

Pohmer, Dieter

Article — Digitized Version

Rationalität in der Steuerpolitik? Erfahrungen aus der Einkommensteuer-Kommission

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Pohmer, Dieter (1995) : Rationalität in der Steuerpolitik? Erfahrungen aus der Einkommensteuer-Kommission, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Nomos, Baden-Baden, Vol. 75, Iss. 8, pp. 421-428

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/137269>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Dieter Pohmer*

Rationalität in der Steuerpolitik? - Erfahrungen aus der Einkommensteuer-Kommission

Nach der Aufforderung des Bundesverfassungsgerichts an den Gesetzgeber, mit der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums einen von Finanzwissenschaftlern seit langem beklagten Konsistenzmangel aufzulösen, wurde die sogenannte „Bareis-Kommission“ vom Bundesfinanzminister beauftragt, Vorschläge zur Reform der Einkommensteuer auszuarbeiten. Professor Dr. Dieter Pohmer, Mitglied dieser Kommission, faßt die wichtigsten Empfehlungen zusammen.

Das Thema „Rationalität in der Steuerpolitik?“ beinhaltet theoretische und politische Fragen der Steuerpolitik und steht im Schnittpunkt des Spannungsfeldes der wissenschaftlichen Politikberatung. Dabei umschreibt der Begriff Rationalität ein Mittel-Zweck-Verhältnis. Die hierbei notwendige Zielvorgabe ist in einer Demokratie indirekt Sache der Gesellschaft, direkt eine Aufgabe der politischen Entscheidungsträger und kann damit prinzipiell nicht von der Wissenschaft gesetzt werden. Das ist zumindest die Regel und gilt insbesondere für die Wirtschaftswissenschaft. Auf der anderen Seite können demokratische Mehrheitsentscheidungen evident ungerecht sein. Deshalb hat man auf internationaler Ebene beispielsweise die Menschenrechte formuliert, und das Grundgesetz sieht Grundrechte vor, die nicht majorisiert werden dürfen.

Aus diesen Grundrechten, insbesondere aus dem Gleichheitsgrundsatz, hat das Bundesverfassungsgericht in bezug auf die Steuerpolitik vorgeschrieben, daß die Steuerlastverteilung nicht willkürlich sein darf, sondern daß sie nach Kriterien der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorgenommen werden soll. Die Tragfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips ist in der Wirtschaftswissenschaft allerdings umstritten. Es werden vielfach Zweifel geäußert, ob die Wissenschaft, insbesondere die Wirtschaftswissenschaft, überhaupt Maßstäbe für die Steuerlastverteilung oder – weiterreichend – Maßstäbe für die Einkommensumverteilung setzen kann. Unstreitig ist, daß die Einkommensumverteilung und damit auch die Steuer-

lastverteilung auf der Grundlage sozialer Werturteile erfolgt. Diese Wertungen werden ebenso wie andere Ziele von der Gesellschaft formuliert und in der Regel von Politikern umgesetzt.

Die Wissenschaft kann hier nur zweierlei tun. Einmal kann sie die Wirkungen analysieren, die vom Instrumenteneinsatz im Hinblick auf die vorgegebenen Ziele ausgehen. Sie hat hier gewissermaßen einen Ansatzpunkt für Kritik und einen Boden für Vorschläge, wie die Zielvorgaben eventuell besser erreicht werden können. Diese erste Möglichkeit der Wissenschaft wird im folgenden keine entscheidende Rolle spielen und allenfalls am Rande berührt werden. Die zweite Möglichkeit der Wissenschaft besteht darin, die Konsistenz der sozialen Wertungen zu überprüfen. Denn ungerechte Steuerlastverteilungen können daraus resultieren, daß die sozialen Wertungen nicht konsistent sind.

Die Inkonsistenz sozialer Wertungen

Ein solcher Konsistenzmangel ist die Basis der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zur Steuerfreistellung des Existenzminimums. Den Finanzwissenschaftlern war lange bekannt, daß der Umfang der Sozialhilfeleistungen schwerlich mit der Höhe des Grundfreibetrages bei der Einkommensteuer zu vereinbaren war.

Tatsächlich ist kaum einzusehen, daß das zum Bezug von Sozialhilfeleistungen berechtigende Existenzminimum im Jahre 1992 auf mindestens 10000 DM anzusetzen war – das Minimum, von dem das Bundesverfassungsgericht ausging, lag bei 10405

Prof. Dr. Dieter Pohmer, 69, ist emeritierter Ordinarius an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Tübingen.

* Leicht überarbeitete Fassung eines Vortrages gehalten im Rahmen eines „Aktuellen Gesprächs“ am 19. 6. 1995 im HWWA-Institut für Wirtschaftsforschung-Hamburg.

DM im Jahre 1992 –, während der Grundfreibetrag des Einkommensteuerrechts damals bei 5616 DM lag, also bei etwas mehr als der Hälfte. Das bedeutete, daß derjenige, der ein Einkommen von weniger als 10000 DM bezog, Hilfen von der Gesellschaft verlangen konnte, während ein Kleingewerbetreibender, der auch ein Einkommen von weniger als 10000 DM erzielte, für den Einkommensanteil oberhalb des Grundfreibetrages von 5616 DM Steuern bezahlen mußte.

Nun ist die Höhe des Existenzminimums schwer festzustellen, da hier wiederum Fragen der sozialen Wertung eine Rolle spielen. Der Gesetzgeber hat also einen Ermessensspielraum, und dieser Spielraum ist insbesondere deshalb so groß, weil es sich hier nicht um das physische Existenzminimum handelt, sondern um das sogenannte sozial-kulturelle Existenzminimum, bei dem man darüber streiten kann, ob etwa bei dem heutigen Wohlstand der Gesellschaft ein Fernsehgerät oder vielleicht sogar ein Automobil mit zum Existenzminimum gehören. Entscheidend ist aber, daß die sozialen Wertungen übereinstimmen, daß also mindestens das Einkommen in Höhe des Existenzminimums, das der Gesetzgeber im Rahmen seiner Sozialleistungen festlegt, von der Besteuerung freizustellen ist.

Daß dieses steuerfreie Einkommen in Höhe des Existenzminimums der Sozialhilfe ein Mindesteinkommen ist, ergibt sich schon daraus, daß man sehr wohl die Ansicht vertreten kann, daß derjenige, der ein leicht über dem Existenzminimum liegendes Einkommen erzielt, einen gewissen Anspruch darauf hat, nach Abzug der Steuern ein höheres Einkommen übrig zu behalten, als derjenige, der seinen Lebensunterhalt nicht aus eigener Kraft bestreiten kann und dem vom Staat Sozialhilfe zugebilligt wird. Das ist nicht nur verteilungspolitisch sinnvoll, sondern auch wachstumspolitisch, vor allem aber arbeitsmarktpolitisch; denn viele Menschen werden kaum motiviert sein, aus eigener Anstrengung ein Einkommen zu erzielen, wenn ihnen der Staat ein entsprechendes Einkommen ohne Arbeitsleistung zubilligt.

Höhe des Existenzminimums?

Grundsätzlich genügt es aber nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts, wenn der Teil des Einkommens steuerfrei bleibt, der im Rahmen der Sozialhilfeleistungen als Existenzminimum festgelegt worden ist. Theoretisch könnte die Konsistenz zwischen Steuerrecht und Sozialhilferecht natürlich auch dadurch hergestellt werden, daß man die Sozialhilfeleistungen senkt. Das hat übrigens, wenn auch etwas versteckt, das Bundesverfassungsgericht ebenfalls

angedeutet. Aber es ist offensichtlich, daß die große Diskrepanz, die 1992 zwischen Sozialhilferecht und Steuerrecht in bezug auf die Einschätzung des Existenzminimums bestand, nicht durch eine Absenkung der Sozialhilfe überwunden werden konnte.

Überhaupt ist es unergiebig, sich über die Höhe des Existenzminimums zu streiten. Man kann nämlich geteilter Auffassung über die Frage sein, ob das Existenzminimum für das Jahr 1996 auf etwa 12000 DM einzuschätzen ist, wie dies der Bundesfinanzminister meint, oder auf rund 13000 DM, wie dies die SPD-Opposition vorsieht und auch die Bareis-Kommission in ihrem Gutachten empfohlen hat, oder auf 14000 DM, wie es die Grünen wollen. Das ist deshalb unergiebig, weil der Gesetzgeber hier einen weiten Ermessensspielraum hat, und mit Rücksicht auf die Staatsfinanzen spricht einiges dafür, gegenwärtig eher ein niedriges Existenzminimum festzulegen. Auf der Basis des augenblicklichen Sozialhilferechts könnten für 1996 noch 12000 DM ausreichen. Wenn sich die Einkommensteuer-Kommission gleichwohl entschieden hat, 13000 DM vorzuschlagen, dann ist sie davon ausgegangen, daß es nicht zweckmäßig ist, in jedem Jahr den Grundfreibetrag neu festzusetzen und einen neuen Einkommensteuertarif zu konstruieren. Möglicherweise spielte auch die Überlegung eine Rolle, daß es – wie erwähnt – angezeigt erscheint, einen gewissen Abstand zwischen dem einzuführen, was sozialhilferechtlich geboten ist, und dem, was steuerrechtlich als Grundfreibetrag anzusetzen ist.

Unterschiedliche Tarifgestaltungen

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts war zwar schlüssig, stellte den Bundesfinanzminister gleichwohl vor eine schwierige Aufgabe. Denn wäre er dem Spruch des Gerichts ohne weitere Änderungen des Einkommensteuerrechts gefolgt, hätte man bei unverändertem Einkommensteuertarif den Grundfreibetrag von rund 5500 DM auf 13000 DM heraufsetzen müssen (vgl. Abbildung 1), und das hätte einen Steuerausfall von 49,1 Mrd. DM bedeutet. Diese 49,1 Mrd. DM sind die einzige seriöse Zahl, die man in diesem Zusammenhang nennen kann. Alle Zahlenspielerien, die in der Öffentlichkeit, insbesondere vonseiten der Opposition, angestellt wurden und einen Unterschied zwischen den Vorstellungen von Bundesfinanzminister Waigel über Steuerausfälle in Höhe von 15 Mrd. DM und der Kommission in Höhe von 40 Mrd. DM konstruieren, treffen nicht den Kern der Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Bundesfinanzminister und der Einkommensteuer-Kommission. Fest steht also zunächst nur, daß die Heraufsetzung des Grundfreibetrages als Folge der

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bei sonst unverändertem Tarif *ceteris paribus* zu Steuerausfällen von etwa 49,1 Mrd. DM führen würde.

Man kann selbstverständlich einen Tarif konstruieren, der diesen Steuerausfall vollständig kompensiert. Man hätte beispielsweise in Abbildung 1 die Gerade der ansteigenden Grenzsteuersätze parallel nach oben verschieben und weiter links in den konstanten Grenzsteuersatz von zur Zeit 53% einmünden lassen können. In diesem Fall wäre der linear-progressive Tarif beibehalten worden; es wäre jedoch zu einer hohen marginalen Belastung nach Überschreitung des Existenzminimums gekommen. Eine weitere

Möglichkeit hätte darin bestanden, den sogenannten „Mittelstandsbauch“ wieder einzuführen, dessen Beseitigung aber gerade als „Großtat“ der Steuerreform von 1990 gilt.

Der Bundesfinanzminister wollte demgegenüber zur Finanzierung des Steuerausfalls in Höhe von 49,1 Mrd. DM aus Haushaltersparnissen 15 Mrd. DM einsetzen und die verbleibenden knapp 35 Mrd. DM durch eine Änderung des Steuertarifs finanzieren. Bei dem von ihm vorgeschlagenen Tarifverlauf wäre zwar äußerlich der linear-progressive Verlauf beibehalten worden, materiell wäre jedoch die Eingangsbelastung relativ hoch gewesen; denn die Grenzsteuersätze wären zunächst angestiegen und dann radikal gesunken (vgl. Abbildung 2). Ein solcher Tarifverlauf wäre aber nach der Auffassung der Einkommensteuer-Kommission mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kaum in Einklang zu bringen. Die Kommission wollte demgegenüber nur Steuerausfälle in Höhe von etwa 10 Mrd. DM durch eine Tarifänderung ausgleichen (vgl. Abbildung 3). Die verbleibende Differenz von 25 Mrd. DM sollte nach Auffassung der Einkommensteuer-Kommission durch einen radikalen Abbau von Steuervergünstigungen und durch die Beseitigung einiger weiterer Inkonsistenzen des deutschen Einkommensteuerrechts kompensiert werden. Das heißt auch, daß die Kommission im Ergebnis ebenfalls nur Steuerausfälle von 15 Mrd. DM hinnehmen wollte, im Gegensatz zum Bundesfinanzminister sollten die dann noch zu kompensierenden Steuerausfälle nur durch eine bescheidene Tarifkorrektur und im übrigen eben durch eine Rückbesinnung auf die Grundlagen des deutschen Einkommensteuerrechts ausgeglichen werden.

Politisch war das Vorhaben des Bundesfinanzministers in einer gewissen Weise verständlich. Sein Eintreten für eine reine Tarifkorrektur ging von der vermutlich berechtigten Annahme aus, daß ein radikaler Abbau von Steuervergünstigungen in Höhe von 25 Mrd. DM, wie ihn die Einkommensteuer-Kommission vorgeschlagen hat, im Bundestag und im Bundesrat keine Mehrheit gefunden hätte, während möglicherweise die zu kompensierenden Tarifentlastungen verabschiedet worden wären. Die Folge wäre ein weit größerer Steuerausfall gewesen, als vom Bundesfinanzminister geplant und haushaltspolitisch vertretbar war. Die Kommission dagegen wollte den linear-progressiven Tarif nicht nur formal, sondern auch materiell beibehalten. Vor allem wollte sie die Steuerausfälle kompensieren, indem man zu den systematischen Grundzügen der Einkommensbesteuerung zurückkehrt.

Abbildung 1

**Graphische Darstellungen ohne Berücksichtigung der Milderungsregelung 1995
- T 96/2 -**

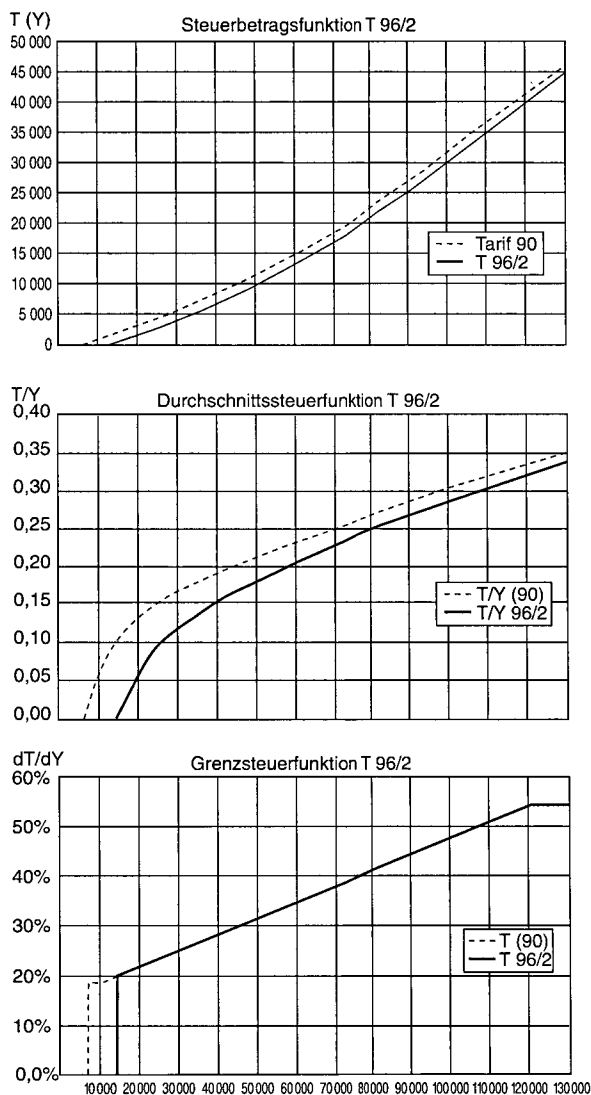
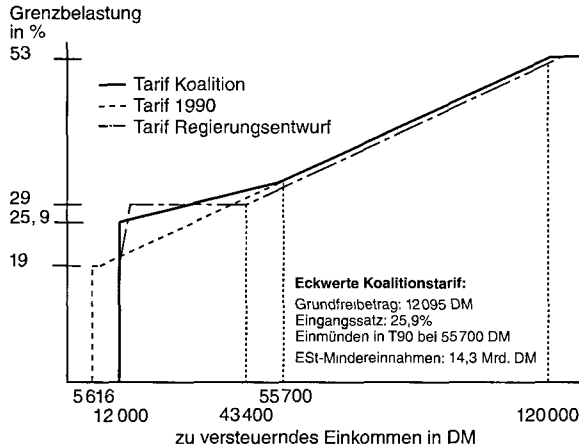


Abbildung 2
Vergleich Koalitionstarif 1996 mit T90 und
Regierungsentwurf T96



Vorschläge der Kommission

Von den vielen Vorschlägen der Einkommensteuer-Kommission sollen hier nur einige wenige exemplarisch vorgestellt werden, die in der Öffentlichkeit besonders umstritten waren und umstritten sind. Dabei soll zunächst noch einmal das Konsistenzproblem bewußt gemacht werden. Ein Konsistenzmangel besteht nach meiner Auffassung nämlich nicht nur zwischen dem Sozialrecht und dem Steuerrecht, sondern auch zwischen dem Familienrecht und dem Steuerrecht und außerdem zwischen den einzelnen familienbezogenen Maßnahmen der Steuerpolitik und den gezielten Maßnahmen des Familienlastenausgleichs oder des Familienleistungsausgleichs, wie er neuerdings heißt.

Dem Subsidiaritätsprinzip entsprechend geht den staatlichen Umverteilungsmaßnahmen das Ehe- und Familienrecht mit seinen vermögensrechtlichen Regelungen voraus. Diese Umverteilung muß bei den finanzpolitischen Maßnahmen der Redistributionspolitik berücksichtigt werden; denn auf dasselbe Einkommen sollte nicht zweimal zugegriffen werden. Umstritten ist in der augenblicklichen politischen Diskussion zum Beispiel, ob das Ehegattensplitting beibehalten werden soll oder ob es eine ungerechtfertigte Vergünstigung darstellt, die abgebaut werden sollte.

Das Ehegattensplitting ist die logische Folge der Zugewinnngemeinschaft und des Rentensplittings, die im Familienrecht vorgesehen sind. Auch hier spielen soziale Wertungen eine Rolle. Wer – wie das Familienrecht – von der Vorstellung ausgeht, daß der

nicht berufstätige Ehepartner die Hälfte zum Familieneinkommen dadurch beiträgt, daß er den Haushalt führt, der wird steuerrechtliche Konsequenzen ziehen müssen, weil die Ehe dann nicht mehr nur als Lebensgemeinschaft, sondern auch als eine Wirtschaftsgemeinschaft angesehen wird, wie es beim gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft der Fall ist. Zweifel, ob das Ehegattensplitting angebracht ist, kann man dann in den Fällen haben, in denen kraft Güterrechtsvertrag die Zugewinnngemeinschaft zugunsten der Gütertrennung abbedungen ist. Aber die sozialen Wertungen im Falle des gesetzlichen Güterstandes sind evident.

Beibehaltung des Ehegattensplittings

Zwar gibt es die Auffassung, daß das Bürgerliche Recht keine Übertragung des hälftigen Einkommens während der Ehe, sondern erst bei deren Auflösung vorsieht. Doch geht es hier nicht um die juristische Technik, sondern um die dahinterstehende soziale Wertung. Aus den Materialien des Gleichberechtigungsgesetzes, auf das der gegenwärtige Rechtszustand zurückgeht, ergibt sich eindeutig, daß der Gesetzgeber bei der Zugewinnngemeinschaft ökonomisch von einer „Errungenschaftsgemeinschaft“ ausgeht, also von der Vorstellung, daß die Ehegatten ohne Rücksicht darauf, wer am Markt das Einkommen erwirtschaftet hat, „gemeinsam in einen Topf wirtschaften“ und daß ihnen das Einkommen deshalb hälftig zusteht.

Nur aus Gründen der Rechtssicherheit hat der Gesetzgeber dieses Leitbild so formuliert, daß erst im Zeitpunkt der Eheauflösung die Konsequenzen aus der Zugewinnngemeinschaft in Form der entsprechenden Aufteilung des Vermögens und mit dem Rentensplitting gezogen werden. Dem liegt die Vorstellung zugrunde, daß in einer Ehe, solange sie als Wirtschaftsgemeinschaft besteht, gemeinsam konsumiert wird und die Ersparnisse in Form von Vermögen oder Ansprüchen auf Altersversorgung demnach jedem hälftig gehören. Das Ehegattensplitting folgt dieser Fiktion. Hält man diese Vorstellung für falsch, hat man zunächst im Eherecht anzusetzen und kann dann die Konsequenzen für das Steuerrecht ziehen. Es handelt sich also wie im Falle des Existenzminimums um eine Frage der Konsistenz der sozialen Wertungen.

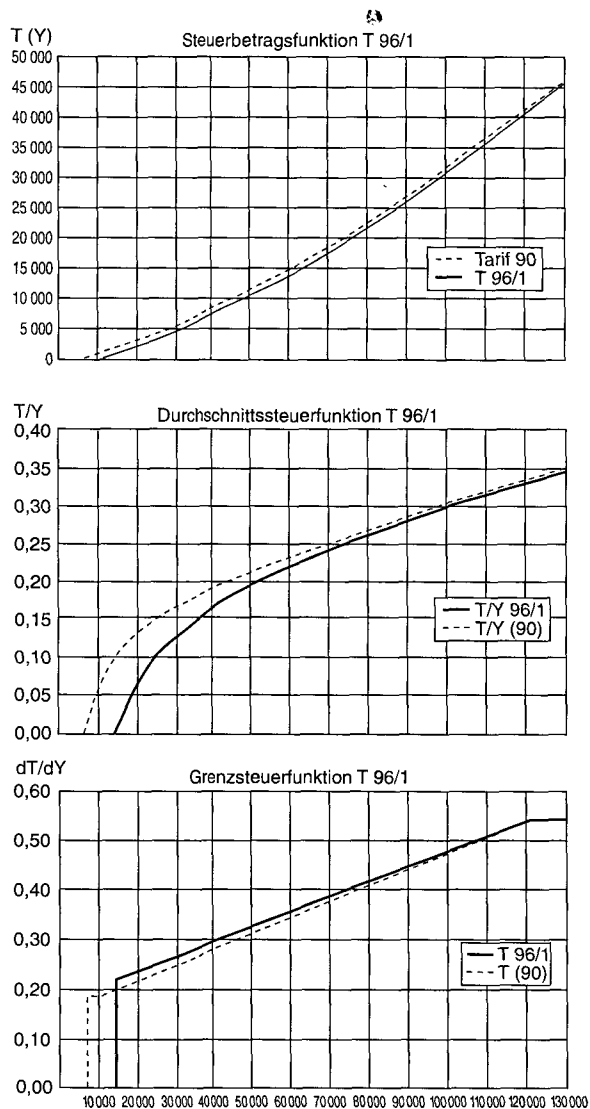
Die Kommission hat sich deshalb dafür ausgesprochen, das Ehegattensplitting beizubehalten. Sie hat ergänzend hinzugefügt, daß diese Beibehaltung darüber hinaus auch eine Frage der horizontalen

Steuergerechtigkeit ist, weil es den Beziehern der meisten Einkunftsarten, nicht aber den meisten Einkommensbeziehern, möglich ist, durch vermögenspolitische Dispositionen die Steuerlasten so zu gestalten, wie es dem Ehegattensplitting entspricht. Nur den Beziehern von Arbeitseinkünften steht diese Möglichkeit nicht offen. Demgegenüber ist bei Vermögenseinkünften und Unternehmenseinkünften regelmäßig die Möglichkeit gegeben, ein individuelles Splitting durch entsprechende Dispositionen zu erreichen.

Hinzu kommt ein häufig verkannter Aspekt: In Ehen mit Kindern, bei denen sich zumindest ein Elternteil

um das Aufziehen der Kinder kümmert, stellen die Einkommensausfälle die Opportunitätskosten des Kinderaufziehens dar, und die Wohlfahrtseinbußen dieser Familien sind gravierend. In Ehen, in denen Kinder aufgezogen werden oder aufgezogen wurden, hat mithin das Ehegattensplitting auch eine familienpolitische Bedeutung. Wenn dagegen behauptet wird, das Ehegattensplitting begünstige in erster Linie die kinderlose Ehe, so mag das in vielen Fällen für ältere Ehepaare zutreffen. Bei den jüngeren Ehepaaren ist es heute jedoch die Regel, daß beide berufstätig sind. Damit ist der Splittingvorteil in diesen Fällen ohnehin stark reduziert und hängt davon ab, in welchem Ausmaß die Einkünfte der Ehegatten voneinander abweichen.

Abbildung 3
Graphische Darstellungen ohne Berücksichtigung der Milderungsregelung 1995
 - T 96/1 -



Realsplitting wäre konsequent

Wo die steuerliche Belastungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtungen oder außergewöhnliche Belastungen gemindert wird, entspricht die Entlastung gemäß dem relevanten Grenzsteuersatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Deshalb ist insbesondere die traditionell im deutschen Steuerrecht verankerte Gewährung von Kinderfreibeträgen grundsätzlich anzuerkennen. Das hängt nach meiner Überzeugung sehr eng mit den Gründen zusammen, die für die Rechtfertigung der Progression angeführt werden. Zwar kann man nicht beweisen, daß die Progression gerechtfertigt ist, doch aus der Verankerung der Progression im deutschen Steuerrecht kann man umgekehrt schließen, daß der Einkommensnutzen nach der sozialen Wertung der Gesellschaft mit zunehmendem Einkommen unterproportional ansteigt und damit der Grenznutzen des Einkommens sinkt. Dies ist zwar noch keine hinreichende, wohl aber eine notwendige Voraussetzung für die Rechtfertigung der Progression.

Wenn aber Einkommen auf andere Personen übertragen werden muß, fließt dieser Einkommensnutzen nicht demjenigen zu, der das Einkommen erzielt, sondern demjenigen, der aus diesem Einkommen unterhalten wird. Solche Unterhaltsverpflichtungen bestehen nach dem deutschen Zivilrecht nicht nur für das Verhältnis von Eltern zu Kindern, sondern auch von Kindern gegenüber ihren Eltern sowie – was wohl seltener vorkommen dürfte – von Enkeln gegenüber ihren Großeltern. Dieser Tatbestand ist bei der Bewertung der häufig geäußerten These zu bedenken, daß es im Belieben eines jeden Bürgers liege, sich Kinder anzuschaffen oder nicht. Nun ist dies schon für sich ein sehr problematisches Argument,

aber es ist völlig verfehlt, wo es um Unterhaltspflichten gegenüber den vorangehenden Generationen geht; denn in der Wahl seiner Eltern ist man nicht frei, und die Umstände, die dazu geführt haben, daß die Eltern einkommenslos sind und unterhalten werden müssen, stehen auch nicht im Belieben desjenigen, der unterhaltsverpflichtet ist.

Der Einkommensnutzen aus Einkommensteilen, die von den Kindern an die pflegebedürftigen Eltern übertragen werden, fließt von den Kindern ab und den Eltern zu und müßte dementsprechend nach dem Realsplitting auch den Eltern zugerechnet werden. Nach § 33 a EStG billigt der Gesetzgeber im geltenden Recht jedoch denjenigen, die ihre Eltern unterhalten, de facto in den wenigsten Fällen eine Steuererleichterung zu, obwohl die Einbußen an Einkommensnutzen beim Unterhaltsverpflichteten beträchtlich sein können. Was für die Eltern gilt, gilt natürlich erst recht und ebenso auch für die Kinder, die aufgezogen werden müssen. Konsequenz wäre deshalb ein Realsplitting.

Die Einkommensteuer-Kommission hat sich mit den Unterhaltspflichten nicht auseinandergesetzt; denn ihre Aufgabe bestand ja darin, Schlupflöcher im Steuerrecht zu schließen und nicht darin, alle Inkonsistenzen aufzudecken. Konsistent wäre es aber an und für sich, nicht nur Kinderfreibeträge im Einkommensteuerrecht beizubehalten, sondern auch die Regelungen über die außergewöhnlichen Belastungen in Richtung auf ein Realsplitting zu revidieren. Da entsprechende Verfassungsklagen bereits beim Bundesverfassungsgericht eingereicht sind, dürfte es ziemlich sicher sein, daß der Gesetzgeber in absehbarer Zeit auch vor der Notwendigkeit stehen wird, die Regelungen über die außergewöhnlichen Belastungen im deutschen Einkommensteuerrecht in bezug auf den Unterhalt für Familienangehörige, für die keine Freibeträge gewährt werden, zu reformieren. Dies ist jedenfalls zu erwarten, wenn das Bundesverfassungsgericht den Grundsätzen treu bleiben will, die es mit der Grundfreibetragsregelung eingeführt hat.

Inkonsistenzen im Familienlastenausgleich

Die Einkommensteuer-Kommission hat sich nicht nur mit den Grundfreibeträgen, sondern auch mit dem Existenzminimum für Kinder auseinandersetzen müssen. Die Kommission kam zu dem Ergebnis, daß Kinderfreibeträge für 1996 in Höhe von 6600 DM und von 1997 an in Höhe von 6900 DM pro Jahr grundsätzlich angemessen sind. Allerdings hat sie darauf hingewiesen, daß Kinder nur dann unterhaltsberechtigter sind, wenn sie über keine eigenen Einkünfte verfügen. Folglich dürften Kindern mit nennenswerten ei-

genen Einkünften keine Kinderfreibeträge eingeräumt werden, da in diesen Fällen auch keine Unterhaltspflichten bestehen.

Die Einkommensteuer-Kommission hat sich außerdem mit der Konsistenz von Familienlastenausgleich und der Gewährung von Kinderfreibeträgen auseinandergesetzt; denn der gegenwärtige Zustand ist logisch kaum nachzuvollziehen. So sinken die Kindergeldzahlungen mit steigendem Einkommen, weil beim Überschreiten festgelegter Einkommensgrenzen bestimmte Zuschläge entfallen. Dadurch ergibt sich die groteske Wirkung, daß die familienbezogenen Leistungen mit steigendem Einkommen zunächst abnehmen; später nehmen die Familienentlastungen wegen der Steuerfreibeträge wieder zu. Insgesamt führt dies zu einer Zickzackkurve der Gesamtentlastungen von Familien mit Kindern, ein Verlauf, der durch nichts zu rechtfertigen ist.

Den Kindergeldzahlungen liegt primär die Überlegung zugrunde, daß Familien mit Kindern in ihrem sozialen Standard nicht dadurch absinken sollten, daß für die Kinder erhebliche Aufwendungen zu erbringen sind. Dieser Sozialleistungsansatz hat mit der Frage der steuerlichen Leistungsfähigkeit im Prinzip nichts zu tun. Das Nebeneinander von Kindergeldzahlung und Kinderfreibeträgen im deutschen Steuerrecht ist allerdings unkoordiniert, was zu den erwähnten problematischen Entlastungswirkungen führt.

Die Einkommensteuer-Kommission ist von der Vorstellung ausgegangen, daß in den Fällen, in denen Kindergeld gezahlt wird, für eine Steuerentlastung im Prinzip keine Notwendigkeit mehr besteht, solange die Kindergeldzahlung höher als die Steuerentlastung ist. Wenn dagegen die Steuerentlastung größer als das Kindergeld ist, besteht bei einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit prinzipiell kein Grund mehr für Kindergeldzahlungen. Die Kommission hat deshalb vorgeschlagen, den Bürgern ein Wahlrecht zwischen Kindergeldbezug und Inanspruchnahme von Steuerfreibeträgen einzuräumen. Damit würde die Inkonsistenz beider Leistungen aufgelöst. Außerdem sollten aus den bereits dargelegten Gründen bei Überschreitung bestimmter Einkommensgrenzen der eigenen Einkünfte der Kinder weder Kindergeldzahlungen noch Steuerfreibeträge gewährt werden.

Weitere Anregungen der Kommission

Hinsichtlich der übrigen Anregungen der Einkommensteuer-Kommission soll im folgenden nur auf drei Aspekte kurz eingegangen werden:

Andere Steuerbefreiungen und -ermäßigungen, die ohne Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungs-

fähigkeit gewährt werden, wie beispielsweise für Lohnersatzleistungen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit, verletzen die horizontale und die vertikale Steuergerechtigkeit. Sie sollten deshalb grundsätzlich abgeschafft werden. Dasselbe gilt für die vielfältigen Steuervergünstigungen, mit denen wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen etwa im Wohnungsbau oder in der Land- und Forstwirtschaft verfolgt werden. In allen diesen Fällen ist es insbesondere unangemessen, daß die Steuerpflichtigen nach Maßgabe des individuellen Grenzsteuersatzes entlastet werden. Wo der Staat glaubt intervenieren zu müssen, sollte dies prinzipiell in Form von Unterstützungen oder Subventionen geschehen. Dafür spricht nicht nur der Tatbestand, daß ausschließlich die verfolgten Ziele für den Umfang der staatlichen Leistungen bestimmend sein sollten und nicht die Höhe des Einkommens der Steuerpflichtigen. Dafür spricht auch eine Reihe weiterer Gesichtspunkte, z.B. die Frage der laufenden Kontrolle der Subventionen und Unterstützungen durch das Parlament als Haushaltsgesetzgeber. Diese Kontrollen sind schon auf der Ausgabenseite nicht allzu effizient. Steuervergünstigungen erscheinen jedoch nicht einmal im Haushaltsplan, sondern allenfalls im nächsten Subventionsbericht und werden deshalb bei den Haushaltsberatungen kaum überprüft.

Der zweite Aspekt betrifft den Komplex der privat mitveranlaßten Ausgaben. Nach deutschem Steuerrecht sind eine Fülle von Ausgaben steuerlich berücksichtigungsfähig, die nicht nur die berufliche oder die betriebliche Sphäre, sondern auch die private Lebensführung betreffen. Dazu zählen neben dem häuslichen Arbeitszimmer und den Fällen der doppelten Haushaltsführung, um nur zwei Beispiele zu nennen, vor allem die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der letztere Problembereich wird zwar heute auch unter ökologischen Aspekten diskutiert; doch diese haben die Einkommensteuer-Kommission nicht dazu veranlaßt, der steuerlichen Absetzungsfähigkeit derartiger Aufwendungen kritisch gegenüberzustehen. Vielmehr teilt hier die Kommission den amerikanischen Standpunkt, daß die Arbeit am Tor zur Arbeitsstätte beginnt. Die Wahl der Wohnung ist in erster Linie eine Frage der privaten Lebensführung. Da die Wohnungsmieten in der Umgebung der Ballungszentren in der Regel höher als auf dem flachen Land sind, bietet eine Wohnungswahl weit entfernt von der Arbeitsstätte meist den Vorteil niedrigerer Mieten. Mit der steuerlichen Begünstigung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden sich hieraus ergebende Ersparnisse steuerlich subventioniert, so daß

auch unter dem Aspekt der steuerlichen Leistungsfähigkeit eigentlich nichts dafür spricht, diese Begünstigung beizubehalten. Um den Übergang „sozialverträglich“ zu gestalten, hat sich die Kommission für eine mäßige Entfernungspauschale von 20 Pfennigen für jeden Entfernungskilometer ausgesprochen.

Frage der Rentenbesteuerung

Als dritter und letzter Problembereich soll die Frage der Rentenbesteuerung, die viel Staub aufgewirbelt hat, behandelt werden. Der Kommission wurde mangelndes soziales Bewußtsein vorgeworfen, weil sie für eine Besteuerung der Renten eingetreten ist. Auch hier hat die Kommission jedoch nur eine konsistente Besteuerung gesucht. Sie hat sich dabei von dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen „Zur Besteuerung von Alterseinkünften“ leiten lassen, wie überhaupt in ihre Arbeit viele vorher vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium unterbreitete Vorschläge eingeflossen sind.

Der Wissenschaftliche Beirat hat sich für das sogenannte Korrespondenzprinzip ausgesprochen. Er versteht darunter den Grundsatz, daß jedes Einkommen einmal besteuert werden muß, aber auch nur einmal besteuert werden darf, und zwar in der Regel zu dem Zeitpunkt, zu dem das Einkommen seinem Empfänger zufließt, bei der Bildung bestimmter Ersparnisse ausnahmsweise aber auch zum Zeitpunkt ihrer Auflösung. Für eine solche Umperiodisierung spricht bei der gesetzlichen Rentenversicherung schon die Tatsache, daß die Einkommen zum Zeitpunkt des Zufließens nicht disponibel sind, so daß die Pflichtbeiträge deshalb steuerfrei gestellt werden sollten. Sie sind es de facto zu einem erheblichen Teil heute auch. So fließt der Arbeitgeberanteil dem Steuerpflichtigen steuerfrei zu, und die Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Sonderausgaben reichen in der Regel aus, um die Pflichtbeiträge abzudecken. Das gilt zur Zeit allerdings nicht in allen Fällen. Gegenwärtig bleibt bei der Rentenbesteuerung der Kapitalanteil der Renten steuerfrei, belastet wird nur der sogenannte Ertragsanteil, der überdies pauschal berechnet wird. Das ist aber insofern inkonsistent, als in der Regel auch der Kapitalanteil der Renten zu einem überwiegenden Teil aus unbesteuerter Einkommen gebildet worden ist. Nach dem Kommissionsvorschlag sollen die Beiträge zur gesetzlichen, aber auch zur freiwilligen Rentenversicherung ohne Kapitalwahlrecht künftig steuerfrei bleiben, dafür aber die späteren Rentenzahlungen voll versteuert werden. Damit wäre auch eine steuerliche Gleichbehandlung von Renten und Pensionen erreicht

worden, die das Bundesverfassungsgericht schon vor Jahren angemahnt hat.

Schwierigkeiten bei einer konsistenten Rentenbesteuerung macht das Übergangsproblem: Da die Rentenbeiträge in der Vergangenheit nicht vollständig steuerfrei gestellt waren, stammt ein Teil der späteren Rentenzahlungen aus früher versteuertem Einkommen, was insoweit zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Aus diesem Grunde müßte man an sich immer auseinanderrechnen, welcher Teil der Rentenzahlung aus bereits früher versteuerten und welcher Teil aus früher nicht versteuerten Einkommen fließt, was ex post technisch kaum zu bewerkstelligen ist. Wenn man den Vorschlägen der Kommission gefolgt wäre, so hätte der Zeitpunkt der Aufstockung des Existenzminimums eine so gewaltige Steuerentlastung für alle Steuerpflichtigen bedeutet, daß der Übergang zu einer Rentenbesteuerung nach dem Korrespondenzprinzip sinnvoll hätte vollzogen werden können. Soweit das Einkommen zum Zeitpunkt der Ersparnisbildung unverteuert geblieben ist, muß es bei Auflösung der Ersparnisse versteuert werden, und das bedeutet bei den Pflichtversichertenrenten eben zum Zeitpunkt der Rentenzahlung. Da zu diesem Zeitpunkt die Einkommen in der Regel niedriger sind als in der Zeit der Erwerbstätigkeit, ist diese Lösung für den Bürger überdies günstig; denn die Progression greift dann weniger scharf zu als bei der Besteuerung erwirtschafteter Markteinkommen. Der Tendenz nach würden also bei dieser Umperiodisierung die Rentner begünstigt und nicht bestraft werden, auch wenn das für die Betroffenen möglicherweise schwer einzusehen ist. Zum Zeitpunkt der Anhebung des Grundfreibetrages hätte diese Umstellung der Rentenbesteuerung möglicherweise für einige Bezieher hoher Renten Schlechterstellungen zur Folge gehabt, sie wäre aber zumindest für die kleinen Rentner schmerzlos zu bewerkstelligen gewesen. Diese Chance wird nun vertan.

Fazit

Insgesamt hat sich die vom Bundesminister der Finanzen eingesetzte Einkommensteuer-Kommission von dem Gedanken leiten lassen, daß ein Einkommensteuerrecht, das bei niedrigerem Tarif das Einkommen als Bemessungsgrundlage konsequent erfaßt und keine Durchbrechung der Systematik zuläßt, gerechter ist als eine Besteuerung, bei der die Steuersätze zwar optisch hoch gehalten werden, für viele Bürger jedoch nur auf dem Papier stehen, weil sie sich dank zahlreicher Sonderregelungen den Belastungen entziehen können. Die Ergebnisse der Kommission haben in Fachkreisen, vor allem auch in der seriösen

Wirtschaftspresse, ein freundliches Echo gefunden. Von Seiten der Politiker gab es zum Teil harsche Reaktionen, nicht nur vom Bundesminister der Finanzen, der in einer ersten Äußerung meinte, die Kommission habe ihren Auftrag nicht erfüllt. Tatsächlich hat die Kommission nach Sinn und Wortlaut die ihr gestellte Aufgabe gelöst; denn es war ihr ausdrücklich vorgegeben worden, den linear-progressiven Tarif nach Möglichkeit zu retten und die Kompensation der Steuereinnahmeausfälle unter anderem durch einen Abbau von Steuervergünstigungen und Sonderregelungen zu suchen. Vor dem Bundesminister der Finanzen hatte freilich der saarländische Ministerpräsident die Ergebnisse der Kommission, die bis dahin noch gar nicht publiziert waren, als unsozial bezeichnet. Inzwischen haben beide Kritiker einiges von ihren Vorwürfen zurückgenommen und die Kommission etwas freundlicher gewürdigt. Die Fraktionen der Regierungskoalition haben insbesondere die Anregungen zur Reform der Familienbesteuerung und des Familienlastenausgleichs aufgegriffen, indem sie das vorgeschlagene Wahlrecht zwischen Kindergeld und Kinderfreibeträgen einführen und die Kinderfreibeträge und das Kindergeld dann nicht mehr gewähren wollen, wenn das Kind eigene Einkünfte von mehr als 12000 DM hat.

Vielfältige Erfahrungen des Wissenschaftlichen Beirats lehren, daß manche Anregung der wissenschaftlichen Politikberatung mit erheblicher zeitlicher Verzögerung doch noch auf fruchtbaren Boden fällt. Das ist beispielsweise beim Übergang von der Bruttoallphasenumsatzsteuer zur Nettoumsatzsteuer der Fall gewesen. Dies trifft – um nur noch ein weiteres bedeutendes Beispiel zu nennen – auch bei der Körperschaftsteuerreform zu, mit der das klassische Körperschaftsteuerrecht aufgegeben und die Anrechnung der auf den Ausschüttungen lastenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer eingeführt wurde.

Es ist nicht unwahrscheinlich, daß die eine oder andere Anregung der Einkommensteuer-Kommission später noch einmal aufgegriffen wird. Ob freilich in absehbarer Zeit eine Rückkehr zu den systematischen Grundlagen des Einkommensteuerrechts erfolgt, erscheint zweifelhaft. Das Schicksal des Gutachtens, das der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesminister für Finanzen „Zur Reform der direkten Steuern“ bereits vor 28 Jahren vorgelegt hat und in dem sich Forderungen finden, die von der Einkommensteuer-Kommission zum großen Teil wieder aufgegriffen worden sind, läßt es nicht sehr wahrscheinlich erscheinen, daß in näherer Zukunft bei der Reform der Einkommensteuer ein großer Wurf gelingt.