

## Unsicheres Recht gefährdet Freiheit

Der Steuerstaat stolpert und wird stürzen, wenn wir ihn nicht bald grundlegend erneuern. Hat der Bürger seine jährliche Einkommensteuererklärung abgegeben und dabei mit seiner persönlichen Unterschrift bestätigt, dass alle Angaben »nach bestem Wissen« richtig seien, ist diese Aussage falsch. Das Gesetz liefert ihm nicht den Maßstab, an dem er seine Erklärung verlässlich ausrichten kann. Darf ein Kommanditist seine Verluste im negativen Kapitalkonto nur begrenzt ausgleichen, hat ein Kapitalgeber seine Einkünfte aus Inlands- und Auslandskapitalvermögen rechtlich zu qualifizieren oder will ein Unternehmer seine Wirtschaftsgüter realitätsgerecht bewerten, gibt ihm das Gesetz nicht das Wissen, das er für eine richtige Erklärung braucht.

Vielfach fehlt dem Steuerrecht auch die innere Logik und Folgerichtigkeit. Wenn die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld voll angerechnet, sie aber dennoch auch als Betriebsausgabe abgezogen werden darf, wird sie bei der Einkommensteuer zweifach berücksichtigt. Würde der Steuerpflichtige sich diese Doppelentlastung außerhalb des Gesetzes erschleichen, machte er sich strafbar. Zudem erscheint es ungerecht, diese Überkompensation der Gewerbesteuer auf natürliche Personen und Personengesellschaften zu beschränken, sie jedoch Kapitalgesellschaften zu verwehren. Der Steuerpflichtige kann im Gesetz keinen Grund mehr erkennen, der die Steuerlast überzeugend rechtfertigt. Das Recht drängt ihn in Zweifel und Ungewissheit, nimmt ihm die Sicherheit rechtmäßigen Verhaltens und damit sein Selbstbewusstsein und den daraus

erwachsenden Bürgerstolz, ohne den er seine Freiheitsrechte kaum wahrnehmen kann.

Finanzbeamte weisen in öffentlicher Erklärung darauf hin, dass sie die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleisten können.<sup>1</sup> Das Gesetz gibt dem Beamten nicht immer die klare Regel, die er zu vollziehen hat. Er kann den Maßstab der Steuer kaum noch einsichtig machen, dem Steuerpflichtigen die Gründe für unterschiedliche Lasten kaum noch vermitteln. Heute ist es allgemeine Verwaltungspraxis, ein Gesetz so lange nicht anzuwenden, bis es durch Dienstanweisungen in Form von allgemeinen Verwaltungsvorschriften erläutert und verdeutlicht worden ist. Vielfach folgt der Beamte nur einem Computerprogramm, ohne sich zu vergewissern, ob dessen Maßstäbe und Verfahren mit dem Gesetz übereinstimmen.

Dieser Verlust eines verlässlichen und einsichtigen Gesetzesmaßstabes raubt der Finanzverwaltung ihr Berufsethos. Sie vollzieht Vorschriften, schafft aber keine gleichmäßige Steuerbelastung. Der Rechtsstaat verliert im Steuerrecht sein Gesicht als verständlicher, Gesetz und Recht garantierender Verfassungsstaat und büßt damit insbesondere gegenüber dem redlichen Bürger an Ansehen ein. Dieser Bürger erlebt seinen Staat nicht bei Polizei oder Staatsanwaltschaft, sondern in den Finanzämtern.

Zudem bietet das Steuergesetz kaum noch die stetige, gleichbleibende Regel, die dem Adressaten vertraut ist und deshalb Vertrauen verdient. In den vergangenen drei Jahren ist das Einkommensteuergesetz allein 29-mal geändert<sup>2</sup> worden. Dreimal wurde der Gesetzestext geändert, nachdem eine vorausgehende Gesetzesänderung im Bundesgesetzblatt verkündet, aber noch nicht in Kraft getreten war.<sup>3</sup> Im Gesetzblatt standen also Regelungen, die niemals geltendes Recht geworden sind. Dadurch fühlen sich Finanzbeamte und Steuerberater genarrt: Sie haben sich in sorg-

fältigem Gesetzesstudium und oft auch in Fortbildungskursen auf das verkündete neue Gesetz vorbereitet und erleben nunmehr, dass der Gesetzgeber es sich inzwischen anders überlegt hat. Dieser sprunghafte Wechsel des gesetzgeberischen Willens ist Willkür.

Die Steuerberater hetzen dem ständigen Wechsel und Wirrwarr der Gesetzgebung hinterher. Ihnen fehlt die Planungssicherheit, die innere Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit der Regelungen, die Plausibilität des Rechtsmaßstabes, den sie in der Beratung ihren Mandanten zu vermitteln haben. Das Steuergesetz und seine Erläuterungen werden zur Wegwerfware. Der steuerliche Rat beansprucht nur noch relative Richtigkeit: Er empfiehlt überhöhte Abschreibungen entgegen dem tatsächlichen Wertverzehr, schlägt nicht benötigte Rückstellungen vor, drängt in Verluste und veranlasst die Gründung einer im Gesellschaftsrecht nicht vorgesehenen Personengesellschaft mit beschränkter Haftung, der GmbH & Co. KG. Diese Ratschläge sind steuerrechtlich richtig, sie rechnen sich, führen aber in die ökonomische Torheit. Der Beratene gerät in einen Zwiespalt zwischen rechtlicher Vernunft und wirtschaftlicher Unvernunft, sieht sich an geradlinigem Denken und Handeln gehindert. Auch der widersprüchlich handelnde Mensch verliert an Freiheit.

Wer als Professor an unseren Universitäten Steuerrecht zu lehren hat, gerät in bedrängende Not. Wenn er die Grundregeln des Einkommensteuergesetzes darstellt, dann aber auch über die vielen Privilegien und Schlupflöcher spricht, wird ihn ein Hörer fragen, ob diese Ausnahmen rechtens seien. Er muss dann antworten, dass diese Regel-durchbrechungen zwar verbindliche Norm, aber nicht Recht, sondern Unrecht seien. Diese Lehre macht Dozenten und Studenten nachhaltig den Gegensatz zwischen verfassungsrechtlich gebotenem und tatsächlich geltendem

Steuerrecht bewusst, fordert den Aufbruch zu einem grundlegend erneuerten Steuerrecht, lässt immer wieder das Signal zur Fundamentalreform ertönen.

Auch das Parlament hört die deutlich dringlicher werdenden Töne dieses Aufrufs. In einer parlamentarischen Anfrage wollte sich ein Abgeordneter über den Zustand der Steuergesetzgebung elementar vergewissern und hat die Bundesregierung gefragt, wie viele Bundesgesetze mit steuerrechtlichem Inhalt gegenwärtig in Kraft seien. Die Bundesregierung antwortete zunächst, es gebe 211 »Stammgesetze«<sup>4</sup>, berichtigte diese Antwort nach einer erneuten Anfrage auf 218 und fügte jeweils hinzu, dass neben diesen Stammgesetzen noch weitere, in der Zählung nicht enthaltene Bundesgesetze steuerrechtliche Regelungen trafen.<sup>5</sup> Dieser Befund ist dramatisch: Der Bundesfinanzminister kann keine Auskunft über die Zahl der geltenden Bundessteuergesetze geben. Wer aber die Zahl der Gesetze nicht kennt, wird auch über deren Inhalt nicht vollständig informiert sein. Und wer den Inhalt nicht kennt, kann ihn auch nicht beachten und vollziehen.

Mitglieder des Deutschen Bundestages haben sich inzwischen auf den Weg gemacht, das Einkommensteuerrecht grundlegend zu reformieren. Die FDP hat im September 2003 ihren »Berliner Entwurf« »Die neue Einkommensteuer – Niedrig, einfach und gerecht« vorgelegt.<sup>6</sup> Der Abgeordnete Friedrich Merz hat im November zehn Leitsätze für eine radikale Vereinfachung und eine grundlegende »Reform des deutschen Einkommensteuersystems« veröffentlicht<sup>7</sup> und dadurch rechtspolitische Nachdenklichkeiten und Initiativen angestoßen. Auch die SPD und Bündnis 90/Die Grünen deuten ihre Bereitschaft an, an der geheimnisvollen Apparatur des Steuerrechts nicht mehr nur kleine Stellschrauben nachzuziehen, sondern die klapprige und in vielen Teilen funktionsunfähige Maschine durch eine neue zu ersetzen.

## Steuern sollen finanzieren, nicht steuern

Auf einer Werft in Hamburg wird der Text eines Bundesgesetzes angeschlagen, das jedem Investor bis zu 50 Millionen Euro Bundeszuschüsse verspricht, der in den Schiffsbau in Taiwan oder Korea investiert. Dieses Gesetz löst große Unruhe bei den Werftarbeitern aus, die wegen der Überkapazitäten der Werftbetriebe Kurzarbeit hinnehmen müssen und Entlassungen befürchten. Die Betriebsleitung teilt die Empörung der Arbeiter und fordert eine sofortige Rücknahme dieses Gesetzes.

Dieses Szenario ist erdacht, der Anlass der Empörung jedoch real. Das Einkommensteuergesetz drängt den Steuerpflichtigen zu Investitionen in den Schiffsbau in Taiwan und Korea, begünstigt damit die Konkurrenten der deutschen Werften trotz ihrer Überkapazitäten. Es veranlasst den Steuerpflichtigen zur Förderung des deutschen Films, obwohl ein Großteil dieser Förderung die ausländische Konkurrenz der deutschen Filmindustrie begünstigt. Es regt den Erwerb von Flugzeugen durch verkürzte Abschreibungsfristen an, obwohl einige Fluglinien nicht ausgelastet sind. Es bietet dem Steuerpflichtigen Anlass, Gesellschafter einer Personengesellschaft zu werden, deren Partner er nicht kennen lernen will, deren Produkt ihn nicht interessiert und deren Standort er nie betreten wird – allein in der Sehnsucht nach Verlusten. Hier stellt das Steuerrecht die Gesetzmäßigkeiten des Wirtschaftens auf den Kopf. Auch ein so reicher Staat wie der deutsche wird sich fragen lassen müssen, ob er es sich weiterhin leisten kann, so Kapital fehlzuleiten und zu vernichten.

Der Rechtsstaat wird deshalb prüfen, ob eine derartige Privilegierung der wirtschaftlichen Torheit mit dem Gebot der gleichmäßigen und deshalb maßvollen Last vereinbar ist.

## **Die Steuer ist Preis der Wirtschaftsfreiheit**

Die Steuer stärkt den Staatshaushalt und ist deswegen ein Finanzierungsmittel. Wenn der freiheitliche Rechtsstaat die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit durch die Garantie von Berufs- und Eigentümerfreiheit in private Hand gibt, er also strukturell auf das Staatsunternehmer-tum verzichtet, muss er sich durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, also durch Steuer finanzieren. Die Steuer ist der Preis der Wirtschaftsfreiheit.<sup>8</sup>

Ein freiheitlicher Staat beschafft sich seine Finanzmittel deshalb grundlegend anders als eine freie Gesellschaft. Die Privatwirtschaft erwirbt Finanzkraft im Leistungstausch. Der Anbieter bietet eine Sache oder eine Dienstleistung an, der Nachfrager verständigt sich mit ihm auf einen angemessen erscheinenden Preis, Gewinn und Verlust werden unter den Beteiligten einvernehmlich vereinbart. Würde der Staat sich nach diesem Prinzip des Leistungstausches finanzieren, müsste er allmonatlich bei den Haushaltungen eine Sicherheitsgebühr erheben, weil er den inneren und äußeren Frieden gewährleistet hat. Er hätte bei jedem Vertragschluss – wie derzeit in Polen – eine Vertragsteuer zu verlangen, weil der Staat mit seinem Recht, seiner Währung und seiner Gerichtsbarkeit die einvernehmliche Begründung vertraglicher Rechtsverbindlichkeiten möglich gemacht hat. Der Kulturstaat zöge bei jeder Einstellung eines Hochschulabsolventen den Arbeitgeber zu einer Gebühr für dessen Gesamtstudium heran,

da die Hochschule diesen Arbeitnehmer beruflich qualifiziert hat. Der Autofahrer müsste bei Nutzung jeder Straße eine Maut bezahlen, weil der Staat die Straßen nicht unterhält, um dem Bürger Bewegungsfreiheit zu vermitteln, sondern um mit dem Straßenangebot Gewinn zu erzielen. Eine solche erwerbswirtschaftliche Finanzierung würde dem Verfassungsstaat seine innere Unbefangenheit und rechtliche Neutralität nehmen. Der Rechtsstaat vergräbe Berechtigungen, etwa den Führerschein oder die Baugenehmigung, nicht mehr nach Qualifikation oder Bausicherheit, sondern nach Zahlungsfähigkeit. Der Sozialstaat könnte dem Bedürftigen die Sozialhilfe gerade wegen seiner Zahlungsunfähigkeit nicht zuwenden. Die Republik würde die Bürger nicht mehr in gemeinsamen Anliegen von Kultur, Recht und Sozialwesen – des Gemeinwohles – zusammenhalten, sondern nur noch in ein gemeinsames Erwerbsleben einbinden. Die Demokratie würde sich nicht mehr auf die Gleichheit der Bürger stützen, sondern auf die Verschiedenheit individueller Erwerbs- und Finanzkraft. Anlass und Richtigkeit hoheitlichen Handelns würde nicht mehr in der Legitimation durch den Wähler bestimmt und überprüft, sondern in dem marktwirtschaftlichen Verfahren der Bedarfserkundung und Bedarfsbefriedigung.

Allerdings sind das gemeinsame Wirtschaften und der Erfolg allgemeiner wirtschaftlicher Prosperität ein wesentliches Bindeglied unserer Gesellschaft. Auch innerhalb weltoffener Märkte ist der Gedanke der »National«ökonomie, die Vorstellung einer »Volks«wirtschaft mit ihren demokratischen Anklängen noch lebendig. Dabei müssen die unterschiedlichen Handlungsformen von Staat und Erwerbswirtschaft aber deutlich getrennt bleiben. Wenn der Bundesfinanzminister UMTS-Lizenzen gegen Höchstgebot versteigert und dabei fast 100 Milliarden Mark

Ertrag erzielt<sup>9</sup>, geraten die Grenzen zwischen Berechtigung nach Gesetz und Recht und Verkauf von Rechten um des Erwerbs willen durcheinander. Hat die Bundesregierung eine Gesetzesinitiative zur Reform des Arzneimittelrechts vorgelegt, zieht sie diese aber nach Zahlung von 204,5 Millionen Euro durch den Verband der forschenden Arzneimittelhersteller an die gesetzlichen Krankenkassen wieder zurück<sup>10</sup>, geraten Gemeinwohlauftrag und Käuflichkeit in eine gefährliche Nachbarschaft. Der Zahlungskräftige darf keinen stärkeren Einfluss auf die Gesetzgebung gewinnen als der Zahlungsschwache. Über Abgabepflichten entscheidet nicht die Bundesregierung im Einvernehmen mit dem Abgabenschuldner, sondern allein das Parlament.

Der Verfassungsstaat wahrt also seine Unbefangenheit und innere Souveränität, wenn er sich durch Steuern finanziert. Der Steuerpflichtige zahlt, weil er leistungsfähig ist. Er gewinnt durch seine Zahlung keinen Einfluss auf staatliches Verhalten. Ein Dreiklassenwahlrecht, das das Stimmgewicht eines Wählers nach Steuerzahlung gewichtete, ist längst Vergangenheit. Die strikte Trennung zwischen staatlichen Einnahmen und staatlichen Ausgaben – zwischen Steuergesetz und Haushaltsgesetz – ist verfassungsrechtlich geboten; sie gehört zu den Kerninhalten des Grundgesetzes.

## **Das Gesetz bietet Entlastungen und droht mit Sonderlasten**

Diese finanzwirtschaftliche Unbefangenheit ist gefährdet, wenn das Steuergesetz Entlastungen anbietet und Sonderlasten androht, um staatlich erwünschtes Verhalten zu honorieren und unerwünschtes Verhalten zu erschweren.



Die Einkommensteuer entlastet umweltfreundliches, die Kraftfahrzeugsteuer verteuert umweltfeindliches Verhalten. Steuerrecht verträgt aber grundsätzlich keine Ausnahmen. Steuergerechtigkeit fordert vor allem Steuergleichheit, ist privilegienfeindlich.

Dennoch ist das geltende Steuerrecht völlig von Lenkungs- und Anreiztatbeständen durchsetzt. Das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht kennt 163 Ausnahmen. Eine neue Steuer wie die Ökosteuer wird ausdrücklich sowohl mit ihrem Lenkungs- als auch mit ihrem Finanzierungseffekt begründet: Die Ökosteuer solle den Energieverbrauch so verteuern, dass die dadurch bedingte Umweltbelastung sich stetig mindere. Zugleich aber solle die Ökosteuer 11,3 Milliarden Mark Steuerertrag erbringen, um die Rente mitzufinanzieren und damit die Lohnnebenkosten zu senken<sup>11</sup>. Beide Ziele sind allerdings nicht gleichzeitig erreichbar: Ist die Ökosteuer ökologisch erfolgreich, sinkt der Energieverbrauch und damit das Steueraufkommen. Ist sie finanzwirtschaftlich erfolgreich, bleibt der Energieverbrauch gleich oder steigt. Die Konzeption dieser Steuer ist in sich widersprüchlich. Das ist jedoch in der Öffentlichkeit bisher kaum bemerkt worden.

Steuersubventionen werden in den verschiedenen rechtlichen Formen angeboten: Teilweise sind Steuersubjekte, z. B. Berufsverbände oder politische Parteien, von der Steuer befreit. Teilweise wird die Bemessungsgrundlage verringert, etwa dadurch, dass umweltdienliche Aufwendungen abgesetzt oder geringwertige Wirtschaftsgüter sofort abgeschrieben werden können, Sozialwohnungen oder Baudenkmäler erhöhte Abschreibungen erlauben, die Realisierung eines Gewinns bei Reinvestition aufgeschoben oder – bei Landwirten – nur teilweise erfasst wird. Geläufig ist es auch, den Steuersatz zu ermäßigen,

etwa bei bestimmten Betriebsveräußerungen, oder die Steuerschuld zu verringern, z. B. beim Abzug einer Parteispende von der Steuerschuld des Spenders.

## **Der Staat will lenken**

Die Vielfalt, oft auch die Verstecktheit dieser Subventionen erstaunt in einem Verfassungsstaat, der das Steuerrecht freiheitskonform auszugestalten hat, also dem freiheitsbewussten Bürger nicht zu sagen braucht, wie dieser sein Einkommen oder seine Kaufkraft verwenden soll. Auch der Gleichheitssatz steht grundsätzlich dem Steuervorteil entgegen. Dennoch fördern historische, rechtspolitische und ökonomische Gründe eine ständig wachsende Bereitschaft des Gesetzgebers, durch Steuern steuern zu wollen.

In den Jahren 1946 bis 1951 haben die Alliierten die damaligen Gesetzgeber in Deutschland gezwungen, Spitzensteuersätze von 95 % zu erheben.<sup>12</sup> Eine derart hohe Steuerlast hätte den Wiederaufbau einer kriegszerstörten, daniederliegenden Wirtschaft verhindert. Deswegen blieb dem Gesetzgeber damals nichts anderes übrig, als die hohen Steuersätze zu übernehmen, dann aber die Bemessungsgrundlage – in den §§ 7 a ff. EStG – so zu verringern, dass nur noch die Hälfte des erzielten Einkommens besteuert wurde, der Steuersatz also faktisch weniger als 50 % betrug. Von diesem Strukturfehler überhöhter Steuersätze und löchriger Bemessungsgrundlagen hat sich das deutsche Steuerrecht bis heute nicht erholt, obwohl der Gesetzgeber seit 1951 diesem Missstand hätte abhelfen können.

Der Mensch wird immer wieder darauf drängen, selbst von der Gemeinlast der Steuer ausgenommen zu werden.

Die allgemeine Belastungsregel scheint ihm für den Konkurrenten und den Nachbarn richtig, für ihn selbst jedoch zu hart. Der Grundgedanke der Demokratie aber weist in die Gegenrichtung: Wenn der Steuerzahler selbst, repräsentiert durch seinen Abgeordneten, über Art und Höhe der Besteuerung entscheidet, ist – so sagt es der historische Gedanke der Gründerdemokratie – allein durch dieses Besteuerungsverfahren die maßvolle und gleichmäßige Steuerlast gewährleistet. Von diesem demokratischen Optimismus hatten wir uns schon verabschiedet. In unserer modernen Demokratie schienen weniger die große Mehrheit, sondern gut organisierte und argumentationsfreudige Gruppen die Entwicklung des Steuerrechts zu bestimmen. Im Sog dieser Gruppen empfiehlt sich der Abgeordnete weniger als Garant niedriger Steuerlasten, sondern als Vordenker für Steuer- und Leistungssubventionen, die den Regelsteuersatz erhöhen. Erst in der Gegenwart scheint das Parlament wieder entschlossen, zu einem privilegienfeindlichen, gleichen und deshalb maßvollen, freiheitskonformen Steuerrecht zurückzukehren.

Schließlich werden Steuersubventionen meist auch mit ökonomischen Zielen gerechtfertigt, denen die Steuerlenkung diene. Die Filmsubvention soll den deutschen Film fördern, zugleich aber allgemein die Konjunktur anregen. Wenn der Filmproduzent durch Steuersubventionen Produktionsmittel erhält, bezahlt er einen Schauspieler, der sich von seinem Honorar ein Möbelstück kauft, den Schreiner damit befähigt, ein Auto zu erwerben, was dem Autohändler sodann eine Reise ermöglicht und den Reiseveranstalter zu einer Investition in ein Flugzeug veranlasst. Die erste Subvention stoße eine Kette wirtschaftsbelebender Produktivität an, die letztlich auch dem Steuerstaat zugute komme, weil er am Wirtschaftswachstum teilhabe.

Diese Hoffnung auf einen steuerlichen Prosperitätsantrieb beruht auf einem Trugschluss. Der Staat kann nämlich nur leistender Wohltäter sein, wenn er vorher besteuender Übeltäter gewesen ist. Er hat, um die Filmsubvention finanzieren zu können, den Produzenten, den Schauspieler, den Schreiner, den Autohändler und den Reiseveranstalter vorher höher besteuert, ihnen also Geld entzogen. Wollte der Staat die Konjunktur durch Stärkung der Nachfragekraft beleben, müsste er die Steuersätze senken, nicht aber höher besteuern und dann aus dem höheren Steuerbetrag Subventionen finanzieren. Im Übrigen ist gegenwärtig in Deutschland hinreichend Geld verfügbar; der Staat braucht insoweit nicht zu intervenieren.

### **Subventionsverzicht senkt Steuersätze**

Die Freiheitlichkeit eines Steuerrechts zeigt sich deshalb in einem ausreichenden, allgemeinen und maßvollen Steuersatz. Die Erfahrung mit den ehemaligen Staatshandelsländern in Mittel- und Osteuropa lehrt, dass ein zu niedriger Steuersatz seinen Ursprung in anderen, freiheitsraubenden Finanzierungsquellen des Staates hat. Wenn diese Staaten teilweise mit nur einer Steuer und dort mit geringen Steuersätzen ausgekommen sind, hat dies seinen Grund in einer Staatsverfassung, die den Staat strukturell als alleinigen Unternehmer und als alleinigen Arbeitgeber sieht. Der Staat bestimmt dann die Preise und Löhne und braucht deswegen überhaupt keine Steuer. Der niedrige Steuersatz verheißt also nicht das Steuerparadies auf Erden, sondern ist Ausdruck einer Staatlichkeit, die kaum Berufs- und Eigentümerfreiheit kennt und deshalb die private Hand aus der Bewirtschaftung der Arbeitskraft und des Kapitals verdrängt.

Die allgemeine Steuerlast vermeidet eine Steuerlenkung, anerkennt also die Freiheit des Steuerpflichtigen, über sein Einkommen und Vermögen unbeeinflusst vom Staat selbst zu verfügen. Dieses Prinzip von Wirtschaftsfreiheit und ökonomischer Selbstbestimmung ist verfassungspolitisch und wirtschaftlich vernünftig. Es will den Steuerpflichtigen nicht steuerlich bevormunden und überlässt allein dem Berechtigten die Entscheidung, wie er sein Einkommen verwenden und seine Kaufkraft auf eigene Rechnung und eigenes Risiko einsetzen will. Eine freiheitliche Wirtschaft verspricht sich vom individuellen Erwerbsstreben den größten gesamtwirtschaftlichen Erfolg.

Verzichtet das Steuerrecht auf Lenkungstatbestände, sichert es in der Allgemeinheit und Gleichheit der Last auch deren Maß. Hat der Gesetzgeber das derzeitige Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht von allen Subventions- und Ausweichtatbeständen befreit, damit die Bemessungsgrundlage des Einkommens wesentlich erweitert und das dadurch erzielte höhere Steueraufkommen vollständig durch Absenkung der Steuersätze an die Allgemeinheit der Steuerzahler zurückgegeben, kann der Staat mit einer progressiven Steuer von bis zu 25 % auskommen und dennoch denselben Steuerertrag wie vorher erzielen. Im Rahmen dieser aufkommensneutralen Erneuerung des Einkommensteuerrechts ist ein Grundfreibetrag von 8.000 Euro pro Erwerbperson und Jahr möglich, an den sich ein progressiver Steuersatz mit drei Stufen von 15, 20 und 25 % anschließt. Die Steuerlast wird wieder maßvoll, der Steuerpflichtige ist nicht mehr durch Lenkungstatbestände seiner Freiheit beraubt, die Gleichheit der Belastung aller Einkommen wird wiederhergestellt.

Gibt der Wirtschaftsstandort Deutschland dem Weltmarkt das Signal, der wirtschaftliche Erfolg in Deutsch-

land werde mit höchstens einem Viertel steuerlich belastet, wird Deutschland zu einem Niedrigsteuerland und wieder zu einem der attraktivsten Märkte, ohne dass der Staat einen Euro weniger einnahme. Das Steuergesetz regelt dann zu 25 % einen Eingriff, garantiert aber für die verbleibenden 75 % Freiheit.

### **Der Subventionsempfänger verkauft ein Stück seiner Freiheit**

Wenn der Gesetzgeber auf Steuersubventionen verzichtet, also Freiheit und Gleichheit im Steuerrecht wiederherstellt, folgt er damit den Geboten des Grundgesetzes. Der Gleichheitssatz des Art. 3 GG fordert die allgemeine, privilegienfeindliche Steuerlast und lehnt deshalb grundsätzlich Steuersubventionen ab. Die Steuergleichheit widerspricht insbesondere einer Subvention, die im Rahmen einer progressiven Steuer einen Abzug von der Bemessungsgrundlage erlaubt. Wenn ein in einem staatlichen Umweltprogramm eingesetzter Euro vom Einkommen abgezogen werden darf, hat die progressive Einkommensteuer zur Folge, dass der Großverdiener allein wegen seines hohen Einkommens eine hohe, der Kleinverdiener eine geringe Steuerentlastung empfängt.

Vor allem aber stellen die Freiheitsgarantien, insbesondere die Berufs-, Eigentümer- und Vereinigungsfreiheit, in Frage, ob der Steuergesetzgeber den Steuerpflichtigen gerade in der sensiblen Phase beeinflussen darf, in der sein freier Willensentschluss entsteht. Ist der Bürger zur Umweltbelastung durch ein abgasintensives und lärmendes Auto entschlossen und trifft ihn dann ein staatliches Verbot, wird der staatliche Freiheitseingriff bewusst. Der Bürger erlebt ihn als Zwang und weiß sich rechtlich

gebunden. Hat die Steuersubvention hingegen dem Bürger von vornherein seine Freiheit abgekauft, ihm durch die Verlockung der Subvention das Motiv gegeben, vermeintlich freiwillig jede Erwägung an eine Umweltbelastung zu unterlassen, so nutzt die Lenkung das Erwerbsmotiv des Steuerpflichtigen, wirkt unauffälliger, beschränkt die Freiheit fast unmerklich. Der Steuerpflichtige taumelt in den Freiheitsverzicht, ohne dass die rechtsstaatlichen Warnsignale dieses Freiheitsverlustes aufleuchten.

Die freiheitsbedrohenden Lenkungsanreize begründen auch eine ungleiche Last. Wer den Anreizen folgt und einen Teil seines Einkommens in ökologischen Projekten investiert, zur Kulturförderung einsetzt oder für strukturpolitisch erwünschte Beteiligungen hingibt, steht sich steuerlich besser als der andere Steuerpflichtige, der sein Einkommen in Freiheit vom Staat verwenden will und deswegen die höhere Regelsteuerlast zu tragen hat. Wenn zwei Personen ein Einkommen in derselben Höhe erzielen, muss derjenige weniger Einkommensteuer zahlen, der einer steuerlichen Verhaltensempfehlung folgt. Die steuerliche Lastengleichheit wird nicht mehr nach individueller Leistungsfähigkeit, sondern nach Kooperationsbereitschaft bemessen. Die Steuersubvention veranlasst deshalb auch die Frage, ob die Gleichheit der Menschen in ihrer Freiheit durch eine Lenkungssteuer verletzt wird.

Eine Steuersubvention ist damit zwar nicht schlechthin verfassungsrechtlich unzulässig, hat aber hohen Verfassungsanforderungen zu genügen. Der Gesetzgeber muss eine bewusste, im Tatbestand erkennbare Subventionsentscheidung treffen. Begünstigt ein Fehler im Bewertungsrecht – vom Gesetzgeber ungewollt – Grundstücke<sup>13</sup> oder bevorzugt eine Fehlgewichtung von Kapital und Erträgen bestimmte Alterseinkünfte<sup>14</sup>, können diese Gleichheitsfehler nicht im Nachhinein als eine boden- oder

sozialpolitische Subvention ausgewiesen und gerettet werden. Der Lenkungszweck muss im Gesetz hinreichend bestimmt und tatbestandlich vorgezeichnet sein. Die Subvention ist zweckgerecht auszugestalten. Hier setzte die Kritik an den Sonderabschreibungen zur Förderung der neuen Länder an, die in diesen Ländern teilweise Fehlentwicklungen – Leerstände und Überkapazitäten – veranlasst und auch Steuerausfälle verursacht hat. Die Verhältnismäßigkeit zwischen Ziel und eingesetzten Mitteln ist zu wahren. Deswegen rechtfertigt das Verfassungsziel des Umweltschutzes nicht Belastungsunterschiede, die den Subventionszweck nicht hinreichend erkennbar fördern. Eine Steuerförderung von Wind- und Sonnenenergie wird fragwürdig, wenn deren ökologische Ziele kaum messbar benannt sind. Vor allem aber muss das Steuersubventionsprogramm folgerichtig und widerspruchsfrei auf das im Übrigen geltende Verwaltungsrecht abgestimmt werden.<sup>15</sup> Setzt der Bundesgesetzgeber bei seiner Umweltpolitik auf die Kooperation mit umweltgefährdenden Betrieben, dürfen der Landesgesetzgeber und der kommunale Satzungsgeber dieses Konzept nicht durch den steuerlichen Zwang einer Abfallabgabe oder einer Verpackungsteuer stören.<sup>16</sup>

## **Steuergestaltung schafft Ungleichheit**

Die Gleichheit der Besteuerung ist nur gewährleistet, wenn die Steuerlast den Leistungsfähigen unausweichlich trifft, der Steuerpflichtige sie also nicht durch steuerbewusste Sachverhaltensgestaltung vermeiden kann. Die klassische Frage Wittgensteins, ob Sprache Kleid oder Verkleidung der Gedanken sei, gewinnt hier finanzwirtschaftliche Bedeutung. Die verbindliche Sprache des



Rechts wird genutzt, um den steuerbaren Sachverhalt individueller Leistungsfähigkeit so zu bemänteln, dass die tatsächliche Leistungskraft gegenüber dem Gesetz nicht oder nur vermindert sichtbar wird. Das Gesetz wird formal beim Wort genommen, die Gesetzesidee aber bewusst verkannt.

Die Unausweichlichkeit und damit die Gleichheit der Steuerlast geht verloren, wenn der Steuerpflichtige durch Wahl der Organisationsform eines Einzelkaufmanns, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erhebliche Belastungsunterschiede erreichen kann. Die Gleichheit der Last ist gefährdet, wenn der Steuerpflichtige allein durch das rechtliche Gewand eines wirtschaftlichen Vorgangs die Höhe der Steuerlast beeinflussen kann. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH lässt sich sein Einkommen aus der GmbH als Geschäftsführerlohn oder aber als Beteiligungserlös auszahlen, je nachdem, ob die Lohnzahlungen oder die Beteiligungserlöse steuerlich begünstigt sind. Die Eltern überlassen ihrem studierenden Kind nicht unentgeltlich eine Wohnung am Studienort, sondern vermieten ihm diese Wohnung und erhöhen dementsprechend den Monatswechsel, erreichen durch diese »Fremdvermietung« aber steuerwirksame Verluste. Der Einkommensteuerpflichtige finanziert eine Investition trotz hinreichenden Eigenkapitals durch ein Darlehen und kann dann die – vermeidbaren – Schuldzinsen steuerlich absetzen. Die Eltern übertragen ihrem Sohn und zukünftigen Erben schon jetzt das Eigentum an dem Elternhaus, behalten sich aber durch ein Nießbrauchsrecht die weitere uneingeschränkte Nutzung vor und bringen den Sohn so vorzeitig in die Rechtsstellung des Nutzungsberechtigten.

Meist laden ungerechtfertigte gesetzliche Unterscheidungen zur Steuergestaltung ein. Sie sind heute vielfältig

und begründen die ernste Gefahr, dass der zivilrechtliche Vertrag, die wichtigste Grundlage unserer Wirtschaftsfreiheit, als Instrument eingesetzt wird, um steuerliche Belastungsungleichheiten herzustellen. Zugleich wird Kapital, insbesondere bei dem steuerlich veranlassten Bemühen um Verluste, entgegen individueller Vernunft eingesetzt.

Deshalb müssen neben den Steuersubventionen auch die Ausweichmöglichkeiten und Schlupflöcher beseitigt werden. Die Steuer ist von Verfassung wegen die jeden Leistungsfähigen treffende Gemeinlast. Maßstabgebend ist die Belastbarkeit des Pflichtigen in seinem Einkommen oder seiner Kaufkraft. Unerheblich ist seine Fähigkeit, auf dem – gegenwärtig total verstimmt – Klavier des Steuerrechts geschickt zu spielen und ihm die heiteren Töne individueller Steuerersparnis zu entlocken.