

Leseprobe zu



Tipke/Lang
Steuerrecht

22. neu bearbeitete Auflage, 2015, 1564 Seiten, broschiert, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber, 16 x 24cm

Umsetzung in gesetzliche Tatbestände nicht konsequent zu Ende führt. Das Prinzip dient dann als Maßstab für die Lückenfeststellung und -ausfüllung durch Analogie u.a. Argumente juristischer Logik (s. § 5 Rz. 74 ff.);

- (3) **Verstöße gegen den Gleichheitssatz** (Art. 3 I GG) aufzudecken. Dadurch erweist sich der Systemgedanke als eine dynamische Kraft. Der Gleichheitssatz verlangt eine folgerichtige, durchgängige Anwendung der gesetzgeberischen Wertungen. Eine unterschiedliche Wertung gleicher Sachverhalte verletzt den Gleichheitssatz. Allerdings ist ein Systembruch (Verstoß gegen den Gleichheitssatz) gerechtfertigt, wenn sachliche Gründe für eine Wertungsdifferenzierung vorliegen (insb. in Fällen von wertungsmäßig atypisch liegenden Tatbeständen);
- (4) das **Ermessen** entsprechend § 5 AO **auszuüben**.

28–39 Einstweilen frei.

B. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als allgemein anerkanntes Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragender Vergleichsmaßstab für Fiskalzwecknormen

Literatur: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Habil., 1983; *P. Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319; *J. Lang* (Hrsg.), *FS Tipke*, 1995, mit Beiträgen von *Schaumburg*, 125 (internationales Steuerrecht), *Lehner*, 237 (wirtschaftliche Betrachtungsweise), *Söhn*, 343 (Markteinkommenstheorie), *Taboada*, 583 (Spanien) und *Klett*, 599 (Schweiz); *Jachmann*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, *StuW* 1998, 293; *Herrera Molina*, Capacidad Económica y Sistema Fiscal, 1998 (dazu *Ehmcke*, *StuW* 1999, 89); *Moschetti/Bozza-Bodden*, Die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips gem. Art. 53 I der ital. Verfassung, *StuW* 1999, 78; *Senn*, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss., Zürich 1999, 149–195; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2000, 328; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 17 ff.; 14. ÖJT (2000): Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Dogmatische Grundfragen – Rechtspolitischer Stellenwert, Gutachten von *Gassner/M. Lang*, Bd. III/1, 2000 (gegen das Gutachten *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, *ÖStZ* 2000, 413; Replik von *Gassner/M. Lang*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, *ÖStZ* 2000, 643); *Tipke*, *StRO* I², 2000, 479 ff.; *J. Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in *FS Kruse*, 2001, 313; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 161 ff.; *Ahlheim/Wenzel/Wiegand* (Hrsg.), *FS M. Rose*, 2003; *Petersen*, Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit, 59; *Windisch/Blankenburg*, Globalisierung und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, 211; *Windisch*, Globalisierung und Besteuerung. Krise der Leistungsfähigkeit?, 2004; *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechtes, *StuW* 2005, 295; *Schön*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, *StuW* 2005, 247; *FS für den italienischen Verfassungsgerichtshof (50 anni Corte costituzionale)*, 2006: Beiträge zum Leistungsfähigkeitsprinzip von *Fedake*, *Moschetti*, *Boria*, *Stevanato*; *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), *FS J. Lang*, 2010: *P. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen, 451, und *Taboada*, Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie, 263; *Birk*, § 147: Leistungsfähigkeitsprinzip, in *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013.

- 40 **Tradiertes Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit** und demzufolge oberster Vergleichsmaßstab gerechter Verteilung steuerlicher Lasten ist das **Leistungsfähigkeitsprinzip**.

Die **Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips**¹ zu einem fundamentalen Maßstab steuerlicher Lastengleichheit seit *Thomas von Aquin* hielt 1776 *Adam Smith* in seiner ersten Steuermaxime der

¹ Hierzu insb. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil., 1983, 6 ff.; *Pohmer/Jurke*, *FinArch.* 42 (1984), 445; *Hahn*, *StuW* 2004, 167.

Steuergleichheit („equality of taxation“) fest¹. Sodann war wegweisend für viele Verfassungen² in Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte v. 3.11.1789 niedergelegt: „Für die Unterhaltung der Streitmacht und für die Kosten der Verwaltung ist ein gemeinschaftlicher Beitrag unerlässlich; dieser soll unter allen Bürgern des Staates im Verhältnis zu ihren Vermögensverhältnissen³ auf gleiche Weise verteilt werden.“ Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung v. 11.8.1919 lautete: „Alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“⁴. Das *Grundgesetz* enthält keine dem Art. 134 WRV entsprechende Spezialnorm, so dass das Gebot gleichmäßiger Besteuerung aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleitet wird.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird weltweit und in allen steuerwissenschaftlichen Disziplinen als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung anerkannt⁵. Gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip wird allerdings eingewendet, es sei zu **vieldeutig**, um aus ihm konkrete Schlüsse ziehen zu können⁶. Diese Auffassung verkennt Charakter und Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips: Es prägt das Steuerrecht ebenso wie der Grundsatz der Privatautonomie das Zivilrecht prägt. Mit dieser rechtsgebietsprägenden Funktion fungiert das Leistungsfähigkeitsprinzip als **Primärgrundsatz des Steuerrechts**; dieser leitet ein inneres System von Rechtsprinzipien, die das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisieren und dadurch eine dogmatisch verifizierbare *Ordnung des Steuerrechts* substantiieren⁷. Aus dem Rang eines in der Prinzipienhierarchie obersten Rechtsgrundsatzes folgt seine **Konkretisierungsbedürftigkeit**: Durch Subprinzipien, Legislativakte, Judikatur und wissenschaftliche Dogmatik wird das Leistungsfähigkeitsprinzip bis hin zur einzelnen Steuerfolge verwirklicht oder auch (z.B. gegenüber Sozialzwecknormen) zurückgenommen. Auch der Grundsatz der Privatautonomie wird u.a. durch das Bedürfnis nach dem Schutz des schwächeren Vertragspartners eingeschränkt. Kein Zivilrechtler würde die Konkretisierungs-, auch Restriktionsbedürftigkeit zum Anlass nehmen, die Privatautonomie als systemtragendes Prinzip des Zivilrechts zu bestreiten. Nicht anders verhält es sich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip: Es liefert den *rechtsethisch klugen Richtwert*⁸, der für die Ordnung des Steuerrechts nicht weniger benötigt wird als die Privatautonomie für die Ordnung des Zivilrechts. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip gibt es keine Alternative eines besser geeigneten Primärgrundsatzes; es gibt lediglich die Alternative fundamentaler Prinzipienlosigkeit.

41

1 *Adam Smith*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, erstmals veröffentlicht 1776, dt. Ausgabe (hrsgg. v. *Recktenwald*): Der Wohlstand der Nationen⁵, 1990, 703: Die Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten („in proportion to their respective abilities“) zahlen, und zwar besonders im Verhältnis zum Einkommen, das sie unter dem Schutze des Staates genießen. Letzterer Hs. spricht *auch*, nicht nur, wie *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, 50, meint, das Äquivalenzprinzip an (s. Rz. 44). Zu den Steuermaximen von *A. Smith* s. § 7 Rz. 2.

2 *S. Tipke*, StRO I², 488 ff.

3 „En raison de leurs facultés“ bezog sich nach dem historischen Sprachgebrauch nicht allgemein auf die Leistungsfähigkeit, sondern auf die Vermögensverhältnisse, vgl. BVerfGE 84, 239 (269).

4 Dazu *Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Gesetzgebers, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz, VJSchrStFR 1930, 441. Schon zuvor § 173 der Frankfurter Reichsverfassung s. *Kempny*, FR 2011, 1155.

5 Dazu *Tipke*, StRO I², 479 ff. In den ökonomischen Steuerwissenschaften allerdings zunehmend durch Effizienz- und Neutralitätspostulate verdrängt, s. hierzu § 7 Rz. 7 ff.

6 So nach wie vor besonders prominent *Gassner/M. Lang*, Gutachten für den 14. ÖJT (2000); *Gassner/M. Lang*, ÖStZ 2000, 643; sowie vereinzelt in der älteren Rspr. des BVerfG (so BVerfGE 43, 108 [120] unter Verweis auf die ältere finanzwissenschaftliche Lit. von *Haller, Pohmer* u. *Schmidt*); *Littmann*, FS Neumark, 1970, 113; *Arndt*, FS Mühl, 1981, 17 ff.; *Arndt*, NVwZ 1988, 787; *Martens*, KritV 1987, 39; *Schmidt*, JbFSt. 1995/1996, 31.

7 Dazu *Tipke*, StRO I², 492 ff. (unbestimmtes, kein unbestimmbares Prinzip), sowie auch zur Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips *Costede*, FS Felix, 1989, 17; *Beiser*, ÖStZ 2000, 413 („tragfähiges Ordnungsprinzip, aus dem systemgerechte Lösungen abgeleitet werden können“); *Birk*, StuW 2000, 328; *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht, 2000, Rz. 154 ff.; *J. Lang*, DStJG 24 (2001), 55 ff.; *J. Lang*, FS Kruse, 2001, 313; grds. a.A. *Kruse*, FS Friauf, 1996, 793; *Gassner/M. Lang* (2000), zit. vor Rz. 40 (Ergebnis: das Leistungsfähigkeitsprinzip sei für die Steuerrechtsdogmatik wertlos); *Gassner/M. Lang*, ÖStZ 2000, 643.

8 Dazu umfassend *Tipke*, StRO I², 479 ff. (Auf der Suche nach einem sachgerechten Fundamentalprinzip sozial gerechter Besteuerung).

- 42 Im 19. Jahrhundert ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als klassenkämpferisches Prinzip zur Rechtfertigung der *Steuerprogression* entwickelt worden. Wer dies zum Anlass nimmt, das Leistungsfähigkeitsprinzip abzuwerten¹, übersieht, dass sich das Leistungsfähigkeitsprinzip von einem umverteilungspolitischen zu einem *Rechtsprinzip* entwickelt hat, das vornehmlich den *grundrechtlichen Schutz des Stpfl.* gegenüber dem Staat konkretisiert². Es ist nicht nur Zugriffs-, sondern auch Schutzprinzip. Bei der juristischen Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips geht es nicht um Steuerprogression und Umverteilung³, um Schröpfung des Steuerzahlers, sondern um leistungsfähigkeitgerechte Steuerarten und konsistent ausgeformte **Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit**, auch um die Schonung des Stpfl., soweit (wie im Falle des Existenzminimums) steuerlich belastbare Leistungsfähigkeit zu verneinen ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert keinen progressiven Tarif⁴. *Birk*⁵ schlägt mit seiner Steuerwirkungslehre die Brücke zur *ökonomischen* Steuertheorie. Danach lässt sich das juristische Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Formel „Gleiche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung“ zusammenfassen. Auf diese Weise wird dem Effizienzpostulat, das Ökonomen heutzutage an die erste Stelle zu setzen pflegen, entsprochen (s. § 7 Rz. 4). Das Ideal einer *entscheidungsneutralen* Besteuerung⁶ ist mit den historischen Vorstellungen des Leistungsfähigkeitsprinzips als Rechtfertigung von Umverteilung sicher nicht zu vereinbaren. Es entspricht aber ziemlich exakt dem modernen rechtlichen Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das u.a. in der Rechtsformneutralität der Besteuerung seinen Niederschlag findet.
- 43 Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist der fundamentale Vergleichsmaßstab für **Fiskalzwecknormen** (s. Rz. 20); für Sozialzwecknormen gelten Prinzipien, die geeignet sind, Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt für alle Steuern, auch für die **indirekten Steuern** auf den Konsum⁷. Allerdings belasten indirekte Steuern wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht zielgenau. Die Indikation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wird in der Einkommensverwendung unterstellt, typisiert oder vermutet⁸. Indirekte Steuern belasten auch das Existenzminimum⁹.
- 44 Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird *komplementär ergänzt* durch das finanzwissenschaftlich fundierte **Äquivalenzprinzip**¹⁰. Dieses Prinzip hat sich aus den Assekuranztheorien des 17.

1 *Schmidt*, Die Steuerprogression, Habil., 1960, 41 ff.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, 52 f.; *Leisner*, StW 1983, 97; *Leisner*, Demokratie: Betrachtungen zur Entwicklung einer gefährdeten Staatsform, 1998, 341 ff., 348 ff.

2 Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann auch freiheitsrechtlich verstanden werden. Dazu *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil., 1983, 123 ff., 179 ff., 202 ff.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 17 ff.; *Liesenfeld*, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss., 2005.

3 Dazu *Jachmann*, StW 1998, 293.

4 S. auch BVerfGE 115, 97 (117).

5 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil., 1983, 76 ff., 153 ff. Vgl. auch *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 55 ff. (Leistungsfähigkeitsprinzip im Kontext von Ökonomie und Verfassungsrecht).

6 Zum Verhältnis von steuerrechtswissenschaftlichem Leistungsfähigkeitsverständnis und ökonomischen Neutralitätspostulaten *Elschen*, StW 1991, 99; *F.W. Wagner*, StW 1992, 2.

7 Dazu *Tipke*, StRO II², 979 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Habil., 2008, 563 ff.

8 Insb. *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 25 (die indirekte Besteuerung könne „allenfalls im Typus des Besteuerungsgutes eine vermutete, nicht aber individuelle Leistungsfähigkeit“ erfassen); *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1 (3); *P. Kirchhof*, Umsatzsteuergesetzbuch, 2008, 20 (typisierend vom Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit).

9 Zur Vergütung der das Existenzminimum belastenden USt *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Bd. 49, 1993, 101 (103); *Tipke*, StRO II², 1003 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Habil., 2008, 600. Im Weiteren *Schemmel*, Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, 2009; *Leipold*, UR 2009, 584; *Englisch*, UR 2010, 400.

10 Dazu *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Habil., 2001. Aus rechtswissenschaftlicher Sicht *Schmebl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Habil., 2004; *Tipke*, StRO I², 476 ff.; HHSp/*Wernsmann*, § 4 AO Rz. 514 (2009); *Hey*, FS J. Lang, 2010, 133 ff.; *J. Lang*, StW 2011, 144 (146 ff.); *J. Lang*, StW 2013, 53 (58): Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsprinzip, nicht als Gerechtigkeitsprinzip.

Jahrhunderts entwickelt, die Steuern als Prämien für staatlichen Schutz rechtfertigen¹; demnach dient es in erster Linie der Rechtfertigung von Steuern dem Grunde nach². Steuern sind allgemeines Äquivalent für die Leistungen des Staates.

Über die weitergehende Bedeutung des Äquivalenzprinzips für das Steuerrecht wird gestritten. Nach dem juristischen Steuerbegriff sind Steuern Geldleistungen *ohne staatliche Gegenleistung* (§ 3 I AO). Damit ist einer irgendwie konkretisierbaren „Äquivalenz“ von Steuer und staatlicher Gegenleistung a priori der Boden entzogen. Steuern sind ungeeignet, die Kosten staatlich bereitgestellter Leistungen abzubilden, sondern können allenfalls den hieraus gezogenen Nutzen reflektieren³. Nur wenn man das Äquivalenzprinzip als **Nutzenprinzip** (*benefit principle*, *principio de beneficio*) versteht, lässt es sich auch für das Steuerrecht nutzbar machen. Die Rechtfertigung von Steuern nach dem Nutzenprinzip soll den Steuerzahler idealiter zum Gewinner machen, indem die Vorteilhaftigkeit der steuerfinanzierten Gemeinschaft die Steuerlast überwiegt.

Im **internationalen Steuerrecht** wirkt das Nutzenprinzip seit jeher als Prinzip *zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit*, und zwar in Gestalt des *Quellen- oder Territorialitätsprinzips*⁴, das der Aufteilung von Steuersubstrat auf mehrere Staaten dient und das Leistungsfähigkeitsprinzip einschränkt⁵. Das Nutzenprinzip ist ein *Grundprinzip territorialer Zuordnung* von Vermögen, Betriebstätten, Umsätzen etc. Der Staat soll den primären steuerlichen Zugriff erhalten, der die Erwirtschaftung der Steuerquelle durch Bereitstellung staatlicher Infrastruktur ermöglicht. Im Wettbewerb der Steuersysteme, der richtig verstanden ein Wettbewerb um das beste Preis-/Leistungsverhältnis zwischen Abgabenbelastung und staatlicher Infrastruktur ist (s. § 7 Rz. 71 f.) und die Staaten gleichzeitig dazu aufruft, Steuergestaltungen entgegenzuwirken, die eine Entkoppelung von territorialer Erwirtschaftung und Steuerzahlung bewirken, gewinnt das Nutzenprinzip erheblich an Bedeutung⁶. 45

Traditionell werden auch die **Gemeindesteuern**, die durch eine räumlich enge Beziehung des Steuergläubigers zum Stpfl. charakterisiert sind⁷, mit dem Äquivalenzprinzip in Verbindung gebracht. Die Grundsteuer wird mit der Nutzung des Grundbesitzes⁸ gerechtfertigt. Das BVerfG hat das Äquivalenzprinzip darüber hinaus als gleichheitsrechtlichen Maßstab für die Rechtfertigung der Gewerbesteuer anerkannt⁹. Freilich werden hier auch die Grenzen des Äquivalenzprinzips deutlich: Es ist weder geeignet, die *Sonderbelastung* einer bestimmten Gruppe von Nutzern öffentlicher Infrastruktur noch eine bestimmte steuerliche Bemessungs- 46

1 Dazu *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, 103 ff. Die erste Steuermaxime von *A. Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (erstmalig veröffentlicht 1776, dt. Ausgabe [hrsgg. v. *Recktenwald*): *Der Wohlstand der Nationen*⁵, 1990, 703: Die Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten [„in proportion to their respective abilities“] zahlen, und zwar besonders im Verhältnis zum Einkommen, das sie unter dem Schutze des Staates genießen) bildet den historischen Übergang von einem assekuranztheoretisch fundierten Äquivalenzprinzip zum Leistungsfähigkeitsprinzip ab.

2 *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, *Habil.*, 2001, 22, wirft der Rechtswissenschaft eine „ausgeprägte organische Staatsauffassung“ vor, „die die Steuererhebung nicht weiter hinterfragt. Als Steuerbegründungsnorm scheidet das Äquivalenzprinzip hier von vornherein aus, da für die Steuererhebung nach diesen Auffassungen nur das Leistungsfähigkeitsprinzip in Betracht kommt.“ Hingegen befasst sich *Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, *Der Staat* 1986, 481, grundl. mit der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung von Steuern.

3 Zum Unterschied zwischen Nutzen- und Kostenäquivalenz *Hey*, *FS J. Lang*, 2010, 137 f.

4 *J. Lang*, *StuW* 2011, 144 (147). Grundl. hierzu *Vogel*, *DStJG* 8 (1985), 3 (17 ff.: Prinzipien internationaler Gerechtigkeit), (23 f.: Abwägung der Opfer- und Nutzenargumente); *Vogel*, *Worldwide vs. Source taxation of income*, *Intertax* 1988, 216 (319 ff., 393 ff.).

5 Dazu *Schaumburg*, *FS Tipke*, 1995, 125; *Schaumburg*, *StuW* 2000, 369.

6 Dazu *J. Lang*, *FS Schaumburg*, 2009, 45.

7 Dazu *Zitzelsberger*, *Grundlagen der Gewerbesteuer*, *Habil.*, 1990, 146 ff.; *Hey*, *StuW* 2002, 314.

8 S. § 16 Rz. 2 f. Bei der Umweltgrundsteuer (s. § 7 Rz. 123) tritt der Ausgleich umweltschädlicher Versegelung als äquivalenztheoretische Rechtfertigung hinzu.

9 *BVerfGE* 120, 1, 39 f. Krit. zur äquivalenztheoretischen Rechtfertigung *Tipke*, *StRO* II², 1139 ff.; *Jachmann*, *DStJG* 25 (2002), 195 (210 ff.).

grundlage zu legitimieren¹. Als Nutzenprinzip verstanden führt das Äquivalenzprinzip zu gleichen Bemessungsgrundlagen wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil einzige sinnvolle Maßeinheit des gezogenen Nutzens der mittels staatlicher Infrastruktur erwirtschaftete Gewinn ist. So kann das Äquivalenzprinzip auch im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer in erster Linie nur die Zuordnung und Abgrenzung des Steuersubstrats zwischen den Kommunen leisten.

- 47 Auch (**spezielle**) **Verbrauchssteuern** werden z.T. nutzentheoretisch gerechtfertigt². Je spezieller die indirekte Konsumsteuer belastet, desto deutlicher wird ihr nutzentheoretischer Gehalt: Die Energiesteuer kann wie eine Straßennutzungsgebühr gerechtfertigt werden. Umweltbezogene Steuern sind der Preis für die Nutzung von Umweltgütern und gesundheitsbezogene Steuern dienen der Abgeltung zusätzlicher Kosten, die Raucher und Trinker dem öffentlichen Gesundheitswesen aufbürden. Freilich darf dies nicht zu einer Wiederbelebung des überkommenen Akzisenwesens führen, das durch ein Konglomerat spezieller Verbrauchssteuern mehr oder weniger willkürlich einzelnen Konsumhandlungen besondere Kosten für das Gemeinwohl zuordnet (zu Rationalitätsdefiziten besonderer Verbrauchssteuern s. § 18 Rz. 123 ff.).
- 48 *Zusammenfassend* ist damit festzustellen, dass das **Leistungsfähigkeitsprinzip der dominierende Maßstab für Steuergerechtigkeit** bleiben muss. Ein gerechtes Steuersystem belastet nicht die Leistungsunfähigen. Aus der Zunahme indirekter Steuern an der Gesamtbelastung des Bürgers ergeben sich entsprechende Steuergerechtigkeitsverluste. Dies verpflichtet den Rechtsstaat, die direkten Steuern umso strikter am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten, d.h. besonders die Einkommensteuer leistungsfähigkeitsgerechter auszugestalten und die Ertragsunabhängigkeit kommunaler Steuern zurückzuführen³.

II. Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips

- 49 Das abstrakte Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf sowohl in persönlicher als auch sachlicher Hinsicht der Konkretisierung. Es ist danach zu fragen, wer **Zuordnungsobjekt** steuerlicher Leistungsfähigkeit sein kann, nur der Mensch (Art. 3 I GG) oder auch Unternehmen, zumindest in der Rechtsform juristischer Personen (Art. 19 III GG). Im Weiteren ist danach zu fragen, **wie** steuerliche Leistungsfähigkeit zu **bemessen** ist, nach dem Einkommen, nach dem Vermögen oder nach dem Konsum oder in einer Kombination der vorgenannten Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit.

1. Zuordnungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit⁴

- 50 Aus ökonomischer Sicht sind Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit (nur) natürliche Personen⁵. Nur sie sind in der Lage zu konsumieren. Jede Steuer beschneidet die Konsummöglichkeiten natürlicher Personen und muss daher aus dieser Perspektive gerechtfertigt werden. Auch für die gleichheitsgerechte Lastenausteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist Bezugspunkt zunächst die einzelne **natürliche Person**. So wie die Gleichheit ein Recht des Bürgers und Menschen ist, beziehen sich Steuergleichheit und Leistungsfähigkeitsprinzip auf den Menschen und Bürger.
- 51 Indes können auch **Unternehmen** bzw. Unternehmensträger Einkommen erwirtschaften, Vermögen bilden und mit diesem zu Zuordnungsobjekten steuerlicher Leistungsfähigkeit erklärt

1 *Vanistendael*, FS J. Lang, 2010, 101 (104); *ausf. Hey*, FS J. Lang, 2010, 133 ff.

2 Vgl. *J. Lang*, FS Schaumburg, 2009, 45 (52), der das Äquivalenzprinzip auch zur Rechtfertigung der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung durch die Umsatzsteuer für besser geeignet erachtet als das Leistungsfähigkeitsprinzip.

3 Zu den Reformansätzen § 7 Rz. 82 ff.

4 *Grundl. Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Habil., 2013, insb. 438 ff.

5 *Schneider*, StuW 1975, 97 (102); *Herzig*, StuW 1990, 22 (31); *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre⁶, 2010, 226.

und separat besteuert werden¹. In diesem Fall hat das Unternehmen als inländische juristische Person des Privatrechts gem. Art. 19 III GG einen Anspruch auf gleichmäßige Verteilung der Steuerlast nach dem Prinzip **objektiver Leistungsfähigkeit**. Allerdings kommt es durch Einschaltung juristischer Personen in den Wirtschaftsprozess nicht zu einer Vervielfältigung steuerlicher Leistungsfähigkeit. Hinter Unternehmen stehen stets natürliche Personen. Somit ist die Besteuerung der Unternehmen auf die *ursprünglich menschenbezogene* Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips zurückzuführen. Die Menschen können zunächst die *Gleichbehandlung von Unternehmen* nach dem Maßstab der von den Unternehmen verwirklichten objektiven Leistungsfähigkeit verlangen. Sodann ist der Unternehmenserfolg auch bei den unternehmenden Menschen zu berücksichtigen; dabei darf eine *steuerliche Vorbelastung auf Unternehmensebene nicht ausgeblendet* werden. Dem trug das abgeschaffte körperschaftsteuerliche Vollarrechnungsverfahren (s. § 11 Rz. 9) am besten Rechnung.

2. Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Vielsteuersystem durch Besteuerung von Einkommen, Vermögen und Konsum

Literatur: *Mitschke*, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung, Eine meßtechnische Analyse, 1976; *Haller*, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben³, 1981; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Habil., 1981/88; *Mitschke*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, Entwurf einer Neugestaltung der direkten Steuern und Sozialtransfers in der BRD, 1985; *Bach*, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, *StuW* 1991, 116; *Tipke*, *StRO* II², 2003; *J. Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in *FS Kruse*, 2001, 313; *Achatz*, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – verfassungsrechtliche Aspekte, *ÖStZ* 2002, 434, 536f.

Literatur zur konsumorientierten Besteuerung: *Rose*, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991; *F.W. Wagner*, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in *Hax/Kern/Schröder*, Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, 1989, 261 (270ff.); *Naust*, *FinArch.* 49 (1991/92), 501ff.; *Schneider*, *FinArch.* 49 (1991/92), 534ff.; *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Diss., 1992; *Rose*, *BB-Beil.* 5/1992; *Schwinger*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, 1992; *Schwinger*, *StuW* 1994, 39; *Richter*, Marktorientierte Neugestaltung des Einkommensteuersystems, 1995; *Kiesewetter*, *StuW* 1997, 24; Beiträge in *Rose*, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997; *Rose*, Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in *Krause-Junk*, Steuersysteme der Zukunft, 1998, 247; Beiträge in *Smekal/Sendlhofer/Winner*, Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, 1999; *Grambeck*, Konsumsteuerreform und Konsumbesteuerung, 2003; *Wurmsdobler*, *StuW* 2003, 176 (Zinsbereinigung in Österreich); Beiträge in *FS M. Rose*, 2003, u. in *FS Wagner*, 2004; *Waldburger*, Sparbereinigung der Einkommensteuer, Diss., 2005; *Petersen*, *StuW* 2006, 266; *Reis*, Konsumorientierte Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht, 2007; *Institute for Fiscal Studies*, Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, Oxford 2010; *Boadway*, From Optimal Tax Theory to Tax Policy, Cambridge, MA, USA 2012.

2.1 Vielsteuersystem vs. Alleinsteuern

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird wesentlich durch die **Auswahl und Gestaltung der Steuerbemessungsgrundlagen** konkretisiert. Der Inhalt einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hängt nämlich davon ab, welchen wirtschaftlichen Vorgängen und Zuständen steuerlich belastbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zugeordnet wird. Die **Auffassungen zum geeignetsten Steuergut** als Gegenstand der Steueranknüpfung und Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit haben sich in der Steuergeschichte erheblich gewandelt. Im 17. Jahrhundert

52

¹ Dazu *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 16ff.; *Jachmann*, *DStJG* 23 (2000), 9 (16ff.); *Seer*, *DStJG* 23 (2000), 87 (90f.); *J. Lang*, *DStJG* 24 (2001), 50 (58ff.); differenzierend *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Habil., 2013, 482ff.: Unternehmen als bloße Ertragsquelle und (vermögensrechtsfähige) Unternehmensträger als mögliche personale Träger von objektiver Leistungsfähigkeit.

galt **Grund und Boden** als das geeignetste Steuergut. Im 19. Jahrhundert setzte die soziale Revolution nach dem Umbruch von der Feudalgesellschaft zur Industriegesellschaft das **Kapital** an die erste Stelle der Steuergüter. Die moderne Steuertheorie hat sich seit Ende des 20. Jahrhunderts zunehmend dem **Konsum** als dem geeignetsten Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit zugewandt.

- 53 Der theoretischen Überzeugung, dass es überhaupt ein für die Indikation steuerlicher Leistungsfähigkeit geeignetstes Steuergut gibt, entspricht die Idee, das gesamte Steueraufkommen mit einer einzigen Steuer (einer sog. **Alleinststeuer**) zu bestreiten. Die Idee der Alleinststeuer geht davon aus, dass jede Steuer von den Erträgen der Volkswirtschaft abgeschöpft werden muss. Demnach sollte die Steuer nur an das Steuergut anknüpfen, das mit den Erträgen der Volkswirtschaft am besten identifiziert werden kann. Als ein solches galt im 17. Jahrhundert der „produit net“ des *Grund und Bodens*, der durch die physiokratische „impôt unique“ belastet werden sollte¹. Im 19. Jahrhundert wurde das Ideal einer einzigen Einkommensteuer erdacht, weil sich die Überzeugung durchsetzte, dass das als *Vermögenszuwachs* definierte *Einkommen* der ideale Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit sei². Im 20. Jahrhundert wurde die Idee der Alleinststeuer vor allem im Zusammenhang mit der persönlichen Ausgabensteuer diskutiert, weil deren Verfechter annehmen, dass sich die Produktivität einer Volkswirtschaft letztlich im individuellen Konsum niederschlägt³.
- 54 Die Alleinststeuer ist nicht nur deshalb eine Utopie, weil das Steueraufkommen eines Steuerstaates nicht mit einer einzigen Steuer zu akquirieren ist, sondern weil die Vorstellung, es gäbe ein bestqualifiziertes Steuergut, schon theoretisch falsch ist. Vielmehr haben die einzelnen Steuergüter ihre Vor- und Nachteile, so dass die weltgeschichtliche Steuerwirklichkeit (die Alleinststeuer wurde noch in keinem Land verwirklicht), die Steuerlasten in einem **Vielsteuersystem** auf mehrere Steuergüter zu verteilen, auch in der Theorie richtig ist⁴. Das Vielsteuersystem genießt den Vorzug, dass durch die Kombination verschiedener Steuergüter die Eigenschaften des Steuersystems optimiert werden können. Die Gerechtigkeit der direkten Steuern wird durch die Unmerklichkeit der indirekten Konsumsteuern ergänzt. Das Steueraufkommen kann auf die einzelnen Steuerarten so verteilt werden, dass keine Steuer als zu drückend empfunden wird. Die Anknüpfung an eine Mehrheit von Steuergütern bietet schließlich auch die beste Gewähr für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten, weil sich niemand jeder Steuer entziehen kann. Wer Einkommensteuer hinterzieht, sein Einkommen in der Schattenwirtschaft erzielt, trägt im Zeitpunkt der Einkommensverwendung immerhin noch durch die Umsatzsteuer zur Finanzierung des Staates bei. Je größer allerdings die Vollzugsdefizite bei den direkt die steuerliche Leistungsfähigkeit erfassenden Steuern sind und je mehr demzufolge die auf Überwälzbarkeit angelegten indirekten Steuern dominieren (wie insb. in den osteuropäischen Staaten), desto weniger gewährleistet das Vielsteuersystem die Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

2.2 Leistungsfähigkeitsindikatoren Einkommen, Vermögen, Konsum

- 55 Grds. lassen sich drei Leistungsfähigkeitsindikatoren unterscheiden, die
- dynamische Stromgröße „Einkommen“ (Vermögenszugang);
 - statische Bestandsgröße „Vermögen“ (Konsum- und Investitionsfonds);
 - dynamische Stromgröße „Konsum“ (Güterverbrauch).

1 Dieses Ideal der Alleinststeuer wurde insb. in Frankreich u. England entwickelt. Dazu ausf. *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, 166 ff.

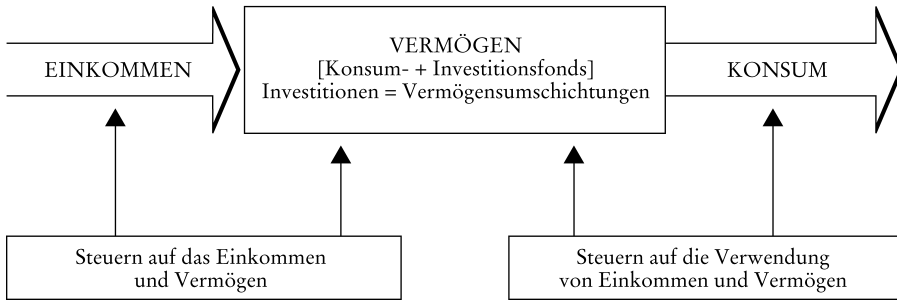
2 *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, 249 ff. (Das Ideal einer einzigen Einkommensteuer); *Wilke*, Die Entwicklung der Theorie des staatlichen Steuersystems in der deutschen Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts, Diss., 1921, 18 ff.; *Auerswald*, Beiträge zur Lehre von einer einzigen Steuer, Diss., 1922.

3 *Fisher*, Income in Theory and Income Taxation in Practice, *Econometrica*, Wisc., 5 (1937), 1 ff.; *Kalidor*, An Expenditure Tax, 1955; *Krause-Junk*, Steuern, IV: Verteilungslehren, HdWW Bd. 7, 341.

4 So auch *Tipke*, StRO II², 1213 ff.

Einwirkung der Steuern auf Einkommen, Vermögen, Konsum

56



Jeder der Indikatoren „Einkommen“, „Vermögen“ und „Konsum“ wird durch jede Steuer belastet: Eine Steuer auf das Einkommen reduziert nicht nur das Einkommen, sondern ebenso auch die Konsummöglichkeiten des Steuerzahlers. Eine Steuer auf den Konsum belastet nicht nur den Konsum, sondern im Nachhinein auch das Einkommen, indem sie die Verwendung des Einkommens belastet. Und jede Steuer wird schließlich aus einem (u.U. fremdfinanzierten) Vermögen entrichtet. Der Umstand, dass jede Steuer Einkommen, Vermögen und Konsum belastet, lässt nun **verschiedene Ansätze der Rechtfertigung von Steuern** zu¹: *Tipke* richtet seine Rechtfertigungstheorie am **Einkommen** aus. Es gäbe nur eine Steuerquelle: das als Vermögen gespeicherte Einkommen². Demgegenüber konstatiert *Rose*³: „Die endgültige Reallast einer Steuerzahlung ist immer ein **Konsumopfer**. Folglich sind die Konsumenten die einzigen Träger realer Steuerlasten“. Letzteres entspricht dem in den ökonomischen Steuerwissenschaften (Optimalsteuertheorie, s. § 1 Rz. 18) vollzogenen steuertheoretischen Paradigmenwechsel von einer *kapital-* zu einer *konsumorientierten* Besteuerung (dazu ausf. Rz. 69ff.).

Von der Auswahl der Leistungsfähigkeitsindikatoren hängen entscheidend die **Wirkungen** des Steuersystems ab. Da im Prinzip jede Steuer jeden Leistungsfähigkeitsindikator belastet, bestimmt die Auswahl des Leistungsfähigkeitsindikators nach der ökonomischen Steuerwirkungslehre eigentlich nur den **Zeitpunkt** des Steuerzugriffs (in dem Ablauf der ökonomischen Verhältnisse des Bürgers, wie das oben stehende Schaubild (Rz. 56) zeigt. Bei den Überlegungen, zu welchem Zeitpunkt die Steuer zugreifen soll, ist von Bedeutung, für welche Gesellschaft das Steuersystem geschaffen werden soll. 57

Wird auf ein *hohes Maß an Umverteilung* Wert gelegt, auf die Einebnung von reich und arm, auf egalitäre Verteilung des Volksvermögens, dann muss der Anteil des Staates *möglichst früh*, möglichst **vor dem Konsum**, also in den Zeitpunkten abgeschöpft werden, in denen Vermögen entsteht oder noch nicht verwendet worden ist (Konzept der sog. **kapitalorientierten Besteuerung**). 58

Soll jedoch die Gesellschaft möglichst freiheitlich und individualistisch nach dem Subsidiaritätsprinzip konzipiert sein⁴ und in erster Linie dem Bürger die Verantwortung für seinen Wohlstand und „pursuit of happiness“ zugewiesen sein, dann hat der Staat abzuwarten, bis der Bür- 59

1 Dazu näher *J. Lang*, FS Kruse, 2001, 313.

2 So *Tipke*, StRO I², 326: „Es gibt nur eine Steuerquelle: das Einkommen, genau: das als Vermögen gespeicherte Einkommen. Der Gesetzgeber muß solche Steuergegenstände und Bemessungsgrundlagen auswählen, die sich in die ‚Einheit der Steuerrechtsordnung‘ einfügen und in diesem Rahmen dazu führen, daß das Einkommen (Vermögen) der Stpfl. nach einem einheitlichen Maßstab belastet wird ...“ S. auch *Tipke*, StRO I², 97, 248, 500. Zu diesem Grundsatz *Trzaskalik*, FS *Tipke*, 1995, 321 ff.

3 Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in *Rose*, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, 14.

4 Dafür plädieren insb. die Nobelpreisträger *v. Hayek* (grundl.: *The Constitution of Liberty*, 1960), *Friedman* u. *Buchanan* (grundl.: *The Limits of Liberty*, 1975). S. *Zintl*, Individualistische Theorien und die Ordnung der Gesellschaft, 1983.

ger konsumiert. Der Steuerzugriff ist also *möglichst spät* anzusetzen (so das Konzept der sog. **konsumorientierten Besteuerung**). Dadurch wird das Steuersystem spar- und investitionsfreundlich; es lässt die Bildung privaten Wohlstandes zu (was gewiss nicht sozial ungerecht ist), belohnt ökonomische Tüchtigkeit und Vorsorge für die Zukunft.

- 60 Da das Grundgesetz keine *bestimmte* Wirtschaftsverfassung vorschreibt (s. § 1 Rz. 7), hat der Steuergesetzgeber bei der Auswahl der Leistungsfähigkeitsindikatoren großen Spielraum. Er hat das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 I; 28 I 1 GG) zu beachten, das jedoch zu den Alternativen kapital- oder konsumorientiertes Steuersystem keine konkreten Direktiven gibt, weil beide Alternativen triftige Argumente sozialer Steuergerechtigkeit ins Feld führen können. Die Wahrheiten der **Rechtswirklichkeit** liegen meist in der Mitte, in einer Synthese von Extrempositionen, in einem Vielsteuersystem, das die Ziele der Freiheit und Umverteilung in ein ausgewogenes Verhältnis zueinander setzt, wie es der sog. **sozialen Marktwirtschaft** angemessen ist, dabei vor allem eines verwirklicht: Rechtsstaatliche, privilegienfeindliche Steuergleichheit.

So liegt dem geltenden Steuersystem nicht puristisch ein kapital- oder konsumorientierter Ansatz zugrunde. Der hohe Anteil indirekter Steuern auf den Verbrauch begründet traditionell eine Konsumorientierung. Hält man sich vor Augen, dass rund 50 % aller Steuerzahler nur in ganz geringem Umfang mit Einkommensteuer belastet sind, ist für sie die Besteuerung weitgehend konsumorientiert. Gleichzeitig werden in die traditionell kapitalorientiert ausgerichtete Einkommensteuer zunehmend Elemente einer Konsumorientierung integriert. Problematisch ist lediglich, dass sich der Gesetzgeber seines Tuns nicht bewusst ist. Auch in der Steuerrechtswissenschaft ist es mit wenigen Ausnahmen bisher nicht zu einer vertieften Auseinandersetzung mit den Konzepten kapital- und konsumorientierter Besteuerung gekommen¹. Dies birgt die Gefahr, dass Steuerwirkungen bei Ausgestaltung und Rechtfertigung von Steuern vernachlässigt werden.

- 61 **Kapitalorientierte Besteuerung:** Das dem geltenden Steuerrecht weltweit noch zugrunde gelegte Verständnis von Steuergerechtigkeit ist im 19. Jahrhundert geprägt worden und ist *kapitalorientiert*: Dem Konzept kapitalorientierter Besteuerung entsprechen die Steuern auf den *Vermögensbestand* (sog. Substanzsteuern, s. § 7 Rz. 22) und die nach der Reinvermögenszugangstheorie (s. § 7 Rz. 30, § 8 Rz. 50 ff.) ausgestaltete *Einkommensteuer* (sog. Kapitaleinkommensteuer²).
- 62 Zu den **Steuern auf den Vermögensbestand** gehören die **Vermögensteuer**, die nach dem Vermögensteuerbeschluss des BVerfG von 1995³ in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung nicht erhoben werden darf (s. § 7 Rz. 43; § 16 Rz. 61 ff.), sowie die *kommunalen Substanzsteuern*, die historisch mit dem *Äquivalenzprinzip* gerechtfertigt werden, so die zum 1.1.1998 abgeschaffte **Gewerbekapitalsteuer** (s. § 12 Rz. 1) und die **Grundsteuer** (s. § 16 Rz. 1 ff.). Mit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die Belastung *bestimmter Vermögensarten* unvereinbar: Weder aus dem gewerblichen Vermögen noch aus dem Grundbesitz lässt sich eine *besondere Leistungsfähigkeit* ableiten, die eine Zusatzsteuer zur Einkommensteuer rechtfertigen

1 Die vor allem von *J. Lang* in die Steuerrechtswissenschaft transportierte ökonomische Konsumsteuertheorie (s. insb. *J. Lang*, Konsumorientierung – Eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?, in Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum – Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, 1999, 143) ist ansonsten nur vereinzelt Gegenstand steuerrechtlicher Diskussion gewesen, s. etwa *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss., 2004, 90 ff.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, Diss., 2005, 182 ff. Zu den Schwierigkeiten der Umsetzung der Erkenntnisse der Optimalsteuertheorie in konkrete Steuergesetzgebung, vgl. aktuell *Boadway*, From Optimal Tax Theory to Tax Policy, Cambridge, MA, USA 2012; *Raskolnikov*, 98 Cornell Law Review (2013), 523; *Jacobs*, 69 Finanzarchiv (2013), 338.

2 Gegen diese Besteuerungsform insb. *Simm*, Kapitaleinkommensbesteuerung, Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen, 1985, sowie die Vertreter der konsumorientierten Besteuerung (pars pro toto: *Mitschke*, *Rose*, *F.W. Wagner*, *Wenger*, *Sievert*, sowie *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Diss., 1992; *Bach*, Der Cash-flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung, in Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum, 1999.

3 BVerfGE 93, 121.

würde. Bis auf die Grundsteuer verzichtet der deutsche Fiskus derzeit auf eine laufende Besteuerung des Vermögens¹. Gleichwohl bestehen in bestimmten politischen Kreisen Intentionen zur Revitalisierung einer allgemeinen Vermögensbesteuerung². Herkömmlicherweise wird die Sonderbelastung des Vermögens **soll-ertragsteuerlich** gerechtfertigt: „Fundierte“ Vermögenseinkommen sollen belastungswürdiger sein als „unfundierte“ Arbeitseinkommen. Das BVerfG hat, auch wenn es die Vermögensteuer im Hinblick auf die mangelnde Bewertungsgleichheit für verfassungswidrig erklärt hat, im Vermögensteuerbeschluss vom 22.6.1995³ an dieser sog. **Fundustheorie** festgehalten. Hiergegen ist einzuwenden:

(1) Gleichmäßige Lastenauteilung kann nicht an der **Ertragsfähigkeit des Vermögens**⁴, nicht an typisiert unterstellten Soll-Erträgen, sondern nur an Ist-Erträgen ansetzen. Vermögen erzeugt nicht per se Erträge. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verfolgt auch keinen interventionistischen Zweck, die Stpfl. zu bestmöglicher Ressourcennutzung anzuhalten. Ein solcher ist mit einer freiheitlichen Grundordnung privatnützigen Wirtschaftens unvereinbar. Das erkennt BVerfGE 93, 121 (135) für die Nutzung von Humankapital, toleriert die Soll-Ertrags-Besteuerung aber für die Nutzung von Sachkapital: „Wer sein Talent, durch Arbeit Erträge zu erzielen, brachliegen läßt, wird grds. nicht besteuert. Wer hingegen Vermögen ungenutzt läßt, wird für Zwecke der Besteuerung so behandelt, als habe er Erträge erzielt“. Eine derartige Diskriminierung der Vermögenseinkünfte läßt sich nicht rechtfertigen

(2) Steuerliche Leistungsfähigkeit setzt **Liquidität** der Steuerzahlung voraus, ist als **Zahlungsfähigkeit** zu verstehen. Im Falle der Ertragslosigkeit sind liquide Mittel nicht vorhanden. Dadurch können dem Stpfl. zusätzlich zur Steuerlast weitere Vermögensnachteile, z.B. Kreditkosten entstehen, weil die Fähigkeit zur Steuerzahlung einfach unterstellt wird.

(3) Im Weiteren negiert die Besteuerung von Vermögen die **laufende Geldentwertung** (Inflation). Dies hängt damit zusammen, dass die Besteuerung aus währungspolitischen und praktischen Gründen vom *Nominalwertprinzip* (Grundsatz: 1 Euro = 1 Euro) nicht abweichen kann (s. § 8 Rz. 56). Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist aber ein **Realwert-, kein Nominalwertprinzip**; daher ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip an Realvermögen und Realeinkünfte (Realgewinn, Realzins usw.) anzuknüpfen⁵. Die zur Rechtfertigung einer Vermögensbesteuerung unterstellten „Soll-Erträge“ kompensieren vielfach lediglich die Geldentwertung. Sie zusätzlich zur Einkommensbesteuerung einer Vermögensbesteuerung zu unterwerfen, verschärft den Eingriff in die Vermögenssubstanz.

Nimmt man noch die nahezu unlösbaren rechtspraktischen Probleme realitätsgerechter Bewertung ruhenden Vermögens hinzu (s. § 16 Rz. 62), ist die Steuerbelastung des **Vermögensbestands** ungeeignet, das Leistungsfähigkeitsprinzip sachgerecht zu konkretisieren, wie namentlich *Tipke* zur *Vermögensteuer* (StRO II², 914 ff.), zur *Grundsteuer* (StRO II², 953 ff.) und zur *Gewerbekapitalsteuer* (StRO II², 1139 f.) überzeugend begründet hat. Die historischen Klischees der **Fundustheorie** von leicht und sicher verdienten Vermögenseinkünften haben sich überlebt⁶.

1 Zur Besteuerung des Vermögensbestands durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer s. § 7 Rz. 39; § 15 Rz. 3.

2 Insb. das Eintreten der SPD für die Wiederbelebung der Vermögensteuer und den Vorschlag von Bündnis 90/DIE GRÜNEN für die Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770. Zu den rechtlichen Bedenken gegen eine Vermögensteuer s. § 16 Rz. 63.

3 BVerfGE 93, 121 (139); *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149 (157). Zur Fundustheorie m.zahlr.N. *Tipke*, StRO II², 922 ff.

4 Nach BVerfGE 93, 121 (137) dürfe die VSt „nur so bemessen werden, daß sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt läßt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträgen) bezahlt werden kann“. Mit dieser Grundaussage will das BVerfG die von *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149 (152 ff.) für zulässig erachtete umverteilende Substanzabschöpfung ausschließen.

5 Dazu ausf. *Tipke*, StRO I², 512 ff. (Leistungsfähigkeitsprinzip und Inflation); *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, Diss., 2012, 91 ff.

6 *Kube*, DSStJG 37 (2014), 343 (352 f.); zur Fundustheorie im Zusammenhang mit der Ertragsbesteuerung *Schön*, DSStJG 37 (2014), 217 (227 f.).

- 67 **Kapitaleinkommensteuer:** Nach dem Ideal der Reinvermögenszugangstheorie (bzw. Reinvermögenszuwachsstheorie, s. § 7 Rz. 30) wäre eine globale, alle realisierten und *nichtrealisierten* Wertsteigerungen erfassende **Wertzuwachssteuer** die richtige Steuer. Denn reicher und damit leistungsfähiger wird der Stpfl. auch durch nicht realisierte Wertsteigerungen. Eine Steuer auf den nichtrealisierten Wertzuwachs wäre indes mit den Substanzsteuern immanenten Mängeln fehlender Liquidität und Bewertungsunsicherheit behaftet. Die Wertzuwachssteuer hat sich nirgendwo, so auch nicht im deutschen Einkommensteuerrecht, durchsetzen können¹.
- 68 Die geltende Einkommensteuer erfasst nur das realisierte **Erwerbseinkommen**, d.i. die Summe der Einkünfte, die der Stpfl. durch eine mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit erwirtschaftet hat². Dadurch wird die Reinvermögenszugangstheorie auf das *Administrierbare* zurückgenommen³. Die Beschränkung auf das erwirtschaftete, am Markt realisierte und dort wertbestätigte Einkommen (zur sog. *Markteinkommenstheorie* s. § 7 Rz. 30f.; § 8 Rz. 52) wirkt der Ungleichbehandlung entgegen, weil sie kaum vollständig erfassbare Nutzungen und Wertschöpfungen außerhalb der Erwerbssphäre (s. § 7 Rz. 32) ausgrenzt und die Gefahr der Ungleichbewertung von Einkommen mindert. In der Vergangenheit erfasste das geltende Recht selbst das Erwerbseinkommen höchst unvollständig, weil nach der Quellentheorie (s. § 8 Rz. 50) private Veräußerungseinkünfte prinzipiell nicht erfasst wurden. Mittlerweile werden durch Einführung der Abgeltungsteuer und Ausweitung der Veräußerungsfristen für Immobilien auch Wertsteigerungen des Privatvermögens weithin der Besteuerung unterworfen.
- 69 **Konsumorientierte Besteuerung**⁴: Faktisch richten sich die Steuersysteme weltweit immer stärker an Konsum und konsumierbarem Einkommen aus. Damit ereignet sich in der Steuerwirklichkeit, was steuertheoretisch von der Optimalsteuertheorie (s. § 1 Rz. 18) durch den Paradigmenwechsel von einer *kapital-* zu einer *konsumorientierten* Besteuerung vorgezeichnet wurde. Bei der Konsumorientierung des Steuersystems ist die Konsumorientierung der Steuern auf das Einkommen von der Steuerbelastung des Konsums durch die *indirekten*, auf Überwälzbarkeit angelegten Steuern zu unterscheiden.
- 70 **Indirekte Steuern auf den Konsum** sind die Umsatzsteuer (s. § 17) und die speziellen Verbrauchsteuern (s. § 18 Rz. 105ff.). Sie belasten die in der Einkommensverwendung zum Aus-

1 In Gestalt einer kommunalen Steuer auf Bodenwertsteigerungen, auch **Planungswertausgleich** genannt, wird sie immer wieder einmal ins Spiel gebracht, vgl. *Kumpmann*, Wertzuwachssteuer, 1907; *Müthling*, Wertzuwachssteuerrecht⁴, 1943; *Friauf*, DVBl. 1972, 652; *Liedschulte/Zink*, Die Erfassung von Wertzuwächsen im Rahmen der Einkommens- und Ertragsbesteuerung, 1973; *Figel*, Die Problematik einer Bodenwertzuwachssteuer in steuerrechtlicher und verfassungsrechtlicher Sicht, Diss., 1975; *Schüßler-Langeheine/Steinfort*, KStZ 1997, 107; *Huber*, DÖV 1999, 173.

2 So § 2 I Kölner EStGE. Dazu Kölner EStGE, Begr. Rz. 133ff. (Beschränkung des Einkünftebestandes auf das Erwerbseinkommen) sowie § 8 Rz. 52.

3 *Tipke*, StRO II², 629ff. (Auf das Administrierbare zurückgenommene Vermögenszugangstheorie).

4 Literatur: *F.W. Wagner*, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in Hax/Kern/Schröder, Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, 1989, 261 (270ff.); *Rose*, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991; *Naust*, FinArch. 49 (1991/92), 501ff.; *Schneider*, FinArch. 49 (1991/92), 534ff.; *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Diss., 1992; *Rose*, BB-Beil. 5/1992; *Schwinger*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, 1992; *Schwinger*, StuW 1994, 39; *Richter*, Marktorientierte Neugestaltung des Einkommensteuersystems, 1995; *Kiesewetter*, StuW 1997, 24; *Rose*, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997; *Rose*, Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in Krause-Junk, Steuersysteme der Zukunft, 1998, 247; *Smekal/Sendlhofer/Winner*, Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, 1999; *Grambeck*, Konsumsteuerreform und Konsumbesteuerung, 2003; *Wurmsdobler*, StuW 2003, 176 (Zinsbereinigung in Österreich); Beiträge in FS *Rose*, 2003, u. in FS *Wagner*, 2004; *Waldburger*, Sparbereinigung der Einkommensteuer, Diss., 2005; *Petersen*, StuW 2006, 266; *Reis*, Konsumorientierte Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht, 2007; *Attanasio/Wakefield*, The Effects on Consumption and Saving of Taxing Asset Returns, The Mirrlees Review, Dimensions of Tax Design, Institute for Fiscal Studies 2010, 677ff.

druck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit¹. Indirekte Steuern auf den Konsum sind mit dem ihre Gerechtigkeitsqualität beeinträchtigenden Nachteil behaftet, dass sie die persönlichen Verhältnisse des Konsumenten, auf den die Steuer überwälzt wird, nicht berücksichtigen können; sie müssten zumindest insoweit vergütet werden, als sie den existenznotwendigen Lebensbedarf belasten (s. bereits Rz. 43).

Gleichheitsrechtlich rechtfertigen lässt sich grds. nur die Umsatzsteuer als allgemeine Konsumsteuer. Die Konsumleistungsfähigkeit drückt sich in der Einkommensverwendung aus, unabhängig davon, für welche Güter das Einkommen verwendet wird. Zu rechtfertigen wäre allenfalls eine gesonderte Besteuerung von Luxusgütern, deren Konsum als Ausdruck gesteigerter Konsumleistungsfähigkeit angesehen werden kann. Freilich ist eine auch nur annähernd vollständige und damit widerspruchsfreie Erfassung gesteigerter Konsumleistungsfähigkeit nicht möglich (s. auch § 18 Rz. 123 ff.). So leidet das historische Konglomerat der **speziellen Verbrauchsteuern** unter der *willkürlichen* Auswahl der Güter². Durch die grundsätzliche Beschränkung auf Steuergüter wie Mineralöle, Alkohol und Tabakwaren, die gemäß den **Sozialzwecken** des Umweltschutzes und der Gesundheit sonderbelastungswürdig sind, gewinnt das europäisch harmonisierte Verbrauchsteuersystem (s. § 4 Rz. 66 f.) an Rechtfertigungsqualität, indem die speziellen Verbrauchsteuern zunehmend den Charakter von Sozialzwecksteuern gewinnen.

Die geltende **Einkommensteuer** ist nicht nur kapital-, sondern auch *konsumorientiert* ausgestaltet, denn ihre Bemessungsgrundlage ist im Wesentlichen **zweistufig** aufgebaut: Auf der ersten Stufe (§ 2 I–III EStG) erfasst sie im Tatbestand „Summe der Einkünfte“ das Erwerbseinkommen, und auf der zweiten Stufe soll der indisponible, für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Einkommens und damit die indisponible Einkommensverwendung in Gestalt privater Abzüge i.S.d. § 2 IV, V EStG ausgegrenzt werden (s. § 8 Rz. 70 ff.). Diese dualistische, kapital- und konsumorientierte Konzeption ist vornehmlich *Adolph Wagner* zu verdanken; er erkannte: „Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person liegt in zwei Reihen von Momenten, solchen, welche den Erwerb und Besitz von Sachgütern, und solchen, welche die Verwendung dieser Güter zu eigener oder anderer pflichtgemäß zu ermöglichender Bedürfnisbefriedigung betreffen“³. Infolge dieser dualistischen Konzeption des EStG hat die Steuerrechtswissenschaft⁴ die **Lehre vom indisponiblen Einkommen** entwickelt: Nach dem sog. *privaten Nettoprinzip* ist der für den notwendigen Lebensbedarf verwendete und demnach für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Erwerbseinkommens aus der Bemessungsgrundlage⁵ auszuschneiden.

Dieser von der st. Rspr. des BVerfG seit 1982 (s. § 8 Rz. 71 ff., 76) bestätigte Konsens der Juristen, notwendige Privataufwendungen minderten die steuerliche Leistungsfähigkeit und seien daher in der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu berücksichtigen (s. § 8 Rz. 74 ff.), widerspricht der Vorstellung mancher Ökonomen, **allein die Summe der Einkünfte**, das sog. *Markteinkommen* bzw. *Erwerbseinkommen* (s. Rz. 68) sei der „richtige“ Indikator steuerlicher

1 Dazu *Schmidt*, Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer, Zur konsumorientierten Ausgestaltung mehrwertsteuerlicher Erhebungstechnik, Diss., 1999; *Tipke*, StRO II², 982 ff. (Anknüpfung an das konsumierte Einkommen durch die Umsatzsteuer zur Ergänzung der Einkommensteuer).

2 Dazu *Tipke*, StRO II², 1037 ff.

3 *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, Bd. II², 1890, 444. Zur Entwicklung dieses Ansatzes auch *Bredt*, Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preußen und dem Reiche, 1912; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil., 1981/88, 34 f.; *Jüptner*, StVj 1990, 307 (315 ff.).

4 Grundl. *Tipke* schon in der 1. Aufl. dieses Buchs (vgl. die Zitate in *Tipke*, StRO II², 788 ff., m.zahlr.N.); jetzt scharf angegriffen von *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem BVerfG, Diss., 2010, 150 ff., 155 ff., der sowohl der Lehre vom indisponiblen Einkommen als auch dem aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip gewonnenen subjektiven Nettoprinzip jede Berechtigung abspricht.

5 A.A. *Bareis*, DStR 2010, 565 ff.: Abbau der Freibeträge bei steigendem Einkommen durch Ausgestaltung des Tarifs.

Leistungsfähigkeit, der durch die Einbeziehung von *Konsumausgaben* verfälscht werde¹. Die monistische Messung der Leistungsfähigkeit *allein* nach dem Erwerbseinkommen vermag schon ökonomisch nicht zu überzeugen, wie das wegweisende Konzept des großen Ökonomen *Adolph Wagner* belegt. Es ist nicht zu bestreiten, dass Erwerbseinkommen Leistungsfähigkeit richtig misst (s. Rz. 68). Doch darf das Erwerbseinkommen nicht mit *steuerlicher* Leistungsfähigkeit gleichgesetzt werden, weil das zur Bestreitung des existenznotwendigen Lebensunterhalts erforderliche Einkommen zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung steht. Daher bedarf das Erwerbseinkommen der Ergänzung durch einen **zweiten Messfaktor**, der die individuelle, von der Existenz einer Familie abhängige Leistungsfähigkeit bestimmt. Die Lehre von der monistischen Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit nach dem Erwerbseinkommen negiert die schlichte Tatsache, dass ein Junggeselle und ein Familienvater mit gleichem Erwerbseinkommen nicht gleich leistungsfähig sind. Zur verfassungsrechtlichen Fundierung durch das Gebot der Steuerfreiheit des (Familien-)Existenzminimums s. Rz. 160f.

- 74 Während die Relevanz des indisponiblen Konsums für die Dogmatik des Einkommensteuerrechts mittlerweile juristisch weitgehend geklärt ist, ist die **Konsumorientierung des Erwerbseinkommens** nicht nur von Ökonomen, sondern auch von Juristen kontrovers diskutiert worden². Das klassische Modell der direkten Steuer auf den Konsum ist die **Ausgabensteuer**³. Dieses Modell ist noch in den 1990er Jahren ernsthaft in Erwägung gezogen worden⁴, jedoch ist seine Untauglichkeit mittlerweile allgemein erkannt worden. Eine verwaltungspraktikable Erfassung des Privatkonsums durch eine Ausgabensteuer, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen der Rechtsanwendungsgleichheit (s. Rz. 111 ff.) genügen würde, ist schlichtweg nicht denkbar. Vor allem *J. Lang* hat sich daher für eine umfassende Ausrichtung der bestehenden Einkommensteuer an der Konsumleistungsfähigkeit eingesetzt⁵. Von den meisten Steuerrechtswissenschaftlern wurde die Diskussion indes ignoriert; in der Rspr. des BVerfG hat sie keinerlei Widerhall gefunden⁶. Sie ist mittlerweile weitgehend zum Erliegen gekommen.
- 75 Dies ist umso bemerkenswerter, als die aktuelle Rechtsentwicklung davon geprägt ist, dass **investierte Einkommen** unter dem Druck des Steuerwettbewerbs (s. § 7 Rz. 70 ff.) in vielen Ländern, so auch in Deutschland, zunehmend *konsumorientiert* besteuert werden. Der Gesetzgeber praktiziert mithin schon seit einigen Jahren Konsumorientierung, freilich ohne für den Wechsel von einer kapitalorientierten zu einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung Rechenschaft abzulegen oder diesen auch nur offen zu legen. Der schleichenden Konsumorientierung der Steuersysteme liegt nicht bessere Erkenntnis zugrunde, vielmehr reagiert das Steuerrecht in erster Linie auf die gesteigerte Mobilität der Steuerquellen und den europäischen und internationalen Wettbewerb um Steueraufkommen. Konsum ist schlicht weniger mobil als Kapital.

1 So insb. *Schneider*, *StuW* 1984, 356; *Bareis*, *StuW* 1991, 38 (Behandlung sog. „notwendiger Privatausgaben“); *Bareis*, *FS Schneider*, 1995, 39 (Markteinkommensbesteuerung und Existenzminima); *Siegel/Bareis*, *Strukturen der Besteuerung*³, 1999, 22 ff.; *Bareis*, *StuW* 2000, 81 (zur Ehegattenbesteuerung); *Bareis*, Maßstäbe für die Besteuerung des Einkommens, in *Internationale Juristen-Kommission, Grundrechtsschutz im Steuerrecht*, 2001, 89; *Schneider*, *Steuerlast und Steuerwirkung*, 2002, 307 ff.

2 Dazu insb. die Beiträge in *Rose*, *Standpunkte zur aktuellen Steuerreform*, 1997, und *Smekal/Sendlhofer/Winner*, *Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*, 1999; *Niebus*, *DStZ* 2000, 697; *Rasenack*, *FS Quaritsch*, 2000, 363; *J. Lang*, *DStJG* 24 (2001), 49; *J. Lang*, *FS Kruse*, 2001, 313; *J. Lang*, *FS Rose*, 2003, 325; *J. Lang* in *Rose*, *Integriertes Steuer- und Sozialsystem*, 2003, 83. Zum Diskussionsstand im Ausland zum Ende des 20. Jahrhunderts s. 20. Aufl., § 4 Rz. 115 Fn. 89.

3 Literaturnachweise s. 20. Aufl., § 4 Rz. 115 Fn. 90 u. 91.

4 Insb. auf dem „Heidelberger Kongress“, vgl. hierzu *Rose*, *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, 1991.

5 Grundl. *J. Lang* in *Rose*, *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, 1991, 291. Zu gesetzgeberischen Konsequenzen s. auch aktuell *Jacobs*, *From Optimal Tax Theory to Applied Tax Policy*, *Finanzarchiv* 69 (2013), 338.

6 Obwohl die Entscheidung zur Rentenbesteuerung (BVerfGE 105, 73) hierzu Anlass gegeben hätte.

Dieser Befund fordert dazu heraus, unter dem Aspekt einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewürdigt zu werden¹. Im Grundsatz sind zwei Methoden zu unterscheiden:

- **Nachgelagerte Besteuerung:** Investierte Einkommen werden erst im Zeitpunkt ihrer Konsumierbarkeit besteuert. Alle Investitionen einschließlich der Ersparnisse werden bei der Einkünfteermittlung als Aufwendungen abgezogen oder als investierte Bezüge nicht besteuert (sog. **Sparbereinigung** der Einkünfte); dafür sind die späteren Bezüge aus den Investitionen voll zu versteuern². Die Methode nachgelagerter Besteuerung setzt als real verwirklichtes **Rechtsprinzip** vor allem im Bereich der **Zukunftsvorsorge von Arbeitnehmern** an: Der *Beamte* ist bereits voll *nachgelagert* besteuert, weil die während seines Erwerbslebens erwirtschaftete Pension erst im Zeitpunkt des Zuflusses besteuert wird. Davon ausgehend wird die Zukunftsvorsorge mit Arbeitseinkommen nur gleichbehandelt, wenn diese insgesamt nachgelagert besteuert wird. Im Vordergrund steht hier die vom BVerfG seit 1980³ geforderte Gleichbehandlung von Beamten und *Pflichtversicherten der gesetzlichen Rentenversicherung*, die mit dem Alterseinkünftegesetz v. 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427, verwirklicht worden ist (s. § 8 Rz. 570).

76
- **Unternehmen** werden durch **Cash-Flow-Steuern**⁴ nachgelagert besteuert: Die Bemessungsgrundlage besteht aus den Einzahlungen und Auszahlungen einer Periode; es handelt sich um eine reine Überschussrechnung ohne Aktivierung von Anschaffungskosten (keine Verteilung von Anschaffungs-/Herstellungskosten durch Abschreibungen auf mehrere Perioden!). Eine voll nachgelagerte Besteuerung verwirklicht auch ein Körperschaftsteuersatz von null; erfasst werden nur die Beteiligungseinzahlungen und -auszahlungen auf der Ebene des Anteilseigners. In diese Richtung bewegt sich der internationale Trend, die Körperschaftsteuersätze weit unter das Niveau des Spitzensatzes der Einkommensteuer abzusenken. Diese Art der Spreizung von Steuersätzen ist als **partiell nachgelagerte** Besteuerung investierter Unternehmenseinkommen zu qualifizieren (s. auch § 7 Rz. 88)⁵.

77
- **Zinsbereinigte Besteuerung**⁶: Einkünfte werden nur insoweit besteuert, als sie die *marktübliche Verzinsung* des Kapitals überschreiten. Hierzu wird ein Abzug für eine Eigenkapitalverzinsung mit standardisiertem Zinssatz gewährt. Die Zinsbereinigung der Einkünfte bewirkt dasselbe Ergebnis intertemporaler Neutralität (s. Rz. 80) wie die nachgelagerte Besteuerung, gewährleistet jedoch eine bessere Kontinuität des Steueraufkommens. Außer fiskalischen werden auch *Vereinfachungsargumente* angeführt: Die zinsbereinigte *Einkommensteuer* sieht von der schwierigen und international nicht durchsetzbaren Besteuerung von Zinsen ab, und die zinsbereinigte *Unternehmensteuer* neutralisiert das bilanzpolitische Ziel der Gewinnminderung. Die streitanfällige Bildung eigenkapitalmindernder Bilanzposten wie z.B. Rückstellungen wird unattraktiv, weil sie die Bemessungsgrundlage des Zinsfreibetrags mindert. Allerdings leidet die Methode der Zinsberei-

78

1 Dazu ausf. *J. Lang*, DStJG 24 (2001), 49; *J. Lang*, FS Kruse, 2001, 313; *J. Lang*, FS Rose, 2003, 325; *J. Lang* in Rose, Integriertes Steuer- und Sozialsystem, 2003, 83; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 147 ff.; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss., 2004, 94 ff., 117 ff.

2 Dazu grundl. aus rechtlicher Sicht *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss., 2004. Aus ökonomischer Sicht *Fuest/Mitschke*, Nachgelagerte Besteuerung und EU-Recht, 2008; *Mitschke*, FR 2008, 249.

3 BVerfGE 54, 11; ferner BVerfGE 86, 369; 105, 73.

4 Dazu ausf. *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Diss., 1992, 36 ff.; *Bach* in Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum, 1999, 85; *Suttman*, Die Flat Tax, Diss., 2007, 190–223.

5 S. *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss., 2004.

6 Grundl. *Broadway/Bruce*, Journal of Public Economics 1984, 231; *Wenger*, Finanzarchiv 41 (1983), 207; Institute for Fiscal Studies, Equity for Companies: a corporation tax for the 1990s, 1991 (Allowance for Corporate Equity – ACE); *Devereux*, National Tax Journal 2012, 709; zu den Wirkungen von ACE-Systemen *Zangari*, Addressing the Debt Bias: A Comparison between the Belgian and the Italian ACE Systems, EU Taxation Papers, Working Paper N.44-2014; im Weiteren *Wenger* in Rose, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997, 115; *Jakobs*, FS Debatin, 1997, 207; *Kiesewetter*, Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer, 1999; *Lammersen*, Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer, 1999; *Klemm*, Allowances for Corporate Equity, 53 CES-ifo-Studies, 2007; *Rumpf*, StuW 2009, 333 (Abstimmung zwischen Abgeltungsteuer und zinsbereinigter Unternehmensteuer); *Griffith/Hines/Sørensen*, International Capital Taxation, in Institute for Fiscal Studies, Dimensions of Tax Design, 2010, 914 (973 ff.); *Zöller*, Die Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS), Diss., 2011.

nigung unter dem *Akzeptanzproblem*, dass einer vollständigen Steuerfreiheit von Zinsen die Steuerpflicht von Arbeitseinkünften gegenübersteht. Daher vermittelt die Zinsbereinigung das Bild einer unvollständigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, so dass sie nicht nur von Juristen, sondern auch von prominenten Ökonomen abgelehnt wird¹. Dessen ungeachtet findet eine **partielle Zinsbereinigung** durch niedrige Abgeltungsteuern auf private Kapitaleinkünfte weltweite Verbreitung, vgl. Einführung von § 32d EStG durch Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

- 79 – **Trends/Entwürfe**²: Der allgemeine Trend zur Konsumorientierung der Besteuerung³ im *Zeitalter der Globalisierung* ist nicht mehr zu übersehen. **International** lassen sich *drei* Wege konsumorientierter Besteuerung von Einkommen ausmachen, *erstens* die Verlagerung der Steuerlasten von den direkten Ertragsteuern zu den *indirekten Konsumsteuern*, *zweitens* die Scheduling der Ertragsbesteuerung durch *duale Einkommensteuer* u.a. Formen gezielt niedriger Besteuerung von investitionsrelevanten Einkommen, und *drittens* die immer stärkere *Spreizung* von niedrigem *Körperschaftsteuersatz* und höherem *Spitzensatz* der Einkommensteuer (s. § 7 Rz. 88ff.; § 13 Rz. 181).
- 80 Die Methoden der Konsumorientierung bezwecken die **lebenszeitliche** oder **überperiodische Gleichmäßigkeit** (sog. **intertemporale Neutralität**) der Besteuerung. Werden Zinsen intertemporal periodenbesteuert, so steigt die „finale“ Steuerlast gegenüber der Steuerbelastung des innerhalb einer Periode konsumierten Einkommens (s. nachfolgendes Beispiel). Dieser überperiodische Anstieg der Steuerlast wird durch *Inflation* und *Progression* verstärkt. Er diskriminiert das Kapitaleinkommen gegenüber sofort konsumiertem (Arbeits-)Einkommen. Die **Periodizität** ist der **fundamentale Fehler** des traditionellen Einkommensbegriffs: Der Periodenschnitt ist mit einer *lebenszeitlich* angelegten Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit unvereinbar und verzerrt die Entscheidung zwischen Sparen und Konsum. Dieser steuerlichen **Präferenz des Gegenwartskonsums** gegenüber dem durch Sparen ermöglichten Zukunftskonsum wirken nachgelagerte und zinsbereinigte Besteuerung entgegen⁴.
- Beispiel:** Legt ein Sparer im Alter von 25 Jahren 10000 Euro zu 6 % an, dann beträgt das Sparguthaben im Alter von 65 Jahren 102857 Euro, wenn die Zinsen nicht besteuert werden. Wird das Sparguthaben erst im Zeitpunkt des späteren Konsums mit einem Steuersatz von 30 % besteuert, verbleiben dem Sparer nach Steuern 72000 Euro (102857–30857 Euro). Im Falle der periodischen Besteuerung der Zinsen mit einem Steuersatz von 30 % verfügt der 65jährige Sparer nach Steuern über ein Sparguthaben von lediglich 36292 Euro. Daraus resultiert eine überperiodische Steuerlast von 64,72 % Die Steuerbelastung hat sich also im Gesamtergebnis mehr als verdoppelt. Sowohl bei einer Zinsbereinigung als auch bei einer Sparbereinigung der Einkünfte bleibt die Steuerlast dagegen konstant.
- 81 Die Konsumorientierung der Markteinkommen dient also der **Verwirklichung des Gleichheitssatzes**, indem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit *überperiodisch gleichmäßig* gemessen wird⁵.

1 *Homburg* in Rose, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997, 107 (111 ff.); *Hackmann* in Andel, Probleme der Besteuerung II, 1999, 35; *Schneider*, StuW 2000, 421; *Nguyen-Thanh/Rose/Thalmeier*, StuW 2003, 169; *Wurmsdobler*, StuW 2003, 176 (aus österreichischer Sicht).

2 *Bach/Schevemet/Teichmann*, Internationale Entwicklungstendenzen nationaler Steuersysteme – von der direkten zur indirekten Besteuerung?, 2001; *Rose*, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002; Jahresgutachten 2003/04 des Sachverständigenrats: Integration von KSt u. ESt sowie duale ESt (s. § 7 Rz. 89); *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Habil., 2004; *Mitschke*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004; Wiss. Beirat beim BMF, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 76, 2004; *Essers/Rijkers*, The Notion of Income from Capital, 2005 (Kölner Jahreskongress der EATLP 2003; Bericht von *Horlemann*, StuW 2003, 271) mit den Grundsatzreferaten von *J. Lang* (pro Leistungsfähigkeitsprinzip) und *Gassner* (contra Leistungsfähigkeitsprinzip) zu dem Thema: „The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital“.

3 Krit. hierzu insb. *Tipke*, StRO II², 638 ff.

4 Zu den positiven volkswirtschaftlichen Wirkungen nachgelagerter Besteuerung *Fuest*, FR 2011, 11 ff.

5 Ausf. zu den Vorzügen einer konsumorientierten Erfassung von Einkommen s. 20. Aufl., § 4 Rz. 122–123; a.A. *P. Kirchhof*, FS J. Lang, 2010, 451 (476: Lebenseinkommen „als Besteuerungsgegenstand gänzlich ungeeignet“); *C. Wagner*, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt, Diss., 2010, 206 ff. (Ausrichtung am Lebenseinkommen nicht mit Art. 3 I GG vereinbar).

Nachgelagerte Besteuerung oder Zinsbereinigung beinhalten folglich keine Steuervergünstigungen, sondern lediglich die systemkonsequente Umsetzung des Leistungsfähigkeitsindikators konsumierbares Einkommen.

Trotz aller Vorzüge einer konsumorientierten Besteuerung gibt es weder steuerrechtstheoretisch noch verfassungsrechtlich einen Zwang zu einer vollumfänglich lebenszeitlichen Definition steuerlicher Leistungsfähigkeit¹. Unzweifelhaft unterteilt das Periodenprinzip einheitliche wirtschaftliche Sachverhalte in willkürliche Abschnitte. Zwingend bedarf es insoweit eines periodenübergreifenden Ausgleichs leistungsfähigkeitsbegründender und leistungsfähigkeitsmindernder Umstände, insb. durch einen unbegrenzten Verlustabzug. Ob der Gesetzgeber darüber hinaus intertemporale Neutralität durch Elemente der Spar- oder Zinsbereinigung anstrebt, obliegt dagegen seinem gesetzgeberischen Gestaltungsermessen. Dieses freilich muss er gleichheitssatzkonform ausüben, so. z.B. Beamte und Sozialversicherungsrentner gleichermaßen nachgelagert besteuern (s. Rz. 116 ff.; § 8 Rz. 564 f.).

Einstweilen frei.

82

83–89

C. Verfassungsrechtliche Maßstäbe des Steuerrechts

Literatur: *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973; *Vogel*, Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, DStZA 1975, 409; *Friauf*, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, StbJb. 1977/78, 39; *Birk*, Steuergerechtigkeit und Transfereingerechtigkeit, ZRP 1979, 221; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981; *P. Kirchhof*, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, 305; *Loritz*, Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung, NJW 1986, 1; *Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, Der Staat, 1986, 481; *Martens*, Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, KritV 1987, 39; *Schuppert*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen, in FS Zeidler, Bd. 1, 1987, 691; *Friauf* (Hrsg.), Steuerrecht im Verfassungsstaat, DSStJG 12 (1989); *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer, Diss., 1994; *J. Lang*, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in FS Tipke, 1995, 3; *Stang*, Auswirkungen der Rspr. des Bundesverfassungsgerichts auf die Besteuerung, 1995; *P. Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, Symposium für Vogel, 1996, 27; *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz, Diss., 1997; *Scholz*, Steuerstaat und Rechtsstaat, in FS Leisner, 1999, 797; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000; *Tipke*, StRO I², 2000, 105 ff., 228 ff.; *Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, 225; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001; *F. Kirchhof*, Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung, StuW 2002, 185; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, 2003; *Hey*, Wandel der Verfassungsrechtsprechung, StBjB. 2007/08, 19; *Kiehne*, Grundrechte und Steuerordnung in der Rspr. des BVerfG, 2004; *Mellinghoff*, Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg. 2005, 1; *Mellinghoff*, Verfassungsgebundenheit des Steuergesetzgebers, in FS Bareis, 2005, 171; *Di Fabio*, Steuern und Gerechtigkeit – Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht, JZ 2007, 749; *Papier*, Steuerrecht im Wandel – verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, DStR 2007, 973; *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; *Thiesen*, Steuerverfassungstheorie, Diss., 2008; *Birk*, Verfassungsfragen im Steuerrecht, DStR 2009, 877 (zur Rspr.); *Birk*, Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2009; *Waldhoff*, Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts, 2009, 125; *Wernsmann*, Zunehmende Europäisierung und Konstitutionalisierung als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 161; *Breinersdorfer*, Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers – einige Überlegungen anhand der Rspr. des BVerfG und EuGH, StuW 2009, 211; HHSp/Wernsmann, § 4 AO Rz. 370–781 (Verfassungsmaßstäbe der Besteuerung); *Mellinghoff*, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in FS Spindler, 2011, 153; *Weber-Grellet*, Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028; *P. Kirchhof*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Ver-

1 *Englisch*, Dividendenbesteuerung, Diss., 2005, 188 ff.; *Niebus*, DStZ 2000, 697 (700 f.).