

Tiepelmann, Klaus; Floehr, Ralf

**Article — Digitized Version**

## Abbau von Steuervergünstigungen, aber wie?

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Tiepelmann, Klaus; Floehr, Ralf (1985) : Abbau von Steuervergünstigungen, aber wie?, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 65, Iss. 6, pp. 282-289

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/136048>

**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.*

### Abbau von Steuervergünstigungen, aber wie?

Klaus Tiepelmann, Ralf Floehr, Duisburg

In letzter Zeit wird von vielen Seiten gefordert, Steuervergünstigungen abzubauen. Die jüngste Stellungnahme hierzu stammt von Bundesfinanzminister Gerhard Stoltenberg selbst, der vor dem Deutschen Steuerberaterkongreß Anfang Mai in Bonn die These vertrat, niedrigere Steuersätze und weniger Ausnahmen von der Besteuerung seien den bestehenden hohen Steuersätzen bei gleichzeitiger Existenz zahlreicher Vergünstigungen vorzuziehen. Wie steht es um die Erfolgsaussichten eines Abbaus von Steuervergünstigungen?

Legt man die verschiedenen Stellungnahmen der Regierungs- und der Oppositionsparteien und von Wirtschaftsverbänden zur Steuerreformpolitik zugrunde, so müßte man eigentlich verwundert darüber sein, daß der Abbau von Steuervergünstigungen so schleppend vorankommt; denn die Einmütigkeit der Forderung nach Beseitigung der überholten, unzeitgemäßen, ungerechtfertigten und unsystematischen Steuervergünstigungen ließe eher ein schnelles und zielgerichtetes Handeln erwarten. Das Dilemma jeder Steuerreformpolitik steckt jedoch im Detail; wenn konkret benannt werden muß, welche Steuervergünstigungen im einzelnen und vielleicht sogar zuerst beseitigt werden sollen, dann divergieren die Stellungnahmen. Unverbindlich läßt sich leicht und öffentlichkeitswirksam die Abschaffung von Steuerprivilegien verlangen (was ja mit einer höheren Steuerbelastung gewisser Gruppen der Gesellschaft verbunden ist), vor allem, wenn man auf dieser Grundlage Steuerentlastungen für alle anderen versprechen kann. Warum in einer Demokratie wie der Bundesrepublik, in der jeweils eine Mehrheit von Bürgern über die Gesetze zu entscheiden hat, die auch die Minderheit akzeptieren muß, Steuervergünstigungen, die nur wechselnde Minderheiten begünstigen, nicht zugunsten einer Mehrheit abgeschafft werden können, die dadurch eine Steuerentlastung erfahren würde, erscheint wirklich schwer verständlich.

Als Ursachen für mangelnde Erfolge beim Abbau von Steuervergünstigungen sind vor allem zu nennen:

- Die Politiker sind schlecht informiert oder auch überfordert, die Zusammenhänge zu begreifen;
- die Politiker haben gute Gründe, einen für sie risikoreichen Abbau von Steuervergünstigungen nicht mehr zu versuchen, weil ihnen schlechte Erfahrungen in der Vergangenheit gezeigt haben, daß politisch oft genug diejenigen als Verlierer dastehen, die sich mit vielen gut organisierten Minderheiten im Staat angelegt haben, um einer anonymen oder nicht artikulationsfähigen Mehrheit von Bürgern relativ kleine Vorteile zu verschaffen. Die geringe Konsensfähigkeit von systematisch durchdachten Steuerreformkonzepten in der Demokratie, bei denen die potentiellen Verlierer sich lauter beklagen als die Gewinner sich dankbar erweisen, mag ein Hinweis auf die Richtigkeit dieser Vermutung sein;
- schließlich ist es auch denkbar, daß unser politisches System nach schlicht undemokratischen Regeln funktioniert, indem es einflußreichen Minderheiten, die auch bestimmte Gegenleistungen (Erhaltung von Arbeitsplätzen, Parteispenden!) versprechen können, eher zu Diensten ist als dem breiten Wählervolk und seinen Mehrheiten; denn gerade in den letzten Jahren haben sich die Anzeichen gemehrt, daß es Tendenzen in der Bestimmung der Finanz- und Wirtschaftspolitik gibt, die der Moral eines demokratischen Systems eher Hohn sprechen.

#### Schwerer Schaden

Natürlich können auch noch andere Erklärungen in Frage kommen, z. B. die, daß die mit Steuervergünstigungen verfolgte Politik für das Gemeinwohl, mit dem bei ihrer Einführung fast immer geworben wird, so erfolgreich ist, daß eine Abschaffung per saldo eher Schaden als Nutzen stiften müßte. Aber warum wird dann so einmütig nach einer Beseitigung von Steuervergünstigungen gerufen? Ist man sich nicht bewußt, daß die nichtfiskalische Steuerpolitik in den Dienst gesamtwirtschaftlicher Ziele gestellt werden kann, indem sie struk-

---

*Prof. Dr. Klaus Tiepelmann, 53, ist Inhaber des Lehrstuhls für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Finanzwissenschaft, an der Universität-Gesamthochschule -Duisburg. Ralf Floehr, 27, Dipl.-Ökonom, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.*

turschwachen Branchen und Regionen die Umstellung erleichtert, Arbeitsplätze sichert, die Wohnungsversorgung oder Vermögensbildung fördert und Anreize zu sonstigen sozial- und wirtschaftspolitisch sinnvollen Verhaltensweisen gibt? Selbst dann, wenn dieser Begründungszusammenhang gegeben ist, muß bedacht werden, daß die mit Steuervergünstigungen verfolgten Ziele auch oder sogar effizienter mit anderen wirtschafts- und finanzpolitischen Instrumenten, z. B. Transfers und Subventionen, verfolgt werden können.

Die Unbekümmertheit, mit der über Jahrzehnte hinweg in der Bundesrepublik versucht worden ist, möglichst geräuschlos Politik über ausdrücklich gewährte Steuervergünstigungen und die geduldete Ausnutzung von Steuerlücken zu machen, hat dem Steuersystem schweren Schaden zugefügt. Die Vermutung ist inzwischen allzu berechtigt, daß wesentlich geringere Tarifbelastungen bei den großen Steuern möglich wären, wenn die Steuerbemessungsgrundlagen vollständig und ausnahmslos erfaßt würden. Vielleicht könnte dadurch sogar das Steueraufkommen trotz niedrigerer Steuersätze wesentlich gesteigert werden, so daß dem Budget mehr Mittel zur Verfügung stünden, um wirtschafts- und sozialpolitische Aufgaben zu verfolgen oder die angeblich alle bedrückende Neuverschuldung des Staates zu reduzieren. Ohne einen rigorosen Abbau von Steuervergünstigungen und ohne Gegenmaßnahmen gegen den legalen und illegalen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts wird es auch kaum eine Chance geben, die heimlichen Steuererhöhungen voll zurückzugeben und Grenzsteuersätze unter 50 % bei der Lohn- und Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer zu verwirklichen, wie es vielfach gefordert wird<sup>1</sup>.

Ziel kann es demnach nur sein, für einen radikalen Abbau aller Steuervergünstigungen zu plädieren und gleichzeitig sicherzustellen, daß selektiv Transfers und Subventionen an die Stelle der Vergünstigungen treten, die ehemals wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen gedient haben.

#### Vereinbarkeit mit der Steuersystematik

Willkürverbot und Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 Grundgesetz (GG) verpflichten den Gesetzgeber zu einer regelgebundenen Besteuerung, die als Besteuerung nach der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert worden ist. Daneben ist insbesondere im Rahmen der Einkommensbesteuerung auf den im Artikel 20 GG verankerten Sozialstaatsgedanken Rücksicht zu nehmen, beispielsweise in der Form von Freibeträgen für Alte, Behinderte oder Kranke, die als sozial besonders schutzbedürftig gelten. Auch sind, al-

lerdings eingeschränkt und kontrovers diskutiert, mögliche Belastungen durch Ehe und Familie (Artikel 6 GG) angemessen zu berücksichtigen.

Das Sozialstaatsgebot hat im Laufe der Zeit zur Herausbildung eines höchst komplexen, manchmal als unüberschaubar angesehenen Steuersystems beigetragen: Mittels verschiedener Techniken werden gleichzeitig diverse nichtfiskalische Ziele verfolgt, die nicht steuersystematisch gerechtfertigt werden können, weil sie den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchbrechen. Ob steuerliche Vergünstigungen, die sowohl bei der Einkommensentstehung als auch bei der Einkommensverwendung ansetzen können, als steuersystematisch erforderlich angesehen werden müssen, kann im einzelnen nur anhand eines Kriterienkatalogs bestimmt werden; das gleiche gilt für die steuersystematisch vollständige Definition der Steuerbemessungsgrundlagen selbst.

Was sind nun eigentlich Steuervergünstigungen, steuerpolitische Ausnahmen für jeden oder wirtschafts- und sozialpolitisch notwendige und unverzichtbare Differenzierungen des Steuersystems?

Nicht sehr weit führt der Definitionsversuch, Steuervergünstigungen lediglich als Ausnahmen von der allgemeinen Steuernorm zu bezeichnen, die zu Mindereinnahmen für den Fiskus führen, weil hierbei die Differenzierungsgründe außer acht gelassen werden. Allerdings ist das zu beackernde Feld wesentlich umfangreicher als von Gerhard Stoltenberg in diesem Zusammenhang angesprochen, der „scheinbar lukrative Steuersparmodelle“ als verdammenswerte Steuervergünstigungen hervorhob.

Keine Steuervergünstigungen sind, in einer negativen Abgrenzung, solche Regelungen, die bei der Einkommensentstehung ansetzen und bei denen es sich um die steuerliche Leistungsfähigkeit mindernde Faktoren handelt. Das sind die nachgewiesenen Betriebsausgaben und Werbungskosten, die als notwendige Bestandteile des Steuersystems betrachtet werden, da nur Nettoeinkünfte besteuert werden sollen.

Demgegenüber sind spezielle Abzugsmöglichkeiten, die an die Einkommensverwendung geknüpft sind,

<sup>1</sup> Unter Berücksichtigung einiger unvermeidbarer Transfer- und Subventionszahlungen, die aus dem Steueraufkommen finanziert werden müßten, gehen wir davon aus, daß die Durchschnittsbelastung um ein Fünftel und der Spitzensteuersatz erheblich unter 50 % gesenkt werden könnten. Eine ähnliche Berechnung findet sich in der überarbeiteten Auflage von R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, L. Kullmer: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Band, dritte Auflage, Tübingen 1985, S. 188. Vom 56 %igen Grenzsteuersatz bei der Einkommensteuer sind zur Zeit weniger als 1 % der Steuerpflichtigen betroffen, was allerdings ca. 20 % des Steueraufkommens ausmacht. Die Spitzensteuersätze sind also, anders als häufig behauptet, für die Einkommensumverteilung relativ bedeutsam.

Übersicht 1

Im bundesdeutschen Einkommensteuerrecht implementierte Steuervergünstigungen mit lenkungs- und sozialpolitischem Charakter im Vergleich zu systemgerechten Bestandteilen

| Steuervergünstigungen   | Systemimmanente Bestandteile   |
|---|--|
| <p>1. <b>Wirtschaftspolitisch motiviert<sup>1</sup></b><br/>über den tatsächlichen Werteverzehr hinausgehende Abschreibungen; steuerfreie Rücklagen</p> | nachweisbare Einkunftserzielungskosten   |
| <p>2. <b>aus Gründen der Verwaltungseffizienz und Praktikabilität</b><br/>Bewertungsfreiheiten; steuerbegünstigende Pauschalierungen</p>                | Vereinfachungsvorschriften, der Höhe nach gerechtfertigte Pauschalen                             |
| <p>3. <b>Sozialpolitisch motiviert</b></p>  |  |
| <p>3.1. zum Ausgleich der Nachteile des Quellenabzugsverfahrens:<br/>Weihnachtsfreibetrag</p>   | Arbeitnehmerfreibetrag   |
| <p>3.2. unstrittig:<br/>Steuervergünstigungen zur Befriedigung von Grundbedürfnissen</p>  | Grundfreibetrag zur Existenzsicherung (wirtschaftliche Bedürftigkeit)                            |
| <p>3.3. strittig:<br/>familienpolitische Komponenten (Splitting, „Kidding“<sup>2</sup>)</p>   | gewisse Aufwendungen für Vorsorge und Existenzsicherung sowie aufgrund rechtlicher Verpflichtung |
| <p>4. <b>Steuerprivilegien</b></p>  |  |

<sup>1</sup> Selbstverständlich gibt es auch gesellschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigungen, auf deren Darstellung hier allerdings verzichtet wurde.  
<sup>2</sup> Berücksichtigung von Kindern, z. B. Kinderfreibeträge.

nach verbreiteter Auffassung vom Aufbau und von den Anforderungen an die Steuer her nicht erforderlich, obwohl auch häufig in der Politik der Anschein erweckt wird, sie seien steuertechnisch bedingt<sup>2</sup>. Diese Vergünstigungen verletzen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum einen im Hinblick auf die Nichtbegünstigten und zum anderen auch intrapersonell, wenn innerhalb der Gruppe der Begünstigten unterschiedliche Grenzsteuersätze angewendet werden, was eine ungerechte Lastverteilung zur Folge hat<sup>3</sup>. Diese dem

Steuersystem nicht immanenten Bestandteile haben entweder einen lenkungs- und sozialpolitischen Charakter oder sind Folge von Politikversagen der Vergangenheit, d. h. mit ihnen können effizient keine gesamtwirtschaftlichen Ziele verfolgt werden. Die Übersicht 1 stellt nun solche Steuervergünstigungen den systemimmanenten Bestandteilen des Rechts gegenüber:

**Objektive Kriterien**

Die Einteilung der Steuervergünstigungen in systemimmanente und nicht-systemimmanente entspricht einer strengen Auslegung des Systemgedankens, die man relativieren kann. Mißt man nämlich die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht nach rein objektiven Kriterien, d. h. an der Steuerbasis, die sich nach einem allumfassenden Einkommensbegriff bestimmt und mit dem Markteinkommen gleichzusetzen ist, sondern nach subjektiven Maßstäben, kann die Aussage, daß die Gleichmäßigkeit und Allgemeinheit der Besteuerung nur objektiviert erfolgen kann, nicht aufrechterhalten werden<sup>4</sup>. Die subjektivierete individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit würde sich dann auch in Abzügen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage und in Differenzierungen des darauf anzuwendenden Tarifs z. B. nach Familienstand oder Kinderzahl ausdrücken.

<sup>2</sup> Vgl. R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, L. Kullmer, a.a.O., S. 172 ff. und S. 187 ff.; Dieter Schneider: Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage, in: Steuer und Wirtschaft 4/1984, S. 361 ff.; Stanley S. Surrey: Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik. Ein Vergleich mit direkten Staatsausgaben, in: Steuer und Wirtschaft 4/1981: „Je tiefer der Anreiz in der Steuertechnik und Steuerterminologie eingebaut ist, desto mehr erweckt er den Anschein einer normalen technischen Steuervorschrift ...“ (ebenda, S. 375).

<sup>3</sup> Diese Auffassung ist jedoch nicht unumstritten, sondern wird in der Literatur bis heute kontrovers diskutiert. Vgl. beispielhaft R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, L. Kullmer, a.a.O., S. 189 f. Petersen bezeichnet die Lasten für die Nichtbegünstigten, die ihnen beispielsweise durch entgangene Steuersatzsenkungen entstehen, in Erweiterung des herkömmlichen Begriffes sogar als „excess burden“; vgl. Hans-Georg Petersen: Die Steuerreformen seit 1975. Einige kritische Anmerkungen, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 62. Jg. (1982), H. 8, S. 389.

<sup>4</sup> Vgl. Heinz Dieter Hessler: Theorie und Politik der Personalsteuern. Eine Kritik ihrer Einkommens- und Vermögensbegriffe, unveröffentlichte Habilitationsschrift, Köln 1983, S. 222 ff.

Dieser weiten Auslegung des Begriffs der steuerlichen Leistungsfähigkeit, nach der nur auf das disponible Einkommen, das nach Abzug steuerpolitisch geförderter und gesetzlich erzwungener Verwendungen des Markteinkommens von der objektiven Steuerbasis verbleibt, der Tarif anzuwenden wäre, schließen wir uns allerdings nicht an: Es gibt schließlich kein Naturgesetz, das besagt, daß selbst die aus Verpflichtungs- oder Vorsorgeaspekten erfolgten Einkommensverwendungen unbedingt im Rahmen des Steuersystems berücksichtigt werden müssen. Wenn wir ebenfalls eingestehen, daß es auch keine Norm gibt, die die nichtfiskalische Besteuerung verbieten könnte, plädieren wir gleichwohl für die ausnahmslose Besteuerung der marktlichen Einkommen, weil wir das Instrument „direkte Finanzhilfen“ als den Steuervergünstigungen überlegen ansehen, wenn es maßvoll eingesetzt und im Budget offen ausgewiesen wird.

#### Gesetzgeberische Intentionen

Unterteilt man nun die Steuervergünstigungen nach der gesetzgeberischen Intention, so sind die wirtschaftspolitisch motivierten streng von den sozialpolitisch motivierten zu trennen, weil nur mit den ersteren Verhaltensänderungen der Besteuerten angestrebt werden, während letztere dem Sozialstaatlichkeitsgebot des Grundgesetzes Rechnung tragen sollen.

Vom Gesetzgeber ausdrücklich zugelassene „konstruierte“ Betriebsausgaben und Werbungskosten, z. B. überhöhte steuerbegünstigende Pauschalen, Sonderabschreibungen, erhöhte Abschreibungen u. a., sollen wirtschaftspolitischen Zielen oder scheinbar der Verwaltungsvereinfachung dienen und können steuersystematisch nicht gerechtfertigt werden. Systemimmanent und notwendig sind folglich nur nachweisbare „echte“ Einkunftserzielungskosten, wie Abschreibungen nach der tatsächlichen (technisch oder wirtschaftlichen) Nutzungsdauer und sinnvolle Vereinfachungsvorschriften, zu denen auch Pauschalierungen zu rechnen sind, die der Höhe nach ihrem Zweck angemessen sind. Im weiteren wäre auch der den Arbeitnehmern zuerkannte Weihnachtsfreibetrag abzulehnen, da eine Sonderbehandlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspricht. Allerdings ist der Arbeitnehmerfreibetrag als systemimmanent zu akzeptieren, da er lediglich die durch das Quellenabzugsverfahren entstehenden Nachteile ausgleichen soll.

Pragmatisch gesehen wird eine nichtfiskalische, an wirtschaftspolitischen Zielen ausgerichtete Besteuerung solange als zulässig angesehen, wie die gesamtwirtschaftlich als positiv bewerteten Lenkungseffekte als annähernd erreichbar gelten<sup>5</sup>. Das allerdings ist zu

einseitig betrachtet; denn die Überlagerung, ja Durchbrechung der Anwendung systematischer Regeln bei der Besteuerung schadet sowohl der Gleichheit und der Gerechtigkeit als auch der Akzeptanz des Steuersystems. Dieser Schaden ist in der Vergangenheit kaum beachtet worden: Regeln, die nicht mehr für alle gleich gelten, aus welchen Gründen auch immer, sind schwerer durchsetzbar und fordern zu Verstößen geradezu heraus. Schon deshalb ist die nichtfiskalische Besteuerung heute wesentlich zurückhaltender zu beurteilen, nämlich als systemanalytisch suboptimal, selbst wenn man an die Erreichung ihrer Ziele im einzelnen glaubt.

#### Überlegenheit von Finanzhilfen

In der Diskussion um ein systematisch konsistentes Steuersystem ist es auch unstrittig, daß solche sozialpolitisch motivierten Steuervergünstigungen abzulehnen sind, die der bloßen Befriedigung von Grundbedürfnissen dienen. Der aus Gründen der wirtschaftlichen Bedürftigkeit gewährte Grundfreibetrag zur Existenzsicherung ist allerdings, schon weil es sich im Grunde um eine tarifliche Regelung handelt, ohne Einschränkungen als systemgerecht anzusehen. Demgegenüber werden Aufwendungen für Vorsorge und zukünftige Existenzsicherung sowie aus Verpflichtung ebenso kontrovers diskutiert wie im Steuersystem verankerte familienpolitische Komponenten (Splitting, „Kidding“), ungeachtet der Tatsache, daß es sich bei vielen dieser Aufwendungen um zwangsweise Einkommensverwendungen handelt. Schließlich tangiert u. E. nicht jede unumgängliche Ausgabe die steuerliche Leistungsfähigkeit, und es gibt keinen objektiven Grund, die sozialpolitischen Ziele unbedingt über das Steuersystem verfolgen zu müssen. Weder alle materiellen Folgen der Schulpflichtigkeit von Kindern noch der Wehrpflichtigkeit von jungen Männern werden ja per se mit Steuervergünstigungen belohnt, während man sich inzwischen daran gewöhnt hat, daß die Verpflichtung zur Sozial- oder Autohaftpflichtversicherung steuerlich begünstigt wird.

Der Zwang, den der Staat ausübt, ist in diesen Fällen im Interesse des Gezwungenen oder der Gemeinschaft sinnvoll, was auch die privat damit verbundenen Lasten rechtfertigt. Wo das zu Unzumutbarkeiten führt, muß deshalb noch nicht die Systematik des Steuersystems durchbrochen werden; vielmehr ist in solchen Fällen die instrumentelle Eignung von Transfers als Ersatz für Steuervergünstigungen zu überprüfen. Direkte Finanzhilfen sind diesen nicht nur deshalb überlegen, weil sie die

<sup>5</sup> Vgl. zustimmend Klaus T i p k e : Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 59 f.; Herbert T i m m : Bemerkungen zur wirtschaftspolitisch orientierten nichtfiskalischen Besteuerung, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 27, Tübingen 1968, S. 87 ff.

Übersicht 2

Vergleich der instrumentellen Eignung von Steuervergünstigungen und direkten Finanzhilfen (Transfers, Subventionen): Ausbau, Abbau oder Ersatz?

**Steuervergünstigungen**

Leistungsfähigkeitsprinzip als oberstes Postulat für die Steuerlastverteilung wird durchbrochen.

sind versteckte Staatsausgaben, die nicht explizit im Budget erscheinen

Finanzausgleichsregelungen führen zu zwangswiseiter Mitfinanzierung von Bundesangelegenheiten durch untergeordnete Gebietskörperschaften und umgekehrt

Rechtsanspruch führt zu Anspruchsdenken und Gewöhnungseffekten

permanente staatliche Kontrolle fehlt, da Volumen und Inanspruchnahme unbekannt sind und in der Regel keine zeitliche Befristung erfolgt

Steuerausfälle sind schwer oder überhaupt nicht schätzbar

es kommt zu Fehlallokationen durch Mitnahmeeffekte, wenn erwünschtes Verhalten ohnehin erfolgt wäre

wegen ungleicher distributiver Wirkungen wird der Gleichheitsgrundsatz verletzt (bezüglich unterschiedlicher Grenzsteuersätze sowie hinsichtlich niedriger oder Null-Markteinkommen)

Lasten (entgangene Steuersatzsenkung) und Nutzen (wer nutzt Steuervergünstigungen und in welchem Ausmaß?) bleiben unbekannt

relative Unmerklichkeit für die belasteten Bürger

**direkte Finanzhilfen**

Verletzen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht, zumal Progressionsvorbehalt möglich

sind budgetwirksam und werden offen als Staatsausgaben erfaßt

belasten den Haushalt der zur Leistung verpflichteten Gebietskörperschaft (vgl. auch Artikel 104 a Abs. 3 GG)

Anspruchs- und Bedürftigkeitsprüfung grenzen den Begünstigtenkreis ein und beschränken Gewöhnungseffekte

Kontrolle erleichtert, da die Finanzhilfen im Rahmen der jährlichen Haushaltsplanung ständig neu begründet werden müssen

Staatsausgaben können bei der Haushaltsplanung leichter transparent gemacht werden

Mitnahmeeffekte können durch Verwendungsaufgaben eher vermieden werden

zweckadäquate Begünstigung für den Adressatenkreis ohne unerwünschte distributive Effekte möglich

Kosten/Nutzenrechnung eher möglich

relative Merklichkeit

Verbindlichkeit des Steuersystems erhalten helfen, sondern auch, weil sie den Grundsätzen staatlicher Aufgabenerfüllung (Budgetwahrheit, Vollständigkeit und Klarheit) Geltung verschaffen und politisch besser kontrolliert werden können. Die Übersicht 2 belegt dann auch die instrumentelle Überlegenheit von Finanzhilfen.<sup>6</sup>

Ein Beispiel möge unser Ergebnis illustrieren: Der steuerliche Altersfreibetrag, der altersbedingte Härten

mildern soll, führt mit steigendem Einkommen wegen unterschiedlicher Grenzsteuersätze zu absolut höheren Entlastungen. Diese groteske Wirkung würde erst dann deutlich, wenn der Staat diese Beträge den Betroffenen direkt auszahlen würde. Das heißt, daß auch bei Vorsorgeaufwendungen und außergewöhnlichen Belastungen die Transferlösung die bessere ist, wenn Einkommen in bestimmte Verwendungen gelenkt oder Härtefälle abgemildert werden sollen. Nur wenn man sich der zuvor dargestellten gemäßigten Version der Leistungsfähigkeitsdefinition anschließt und diese Aufwendungen als originär mit der Einkommenserzielung verbunden sieht, ließen sich Abzüge von der Bemessungsgrundlage rechtfertigen, was gerade im Bereich der sozialpolitisch motivierten Steuervergünstigungen ja vielfach getan wird, allerdings ohne dabei die oben beschriebenen Wirkungen zu berücksichtigen.

<sup>6</sup> Zum Problemfeld vgl. u. a. Stanley S. S u r r e y : Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik. Ein Vergleich mit direkten Staatsausgaben, a.a.O., S. 359 ff.; Herbert T i m m : Steuervergünstigungen und Transferzahlungen als Instrumente der staatlichen Allokations- und Stabilitätspolitik – Ein kritischer Vergleich, in: D. D u w e n d a g , H. S i e b e r t (Hrsg.): Politik und Markt – wirtschaftliche Probleme der 80er Jahre, Stuttgart, New York 1980, S. 237 ff.; und K.-H. H a n s m e y e r : Transferzahlungen an Unternehmen (Subventionen), in: Handbuch der Finanzwissenschaft, dritte Auflage, Bd. I, Tübingen 1977, S. 960 ff.

### Steuerprivilegien

Eine weitere Gruppe von Steuervergünstigungen, der allerdings in der politischen Diskussion kaum Beachtung geschenkt wird, beinhaltet solche Vergünstigungen, die ohne eigentliches gesamtwirtschaftliches Interesse gewährt werden. Sie können nur als Steuerprivilegien bezeichnet werden. Beispielhaft lassen sich die folgenden Steuervergünstigungen, die Ergebnis politischen Unvermögens oder Folge politischer Gefälligkeiten sein mögen, aufführen:

Ungleiche oder mangelnde Besteuerung von Altersbezügen: Zum einen sollten Renten und Pensionen möglichst gleich besteuert werden, zum anderen sind die Einkünfte aus Altersversicherungen zumindest dann voll zu versteuern, wenn die Beiträge hierzu von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig waren;

sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen und Tarifiermäßigungen (vgl. z. B. §§ 3 und 34 EStG);

Altersfreibeträge als zusätzliche Begünstigung, da die dem Sozialstaatsgebot folgende Berücksichtigung altersbedingter Aufwendungen bereits im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen erfolgt und wirtschaftspolitische Anreize zum Altwerden offensichtlich unsinnig sind;

besondere Freibeträge für bestimmte Berufsgruppen (Freiberufler, Land- und Forstwirte);

Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen;

ungleiche Besteuerung realisierter und nicht realisierter Gewinne des betrieblichen und des privaten Bereichs;

ungleiche Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach der Konsumgut- oder Investitionsgutlösung, wobei die Einkünfte mit Einheitswerten als Bemessungsgrundlage als besonders begünstigt bezeichnet werden müssen;

ungerechtfertigte Vorteile durch das Ausnutzen von Lücken im Steuerrecht (Bauherrenmodelle, Verlustzuweisungsgesellschaften), wobei unklar ist, ob es sich hierbei um Anreize zu einer bestimmten Einkommensverwendung (insbesondere Investitionen) handelt oder nur um solche, Steuern zu sparen;

Gestaltungsprivilegien für Bezieher von Nicht-Kontrakteinkommen, wozu neben legalen Gewinnermittlungsbegünstigungen auch das erleichterte Hinterziehen von Steuern gerechnet werden kann<sup>7</sup>.

Sämtliche aufgeführten Steuerprivilegien verletzen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es ist zu vermuten, daß die von diesen Steuervergünstigungen ausgehenden Wirkungen dem Gesetzgeber weitgehend unbekannt sind – denn sonst dürfte er sie nicht dulden – und daß darüber hinaus die in den Subventionsberichten geschätzten Steuermindereinnahmen für die Gebietskörperschaften, wenn die Vergünstigungen überhaupt erwähnt werden, zumindest stark unterschätzt sind. Das gilt im besonderen für die Ausfälle durch Sonderregelungen für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte. Bezeichnenderweise werden in den Subventionsberichten z. B. Bauherrenmodelle (oft titulierte als „rentable Seite des Steuersparens“) und Verlustzuweisungsgesellschaften nicht als Steuervergünstigungen erwähnt, da lediglich Lücken im Steuerrecht ausgenutzt werden.

### Ungereimte Wirkungen

Es ist ratsam, die Ungereimtheiten von Steuervergünstigungen nach verschiedenen Wirkungsphasen zu unterscheiden. Bei der Einführung von steuerlichen Vergünstigungen sollte der Aspekt der Zielerreichbarkeit im Vordergrund stehen. Tatsächlich spielt der vermutete Zielerreichungsgrad allerdings nicht die ausschlaggebende Rolle; denn es ist nicht nur von Bedeutung, ob der Adressatenkreis auch erreicht wird und ob die Anreize dort zur Geltung kommen, sondern auch, in welchem Ausmaß und von welchem Personenkreis die Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Bei einer nach Einkommensklassen differenzierten ungleichen Inanspruchnahme nämlich ist deren Dosierung in zweifacher Hinsicht als nicht zweckadäquat zu bezeichnen: Einerseits führen unterschiedliche Grenzsteuersätze zu einer Verschärfung der Ungleichverteilung von Einkommen und andererseits können selbst bei effektivem Einsatz, d. h. wenn tatsächlich mit den Anreizen politisch erwünschte Einkommensverwendungen induziert werden, Steuervergünstigungen ineffizient sein, weil nämlich die „excess burden“<sup>8</sup> derjenigen, die Steuervergünstigungen nicht beanspruchen, unbekannt und folglich unberücksichtigt bleibt.

Gewöhnungseffekte im Zeitablauf und zunehmende Mitnahmeeffekte führen dazu, daß auch andere als die ursprünglich erwünschten Adressatenkreise von den Steuervergünstigungen angesprochen werden. Spätestens dann sollten die Politiker die Notwendigkeit sehen, die Phase der Abschaffung von Steuervergünsti-

<sup>7</sup> Vgl. beispielhaft Artur Zöllner: „Privataufwendungen“ betrieblich absetzen. Möglichkeiten und Grenzen der steuerlichen Zuordnung von Lebenshaltungskosten und Betriebsausgaben. Eine praktische Anleitung zum Steuersparen, Kissing 1980; und o. V.: Noch mehr Steuern sparen. Privatausgaben als Firmenkosten, in: Impulse 11/1984, S. 78 ff. Hier wird die fast schon kriminelle Energie der Steuersparkünstler offensichtlich.

<sup>8</sup> Zum Begriff vgl. Fußnote 3.

gungen einzuleiten. Am Beispiel der zaghaften Einschränkung der steuerlichen Vergünstigungen durch das Bauherrenmodell, das ja nicht einmal als echte Vergünstigung eingeführt worden war, sondern nur ein Steuersparmodell pfiffiger Spekulanten war, zeigt sich, daß wegen der befürchteten negativen Effekte beispielsweise auf die Beschäftigung in der Bauwirtschaft die Abschaffung von Steuervergünstigungen weniger an mangelnder Einsicht als vielmehr an politischer Lethargie scheitert, die man dadurch zu rechtfertigen sucht, daß die zu befürchtenden Entzugseffekte bei Eindämmung der Vorteile des Bauherrenmodells zu einer Erlahmung der Bautätigkeit führten.

Aber wer glaubt denn noch daran, daß Steuervergünstigungen wirklich eine gesamtwirtschaftlich spürbare Investitionsbelebung bewirken? Offenbar sind das nur noch die entsprechenden Interessenverbände; denn wissenschaftliche Untersuchungen haben schon lange bewiesen, daß steuerliche Investitionsanreize weitgehend unwirksam sind<sup>9</sup>. Anscheinend ist diese Erkenntnis weder den Politikern noch den mit „excess burden“ belasteten Bürgern bekannt, da sonst bei dem zur Disposition stehenden Volumen ein reformerischer Aktionismus herrschen müßte. Quantifizierungen des Einsparpotentials durch den Abbau von Steuervergünstigungen reichen hierbei von rund 33 Mrd. DM laut Subventionsbericht bis hinauf zu fast 200 Mrd. DM jährlich<sup>10</sup>; doch selbst diese beeindruckenden Zahlen sind teilweise wegen willkürlicher Nichterfassungen und nicht berechenbarer Steuervergünstigungen<sup>11</sup> stark untertrieben. Sollte, so könnte provozierend gefragt werden, nicht zunächst das, was nicht als Steuervergünsti-

gung bezeichnet wird, abgeschafft werden? Am Widerstand der Betroffenen würde man dann sehr wohl ablesen können, daß diese Positionen den Charakter von Steuervergünstigungen haben.

### Perspektiven

Betrachtet man die Wirkungen von Steuervergünstigungen praxisnah im Vergleich zu anderen Instrumenten einer rationalen Wirtschafts- und Sozialpolitik, die denselben Aufgaben, sofern sie sich als notwendig erweisen, effektiver und effizienter dienstbar gemacht werden können, und glaubt man fest daran, daß sich in einer freien, demokratisch geordneten Gesellschaft schließlich doch die besseren Lösungswege durchsetzen lassen, muß man sich um den zügigen Abbau von Steuervergünstigungen nicht sorgen. Es werden sich Politiker, Parteien und Regierungen mit dem notwendigen Mut, dem klaren Sachverstand und dem erforderlichen Stehvermögen finden, mit dem Abbau von Steuervergünstigungen die Chance wahrzunehmen, gleich eine ganze Reihe von drängenden Problemen zu lösen:

- Verbesserung der steuerlichen Lastenverteilung bei gleichzeitiger Minderung der Steuerlast für eine Mehrheit der Bürger und Unternehmen<sup>12</sup>;
- größere Akzeptanz des Steuersystems und damit ein Beitrag zum Abbau der Staatsverdrossenheit und zur Zurückdrängung der Steuerhinterziehung;
- Beschleunigung der Haushaltskonsolidierung ohne Einführung neuer oder tariflicher Anhebung bestehender Steuern;
- die zügige Milderung der inflations- und progressionsbedingten Mehrbelastungen (kalte Progression);
- Abbau innerstaatlicher Konflikte und Verbesserung der Kompetenzabgrenzungen im Bundesstaat;
- soziale Absicherung ohne Vermischung von Steuer- und Transfersystemen.

Politiker, die sich mit dem Abbau von Steuervergünstigungen überzeugend für wichtige Aufgaben der Gemeinschaft einsetzen, könnten an Glaubwürdigkeit und Durchsetzungsvermögen gewinnen.

### Durchsetzungschancen

Im Vergleich zum bisher erfolglos gebliebenen Subventionsabbau ist auch eine Durchsetzungschance darin zu sehen, daß es sich bei Steuervergünstigungen nicht um regelrechte Ausgabenprogramme handelt. Da also wenig bekannt ist, wer bisher und in welchem Maße von Steuervergünstigungen profitiert, werden auch die mit ihrem Abbau verbundenen Entzugseffekte diffus und deshalb dem Widerstand der Verbände eher entzo-

<sup>9</sup> Stellvertretend für eine Reihe von Untersuchungen vgl. Lutz H a e g e r t, Franz W i t t m a n n: Zur Bedeutung von Abschreibungsvergünstigungen und Investitionszulagen für Investitionsentscheidungen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 3/1984, S. 243 ff. und die dort angegebenen älteren empirischen Untersuchungen des Ifo-Instituts für Wirtschaftsforschung und aus dem Ausland.

<sup>10</sup> Vgl. Thies T h o r m ä h l e n: Neuere Entwicklungen bei den Subventionen, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 64. Jg. (1984), H. 11, S. 557; derselbe: Subventionsabbau – Anspruch und Wirklichkeit, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 63. Jg. (1983), H. 9, S. 442; Hans-Georg P e t e r s e n: Die Steuerreformen seit 1975. Einige kritische Anmerkungen, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 62. Jg. (1982), H. 8, S. 391, demnach nahezu 200 Mrd. DM Mindereinnahmen bzw. Ausgaben aus Subventionen und Steuervergünstigungen einschließlich der Splittingvorteile und beitragsfreier Sozialversicherungsleistungen resultieren; und Neunter Subventionsbericht, Drucksache 10/352 des Deutschen Bundestages, Anlage 2.

<sup>11</sup> Beispielsweise wird die im letzten Jahr erhöhte Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte trotz ihres Volumens von mehreren Mrd. DM pro Jahr ebensowenig als Steuervergünstigung erfaßt wie eine Reihe von Steuerprivilegien, wie Bauherrenmodelle und Verlustzuweisungsgesellschaften. Auch verdeckte Parteispenden verdienen hier erwähnt zu werden. Vgl. Neunter Subventionsbericht, a.a.O., Anlagen 2 und 3 und die dort als nicht berechenbar aufgeführten Steuervergünstigungen.

<sup>12</sup> Selbst für solche Bürger, die dabei nur eine geringe oder keine absolute Senkung ihrer Steuerschuld erfahren würden, würde sich ihre relative Position verbessern, wenn wieder alle nach einer gleichen Regel Steuern zahlen müßten.

gen bleiben. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, das einheitliche Votum einzelner Interessengruppen zu spalten, weil dort Gewinner und Verlierer des Abbaus gleichzeitig vermutet werden können.

Die Ergebnisse von Untersuchungen zur Steuerreformpolitik in der Demokratie zeichnen jedoch ein weniger hoffnungsvolles Bild von Perspektiven und Chancen finanzwissenschaftlich sinnvoller Steuerreformen. Dabei geht es längst nicht mehr um die Notwendigkeit verstärkter und vertiefter wissenschaftlicher Politikberatung, sondern um die offenbare Unvereinbarkeit von finanzökonomischer und politischer Rationalität unter den Bedingungen parlamentarisch-repräsentativ und bürokratisch entschiedener Politik, noch dazu in einem Bundesstaat mit aufgeteilter Aufgaben- und Besteuerungskompetenz.

Unter solchen Bedingungen ist zu vermuten, daß Steuervergünstigungen, mit denen das Steuersystem kompliziert, zum Teil undurchsichtig gemacht worden ist, als „rationales“ Mittel der Politik fungieren. So kommt z. B. Siegfried F. Franke zu der Schlußfolgerung, „daß ein kompliziertes Steuersystem sowohl den Parteien und Politikern als auch gesellschaftlichen Gruppen, bzw. der sie vertretenden Lobby, entgegenkommt“<sup>13</sup>. Es erfülle unter den von ihm skizzierten Bedingungen des politischen Willens- und Entscheidungsbildungsprozesses wichtige wahlstrategische sowie koalitions- und kompromißfördernde Funktionen<sup>14</sup>.

Es muß also damit gerechnet werden, daß alle oben genannten Argumente für den konsequenten Abbau von Steuervergünstigungen ungehört verhallen, d. h. die politische Entscheidungsfindung ökonomisch rationalen Argumenten kaum noch zugänglich ist, wenn diese der politischen Opportunität zuwiderlaufen. Werden vielmehr Steuervergünstigungen oder Hinterziehungsmöglichkeiten gewährt oder geduldet, um damit eine offene oder heimliche Zustimmung zu den allgemeinverbindlich formulierten und recht fühlbaren Besteuerungsnormen zu erhalten? Können Steuervergünstigungen aufgefaßt werden als Zugeständnisse an bestimmte organisierte gesellschaftliche Gruppen, die unter dem blo-

ßen Vorwand ihrer gesamtwirtschaftlichen Nützlichkeit gewährt werden und letztlich durch eine in diesem Zusammenhang unbemerkte Höherbelastung der Masse aller Steuerpflichtigen finanziert werden müssen? Dann wären Steuervergünstigungen Ausdruck politischer Konsensfindungskosten<sup>15</sup> und es schiene schlecht bestellt um ihre Abschaffung.

### Wünschenswerte Steuerreform

Ganz so pessimistisch braucht man jedoch nicht zu sein; denn die positive Theorie der Steuerreform lehrt uns auch, daß Fortschritte durch geeignete Verfahrensregeln für den Entscheidungsprozeß zu erreichen sind<sup>16</sup>. Und als so stringent können die Ergebnisse der ökonomischen Theorie der Politik auch nicht gelten, daß jede Verbesserung des Steuersystems unter den existenten Entscheidungsverhältnissen ausgeschlossen wäre. Durch eine geschickte Reformstrategie mit konsequent aufeinanderfolgenden Schritten, die an einem zugkräftigen Leitbild orientiert sind, läßt sich wahrscheinlich mehr bewegen als durch die Absicht einer revolutionären Reform des Steuersystems, wie sie jüngst Präsident Ronald Reagan in „Disney-Land“, (Kalifornien), dem Ort der Illusionen, angekündigt hat.

Die in den letzten Jahren gemachten Vorschläge, dem Steuersystem Verfassungsrang zu erkämpfen, um es damit dem Verteilungskampf der sozialen Gruppen zu entziehen<sup>17</sup>, können sicher nicht als realistisch angesehen werden. Aber was würde vielleicht doch eine Verfassungsnorm bewirken können, die strikt verlangt, daß die Anwendung einer einheitlichen Besteuerungsnorm nicht durch Ausnahmeregelungen durchbrochen werden darf, mit welcher Begründung auch immer? Damit wäre nicht ein Verbot der nichtfiskalischen Besteuerung schlechthin ausgesprochen, denn Verwendungszwecksteuern und Abgaben zur Internalisierung externer Effekte blieben möglich. Es könnten dadurch aber viele Impulse zu einer wünschenswerten Steuerreform ausgelöst werden, die auch die vollständige Erfassung der Bemessungsgrundlagen verwirklichen hilft<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Vgl. z. B. G. Brennan, J. M. Buchanan: The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge et al. 1980.

<sup>18</sup> Für das Jahr 1968 hat Willi Albers Berechnungen angestellt, die das der Finanzverwaltung zur Kenntnis gebrachte Einkommen mit dem Volkseinkommen verglichen haben. Danach werden 26,4 % des Volkseinkommens nicht erfaßt (Willi Albers: Umverteilungswirkungen der Einkommensteuer, in: derselbe (Hrsg.): Öffentliche Finanzwirtschaft und Verteilung II, Berlin 1974, S. 69 ff.). Unsere eigenen überschlägigen Vergleichsrechnungen für das Jahr 1981, die auf Angaben der Subventionsberichte sowie interner Materialien der Finanzverwaltung fußen, haben fast die gleiche Quote, nämlich 26,6 % ergeben. Selbst wenn berücksichtigt wird, daß man etwa die Hälfte der Differenz mit Unterschieden in der statistischen Erfassung der Einkommen erklären kann (vgl. Willi Albers, a.a.O., S. 104), läßt dies auf ein großes Erfolgspotential einer Politik schließen, die mit der ausnahmslosen Erfassung allgemeiner Besteuerungsgrundlagen ernst machen will.

<sup>13</sup> Siegfried F. Franke: Ein Beitrag zur Steuerreformpolitik in der Demokratie, in: K.-H. Hansmeyer (Hrsg.): Staatsfinanzierung im Wandel, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 134, Berlin 1983, S. 183.

<sup>14</sup> Vgl. ebenda.

<sup>15</sup> Man könnte ebenso gut von Bestechungsgeldern sprechen und sich damit der Meinung von Henry Simons anschließen, der Steuervergünstigungen mit Stimmenkauf identifiziert und sie deshalb zur größten Korruption der Demokratie erklärt hat (vgl. dazu auch Klaus Töpke: Das Honorar trübt den Verstand, in: Der Spiegel 21/1985, S. 104).

<sup>16</sup> Vgl. u. a. Cay Follers: Zu einer positiven Theorie der Steuerreform, in: K.-H. Hansmeyer (Hrsg.): Staatsfinanzierung im Wandel, a.a.O., S. 210.