

Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit

Hans-Georg Petersen

1 Einleitung

Individuelle und gesellschaftliche Werte bestimmen die Zielsysteme offener Gesellschaften; dabei beruhen im wissenschaftstheoretischen Ansatz des methodologischen Individualismus die gesellschaftlichen Ziele auf der Aggregation der Ziele der einzelnen Gesellschaftsmitglieder.¹ Die gesellschaftlichen Ziele lassen sich unter die vier Hauptziele Frieden, Freiheit, Gerechtigkeit und Wohlstand subsumieren.² Im Folgenden sei davon ausgegangen, dass in den demokratischen Gesellschaften Friedens- und Freiheitszielsetzungen so weit wie möglich gewahrt werden. Versteht man im Sinne der Wohlfahrtstheorie unter Wohlstand das Streben nach Überwindung von Knappheit und Pareto-Effizienz, beschreibt letztere mit der großen Nutzenmöglichkeitskurve unterschiedliche Nutzenverteilungsmöglichkeiten auf die einzelnen Gesellschaftsmitglieder.³ Über die Entlohnung der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital zum jeweiligen Wertgrenzprodukt stellt die Pareto-Effizienz zugleich die Zielsetzung der Leistungsgerechtigkeit dar. Mit der sozialen Wohlfahrtsfunktion werden die Nutzenpositionen der einzelnen Gesellschaftsmitglieder gewichtet, wobei sich in der Art der Gewichtung die soziale Sympathie, oder m.a.W. die Gleichheitspräferenz der Gesellschaft ausdrückt.

In einer auf Leistungsgerechtigkeit aufbauenden Gesellschaft gibt es nun immer eine mehr oder weniger große Anzahl von Gesellschaftsmitgliedern, die nicht oder nur bedingt leistungsfähig sind, so dass diese zur Absicherung ihres Konsumexistenzminimums auf die Hilfe anderer Gesellschaftsmitglieder angewiesen bleiben. Der ethische Anspruch einer Gesellschaft drückt sich vor allem darin aus, wie diese mit Armut verfährt.

¹ Zu Einzelheiten vgl. Petersen (1993, S. 28 ff. und 158 ff.).

² Giersch (1961) nennt als zusätzliches Ziel noch Sicherheit, das sich allerdings der Zielsetzung Frieden unterordnen lässt, da Sicherheit nichts anderes als die Bewahrung des Friedens für die Zukunft darstellt.

³ Vgl. Petersen/Müller (1999, S. 103 ff.).

Zur Sicherung der Lebensgrundlagen aller Bürgerinnen und Bürger ist in Leistungsgesellschaften daher eine Umverteilung von den Reichen auf die Armen erforderlich, die aufgrund des drohenden Trittbrettfahrerverhaltens wohl nur unzureichend zustande kommen dürfte. Neben die Leistungsgerechtigkeit als Element der „sozialen Gerechtigkeit“ tritt dann die Bedarfsgerechtigkeit, für die es allerdings keinen brauchbaren theoretischen Maßstab gibt. Diese Zielsetzung bewegt sich vielmehr zwischen einem physischen Konsumexistenzminimum bis hin zur Gleichheit in Konsumstruktur und -niveau. Mit der Festlegung der Konsumverteilung ist zugleich das Umverteilungsvolumen der Gesellschaft determiniert, welches aus dem allgemeinen Steueraufkommen zu finanzieren ist.

Von der Größenordnung des Umverteilungsvolumens, aber auch der Art der Finanzierung hängen die Auswirkungen ab, die das Verhalten der Transferempfänger wie der Steuerzahler beeinflussen. Steuern und Transfers berühren also unmittelbar die Leistungsbereitschaft der Bürgerinnen und Bürger, insbesondere ihr Arbeitsangebot auf den offiziellen Arbeitsmärkten, aber auch den Konsum und die Konsumstruktur, die Kapitalbildung, die Bereitschaft zur Risikoübernahme und die Investitionsentscheidung. Dominieren insbesondere aufgrund eines überhöhten und vom Verteilungsergebnis her gesehen fragwürdigen Umverteilungsvolumens die negativen Anreizwirkungen, erfolgt eine Einschränkung des Leistungsangebots, so dass das wirtschaftliche Wachstum nachhaltig verringert werden kann. Die Verfolgung überzogener Bedarfsgerechtigkeitszielsetzungen, wobei zudem ineffiziente Umverteilungsinstrumente eingesetzt werden, verursachen in der Folge entsprechende Wohlstandseinbußen; dann steht die Bedarfsgerechtigkeit in einem Zielkonflikt mit der Leistungsgerechtigkeit – oder m.a.W. es gibt einen trade-off zwischen Effizienz und Gerechtigkeit. Der gesamtgesellschaftliche Wohlstand sinkt in einer solchen Situation nicht nur für die Reichen, sondern auch für die Armen, deren Konsumniveau bei einem geringeren Umverteilungsvolumen und dem Einsatz effizienter Umverteilungsinstrumente verbunden mit einer größeren Ungleichverteilung des Konsums und Einkommens höher ausgefallen wäre.⁴

Im Kontext der Gerechtigkeitszielsetzung sind auch die meisten steuerlichen Prinzipien zu verorten. Im wissenschaftstheoretischen Sinne handelt es sich bei letzteren um Einsichten, Ziele und Handlungsregeln, die methodisch am Anfang eines theoretischen Systems von Handlungsorientierungen stehen und zudem die Grundlage eines theoretischen oder praktischen Begründungszusammenhangs darstellen. Insbesondere die verschie-

⁴ Vgl. hierzu die Abbildungen 21 und 25 sowie die zugehörigen Ausführungen in Petersen/Müller (1999).

denen Ansätze der Steuerrechtfertigung stehen in dogmenhistorischen Zusammenhängen, in denen von der Antike bis zur Gegenwart immer auch die Frage der „gerechten“ Besteuerung dominant war.⁵ So existieren in der Literatur ausgiebige Auseinandersetzungen darüber, ob eher das Äquivalenzprinzip oder das Leistungsfähigkeitsprinzip zu einer gerechten Verteilung der steuerlichen Lasten beiträgt, wobei gerade in jüngerer Zeit eine gewisse Neuorientierung in den Bewertungen einiger Autoren festzustellen ist.⁶

Nachdem die inhaltliche Bedeutung von Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip umrissen worden ist, werden die übrigen steuerlichen Prinzipien kurz präsentiert und diskutiert. Im Anschluss daran erfolgt entsprechend der dogmenhistorischen Entstehung eine überblicksartige Darstellung des Problems gerechter Steuertarife, bevor auf die Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage eingegangen wird. Ausführungen zur steuerlichen Umverteilung und Bedarfsgerechtigkeit sowie Steuersystematik runden die Diskussion ab; die Darstellung des Zusammenhangs zwischen Steuerprogression, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung soll einen ersten empirischen Einblick in eine in der Steuertheorie recht umfassend, in der Praxis aber erst ansatzweise erforschten Problematik geben. Abschließend werden die Ausführungen kurz zusammengefasst.

2 Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip

Über diese steuerlichen Grundprinzipien gibt es eine derart umfassende Literatur, so dass deren Darstellung den Rahmen dieses Beitrags sprengen würde.⁷ Daher können an dieser Stelle nur die grundlegenden Argumentationszusammenhänge aufgezeigt werden. Bei dem Äquivalenzprinzip, das in der Literatur in vielen verschiedenen Ausprägungen bekannt ist, wird davon ausgegangen, dass jedes (individuell oder in einem Haushaltszusammenhang lebende) Gesellschaftsmitglied nach Maßgabe der empfangenen oder in Anspruch genommenen staatlichen Leistung besteuert werden soll. Bei den staatlichen Leistungen handelt es sich um öffentliche Güter und Dienstleistungen, die dem einzelnen Gesellschaftsmitglied einen

⁵ Solche Ansätze sind beispielsweise bei Aristoteles und Thomas von Aquin zu finden, ganz abgesehen von den Smithschen Steuergrundsätzen; vgl. hierzu Kolms (1977).

⁶ Vgl. hierzu beispielsweise Blankart (2002 und 2002a).

⁷ Eine Darstellung und kritische Würdigung der bis zur Mitte der 80er Jahre erschienenen Literatur findet sich in Pohmer/Jurke (1984); ein Überblick über die neuere deutsche Literatur gibt beispielsweise Gawel (2000).

unmittelbaren Nutzen stiften.⁸ Das Problem liegt nun darin, wie diese Leistungen auf das einzelne Gesellschaftsmitglied anteilmäßig umgelegt werden können; denn infolge des totalen Marktversagens erfolgt keine Präferenzäußerung, obwohl die Präferenzen für öffentliche Güter sehr wohl in den Präferenzsystemen enthalten sind. Das strategische Verhalten lässt auch Versuche des benefit-pricing scheitern.⁹

Aber auch in der Praxis versagt vor allem bei reinen öffentlichen Gütern dieses Prinzip, da man bei einem Großteil der staatlichen Leistungen mangels eines geeigneten Bewertungsmaßstabs bzw. Zuteilungsverfahrens eine Zurechnung auf das einzelne Gesellschaftsmitglied nicht willkürfrei durchführen kann¹⁰ – ganz abgesehen von der Problematik, dass bei ausreichenden Kapazitäten und Nicht-Rivalität die Grenznutzerkosten Null sein können und damit eine Rationierung über Gebühren oder steuerähnliche Preise ökonomisch nicht sinnvoll wäre. Diese und ähnliche Argumentation dürften dazu beigetragen haben, dass in der steuerhistorischen Entwicklung Äquivalenzargumentationen immer weiter in den Hintergrund gedrängt worden sind mit der Folge, dass zunehmend entsprechend dem Non-Affektationsprinzip auf eine Finanzierung über das allgemeine Steueraufkommen zurückgegriffen worden ist.

Die Zurückdrängung des Äquivalenzprinzips war aber auch bedingt durch den Siegeszug des Leistungsfähigkeitsprinzips, das in der steuerlichen Praxis eng mit der Einführung der modernen Einkommensteuer verbunden war. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt gemäß traditioneller Auffassung (vgl. Neumark 1970) eine Norm da, welche die Grundsätze der Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung in sich vereinigt. Obwohl dieses Prinzip seine Wurzeln in der neoklassischen Theorie hat, wurde es auch von der deutschen Rechtswissenschaft übernommen, die diesem Prinzip sogar zunehmend Verfassungsrang einräumt.¹¹ Dabei wird insbesondere auf den Art 3 Satz 1 GG („Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.“) Bezug genommen, wobei der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine spezifisch steuerrechtliche Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes darstellt.¹² Eng damit ver-

⁸ Von der Tatsache, dass durch ein Überangebot bestimmter öffentlicher Güter und Dienstleistungen öffentliche Verschwendung betrieben wird, sei hier einmal abstrahiert.

⁹ Vgl. zur Problematik von Lindahl- und Bowen-Lösung z.B. Boadway/Wildasin (1984) und Petersen (1993a, S. 152 ff.).

¹⁰ Vgl. zu verschiedenen Zurechnungsversuchen Hanusch (1972) und Gröske (1978).

¹¹ Vgl. beispielsweise Birk (1983, S. 123 ff.) und Kirchhof (1985, S. 323 f.).

¹² Vgl. u.a. Jarass/Pieroth (2000, Art. 3 Rn. 31 – 38).

bunden sind auch die Grundsätze horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit (bzw. Gleichheit); während der erstere verlangt, dass Steuerpflichtige in gleicher Nutzensituation auch gleich belastet werden müssen, postuliert der letztere, dass Steuerpflichtige in unterschiedlicher Nutzensituation auch unterschiedlich steuerlich zu belasten sind, m.a.W. dass Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit mehr Steuern entrichten sollten als solche mit geringerer Leistungsfähigkeit. Der Grundsatz der vertikalen Gleichheit bezieht sich insbesondere auf den zugrunde zu legenden Tariftyp, auf den unten noch näher eingegangen wird.

Auch die Wahl der jeweiligen Steuerbemessungsgrundlage ist eng mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verbunden. Dabei kommen insbesondere das Einkommen, der Konsum oder das Vermögen in Frage. Obwohl in der Literatur die Meinungen durchaus uneinheitlich sind, wobei auch heute noch eine Mehrheit der Fachkollegen einer synthetischen Einkommensteuer zuneigt, hat sich in der Praxis ein Typ von komplexer Einkommensbesteuerung entwickelt, der gerade in Deutschland eigentlich jede systematisch Einordnung sprengt. Aus steuerpraktischen und politisch pragmatischen Erwägungen ist ein chaotisches Rechtsgebilde entstanden, das kaum noch von jemandem durchdrungen werden kann. Zudem tangiert das Progressionsprinzip zunehmend die Leistungsbereitschaft und löst negative Anreizwirkungen aus, so dass die tarifären Grenz- und Durchschnittsteuersätze allein das Einkommensteuergesetz zieren mögen, während die effektive Steuerbelastung aufgrund der mit Steuervermeidung und Steuerhinterziehung verbundenen Erosion der Bemessungsgrundlage weit hinter der tarifären Belastung zurück bleibt.

Darüber hinaus hat die Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip wesentlich dazu beigetragen, dass die Ausgabenseite des Budgets nahezu vollständig von der Einnahmenseite entkoppelt worden ist.¹³ Während das Äquivalenzprinzip die staatliche Leistung mit der steuerlichen Gegenleistung der Bürger eng verknüpft und diesen auch Kosten- und Leistungsrelationen vermittelt, liefert das Leistungsfähigkeitsprinzip bestenfalls eine Regel, wie die politisch vorgegebenen Aufgaben und damit das Gesamtfinanzierungsvolumen der öffentlichen Ausgaben auf die Gesellschaftsmitglieder über die Definition von Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif auf die Gesellschaftsmitglieder aufzuteilen ist. Die Loslösung von den öffentlichen Aufgaben erschwert also den Bürgern die Bewertung der öffentlichen Aufgabenerfüllung, ja den Bürgern ist nicht einmal mehr bewusst, dass öffentliche Güter und Dienstleistungen überhaupt mit entsprechenden Belastungen ihrer Budgets verbunden sind. Die häufig zu hörende

¹³ Vgl. hierzu die kritische Darstellung bei Littmann (1970) und jüngst bei Rose (2002a).

Meinung, dass ganz bestimmte öffentliche Leistungen kostenlos abgegeben werden, deutet auf eine grassierende und sich verstärkende Fiskalillusion hin – etwa in dem Sinne des Puviani Aphorismus, demzufolge der Staat gleichsam eine Kuh sei, die im Himmel gefüttert und auf Erden gemolken werden kann.¹⁴

Folglich werden gerade in Deutschland von vielen Bürgerinnen und Bürgern immer wieder Wünsche an „den“ (anonymen) Staat gerichtet, zusätzliche öffentliche Dienstleistungen und Transfers anzubieten, überwiegend in der Hoffnung, nicht von den Finanzierungslasten getroffen zu werden. Derartige Forderungen werden zudem häufig politisch unterstützt, so dass gerade mit Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip „die“ Reichen als mögliche Finanziers ins Gespräch gebracht werden. Resultat eines derartigen Anspruchsverhaltens, welches sich auf vermeintlich wohlverworbene Rechte stützt, ist ein permanent zunehmender Druck in Richtung steigender öffentlicher Ausgaben sowie ein ausufernder Wohlfahrtsstaat, verbunden mit einer wachsenden Belastung über Steuern und Sozialbeiträge.¹⁵ Gerade die Argumentation mit der Leistungsfähigkeit erweist sich als ein geeignetes Instrument, die Staatsquote hochzutreiben, ohne dass der Sinn der zusätzlichen Staatsaktivitäten hinreichend hinterfragt wird. Zugleich löst die in der Folge steigenden Steuer- und Sozialbeitragsbelastung zusätzliche negative Anreize aus, welche die Flucht in die Schattenwirtschaft oder das weniger belastete Ausland weiter verstärkt und zugleich die Aufkommensergiebigkeit der staatlichen Finanzierungsinstrumente untergräbt.

Neben der Problematik des Anspruchsdenkens hat das Leistungsfähigkeitsprinzip auch dazu beigetragen, die Zentralisierungstendenzen zumindest dann zu fördern, wenn Gesetzgebungs- und Aufkommenshoheit insbesondere auf der Ebene des Zentralstaats angesiedelt sind. Die Aufkommensergiebigkeit der Einkommensteuer aufgrund von heimlichen Steuererhöhungen und kalter Progression haben hier die wesentliche Ursache gebildet. Die dann notwendig werdende Rückverteilung des Aufkommens auf die untergeordneten Gebietskörperschaften macht aufwändige Steuerverteilungs- und Finanzausgleichssysteme erforderlich, die wiederum die Aufgaben- und Ausgabenverantwortlichkeit der unteren Gebietskörperschaften unmittelbar beeinträchtigen können, da hier Illusionen hervorgerufen werden, etwas von einer übergeordneten Gebietskörperschaft „geschenkt“ zu erhalten. Auch diese Art der Fiskalillusion erhöht den Druck auf die öffentlichen Budgets und führt zugleich zu einer frag-

¹⁴ Vgl. Puviani (1960).

¹⁵ Vgl. zu den polit-ökonomischen Hintergründen Petersen (2000).

würdigen öffentlichen Aufgabenerfüllung, die häufig weit in den Bereich des Angebots privater Güter vordringt.

Das Äquivalenzprinzip hat also den Vorteil, dass den Bürgerinnen und Bürgern bewusst bleibt, dass jegliche staatliche Leistung selbstverständlich durch die Allgemeinheit zu finanzieren ist und sie selbst immer über direkte und indirekte Steuern sowie Sozialbeiträge für zusätzliche Leistungen zu zahlen haben – ausgenommen diejenigen, die mit ihrem Markteinkommen unterhalb des sozio-kulturellen Existenzminimums liegen. Aber auch diese können in Mitleidenschaft gezogen werden, wenn – wie oben einleitend erwähnt – die Produktivkraft eines ganzen Landes nachhaltig geschwächt wird. Darüber hinaus betont das Äquivalenzprinzip die unmittelbare politische Verantwortlichkeit und führt zu einer gestärkten Regelbindung des politischen Verhaltens,¹⁶ welches ansonsten in eine allgemeine Beliebigkeit auszufern droht. Wohl angesichts der möglichen fatalen Konsequenzen eines übermäßig interpretierten Leistungsfähigkeitsprinzips hat Haller (1981) schon frühzeitig gefordert, dass das Äquivalenzprinzip „für die Abgabenbemessung herangezogen werden kann und auch herangezogen werden sollte bis zur Grenze des Möglichen“.

Angesichts der zunehmend bewusst werdenden und überaus fragwürdigen Verteilungswirkungen eines allgemeinen Nulltarifs bei vor allem Gütern mit teilweise meritorischen Charakter gewinnt die Äquivalenzargumentation in der aktuellen Diskussion an Gewicht. Natürlich sind die Budgets auf lokaler und regionaler Ebene verstärkt dahingehend zu untersuchen, ob nicht noch weitere Spielräume für eine Gebühren- und Beitragsfinanzierung vorhanden sind, sofern nicht auch über eine Privatisierung auf die pretiale Lenkung zurückgegriffen werden kann. Die bereits oben erwähnte Diskussion um die „Steuern als Preise“ greift derartige Ideen auf und hat bereits zu einer gewissen Revitalisierung des Äquivalenzdenkens geführt.¹⁷

Selbstverständlich sind den damit verbundenen Dezentralisierungstendenzen gewisse Grenzen gesetzt. Aber vor allem in der aktuellen politischen Beratung spielt eine gestärkte lokale und regionale Einnahmenverantwortlichkeit, die an klare Aufgabenstellungen geknüpft ist, eine immer

¹⁶ Da die Regierungsprogrammatik und die Finanzplanung in vielen Ländern nur noch den Charakter unverbindlicher politischer Deklamationen angenommen hatten bzw. noch haben, wurden beispielsweise in Neuseeland bereits im Jahr 1994 der Fiscal Responsibility Act sowie in Australien im Jahr 1997 der Financial Management and Accountability Act und im Jahr 1998 der Charter of Budget Honesty Act verabschiedet. Diese Gesetze sind geradezu beispielhaft für ein konsequente Regelbindung und Stärkung der politischen Verantwortlichkeit.

¹⁷ Vgl. Blankart (2002a).

bedeutsamere Rolle. Wenn beispielsweise auch auf lokaler und regionaler Ebene die direkte Zurechnung der in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen nur teilweise möglich ist, kann beispielsweise dennoch die mit einer lokalen oder regionalen Steuersatzautonomie verbundene Einkommensteuer als „Preis“ für die nicht-zurechenbaren, also allgemeinen staatlichen Leistungen verstanden werden, deren direkte oder indirekte Progression zudem noch eine leistungsfähigkeitsorientierte Verteilung der Finanzierungslasten gewährleistet. Die kommunale bzw. regionale Verantwortlichkeit für die Höhe des Steuersatzes verdeutlicht dem Bürger zugleich den Finanzierungszusammenhang zu den jeweiligen öffentlichen Leistungen und verhindert die Fiskalillusion. Die Bürgerinnen und Bürger werden dann politisch mit ihrem Wahlverhalten reagieren, oder aber – wenn sie in der Minderheit bleiben sollten – auch mit den Füßen abstimmen. Der Standortwettbewerb – sei er lokal, regional oder global – sichert so eine vernünftiges Ausmaß an staatlichen Aktivitäten und verhindert öffentliche Verschwendung.¹⁸

3 Nachrangige steuerliche Prinzipien

Wie bereits erwähnt folgt aus dem Grundsatz der horizontalen Gerechtigkeit, das Steuerpflichtige in einer gleichen wirtschaftlichen Situation auch gleich steuerlich zu belasten sind. Dabei stellt sich die Frage, welcher Zeithorizont bei einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu unterstellen ist. So findet sich in der Literatur häufig die Meinung, dass das Lebenseinkommen die ideale Bemessungsgrundlage darstellen würde;¹⁹ denn über den Lebenszyklus betrachtet kann ein Bürger periodisch arm sein, und beispielsweise soziale Unterstützung empfangen, in anderen Perioden aber auch wohlhabend, so dass bezogen auf das gesamte Lebenseinkommen durchaus Reichtum zu konstatieren ist.²⁰ Zudem sorgt die in vielen Tarifsystemen angelegt direkte Progression dafür, dass bei schwankendem Periodeneinkommen die Steuerbelastung des Lebenseinkommens höher ausfällt, als wenn ein Steuerpflichtiger bei gleichem Lebensein-

¹⁸ Siehe hierzu Petersen (2003).

¹⁹ Vgl. Petersen (1993a, S. 266); bei Hackmann (1979, S. 45 ff.) werden auch die Gegenpositionen aufgeführt.

²⁰ In einem solchen Fall würde sich die Frage stellen, ob nicht die zuvor empfangenen Sozialleistungen zurückzuzahlen wären. Allerdings würde das gegenüber dem Status quo die Marginalbelastung von Markteinkommen noch stärker erhöhen, so dass massive negative Anreizwirkungen als Folge einer solchen Regelung zu vermuten wären.

kommen ein konstantes Periodeneinkommen erhält. Darüber hinaus ist auch der infolge der direkten Progression und der periodenbezogenen Besteuerung höher belastet, der sein Lebenseinkommen in einer kürzeren Erwerbsphase erwirbt als derjenige, der sein gleich hohes Lebenseinkommen über eine längere Erwerbsphase erarbeitet. Diese u.ä. Effekte folgen daraus, dass aus vermeintlichen Gründen der Praktikabilität das *Jahresperiodizitätsprinzip* (Jahreseinkommen als steuerliche Bemessungsgrundlage) zur Anwendung kommt. In Verbindung mit der direkten Progression führt dann die Jahresbesteuerung – zumindest aus lebenszeitlicher Sicht – zu einer Verletzung des Prinzips der horizontalen Gerechtigkeit.²¹

Die Jahresabschnittsbesteuerung verleitet zudem dazu, die gesamten Lebenszusammenhänge in den Hintergrund zu drängen und die entwicklungs-dynamischen Interdependenzen zwischen Einkommenserzielung, Konsum und Konsumverzicht sowie der Kapitalbildung zu vernachlässigen. So entstehen dann Vorstellungen eines geschichtslosen und „unverdienten“ Vermögens, das – obwohl steuerlich bereits vorbelastet – nicht nur als neue Einkommensquelle nochmals besteuert, sondern mit gar die substanzangreifenden Vermögen- und Erbschaftsteuern mehrfach belastet und letztendlich sozialisiert werden kann. Das dieses Vermögen unter Umständen gerade in der Vorperiode durch Konsumverzicht oder zusätzlichen Arbeitseinsatz erworben worden ist und so überwiegend gemäß der Leistungsgerechtigkeit die „geronnene“ Arbeitsleistung reflektiert, wird offenkundig aus der Betrachtung ausgeblendet. Über die fatalen Konsequenzen für die zukünftige Kapitalbildung sollte man sich dann nicht wundern.

Dabei besagt das gerade von deutschen Finanzwissenschaftlern postulierte *Korrespondenzprinzip*, das alle Teile des Lebenseinkommens einmal und nur einmal steuerlich belastet werden sollen.²² Von Interesse ist hier insbesondere der intertemporale Aspekt des Korrespondenzprinzips, der gerade im Zusammenhang mit der Besteuerung von Alters- oder Vorsorgeeinkünften von Bedeutung ist. Es können entweder die Beiträge zu Vorsorgeeinrichtungen (vorgelagerte Besteuerung) oder aber die Vorsorgeeinkünfte selbst (nachgelagerte Besteuerung) dem Lebenseinkommen hinzugerechnet werden.²³ Dabei zeichnet sich in der Diskussion um die Rentenbesteuerung in Deutschland eine klare mehrheitliche Position für

²¹ Dann sollen komplizierte Durchschnittsbesteuerverfahren diesen fundamentalen Mangel abmildern; vgl. Hackmann (1975 und 1979).

²² Vgl. beispielsweise Andel (1992, S. 293 f.).

²³ Im existierenden Einkommensteuersystem wirken allerdings vor- und nachgelagerte Besteuerung der Vorsorgeeinkünfte in höchst unterschiedlicher Weise; vgl. hierzu Petersen (1989, S. 135).

die nachgelagerte Besteuerung ab,²⁴ wobei auch das diesbezüglich jüngste Verfassungsgerichtsurteil in diese Richtung weist. Das nachgelagerte Besteuerungsverfahren entspricht dem Verfahren nach der Sparbereinigung, das schon seit langer Zeit im Zusammenhang mit der konsumorientierten Besteuerung diskutiert wird.²⁵ Obwohl hiermit bereits der erste Schritt in Richtung auf ein effizientes Einkommensteuersystem gemacht wird, weigern sich heute noch viele deutsche Finanz-, aber auch Rechtswissenschaftler²⁶, konsequent auch noch den zweiten Schritt zu gehen – nämlich dieses oder ein äquivalentes Verfahren auch bei der Kapitaleinkommensbesteuerung anzuwenden.

Das mag auch daran liegen, dass die Sparbereinigung bei den Vorsorgeeinkünften relativ problemlos eingeführt werden kann, weil im derzeitigen Einkommensteuerrecht über Vorsorgepauschale und Vorsorgehöchstbeträge sowie den Abzug der Arbeitgeberfreibeträge über die Betriebsausgaben zumindest die Rentenversicherungsbeiträge weitgehend steuerlich freigestellt sind, so dass die Renten zumindest schrittweise in die Besteuerung überführt werden können. Demgegenüber würde die Sparbereinigung bei Zinsen, Gewinnen, Mieten und Pachten etc. zumindest auf kurze bis mittlere Sicht erhebliche Steuerausfälle verursachen, so dass die fiskalpolitischen Zielsetzungen erheblich gefährdet wären. Da aber aus der lebenszeitlichen Belastungssicht die Zinsbereinigung wie ein Sparbereinigung wirkt,²⁷ und erstere die Steuerbemessungsgrundlage weitaus weniger in die Zukunft verlagert, scheut Manfred Rose eben nicht vor diesem zweiten Schritt in Richtung Effizienz zurück und kombiniert in seinem Einfachsteuerentwurf in pragmatischer Weise die Sparbereinigung der Vorsorgeeinkünfte mit der Zinsbereinigung bei den Kapitaleinkommen.²⁸ Damit wird zugleich die lawinenartige steuerliche Mehrfachbelastung der Ersparnis über den Lebenszyklus ausgeschaltet, so dass eine gleiche steuerliche Belastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen sichergestellt wird.²⁹

²⁴ Die vielfältige Literatur zur Rentenbesteuerung ist aufgeführt in Anton/Brehe/Petersen (2002, S. 50).

²⁵ Hingewiesen sei auf die zahlreichen Veröffentlichungen von Manfred Rose in den letzten beiden Dekaden, von denen hier nur seine jüngste beispielhaft zitiert wird; vgl. Rose (2002).

²⁶ Auch der Karlsruher Entwurf von Kirchhof (2001) sieht eine schrittweise Einführung der nachgelagerten Rentenbesteuerung vor.

²⁷ Vgl. hierzu die Beispielrechnungen in Rose (2002, S. 36 ff.).

²⁸ Siehe hierzu den § 2 des „Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 2015“ in Rose (2002, S. 150).

²⁹ Über eine Abzugsfähigkeit der Ausgaben für Humankapital werden darüber hinaus Human- und Realkapitalinvestitionen gleichgestellt, so dass auch das Neutralitätspostulat erfüllt ist. Neben der Investitionsneutralität wird über die-

Obwohl auch Rechtswissenschaftler wie der Steuerexperte Klaus Tipke die Orientierung am Lebenseinkommen als ideale Umsetzung des Gerechtigkeitsprinzips einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ansehen, sind sie dennoch skeptisch, dass die praktische Umsetzung eines solchen Konzepts gelingen kann.³⁰ Andere hingegen verabsolutieren die dem Jahresperiodizitätsprinzip folgenden Jahresabschnittsbesteuerung gar zu einem Prinzip der Jahresgerechtigkeit, natürlich mit fatalen Folgen, was die Bildung und Besteuerung von Kapital betrifft.³¹ Demgegenüber bedeutet der Rose-Vorschlag natürlich nicht, dass das Einkommen erst am Lebensende zu besteuern ist – ein häufig festzustellendes Missverständnis. „Vielmehr wird in jedem Steuerabschnitt (Kalenderjahr) von dem traditionell ermittelten Jahreseinkommen ausgegangen und geprüft, inwieweit seine Komponenten einen originären Beitrag zum Lebenseinkommen darstellen. Auszusondern sind Komponenten, die bereits steuerlich vorbelastet sind, sowie jene, die in späteren Steuerabschnitten besteuert werden“ (Petersen/Rose 2003). Damit verwirklicht die konsequente und zugleich pragmatische Durchsetzung des *Lebenseinkommensprinzips* in beinahe idealer Weise das Prinzip der horizontalen Gerechtigkeit und dynamisiert gleichermaßen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Zugleich erfährt die Ersparnis und Kapitalbildung eine Neubewertung, bei der heute die Argumentation mit gesellschaftlichen Neidkomplexen oft zu übertrieben progressiver oder aber mehrfacher steuerlicher Belastung über die Lawinenwirkung bzw. zusätzliche Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung beiträgt. Die gleiche steuerliche Belastung von Lohn- und Kapitaleinkommen stellt keine Privilegierung der Wohlhabenden dar, sondern dient letztendlich wiederum den Schwachen. Denn die Kapitalbildung ist die Voraussetzung für Investitionen, die aber nur dann getätigt werden, wenn auf lange Sicht sich die Investitionen auch wirtschaftlich lohnen; ansonsten wandert das Kapital ab. Kapitalbildung und eine effiziente und gerechte Gewinnbesteuerung sorgen somit für die Schaffung neuer Arbeitsplätze, aus denen den Arbeitnehmer neue Markteinkommen zufließen. Ein freundliches steuerliches Klima für Vermögende und Unternehmer bildet folglich die Voraussetzung für höhere Beschäftigung und wieder wachsenden Wohlstand – ein Tatbestand, der in vielen Ländern dieser Erde zu-

sen Gesetzentwurf auch weitestgehend die Rechtsformneutralität, Finanzierungsneutralität und Inflationsneutralität herstellt; vgl. hierzu Petersen/Rose (2003).

³⁰ Vgl. hierzu Tipke (1993, S. 502).

³¹ Vgl. dazu vor allem Kirchhof (2001), dessen Einkommensteuergesetzentwurf im übrigen so unbestimmt ist, dass wesentliche Vorschriften in Durchführungsverordnungen und Richtlinien konkretisiert werden müssen.

nehmend begriffen wird. Wer den Wettbewerb um Vermögende und Unternehmerpersönlichkeiten verliert, muss sich darauf einstellen, das bei vermindertem Wachstum und steigender Armut der Sozialstaat nur schwerlich finanzierbar sein wird.

4 Gerechte Steuertarife

Ähnlich wie die Vorstellungen von der Jahresgerechtigkeit die steuerliche Praxis dominiert haben, gilt hinsichtlich des Steuertarifs die Meinung, dass ein progressiver Tarifverlauf – insbesondere die direkte Progression infolge mit steigender Bemessungsgrundlage steigender Grenzsteuersätze – das allgemeine Gerechtigkeitsempfinden der Gesellschaft zum Ausdruck bringt. In vielen deutschen Einkommensteuerreformgesetzen sind entsprechende Begründungen zu finden, wobei vordringlich auf rechtswissenschaftliche Quellen Bezug genommen worden ist.³² Erfreulicherweise ist hier allerdings auch ein allmählicher Prozess einer Neuorientierung feststellbar, wobei insbesondere Kirchhof (2001) sich offenbar auch einen Tarifverlauf vorstellen kann, der bei einem konstanten Grenzsteuersatz (flatrate) gemessen am Durchschnittssteuersatz lediglich eine indirekte Progression aufweist.

Dabei hat die Steuertheorie schon recht frühzeitig erkannt, dass die auf den ersten Blick einleuchtende These der aus einem fallenden Grenznutzen des Einkommens zu rechtfertigenden Steuerprogression nicht verifiziert werden konnte.³³ Als Maßstab für den durch die Besteuerung verursachten Nutzenentgang wurde hier auf die verschiedenen Opferprinzipien verwiesen, die zugleich Ausdruck einer bestimmten Gerechtigkeitskonzeption darstellen sollten. Dabei deutet schon die Vorstellung, dass Steuern ein Opfer der Bürgerinnen und Bürger an den Staat darstellen, auf eine Staatsauffassung hin, die doch im deutlichen Widerspruch zu dem heute dominierenden Verständnis des Staates als Dienstleister seiner Bürger steht, welches sich auch in der erwähnten Wiederbelebung des Äquivalenzdenkens niederschlägt.

³² Entsprechende ausführliche Begründungen finden sich in Deutscher Bundestag (1974).

³³ Diese These wurde vor allem von Wagner (1880) vertreten. Aber schon bei Jean-Jacques Rousseau (*Discours sur l'économie politique*, 1755), einem der Begründer der Opfertheorie, finden sich Vorstellungen, dass das Lebensnotwendige steuerfrei bleiben, der Luxus hoch besteuert und das Überflüssige ganz weggesteuert werden kann. Dabei stellt sich allerdings die Frage, wer über die Abgrenzung der Güterkategorien entscheidet?

Akzeptiert man zunächst diesen antiquierten paradigmatischen Ansatz, dann benötigt man nur noch eine Regel, was unter der gerechten Verteilung des Opfers bzw. Nutzenentgangs zu verstehen ist und welche kardinale Nutzenfunktion unterstellt werden kann, die für alle Zensiten gleichermaßen beschreibt, wie sich der Nutzen in Abhängigkeit von dem laufenden Markteinkommen entwickelt. Sind beide Voraussetzungen gegeben, so ist die Ableitung eines „gerechten“ Steuertarifs eine rein mathematische Problemstellung.³⁴

Tabelle 1. Gerechtigkeitshypothesen, Nutzenfunktionen und Tariftypen

Gerechtigkeitshypothese \ Nutzenfunktion	$U = a \cdot \ln(x)$ (BERNOULLI)	$U = c \cdot \sqrt{x}$ (COHEN STUART)	$U = 0,7 \cdot x - 0,5 \cdot 0,07 \cdot x^2$ (GOSSEN) (im relevanten Bereich)
$g = U(x) - U(x-t)$ (GAO)	Proportionaltarif	(1) beschleunigte Regression (2) verzögerte Regression	(1) verzögerte Regression (2) beschleunigte Progression
$g = \frac{U(x) - U(x-t)}{U(x)}$ (GRO)	verzögerte Progression (NT)	Proportionaltarif	(1) verzögerte Progression (2) beschleunigte Progression
$g = U'(x-t)$ (MO)	verzögerte (indirekte) Progression (NT)	verzögerte (indirekte) Progression (NT)	verzögerte (indirekte) Progression (NT)
$g = U'(x-t) - U'(x)$ (GAGO)	verzögerte Progression	verzögerte Progression	verzögerte (indirekte) Regression (FB)
$g = \frac{U'(x-t) - U'(x)}{U'(x)}$ (GRGO)	Proportionaltarif	Proportionaltarif	verzögerte Regression (FB)

FB = Festbetrag (Kopfsteuer)

NT = Negative Steuer

Quelle: Petersen (1993a, S. 252).

Im Folgenden seien die „Gerechtigkeitsfunktionen“ des gleichen absoluten Opfers (GAO), des gleichen relativen Opfers (GRO), des gleichen Grenznutzens oder minimalen Opfers (MO), des gleichen absoluten Grenzopfers (GAGO) und des gleichen relativen Grenzopfers (GRGO) a-

³⁴ Vgl. hierzu Cohen/Stuart (1889/1958), Frisch (1932) und Haller (1960 und 1981, S. 82 ff.).

nalysiert. Als Nutzenfunktionen werden die Bernoulli-Nutzenfunktion, die Cohen Stuart-Nutzenfunktion und eine vom Grenznutzenverlauf ähnliche Gossen-Nutzenfunktion verwendet (siehe Tabelle 1), die alle von einem fallenden Grenznutzen des Einkommens ausgehen. Setzt man nun die jeweilige Nutzenfunktion in die Gerechtigkeitsfunktion ein und löst diese nach dem Steuerbetrag auf,³⁵ resultiert die jeweilige Steuerbetragsfunktion bzw. der Steuertarif, der sich dann auf seine Eigenschaften analysieren lässt.³⁶

Die in Tabelle 1 grob zusammengefassten Ergebnisse verdeutlichen, dass über die Kombination der Opferprinzipien mit unterschiedlichen Nutzenfunktionstypen bei steigendem Einkommen zwar ein durchgehender Tarifverlauf folgt, der Tariftyp aber sehr wohl von einem zum anderen Einkommensbereich wechseln kann. Dabei geht die Spannbreite der Ergebnisse von regressiven Tarifverläufen mit Kopfsteuerelementen, über durchgehende Proportionaltarife bis hin bis zu hoch progressiven Tarifen, welche die Verteilung des verfügbaren Einkommens völlig nivellieren, also Egalität in der Verteilung des verfügbaren Einkommens herstellen. Letzteres gilt für das Prinzip des minimalen Opfers (MO) unabhängig davon, welche Nutzenfunktion zugrunde gelegt wird.³⁷

Da es keine Einigkeit in der Literatur über die zugrunde zu legende Gerechtigkeitsfunktion gibt, aber auch im Fall des am häufigsten verwendeten Prinzip des gleichen relativen Opfer sich von Proportionalität bis beschleunigter Progression vielfältige Tariftypen ergeben, allerdings regressivere Verläufe bei den verwendeten Nutzenfunktionen nicht auftreten, liefert dieser wohlfahrtstheoretische Ansatz keinen „wissenschaftlich objektiven“ Beweis für die Notwendigkeit einer progressiven Besteuerung.³⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist also durchaus vereinbar mit proportionalen Tarifverläufen. Darüber hinaus vernachlässigt der opfertheoretische Ansatz die oben erwähnte Problematik der Leistungsbereitschaft. Gehen

³⁵ Zu Einzelheiten vgl. Hinterberger/Müller/Petersen (1987, S. 52 ff.); hier finden sich in der Tabelle 1 auch Angaben darüber, auf welche Autoren das jeweilige Opferprinzip zurück geht.

³⁶ Vgl. zur Bestimmung des Tariftyps Blöcker/Petersen (1975) und Petersen (1993a, S. 220 ff.).

³⁷ Der Tarifverlauf im Falle des minimalen Opfers besteuert alle Einkommen oberhalb des Durchschnittseinkommens mit einem Grenz- und Durchschnittssteuersatz von 100 %, während alle Einkommen unterhalb des Durchschnittseinkommens entsprechende Transfers zur Auffüllung ihrer Einkommen auf das Durchschnittseinkommen erhalten.

³⁸ Zumal der monoton sinkende Grenznutzen des Einkommens ein Werturteil darstellt, welches durchaus nicht von allen Gesellschaftsmitgliedern einhellig geteilt werden dürfte.

nämlich in die Nutzenfunktion nicht nur das Einkommen, sondern wie beispielsweise in der Optimalsteuertheorie auch die Arbeitszeit als Argumente ein, kann eben nicht davon ausgegangen werden, dass das Leistungsangebotsverhalten der Steuerpflichtigen unverändert bleibt. Vielmehr wird in aller Regel mit zunehmender steuerlicher Grenzbelastung das Leistungsangebot reduziert, genauso wie die Transferzahlungsempfänger mit zunehmenden Transfers wohl auch das Arbeitsangebot verringern dürften.

Gerade in den höheren Einkommensbereichen sind die möglichen negativen Anreize von großer Bedeutung, da diese Einkommensbezieher sich den Verzicht auf zusätzlichen Arbeitseinsatz noch am ehesten leisten können, und sie außerdem durch einen relativ hohen Anteil an Kapitaleinkommen die Möglichkeit haben, von der Kapitalmobilität zu profitieren. Die Steuervermeidung beginnt mit der Abwanderung des Kapitals in Länder mit geringerer steuerlicher Belastung und endet häufig in einer Abstimmung mit den Füßen, werden die entsprechenden Signale von der Steuerpolitik nicht rechtzeitig erkannt. Den Bezieher kleinerer und mittleren Einkommen verbleibt nur die Möglichkeit zur Flucht in die Schattenwirtschaft, häufig verbunden mit Steuerhinterziehung und Transferbetrug.

Die Progression, die eigentlich als Adressaten die wohlhabenden Steuerpflichtigen hatte, läuft dann fehl, wenn diese zudem noch über zahlreiche Steuervergünstigungen und Schlupflöcher ihr zu versteuerndes Einkommen stark verringern können, so dass die tariflichen Steuersätze stark reduziert werden. Zudem sorgt die Drift zwischen Bruttoeinkommen und zu versteuerndem Einkommen noch dafür, dass die effektiven Steuersätze (bezogen aufs Bruttoeinkommen) viel geringer ausfallen als die tariflichen Steuersätze (bezogen auf das zu versteuernde Einkommen).³⁹ Berücksichtigt man dann noch die Tatsache, dass beispielweise der Beginn der oberen Proportionalzone im deutschen Einkommensteuertarif im Jahr 1958 bei 110.040 DM (56.176 EUR) bei einem ledigen Steuerpflichtigen (Verheiratete 220.080 DM/112.353 EUR) lag, war das damals zweifellos ein hohes Einkommen. Im Tarifentwurf der Eichel-Reform für das Jahr 2005 beträgt diese Einkommensgrenze für Ledige nur 52.152 EUR (Verheiratete 104.304 EUR), obwohl die Einkommen zwischenzeitlich nominal und real um ein Vielfaches gestiegen sind. Allein dieses Beispiel verdeutlicht, dass trotz der Absenkung der Spitzensteuersätze heute und in Zukunft bereits mittlere Einkommen einer marginalen Steuerbelastung unterliegen, die bei der Konzeption der deutschen Tarifstruktur ursprünglich nur für sehr hohe Einkommen vorgesehen war;⁴⁰ nimmt man dann noch die Grenzbelastung

³⁹ Vgl. Petersen (1993a, S. 231).

⁴⁰ So zeigen Vergleiche des Tarifverlaufs des Einkommensteuertarifs 1965 (inflationiert auf 1990) mit dem Tarifverlauf des Einkommensteuertarifs 1990, dass

aus den Sozialbeiträgen hinzu, sind auch die unteren Einkommensbezieher heute erheblich höher belastet.

Die Verhaltensanpassungen infolge der Progression, die letztendlich weder über Steuer- noch Sozialrecht verhindert werden können, führen zu einer Steuerlastverteilung, die nicht leistungsgerecht ist und lösen zugleich Verhaltensanpassungen aus, welche die effiziente Allokation nachhaltig stören und damit Wachstum und Wohlstand verringern. Damit wird die Tarifprogression zu einem Mythos, an dem sich vor allem diejenigen klammern, welche die Neidkomplexe der Gesellschaft gerne im Sinne ihrer Umverteilungszielsetzungen ausbeuten möchten. Mit einer leistungs- und leistungsorientierten Besteuerung hat ein derartige direkte Progression eigentlich nichts mehr zu tun.

Insofern erscheint es nur konsequent, dass die direkte Progression immer stärker hinterfragt wird, ja dass zunehmend wieder flat-rate Ansätze propagiert werden.⁴¹ Ein moderater, konstanter Grenzsteuersatz entschärft viele der bisher angerissenen Probleme, mögen sie intertemporaler (schwankende Periodeneinkommen) oder interpersoneller Art (Unterhaltszahlungen und Ehegattensplitting) sein. Eine wirklich fundamentale Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung sollte sich dem Progressionsproblem nicht verschließen; der Übergang zu einem rein indirekt progressiven Tarif würde viele Verhaltensanpassungen infolge hoher Grenzbelastungssätze obsolet werden lassen. Wenn Änderungen in den Verhaltensweisen auch Zeit beanspruchen und nur dann tatsächlich vollzogen werden, wenn Vertrauen in die Dauerhaftigkeit der neuen Regelungen gebildet worden ist, so werden sie kurz über lang dennoch das Wachstum und die steuerliche Bemessungsgrundlage positiv beeinflussen. Der im Rose-Entwurf vorgesehene Übergang zu einem flat-rate Tarif ist also ein dritter Schritt in Richtung Effizienz; er ist aber zugleich ein Schritt in Richtung auf ein Mehr an Gerechtigkeit, da dieser vorgeschlagene Tarif nun tatsächlich auch effektiv wird und damit den Prinzipien von Tarifwahrheit und dynamischer Leistungsfähigkeit wieder zum Durchbruch verhilft.

alle zwischenzeitlich erfolgten tariflichen Entlastungen über die kalte Progression und die heimlichen Steuererhöhungen kompensiert, ja zum Teil überkompensiert worden sind; vgl. Petersen (1988, S. 101 ff.).

⁴¹ Insbesondere zu nennen ist hier der Vorschlag von Hall/Rabushka (1995).

5 Steuerliche Bemessungsgrundlage

Die Frage der adäquaten steuerlichen Bemessungsgrundlage hat ähnlich wie die nach einem „gerechten“ Tarif in der Dogmengeschichte erhebliche Diskussionen ausgelöst.⁴² Ein brauchbarer Markteinkommensbegriff bildet sich erst im 19. Jahrhundert heraus, der dann auch zu Versuchen führte, gegen Ende des Jahrhunderts eine sinnvolle steuerliche Bemessungsgrundlage abzuleiten. Zu nennen ist hier insbesondere Schanz, der das Einkommen aus einem Reinvermögensvergleich zwischen dem Vermögen am Ende einer Wirtschaftsperiode und dem Vermögen am Ende der vorangegangenen Wirtschaftsperiode ermitteln wollte, wobei sämtliche auch einmalige Vermögenszugänge (wie Veräußerungsgewinne, Erbschaften und Lotteriegewinne) hinzuzurechnen sind. Diese Definition wurde Dekaden später von Haig und Simons im angelsächsischen Raum unter der Bezeichnung comprehensive (income) tax base propagiert und populär. Die Reinvermögenszugangstheorie wurde lange Zeit und für die ideale Ermittlungsmethode des Einkommens gehalten, welche die Einkommensteuer zugleich zur „Königin“ unter den Steuern (Neumark) machen sollte und in besonderem Maße dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen würde.⁴³ Auch heute noch halten viele Finanzwissenschaftler an diesem Gedankengut fest.

Während die SHS-Bemessungsgrundlage eng mit dem Jahresperiodizitätsprinzip zusammenhängt, also die Vorgeschichte der steuerlichen Belastung genau so wenig eine Rolle spielt, wie steuerliche Belastungen der in der laufenden Wirtschaftsperiode zugewachsenen Einkommens- und Vermögensteile in der Zukunft, versteht die auf Fuisting zurückgehende Quellenlehre unter Einkommen die Summe aller Einkünfte, die aus dauerhaften Ertragsquellen regelmäßig fließen, z.B. aus Arbeit, Gewerbetätigkeit oder Vermögen. Einmalige Einkünfte blieben damit ausgeschlossen bzw. wurden gesonderten Steuern unterworfen (beispielsweise Schenkungen

⁴² Vgl. hierzu insbesondere die Ausführungen von Musgrave (1991) sowie Brennan/ Buchanan (1991) in Rose (1991). Eine ausführliche Darstellung über die Bemessungsgrundlagen Einkommen, Ausgaben und Vermögen findet sich in Petersen (1993a, S. 264 ff.).

⁴³ Demgegenüber würde die Reinvermögenszuwachsstheorie auch nicht realisierte Wertzuwächse in die Einkommensdefinition einschließen, was von vielen Autoren als inadäquat betrachtet wird, da Leistungsfähigkeit unmittelbar mit dem tatsächlichen Zufluss von Einkommen verknüpft ist (d.h., die Wertzuwächse müssen auch realisiert sein).

und Erbschaften sowie Lotteriegewinn- und Vermögenszugangsteuern).⁴⁴ Folglich hat die Quellentheorie einen längerfristigen Zeithorizont, der auf die Nachhaltigkeit der wirtschaftlichen Tätigkeit abstellt.

In die steuerlichen Praxis sind beide Einkommensdefinitionen eingeflossen. So brachte die Erzberger Steuerreform des Jahres 1920 eine Annäherung an die Reinvermögenszugangstheorie;⁴⁵ anstelle einer einheitlichen Einkommensdefinition, die alle Einkunftsarten gleichermaßen synthetisch zusammenfasst, trat des Enumerationsprinzip. So zählt das deutsche Einkommensteuergesetz sieben Einkunftsarten auf, von denen die Einkunftsarten 1 bis 3 nach der Reinvermögenszugangstheorie⁴⁶ und die Einkunftsarten 4 bis 7 nach der Quellentheorie ermittelt werden.⁴⁷ Dabei werden allerdings nicht etwa alle Markteinkommenskomponenten systematisch erfasst, sondern zahlreiche Einkunftsarten sind steuerbefreit (§ 3 EStG, Zuschläge zu Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Veräußerungsgewinne von Aktien und Immobilien innerhalb bestimmter Spekulationsfristen bzw. bei Veräußerungen von Betrieben nur oberhalb bestimmter Freibeträge etc.) oder aber auf der Ebene der einzelnen Einkunftsart begünstigt (durch Freibeträge, Ertragsanteilsregelung bei Renten usw.). Ein sinnvoller Bruttoeinkommensbegriff ist aus dem deutschen Einkommenssteuerrecht nicht ableitbar,⁴⁸ was unter anderem eine empirische Wirkungsanalyse erheblich erschwert.

So hat also die einkommensteuerliche Praxis in Deutschland, aber auch anderswo wenig mit der Idealvorstellung einer synthetischen Einkommensteuer zu tun, was angesichts deren verheerender Effizienzwirkungen aus lebenszeitlicher Perspektive wohl auch nur begrüßt werden kann. Unter den zahlreichen Sonderregelungen, Vergünstigungen und Schlupflöchern, die zum großen Teil auch deswegen eingeführt worden sind, um die langfristig verhängnisvollen Auswirkungen der heutigen Kapitaleinkommensbesteuerung abzumildern, hat allerdings über den doch sehr langen Geltungszeitraum des Gesetzes und die erhebliche Einflussnahme seitens der Interessengruppen die steuerliche Systematik so nachhaltig gelitten, dass

⁴⁴ So folgt die preußische Einkommensteuer von 1891 der Quellentheorie; vgl. Kolms (1976, S. 20 f.).

⁴⁵ Vgl. Petersen (1988a, S. 18 f.).

⁴⁶ Hier gibt es aber im Falle von Kleingewerbetreibenden, Freischaffenden und Landwirten auch die Möglichkeit, anstelle eines Vermögensvergleichs eine Einnahmenüberschussrechnung durchzuführen. Zu Einzelheiten vgl. Petersen (1988a, S. 19 ff.).

⁴⁷ Als gleichermaßen achte Einkunftsart können noch die ausländischen Einkünfte hinzugefügt werden, deren Erfassung weiterer komplexer Regelungen unterliegt.

⁴⁸ Vgl. hierzu des DIW-Gutachten von Bach/Bartholmai (2000).

das Einkommensteuerrecht zu einem gesetzlichen Dschungel verkommen ist. Die heutige Einkommensteuer ist folglich mehr eine Schedulensteuer mit acht verschiedenen definierten Einkunftsarten und erheblichen Ausnahmeregelungen, Privilegierungen und Diskriminierungen einzelner Einkunftsarten, die zum Teil noch durch tarifliche Differenzierungen ergänzt worden sind. Darüber hinaus ist sie mit erheblichen administrativen Kosten verbunden und erzeugt erhebliche Folgekosten (compliance costs) bei Unternehmen und Haushalten. Die zunehmende Zahl fehlerhafter Veranlagungsverfahren erhöht die Willkür und verstößt gegen das Gleichheitspostulat des Grundgesetzes. Die wachsende Intransparenz und Komplexität machen das Einkommensteuerrecht für den normalen Bürger nicht mehr nachvollziehbar, für informierte Kreise allerdings ausbeutbar. Die Zweifel an Fairness und Gerechtigkeit wachsen, so dass Forderungen nach Einfachheit auf eine wachsende Zustimmung treffen.⁴⁹

Negative Anreizwirkungen und Ausweichreaktionen haben den Glauben an die traditionelle Einkommensteuer stark erschüttert. So kann es nicht verwundern, dass in der Diskussion der möglichen steuerlichen Bemessungsgrundlagen immer wieder auf die Ausgaben zurückgegriffen worden ist.⁵⁰ Vor allem Manfred Rose hat mit seinem Heidelberger Steuerkongress 1989 diese Diskussion nachhaltig befruchtet.⁵¹ Dabei wurde zunehmend deutlich, dass Ausgabensteuermodelle a la John St. Mill, Irving Fischer und Nicholas Kaldor wohl nicht dazu geeignet sein dürften, gänzlich das Einkommen als Bemessungsgrundlage zu ersetzen.⁵² Daher wurde schon frühzeitig vorgeschlagen, die positiven Aspekte einer Ausgabenbemessungsgrundlage in ein System der persönlichen Einkommensteuer zu integrieren⁵³ – ein Weg, der in den folgenden Jahren von Manfred Rose mit der Konsumorientierung der Einkommensteuer erfolgreich beschritten worden ist.

Konzentriert man sich auf die Kernelemente der Bemessungsgrundlage in der von Rose (2002) vorgeschlagenen Einfachsteuer, integriert diese die Einkommens- und Gewinnbesteuerung, führt also die heutige Einkommen- und Körperschaftsteuer zusammen, so dass über das Konstrukt der Durch-

⁴⁹ Vgl. hierzu beispielsweise die Beiträge in Rose (1998), Kirchhof (2001) und Rose (2002).

⁵⁰ Einen Überblick über die Ausgabensteuerproblematik geben Peffekoven/Fischer (1982).

⁵¹ Vgl. Rose (1990 und 1991).

⁵² So wurden auch in zahlreichen Kommissionsberichten – u.a. der Advisory Commission in den USA 1974, dem Meade-Committee in Großbritannien 1978 und dem Lodin Report in Schweden 1978 – unterschiedliche Ansätze einer persönlichen Ausgabensteuer vorgestellt.

⁵³ So beispielsweise Peffekoven (1980).

reichgesellschaft das oben bereits erwähnte größtmögliche Ausmaß an Rechtsformneutralität erreicht wird.⁵⁴ Ausgehend vom Bruttoeinkommensprinzip⁵⁵ werden Arbeits- und Kapitaleinkommen nach gleichen steuerlichen Kriterien erfasst, so dass die Steuerbelastung des Lebenseinkommens einmalig, gleichmäßig und einfach erfolgt.⁵⁶ Die Steuerbasis setzt sich aus drei Einkunftsarten zusammen, nämlich den Einkünften aus nicht-selbständiger Erwerbstätigkeit, selbständiger Erwerbstätigkeit⁵⁷ und Vorsorgeeinkünften. Der rechtswissenschaftlichen Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips folgend, wird auf der Ebene der einzelnen Einkunftsarten das objektive Nettoprinzip verfolgt und von den Bruttoeinkünften diejenigen Kosten abgesetzt, welche für die Erzielung dieser Einkünfte aufgewendet werden mussten. Nach dem Abzug der Ausgaben für berufliche Bildung⁵⁸ und der Verluste resultiert das marktbestimmte Einkommen.

Vom marktbestimmten Einkommen werden nunmehr dem subjektiven Nettoprinzip folgend die persönlichen Abzüge subtrahiert, welche die privaten Belastungen des Steuerpflichtigen betreffen und unvermeidbar sind, folglich seine Leistungsfähigkeit reduzieren, auch wenn sie nichts mit der Erzielung der Einnahmen zu tun haben. Auf dieser Ebene sieht das Einfachsteuergesetz den Abzug des familiären Freibetrags vor, der dem Schutz des Konsumexistenzminimums dient. Außerdem werden die tatsächlichen Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie die Steuerberatungskosten vom marktbestimmten Einkommen abgesetzt. Damit unterliegt aus rechtswissenschaftlicher Sicht nicht das Brutto- oder Roh-einkommen, sondern ein entsprechend bereinigtes Nettoeinkommen (nicht zu verwechseln mit dem verfügbaren Einkommen nach Steuern), das für den Steuerpflichtigen auch disponibel ist, der steuerlichen Belastung (Steuerbasis oder zu versteuerndes Einkommen). Die Bereinigung im Sin-

⁵⁴ Vgl. hierzu die zusammenfassende Darstellung in Petersen/Rose (2003).

⁵⁵ Insbesondere in der rechtswissenschaftlichen Diskussion wird zwischen Brutto-prinzip und Nettoprinzip differenziert; vgl. Lang (1981).

⁵⁶ Gemäß § 1 Einfachsteuergesetz; vgl. Rose (2002, S. 150).

⁵⁷ Unter diese Einkunftsart werden die Einkunftsarten 1 bis 3, die Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des geltenden Einkommensteuergesetzes subsummiert. Bei der Gewinnermittlung findet darüber hinaus das Kassenprinzip Anwendung, das für Finanzverwaltung und Unternehmen wesentliche Vereinfachungen mit sich bringt und die mit den Steuerzahlungen häufig verbundenen Liquiditätseingpässe vermeidet.

⁵⁸ Damit werden praktisch die Ausgaben für Humankapitalinvestitionen steuerlich freigestellt, der zukünftig daraus resultierende Lohn also nachgelagert besteuert. Folglich wird Humankapital gleich steuerlich belastet wie das Sachkapital (Investitionsneutralität).

ne des objektiven und subjektiven Nettoprinzips sichert somit die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs, wenngleich die Abgrenzung der Kosten für die Erzielung der Einkünfte von den Ausgaben der privaten Lebensführung alles andere als eindeutig ist. Hier werden im Rose-Entwurf wesentliche Vereinfachungen und Pauschalierungen vorgenommen, so dass gerade bei den heutigen Werbungskosten viele Positionen ersatzlos entfallen.⁵⁹ Das ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um im eigentlichen Sinne dienstliche Aufwendungen handelt, die der Arbeitnehmer i.d.R. vom Arbeitgeber erstattet erhalten müsste, es folglich um tarif- bzw. arbeitsvertragsrechtliche Vereinbarungen geht.

Die Bemessungsgrundlage der Einfachsteuer verbindet also die Vorteile eines pragmatischen Einkommensteuermodells, welches gegenüber der existierenden Einkommensteuer wesentlich vereinfacht wurde, mit den effizienten Elementen des Ausgabensteueransatzes, vor allem was die oben bereits erwähnte Spar- und Zinsbereinigung betrifft. Obwohl das Kalenderjahr als grundlegender Erhebungsabschnitt erhalten bleibt, sorgen die konsumorientierten Besteuerungselemente dafür, dass die Besteuerung des Lebensinkommen in beinahe idealer Weise umgesetzt wird.

6 Umverteilung und Bedarfsgerechtigkeit

Wenn auch das Leistungsfähigkeitsprinzip in welcher Interpretation auch immer keine wissenschaftlich objektive Begründung für einen Progressionstarif liefert, lässt das Prinzip der steuerlichen Umverteilung zumindest auf den ersten Blick den Schluss zu, dass die Einkommensteuer oder gar das gesamte Steuersystem progressiv ausgestaltet sein muss, da nur in einem solchen Falle die Sekundärverteilung (nach staatlicher Intervention) gleichmäßiger als die Primärverteilung ist. Das Ausmaß der angestrebten Umverteilung und damit der Progressionsgrad hängen von den in der Gesellschaft vorherrschenden Gleichheits- oder Ungleichheitspräferenzen ab, die in demokratischen Gesellschaften über den Wahlmechanismus zum Ausdruck gebracht werden.

Dabei muss allerdings berücksichtigt werden, dass auch eine durch die Umverteilungszielsetzung verursachte Progression ähnliche Leistungsanreizwirkungen entfaltet wie eine Progression, die mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet wird. Eine zu starke egalitäre Präferenz wird also früher oder später die Leistungsbereitschaft tangieren und die bereits oben beschriebenen Folgen auslösen. Damit droht nicht nur ein trade-off zwi-

⁵⁹ Vgl. Anton/Brehe/Petersen (2002, S. 70 ff.).

schen Effizienz und Bedarfsgerechtigkeit, verbunden mit sinkenden gesellschaftlichen Wohlstandsniveaus, sondern die Umverteilungszielsetzung selbst kann nicht mehr verwirklicht werden.⁶⁰ Die Einschränkungen des Leistungsangebots, Kapitalflucht und Abwanderung gefährden nämlich die nachhaltige Finanzierung des Sozialstaats.

Zudem ist ähnlich wie bei dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei der Umverteilung die zugrunde zu legende Maßgröße umstritten. In den meisten Studien über Armut und Umverteilung wird das jährliche Markteinkommen als Analysemaßstab verwendet. Folgt man dann dem Ansatz der relativen Armut, sind alle diejenigen Gesellschaftsmitglieder oder Haushalte arm, deren Einkommen geringer ist als ein bestimmter Prozentsatz des Durchschnittseinkommens vergleichbarer Haushalte. Nun genügt schon ein kurzer Blick beispielsweise in die deutsche Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS), um herauszufinden, dass zahlreiche Haushalte mit keinem oder nur sehr geringem Markteinkommen durchaus in der Lage sind, beachtliche Konsumausgaben zu tätigen. Auch wenn man die staatlichen Transferzahlungen berücksichtigt, verbleiben dennoch beachtliche Differenzen zwischen Einkommen und Konsumausgaben, die u.a. durch Einkommen aus Schwarzmarktaktivitäten, freiwillige Transfers aus verwandten Haushalten (vor allem den Elternhaushalten)⁶¹ und Vermögensauflösung erklärt werden können. Da aber zweifellos die getätigten Konsumausgaben in einem Jahr auch weitgehend den Nutzenzufluss beschreiben, sind diese Konsumausgaben wohl das eindeutig überzeugendere Verteilungsmaß, insbesondere wenn es um die Beurteilung von Armut geht.

Orientiert man die Umverteilungsnotwendigkeit also an den Konsumausgaben statt am Markteinkommen, dürfte sich das notwendige (bedarfsgerechte) Umverteilungsvolumen wesentlich reduzieren. Im übrigen verteilt sich in der lebenszeitlichen Perspektive das Lebenseinkommen gleichmäßiger als das Jahreseinkommen; entsprechendes gilt für die Konsumgrößen.⁶² Zudem ist der Lebenskonsum wiederum gleichmäßiger verteilt als der Jahreskonsum, so dass bei Orientierung am Lebenskonsum die Umverteilungserfordernisse noch deutlich geringer sein dürften.⁶³ Bezieht man die Steuerbelastung auf das Lebenseinkommen, haben sich beispielsweise in den USA die allgemeinen Verbrauchsteuern (sales taxes) als ebenso progressiv erwiesen wie die Einkommensteuer der Staaten und Ge-

⁶⁰ Vgl. Petersen (1993, S. 174 ff.).

⁶¹ Hier greift in Deutschland vor allem die Unterhaltsverpflichtung des Bürgerlichen Gesetzbuches.

⁶² Vgl. hierzu die Veröffentlichungen in Slemrod (1994).

⁶³ Vgl. Petersen (1996).

meinden – der am Jahreseinkommen gemessene Regressionseffekt der Verbrauchsbesteuerung kehrt sich in der lebenszeitlichen Perspektive also um.⁶⁴

Die notwendige Umverteilung in erster Linie über das Einkommensteuersystem zu sichern, würde wegen der erheblichen negativen Anreizwirkungen fehlschlagen. Der im Einfachsteuergesetz vorgesehene, oben bereits erwähnte flat-rate Tarif verzichtet also auf eine zusätzliche Progression mit dem Ziel der steuerlichen Umverteilung. Die Umverteilungsaufgabe muss vielmehr dahin verlagert werden, wo sie systematisch angesiedelt sein sollte, nämlich in das System der sozialen Sicherung. Im existierenden Sozialrecht sind vor allem die heutigen perversen Umverteilungswirkungen zugunsten mittlerer und hoher Einkommen zu eliminieren. Eine konsequent steuerfinanzierte Grundsicherung würde die Umverteilung auf diejenigen Gesellschaftsmitglieder beschränken, die der gesellschaftlichen Unterstützung bedürfen.⁶⁵ Damit würde nicht nur das Umverteilungsvolumen erheblich reduziert, sondern die effektive Umverteilungswirkung deutlich gestärkt, so dass den Zielsetzungen der Bedarfsgerechtigkeit weitaus besser als heute entsprochen werden kann.

Der Einfachsteuergesetzesentwurf von Rose ist bereits so formuliert, dass die Einfachsteuer die notwendigen sozialen Komponenten eines Grundsicherungsmodells umfasst. Die Familienbesteuerung lässt ein Konsumexistenzminimum der Familie steuerfrei. Dieses Ziel wird durch einen Grundfreibetrag erreicht, der sich im Gesetzesentwurf für 2015 auf 10 000 Euro belaufen soll. Zusätzlich sind Freibeträge für unterhaltene Personen bis zu 10 000 Euro je Person vorgesehen. Natürlich können auch Rentner diesen Grundfreibetrag geltend machen; damit sichert die Einfachsteuer, dass der Bürger über sein gesamtes Leben hinweg keiner einkommensteuerlichen Belastung seines existentiellen Konsumbedarfs ausgesetzt ist.⁶⁶

Die Sozialversicherungsbeiträge sind bis zu den jeweiligen Beitragsbemessungsgrenzen ebenfalls abzugsfähig, so dass hier bei Einkommensleistungen die nachgelagerte Besteuerung bzw. bei Sachleistungen die steuerliche Freistellung des Existenzminimums greift. Dabei ist zu beachten, dass die Arbeitgeberbeiträge als geldwerter Vorteil den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit hinzugerechnet werden. Im Endeffekt unterliegen sie infolge der Abzugsfähigkeit keiner Steuerbelastung.

Über die Freibeträge für unterhaltene Personen wird nicht nur des subjektive Nettoprinzip verwirklicht, sondern über den Schutz des Konsum-

⁶⁴ Vgl. hierzu Metcalf (1994, S. 59 ff.).

⁶⁵ Zu entsprechenden Vorschlägen vgl. Petersen/Raffelhüschen (2000).

⁶⁶ Vgl. Petersen/Rose (2003).

existenzminimums der Familie auch eine bedarfsgerechte Familienbesteuerung verwirklicht. Da in einem flat-rate System Freibeträge unmittelbar in einen Transferbetrag umgerechnet werden können, erübrigen sich die heutigen Kinderfreibeträge. Mit dem Einfachsteuergesetz wird davon ausgegangen, dass der Kinderlastenausgleich über das Kindergeld im Transfer-system geregelt wird, welches selbstverständlich in angemessener Höhe den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen muss. Insgesamt wird mit diesem Gesetzentwurf die Bedarfsgerechtigkeit konsequent verwirklicht, wobei zugleich die negativen Anreizwirkungen des heute bestehenden Einkommensteuersystems wesentlich reduziert werden.

7 Dynamische Leistungsfähigkeit und Steuersystematik

Insbesondere von juristischer Seite wird häufig die Forderung erhoben,⁶⁷ dass nicht nur die Einkommensteuer als direkte Hauptsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgen soll, sondern dass auch alle anderen Einzelsteuern wie das gesamte Steuersystem diesem entsprechen müssen. Es „...wird so steuerrechtlich – anders als in der Finanzwissenschaft – zum alleinigen „Fundamentalprinzip“ der Besteuerung erhoben“ (Gawel, S. 96). Wenn auch aus ökonomischer Sicht eine solch einseitige Betrachtung nicht zu überzeugen vermag, da immer neben dem rein fiskalischen Steuerzweck auch Lenkungs-zwecke verfolgt worden sind, sollte dennoch auf eine ausgewogene Belastungswirkung des gesamten Steuersystems geachtet werden. Bei der Beurteilung der gesamten Umverteilungswirkungen sind allerdings nicht nur die steuerlichen, sondern auch die ausgabenseitigen, insbesondere aus dem sozialen Sicherungssystem resultierenden Redistribuitionseffekte zu berücksichtigen. Dabei ist eine faire Verteilung der Steuerlasten ebenso wie eine bedarfsgerechte Verteilung der sozialen Grund-sicherungsleistungen anzustreben, während Leistungen, die über die Grund-sicherung hinaus gehen, über effizient regulierte private Versicherungs-systeme erworben werden sollten.⁶⁸

Um ein faires und effizientes Einkommensteuersystem zu verwirklichen, und da sind sich Rechtswissenschaftler und Finanzwissenschaftler zunehmend einig,⁶⁹ müssen die vielfältigen Lenkungs-instrumente eliminiert werden, die ein wahres Regelungschaos im existierenden Einkommensteuerrecht nach sich gezogen haben. Wenn überhaupt eine pro-

⁶⁷ Vgl. beispielsweise Birk (1983).

⁶⁸ Vgl. Petersen/Raffelhüsch (2000).

⁶⁹ Vgl. hierzu die Begründungen zu den Gesetzentwürfen von Kirchhof (2001) und Rose (2002).

zesspolitische Lenkung vollzogen werden soll, muss diese transparent über die Ausgabenseite oder aber durch spezifische Lenkungssteuern erfolgen. Die Einfachsteuer würde gemeinsam mit der Mehrwertsteuer dem fiskalischen Steuerzweck dienen und den überwiegenden Teil des Steueraufkommens sichern; die indirekte Progression der Einfachsteuer und der nahezu in der Periodenbetrachtung proportionale Verlauf der Mehrwertsteuerbelastung⁷⁰ gewährleisten die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips. In lebenszeitlicher Betrachtungsperspektive dürften beide Steuern einen progressiven Belastungsverlauf bezüglich der Lebenseinkommen sichern.

Aus steuersystematischer Sicht treten dann neben die fiskalischen Steuern die Lenkungssteuern, deren Hauptzweck es ist, die Verhaltensweisen der Gesellschaftsmitglieder in Richtung auf ein sozial oder ökologisch gewünschtes Verhalten zu beeinflussen.⁷¹ Bei ihnen ist gemäß der Abgabensordnung die Einnahmenerzielung nur Nebenzweck. Da sich allerdings Verhaltensanpassungen nur allmählich und häufig über lange Zeiträume vollziehen, sind diese Steuern auch auf Dauer mit erheblichen Aufkommenseffekten verbunden.⁷² Wenn allerdings Lenkungseffekte im Vordergrund stehen, dann muss die Steuerbelastung durch diese Steuern für die Steuerpflichtigen auch merklich sein und diesen ins Bewusstsein dringen. M.a.W. müssen diese Belastungen tatsächlich eine spürbare Einschränkung der Konsumfähigkeit mit sich bringen, damit die erwünschten Verhaltensanpassungen vollzogen werden. Die Steuern mit sozialen Lenkungswirkungen, also im Wesentlichen alle Formen der Alkohol- und Tabakbesteuerung, weisen schon traditionell relativ hohe Steuersätze auf. Aufgrund der häufig geringen Preiselastizität der Nachfrage nach Suchtgütern sind die tatsächlichen Lenkungseffekte häufig eher gering. Wird dann allerdings die Steuerschraube zu stark angezogen, treten hier die hinlänglich bekannten Ausweich- und Steuerhinterziehungsphänomene auf,⁷³ so dass sich – wie im Fall der Prohibition – Schwarzmärkte formieren und damit die eigentlich angestrebten Lenkungswirkungen konterkariert werden.⁷⁴

⁷⁰ Vgl. hierzu Müller/Nagel (1992) und Petersen (1992).

⁷¹ Vgl. Nagel (1993) und Müller/Nagel/Petersen (1997).

⁷² Zu diesen Anpassungen gehört auch die Entwicklung neuer Technologien, die häufig erst die Verhaltensanpassung der Gesellschaftsmitglieder ermöglichen. Daher liefern Lenkungssteuern über lange Zeit ein erhebliches Steueraufkommen, bevor ihre Lenkungswirkungen sich stärker zu entfalten beginnen.

⁷³ Ähnliche Zusammenhänge werden seit langem in der Literatur beschrieben; vgl. Petersen (1981, 1982, 1984 und 1993a, S. 296 ff.).

⁷⁴ Vgl. zu den Problemen der Alkoholbesteuerung in Schweden vor allem Graf (2001).

Auch bei den ökologischen Steuern – also den Steuern auf Kraftfahrzeugtreibstoffe, Heizöl, Gas und Strom, sofern nicht Steuern existieren, die direkt an dem Schadstoffausstoß anknüpfen – hängen die Steuervermeidungs- und Lenkungswirkungen natürlich von den Nachfrage- und Angebotselastizitäten auf den entsprechenden Märkten und der Höhe des Steuersatzes ab. Selbstverständlich müssen diese den Steuerpflichtigen ebenfalls merklich und bewusst werden. Wie bei den sozialen Lenkungssteuern ist allerdings auch bei den Ökosteuern eine Abwägung hinsichtlich der Lenkungswirkungen und drohender Ausweichreaktionen zu vollziehen, sollen unintendierte Nebenwirkungen vermieden werden. Zudem stellt sich bei den Ökosteuern stärker als bei den sozialen Lenkungssteuern auf demeritorische Güter, an welche die Bürger schon seit Generationen gewöhnt sind, die Frage, wie das Steueraufkommen zu verwenden ist. Wird das Aufkommen eher zweckgebunden für umweltpolitische Zielsetzungen, dürfte die Akzeptanz höher und damit das Risiko von Ausweichreaktionen geringer sein, als wenn allgemeine Budgetdefizite – auch beispielsweise in der Sozialversicherung – abgedeckt werden. Die mehr oder weniger theoretische Diskussion und die „doppelte Dividende“ – also eine kompensierende Senkung verzerrender Steuern, insbesondere der Lohnsteuer – ist nicht all zu tief in das Bewusstsein der Steuerzahler eingedrungen,⁷⁵ und die in Deutschland praktizierte Form der teilweisen Verwendung des Ökosteueraufkommens zur Finanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung hat der Idee der ökologischen Besteuerung in der Öffentlichkeit eher Schaden zugefügt.

Die Tatsache, dass die Lenkungswirkungen dieser Steuern im Vordergrund stehen und damit die erwünschten Verhaltensanpassungen der Gesellschaftsmitglieder, verbietet eigentlich schon vom Ansatz her, diese Steuern unter Gerechtigkeits- und Leistungsfähigkeitsaspekten zu betrachten. Natürlich bedeutet die Einführung solcher Steuern bzw. die Erhöhung der Steuersätze eine mögliche Zusatzbelastung, die bezogen auf die Jahresbetrachtung auch mit regressiven Wirkungen verbunden sein kann. Diese Regressionswirkungen sind aber beabsichtigt und vor allem können die Steuerpflichtigen sie durch Verhaltensanpassung selbst vermeiden. Sollten hier mangelndes Bewusstsein oder Illusionen vorliegen, wären die betroffenen Schichten in erster Linie aufzuklären, bevor hier an eine Kompensation über die Transferseite gedacht werden sollte. Auf jeden Fall dürfte diese Kompensation nur allgemeiner Art sein, damit die Lenkungseffekte der Ökosteuern nicht konterkariert werden.

Neben die sozialen und ökologischen Lenkungssteuern würden die lokalen und regionalen „Steuerpreise“ treten, also Gebühren und Beiträge, bei

⁷⁵ Vgl. hierzu Ruocco/Wiegard (1997).

denen das Äquivalenzprinzip verwirklicht werden soll. Damit wird es den Bürgerinnen und Bürgern möglich, die staatliche Leistung mit den von ihnen erbrachten Gegenleistungen zu vergleichen und Rückschlüsse auf ihr Wahlverhalten oder ihre Standortentscheidung zu treffen. Auch gegen Gebühren und Beiträge werden häufig Regressionswirkungen ins Feld geführt, was vor allem in Deutschland dazu beigetragen hat, viele private Güter zum Nulltarif zur Verfügung zu stellen. Nun hat aber der Nulltarif zweifelsohne die fragwürdigsten Verteilungswirkungen, begünstigt dieser doch ausnahmslos jedes Gesellschaftsmitglied und häufig – aufgrund der tradierten Nutzerstrukturen vor allem in den Bildungs- und Kulturinstitutionen – in besonderer Weise die wohlhabenden Schichten. Die damit verbundenen Umverteilung von „unten nach oben“ ist weder mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch der Bedarfsgerechtigkeit (bzw. dem Prinzip der Umverteilung) vereinbar.

Die Ausführungen sollten verdeutlicht haben, dass es eigentlich nicht sinnvoll ist, die Steuersystematik ausschließlich an ein einziges dominantes Steuerprinzip zu binden. Um dennoch der vor allem von Rechtswissenschaftlern, aber auch einigen Finanzwissenschaftlern geäußerten Dominanz des Leistungsfähigkeitsprinzips zu entsprechen⁷⁶ und damit der Diskussion um eine etwaige Verfassungswidrigkeit zu entgehen, sollte natürlich der gesamte Belastungsverlauf aller Einzelsteuern genau untersucht und eine faire Lastenverteilung angestrebt werden. Wie bereits erwähnt, müssen dabei allerdings auch mögliche, aber vielleicht nicht vollzogenen Verhaltensanpassungen berücksichtigt und vor allem die Verteilungswirkungen der Transfers sowie der öffentlichen und meritorischen Güter einbezogen werden. Da hier erhebliche empirische Lücken noch zu schließen sind, kann im Folgenden lediglich auf Erfahrungswerte zurückgegriffen werden.

Erst wenn der sich dann ergebende Belastungsverlauf sich vor dem Hintergrund der dominanten Wertvorstellungen nicht als „gerecht“ erweisen sollte, wäre eine Veranlassung dafür gegeben, über zusätzlich umverteilende Steuern nachzudenken. Dabei käme eine Steuer auf die laufenden Vermögenserträge und/oder eine gleichermaßen abschließende Steuer auf Erbschaften und Schenkungen in Frage. Unterstellt man, dass man die Bemessungsgrundlage Vermögen bzw. Vermögenserträge korrekt ermitteln kann, abstrahiert also von den unüberwindlichen praktischen Mängel einer willkürfreien und nicht diskriminierenden Ermittlung von Vermögenswerten für die vielfältigen Arten von Vermögensgegenständen, lassen sich Vermögens- und Erbschaftsteuersätze relativ einfach in korrespondierende Zinssteuersätze umrechnen. Damit sind sich die Belastungswir-

⁷⁶ Vgl. hierzu Gawel (2000).

kungen von Vermögens- und Erbschaftsteuern ebenfalls über die Kapitaleinkommensbesteuerung erreichbar, nur dass bei der Erbschaftsteuer das Steueraufkommen erst am Lebensende des Zensiten anfällt.

Eine zusätzlich Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung ist zum einen deshalb als gerechtfertigt angesehen worden, weil in dem Vermögensbestand selbst eine besondere Leistungsfähigkeit inkorporiert sei⁷⁷ und zum anderen die oben erwähnte Vorstellung herrschte, dass Vermögenserträge gleichermaßen „unverdientes Einkommen“ seien, die einem ohne jegliche Leistungen zuwüchsen. Auch bei dieser lebensfremden Sichtweise wird wieder von jeglicher Vorgeschichte der Vermögensbildung – ob aus besteuertem oder nicht besteuertem Einkommen – abstrahiert.⁷⁸ Während bis vor wenigen Jahren in den meisten Steuersystemen der Länder durchweg eine deutlich höhere Belastung der Kapitaleinkommen als der Arbeitseinkommen zumindest intendiert war, hat sich insbesondere in den 90er Jahren des vorigen Jahrhundert ein beachtlicher paradigmatischer Wechsel vollzogen. In der Regel werden heute vor allem die Kapitalgesellschaften und zum Teil auch die Dividenden deutlich geringer als die Arbeitseinkommen belastet, was unter dem Gesichtspunkt von horizontaler Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit sicherlich bedenklich erscheint. Dabei sind die Senkungen der Steuersätze von Regierungen der unterschiedlichsten ideologischen Lager vollzogen worden, also durchaus nicht nur von solchen Steuerpolitikern, deren Credo immer die Senkung von Unternehmenssteuern war und ist. Ganz ähnlich stellt sich die Entwicklung hinsichtlich der Erbschaftsteuersätze dar.

Ob diese Anpassungen aufgrund höherer Einsicht erfolgten oder allein der Tatsache geschuldet sind, dass die Aufkommen der Zins-, Vermögens- und Erbschaftsteuern weit hinter den Erwartungen zurückblieben, sei einmal dahingestellt. Alle Erfahrungen, die im Verlauf des letzten Jahrhunderts gemacht worden sind, deuten jedenfalls darauf hin, dass je progressiver die Tarife dieser Steuern ausgestaltet waren, desto schneller die jeweiligen Bemessungsgrundlagen zu schwinden begannen. Nachdem in Großbritannien während der Thatcher-Ära die Steuersätze auf Dividenden von maximal 98 % schrittweise auf 40 % gesenkt und der Erbschaftsteuersatz in der Spitze von 75 % auf 40 % reduziert worden sind,⁷⁹ voll-

⁷⁷ Vermögen hat durch die Möglichkeit der Vermögensauflösung eine Sicherungsfunktion, die sich ja auch kapitalgedeckte Versicherungssystem zu nutze machen.

⁷⁸ Vgl. Petersen/Rose (2003).

⁷⁹ Diese schrittweise Senkung vollzog sich zwischen 1979 und 1984; vgl. hierzu Odling-Smee/Lawton (1990, S. 237 f.). In den 90er Jahren des vorigen Jahrhunderts folgten weitere Steuersatzermäßigungen.

zog sich ein allmählicher Verhaltenswandel. Nach diesen Reformen hat es dann noch einige Jahre gedauert, bis eine beachtliche Bemessungsgrundlage entstand und auch das Steueraufkommen wieder zu wachsen begann, so dass zumindest im Bereich der Kapitaleinkommensbesteuerung im Beispiel Großbritanniens von positiven Laffer-Kurven-Effekten gesprochen werden kann.⁸⁰

Zinsertrags-, Veräußerungsgewinn-⁸¹, Vermögen- und Erbschaftsteuern lösen die stärksten Anpassungsreaktionen auf Seiten der Steuerpflichtigen aus. In ihren heutigen Formen führt die Besteuerung der Zinserträge zu den mehrfach erwähnten lawinenartigen Wirkungen, die bezogen auf die lebenszeitliche Belastung der Kapitaleinkommen infolge einer häufig zusätzlichen Veräußerungsgewinn-, Vermögen- und Erbschaftsbesteuerung noch weiter nach oben getrieben wird. Mehrfachbelastung und Doppelbesteuerung können insbesondere dann tief in die Vermögenssubstanz eingreifen, wenn der Vermögensertrag nur relativ gering ausfällt.⁸² Unterstellt man nur eine Zinsabschlagsteuer mit einem Steuersatz von 25 %, dann führt die laufende Zinsertragsbesteuerung über eine Laufzeit von 40 Jahren zu einem lebenszeitlichen Belastungssatz von 58,3 %.⁸³ Führt man zusätzlich eine laufende Vermögensteuer mit einem Steuersatz von 1 % ein, erhöht sich die Belastung des lebenszeitlichen Zinseinkommens auf 76,2 %; unterstellt man außerdem eine abschließende Erbschaftsbesteuerung bei einem Steuersatz von 25 %, sind die Zinseinkommen insgesamt mit 85,3 % belastet worden. Geht man von einem Zinssteuersatz von 40 % aus, dann beträgt die lebenszeitliche Belastung bereits 62,5 %, die sich durch die obige Vermögensteuer auf 86,1 % erhöht; wird wiederum die Erbschaftsteuer fällig, steigt der Belastungssatz auf 92,1 %. Eine etwaige Veräußerungsgewinnbesteuerung würde diese Sätze weiter in die Höhe treiben – man ist also in dieser Perspektive nicht mehr allzu weit von den britischen Verhältnissen in der Vor-Thatcher-Ära entfernt.

Die Lawinenwirkungen der Zinsbesteuerung und ihr Zusammenspiel mit Vermögen-, Veräußerungsgewinn- und Erbschaftsteuern bilden also die Treibsätze für die Mobilität des Kapitals und schließlich auch der Steuerzahler. In einer Welt des Wettbewerbs um die Leistungsfähigen ist es in

⁸⁰ Vgl. Petersen (1990, S. 256).

⁸¹ Dabei können die Veräußerungsgewinne (capital gains) entweder in den existierenden Einkommen- und Körperschaftsteuersystemen erfasst oder aber – wie im angelsächsischen Bereich üblich – durch besondere capital gains taxes belastet werden.

⁸² Vgl. hierzu das Interview des SAP-Mitbegründers Hasso Plattner im Spiegel Nr. 49, 2.12.2002, S. 56.

⁸³ Vgl. das Beispiel in Petersen/Rose (2003).

vielen Ländern den Steuerpolitikern deutlich geworden, dass Ausweichreaktionen und Steuerflucht nicht unbedingt die Kapitalbildung an sich beeinträchtigen, sehr wohl aber das Anlageverhalten und die Standortwahl. So hat man alte ideologische Standpunkte über Bord geworfen und beispielsweise mit dualen Einkommensteuersystemen,⁸⁴ aber auch anderen Privilegierungen für eine nachhaltige Entlastung der Unternehmen gesorgt, welche die Investitionsbereitschaft und Arbeitsplatzentwicklung sehr positiv beeinflusst haben – allerdings um den Preis einer Beeinträchtigung der horizontalen Gerechtigkeit.

In Deutschland verharrt man hingegen in zementierten Positionen und weist insbesondere den Ländern, die einer anderen Philosophie der Behandlung von Kapitaleinkommen folgen, den Status von „Steuerparadiesen“ zu, verbunden mit dem Vorwurf, die anderen „vernünftigen“ Staaten in unmoralischer Weise auszubeuten. Dabei werden in diesen „vernünftigen“ Staaten die Kapitaleinkommen aus lebenszeitlicher Sicht in geradezu unmoralischer Weise steuerlich belastet, der von Verfassungsrechtlern, insbesondere Kirchhof, postulierte Halbteilungsgrundsatz bei weitem überschritten und damit die Kapitalbildung diskriminiert.⁸⁵ Wenn es dennoch in Deutschland eine durchaus beachtliche gesamtwirtschaftliche Sparquote gibt, hat das weniger etwas mit einer intendierten Kapitalbildung als vielmehr mit einer um sich greifenden Angst vor dem Versagen der staatlichen Alterssicherungssysteme zu tun.

Aus steuersystematischer Sicht waren also die zahlreichen Vergünstigungen und Schlupflöcher, die es im tradierten Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuerkomplex gab und noch gibt, einfach erforderlich, um die enormen lebenszeitlichen Steuerbelastungen im erträglichen Rahmen zu halten. Manfred Rose hat diese Steuerprivilegien immer wieder als notwendige „Atmungslöcher“ des tradierten Systems bezeichnet, welche dieses gerade noch erträglich gemacht hat. Nachdem nunmehr durch zahlreiche Steuerrechtsänderungen, in besonderer Weise durch die Eichel-Reformen, diese Atmungslöcher geschlossen worden sind, werden allmählich die langfristig steigenden Lasten bewusst, die trotz einer zumindest im Jahr 2005 beachtlichen Absenkung der Steuersätze zu einer erheblichen Zunahme der lebenszeitlichen Belastung der Kapitaleinkommen führen werden.

Abgesehen von den enormen Schwierigkeiten, die Bemessungsgrundlage der Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung einheitlich zu bewerten und willkürfrei zu definieren, führen die vor allem auf mittlere bis lange Sicht

⁸⁴ Vgl. Bach/Seidel/Teichmann (2000).

⁸⁵ Vgl. hierzu Karl-Brauer-Institut des Bundes der Steuerzahler (1999, 22 ff.) und BVerfG vom 22.06.1995.

eintretenden Verhaltensanpassungen zu Mobilitätseffekten, die das Steueraufkommen erodieren lassen, so dass die ursprünglich intendierten Verteilungswirkungen überhaupt nicht greifen. Zudem lässt sich die abschließende Erbschaftsbesteuerung, sollte sie tatsächlich progressiv wirken, auch dadurch vermeiden, dass die potentiellen Erblasser zu verstärktem Konsum – zulasten der zukünftigen Generationen – angereizt werden, und damit die Problematik der Generationengerechtigkeit noch zusätzlich verschärft wird. Darüber hinaus führen die Vermögen- und Erbschaftsteuer nicht zwangsläufig zu einer Umverteilung von „Reich“ auf „Arm“, sondern in erster Linie zu einer Umverteilung vom Privatsektor zum Staatssektor. Ob damit tatsächlich eine Nivellierung der verfügbaren Einkommen erreicht werden kann, hängt dann angesichts des dominierenden Non-Affektationsprinzips von den Verteilungswirkungen der Ausgabenseite des Budgets ab, die keineswegs einheitlich in Bezug auf eine Begünstigung der sozial Schwachen in unserer Gesellschaft ausgerichtet ist.

In Verbindung mit einem fairen, konsumorientierten Einkommensteuersystem – wie der Einfachsteuer von Manfred Rose – hat eine Vermögenssteuer keinen Platz. Die Erbschaftsteuer könnte als Steuer mit einer zusätzlichen Umverteilungsaufgabe als Ergänzungssteuer erwogen werden, um die gesellschaftliche Akzeptanz des Gesamtsystems zu erhöhen. Dabei dürften allerdings nur sehr moderate Sätze zur Anwendung kommen, da gerade bei dieser Steuer vor allem die Belastung nicht realisierter Wertzuwächse droht, die bei ertragsschwachen Vermögensobjekten einen Substanzeingriff darstellen und damit einen erheblichen Veräußerungsdruck ausüben, der gerade im Unternehmensbereich mit verheerenden Folgen verbunden sein kann. Zudem sollte diese Steuer, damit ihr Umverteilungscharakter eindeutig zum Tragen kommt, zweckgebunden werden. Entsprechend aktueller politischer Diskussionen wäre das Steueraufkommen gegebenenfalls in einen Bildungsfonds einzustellen, der insbesondere den sozial Schwachen Unterstützung bieten sollte. Denn Humankapitalinvestitionen haben immer die positivsten Verteilungswirkungen zur Folge, da sie in der nächsten Generationen die Einkommensverteilung aus sich heraus glätten und die Umverteilungserfordernisse in der Zukunft reduzieren. Würde man gleichzeitig zu einer verstärkten Gebührenfinanzierung im Hochschulbereich übergehen, hätte eine solche Umstellung in Verbindung mit der Einfachsteuer deutlich positivere Verteilungswirkungen als das tradierte und erodierte System der direkten Besteuerung im heutigen Deutschland.

Trotz dieser möglichen positiven Beurteilung der Erbschaftsteuer muss aufgrund vieler negativer Erfahrungen in der Vergangenheit eine tiefe Skepsis zum Ausdruck gebracht werden; denn es verbleibt die Gefahr äußerst fragwürdiger Effizienzwirkungen (wenn keine vernünftige Bewer-

tung und Vermögensdefinition gelingt), welche zudem die angestrebten Umverteilungswirkungen konterkarieren können. Außerdem verursacht diese Steuer ebenfalls erheblichen administrativen Aufwand und entsprechende Folge- und Kontrollkosten, die den Smithschen Grundsätzen von Billigkeit und Bequemlichkeit entgegen stehen. Im übrigen kann wie bereits erwähnt das Vererbungsmotiv der Ersparnis in Mitleidenschaft gezogen werden, so dass der Kapitalübergang auf die kommenden Generationen verringert wird. In jedem Falle wäre die Wirkung einer solchen Erbschaftsbesteuerung permanent zu evaluieren, damit im Zusammenhang mit den Hauptsteuern (Einfachsteuer und Mehrwertsteuer), den Lenkungssteuern (sozial und ökologisch) und den dem Äquivalenzprinzip folgenden „Steuerpreisen“ (Gebühren und Beiträgen) eine ausgewogene, leicht progressive Belastung der Lebenseinkommen gesichert und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip in dynamischer Perspektive verwirklicht wird. Der Einstieg in die Einfachsteuer wäre ein erster Schritt, das Gesamtsteuersystem neu zu ordnen und mit einer effizienzorientierten Sozialreform abzustimmen.⁸⁶ Dann würden sicherlich infolge eines wohl tarieren Verhältnisses von Leistungs- zu Bedarfsgerechtigkeit die Wachstumskräfte freigesetzt, die notwendig sind, um die demographischen Zukunftsprobleme zu überwinden und weiter den Wohlstand unseres Landes zu mehren. Im traditionellen, überbordenden Wohlfahrtsstaat verbliebe hingegen nur die Alternative, den Mangel erträglich umzuverteilen – eine weitaus weniger attraktive Zukunftsperspektive.

8 Steuerprogression, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung

Zweifelloos hat die Progression im Einkommensteuertarif über die Jahrzehnte hinweg zu zahllosen Anpassungswirkungen geführt, die zu einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage beigetragen haben. Aufgrund der unzureichenden Definition des Bruttoeinkommenbegriffs in allen existierenden Einkommensteuersystemen spielt sich die Erosion der Bemessungsgrundlage teilweise im Vorfeld der Einkommensbesteuerung, teilweise aber auch in der Einkommensteuer selbst ab. Infolge der Mischung von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie lässt sich für die deutsche Einkommensteuer kein sauberer Bruttoeinkommensbegriff ableiten, da Residualeinkünfte, von denen bereits die Kosten des Erwerbs dieser Einkünfte (im Wesentlichen Betriebsausgaben) abgesetzt worden

⁸⁶ Vgl. Petersen/Raffelhüschchen (2000).

sind, beispielsweise mit Bruttoeinkünften, von denen noch u.a. die Werbungskosten abzusetzen sind, zusammengerechnet werden.⁸⁷ Weil häufig steuerliche Sondervergünstigungen, insbesondere die Sonderabschreibungen, auf der Ebene der Betriebsausgaben ansetzen und nur die bereits verminderten Gewinne (bzw. um die Sondervergünstigungen erhöhten Verluste) in der Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik ausgewiesen werden, erfolgt die Verminderung des Bruttoeinkommens bereits auf der steuerlich vorgelagerten Unternehmensebene. Demgegenüber werden die Werbungskosten für die Arbeitnehmer offen in der Einkommensteuerstatistik ausgewiesen, während bei den übrigen nach der Quellentheorie erfassten Einkunftsarten, insbesondere bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nur der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wiedergegeben wird.⁸⁸

Die legalen Steuervermeidungsreaktionen spielen sich also zum großen Teil außerhalb der statistischen Erfassung ab, so dass diese – ohne nähere Kenntnisse der Betriebsausgaben- und Werbungskostenstrukturen – auch nicht annähernd abgeschätzt werden können. Ein weites Feld der Steuervermeidung liegt darüber hinaus in der Nutzung von Teilen des Betriebsvermögens für die Zwecke privater Lebensführung (Gestaltungsprivileg), wobei sich hier bereits der gleitende Übergang von Steuervermeidung zu Steuerhinterziehung vollzieht. Allerdings kann man feststellen, dass ähnliche Entwicklungen auch bei den Werbungskosten der Arbeitnehmer zeigen, die sich seit Jahren sehr dynamisch entwickeln. Auch wenn in vielen finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen gerade die Nähe zur privaten Lebensführung eine dominierende Rolle spielt, gelingt es zunehmend den Arbeitnehmern, über eine erhöhten Werbungkostennachweis ihre steuerliche Bemessungsgrundlage zu reduzieren. Diese zunehmende Drift zwischen Bruttolohn und den zu versteuernden Einkommen ist allerdings der Einkommensteuerstatistik zu entnehmen, welche die Struktur der Werbungskosten relativ detailliert nachzeichnet.

Im Bereich der Arbeitnehmer spielt allerdings die der Einkommensbesteuerung vorgelagerte Drift in die Schattenwirtschaft eine viel bedeutsamere Rolle. Gerade in den unteren Einkommensbereichen werden die Konsumausgaben, welche die Markteinkommen – wie oben erwähnt –

⁸⁷ Vgl. zu Einzelheiten Bach/Bartholmai (2000).

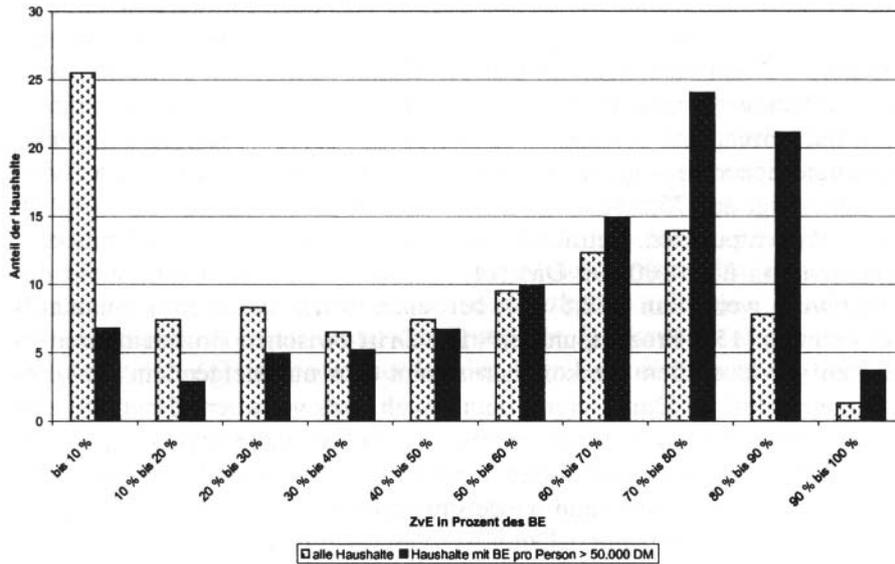
⁸⁸ Dieser Überschuss ist seit Jahren in der Mehrzahl der ausgewiesenen Steuerfälle negativ, so dass die Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seit geraumer Zeit überwiegend negativ war. Das liegt vor allem an den Sonderabschreibungen gemäß Fördergebietsgesetz, aber auch anderen Regelungen, insbesondere der Sofortabschreibung bei den sogenannten Erhaltungsaufwendungen und den Abschreibungen für denkmalgeschützte Gebäude.

zum Teil beträchtlich übersteigen, zum großen Teil aus Schwarzmarkteinkommen finanziert. Auch diese Einkommensbestandteile entziehen sich natürlicher Weise einer empirischen Analyse. Schaltet man nun in der Einkommensteuerstatistik die Verlustfälle aus bzw. erhöht um diese die Bruttoeinkommen, resultiert ein theoretisch zwar unbefriedigender, aber doch umfassenderer Einkommensbegriff, welcher der weiteren Analyse zugrunde liegt.⁸⁹ Genutzt wird dabei der integrierte Mikrodatenfile (IMDAF) für das Potsdamer Mikrosimulationsmodell, der durch Merging- und Matching-Prozeduren aus einer Einkommensteuerstichprobe 1992, Daten der Einkommens- und Verbrauchstichprobe 1993 und Daten des Sozioökonomischen Panels zusammengefügt und auf das Jahr 1998 fortgeschrieben wurde.⁹⁰

Die Drift innerhalb der Einkommensteuer soll im Folgenden durch das Verhältnis von zu versteuerndem Einkommen zum oben definierten Bruttoeinkommen beschrieben werden. Diese Drift wird natürlich bestimmt durch die Abzugsbetragsregelung, wobei es einkommensunabhängige und einkommensabhängige Abzugsbeträge gibt; zu letzteren zählen bei den Arbeitnehmern beispielsweise die Werbungskosten, aber auch die Ertragsanteile bei den Rentnerhaushalten. Abbildung 1 gibt nun für alle im IMDAF enthaltenen ca. 42 Millionen deutsche Haushalte die absoluten Häufigkeiten wieder, wobei die waagerechte Achse das relative zu versteuernde Einkommen in Schritten von 10 Prozentpunkten wiedergibt. Dabei weisen mehr als 9 Millionen Haushalte – vor allem im unteren Einkommensbereich angesiedelt – ein zu versteuerndes Einkommen von Null bzw. einen negativen Betrag aus. Der dann folgende Gipfelpunkt bei einem relativen zu versteuerndem Einkommen von 20 % wird vor allem durch die Rentnerhaushalte gebildet, die infolge der Ertragsanteilsbesteuerung hohe relative Abzugsbeträge aufweisen. Im Folgenden steigt dann die Zahl der Haushalte mit zunehmenden relativen zu versteuerndem Einkommen bis in die 70 % bis 80 %-Klasse an, um dann schnell abzusinken.

⁸⁹ In der Abbildung 1 wird das zu versteuernde Einkommen mit einem aus Steuerdaten ermitteltem Bruttoeinkommen verglichen. Das Bruttoeinkommen ist definiert als die Summe aus allen positiven Einkünften der Einkunftsarten 1 - 6, der Renten in voller Höhe (also mit einem Ertragsanteil von 100 Prozent), Vorruhestands-, Kurzarbeits-, Arbeitslosen-, Kranken-, Erziehungs- und Mutterschaftsgeldes, der Abfindungen, Sozialhilfe inkl. des Wohngeldes und ähnlicher Leistungen sowie der Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz. Die Gewichtung erfolgte anhand der Haushalte. Potentielle Untererfassungen liegen insbesondere im Bereich der vorherigen Saldierungen bei den Einkunftsarten 1 - 3 vor.

⁹⁰ Vgl. Bork (2000, S. 112 ff.).



Quelle: Eigene Berechnungen

Abb. 1. Zu versteuerndes Einkommen (ZVE) in Prozent des Bruttoeinkommens (BE)

Das arithmetische Mittel der relativen zu versteuernden Einkommen für alle im IMDAF erfassten Haushalte beläuft sich auf 40,5 % von dem wie oben definierten Bruttoeinkommen bei einer Standardabweichung von 30,34 Prozentpunkten. Damit ist der Keil, der durch die Abzugsbetragsregelung zwischen die Bruttoeinkommen und die zu versteuerndem Einkommen getrieben wird, sehr hoch. Zugleich liefert diese Drift die Erklärung für den oben erwähnten Tatbestand, dass die tariflichen Grenz- und Durchschnittsteuersätze (bezogen auf das zu versteuernde Einkommen) deutlich höher sind als die effektiven Grenz- und Durchschnittsteuersätze (bezogen auf das Bruttoeinkommen), so dass das oben erwähnte Prinzip der Tarifwahrheit als nachhaltig verletzt angesehen werden kann. M.a.W. reduziert die Abzugsbetragsregelung die Tarifprogression und löst somit eine systemimmanente Erosion der Bemessungsgrundlage aus, die noch von einer wohl ebenso gewichtigen systemexternen Erosion des Bruttoeinkommens begleitet wird.⁹¹

⁹¹ Während der Potsdamer IMDAF 96,34 % der Bruttolohn- und Gehaltssumme der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung widerspiegelt, werden das Brutto-

Die dunklen Balken in Abbildung 1 zeigen lediglich die Haushalte, die ein Bruttohaushaltseinkommen pro Person von über 50.000 DM jährlich aufweisen, es werden also die Haushalte mit geringerem Bruttoeinkommen eliminiert. Dann verbleiben im IMDAF ca. 13,4 Millionen Haushalte, wobei nur wenige Haushalte ein geringes relatives zu versteuerndes Einkommen aufweisen, und zumindest ab der 30 % bis 40 %-Klasse ein relativ kontinuierlicher Anstieg der Haushaltszahlen zu beobachten ist. Der Mittelwert steigt auf 75,5 % an bei einer Standardabweichung von lediglich 18,07 Prozentpunkten. Betrachtet man nur Haushalte mit einem Bruttoeinkommen von über 100.000 DM (ca. 5,1 Millionen Haushalte), steigt der Mittelwert weiter an (82,5 %) bei einer noch geringeren Standardabweichung (15,1 Prozentpunkte).⁹² Die Drift zwischen Bruttoeinkommen und zu versteuerndem Einkommen nimmt also mit steigendem Einkommen zumindest im Durchschnitt deutlich ab, was vor allem durch die einkommensunabhängigen Abzugsbeträge (Sockelabzugabeträge) verursacht wird. Mit steigendem Einkommen wird somit auch die tarifäre Progression deutlich verschärft, was dann wiederum Fluchtbewegungen in die systemexternen Vermeidungsmöglichkeiten motivieren dürfte.

9 Zusammenfassung

Vor allem die in lebenszeitlicher Sicht kumulativen Belastungswirkungen der traditionellen Kapitaleinkommensbesteuerung, die häufig durch eine zusätzliche Veräußerungsgewinn-, Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung weiter verschärft werden, erzwingt eine Neubesinnung in Richtung auf eine dynamische Betrachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Zugleich soll-

einkommen aus Unternehmertätigkeit der VGR nur zu 73,27 % und das Bruttoeinkommen aus Vermögen nur zu 47,77 % erfasst; vgl. Bork (2000, S. 132). Diese Differenzen gehen auf Erfassungsfehler, aber zu einem beträchtlichen Teil auch auf Steuerhinterziehung zurück. Steuervermeidung und Steuerhinterziehung spielen also bei den Kapitaleinkommen eine deutlich größere Rolle als bei Löhnen und Gehältern. Allerdings werden die mit Steuer- und Sozialbeitrags hinterziehung verbundenen Schwarzmarktaktivitäten sowie die Zinserträge aus im Ausland angelegten Vermögenswerten überwiegend in der VGR nicht erfasst, so dass das tatsächliche Ausmaß an Steuerhinterziehung weitaus größer sein dürfte. Vgl. zu Einzelheiten die Abbildung 1 in Petersen (1984, S. 116) und die zugehörigen Ausführungen; zu empirischen Belegen vgl. Schneider (2000).

⁹² Bei Haushalten mit Bruttoeinkommen über 150.000 DM (ca. 2,7 Millionen) beläuft sich der Mittelwert auf 86,4 % und die Standardabweichung auf 13,59 Prozentpunkte.

te man aus steuersystematischer Sicht nicht andere, ebenfalls gewichtige Prinzipien, die insbesondere der Sicherung der ökonomische Effizienz dienen, gegenüber den Gerechtigkeitsvorstellungen unterbewerten. Denn wenn eine eng auf die Jahresgerechtigkeit bezogene Auslegung des Leistungsfähigkeitsprinzips starke negative Anreizwirkungen in Bezug auf Kapitalbildung und Investition auslösen, dann droht infolge des trade-offs zwischen Leistungs- und Bedarfsgerechtigkeit der gesamtgesellschaftliche Wohlstand zu sinken. Steigende Arbeitslosigkeit ist die natürliche Konsequenz.

Die von Manfred Rose entwickelte Idee einer dynamischen Interpretation der Leistungsfähigkeit und insbesondere die ihm gelungene Umsetzung in die steuerliche Praxis bildet die Grundlage für Steuerreformen in einer zunehmenden Zahl europäischer Länder. Sein Einfachsteuergesetzentwurf für Deutschland ist ein herausragendes Beispiel dafür, das moderne Steuertheorie in pragmatische und einfache rechtliche Regelungen transformiert werden kann, die zugleich den Vorstellungen horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit entsprechen, die steuerlichen Zusatzlasten des traditionellen Systems reduzieren und über eine weitgehende steuerliche Neutralität auch die Effizienz ökonomischer Entscheidungen sichern.

Die Einführung der Einfachsteuer würde die Wettbewerbsfähigkeit des Investitionsstandorts Deutschland deutlich verbessern und die Wachstumschancen positiv beeinflussen. Sie böte die Gewähr, dass in absehbarer Zukunft in Deutschland verstärkt investiert und neue Arbeitsplätze geschaffen würden.⁹³ Eine faire Kapitaleinkommensbesteuerung mag zwar auf den ersten Blick den Unternehmern und Kapitalinteressen dienen, was der Einfachsteuer aus bestimmter ideologischer Richtung häufig den Vorwurf einer einseitigen Begünstigung der „Reichen“ eingetragen hat. Diese Sichtweise greift allerdings viel zu kurz; denn letztendlich sind es die Reichen mit ihrer Fähigkeit zu Kapitalbildung und Investition, welche die Infrastrukturqualität und die Zahl der Arbeitsplätze in der Gesellschaft determinieren. Diese nicht abzuschrecken und in Deutschland wieder anzusiedeln, ist eine schwierige Aufgabe, die sich in einem globalen Wettbewerb zunehmend stellt. Unternehmerfreundlichkeit bildet also nur die eine Seite der Medaille, auf deren anderen Seite zusätzliche Arbeitsplätze und Arbeitnehmerfreundlichkeit geprägt sind.

Folglich ist die Motivation von Manfred Rose nicht bestimmt durch die häufig fälschlich gezeichneten neoliberalen Schreckensbilder, sondern durch eine tiefe soziale Verantwortlichkeit, die den Vorstellungen von Bedarfsgerechtigkeit und der Überwindung von Armut in höchstem Maße Rechnung trägt. So war und ist sein wissenschaftliches Lebenswerk be-

⁹³ Vgl. Anton/Brehe/Petersen (2002, S. 119 ff.) und Petersen (2002, S. 259 f.).

sonders geprägt durch eine starke theoretische Orientierung; aber schon frühzeitig hat er sich auch um die praktische Umsetzung seiner Ideen bemüht. Dabei war er als Vorreiter vielen anderen häufig weit voraus, ist aber immer beharrlich genug geblieben, Kritiker für seine Position einzunehmen und gemeinsam mit ihnen im Interesse einer fundamentalen Steuerreform voranzuschreiten. Des Weiteren hat er in einem interdisziplinären Ansatz auch die rechtswissenschaftlichen Betrachtungen in seine steuersystematischen Vorstellungen einfließen lassen, was ihn letztlich befähigte, auch seinen herausragenden Einfachsteuergesetzentwurf vorzulegen. Manfred Rose gehört also zu den wenigen deutschen Hochschullehrern, die aktiv den Wissenschafts- und Wissenstransfer in der Steuerpolitik und weit darüber hinaus nachhaltig gefördert haben. Kollegen und Studierende haben ihm immer dafür besonderen Respekt gezollt und hoffen gemeinsam auf noch viele verbleibende Jahre einer fruchtbaren Zusammenarbeit im Interesse einer nachhaltigen Steuer- und Sozialreform.

Literaturverzeichnis

- Andel, N. (1992): Finanzwissenschaft. 3. Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen
- Anton, St., Brehe, M. und Petersen, H.-G. (2002): II. Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Test. In: Rose, M. (Hrsg.): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg, 42-121
- Bach, S. und Bartholmai, B. (2000): Möglichkeiten zur Modellierung hoher Einkommen auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik. In: DIW Diskussionspapiere 212
- Birk, D. (1983): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Deubner Verlag, Köln
- Blankart, Ch. B. (2002): A Public Choice View of Tax Competition. In: Public Finance Review 30, 366-376.
- Blankart, Ch. B. (2002a): Steuern als Preise. In: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 138, 19-38
- Blöcker, M. und Petersen, H.-G. (1975): Eine vergleichende Analyse der deutschen Einkommensteuertarife von 1958, 1965 und 1975 unter Einbeziehung des Progressionsgrades, in: Public Finance/Finances Publiques 30, 347-365
- Boadway, R. W. und Wildasin, D. E. (1984): Public Sector Economics. 2. Ed., Addison-Wesley, Boston, Toronto
- Brennan, G. und Buchanan, J. M. (1991): Konsumbesteuerung und demokratischer Prozeß. In: Rose, M. (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Springer-Verlag, Berlin et. al., 51-84

- Cohen Stuart, A. J. (1958): On Progressive Taxation. In: Musgrave, R. A. und Peacock, A. T. (Hrsg.): Classics in the Theory of Public Finance. Mc Millan, London, New York
- Deutscher Bundestag (1974): Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes. Drucksache 7/1470, Bonn
- Frisch, R. (1932): New Methods of Measuring Marginal Utility. In: Lederer E. und Schumpeter, J. (Hrsg.): Beiträge zur ökonomischen Theorie. Bd. 3, J.C.B. Mohr, Tübingen, 114-135
- Gawel, E. (2000): Umweltlenkung und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Eine finanzwissenschaftliche Kritik steuer- und finanzverfassungsrechtlicher Probleme von Umweltsteuern. In: Schmollers Jahrbuch 120, 93-142
- Giersch, H. (1961): Allgemeine Wirtschaftspolitik – Grundlagen. Gabler Verlag, Wiesbaden
- Graf, R. P. (2001): Sucht und Besteuerung: Das Beispiel der Alkoholbesteuerung in Schweden. Shaker Verlag, Aachen
- Grüske, K.-D. (1978): Budget und Umverteilung. Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen
- Hackmann, J. (1975): Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens. In: Finanzarchiv 34, 1-34
- Hackmann, J. (1979): Die Besteuerung des Lebenseinkommens. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen
- Hall, R.E. und Rabushka, A. (1995): The Flat Tax. 2. Aufl., Hoover Inst. Press, Stanford
- Haller, H. (1960): Bemerkungen zur progressiven Besteuerung und zur steuerlichen Leistungsfähigkeit. In: Finanzarchiv 20, 35-57
- Haller, H. (1981): Die Steuern. 3. Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen
- Hanusch, H. (1976): Verteilung öffentlicher Leistungen. Eine Studie zur personalen Inzidenz. Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen
- Hinterberger, F., Müller, K. und Petersen, H.-G. (1987): „Gerechte“ Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen. In: Finanzarchiv 45, 46-69
- Jarass, H.D. und Pieroth, B. (2000): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar. Beck, München
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (1999): Zur Reform der Zinsenbesteuerung. Vermeidung übermäßiger Belastungen durch angemessene Pauschalierung, Sparerfreibetrag und Vermögensteuer-Verzicht. Heft 90
- Kirchhof, P. (1984): Steuergleichheit. In: Steuer und Wirtschaft 61, 297-314
- Kirchhof, P. (1985): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. In: Steuer und Wirtschaft 62, 319-329
- Kirchhof, P. et. al. (2001): Karlsruher Entwurf des Einkommensteuergesetzes. Paul Müller Verlag, Heidelberg
- Kolms, H. (1976): Finanzwissenschaft III. Besondere Steuerlehre. Walter de Gruyter, Berlin, New York
- Kolms, H. (1977): Art. Steuern II: Geschichte. In: Albers, W. u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 7, Gustav Fischer Verlag et. al., Stuttgart, New York u.a., 310-324

- Lang, J. (1981): Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht. Köln
- Littmann, K. (1970): Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. In: Haller, H. u.a. (Hrsg.): Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus. Fritz Neumark zum 70. Geburtstag. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 113-134
- Neumark, F. (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen
- Metcalf, G. E. (1994): The Lifetime Incidence of State and Local Taxes: Measuring Changes During the 1980s. In: Slemrod, J. B. (Hrsg.) (1994): Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press, New York, Melbourne, 59-94
- Müller, K., Nagel, T. und Petersen, H.-G. (1997): Mineralölsteuererhöhung und kompensatorische Einkommensteuersenkung. In: Konjunkturpolitik 43, 107-139
- Musgrave, R.A. (1991): Zur Wahl der „richtigen“ Steuerbemessungsgrundlage – Eine historische Betrachtung. In: Rose, M. (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Springer-Verlag, Berlin et. al., 35-49
- Nagel, T. (1993): Umweltgerechte Gestaltung des deutschen Steuersystems. Theoretische und empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungseffekte. Campus Verlag, Frankfurt, New York
- Nagel, T. und Müller, K. (1992): Verteilungseffekte einer allgemeinen Verbrauchsteuer am Beispiel der Umsatzsteuer. In: Petersen, H.-G., Hüther, M. und Müller, K. (Hrsg.): Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. Campus Verlag, Frankfurt, New York, 75-105
- Odling-Smee, J. O. und Lawton, D. (1990): Reforming Capital Income Taxation: The UK Experience. In: Siebert, H. (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 231-252
- Peffekoven, R. (1980): Persönliche allgemeine Ausgabensteuer. In: Handbuch der Finanzwissenschaft. 3. Aufl.. Bd. II, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 417-452
- Peffekoven, R. und Fischer, H. (1982): Art. Ausgabensteuer (persönliche, allgemeine). In: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft. Bd. 9, Gustav Fischer Verlag at. al., Stuttgart, New York u.a., 697-706
- Petersen, H.-G. (1981): Taxes, Tax Systems and Economic Growth. In: Giersch, H. (Hrsg.): Towards an Explanation of Economic Growth. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 313-347
- Petersen, H.-G. (1982): Size of the Public Sector, Economic Growth and the Informal Economy - Development Trends in the Federal Republic of Germany. In: The Review of Income and Wealth 28, 191-215
- Petersen, H.-G. (1984): Ursachen und Konsequenzen einer wachsenden Schattenwirtschaft. In: Koch, W. A. S. und Petersen, H.-G. (Hrsg.): Staat, Steuern und Finanzausgleich. Festschrift für Heinz Kolms. Duncker & Humblot, Berlin, 111-153

- Petersen, H.-G. (1988): Wer trägt die Einkommensteuerlast? Aufkommensentwicklung und Verteilungswirkungen der Lohn- und Einkommensteuer 1965 – 1990. Verlag W. Kohlhammer, Berlin, Köln, Mainz
- Petersen, H.-G. (1988a): Finanzwissenschaft II. Spezielle Steuerlehre. – Staatsverschuldung – Finanzausgleich – Makroökonomische Finanzwissenschaft. Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz
- Petersen, H.-G. (1989): Sozialökonomik. Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, Berlin, Köln
- Petersen, H.-G. (1990): Comment on Odling-Smee and Lawton. In: Siebert, H. (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 253-257
- Petersen, H.-G. (1992): Simulationsmodelle für die Steuer- und Sozialpolitik: Entwicklung und gegenwärtiger Stand. In: Petersen, H.-G., Hüther, M. und Müller, K. (Hrsg.): Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. Campus Verlag, Frankfurt, New York, 13-22
- Petersen, H.-G. (1993): Ökonomik, Ethik und Demokratie. Zu einer Theorie der Effizienz und Gerechtigkeit offener Gesellschaften. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden
- Petersen, H.-G. (1993a): Finanzwissenschaft I. Grundlegung – Haushalt – Aufgaben und Ausgaben – Allgemeine Steuerlehre. 3. Aufl., Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, Berlin, Köln
- Petersen, H.-G. (1996): Besprechung von Slemrod, J. B. (Hrsg.) (1994): Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press, New York, Melbourne. In: Weltwirtschaftliches Archiv 132, 399-402
- Petersen, H.-G. (2000): Polit-ökonomische Hinderungsgründe für eine durchgreifende Steuer- und Sozialreform. In: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 45, 79-104
- Petersen, H.-G. (2002): Die Einfachsteuer des „Heidelberger Steuerkreises“. In: DSWR 9, 257-260
- Petersen, H.-G. (2003): Globalisierung und soziale Gerechtigkeit. In: Reitz, St. (Hrsg.): Aktuelle Probleme internationaler Wirtschaftsbeziehungen. Festschrift für H. Luckenbach. Vahlen Verlag, München, in Vorbereitung
- Petersen, H.-G., Hüther, M. und Müller, K. (Hrsg.) (1992): Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. Campus Verlag, Frankfurt, New York
- Petersen, H.-G. und Müller, K. (1999): Volkswirtschaftspolitik. In: Luckenbach, H. (Hrsg.): Volkswirtschaftslehre im Überblick, Band III. Verlag Vahlen, München
- Petersen, H.-G. und Raffelhüschen, B. (2000): Die gesetzliche und freiwillige Altersvorsorge als Element eines konsumorientierten Steuer- und Sozialsystems. In: Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge der Universität Potsdam 30, Potsdam
- Petersen, H.-G. und Rose, M. (2003): Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Die Einfachsteuer des „Heidelberger Steuerkreises“. In: RWI-Mitteilungen, in Vorbereitung

- Pohmer, D. und Jurke, G. (1984): Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung. In: Finanzarchiv 42, 445-489
- Puviani, A. (1960): Die Illusion in der öffentlichen Finanzwissenschaft. Mit einer Einführung von G. Schmölders. Duncker & Humblot, Berlin
- Rose, M. (Hrsg.) (1990): Heidelberg Congress on Taxing Consumption. Springer-Verlag, Berlin et. al.
- Rose, M. (Hrsg.) (1991): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Springer-Verlag, Berlin et. al.
- Rose, M. (Hrsg.) (1998): Steuern einfacher machen! Vorträge des dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg
- Rose, M. (2000): An Analytic System of Taxing Income: A Proposal Based on the Theory of Taxing Income According to the Lifetime/Consumption Approach. In: Petersen, H.-G. und Gallagher, P. (Hrsg.) (2000): Tax and Transfer Reform in Australia and Germany. Berliner Debatte Wissenschaftsverlag, Berlin, 167-182
- Rose, M. (Hrsg.) (2002): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg
- Rose, M. (2002a): Die Verführungskraft des Leistungsfähigkeitsprinzips. Mit einer Lebenseinkommenssteuer wider die Benachteiligung der Ersparnis. In: Neue Zürcher Zeitung 225, 29
- Ruocco, A. und Wiegand, W.: Green Tax Reforms: Understanding the Double Dividend Hypothesis. In: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht 20, 171-198
- Schneider, F. (2000): The Interaction of Taxes, Transfers and Growing Shadow Economies – What Are the Causes? An Empirical (Public Choice Orientated) Analysis. In: Petersen, H.-G. und Gallagher, P. (Hrsg.) (2000): Tax and Transfer Reform in Australia and Germany. Berliner Debatte Wissenschaftsverlag, Berlin, 319-349
- Slemrod, J. B. (Hrsg.) (1994): Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press, New York, Melbourne
- Tipke, K. (1993): Die Steuerrechtsordnung. Teil 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtstaatliche Grundlagen. Schmidt Verlag, Köln
- Wagner, A. (1880): Finanzwissenschaft. 2. Teil. Winter, Leipzig