuersatz von 25 Prozent erheben. Es wird ein allgemeines

Rechtsbewusstsein gefördert, wonach der erfolgreiche Bezieher von Einkommen ein Viertel dem Staat schuldet, danach aber mit drei Vierteln seines Einkommens in die Freiheit entlassen ist.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet den Erben und Beschenkten in der empfangenen Bereicherung. Diese wird im Verkehrswert der empfangenen Güter bemessen. Zuwendungen unter Ehegatten bleiben steuerfrei. Vereinfachte Freibeträge nehmen das Familiengut im Rahmen des Üblichen von der Besteuerung aus. Steuerklassen entfallen. Der Steuersatz beträgt einheitlich 10 Prozent. Empfängt ein Erbe Vermögen ohne Liquidität – ist die Erbmasse in einem Unternehmen oder einer Kunstsammlung gebunden –, kann er eine Stundung der Erbschaftsteuerschuld auf 10 Jahre zu je einem Prozent pro Jahr zinsfrei beantragen.

Die – europarechtlich zu reformierende – Umsatzsteuer sollte folgerichtig als Verbrauchsteuer ausgestaltet werden. Die zwischenunternehmerischen Leistungen sind deshalb von der Besteuerung auszunehmen. Damit entfällt die umsatzsteuerliche Vorbelastung dieser Leistungen sowie die Vorsteuererstattung. Die Steuer wird weniger betrugsanfällig. Die öffentliche Hand ist Steuergläubiger, grundsätzlich nicht Steuerschuldner. Ist der Staat nicht erwerbender Konsument, sondern leistender Unternehmer, so schuldet er für diese Leistungen Umsatzsteuer und überwälzt sie auf den Konsumenten. Leistungsort ist der Ort, an der die Leistung dem Empfänger erbracht wird.

Gegenüber der Vielfalt der Verkehrs- und Verbrauchsteuern kennt der Reformentwurf nur noch eine Verbrauchsteuer, die Güter besteuert, deren Verbrauch gemeinschädliche Kosten verursacht. Die Verbrauchsteuer belastet umweltschädliches und gesundheitsschädliches Verhalten, vor allem den Energieverbrauch sowie den Genuss von Tabak und Alkohol. Dieses Verbrauchsteuerrecht ist durch europarechtliche Vorgaben weitgehend vorgezeichnet. Der Reformvorschlag stellt deshalb zunächst ein nationales Verbrauchsteuerrecht vor, ist aber auch als Reformvorschlag an den europäischen Gesetzgeber gedacht. Dort sollte die Richtlinie die Regelhandlungsform bleiben. Sie gibt verbindlich Ziele vor, belässt den Mitgliedstaaten aber die Auswahl der Mittel.

#### IV. Der Bürger verdient Freiheitsvertrauen

Der Kampf gegen den umweltschädlichen Tabakkonsum lehrt, dass die Lenkung durch eine häufig erhöhte Tabaksteuer kaum Wirkungen erzielt, eine große Aufklärungskampagne, flankiert durch ordnungsrechtliche Maßnahmen, aber einen beachtlichen Reformersfolg erreicht. Das Freiheitsvertrauen der Demokratie, der Wähler werde auch ungewohnte, beschränkende Belastungen akzeptieren, wenn sie hinreichend einsichtig vermittelt werden, könnte zu einem Grundprinzip moderner Steuerreform werden.

Das geltende Steuerrecht gefährdet die Vertrauenswürdigkeit des Staates, führt mit seinen Lenkungen oft in die ökonomische Torheit. Mancher resigniert vor der Undurchsichtigkeit und Widersprüchlichkeit des geltenden Rechts. Die Demokratie wird mit ihren Parteien und Verbänden kraftvolle Reformimpulse entwickeln, wenn der Bürger seine Leistungserwartungen an den Staat zurücknimmt und deswegen maßvolle Steuersätze ermöglicht, er auf die Gleichheit und Gerechtigkeit schaffende Kraft unausweichlicher gesetzlicher Lasten setzt, er die Freiheit als Recht zur Verschiedenheit versteht und in dieser Unterschiedlichkeit besteuert werden will. Eine Steuerekodifikation sollte im ersten Jahr einer Legislaturperiode beschlossen werden, damit die Bürger die befreiende Wirkung des neuen Rechts in dieser Periode erleben und die Anerkennung des Reformers dann bei der Wahl bekunden können. Sollte der Finanzminister wegen der jeder Reform eigenen Unsicherheit der Ertragsschätzung in Sorge sein, ob das neue Recht den Staatshaushalt hinreichend ausstatte, könnte er für eine Übergangszeit bei der Einkommensteuer um zwei oder drei Punkte mehr belasten, den Steuerpflichtigen aber versprechen, bei erwiesener Ertragsneutralität den Überschussbetrag dem jeweiligen Steuerpflichtigen gutzuschreiben oder zu erstatten. Tritt dieser erwartete Fall ein, wird der Finanzminister sein Versprechen erfüllen. Das Vertrauen in Staat und Politiker ist gestärkt.