

Reiner Sahm

Steuergerechtigkeit

Die Besteuerungsprinzipien eines
verfassungskonformen Steuerrechts



Springer Gabler

Steuergerechtigkeit

Reiner Sahm

Steuergerechtigkeit

Die Besteuerungsprinzipien eines
verfassungskonformen Steuerrechts



Springer Gabler

Reiner Sahm
Steuerberater
Berlin, Deutschland

ISBN 978-3-658-41325-5 ISBN 978-3-658-41326-2 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-41326-2>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en), exklusiv lizenziert an Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2023

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Lektorat/Planung: Irene Buttкус

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

*„Wenn die Gerechtigkeit untergeht,
so hat es keinen Werth mehr, daß
Menschen auf Erden leben.“*

Immanuel Kant

Grundlegung zur Metaphysik der Sitten (1785)

Vorwort

Der auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts profilierte Rechtswissenschaftler Klaus Vogel (1930–2007) kennzeichnete 1998 den Zustand des deutschen Steuerrechts wie folgt:

[Es] sind die Rechtsprinzipien, die unseren Steuergesetzen zugrunde liegen, besser: zugrunde liegen sollten, weithin nicht mehr wahrzunehmen [...]. Sie sind durch eine Vielzahl von Änderungen und Ergänzungen, von Ausnahmen und wieder Ausnahmen zu diesen Ausnahmen so überlagert und entstellt, dass sie für die Betroffenen nicht mehr als Versuche einer gerechten Lastenverteilung zu erkennen sind. Gewiss ist das Steuerrecht schon seit langem, spätestens aber seit dem Ersten Weltkrieg, ein kompliziertes, für den Laien schwer überschaubares Rechtsgebiet. Heute kann aber auch ein Fachmann dieses Gebiet kaum noch überblicken [...]. Schon seit den siebziger und achtziger Jahren mehren sich deshalb die Äußerungen von hohen Richtern, Anwälten und Wissenschaftlern, die das geltende Steuerrecht als „Chaos“, „Dschungel“ oder gar „Perversion“ bezeichnen. In diesem Chaos gelingt es den Hochverdienenden, die sich eine teure Steuerberatung leisten können, ihre Steuerpflichten legal zu vermindern. Die Geringverdienenden haben diese Möglichkeit nicht; sie zahlen, wie dies ein namhafter Betriebswirt ausgedrückt hat, eine „Dummensteuer“. [...] Dieser Zustand ist, ich möchte das mit aller Deutlichkeit sagen, von Politikern aller demokratischen Parteien zu verantworten.¹

¹ Vogel, Klaus: Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht. Vortrag gehalten vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin am 16. September 1998 (Schriftenreihe der Juristischen Gesellschaft zu Berlin 160), Berlin/New York 1999, S. 9–11. Der deutsche Staatsrechtler und Staatsphilosoph Josef Isensee formulierte es so: „Die Kenner des Steuerrechts konstatieren einmütig, daß hier Wildwuchs und Willkür herrschen, Hypertrophie der Normen, Änderungshektik ohne Änderungskonzept, Okkupation durch disparate steuerfremde Zwecke [...]. Die vielen Sonderrechte überlagern das allgemeine Recht. Der Systemgedanke wird zugedeckt

Rechtsprinzipien sind nach dem ehemaligen Vorsitzenden Richter am Bundesfinanzhof, Heinrich Weber-Grellet, das Gerüst der Steuerrechtsordnung:

Das Recht erschöpft sich nicht in der Summe der Regeln. Zwischen und hinter den Regeln stehen Prinzipien; das sind allgemeine Rechtsgrundsätze und Rechtsgedanken, die der Konkretisierung durch Verfassung, Gesetz oder Rechtsprechung bedürfen. Die Normen der Verfassung konkretisieren sich in systemleitenden Prinzipien, die für die Gestaltung der Gesetze und deren Interpretation von herausragender Bedeutung sind.²

Unter Ethikern und zeitgenössischen Wissenschaftlern herrscht weitgehende Übereinstimmung, dass von „gerechter“ Besteuerung (insbesondere „gerechter“ interindividueller Steuerverteilung) nur dann die Rede sein kann, wenn den Prinzipien der *Allgemeinheit*, der *Gleichmäßigkeit* und der *Verhältnismäßigkeit* Genüge getan ist.³

Was können wir dafür tun?

Eine große Steuerreform müsste „in der Ausrichtung aller Steuern am Leistungsfähigkeitsprinzip bestehen, in der Schließung der Lücken in den Bemessungsgrundlagen und in dem entschlossenen Beseitigen aller nicht oder nicht mehr zu rechtfertigenden Steuervergünstigungen sowie in der Senkung der Steuersätze für alle.“⁴

Berlin, Deutschland

Reiner Sahn

durch ein Konglomerat von Ausnahmetatbeständen.“ Isensee, Josef: Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, in: *Steuer und Wirtschaft* 71 (1994), S. 3–14, S. 4.

²Weber-Grellet, Heinrich: *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Köln 2001, S. 183 f.

³Neumark, Fritz: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970, S. 69.

⁴Tipke, Klaus: *Besteuerungsmoral und Steuermoral*: 422. Sitzung am 20. Oktober 1999 in Düsseldorf, Wiesbaden 2000, S. 1–107, S. 62.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Die Ausgangssituation	9
2.1	Eine „Meisterleistung an Verschleierungskunst“	9
2.2	„Der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuer Gesetze ist nicht mehr gewährleistet“	13
2.3	„Dummensteuern“	18
2.3.1	Der Satz des Pythagoras	18
2.3.2	Unverdientes Vermögen	20
2.3.3	Eine Liste an Absurditäten	25
3	Future – made by history	29
3.1	Die Idee der Steuergerechtigkeit seit dem 17. Jahrhundert.	30
3.2	Der Einfluss der Geschichte auf das Grundgesetz und die Steuer Gesetze der Bundesrepublik Deutschland	33
4	Der Gleichheitssatz als „Magna Charta“ des Steuerrechts	35
4.1	Steuergerechtigkeit durch Gleichbelastung.	35
4.1.1	Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung	36
4.1.2	Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	37
4.1.3	Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	38
4.2	Der Grundsatz der steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen.	39
5	Steuergerechtigkeit und Verfassungsrecht	41
5.1	Zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.	44

5.2	Zum Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	47
5.2.1	Verfassungsrechtliche Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzips	47
5.2.2	Zulässigkeit progressiver Besteuerung	48
5.2.3	Die Berücksichtigung der persönlichen Lebens- bedingungen	49
5.3	Zum Grundsatz der steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen	50
5.3.1	Umverteilung mithilfe eines progressiven Einkommensteuertarifs	51
5.3.2	Umverteilung durch die Besteuerung des Vermögens	52
5.3.3	Umverteilung durch Erbschaftsteuerbelastung	53
6	Reformvorschläge und -perspektiven	55
6.1	Steuern auf das Einkommen und Vermögen	57
6.1.1	Besteuerung des Einkommens	57
6.1.1.1	Reformmodelle zur Besteuerung des Ein- kommens	57
6.1.1.2	Das „Bundessteuergesetzbuch“ von Paul Kirchhof	61
6.1.1.3	Die Ertragsteuerreform der Kommission „Steuergesetzbuch“	71
6.1.2	Erbschaft- und Schenkungsteuer	77
6.1.3	Besteuerung des Vermögensbestandes	82
6.1.3.1	Vermögensteuer	82
6.1.3.2	Grundsteuer	89
6.2	Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen	92
6.2.1	Reformvorschläge zur Umsatzsteuer	92
6.2.1.1	Reformansätze zum geltenden Recht	92
6.2.1.2	Europarechtliche Vorgaben	96
6.2.2	Besondere Verkehrs-, Verbrauch- und Aufwandsteuern	98
6.2.2.1	Besondere Verkehrssteuern	98
6.2.2.2	Besondere Verbrauch- und Aufwandsteuern	100
6.3	Ursachen für den Reformstau und Reformperspektiven	103
6.3.1	Ursachen für den Reformstau	103
6.3.2	Reformperspektiven	105

7	Steuergerechtigkeit und Staatenwettbewerb	109
7.1	Privilegierte Besteuerung mobiler Einkünfte	110
7.2	Internationale Steuergestaltung	110
7.3	Internationale Steuerhinterziehung	112
7.4	Reformvorschläge und -perspektiven	116
8	Fazit: Steuergerechtigkeit jetzt!	121
8.1	Die Vorrangstellung der Steuergerechtigkeit	122
8.2	Die Vorrangstellung der Politik	125



Bereits im Jahre 1808 veröffentlichte der Heidelberger Professor Heinrich Eschenmayer sein damals Aufsehen erregendes Werk „Vorschlag zu einem einfachen Steuer-Systeme“, mit dem er die „Finanz-Regierung“ auf die Willkür und Zufälligkeit des Steuersystems seiner Zeit aufmerksam machen wollte.¹ Und zweihundert Jahre später, im Jahr 2010, ist es wieder ein Professor aus Heidelberg, der ehemalige Verfassungsrichter Paul Kirchhof, der beklagt: „Ich kann ein Recht nicht als gerecht verstehen, wenn ich das Recht nicht verstehe.“²

Es sind aber nicht nur Professoren, die die mangelnde Gerechtigkeit des Steuerrechts beklagen, es sind im Grunde genommen alle Bundesbürger/innen, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen müssen. Erschreckend ist, dass auch die Finanzämter im Paragrafendschungel gefangen sind und sich nicht mehr in der Lage sehen, das Steuerrecht anzuwenden. Steuerbeamte würden jedoch zu Unrecht „zu Sündenböcken für eine kranke Steuerpolitik“³ gemacht, denn das Steuerrecht, so die Deutsche Steuer-Gewerkschaft schon im Jahr 1999, sei zu einem „unbeherrschbaren Monstrum verkümmert“.⁴ Selbst der Bundesrechnungshof, der die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes prüft und im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben den Deutschen Bundestag, den Bundesrat und die Bundesregierung bei ihren

¹ Eschenmayer, Philipp Christoph Heinrich: Vorschlag zu einem einfachen Steuer-Systeme, Heidelberg 1808.

² Kistenfeger, Hartmut: Ein irrer Aufwand, in: Focus 31, 02.08.2010, auf: http://www.focus.de/finanzen/steuern/wirtschaft-ein-irrer-aufwand_aid_536813.html (letzter Zugriff: 19.02.2017).

³ Deutsche Steuer-Gewerkschaft, in: DStG, Oktober 1999, S. 121.

⁴ Ebd., S. 117.

Entscheidungen unterstützt, stellte bereits im Jahr 2006 fest: „Der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze ist nicht mehr gewährleistet.“⁵

Was ist passiert? Wie konnte es so weit kommen, dass der Bundesrechnungshof als oberste Bundesbehörde und als unabhängiges Organ der Finanzkontrolle feststellt, dass es wegen der komplizierten und sich ständig ändernden Steuergesetzgebung selbst den zuständigen Sachbearbeitern kaum mehr möglich sei, sich einen Überblick über die jeweils geltende Rechtslage zu verschaffen?⁶

Schauen wir zunächst einmal in die Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg zurück. Die wachstumsorientierte Steuerpolitik der Nachkriegsjahre diente dem Wiederaufbau der weitgehend zerstörten wirtschaftspolitischen Ordnung. Da der Gesetzgeber laut Abgabenordnung – „die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“⁷ – die Möglichkeit hat, außerfiskalische Zwecke zu verfolgen, war der Staatszweck, dem das Steuerrecht jetzt angepasst wurde, Lenkung und Steuerung; das Ziel der Umverteilung von Einkommen und Vermögen rückte in den Hintergrund.

Die steuerlichen Anreize trugen zu einer Belebung der Wirtschaft bei, führten jedoch zu einer wachsenden Ungerechtigkeit bei der Einkommens- und Vermögensverteilung. In den folgenden Jahrzehnten wurde das deutsche Steuerrecht durch eine Fülle von Bevorzugungs- und damit zwangsläufig auch Benachteiligungssachverhalten erweitert, sodass es zu einem undurchschaubaren Dickicht wurde. In den meisten Fällen waren Beweggründe ebenso wie Effekte steuerlicher Ungleichbehandlung wirtschafts- und sozialpolitischer Natur, die den Fundamentalprinzipien der Besteuerung, dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen.

Um zu verstehen, wie es zu solch einer Entwicklung kam, in der der fiskalische Zweck, Steuern zu generieren, nicht mehr der allein bestimmende Faktor war, müssen wir in die Zeit bis zur Entstehung des Steuerrechts im 17. Jahrhundert zurückblicken.⁸

Steuergerechtigkeitsverständnis und -empfinden sind nichts Absolutes. Sie unterliegen einem evolutionären Prozess, sind abhängig von Raum und Zeit, von Situation

⁵Bünder, Helmut: Rechnungshof will Radikalreform im Steuersystem. Steuergerechtigkeit ist nicht mehr gewährleistet. Mehr Kompetenzen für den Bund, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 03.08.2006, S. 9.

⁶Ebd., S. 9.

⁷§ 3 Abs. 1 Halbsatz 2 der Abgabenordnung.

⁸Vgl. hierzu die Dissertation des Autors, die im SpringerGabler Verlag erschienen ist: Sahn, Reiner: Theorie und Ideengeschichte der Steuergerechtigkeit. Eine steuertheoretische, steuerrechtliche und politische Betrachtung, Wiesbaden 2019.

und Milieu und auch von gesellschaftlichen Verhältnissen einer Epoche.⁹ Steuerrechtigkeit wurde immer auf die Frage bezogen, nach welchem Maßstab festgelegt werden sollte, wie hoch der Anteil des Einkommens, Vermögens oder Konsums sein soll, den der Einzelne als Steuer abzuführen hat. Diese Frage wurde im Laufe der Geschichte jedoch selten anhand von Gerechtigkeitsüberlegungen beantwortet, sondern meist aufgrund der jeweiligen Macht- und Interessen-konstellationen gelöst.

Bereits im 17. Jahrhundert hat der englische Philosoph Thomas Hobbes die wichtige finanzpolitische Beobachtung gemacht, dass die Menschen sich weniger durch die Steuerlast als solche, als vielmehr durch ihre ungleichmäßige Verteilung bedrückt fühlen.¹⁰ Die für die Verwaltung zuständigen hohen Beamten der deutschen Fürsten, die Kameralisten, haben in Kenntnis dieses Sachverhalts ab der Mitte des 17. Jahrhunderts die Fundamentalprinzipien der Allgemeinheit, der Gleichmäßigkeit und der Leistungsfähigkeit entwickelt, um den Inhalt und die Grenzen der staatlichen Rechte zu bestimmen. Mit dem Prinzip der Allgemeinheit forderten sie eine Besteuerung ohne Ansehung der Person, und mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit, dass alle Bürger nach gleichen in ihrem Verhältnis zum Staat begründeten Maßstab belastet werden sollten. Es waren auch die großen Autoren der Aufklärung, die mit der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ein eigenständiges Prinzip ausformulierten und mit den Vorschlägen der Steuerprogression und der Freilassung des Existenzminimums allgemeine Akzeptanz in der Öffentlichkeit gefunden haben.

Diese in den vergangenen Jahrhunderten entwickelten Prinzipien der Besteuerung sind bis heute gültig und haben nach Ansicht von Wissenschaftlern eine Reife erreicht, denen an Umfang, Sorgfalt und Tiefe nichts Vergleichbares gegenübersteht. Sie sind von besonderer Bedeutung für die Rechtsakzeptanz des Steuerrechts und erhöhen auf diese Weise die Rationalität des Besteuerungsprozesses.

Der deutsche Staatsrechtler und Staatsphilosoph Josef Isensee betont:

Mit der Gleichheit steht und fällt die Steuer. Da sie sich nun einmal nicht aus individuellem Interesse der Betroffenen rechtfertigen läßt, sondern allein aus dem Interesse der Allgemeinheit, akzeptiert sie der Bürger nur, wenn die Last alle nach gleichen Bedingungen trifft. Die allgemeine Lastengleichheit aber wird nur gewährleistet, wenn die jeweilige Steuer nach einsehbaren, konsistenten Prinzipien gesetzlich ausgestaltet ist.¹¹

⁹Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. völlig überarbeitete Aufl., Köln 2000, S. 241.

¹⁰Hobbes, Thomas: *Philosophical Elements of a True Citizen: Of Liberty* (1658), in: *The English Works of Thomas Hobbes of Malmesbury*, hg. v. Sir William Molesworth, Bd. 2, ND Aalen 1966, S. 173 f.

¹¹Isensee, Josef: *Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung*, in: *Steuer und Wirtschaft* 71 (1994), S. 3–14, S. 3.