

Volkswirtschaftliche Schriften

Heft 457

**Die praktischen Konsequenzen
des Methodenstreits**

**Eine Aufarbeitung
der Einkommensbesteuerung**

Von

Reginald Hansen



Duncker & Humblot · Berlin

REGINALD HANSEN

Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits

Volkswirtschaftliche Schriften

Begründet von Prof. Dr. Dr. h. c. J. Broermann †

Heft 457

Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits

Eine Aufarbeitung
der Einkommensbesteuerung

Von

Reginald Hansen



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Hansen, Reginald:

Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits : eine
Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung / von Reginald
Hansen. – Berlin : Duncker und Humblot, 1996

(Volkswirtschaftliche Schriften ; H. 457)

Zugl.: Maastricht, Univ., Diss., 1996

ISBN 3-428-08507-8

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1996 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Topprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0505-9372

ISBN 3-428-08507-8

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 

Vorwort

"Soll eine Arbeit als wissenschaftlich qualifiziert werden, so muß ihr Verfasser an erster Stelle das Material kennen und beherrschen, das die Grundlage der Arbeit bildet und zu ihrem Verständnis erforderlich ist. ... Der Verfasser muß mit diesem Material so vertraut sein, wie es für den Aufseher einer Chaussee selbstverständlich ist, daß er alle Häuser und Bäume, alle schlechten und gefährlichen Stellen an dieser Chaussee kennt."

*Gustav Schmoller*¹

Die nachfolgende Abhandlung ist das Ergebnis meines langjährigen Forschungsinteresses, das sowohl von frühen Erörterungen wirtschaftlicher Fragen im Kreise bekannter Wirtschaftsführer im Elternhaus als auch später von den Beiträgen der wissenschaftlichen Fachgelehrten der Universität zu Köln und dann meiner langjährigen selbständigen praktischen Berufstätigkeit in der Vermögens- und Steuerberatung profitierte.

Gefragt, was mich im Laufe meines wissenschaftlichen Studiums am stärksten beeindruckte, müßte ich auf so extreme Positionen der wissenschaftstheoretischen Auseinandersetzung der 50er Jahre, die von Hans Albert und dem Einfluß der wirtschaftspolitischen Ideen Alfred Müller-Armacks und Gerhard Weissors ausgingen, hinweisen. Andererseits würde es das Bild verfälschen, verschwiege ich die vielen Erkenntnisse, die mir in den Seminaren der profilierten Gelehrten der Universität zu Köln der 50er und 60er Jahre, und zwar in der Philosophischen Fakultät, der Rechtswissenschaftlichen Fakultät und der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät zuteil wurden.

Mein Interesse hat infolge einer naturwissenschaftlichen universitären Vorbildung während meiner Studien schwerpunktmäßig den methodologischen Auseinandersetzungen zwischen Gustav Schmoller und seinen vielen Gegnern gegolten. Die Diskussion um die wissenschaftstheoretischen Differenzen hat mich seit der Studienzeit an der Kölner Universität fasziniert.

¹ Zitiert nach seinem späten Schüler *Dr. jur. Dr. phil. Rolf Grabower*, ehemals Ministerialreferent im Reichsfinanzministerium und nach 1945 Oberfinanzpräsident in Nürnberg, in: Zur ethischen Betrachtungsweise im Abgabenrecht (Steuer und Wirtschaft 1959, Teil 1, Sp. 563).

Ich habe daher Herrn Professor Dr. Jürgen G. Backhaus dafür zu danken, daß er mich im Jahr 1992 ermutigte und mir sodann zusetzte, meine Erkenntnisse über Gustav Schmollers Beiträge zur Sozialpolitik niederzuschreiben. Ich habe ihm weiter dafür Dank zu sagen, daß er mir die Anregung gab und mir Mut machte, die nun vorliegende Abhandlung zu schreiben. Dabei möchte ich darauf hinweisen, daß ich von Herrn Professor Backhaus nicht nur einige wichtige Gesichtspunkte für diese Abhandlung erhielt, sondern auch in vielen seiner von unvoreingenommenem Forschungsinteresse getragenen Seminarveranstaltungen an der Rijksuniversiteit Limburg in Maastricht/Niederlande zahllose Ratschläge erfuhr.

Auch die umfangreichen Kenntnisse über die Freiburger Schule und die Literaturhinweise von Herrn Dr. Gerrit Meijer waren für mich von großem Wert.

Für den Wahrheitsgehalt meiner Thesen habe ich freilich selbst einzustehen. Sie werden, dessen bin ich gewiß, nicht überall widerspruchsfrei bleiben.

Ich hätte zu meiner Niederschrift nicht ansetzen und sie später bestimmt nicht vollenden können, wenn mir meine Ehefrau Marlis nicht die zeitaufwendigen Tätigkeiten in meiner Steuerberatungspraxis zum großen Teil abgenommen und wenn sie nicht mit viel Geduld in ihrer Freizeit jedes Wort dieser Abhandlung niedergeschrieben hätte.

Daß ich meinem Schwiegersohn Heiner den Sieg über die Tücken der Computertechnologie verdanke und ohne die systematische Erfassung der Literatur durch meine Tochter Andrea die problemträchtigen Anmerkungen nicht hätte niederschreiben können, möchte ich erwähnen.

Hervorheben möchte ich auch noch, daß ich meine Arbeit ohne die Hilfsbereitschaft der Mitarbeiter der Kölner Universitätsbibliothek, aber auch derjenigen des Steuerrechtsseminars nicht hätte bewältigen können.

Köln, im Januar 1996

Reginald Hansen

Inhaltsverzeichnis

A. Warum diese Abhandlung? Die Einkommensteuer als "Königin der Steuern" und ihre Bedeutung als "schönstes und bestes finanzpolitisches Instrument"	17
B. Einführung in die Thematik zum besseren Verständnis der historischen Zusammenhänge	21
C. Die Beurteilung des gültigen Einkommensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland im historischen Ablauf	28
I. Bewertung in den Fachzeitschriften	28
II. Beurteilung durch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung	37
D. Die von der Systematik der "deutschen Einkommensteuertype" gewährten Möglichkeiten zur Herabsetzung beziehungsweise Vermeidung des Steuerzugriffs	47
I. Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der direkten Steuern in Preußen nach den Befreiungskriegen bis 1891	47
II. Gestaltungsmöglichkeiten zur Herabsetzung des Steuerzugriffs in Sachsen nach der Steuerreform durch das EStG 1874/78	55
III. Gestaltungsmöglichkeiten in Preußen nach Einführung des Einkommensteuergesetzes von 1891	68
IV. Die bis heute bestehenden Möglichkeiten zur Herabsetzung der Steuerbelastung in der "deutschen Einkommensteuertype" durch legale Gestaltungen zur Steuervermeidung	98
E. Eigentümlichkeiten der Besteuerungswirklichkeit in der Bundesrepublik Deutschland seit 1949 - Schlaglichter auf soziale Unzuträglichkeiten mit drohenden Konsequenzen	131
I. Die gesetzlichen Vorkehrungen für den Einsatz des Einkommensteuergesetzes als Instrument der Wirtschaftspolitik	131
II. Steuervergünstigungen und deren Anreiz zur Steuervermeidung nach 1948	136
III. Die Technik der Steuervergünstigungen nach dem Einkommensteuergesetz und deren Konsequenzen	141
IV. Umfang der Steuervergünstigungen und Höhe der Steuervermeidung	148
V. Konsequenzen einer problematischen Lastenverteilung	169
F. Die kurzgefaßte Entstehungsgeschichte des Einkommensteuerrechts in Deutschland	179

I.	Der geistesgeschichtliche Hintergrund der modernen Einkommensteuergesetze	179
1.	Die wissenschaftstheoretischen Auseinandersetzungen im 19. Jahrhundert und deren Bedeutung für die Nationalökonomie und die allgemeine Steuerlehre.....	179
2.	Die methodologische Außenseiterstellung Gustav Schmollers und dessen Besteuerungsidee	195
3.	Die wissenschaftstheoretische Auffassung Adolph Wagners und der übrigen Nationalökonomien und dessen Fortsetzung der an den nachklassischen Thesen Karl-Heinrich Raus ausgerichteten Besteuerungslehren	199
II.	Die gesetzgeberischen Konsequenzen	203
1.	Die Entwicklung des sächsischen Einkommensteuergesetzes 1874/78 aus der Besteuerungsidee Gustav Schmollers	203
2.	Die Orientierung des preußischen Einkommensteuergesetzes 1891 an den Lehren Adolph Wagners	208
III.	Das endgültige Verhandlungsergebnis in Preußen.....	215
G.	Beurteilung der heute geltenden, von einer gespaltenen Systematik bestimmten Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unter verschiedenen modernen Gesichtspunkten.....	229
H.	Einführung in den weiteren Gedankengang in Form einiger Thesen.....	244
J.	Konsequenzen für die Lösung der anstehenden dringlichen Probleme bei der Finanzierung des Aufbaus nach der Wiedervereinigung mit der ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik	246
I.	Die Bedeutung der "sozialen Marktwirtschaft" als umfassendes Organisationsprinzip und die Konsequenzen für die Einkommensteuer - Erfahrungen aus einem gelungenen Experiment	246
II.	Die Eingliederung des Besteuerungswesens in das Konzept der sozialen Marktwirtschaft - die Rolle der Einkommensteuer beim Aufbau der Bundesrepublik Deutschland.....	248
III.	Die Ausdehnung des Institutionengefüges der Bundesrepublik Deutschland auf die ehemalige DDR durch den Beitritt gemäß Art. 23 GG nach dem Einigungsvertrag vom 31. August 1990	262
1.	Die institutionellen Ausgangsbedingungen im Beitrittsgebiet als Grundlage für die Einführung der Marktwirtschaft	262
2.	Der Einsatz einkommensteuerrechtlicher Gestaltungen als unterstützendes marktkonformes Mittel zur Förderung des Aufbaus in den fünf neuen Bundesländern.....	271
a)	Die ungünstigen Ausgangsbedingungen für den erwarteten Wirtschaftsaufschwung und die Strategie der Bundesregierung zur Problemlösung	271

b)	Steuerliche Verlustzuweisungsgesellschaften als Investoren - Funktionswandel der Steuervergünstigung: Von der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit zur reinen Finanzierungshilfe durch Einsatz der Einkommensteuer als Instrument der Wirtschaftspolitik.....	276
c)	Die in der Bundesrepublik Deutschland gemachten Erfahrungen mit Verlustzuweisungsgesellschaften und deren Eignung zur Förderung der wirtschaftlichen Infrastruktur in den neuen Bundesländern	284
K.	Steuervergünstigungen als Subventionen - die Finanzierung von Verlustzuweisungsgesellschaften aus Steuerersparnissen zum Zweck der Investition im Fördergebiet und deren volkswirtschaftliche Bedeutung - der Fiskus wurde wichtigstes Finanzierungsinstitut	297
L.	Grenzen des Einsatzes der Einkommensteuer als Instrument der Wirtschaftspolitik	338
I.	Die zunehmende Kompliziertheit des Besteuerungsverfahrens und die Leistungsfähigkeit der Verwaltung.....	338
II.	Ist das geltende Veranlagungsverfahren der zunehmenden wirtschaftspolitischen Verwendung der Einkommensteuer noch gewachsen?.....	354
1.	Kann von einer Fehlentwicklung des Vollzuges der Einkommensteuer gesprochen werden?	354
2.	Frühe Warnungen zur Einführung der Einkommensteuer	356
3.	Ergebnisse der Gesetzesanwendung in Sachsen nach Durchführung der Reform im Jahr 1878	359
4.	Die Ergebnisse der Gesetzesanwendung nach Einführung des preußischen EStG 1891	369
5.	Fortentwicklung von Gesetz und Gesetzesanwendung zur sogenannten "deutschen Type" der Einkommensbesteuerung	377
a)	Die systemtragenden Grundgedanken des sächsischen EStG 1874/78, die Problematik der Gewinnermittlung nach Handelsrecht und die Vorreiterrolle Sachsens	377
b)	Die Gewinnermittlung nach Handelsrecht und die "preußische Type" der Einkommensteuer.....	381
c)	Der Einfluß Matthias Erzbergers auf das Einkommensteuerrecht und den Gesetzesvollzug und dessen Nachwirkungen	388
d)	Die Fortentwicklung zum heutigen Gesetzesvollzug bei der Einkommensbesteuerung	397
e)	Fehlentwicklungen in der deutschen Einkommensbesteuerung durch das Zusammenwirken von Gesetz und Gesetzesvollzug	408
6.	Unpraktikable Anforderungen an den heutigen Gesetzesvollzug - die Selbstveranlagung der Steuerpflichtigen als Ausweg aus einem Dilemma	420
a)	Der Amtsermittlungsgrundsatz und die Besteuerungswirklichkeit.....	420

b)	Ansätze zu einer Reform der Veranlagung zur Einkommensteuer	423
c)	Die US-amerikanische Selbstveranlagung zur Einkommensteuer aus der Sicht der Bundesrepublik Deutschland im Jahr 1994	428
d)	Denktraditionen als Hemmnisse für einen reformierten Gesetzesvollzug	439
M.	Die mit dem wachsenden Einsatz der Einkommensteuer zu nichtfiskalischen Zwecken verbundenen gesellschaftspolitischen Interessen und die zu erwartenden Verteilungskämpfe	447
I.	Thesen des Steuerrechtswissenschaftlers	449
II.	Thesen des Sozialpolitikers	451
III.	Thesen des Volkswirts und Finanzwissenschaftlers	454
IV.	Darstellung der Entwicklung und Rechtfertigung der Steuerpolitik durch die Finanzbehörde	459
V.	Der gesellschaftspolitische Hintergrund bei Entstehung der Einkommensteuer und die Beurteilung der neueren Entwicklung durch den Soziologen	479
N.	Ergebnis: Eignung und Grenzen der aus unterschiedlichen und einander ausschließenden Besteuerungsideen entwickelten Einkommensbesteuerung der Bundesrepublik Deutschland	509
Anlage 1:	Einkommensteuergesetz vom 2. Juli 1878, §§ 15 Abs. 1, 15 Abs. 6, 17, 21 Nr. 1	514
	Instruction zum Einkommensteuergesetz vom 2. Juli 1878, § 64	515
Anlage 2:	Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, §§ 7, 8, 14, 9	516
Anlage 3:	Einkommensteuergesetz. Vom 29. März 1920, §§ 4, 5	517
Anlage 4:	Einkommensteuergesetz. Vom 10. August 1925, §§ 6, 7	518
Anlage 5:	Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit. Vom 1. Juni 1933	519
Anlage 5 a:	Vordruck 1. Anzeige über die Belassung alter Gegenstände im Betrieb als Aushilfsgegenstände	520
Anlage 6:	Fördergebietsgesetz vom 23. September 1993, §§ 1, 3, 4, 5	521
Anlage 7:	Geschlossene Immobilienfonds. Jahrhundertgeschenk oder Zeitbombe? Aus: Der Platow Brief Spezial, November 1994	523
Anlage 8:	Haushaltspläne von Berlin (West) 1962 - 1974	527

Anlage 9: Der "Hebeleffekt" bei Erzielung von Überschüssen zwischen Verkauf und Kauf einer Wohnung	528
Anlage 10: Berechnungsbeispiel für die Beteiligung einer GmbH an einer Reederei für den Neubau eines Schiffes	529
Anlage 11: Der Begriff der Abschreibungs- oder Verlustzuweisungsgesellschaft und Darstellung der sogenannten "Hebelwirkung"	531
Anlage 12: Berechnungsbeispiel I für eine Beteiligung am Immobilienfonds Ostdeutschland	533
Anlage 13: Berechnungsbeispiel II für eine Beteiligung am Immobilienfonds Ostdeutschland.....	534
Anlage 14: Die neue Schiffsbeteiligung 1994	535
Anlage 15: Angebot zur Beteiligung an dem MT "Donaustern"	536
Anlage 16: Musterberechnung für die Steuerersparnis durch Verlustzuweisung	537
Anlage 17: Berechnungsbeispiel für die Beteiligung an einer Rehabilitationsklinik	538
Anlage 18: Berechnungsbeispiel "Steuerliche Netto-Überschußrechnung für den Anleger"	540
Anlage 19: Der öffentlich geförderte soziale Wohnungsbau Berlin. Ein Überblick ..	541
Anlage 20: Berechnungsbeispiel für die Beteiligung am öffentlich geförderten sozialen Wohnungsbau in Berlin	542
Anlage 21 a: Berechnungsbeispiel ohne Refinanzierung für eine Kommanditeinlage.....	543
Anlage 21 b: Berechnungsbeispiel mit Refinanzierung für eine Kommanditeinlage	544
Anlage 22: Beteiligungsangebot an einem Flugzeug-Leasingfonds	545
Anlage 23: Beteiligungsangebot an einer VerwaltungsGmbH u. Co Vermietungs KG (Jenoptik)	547
Anlage 24: Berechnung der Vorteilhaftigkeit einer Beteiligung am Wohnungsbau in Berlin	549

Anlage 25: Beispielrechnung einer Kommanditeinlage	550
Anlage 26: Angebot "Investieren in Berlin-Neukölln" nach dem Fördergebietsgesetz	551
Anlage 27: Berechnungsbeispiel Fondsbeteiligung an dem Einkaufs- und Dienstleistungszentrum Cottbus	552
Anlage 28: Angebot zur Beteiligung am Wiederaufbau des Hotel Adlon, Berlin	553
Anlage 29: Wirtschaftlichkeitsberechnung für den Kauf eines Zweifamilienhauses im Kreis Aachen-Neuß	554
Anlage 30: § 32 d EStG 1990 i. d. F. vom 23.6.1993	557
Anlage 31: Anlage E (Erwerbsbezüge) zur Einkommensteuererklärung 1994.....	558
Literaturverzeichnis	559
Namenregister	664

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	Alter Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AHGB	Allgemeines Handelsgesetzbuch
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ARSP	Archiv der Rechts- und Sozialphilosophie
bearb.	bearbeitet
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
betr.	betreffend
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof, auch: Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BpO	Allgemeine Vorschriften für die Betriebsprüfung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DJZ	Deutsche Juristen-Zeitung
DM	Deutsche Mark
DMBilG	D-Markbilanzgesetz
DRiZ	Deutsche Richter-Zeitung
Drs.	Drucksache
DSTG	Deutsche Steuer-Gewerkschaft, auch: Zeitschrift
DSJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Est	Einkommensteuer
ESDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz

EstR	Einkommensteuerrichtlinien
EstRG	Einkommensteuerreformgesetz
F.	Fach
FA	Finanz-Archiv; auch: Finanzarchiv (Zeitschrift)
FG	Finanzgericht
FKPK	Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungs- Programms
Fn.	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GFE	Gesellschaft zur Förderung der Entbürokratisierung e. V., Bonn
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GNOFÄ	Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung der Besteuerung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GV	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVR	Geldverkehrsrechnung
Halbbd.	Halbband
Hansa	Hansa, Zeitschrift für Schifffahrt, Schiffbau, Hafen
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
HdSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HdSt	Handwörterbuch der Staatswissenschaften
HdWW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
h.M.	herrschende Meinung
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeit- schrift)
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des
JbNSt	Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristen-Zeitung
KG	Kommanditgesellschaft

KÖSDI	Kölner Steuer-Dialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LSt	Lohnsteuer
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
N.F.	Neue Folge
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
n.rkr.	nicht rechtskräftig
n.v.	nicht veröffentlicht
o.A.	ohne Autorengabe
OFD	Oberfinanzdirektion(en)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
preuß.	preußisch(es)
Preuß. Jb.	Preußische Jahrbücher (Zeitschrift)
RAO	Reichsabgabenordnung
Rnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
RStBl.	Reichssteuerblatt
RGSt	Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
s.a.	siehe auch
sächs.	sächsisch(es)
Schm.Jb.	Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, Hrsg. G. Schmoller, auch: Schmollers Jahrbuch
Sp.	Spalte
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
StuW/StW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
StWG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft
u. a.	und andere, auch: unter anderem
Urt.	Urteil
usw.	und so weiter

u.U.	unter Umständen
Verw.Arch.	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
VfS	Verein für Socialpolitik
VO	Verordnung
VStG	Vermögenssteuergesetz
VStR	Vermögenssteuerrichtlinien
VZR	Vermögenszuwachsrechnung
WFA	Wohnungswirtschaftlicher Fachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
WRV	Weimarer Reichsverfassung
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirt- schaftsrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZfgSt	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft

A. Warum diese Abhandlung ?

Die Einkommensteuer als "Königin der Steuern" und ihre Bedeutung als "schönstes und bestes finanzpolitisches Instrument"

Für Johannes Popitz war die Einkommensteuer die "Königin der Steuern",¹ für den Nationalökonom Adolph Lampe "die Zentralsonne" unter den Abgaben.² Joseph Schumpeter sprach von dem "schönsten und besten finanzpolitischen Instrument".³ Inzwischen tritt die volle Bedeutung dieser Aussagen für jeden erkennbar zutage: Sieht man von dem stark wachsenden Bereich der Sonderabgaben ab, so läßt sich festhalten, daß der moderne Rechtsstaat, als welcher sich die Bundesrepublik Deutschland versteht, "wesentlich ein Sozialstaat in seiner Eigenschaft als Steuerstaat ist."⁴

Die Finanzierung von Bund, Ländern und Gemeinden hat nach der Verfassung aus dem Ertrag der Steuern und Finanzmonopole zu erfolgen.

Von der herausragenden Bedeutung der Einkommensteuer im Gesamtsystem der Besteuerung werden wir sogleich erfahren. Dennoch ist sie bis heute heftigst umstritten geblieben.

¹ Popitz, J. (1926), S. 402.

² Lampe, A. (1934), *Reine Theorie* ..., S. 222.

³ Schumpeter, J. (1929), S. 381. Schumpeter vertrat die bei Volkswirten herrschende Überzeugung, die der Herausgeber des "Deutschen Volkswirt" G. Stolper 1929 in einem umfangreichen "Finanzplan" entwickelt hatte. Danach stand der Tarifzugriff der ESt von 40% in der Spitze notwendigen Investitionen im Wege. Da Schumpeter argwöhnte, eine Senkung des Tarifs und vor allem eine stärkere Besteuerung der verbrauchten Einkommensteile sei nicht durchsetzbar, glaubte er, die ESt habe ihren Zenit als finanzpolitisches Instrument, als "schönste Blüte der Steuerkultur" und "höchste Errungenschaft der Steuertechnik" überschritten. Sie war nach Schumpeter "die Steuer des bürgerlichen Liberalismus" (S. 382). In einer vergleichbaren Situation glaubte 1950 G. Schmolders, das Schicksal der für die BRD für einen Wiederaufbau aus Ruinen lebensnotwendigen Investitionstätigkeit hänge von einer Herabsetzung des Tarifzugriffs und einer wirtschaftspolitischen Ausrichtung der ESt ab. Der Umfang der Eignung der Einkommensbesteuerung als Institution zur wirtschaftspolitischen Steuerung der Volkswirtschaft durch den instrumentalen Einsatz ihrer einzelnen Ermittlungs-, Bewertungs- und Tarifvorschriften war beiden Gelehrten noch nicht übersehbar. Siehe Schumpeter, J. (1930), S. 695; Schmolders, G. (1948), S. 481; ders. (1953), S. 58, S. 68.

⁴ Isensee, J. (1977), S. 410; Zitat entnommen aus: Forsthoff, E. (1977). Der Sozialstaat ist nach Forsthoff "unausweichlich auf den Steuerstaat als Vehikel angewiesen". Darin kommt der ESt die größte Bedeutung zu.

Erst kürzlich räsonierte in einer von Richtern am höchsten deutschen Finanzgericht herausgegebenen Steuerzeitschrift ein sachkundiger Autor - wenn auch scherzhaft - über eine Totalreform des deutschen Steuersystems bei Fortfall von Einkommen- und Körperschaftsteuer und deren Ersetzung durch eine geradezu atemberaubende Erhöhung der Umsatzsteuer.⁵ Ein bekannter Steuerrechtler wollte die Einkommensteuer gelegentlich zornig ganz abgeschafft wissen, sofern es nicht endlich gelinge, sie an den Ansprüchen gerechter und gleichmäßiger Besteuerung zu orientieren.⁶ Andererseits erwähnte er aber deren Qualifikation, bei den Harmonisierungsbemühungen für Europa als "geistiger Exportartikel" zu dienen,⁷ wobei er sofort in einer Anmerkung bei-läufig einwarf: "Aber seien wir ehrlich: Das deutsche Steuerrecht ist schlechter als sein Ruf".⁸ Tatsächlich wurde 1991 dessen langjähriger Assistent und Nachfolger im Lehramt vom deutschen Bundesfinanzministerium mit der Ausarbeitung eines Gesetzeswerkes zur Einkommensteuer für liberalisierte osteuropäische Republiken auf Grundlage der deutschen Erfahrungen betraut.⁹

So schlecht kann wohl das Steuersystem eines Landes, das nach dem letzten Krieg einen unvergleichbaren Aufschwung erlebte, nicht sein, so wird sich mancher sagen, der die unterschiedlichen Bewertungen abzuwägen sucht.

Fragen wir uns nun, für welche Problemlösungen das deutsche Einkommensteuerrecht nach seiner spezifischen Ausgestaltung geeignet ist. Kommt es gar wiederum anlässlich der Harmonisierung größerer Wirtschaftsräume als Exportartikel infrage? Das preußische EStG von 1891, dessen Rahmenkonzeption das heute gültige EStG der Bundesrepublik Deutschland noch weitgehend bestimmt, hat tatsächlich vielen Ländern in der ganzen Welt als Muster gedient.¹⁰ Die "preußische Type" des Einkommensteuerrechts setzte am 24. Juni 1891 - wie kürzlich von Steuerrechtlern in Gedenkfeiern festgehalten

⁵ Janssen, B. (1991), S. 594.

⁶ Tipke, K. (1980), *Steuergerechtigkeit* ..., S. 296: "... so liegt im übrigen die Frage nahe, ob sie für unser Land, obwohl ja kein Entwicklungsland, überhaupt eine geeignete Steuer ist". Nach Tipke ist die Einkommensteuer "in ihrem gegenwärtigen Zustand ... als Königin der Steuern entthront", s. *Steuerrecht*, 12. Aufl. 1990, S. 185, S. 178; ders. (1986), *Über Steuervereinfachung* ..., S. 65; ders. (1988), *Über richtiges Steuerrecht* ..., S. 262; ders. (1979), S. 77.

⁷ Tipke, K. (1976), *Über Steuergesetzgebung* ..., S. 307; ders. (1990), S. 309. Ähnliche Vorstellungen über die Eignung des preuß. ESt-Rechts als Exportartikel äußerte bereits 1903 *Fuisting* mit inhaltlichen Auffassungen, die mit denen Tipkes absolut unvereinbar sind, *Fuisting*, B. (1903), *Einkommensbesteuerung* ..., S. I.

⁸ Tipke, K. (1976), *Über Steuergesetzgebung*, S. 307, Anm. 85.

⁹ Lang, J. (1992), S. 3.

¹⁰ Das preußische EStG war von großem Einfluß, wenn nicht gar bestimmend für den gesamten deutschen Sprachraum. Ähnlich verhielt es sich mit der späteren AO, die z. B. heute noch für Luxemburg grundlegend ist, hierzu: Tipke, K. (1976), *Über Steuergesetzgebung* ..., S. 307, Anm. 85. Erwähnt werden auch Japan und China (Taiwan), s. *Halfar*, B., S. 397.

wurde - bis heute, also für 100 Jahre "den Maßstab für Deutschland".¹¹ Ist das deutsche Einkommensteuerrecht gar mit den großen Gesetzeskodifikationen zur Jahrhundertwende, wie dem Strafgesetzbuch, dem Bürgerlichen Gesetzbuch, den Prozeßordnungen und anderen Regelungssystemen insoweit vergleichbar ?

Hierzu vorerst einige Zahlen aus der Bundesstatistik: Die gesamten Steuereinnahmen der Gebietskörperschaften der Bundesrepublik Deutschland betragen ca. 25% des Bruttosozialproduktes. Sie erreichten im Jahr 1993 DM 748 Mrd. Davon entfielen 44,99%, also DM 336,5 Mrd. auf die mit der Einkommensteuer in direktem Zusammenhang stehenden einzelnen Steuerarten.¹² Nach vorläufigen Schätzungen betragen die gesamten Steuereinnahmen im Jahr 1992 einschließlich der neuen Bundesländer noch DM 731,7 Mrd.¹³

Die zur Einkommensteuer zu rechnenden Abgaben sind inzwischen auf etwa DM 350 Mrd. aufgelaufen. Diese Steuereinnahmen in Höhe von fast 11% des gesamten Bruttoinlandsproduktes sind mithin von der rechtlichen Ausgestaltung einer einzigen Steuerart betroffen.¹⁴

Der Tarifzugriff des heute geltenden EStG ist progressiv ausgestaltet. Er erreicht derzeit bei einem steuerpflichtigen Einkommen von DM 120.042,-- den Spitzensatz von 53%.¹⁵ Der Körperschaftsteuersatz beträgt im Regelfall 50%.¹⁶

Bei Kenntnisnahme dieser Zahlenzusammenhänge wird die Nervosität verständlich, mit der zuständige oder betroffene Behördenleiter und verantwortliche Politiker reagieren, wenn eingefahrene Besteuerungsmodalitäten in der Diskussion infrage gestellt oder gar von Finanzgerichten Novellierungen aus Verfassungsgründen angemahnt werden. Bei 29 Mio. steuerpflichtigen Arbeitnehmern sind schnell durch Abänderung gewohnter Regelungen Fehlbeiträge in mehrfacher Milliardenhöhe im jährlich gesetzlich verabschiedeten Haushalt erreicht.

¹¹ *Großfeld*, B. (1981), S. 46; *Bayer*, H. W. (1991), S. 334, S. 339.

¹² Aus: BMF: Der Bundeshaushalt. Unser Geld, Bonn 1994, S. 6, S. 8; ders., Der Finanzplan des Bundes 1993 bis 1997, S. 80, Bonn 1994.

¹³ Mitteilung des BMF in: *Süddeutsche Zeitung* vom 22.6.1993 und *Kölnische Rundschau* vom 26.2.1993.

¹⁴ Das KStG verweist in den §§ 7 und 8 für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die Vorschriften des EStG. Die LSt ist eine Erhebungsform der ESt. Die VSt wurde als Besteuerung des fundierten Einkommens konzipiert.

¹⁵ § 32 a Abs. 1 Ziff. 4 EStG (1993).

¹⁶ § 23 Abs. 1 KStG 1993.