

WILLI ALBERS

Verstöße gegen die Gerechtigkeit in der deutschen Einkommensteuer

1. Die Gerechtigkeit als Grundsatz der Steuerpolitik

Trotz des seit langem unbestritten geltenden Grundsatzes der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit in der Besteuerung, bestehen Unterschiede in der steuerlichen Belastung der Steuerpflichtigen. Sie können ihre Ursache in der verschiedenen Erfassbarkeit der Steuerquellen oder wirtschaftspolitischen Zielsetzungen der Steuerpolitik haben, die im Widerspruch zu den Prinzipien der Gerechtigkeit stehen und denen ein Vorrang eingeräumt wurde. Daneben können einzelne Interessentengruppen über die politischen Parteien im Parlament bis zu einem gewissen Grade ihnen vorteilhafte gesetzliche Bestimmungen erreichen.

Die Berechtigung für eine Progression der Einkommensteuer wird von allen Seiten anerkannt, strittig sind nur ihre Steilheit und ihre Spitzenbelastung. Eine exakte Aussage, welcher Progressionsverlauf „gerecht“ ist, läßt sich nicht machen, weil die gewünschte Lastenverteilung von politischen Voraussetzungen abhängt. Für die Beurteilung des Progressionsverlaufs sind außerdem neben der Gerechtigkeit vor allem die mit der Redistribution verbundenen wirtschaftlichen Wirkungen wichtig, durch die ein bedeutsamer Einfluß auf den Konjunkturablauf ausgeht, der in der Regel bisher viel zu wenig beachtet worden ist.

UNGERECHTIGKEIT IN DER EINKOMMENSTEUER

Allerdings wird in der Bundesrepublik insofern grundlegend gegen das Prinzip der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen verstoßen, als für Steuerpflichtige unter 5000 DM Jahreseinkommen die Einkommen- bzw. Lohnsteuer nach einer besonderen Tabelle — der Einkommensteuertabelle B — berechnet wird, die von dem allgemein gültigen Tarif dadurch abweicht, daß in ihr die Freibeträge für die Ehefrau und die Kinder gekürzt worden sind. Sie sollen nach § 32 bzw. § 39 des Einkommensteuergesetzes (ESTG) 1951 600 DM für die Ehefrau und jedes Kind betragen, vermindern sich jedoch durch die Anwendung der Tabelle B bis auf 150 DM für die Ehefrau, 400 DM für das erste Kind und 250 DM für das zweite Kind. Diese Benachteiligung ist um so schwerwiegender, als sie die sozial schwächsten Schichten trifft, bei denen die Kinderermäßigung infolge der Progression der Einkommensteuer sowieso nur einen geringen absoluten Betrag ausmacht. Sie wurde nach dem Kriege durch das Kontrollratsgesetz Nr. 12 eingeführt, war aber damals dadurch erträglich, daß für die Lohnsteuerpflichtigen, die den größten Teil der Steuerpflichtigen mit Einkommen unter 5000 DM darstellen, eine Sonderpauschale in Höhe von 10 vH der Einkünfte ¹⁾ absetzbar war. Diese Pauschale entfiel, als die Gesetzgebungshoheit wieder in deutsche Hände übergang, während der Straftarif für die Familienväter mit Kindern und kleinen Einkommen bestehen geblieben ist. Es ist erstaunlich, wie wenig diese Regelung in der politischen und wissenschaftlichen Diskussion, die sich häufig mit den subtilsten Einzelheiten einzelner Bestimmungen befaßt hat, gebrandmarkt worden ist, obwohl hier ein offenkundiger Verstoß gegen die elementare Forderung nach steuerlicher Gerechtigkeit vorliegt, der mit fiskalischen Erwägungen nicht zu rechtfertigen ist. Die Abschaffung in der kleinen Steuerreform 1953 war deshalb überfällig.

Bei der Besteuerung der Einkommen besteht ebenfalls weitgehende Übereinstimmung darüber, daß eine gewisse Differenzierung der Belastung nach der Herkunft der Einkünfte anzustreben ist, und zwar derart, daß fundierte Einkommen aus Vermögensquellen höher besteuert werden als nicht fundierte Einkommen, die nur auf der Arbeitskraft des Steuerpflichtigen beruhen. Diese Differenzierung kann durch eine verschieden hohe Besteuerung der verschiedenen Einkunftsarten innerhalb der Einkommensteuer oder durch eine ergänzende Vermögenbesteuerung erreicht werden. Frankreich ist den ersten, Deutschland den zweiten Weg gegangen. Auch mit diesen Lösungen werden viele Fragen aufgeworfen, ohne daß es im Rahmen einer wissenschaftlichen Aussage möglich ist, über die anzustrebende Höhe der Vorbelastung ein definitives Urteil abzugeben. Dieses Problem soll aber ausgeklammert werden, so daß sich die Fragestellung darauf beschränkt, ob bei gegebener Progression und unter Ausschaltung einer qualitativen Differenzierung der Einkunftsarten innerhalb der Einkommensteuer *die gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen* durch die gegenwärtige Einkommenbesteuerung in der Bundesrepublik gewährleistet ist.

2. Die unterschiedliche Erfassung des steuerpflichtigen Einkommens

Die Belastung des Einkommens hängt in erster Linie von zwei Faktoren ab, erstens von der Steuerbemessungsgrundlage, an die die Steuer anknüpft, und zweitens von dem Tarif, der auf diese Steuerbemessungsgrundlage angewendet wird.

Die Einkommensteuer knüpft im deutschen Steuerrecht für die ersten drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit) an den Gewinn, für die übrigen Einkunftsarten an den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten an. Der Unterschied zwischen beiden Methoden besteht auf der Einnahmeseite darin, daß bei der zweiten Methode die Vermögensveränderungen unberücksichtigt bleiben. Die dadurch entstehenden Ungleichmäßigkeiten sind jedoch nicht so schwerwiegend, wie sie auf den ersten Blick erscheinen mögen; denn für die

1) Für die freien Berufe galt dieselbe Pauschale.

Steuerpflichtigen, deren Einkünfte nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten besteuert werden, spielen steuerlich wichtige Vermögensänderungen kaum eine Rolle. Andererseits wird die vorgeschriebene Aktivierungspflicht bei den ersten drei Einkunftsarten bei weitem nicht vollständig durchgeführt, und alle Verstöße lassen sich auch bei Betriebsprüfungen nicht immer erfassen, denn die Abgrenzung zwischen dem nicht aktivierungspflichtigen Erhaltungs- und dem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand ist z. B. im Einzelfall nachträglich nur schwer festzustellen. Aus der äußerlich verschiedenen Technik der Einkommensermittlung zwischen Gewinn und Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben entstehen keine erheblichen Belastungsunterschiede.

Wohl aber zeigt sich, daß nicht alle Einkommensteile der Steuer unterworfen werden, die nach dem Willen des Gesetzgebers steuerpflichtig sind. Das kann dadurch geschehen, daß der steuerpflichtige Vorgang überhaupt nicht erfaßt oder als nicht steuerpflichtig dargestellt wird. Das erste ist z. B. bei den sogenannten OR-Geschäften oder der Schwarzarbeit, das zweite bei dem nicht aktivierten Herstellungsaufwand der Fall. Solange die Steuersätze der Einkommensteuer sich etwa auf der Höhe des biblischen Zehnten bewegten, entstand daraus keine besondere Problematik. Die Finanzverwaltung konnte die Steuer weitgehend auf Grund der Selbsteinschätzung des Steuerpflichtigen erheben, ein Zustand, wie er z. B. in einigen deutschen Ländern bis zum Ende des ersten Weltkrieges bestanden hat. Wenn jedoch die Steuer mehr als die Hälfte des Einkommens beansprucht, wird der Wille zur Steuervermeidung so stark, daß die Finanzverwaltung ein großes Überwachungs- und Kontrollsystem aufbauen muß, um die gesetzlichen Bestimmungen durchzusetzen. In dieser Lage, in der wir in Deutschland seit langem sind, wirken sich Unterschiede in der Erfäßbarkeit der Einkünfte unmittelbar als Belastungsunterschiede aus. Solche Unterschiede bestehen in nicht unerheblichem Maße; sie werden noch verstärkt durch Unterschiede auf der Ausgabenseite.

3. Das Gestaltungsprivileg der abzugsfähigen Ausgaben

Der Gewinn bzw. das Einkommen wird für die ersten drei Einkunftsarten durch die Betriebsausgaben, für die übrigen Einkunftsarten durch die Werbungskosten vermindert. Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind; Werbungskosten sind nach § 9 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Der *erste Unterschied* zwischen beiden Begriffen besteht darin, daß die Notwendigkeit und Angemessenheit der *Betriebsausgaben in das Ermessen des Steuerpflichtigen* gestellt wird, während durch die für die Anerkennung der *Werbungskosten* vom Gesetzgeber gemachten Voraussetzungen es der *Finanzverwaltung* weitgehend möglich ist, über die *Notwendigkeit und Angemessenheit* der Ausgaben *mitzubestimmen*. Das wird z. B. dadurch sehr deutlich, daß die Kosten eines Steuerberaters für die ersten drei Einkunftsarten abzugsfähig, für die übrigen Einkunftsarten nicht abzugsfähig sind. Auch wenn die im Gesetz enthaltene Aufzählung der Werbungskosten nicht vollständig ist, ist es in der Praxis kaum möglich, in größerem Umfang andere Kosten abzuziehen. Demgegenüber hat der Steuerpflichtige, der Betriebsausgaben geltend machen kann, ein weitgehendes *Gestaltungsprivileg* seiner Ausgaben. Insbesondere kann er in zum Teil erheblichem Maße durch steuerlich anerkannte Kosten einen persönlichen Vorteil erhalten: einmal kann er einen Teil der Kosten der Lebenshaltung als Betriebsausgaben deklarieren, zum anderen kann er vermögenserhöhende Ausgaben nicht aktivieren. Zur ersten Gruppe von Ausgaben gehören die Geschäftsreise, die gleichzeitig Badereise ist, der Kraftwagen, der auch privaten Zwecken dient, Spesen und Repräsentationsaufwand, der Kauf von Dingen des persönlichen Bedarfs (Pelzmantel) als Betriebseinrichtung usw. Zur zweiten Gruppe von

Ausgaben gehören z. B. werterhöhende Reparaturen und die Anschaffung von kurzlebigen Wirtschaftsgütern, die sofort voll abgeschrieben werden können. Auf diese Weise entstehen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, die *Prof. Schmölders* sehr anschaulich mit *Spesenritter* und *Fußvolk* bezeichnet hat.

Durch die verschiedene Schärfe des steuerlichen Zugriffs sowohl auf der Einnahmenseite auch auf der Ausgabenseite werden erhebliche Belastungsunterschiede geschaffen. Sie sind zwischen dem Lohnsteuerpflichtigen auf der einen Seite — seine Einkünfte werden infolge des Quellenabzugverfahrens bei der Entstehung sofort voll erfaßt, und er ist bei seinen Ausgaben an die engen gesetzlichen Normen gebunden — und dem Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen auf der anderen Seite am größten. Diese Belastungsunterschiede werden so deutlich an Unterschieden der Lebenshaltung offenbar, daß sie auch weiten Kreisen der Öffentlichkeit nicht verborgen geblieben sind. Man braucht nur einmal das Wagenaufgebot bei einer Verbandstagung von Kaufleuten oder dem Stiftungsfest einer Schlachterinnung mit den spärlichen Wagen bei einer vorwiegend von Lohnsteuerpflichtigen besuchten Veranstaltung zu vergleichen. Dabei kann es durchaus sein, daß das steuerpflichtige Einkommen der letzteren und damit auch die gezahlte Einkommensteuer im Durchschnitt höher als das versteuerte Einkommen der ersteren ist.

4. Die Angleichung der Belastung durch eine Differenzierung der Steuer nach Einkunftsarten

Diese mangelnde steuerliche Gerechtigkeit ist sehr unbefriedigend und hat zu verschiedenen Änderungsvorschlägen geführt. Die Tendenz dieser Vorschläge läuft meistens darauf hinaus, durch eine verschärfte Erfassung des steuerpflichtigen Gewinns eine Angleichung der steuerlichen Belastung der Gewerbetreibenden, der Landwirte und der freiberuflich Tätigen an die der Lohnsteuerpflichtigen zu erreichen. In dieser Richtung liegt die Spesenverordnung, die als § 9a in das Einkommensteuergesetz aufgenommen worden ist und die steuerlich beschränkte Anerkennung der Kraftfahrzeughaltung und des Repräsentationsaufwandes, wie sie die Ziffern 120 und 120a der Einkommensteuer-richtlinien bezwecken. Diese Versuche sind gescheitert. Andere Vorschläge, die in ähnlicher Richtung gehen, versprechen nicht mehr Erfolg. Es ist unmöglich, durch derartige Maßnahmen die Bewegungsfreiheit der Unternehmer so weit einzuengen, daß eine befriedigende Angleichung in der Belastung der verschiedenen Einkunftsarten erreicht wird. Man wird es als gegeben hinnehmen müssen, daß es den Unternehmern gelingt, ohne Rücksicht auf die Höhe der Steuern über einen bestimmten Geldbetrag in ihrer privaten Sphäre zu verfügen. Das heißt natürlich nicht, daß die Finanzverwaltung nicht nach Möglichkeit versuchen soll, Lücken in der Erfassung des steuerpflichtigen Einkommens zu schließen und Verstöße gegen die Steuergesetze aufzudecken, aber die Versuche, die Einnahmenerfassung zu vervollkommen und die Unternehmer in der Ausgabengestaltung enger einzukreisen, finden sehr schnell ihre Grenze an dem dazu notwendigen Ausbau des heute schon komplizierten und kostspieligen Verwaltungs- und Kontrollapparats. Außerdem können dadurch unerwünschte Einschränkungen in der Dispositionsfreiheit der Unternehmer eintreten, wie überhaupt die Gefahr schädigender Auswirkungen auf die betriebliche Sphäre größer ist als die Erfolgsaussicht bei der Verfolgung der unmittelbaren Ziele. Es erscheint deshalb richtiger, die Angleichung der steuerlichen Belastung durch eine Entlastung der Lohnsteuerpflichtigen im Verhältnis zu den veranlagten Einkommensteuerpflichtigen zu erreichen. Diese Lösung ist um so näherliegend, als das Ausland vielfach ebenfalls diesen Weg mit gutem Erfolg gegangen ist. Dabei kann entweder der Tarif für Lohnsteuerpflichtige allgemein ermäßigt werden oder ihnen ein zusätzlicher Freibetrag bei der Steuerbemessungsgrundlage gewährt werden.

Zur Klärung der Frage, welche *Methode* in der Bundesrepublik für eine Differenzierung der tarifmäßigen Belastung angewendet werden sollte, ist es zweckmäßig, die Wirkung einer generellen, linearen Tarifsenkung mit der Wirkung eines pauschalen Freibetrages zu vergleichen.

Der Vergleich der Belastung bei verschiedenen Methoden der Differenzierung der Einkünfte (als vH des Einkommens)*

Einkommen	Normaler Tarif	Lineare Tarifsenkung von 10 vH	Freibetrag von	
			5 vH	10 vH
2 000	—	—	—	—
3 000	1,5	1,4	1,2	0,9
5 000	4,5	4,0	3,7	3,0
7 500	10,6	9,5	9,2	8,0
10 000	16,3	14,6	14,4	12,7
20 000	30,2	27,2	28,0	25,7
30 000	36,2	32,6	33,7	31,2

* Unter Anwendung der Lohnsteuerjahrestabelle 1950 für einen Verheirateten mit 2 Kindern

In der Tabelle ist die Wirkung einer zehnprozentigen Tarifsenkung und eines fünf- bzw. zehnprozentigen Freibetrages dargestellt. Bei Einkünften unter 10 000 DM ergibt sich eine größere Ermäßigung durch den fünfprozentigen Freibetrag; bei Einkünften über 10 000 DM ist das Ergebnis umgekehrt. Bei einem zehnprozentigen Freibetrag ist die Ermäßigung gegenüber einer Tarifsenkung in gleicher Höhe zwar immer größer, jedoch wird der Unterschied mit wachsendem Einkommen kleiner. Bei einem Einkommen von 3000 DM beträgt die Belastung bei Anwendung eines zehnprozentigen Freibetrages nur 70 vH der Belastung bei einer zehnprozentigen Tarifsenkung, bei einem Einkommen von 30 000 DM beträgt der Prozentsatz bereits 96 vH. Die Progression verläuft also bei der linearen Tarifsenkung weniger steil als bei Anwendung des Freibetrages. Aus diesem Vergleich ergibt sich, daß die *Wahl der Methode* einen *erheblichen Einfluß* auf die *wirtschaftlichen Auswirkungen* der Differenzierung ausübt. Der Unterschied in der steuerlichen Belastung z. B. zwischen dem Gewerbetreibenden und dem Lohnsteuerpflichtigen beruhte darauf, daß bei dem ersteren nicht alle Teile des Einkommens steuerlich erfaßt wurden. Will man den Unterschied beseitigen, ist es logisch, auch bei dem letzteren einen Teil der Einkünfte steuerlich freizulassen, d. h. die Anwendung eines Freibetrages entspricht genau der gewünschten Wirkung. Nur wenn man gleichzeitig mit dieser Maßnahme eine Korrektur des Progressionsverlaufs erreichen will, ist es berechtigt, die generelle Tarifsenkung zu wählen.

Infolge der Progression ist die verwaltungsmäßige Durchführung der Differenzierung mittels einer Tarifsenkung auch komplizierter. Solange nur Einkünfte aus den zu begünstigenden Einkunftsarten vorhanden sind, ist es zwar verwaltungsmäßig nicht komplizierter, den Tarif für diese Einkünfte linear zu senken als für sie einen Freibetrag zu gewähren. Sobald aber gemischte — zu begünstigende und nicht zu begünstigende — Einkünfte vorliegen, ergibt sich die Schwierigkeit, ob die anteilige Vergünstigung an der Spitze oder am unteren Ende der Progression bzw. nach dem durchschnittlichen Steuersatz der Gesamteinkünfte zu berechnen ist.

Die Gewährung eines *Freibetrages* ist deshalb für die Bundesrepublik die beste Methode für eine Differenzierung der Belastung. Auch wenn in diesem Zusammenhang weitere technische Einzelheiten der Durchführung nicht untersucht werden, kann man feststellen, daß diese Lösung *wirtschaftlich und sozial befriedigt*, und zwar ohne daß die Erhebung der Steuer verwaltungsmäßig stark belastet wird.

Eine andere Frage ist das *erstrebenswerte Ausmaß der Differenzierung*. Unter der eingangs gemachten Voraussetzung, daß die Einkommensteuer nicht nach der Qualität

UNGERECHTIGKEIT IN DER EINKOMMENSTEUER

der Einkunftsarten differenziert werden soll, muß die Differenzierung so bemessen sein, daß durch sie die unterschiedliche Erfassung der Einkunftsarten durch die Steuer ausgeglichen wird. Der durch eine mangelhafte Erfassung der steuerpflichtigen Einkünfte eintretende Steuerausfall wird auf bis zu 20 vH geschätzt. Dementsprechend müßte die Steuersenkung für die Einkünfte, bei denen keine Ausweichmöglichkeit besteht, ebenfalls bis zu 20 vH betragen. Eine solche Ermäßigung wird im Durchschnitt etwa bei einem Freibetrag in Höhe von 5 vH erreicht. Diese Berechnung berücksichtigt jedoch nicht, daß nur ein Teil der Einkunftsarten sich der vollständigen Erfassung entzieht. Nehmen wir die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus, aus denen im Kalenderjahr 1952 etwa das halbe Steueraufkommen erzielt wurde — Lohnsteuer 3,49 Milliarden DM, veranlagte Einkommensteuer 3,82 Milliarden DM —, dann hat der Steuerausfall bei den übrigen Einkünften bis zu 40 vH betragen. Demnach müßte sich der Freibetrag auf etwa 10 vH belaufen. Wenn auch durch genauere Berechnungen und Schätzungen diese globalen, in der politischen Diskussion genannten Zahlen im einzelnen korrigiert werden können, wird *der Freibetrag* voraussichtlich zwischen 5 vH und 10 vH liegen müssen. Die Unterschiede zwischen den Lohnsteuerpflichtigen und den Gewerbetreibenden in der Erfassung der Einkünfte sind so kraß, daß eine Differenzierung der Belastung ohne weiteres berechtigt ist. Es fragt sich, ob auch *andere Einkommensbezieher*, z. B. die freiberuflich Tätigen, gegenüber den Gewerbetreibenden *benachteiligt sind*, so daß auch ihre Steuer differenziert werden muß. Ob und gegebenenfalls wie hoch die Differenzierung für andere Einkunftsarten sein muß, wird durch eingehende Erhebungen geklärt werden müssen. Für die *freiberuflich Tätigen* stellte die bis 1951 bestehende Werbungskostenpauschale in Höhe von 5 vH mit einer Höchstgrenze von 1200 DM eine gewisse Vergünstigung gegenüber den Gewerbetreibenden dar. Diese Pauschale sollte zwar nach der Ansicht der Finanzverwaltung nur den umständlichen Einzelnachweis der Werbungskosten erübrigen. Sie wirkte jedoch zum mindesten teilweise de facto wie ein Freibetrag, der die Belastung differenziert. Sie ist durch die kleine Steuerreform 1953 wieder eingeführt worden.

Ein besonderes Problem stellt *die Landwirtschaft* dar. Ihr steuerlicher Gewinn wird unterschiedlich ermittelt, je nachdem ob es sich um buchführende oder um nicht buchführende Betriebe handelt. Die buchführenden Betriebe werden nach dem tatsächlichen, durch die Buchführung ausgewiesenen Gewinn besteuert, während die nicht buchführenden Betriebe nach Durchschnittssätzen besteuert werden, die einem Sollertrag entsprechen. Dieser Sollertrag soll zwar den tatsächlichen, durchschnittlichen Ertragsmöglichkeiten der Betriebe entsprechen. Er hinkt aber erheblich hinter der Entwicklung her, weil seine Berechnung immer noch nach den Einheitswertunterlagen von 1935 vorgenommen wird. Daran hat auch eine globale Wertanhebung nichts geändert. Das Ergebnis ist in zweierlei Hinsicht unbefriedigend, weil einmal innerhalb der Landwirtschaft ein großer Belastungsunterschied zwischen buchführenden und nicht buchführenden Betrieben entstanden ist und zum anderen sich die nicht buchführenden Betriebe, die über 90 vH der gesamten landwirtschaftlichen Betriebe ausmachen, trotz der — im übrigen sprichwörtlichen — Klagen der Bauern in einer ausgesprochenen Steueroase befinden. Die Vorschläge zur Beseitigung dieser Mißstände gehen auf eine Ausdehnung der Buchführungspflicht nach ausländischen Vorbildern zurück. Eine solche Maßnahme wäre sicher zu begrüßen, weil heute schon aus der unterschiedlichen Festsetzung und Handhabung der Buchführungspflicht von den Ländereinzelnverwaltungen zu den schon besprochenen Unterschieden noch ein zum Teil erhebliches regionales Belastungsgefälle hinzukommt. Außerdem ist der tatsächliche Ertrag, wenn er mit genügender Genauigkeit festgestellt werden kann, natürlich besser als ein geschätzter Ertrag, dem zwangsläufig alle Fehler eines Schätzungsverfahrens anhaften. Aber alle bäuerlichen Betriebe wird man nicht zu einer steuerlich brauchbaren Buchführung zwingen können, so daß man weiterhin Unterlagen für eine pauschale Ertragsermittlung braucht. Bis zur beschleunigten Festsetzung neuer Einheitswerte, die auch die Ergebnisse des Bodenschätzungsgesetzes von 1934 mit berücksichtigen, wird man mit Anpassungszuschlägen arbeiten müssen. Während bei den Lohnsteuerpflichtigen eine *Differenzierung* der Steuer nach unten notwendig ist, ist sie *bei den nicht buchführenden Landwirten nach oben* notwendig.