

Bach, Stefan

Article — Digitized Version

Was soll besteuert werden - Einkommen oder Konsum?

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Bach, Stefan (1995) : Was soll besteuert werden - Einkommen oder Konsum?, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Nomos, Baden-Baden, Vol. 75, Iss. 7, pp. 391-400

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/137264>

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.

Stefan Bach

Was soll besteuert werden – Einkommen oder Konsum?

Die Kritik an den Widersprüchen im deutschen Steuersystem hat die wissenschaftliche Diskussion über grundlegende Systemänderungen von neuem entfacht. Ist die Konsumsteuer aus steuerpolitischen und allokativen Gründen gegenüber einer Besteuerung des Einkommens zu bevorzugen? Wie läßt sich eine konsumorientierte Umgestaltung des Steuersystems praktisch durchführen?

Die Frage „What should be taxed: income or expenditure?“¹, ob also das Einkommen oder die Konsumausgaben die geeignete Maßgröße für die individuelle Steuerbelastung darstellen, gehört mit zu den ältesten Gegenständen der Diskussion um die (ge-)rechte Belastungskonzeption der Besteuerung, jedenfalls soweit sie fiskalisch motiviert ist. Die Entstehung des modernen Steuersystems seit Beginn des 19. Jahrhunderts ist in ihrer Ideengeschichte vor allem durch die Herausbildung der bis in die Gegenwart zentralen steuerpolitischen Ideale beeinflusst worden: das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie das Gebot der wirtschaftlich neutralen, die Entfaltung der Produktivkräfte möglichst wenig beeinflussenden Besteuerung. Deren Idee ist es, die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben sozial gerecht und wirtschaftlich effizient zu finanzieren. Nach traditionellem finanzwissenschaftlichen und steuerrechtlichen Grundverständnis werden diese Prinzipien durch eine allgemeine, breite und gleichmäßige Besteuerung der Einkommensentstehung, der Einkommensverwendung und der Vermögensverhältnisse gewährleistet.

Dabei wurde der Einkommensteuer die Hauptrolle zugewiesen. Die gleichmäßige, alle Einkunftsarten synthetisch zusammenfassende und persönliche Merkmale wie Grundbedarf, Unterhaltungspflichten,

außergewöhnliche Belastungen etc. berücksichtigende Besteuerung des Einkommens schien diesen Idealen in besonderem Maße zu entsprechen. Die persönliche Einkommensteuer galt und gilt bis in unsere Tage als vollkommener Ausdruck des Leistungsfähigkeitsgedankens, als „Königin der Steuern“². Zugleich auch der modernen Wirtschaftsweise besonders angepaßt, bedeutete sie „die reinste – technisch und juristisch schönste – Gestalt des Steuergedankens überhaupt und den Höhepunkt der Steuerkunst des liberalen Bürgertums“³.

Inzwischen macht sich in der wissenschaftlichen Diskussion ein „Paradigmenwechsel“ weg von der Einkommensbesteuerung hin zur Konsumbesteuerung bemerkbar⁴. Seit längerem werden grundlegende konzeptionelle Defizite des gegenwärtigen Einkommenssteuersystems beklagt. In der ökonomischen Theorie wird vor allem auf die mangelnde (Allokations-) Neutralität hingewiesen, daß also die Einkommensbesteuerung durch die Veränderung wichtiger Preis-

¹ So der Titel einer von Joseph A. Pechman bei der Brookings Institution in Washington D.C. im Jahre 1980 herausgegebenen Aufsatzsammlung.

² J. Popitz: Einkommensteuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Band, 4. Aufl., Jena 1926, S. 402.

³ J. Schumpeter: Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer, in: Der deutsche Volkswirt, 4. Jg., 1929/30, S. 382 f.

⁴ Dazu geben einen Überblick M. Rose: Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Bericht über den Heidelberger Konsumsteuerkongreß, in: Steuer und Wirtschaft, 1990, S. 88 ff.; ders.: Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: M. Rose (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin u.a.O. 1991, S. 7 ff.; G. Braunberger: Angriff auf die Einkommensteuer, bietet sich die Konsumbesteuerung als Alternative an?, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 124 vom 1. Juni 1991, S. 13.

Dr. Stefan Bach, 31, ist Mitarbeiter der Abteilung Öffentlicher Sektor am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin.

relationen die Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte beeinflusse und daher eine Fehllenkung der wirtschaftlichen Ressourcen der Volkswirtschaft auslöse. Dies habe überflüssige Zusatzlasten (excess burdens) zur Folge. Ferner wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als Argument für die Einkommensbesteuerung in Frage gestellt.

Konzeptionelle Unzulänglichkeiten

Tatsächlich ist die Einkommensbesteuerung in ihren Steuerwirkungen keineswegs neutral. Sie beeinflusst die Dispositionen der Wirtschaftssubjekte in vielfältiger Weise. Dies betrifft insbesondere die Ersparnis- und Kapitalbildung, die Investitionsstruktur, die Finanzierungsstruktur und die Rechtsformwahl.

Jede Einkommens- oder Ertragsbesteuerung, selbst wenn sie sich am theoretischen Ideal der Reinvermögenszugangsbesteuerung⁵ orientiert, beeinflusst die Kapitalbildung, die gemäß der traditionellen österreichischen und neoklassischen Kapitaltheorie durch den Zinssatz gesteuert wird. Die Kapitaleinkommensbesteuerung treibt einen „Keil“ („wedge“) zwischen Grenzproduktivität des Kapitals und Zeitpräferenzrate der Steuerpflichtigen. Es resultiert eine suboptimale Kapitalbildung. Dies ist auch der Hintergrund der klassischen These von der „Doppelbesteuerung“ der Einkommensteuer: „To tax the sum invested, and afterwards tax also the proceeds of the investment, is to tax the same portion of the contributor's means twice over.“⁶

Zur empirischen Relevanz dieses Zusammenhangs stellt sich allerdings die Frage nach der Bedeutung des Zinses für die Ersparnisbildung, also die Frage nach deren Zinselastizität. Zu denken ist an die zinsunempfindlichen „Zwecksparer“ und „Restsparer“. Eine Reihe von Studien ermittelt Werte bis zu 0,4 für die kompensierte Zinselastizität der Ersparnis⁷, was für eine gewisse Bedeutung dieses Zusammenhangs spräche.

Darüber hinaus scheidet eine ideale Einkommens- und Ertragsbesteuerung gemäß dem Reinvermögens-

zugang an ihrer praktischen Undurchführbarkeit. Im Prinzip müßte der ökonomische Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Jedoch werden zahlreiche Investitionen in der Steuerbilanz überhaupt nicht erfaßt, etwa das Humankapital oder selbstgestellte Investitionen in Forschung und Entwicklung; andere sind nicht adäquat zu bewerten, hier sei vor allem an die Unmöglichkeit der Ertragswertabschreibung erinnert. Diese Begünstigung bestimmter Investitionen schlägt sich auch in der Finanzierungsstruktur nieder: Beteiligungsfinanzierung durch Steuerpflichtige mit hohen marginalen Einkommensteuersätzen, Fremdfinanzierung durch Steuerpflichtige mit niedrigen marginalen Einkommensteuersätzen.

Ungleichbehandlung von Einkünften

Auf die Spitze getrieben wurden diese Zusammenhänge in den siebziger Jahren, als die Steuersparbranche durch gezielte Ausnutzung dieser Unzulänglichkeiten von sich reden machte. Die Steuersparmodelle widmeten sich eben jenen Investitionsprojekten, bei denen ein großer Anteil der Gesamtaufwendungen unmittelbar als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich absetzbar ist⁸. Gesetzesänderungen sowie Änderungen in der Rechtsprechung haben den „hochprozentigen“ Verlustzuweisungsmodellen einen Riegel vorgeschoben. Das sich hinter diesen Gestaltungen verborgene konzeptionelle Problem allerdings, das seine Wurzeln in der notgedrungen pragmatischen Vorgehensweise bei der Bilanzierung und Bewertung der gegenwärtigen Einkommens- und Ertragsbesteuerung findet, besteht nach wie vor: die Möglichkeit, Ausgaben steuerlich unmittelbar als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen, die im ökonomischen Sinne investiven Charakter aufweisen.

Ferner stellt sich das Problem der einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften. Das gegenwärtige deutsche Steuersystem unterwirft diese einer eigenständigen Körperschaftsteuer, die erst bei Ausschüttung auf die Einkommensteuer anrechenbar ist. Dadurch ergeben sich Vor- oder Nachteile für die Selbstfinanzierung aus versteuerten Gewinnen

⁵ G. Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: Finanz-Archiv, 1896, S. 1 ff.; R. M. Haig: The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, in: R. M. Haig (Hrsg.): The Federal Income Tax, New York 1921, wiederabgedruckt in: R. M. Musgrave, C. S. Shoup (Hrsg.): Readings in the Economics of Taxation, London 1959, S. 54 ff.; H. C. Simons: Personal Income Taxation, Chicago, London 1938, S. 50.

⁶ J. St. Mill: Principles of Political Economy, People's Edition, London 1868, S. 490.

⁷ Nachweise bei H.-W. Sinn: Capital Income Taxation and Resource Allokation, Amsterdam 1987, S. 258 f.

⁸ Im gewerblichen Bereich wurden Meliorationen, Investitionen in immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Forschung und Entwicklung, Spielfilme und Musik, Rohstoffexploration) sowie Investitionen in Wirtschaftsgüter mit beschleunigten Abschreibungen (Schiff- und Luftfahrtsobjekte, geringwertige Wirtschaftsgüter, Umweltschutzinvestitionen, Berlin- und Zonenrandobjekte) finanziert; ferner wurden Immobilienanlagen („Bauherrenmodelle“) angeboten. Die hohen Sonderabschreibungsmöglichkeiten durch das Fördergebietsgesetz haben inzwischen diesen „Markt“ auf die neuen Bundesländer ausgeweitet.

(„offene Selbstfinanzierung“) gegenüber einem nicht körperschaftsteuerpflichtigen Betrieb je nachdem, ob der marginale Einkommensteuersatz der Teilhaber den Körperschaftsteuersatz übersteigt oder unterschreitet. Dies wirkt sich entsprechend auf die Rechtsformwahl aus.

Die Einkommensteuer gilt zunehmend als Betriebsunfall der Steuergeschichte, als „eine reine Fiktion, entstanden in den Köpfen von Theoretikern, aber wenig tauglich für die Praxis“⁹. Dies gilt es zu bedenken, wenn anlässlich von Steuerreformen dem Prinzip der Einkommensbesteuerung eine Lanze gebrochen wird, wenn also z.B. im Jahressteuergesetz 1996 die „vergleichsweise günstigen“ deutschen Abschreibungsbedingungen verschlechtert werden sollen.

Einmal abgesehen von der besonderen Problematik der „Doppelbesteuerung“ des Einkommens können diese differenzierten Wirkungen der Einkommensbesteuerung auch als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gewertet werden. Wenn wirtschaftlich gleiche Einkunftsstatbestände je nach Investitionsprojekt, Finanzierungsform, Rechtsform etc. unterschiedliche Steuerlasten auslösen, liegt offenkundig nicht nur ein Verstoß gegen das Gebot der Steuerneutralität, sondern auch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor. Die praktische Unmöglichkeit der Besteuerung des ökonomischen Gewinns und die damit implizierten Ungleichbehandlungen von Einkünften sind an sich schon Grund genug, die Einkommensteuer als „gerechte“ Steuer zu verwerfen¹⁰. Die Reinvermögenszugangstheorie stellt sich also recht betrachtet als eine der zahlreichen Mythen heraus, die die nationalökonomische Dogmengeschichte hervorgebracht hat.

Offen bleiben muß allerdings die gesamtwirtschaftliche Bedeutung dieser differenzierten Belastungswirkungen der gegenwärtigen Einkommensbesteuerung. Angesichts großer methodischer Probleme gibt es hierfür nur wenig empirisch fundierte Analysen. Auch muß beachtet werden, daß zahlreiche Belastungsdifferenzierungen auf wirtschaftspolitischen Interventionen beruhen, etwa die günstigen Abschrei-

bungsregelungen bzw. Sonderabschreibungen oder die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen aus dem Privatvermögen, mit denen gezielt auf die Faktorallokation Einfluß genommen werden soll. Diese dürfen der Einkommensteuer nicht als konzeptionelle Defizite angelastet werden.

Indikatoren persönlicher Leistungsfähigkeit

Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob das Einkommen überhaupt den geeigneten Indikator von persönlicher Leistungsfähigkeit darstellt. Der Kern dieses Problems läßt sich im wesentlichen reduzieren auf die Entscheidung zwischen zwei verschiedenen Interpretationen von Leistungsfähigkeit. Entweder kann unter persönlicher Leistungsfähigkeit der Zugang von wirtschaftlicher Dispositions- oder Verfügungsmacht verstanden werden (Verfügungsmachtkonzept)¹¹, oder man sieht sie im Umfang der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse verwirklicht (Nutzenkonzept)¹².

Wird das Verfügungsmachtkonzept zugrunde gelegt, läßt sich die Ausrichtung der Besteuerung am Einkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie¹³ begründen. Der Reinvermögenszugang eines Zeitraums ist für den Steuerpflichtigen verfügbar. Er ist damit leistungsfähig im Sinne von fähig zu zahlen, beizutragen¹⁴, ohne die einkommenserwirtschaftende Vermögenssubstanz angreifen zu müssen. Der Fiskus beteiligt sich gleichmäßig und breit am Einkommenserwerb seiner Bürger, ohne jedoch deren zukünftigen Einkommenserwerb zu gefährden, gemäß der Volksweisheit: „Wann die Hühner gar geschlachtet werden, so legen sie nimmer Eyer.“¹⁵

¹¹ Vgl. F. Neumark: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 36; D. Schneider: Gewinnermittlung ..., a.a.O., S. 355 ff.; J. Hackmann: Zur wohlfahrtstheoretischen Behandlung von Verteilungsproblemen, Berlin 1972, S. 176 ff.; D. Schneider: Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: Finanzarchiv, 1979, S. 26 ff.; J. Hackmann: Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: K.-H. Hansmeyer (Hrsg.): Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin 1983, S. 666.

¹² Vgl. D. Schneider: Gewinnermittlung ..., a.a.O., S. 360 ff.; J. Hackmann: Zur wohlfahrtstheoretischen Behandlung ..., a.a.O., S. 53; D. Schneider: Bezugsgrößen ..., a.a.O., S. 26 ff.; H. Haller: Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 42.

¹³ Vgl. Fußnote 5.

¹⁴ In anderen Sprachen ist die Rede von „ability to pay“, „faculty“, „capacité contributive“.

¹⁵ So der kaiserliche Rat Jakob Bornitz im Jahre 1612, zitiert nach F. K. Mann: Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, S. 23, der aus der Steuergeschichte weitere ähnlich stereotype Mahnungen und Gemeinplätze zur „Schonung der Steuersubstanz“ anführt. Irving Fisher beschuldigt dagegen die Einkommensbesteuerung, sie töte aufgrund der Besteuerung der Kapitalbildung „the most important geese which lay the most important golden eggs“; vgl. I. Fisher, H. W. Fisher: Constructive Income Taxation, New York, London 1942, S. 3.

⁹ H.-W. Sinn: Neue Wege der Unternehmensbesteuerung – Eine Replik, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 69. Jg. (1989), H. 3, S. 159; vgl. auch F. W. Wagner: Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: H. Hax u.a. (Hrsg.): Zeitaspekte betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, S. 268; ders.: Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: Steuer und Wirtschaft, 1992, S. 11 f.

¹⁰ D. Schneider: Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, in: Zeitschrift für betriebswissenschaftliche Forschung, 1971, S. 364; von der „Vakuum-Fiktion“ der periodengerechten Gewinnermittlung spricht F. W. Wagner: Neutralität und Gleichmäßigkeit ..., a.a.O., S. 11.

Indes ist der Erwerb von Einkommen kein Selbstzweck¹⁶. Menschen erwirtschaften Einkommen, um damit Bedürfnisse zu befriedigen. Das Verfügungsmacht-konzept ignoriert diese Verwendung des Einkommens, indem es lediglich auf den Einkommenszugang abstellt. Tatsächlich wird die Steuer von den Belasteten als Verzicht auf mögliche Bedürfnisbefriedigung, als „Opfer“ empfunden. Soll daher gelten: „Equality of taxation (...) as a maxim of politics, means equality of sacrifice“¹⁷, so ist dieses „Opfer“ vom Zweck des Wirtschaftens, von der Bedürfnisbefriedigung her zu begreifen. Es scheint daher der menschlichen Natur eher zu entsprechen, persönliche Leistungsfähigkeit mit dem Umfang der Bedürfnisbefriedigung zu identifizieren.

Das Nutzenkonzept

Die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne des Nutzenkonzepts ist von vornherein aus rechtsstaatlichen und administrativen Gründen auf steuertechnisch zu bewältigende Größen der Einkommensverwendung zu beschränken¹⁸. Streng genommen müßten auch nichtmonetäre Nutzelemente im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit in die Steuerbemessung einbezogen werden. Hierbei ist an Unannehmlichkeiten wie Arbeitsleid zu denken¹⁹; umgekehrt könnte eine Berücksichtigung besonderer Annehmlichkeiten und sonstiger nichtmonetärer „Erträge“ erwogen werden, wie etwa die Möglichkeit zur Selbstentfaltung der Persönlichkeit und das mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit einhergehende Sozialprestige²⁰. Eine Einbeziehung allgemeiner Nutzelemente in die Besteuerung wäre jedoch schon administrativ unmöglich. Sie würde zudem zu einer Soll-Besteuerung der wirtschaftlichen Potentiale führen, die dem Prinzip der freiheitlichen Ordnung zuwiderliefe, seine persönlichen Fähigkeiten

und Vermögenswerte nach eigenem Gutdünken zum Einkommenserwerb oder für andere Zwecke einzusetzen²¹.

Definitiv unterscheiden sich Einkommen und Konsum(-ausgaben) durch die Ersparnis bzw. das Entsparen. Der entscheidende Punkt liegt in der nutzentheoretischen Interpretation dieser Tatbestände. Die deskriptive ökonomische Theorie des Haushalts definiert die Nutzenfunktion regelmäßig konsumabhängig. Dagegen ist bisweilen behauptet worden, auch die Ersparnisbildung verschaffe dem Investor eine analoge Bedürfnisbefriedigung – schließlich würde er nicht sparen, verspräche er sich daraus keinen Nutzen²². Da also die Ersparnis eine eigene Bedürfnisbefriedigung vermittele, könne die Einkommensbesteuerung auch durch das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Interpretation des Nutzenkonzepts gerechtfertigt werden. So existieren in der Tat eigenständige Nutzenkomponenten des Vermögens, etwa Sicherheit und Liquidität, Sozialprestige etc.²³ – Komponenten, die jedoch am gesamten Vermögen anknüpfen und nicht nur an den erst in der laufenden Periode ersparten Vermögensteilen.

Diese Argumente vermögen zwar eine eigenständige Vermögensbesteuerung aus der Perspektive des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen, nicht jedoch eine Gleichbehandlung von konsumierten und gesparten Einkommensteilen. Hinsichtlich der Ersparnis kann von verwirklichter Bedürfnisbefriedigung keine Rede sein. Es wird der Nutzen zukünftigen Konsums mit dem gegenwärtigen Nutzen verglichen, dann jedoch gerade auf die momentane Bedürfnisbefriedigung zugunsten der Zukunft verzichtet²⁴. Eine momentane Bedürfnisbefriedigung vermag allenfalls die „Vorfriede“ auf die zukünftige Bedürfnisbefriedigung zu gewähren, die jedoch unabhängig von der

¹⁶ Zum folgenden vgl. die ausführlichen Analysen von D. Schneider: Gewinnermittlung ..., a.a.O., S. 355 ff., 360 ff.; ders.: Bezugsgrößen ..., a.a.O., S. 26 ff., S. 46 ff.

¹⁷ J. St. Mill: Principles ..., a.a.O., S. 484.

¹⁸ Vgl. D. Schneider: Gewinnermittlung ..., a.a.O., S. 366; ders.: Bezugsgrößen ..., a.a.O., S. 31; J. Lang: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, S. 229 f.

¹⁹ So stellt das gegenwärtige Einkommensteuerrecht Zuschläge zum Arbeitslohn für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit steuerfrei. Diese auf Arbeitnehmer beschränkte Berücksichtigung von Arbeitsleid ist unbefriedigend. Offensichtlich können solche Steuervergünstigungen Selbständigen nicht gewährt werden, da die Finanzverwaltung deren Arbeitszeit nicht kontrollieren kann.

²⁰ In der älteren finanzwissenschaftlichen Literatur zur Einkommensteuer wird gerne das Beispiel des Flügeladjutanten vorgeführt, der am Hofe seines Fürsten ein „königliches“ Leben führt, ohne dafür besonders entgolten zu werden; dazu F. Kleinwächter: Das Einkommen und seine Verteilung, Leipzig 1896, S. 7 f.

²¹ Der Gesetzgeber des Bonner Grundgesetzes hat weitgehend darauf verzichtet, soziale Grundpflichten festzulegen. Art. 14 Abs. 2 GG sieht eine Sozialbindung des Eigentums vor, die jedoch nur begrenzte öffentliche Eingriffsrechte ermöglicht. Hinsichtlich des Einsatzes der persönlichen Arbeitskraft besteht im Gegensatz zu Art. 163 der Weimarer Verfassung keine „sittliche Pflicht, seine geistigen und körperlichen Kräfte so zu betätigen, wie es das Wohl der Gesamtheit erfordert“; vgl. zu diesen Aspekten auch D. Schneider: Bezugsgrößen ..., a.a.O., S. 45 f.; J. Hackmann: Die Bestimmung ..., a.a.O., S. 665 ff.

²² H. Haller: Die Steuern..., a.a.O., S. 56 ff.; H. Haller: Die steuerliche Behandlung von Ersparnissen – ein Dauerthema?, in: W. A. S. Koch, H.-G. Petersen (Hrsg.): Staat, Steuern und Finanzausgleich, Probleme nationaler und internationaler Finanzwirtschaften im zeitlichen Wandel, Berlin 1984, S. 216 ff.

²³ In diesem Zusammenhang wurde vom „psychischen Einkommen“ des Vermögens gesprochen; vgl. dazu C. W. Guillebaud: Income Tax and „Double Taxation“ of Saving, in: Economic Journal, 1935, S. 489 ff.

²⁴ Vgl. D. Schneider: Gewinnermittlung ..., a.a.O., S. 364 ff.; ders.: Bezugsgrößen ..., a.a.O., S. 34 ff.

zukünftigen „Hauptfreude“ ist und eine eigenständige Nutzenkomponente darstellt²⁵.

Es zeigt sich, daß die Interpretation von Leistungsfähigkeit im Sinne des Nutzenkonzepts eher eine Orientierung der Besteuerung an Konsum und Vermögen nahelegt, während das Festhalten am Verfügungsmachtkonzept weiterhin die Besteuerung des Einkommens erfordert.

Wandel der steuerpolitischen Ideale

Doch stellt sich die Frage, ob eine Abkehr vom Prinzip der Einkommensbesteuerung in der breiten steuerpolitischen Willensbildung vermittelbar ist. Über die bis hier vorgetragenen Argumente hinaus hat die Einkommensteuer eine in Idee und Geschichte des modernen bürgerlichen Sozialstaats tief verwurzelte Tradition.

Zwar hat sich der politische und wirtschaftliche Liberalismus des 19. Jahrhunderts lange gegen die Einkommensteuer gewehrt und ihr gegenüber bis in die heutige Zeit eine eigentümlich ambivalente Haltung bewahrt. Er wurde und wird nicht müde, die negativen wirtschaftlichen Folgen zu betonen, die eine übermäßige Inanspruchnahme dieser Steuer auslöse. Als die erste moderne, diesen Namen verdienende Einkommensteuer in Großbritannien zur Zeit der napoleonischen Kriege eingeführt wurde, bedurfte es eindringlicher Appelle an den finanzpolitischen Patriotismus von Öffentlichkeit und Parlament, um mit dieser als letztem Notbehelf gerechtfertigten Steuer die Zerrüttung von Staatsfinanzen und Währungsordnung abzuwenden²⁶. Nach Kriegsende wurde sie umgehend (1816) wieder abgeschafft. Zugleich faßte das Parlament den Beschluß, sämtliche betreffend die Einkommensteuer und deren Erhebung angelegten Akten zu vernichten „und so diese finanzpolitische Hydra symbolisch auf ewig zu bannen“²⁷. Auch nach ihrer Wiedereinführung im Jahre 1842 blieb sie ein Provisorium und ihre Abschaffung ein Thema bis weit in die siebziger Jahre²⁸. Dennoch waren es die Regierungen, die auf den Schultern des liberalen Bürgertums standen, die der Einkommensteuer zu ihrem endgültigen Durchbruch verhalfen²⁹.

Das zu Beginn der Industrialisierung in Europa vorherrschende Steuersystem war noch stark durch den praktischen Fiskalismus des absolutistischen Staates und seiner merkantilistischen Wirtschaftspolitik geprägt, die Bürgern und Wirtschaft mit einem undurchsichtigen Geflecht von Staatsmonopolen, „Akzisen“ (Verbrauchs- und Aufwandsteuern), Schutzzöllen und Steuern auf spezielle Besitz- und Vermögensgüter überzogen. Ein solches Steuersystem trat zwangsläufig in Widerspruch zu der liberalen Ideologie und ihrer Erhöhung von (formalrechtlicher) Gleichheit und wirtschaftlicher Entfaltungsfreiheit. Es erwies sich im Zuge der zunehmenden Arbeitsteilung und Industrialisierung als Hemmnis für die Entwicklung der „Produktivkräfte“. So war es eine geradezu zwangsläufige Entwicklung, daß sich der Liberalismus mit der Einkommensteuer versöhnte. Die berühmte Edinburger Regel „leave them as you find them“³⁰ brachte diese Geisteshaltung in Form einer relativ gleichen und wirtschaftlich neutralen Besteuerung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse auf den Punkt.

Ab der Mitte des vorigen Jahrhunderts gelangte die steuerpolitische Diskussion zunehmend unter den Einfluß sozialreformerisch und sozialistisch motivierter Ideen der Umverteilung der Steuerlasten weg vom Verbrauch der ärmlichen Massen hin auf die Schultern des leistungsfähigen Bürgertums. Gerade die Einführung von Einkommensteuern mit breiter Bemessungsgrundlage und progressivem Tarif ist wesentlich durch die „soziale Frage“ mitbestimmt worden. Die politischen Organisationen der unterprivilegierten gesellschaftlichen Gruppen, namentlich die Industriearbeiterbewegung, versprachen sich mit Hilfe der Einkommensteuer neben der Teilhabe am sich entwickelnden materiellen Wohlstand vor allem eine Verwirklichung ihrer emanzipatorischen gesellschaftspolitischen Ansprüche. Es ging nicht nur um die gerechte interpersonale Verteilung der Steuerlasten: „Die Steuer (...) erhielt eine neue umfassende Aufgabe: als Regulator der Wohlstandsverhältnisse und deshalb als Hebel der Gesellschaftsreform zu dienen.“³¹

Unter dem Einfluß des „Kathedersozialismus“ und der Bismarckschen Sozialreformen weist die Miquelsche Steuerreform im Preußen der Jahre 1891 bis 1893 deutliche Züge der bürgerlichen Sozialreform auf. Die wirksame Heranziehung der „Besitzenden“ zur Einkommensteuer und zu den Vermögensabgaben war neben dem großen fiskalischen Druck die

²⁵ E. v. Böhm-Bawerk: Kapital und Kapitalzins, Zweite Abteilung: Positive Theorie des Kapitals, 2. Bd. (Exkurse), 4. Aufl., Jena 1921, S. 228 f.

²⁶ E. R. A. Seligman: The Income Tax, 2. Aufl., New York 1914, S. 57 ff.; J. Schumpeter: Ökonomie und Soziologie ..., a.a.O., S. 382; F. K. Mann: Steuerpolitische Ideale, a.a.O., S. 230 ff.

²⁷ J. Schumpeter: Ökonomie und Soziologie ..., a.a.O., S. 382; dazu auch E. R. A. Seligman: The Income Tax, a.a.O., S. 113.

²⁸ Ebenda.

²⁹ Vgl. zum folgenden die ausführlichen Studien von F. K. Mann: Steuerpolitische Ideale, a.a.O., S. 238 ff.

³⁰ Dazu G. Schmölders, K.-H. Hansmeyer: Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 1980, S. 49.

³¹ F. K. Mann: Steuerpolitische Ideale, a.a.O., S. 314.

treibende Kraft der im Verlaufe der Erzbergerschen Finanzreform 1919/20 durchgeführten Reichsvereinheitlichung und Reform der großen Steuern³². Beide Reformen haben das gegenwärtige deutsche Steuersystem wesentlich geprägt. Die Einkommensbesteuerung gilt heute in der breiten Öffentlichkeit als die „sozialste“ aller Steuern.

Konsumorientierte Neuordnung

Seit einiger Zeit wird die Konsumbesteuerung als Alternative zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung verstärkt propagiert. Aus allokatons- und angebotspolitischer Perspektive scheint eine solche Umbasierung des Steuersystems große Vorteile aufzuweisen. Die Konsumbesteuerung knüpft an das Hauptziel des Wirtschaftens an, den Konsum. Die Investition wird von der Besteuerung freigestellt, die Besteuerung an das Ende des Wertschöpfungsprozesses verlegt, sozusagen auf die Desinvestition. Damit wird die Entscheidung zwischen Gegenwartskonsum und Zukunftskonsum nicht mehr beeinflusst und die Ersparnisbildung entlastet. Vor allem aber vermeiden Konsumsteuersysteme die vielfältigen Verzerrungen der Kapitalstruktur, welche die gegenwärtige Einkommens- und Ertragsbesteuerung auslöst. Es werden deutliche Wohlfahrtsgewinne aus einem Übergang von der Einkommens- und Ertragsbesteuerung zu einer Konsumbesteuerung erwartet³³, deren empirische Relevanz allerdings dahingestellt sei.

Es bestehen verschiedene Möglichkeiten, die Konsumbesteuerung im Steuersystem zu verankern. Entsprechend der steuertechnischen Konzeption ist zunächst zu unterscheiden zwischen indirekten und direkten Konsumsteuern. Indirekte Konsumsteuern sind im Steuersystem bereits etabliert in Form der Mehrwertsteuer sowie der Sonderverbrauchsteuern (vor allem auf Mineralölprodukte, alkoholische Getränke und Tabakwaren). Im Bereich der direkten Besteuerung werden schon seit langem persönliche Konsumsteuern diskutiert³⁴. Im Unternehmensbereich können sie um Cash-flow-Steuern³⁵ ergänzt werden, die als Ertrag- oder Quellensteuern fungieren. Grob gesprochen funktionieren die direkten Konsumsteuern in ihrer steuertechnischen Umsetzung als eine Art „sparbereinigter“ Einkommen- bzw. Ertragsteuern, da sie die Bemessungsgrundlage Konsum

aus den Größen Einkommen/Ertrag abzüglich der Ersparnis/Investition ableiten. Dabei läßt sich eine einfache zahlungsstromorientierte Rechentechnik anwenden. Die Besteuerung setzt erst ein, wenn Ressourcen aus der wirtschaftlichen in die private Sphäre entnommen werden.

In der wissenschaftlichen Diskussion werden der Konsumbesteuerung neben den allokativen Vorteilen auch große Praktikabilitätsvorteile zugesprochen, da bei der Besteuerung betrieblicher Einkünfte auf die komplizierten Vorschriften zur Gewinnermittlung verzichtet werden kann. Tatsächlich läßt sich die zahlungsstromorientierte Rechentechnik im Vergleich zur Gewinnermittlung leichter handhaben. Sie kann in jedem steuerpflichtigen Betrieb praktiziert werden, vom Straßenkiosk bis zum Großkonzern. Auf der anderen Seite entsteht auch im Rahmen der Konsumbesteuerung das Problem, die Ressourcenströme zwischen der privaten und der wirtschaftlichen Sphäre oder dem In- und Ausland adäquat zu bewerten. Denn bei einer Steuerbefreiung der investiven Einkommensverwendung muß zugleich gewährleistet sein, daß die „Desinvestition“ – also die Entnahme von Ressourcen aus der wirtschaftlichen Sphäre in die Privatsphäre der Haushalte – der Konsumsteuer unterliegt. Erwähnt seien hier nur die schwierige Abgrenzung der privaten Aufwendungen von den Betriebsausgaben und die notwendige „Einkünfteberichtigung“ bei Verkäufen an nahestehende Personen. Ähnliches gilt auch für international verbundene Unternehmen, die durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen Steuersubstrat am inländischen Fiskus vorbeilenken können.

Bei den vielfältigen Formen privater Kapitalanlagen entsteht zudem das Problem der Erfassung und Kontrolle der Ersparnisbildung und -auflösung. Dazu

³⁴ Im älteren deutschen Schrifttum finden sich bereits derartige Vorschläge: K. Elster: Eine Reichaufwandsteuer?, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 1913, S. 785 ff.; und R. M o m b e r t: Eine Verbrauchseinkommensteuer für das Reich als Ergänzung zur Vermögenszuwachssteuer, Tübingen 1916. Einen Überblick zu den Problemen einer direkten und persönlichen Konsumbesteuerung geben: N. K a l d o r: An Expenditure Tax, 4. Aufl., London 1965; Meade Committee (Institute for Fiscal Studies): The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade, London 1978, S. 175 ff.; D. B r a d f o r d: U.S. Treasury Tax Reform Policy Staff: Blueprints for Tax Reform, 2. Aufl., Arlington, Virginia 1984, S. 101 ff.; M. K a i s e r: Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992, S. 90 ff.; sowie die Aufsätze in M. R o s e (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung ..., a.a.O. Vgl. auch J. L a n g: Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 49, Bonn 1993, der einen konkreten Vorschlag für die gesetzestechnische Umsetzung vorlegt.

³⁵ Dazu S. B a c h: Cash-flow-Steuern: Ein Weg zu einem konsumorientierten Steuersystem, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 72. Jg. (1992), H. 6, S. 325 ff.; d e r s.: Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, Sonderheft des DIW 150, Berlin 1993; H. R i c h t e r: Marktorientierte Neugestaltung ..., a.a.O., S. 22 ff.

³² F. K. M a n n: Steuerpolitische Ideale, a.a.O., S. 312 ff.; A. M ö l l e r: Reichsfinanzminister Matthias Erzberger und sein Reformwerk, Bonn 1971, S. 39 ff.

³³ Vgl. dazu die neueren Untersuchungen auf der Grundlage eines umfangreichen empirischen allgemeinen Gleichgewichtsmodells bei H. R i c h t e r: Marktorientierte Neugestaltung des Einkommenssteuersystems, Heidelberg 1994.

müßten qualifizierte Konten bei dazu berechtigten Banken und sonstigen Finanzdienstleistern eingerichtet werden, auf denen die privaten Kapitalanleger steuerbefreit sparen können³⁶. Die Steuerpflichtigen wären zu verpflichten, die Bewegungen auf ihren qualifizierten Konten offenzulegen; die Finanzverwaltung müßte dies bei den kontoführenden Finanzdienstleistern kontrollieren können. Zwar würden die Steuerpflichtigen im Falle des Netto-Sparens mit den Finanzbehörden kooperieren, um in den Genuß der Steuerbefreiung zu gelangen. Dagegen wäre es genau umgekehrt, wenn per saldo steuerbefreit aufgebautes Vermögen aufgelöst wird und damit Konsumsteuer anfällt. Daher müßte die Finanzverwaltung bei den Finanzdienstleistern wirksame Kontrollen durchführen können. Ein steuerliches „Bankgeheimnis“, wie es im gegenwärtigen Steuerverwaltungsverfahren besteht, wäre damit nicht vereinbar.

Ein derartig weitgehender Reformansatz wie der Übergang zur Cash-flow-Steuer und zur sparbereinigten Einkommensteuer wird zudem mit zahlreichen Übergangsproblemen und Widerständen verbunden sein³⁷. Nicht zuletzt würde eine Steuerbefreiung der Investition erhebliche Steuerausfälle zur Folge haben. Überschlägige Berechnungen des DIW ergeben allein für die alten Bundesländer, daß jährliche Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer in Höhe von 55 Mrd. DM zu erwarten sind; hinzu kommen Ausfälle bei der Körperschaftsteuer von 16 Mrd. DM.

Eine andere Möglichkeit besteht darin, die Kapitalerträge von der Besteuerung zu befreien („zinsbereinigte Einkommensteuer“). Auf diese Weise wird die Diskriminierung des Sparens indirekt beseitigt. Praktisch geschieht dies in Deutschland schon seit längerem, insoweit die Kapitalerträge der privaten Haushalte nur zum geringen Teil steuerlich erfaßt wer-

den³⁸. Die inzwischen erfolgte Erhöhung des Sparerfreibetrags auf 6000 DM stellt die Kapitalerträge bei den meisten Steuerpflichtigen steuerfrei³⁹. Die Steuerpflichtigen mit höheren Kapitalerträgen entziehen sich offenbar nach wie vor in erheblichem Umfang der Besteuerung ihrer Kapitalerträge, indem sie unter tätiger Mithilfe der Banken auf benachbarte ausländische Finanzmärkte ausweichen⁴⁰. Ohnehin herrscht in breiten Kreisen der Bevölkerung die Ansicht vor, daß Kapitalerträge, die aus versteuertem Einkommen gebildet wurden, nicht noch einmal versteuert werden dürfen⁴¹. Vor diesem Hintergrund, ließe sich argumentieren, wäre es nur konsequent, auf die Besteuerung der Kapitalerträge ganz zu verzichten und auch für die gewerblichen Einkünfte eine Befreiung der darin enthaltenen Kapitalverzinsung zu gewähren, etwa indem eine kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden darf⁴². Die Steuerausfälle dürften jedoch längerfristig ähnliche Größenordnungen erreichen wie bei der „Sparbefreiung“.

Für die Transformationsländer Mittel- und Südosteuropas, die sich vor die Notwendigkeit gestellt sehen, ein modernes Steuersystem aufzubauen, werden gegenwärtig – unter Beratung durch deutsche Hochschullehrer aus Finanzwissenschaft, betrieblicher Steuerlehre und Steuerrecht – Konzeptionen derartiger „zinsbereinigter Einkommensteuern“ entworfen; in Kroatien sind sie bereits in die Tat umgesetzt worden⁴³.

Eine weitere Alternative zu einer verstärkten Umbau- sierung des Steuersystems auf den Konsum besteht in der Erhöhung der Mehrwertsteuer. Der deutsche Normalsatz befindet sich an der Untergrenze des europarechtlich zulässigen Niveaus von 15%; hier wäre also Spielraum nach oben gegeben. Auch die aufkommenstärkste Sonderverbrauchsteuer des ge-

³⁶ Vgl. J. Lang: Entwurf ..., a.a.O., S. 126 ff., S. 285 f.

³⁷ Vgl. dazu N. Kaldor: An Expenditure Tax, a.a.O., S. 220 ff.; Meade Committee: The Structure and Reform ..., a.a.O., S. 187 ff.; D. Bradford u.a.: Blueprints for Tax Reform, a.a.O., S. 159.

³⁸ Dies beruht zum einen auf der Steuerbefreiung von Kapitalerträgen aus Lebensversicherungen sowie auf der Werbungskostenpauschale und dem Sparerfreibetrag, zum anderen auf der weitverbreiteten Steuerhinterziehung der Zinseinkünfte. So weist die Einkommensteuerstatistik 1989 lediglich 30,9 Mrd. DM Einkünfte aus Kapitalvermögen nach, gegenüber 105,1 Mrd. DM Bruttoeinkommen aus (Geld-)Vermögen der privaten Haushalte (abzüglich Zinsen auf Konsumentenkredite) in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen für 1989. Krischausky kommt in einer detaillierten Studie für das Jahr 1983 zu dem Ergebnis, daß aufgrund von Steuerbefreiungen und Abzugsbeträgen bereits 60% der Kapitalerträge steuerfrei waren, 24% deklariert und 16% hinterzogen wurden; vgl. dazu und mit Nachweisen über die Bandbreite der Schätzergebnisse zur Hinterziehungsquote D. Krischausky: Besteuerung der Zinseinkünfte privater Haushalte, Bergisch Gladbach 1989, S. 95 ff.

³⁹ J. Körner: Zinsabschlag: Explosiver Jahresendspurt, in: ifo Schnelldienst, 7/1994, S. 4 ff.

⁴⁰ Zu Schätzungen über den Umfang der steuerlich motivierten Geldvermögensverlagerungen ins Ausland vgl. Handelsblatt vom 14.2.1995, S. 6; vgl. dazu auch Deutsche Bundesbank: Aufkommen und ökonomische Auswirkungen des steuerlichen Zinsabschlags, in: Monatsbericht Januar 1994, S. 45 ff.; J. Körner: Zinsabschlag ..., a.a.O., S. 6 f.

⁴¹ J. Körner: Zinsabschlag ..., a.a.O., S. 4; S. Bach: Cash-flow-Steuern ..., a.a.O., S. 332; O. Sievert u.a.: Steuern und Investitionen, Teil 1, Frankfurt a.M., u.a.O., 1989, S. 2.

⁴² Zur Besteuerung des zinsbereinigten persönlichen Einkommens und des zinsbereinigten Gewinns von Unternehmen: R. Broadway, N. Bruce: A general proposition on the design of a neutral business tax, in: Journal of Public Economics, 1984, S. 231 ff.; einen Überblick gibt M. Rose: Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, Universität Heidelberg, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Diskussionschriften Nr. 172, Heidelberg 1992; vgl. auch ders.: Ein einfaches Steuersystem für Deutschland, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 74. Jg. (1994), H. 8, S. 424 ff.

⁴³ Dazu Handelsblatt vom 7.4.1994, S. 7; M. Rose: Ein einfaches Steuersystem ..., a.a.O.

genwärtigen deutschen Steuersystems, die Mineralölsteuer, wird in der steuerpolitischen Diskussion stets an erster Stelle derjenigen Steuern genannt, für die noch Steigerungsmöglichkeiten bestehen. Dies wird vor allem mit verkehrs- und umweltpolitischen Zielen begründet.

Ökologischer Umbau

Eine besondere Variante der Umbasierung des Steuersystems auf den Verbrauch ist inzwischen in aller Munde: Die ökologische Umgestaltung des Steuersystems. Besteuert werden soll der Verbrauch knapper Umweltgüter. Dabei ist insbesondere an die Einschränkung der Nutzung natürlicher Ressourcen (Energie, Wasser) und ähnlich breite umweltrelevante Tatbestände wie die Einschränkung der Abfallproduktion oder des Verkehrs zu denken.

Neuere Ansätze sehen vor, das Aufkommen von ertragsstarken Umweltabgaben nicht zur Finanzierung von Umweltschutzmaßnahmen zu verwenden, sondern zur Senkung anderer Steuern und Abgaben einzusetzen. In diesem Zusammenhang ist auch die Rede von einer „ökologischen Steuerreform“⁴⁴. Die Befürworter einer solchen Reform versprechen sich davon einen zweifachen Vorteil („double dividend“-These). Durch die Korrektur der überhöhten Umweltnutzung wird eine wichtige Voraussetzung für eine umweltverträgliche nachhaltige („sustainable“) wirtschaftliche Entwicklung geschaffen. Dies geschieht – gerade im Vergleich zum traditionellen Ordnungsrecht – in einer volkswirtschaftlich effizienten Weise, dabei auch mit regelmäßig geringeren Befolgungskosten und Vollzugsdefiziten. Zugleich ermöglichen es die Einnahmen aus den Umweltabgaben, Entlastungen

bei traditionellen Steuern vorzunehmen, bei Steuern also, die – wie die Einkommensbesteuerung – mit excess burdens, also mit Wohlfahrts- und Wachstumsverlusten einhergehen.

Verteilungsfragen

Jede Umbasierung des Steuersystems auf den Konsum hat sich in der steuerpolitischen Willensbildung dem fundamentalen Kritikpunkt der Regressionswirkung zu stellen. Dieses Argumentationsmuster zieht sich wie ein roter Faden durch die Ideengeschichte der Steuerpolitik – von Ferdinand Lassalles berühmter Steuer-Streitschrift und Verteidigungsrede⁴⁵ bis zu den Auseinandersetzungen um die jüngst vollzogenen und zu erwartenden Erhöhungen von Mehrwertsteuer und Sonderverbrauchssteuern – und bestimmt bis heute die Haltung breiter Kreise gegenüber der „indirekten“ Konsumbesteuerung. Auch der Gesetzgeber rechtfertigt die Einkommensteuerprogression als Ausgleich der regressiven Wirkung indirekter Steuern⁴⁶.

Das Argument der Regressionswirkung der Konsumbesteuerung beruht auf der Idee, die Verteilungswirkungen der Besteuerung auf das Einkommen zu beziehen. Tatsächlich kann davon ausgegangen werden, daß Haushalte mit höherem Einkommen einen kleineren Anteil ihres Einkommens konsumieren und höhere Vermögenseinkünfte erzielen. Dies zeigt sich auch in den Ergebnissen der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS), deren letzte ausgewertete Erhebung für das Jahr 1988 vorliegt (vgl. Tabelle)⁴⁷.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) als der bedeutendsten Konsumsteuer des gegenwärtigen deutschen Steuersystems zeigen Untersuchungen, daß im Bereich der unteren Einkommensgruppen die relative Belastung der Haushaltsnettoeinkommen zunächst sogar ansteigt, die Mehrwertsteuer also progressiv wirkt⁴⁸. Dafür verantwortlich sind die steuerbefreiten und ermäßigt besteuerten Umsätze des lebensnotwendigen Bedarfs, die von Haushalten mit niedrigerem Einkommen überproportional nachge-

⁴⁴ Dazu Umwelt- und Prognose-Institut (UPI): Ökosteuern als marktwirtschaftliches Instrument im Umweltschutz, Vorschläge für eine ökologische Steuerreform, erweiterte Auflage, Heidelberg 1988; E. U. v. Weizsäcker u.a.: Ökologische Steuerreform, Zürich 1992; S. Bach, M. Kohlhaas u.a.: Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform, Gutachten des DIW, Berlin 1994 (erscheint demnächst als Sonderheft des DIW Nr. 153); dazu auch T. Werbeck: Ökonomische Bedenken gegen eine ökologische Steuerreform, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 75. Jg. (1995), H. 1, S. 40 ff.

⁴⁵ F. Lassalle: Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen, in: E. Bernstein (Hrsg.): Gesammelte Reden und Schriften, 2. Bd., Berlin 1919. Lassalle war 1863 angeklagt worden, die „besitzlosen Klassen“ zum Haß und zur Verachtung gegen die „Besitzenden“ öffentlich angereizt zu haben, so daß er seine Steuer-Streitschrift zur Verteidigungsrede umarbeitete. Bezüglich des Regressionsarguments verweist er auf zeitgenössische Autoren, die ähnliche Positionen vertreten; vgl. ebenda, S. 23 ff.

⁴⁶ Bundestags-Drucksache 7/1479, S. 212.

⁴⁷ Dabei ist davon auszugehen, daß die EVS 1988 die Geldvermögenseinkünfte der privaten Haushalte mit hochgerechnet 27,6 Mrd. DM wesentlich zu niedrig ausweist (gegenüber 94 Mrd. DM Bruttoeinkommen aus (Geld-)Vermögen der privaten Haushalte in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen).

⁴⁸ Dazu jüngst H. Tofaute: Verteilungswirkungen der Mehrwertsteuer auf private Haushaltseinkommen, in: WSI Mitteilungen 10/1994, S. 644 ff.; vgl. auch T. Nagel, K. Müller: Verteilungseffekte einer allgemeinen Verbrauchsteuer am Beispiel der Umsatzsteuer, in: H.-G. Petersen u.a. (Hrsg.): Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt a.M., New York 1992, S. 75 ff.; K.-D. Bedau u.a.: Auswirkungen der Mehrwertsteuererhöhung vom 1.7.1983 auf volkswirtschaftliche Gesamtaggregate sowie Haushalte unterschiedlicher Einkommenstruktur, Beiträge zur Strukturforchung des DIW, H. 99, Berlin 1987, S. 95 ff. Vgl. auch K. J. Duschek, H. Richter: Wer trägt die Mehrwertsteuerlast? Eine empirische allgemeine Gleichgewichtsanalyse, Universität Heidelberg, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Diskussionsschriften Nr. 194, Heidelberg 1993.

**Sparverhalten und Vermögenseinkünfte
in den Einkommensklassen der EVS 1988**

Monatliches Haushaltsnetto- einkommen von ... DM bis ... DM	Haushalts- nettoeinkommen in DM je Monat	Ersparnisbildung		Einnahmen aus Vermögen ¹			Nachrichtlich Zahl der Haushalte in 1000
		in DM je Monat	in % des Haushalts- nettoein- kommens	Insgesamt in DM je Monat	in % des Haushalts- nettoein- kommens	darunter: Einnahmen aus Geldvermögen in DM je Monat	
unter 800	688,81	-72,18	-10,5	37,12	5,4	37,12	274
800 - 1000	909,80	-9,92	-1,1	29,57	3,3	29,57	642
1000 - 1200	1104,67	-29,55	-2,7	44,66	4,0	21,50	848
1200 - 1400	1301,77	-11,82	-0,9	71,96	5,5	33,36	986
1400 - 1600	1502,17	4,77	0,3	95,01	6,3	28,01	1138
1600 - 1800	1699,11	20,51	1,2	130,65	7,7	35,63	1157
1800 - 2000	1899,42	54,51	2,9	143,45	7,6	34,97	1203
2000 - 2200	2098,15	89,71	4,3	177,24	8,4	48,41	1152
2200 - 2500	2351,88	81,88	3,5	189,85	8,1	51,48	1677
2500 - 3000	2744,68	132,96	4,8	263,52	9,6	68,40	2564
3000 - 3500	3246,75	221,43	6,8	346,49	10,7	81,16	2234
3500 - 4000	3750,26	350,03	9,3	405,23	10,8	87,65	2071
4000 - 4500	4239,06	481,87	11,4	515,28	12,2	98,93	1790
4500 - 5000	4746,16	573,44	12,1	604,95	12,7	120,85	1497
5000 - 6000	5461,90	763,58	14,0	730,89	13,4	131,65	2193
6000 - 7000	6459,33	1048,18	16,2	878,17	13,6	153,71	1280
7000 - 8000	7464,41	1401,01	18,8	1127,28	15,1	199,43	752
8000 - 10000	8825,27	1933,75	21,9	1379,53	15,6	285,68	739
10000 - 25000	12891,88	4036,36	31,3	2466,41	19,1	552,81	478
Haushalte insgesamt	3671,87	445,00	12,1	445,04	12,1	93,57	24677

¹ Einschließlich Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und Mietwert der Eigentümerwohnung.

Quelle: Statistisches Bundesamt, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 1988.

fragt werden (Nahrungsmittel, Wohnungen, Gesundheitspflege). In den höheren Einkommensgruppen kehrt sich diese Entwicklung aufgrund der veränderten Konsumstruktur und der höheren Sparquote allerdings wieder um.

Im Rahmen der persönlichen Konsumsteuern kann ein progressiver Tarif angewendet werden. Aufgrund der erheblich höheren Sparquoten und Vermögenseinkommen in den höheren Einkommensklassen ist jedoch zu erwarten, daß sich bei einer konsequenten Umbasierung des Einkommensteuersystems eine deutlich ungleichmäßigere Einkommensverteilung einstellen dürfte. Dies dürfte längerfristig auch nicht ohne Folgen für die Vermögensverteilung bleiben.

Ausblick

Die vorangehend formulierten Gedanken haben deutlich gemacht, warum die Idee einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems zunehmende Attraktivität in Volkswirtschaftslehre, Finanzwissenschaft und den übrigen Steuerwissenschaften gewonnen hat.

Der Konsumbesteuerung werden vor dem Hintergrund der Maxime eines möglichst entscheidungsneutralen Steuersystems bedeutende alloкатive Vor-

teile zugesprochen. Das fundamentale steuerpolitische Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit spricht nicht per se gegen, sondern eher für die Konsumbesteuerung, sofern man steuerliche Leistungsfähigkeit an der Bedürfnisbefriedigung und nicht am Zugang zu wirtschaftlicher Verfügungsmacht verwirklicht sieht.

Die allokativen Vorteile der Konsumbesteuerung, die an einzelnen partialanalytischen Entscheidungstatbeständen festgemacht werden, sind jedoch in ihrer empirischen gesamtwirtschaftlichen Relevanz und wirtschaftspolitischen Bewertung unbestimmt. Indes dürfte die breite Öffentlichkeit äußerst sensibel auf die verteilungspolitischen Implikationen eines derartigen Reformszenarios reagieren, sowohl was die Verteilung der Einkommen als auch der Vermögen anbelangt. Insbesondere stellt die Grundorientierung des Leistungsfähigkeitsgedankens am Einkommen einen gesellschaftlichen Grundkonsens dar, der nicht ohne weiteres übergangen werden kann. Überlegungen zu den direkten Konsumsteuern (Cash-flow-Steuern, persönliche Konsumsteuern) sind bisher kaum über akademische Kreise hinausgedrungen, einmal abgesehen von konkreten Ansätzen für das Modell der zinsbereinigten Einkommensteuer in Osteuropa.

Dagegen werden die konzeptionellen Unzulänglichkeiten der Einkommensbesteuerung in der Öffentlichkeit durchaus wahrgenommen, die sich in Ungleichbehandlungen von Investitionen, Verschiebungen der Finanzierungsstruktur und komplexen Vorschriften zur intertemporalen Verteilung von Ausgaben (Abschreibungen, Rückstellungen etc.) niederschlagen. Hinzu tritt die fortschreitende „Chaotisierung“ des Einkommen- und Ertragsteuerrechts⁴⁹. Dafür ist allerdings auch die besondere Eignung als Instrument des „steuerpolitischen Mehrzweckinterventionismus“ mitverantwortlich, die der Einkommens- und Ertragsbesteuerung als einer direkten und in der unternehmerischen Sphäre angesiedelten Besteuerungsform eigen ist. Zahlreiche „Verzerrungs“-Tatbestände der Einkommensbesteuerung sind auch im Rahmen des bestehenden Systems zu beheben, dürfen diesem also nicht als Geburtsfehler angelastet werden.

Studien zeigen, daß sich die gegenwärtige Kapitaleinkommensbesteuerung zwischen den idealtypischen Extrempunkten der Reinvermögenszugangsbesteuerung und der Cash-flow- bzw. Konsumbesteuerung bewegt⁵⁰. Im Falle von Investitionen in immaterielle Wirtschaftsgüter oder Sonderabschreibungen führt sie bereits in die Nähe der Cash-flow-Steuer, faktisch also der Konsumbesteuerung; in eini-

gen Fällen geht sie sogar noch darüber hinaus, insbesondere wenn sich die betreffenden Investitionsobjekte unter Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne liquidieren lassen. Systeme der Konsumbesteuerung ermöglichen in ihrer Wirkung die „Sofortabschreibung“ für sämtliche Sachinvestitionen und würden damit Entscheidungsneutralität zwischen den verschiedenen Investitionsprojekten sowie hinsichtlich der Finanzierungsstruktur und der Rechtsformwahl hersteilen. Zugleich finden sich in der aktuellen Steuerpolitik Anknüpfungspunkte für eine konsumorientierte Umgestaltung des Steuersystems. Die Erhöhung des Sparerfreibetrags auf 6000 DM stellt die Kapitalerträge bei den meisten Steuerpflichtigen steuerfrei. Dies ist ein Schritt in Richtung einer zinsbereinigten Einkommensteuer.

Allerdings kann eine konsequente Konsumbaserung des Steuersystems angesichts der ungeklärten gesamtwirtschaftlichen Relevanz, der allgemeinen Akzeptanz der Einkommensbesteuerung, der verteilungspolitischen Problematik, vor allem aber eingedenk der erheblichen Einnahmeausfälle gegenwärtig nicht als aktuelle Reformperspektive des Steuersystems angesehen werden. In jedem Fall ist es jedoch sinnvoll, im Rahmen des bestehenden Systems der Einkommensbesteuerung dessen ungleichmäßige Belastungswirkungen zu bereinigen, insbesondere auch die Steuervergünstigungen zu überprüfen. Zu diskutieren ist zugleich eine stärkere allgemeine Entlastung der Sachkapitalbildung.

Zugleich sprechen die umweltpolitischen Notwendigkeiten für eine ökologische Steuerreform. Die stärkere Abgabenbelastung für den Verbrauch knapper Umweltgüter in Form einer deutlich höheren Mineralölsteuer oder auch die gegenwärtig diskutierte allgemeine Energiesteuer könnten hier wegweisend sein.

⁴⁹ Dazu K. Tipke: Lehren aus der Steuerreform 1990, in: Steuer und Wirtschaft 1989, S. 291 ff.; ders.: Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 1993, S. 1442 ff.; J. Lang: Einkommensteuer – quo vadis?, in: Finanzrundschau, 1993, S. 664 ff.

⁵⁰ Aufschlußreich sind in diesem Zusammenhang Berechnungen im Rahmen des Berichts der Expertenkommission Wohnungspolitik, Bundestags-Drucksache 13/159, Tz. 8114 ff.; vgl. auch European Commission (Hrsg.): Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Report), Brüssel 1992, S. 67 ff.; OECD: Taxing Profits in a Global Economy, Paris 1991, S. 37 ff.; W. Müller: Branchenspezifische Unterschiede in der Steuerbelastung von Unternehmen und ihre wachstumspolitische Bedeutung, Frankfurt a.M., u.a.O. 1995, S. 41 ff.

HERAUSGEBER: HWWA – Institut für Wirtschaftsforschung – Hamburg (Präsident: Prof. Dr. Erhard Kantzenbach, Vizepräsident: Prof. Dr. Hans-Eckart Scharrer)

Geschäftsführend: Dr. Otto G. Mayer

REDAKTION:

Dr. Klaus Kwasniewski (Chefredakteur), Dipl.-Vw. Christoph Kreienbaum (stellvertretender Chefredakteur), Wiebke Bruderhausen, Dipl.-Vw. Susanne Erbe, Dipl.-Vw. Claus Hamann, Helga Wenke, Dipl.-Vw. Irene Wilson, M.A.

Anschrift der Redaktion: Neuer Jungfernstieg 21, 20347 Hamburg, Tel.: (040) 3562306/307

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Namentlich gezeichnete Artikel müssen nicht die Meinung der Herausgeber/Redaktion wiedergeben. Unverlangt eingesandte Manuskripte – für die keine Haftung übernommen wird – gelten als Veröffentlichungsvorschlag zu den Bedingungen des Verlages. Es werden nur unveröffentlichte Originalarbeiten angenommen. Die Verfasser erklären sich mit einer nicht sinnenstellenden redaktionellen Bearbeitung einverstanden.

Verlag und Anzeigenannahme:

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Waldseestraße 3-5, 76530 Baden-Baden, Tel. (07221) 2104-0, Telefax (07221) 210427

Bezugsbedingungen: Abonnementpreis jährlich DM 106,- (inkl. MwSt.), Studentenabonnement DM 53,- zuzüglich Porto und Versandkosten (zuzüglich MwSt. 7%); Einzelheft DM 9,-; Abbestellungen vierteljährlich zum Jahresende. Zahlungen jeweils im voraus an: Nomos-Verlagsgesellschaft, Stadtparkasse Baden-Baden, Konto 5-002266

Anzeigenpreisliste: Nr. 1 vom 1. 1. 1993

Erscheinungsweise: monatlich

Druck: AMS Wunsch Offset-Druck GmbH, 92318 Neumarkt/Opf.