

Prof. Dr. Joachim Lang
*Direktor des Instituts für Steuerrecht
der Universität zu Köln*

Stellungnahme
für die Öffentliche Anhörung vor
dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
am 1. Juni 2006

zu dem
Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD
„Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007“, BT-Drucks. 16/1545
sowie zum
Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
„Steueränderungsgesetz 2007 zurückziehen“, BT-Drucks. 16/1501

I. Allgemeine Bewertung des Entwurfs zu einem StÄndG 2007

Der Entwurf eines StÄndG 2007 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD setzt nach dem „Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage“ vom 22.12.2005 (BGBl. I S. 3680), dem „Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm“ vom 22.12.2005 (BGBl. I S. 3682), dem „Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen“ vom 22.12.2005 (BGBl. I S. 3683), dem „Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ und dem „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“ eine Politik der Maßnahmegesetzgebung fort, welche die im Koalitionsvertrag vereinbarte strukturelle Erneuerung des Steuerrechts nicht erkennen lässt. Im Vordergrund stehen massive Steuererhöhungen, bei denen zweifelhaft ist, ob sie einer dauerhaften Konsolidierung der öffentlichen Haushalte dienen können.

Nach den hohen Erwartungen, die der Koalitionsvertrag bei Bürgern und Unternehmen erweckte, macht sich nun tiefe Enttäuschung breit. Es wird besonders nach den jüngsten Äußerungen des Bundesfinanzministers, an der Gewerbesteuer festhalten zu wollen, befürchtet, dass die Bundesregierung den Boden des Koalitionsvertrages verlässt und die versprochenen Strukturreformen, die grundlegende Erneuerung des Unternehmenssteuerrechts (Koalitions-

vertrag CDU, CSU, SPD vom 11.11.2005, Zeilen 3395 ff.) sowie die „Neuformulierung des Einkommensteuerrechts“ (Koalitionsvertrag, Zeile 3497) nicht leistet.

Die sich ausbreitende Skepsis gegenüber der Fähigkeit der Koalition zu strukturellen Steuerreformen birgt die Gefahr, dass die Steuererhöhungen eine Spirale nach unten in Gang setzen: Die Steuererhöhungen werden die Steuerbasis verringern, weil die Abwanderung von Unternehmen weiter zunehmen wird. Gleichzeitig werden die Transferzahlungen in einen immer maroder werdenden Arbeitsmarkt zunehmen. Es ist nicht zu verstehen, warum die derzeit günstige Stimmung in der Wirtschaft nicht durch positive Signale der Politik unterstützt wird, um die deutsche Wirtschaft nachhaltig auf Wachstumskurs zu bringen.

II. Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener (sog. Reichensteuer)

Die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften (§ 32c EStG-E) enthält eine Sondertarifierung, die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen und daher verfassungswidrig ist. Die Verfassungswidrigkeit der Sondertarifierung hat der Bundesfinanzhof (Vorlagebeschluss vom 24.2.1999, BStBl. II, 1999, 450) zu der durch Steuersenkungsgesetz vom 30.10.2000 (BGBl. I S. 1433) aufgehobenen Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften (§ 32c EStG) erkannt.

Die umfassende Begründung des Vorlagebeschlusses kann auch gegen die Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte eingewendet werden. Die Sondertarifierung des hier zu beratenden Entwurfs ist zwar weiter abgesteckt als die Sondertarifierung nur für gewerbliche Einkünfte. Gleichwohl wird der Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer ohne sachlich zureichenden Grund durchbrochen (vgl. BFH a. a. O., BStBl. II 1999, 459 ff.).

Die Begründung des Entwurfs führt ein „spezifisch unternehmerisches Risiko“ als Rechtfertigungsgrund für die Sondertarifierung der Gewinneinkünfte an. Es werde „dem Umstand Rechnung getragen, dass für 2008 eine umfassende Unternehmenssteuerreform geplant ist. Eine Anhebung des Spitzensatzes auch für unternehmerische Einkünfte wäre vor diesem Hintergrund in dieser Situation das falsche Signal und zudem mit negativen ökonomischen Folgen verbunden.“

Tatsächlich handelt es sich um eine fiskalisch unergiebiges Symbolsteuer mit einer ganz erheblich negativen Signalwirkung für ausländische Investoren. Sie zeigt, dass die ideologischen

Gegensätze in der Koalition zu Kompromissen führen, die eine strukturelle Reform des Unternehmenssteuerrechts vereiteln. Die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Ertragsbesteuerung wird durch die isolierte Begünstigung von Gewinneinkünften nicht hergestellt. Arbeitsmarktfördernde Investitionen werden nicht nur von Unternehmern getätigt. Arbeitsplätze schaffen auch Vermieter und Kapitalanleger. Auch Einkünfte von Vermietern und Kapitalanlegern sind risikobehaftet, zum Beispiel die Einkünfte aus börsennotierten und global tätigen Aktiengesellschaften einschließlich der Einkünfte aus der Veräußerung von Aktien. Es muss für *alle* Einkünfte eine gleichheitsrechtlich einwandfreie und zugleich international wettbewerbsfähige Besteuerung entwickelt werden. Die sog. Reichensteuer ist ein denkbar ungeeigneter Vorbote einer strukturellen Erneuerung des Unternehmenssteuerrechts. Sie entfernt die Koalition weit von dem, was die Unternehmen veranlassen könnte, mit ihren Produktionen nach Deutschland zurück zu kehren.

Die evidente Respektlosigkeit gegenüber der Verfassung beeinträchtigt nicht nur das internationale Ansehen der Koalition. Sie schädigt auch das Finanzwesen. Das geschätzte Mehraufkommen für die Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 45 Prozent für zu versteuernde Einkommen über 250.000 Euro (Ehegatten: 500.000 Euro) dürfte nicht realisiert werden können, weil die Steuerbescheide wegen der hochwahrscheinlichen Verfassungswidrigkeit der sog. Reichensteuer ausgesetzt werden müssen. Es entsteht für die Finanzverwaltung ein zum fiskalischen Ertrag unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand. Schließlich ist zu hoffen, dass das Bundesverfassungsgericht die überzeugend begründete Auffassung des Bundesfinanzhofs bestätigt. Dadurch könnte für die Zukunft eine Politik der Steuergesetzgebung eingedämmt werden, die Verletzungen der verfassungsmäßigen Ordnung sehenden Auges in Kauf nimmt.

III. Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld/kindbedingten Steuerfreibeträgen

Die Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld und kindbedingten Steuerfreibeträgen auf die Zeit vor Vollendung des 25. Lebensjahres zeigt, dass die Koalition familienpolitisch widersprüchlich agiert, einerseits Elterngeld gewährt, andererseits den Familienleistungsausgleich verkürzt. Auch hier bleibt der verfassungsrechtliche Rahmen der Familienpolitik unbeachtet. Während der Gesetzgeber bei Subventionen wie dem Elterngeld großen verfassungsrechtlichen Spielraum hat, zwingt die Verfassung zu einem Familienleistungsausgleich, der das Existenzminimum des Kindes entweder durch Kinderfreibetrag oder durch Kindergeld steuerfrei stellt. Durch die Verkürzung des Familienleistungsausgleichs auf 25

Jahre entsteht eine verfassungswidrige Lücke bei der steuerlichen Gewährleistung des Existenzminimums.

Es kann nicht allgemein davon ausgegangen werden, dass Kinder bereits mit Vollendung des 25. Lebensjahres erwerbstätig sein können. Die Überlastung der Lehrkapazitäten an den Hochschulen führt häufig ohne Verschulden der Studierenden zu überlangen Studiendauern, so dass auch ältere Studierende von den Eltern alimentiert werden müssen. Zudem führt die Erhebung von Studiengebühren zu höheren Ausbildungskosten; sie verstärkt den Zwang, neben dem Studium arbeiten zu müssen, was wiederum die Studiendauer verlängert. Somit wäre es eigentlich angezeigt, den Zeitraum für die Gewährung von Kindergeld und kindbedingten Steuerfreibeträgen zu verlängern, um die Steuerfreiheit des Kinderexistenzminimums hinreichend zu gewährleisten.

IV. Verletzungen des Nettoprinzips durch Beschränkungen des Steuerabzugs für Fahrt- und Arbeitszimmerkosten

Der Entwurf beschränkt die Entfernungspauschale auf Fernpendler, indem er den Steuerabzug nur noch ab dem 21. Entfernungskilometer zulässt. Zudem wird der Steuerabzug für Arbeitszimmerkosten nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Beide fiskalisch motivierten Maßnahmen des Entwurfs beschränken den Steuerabzug von Erwerbsaufwendungen und verletzen damit das Nettoprinzip. Betroffen sind Erwerbsaufwendungen, welche die Privatsphäre berühren.

Wie die Begründung zur Beschränkung der Entfernungspauschale zutreffend ausführt, handelt es sich bei den Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Erwerbsstätte um sog. gemischte Aufwendungen, das heißt um Aufwendungen, die sowohl durch die Erwerbstätigkeit als auch durch die Lebensführung veranlasst sind. Bei derartigen Aufwendungen hat der Gesetzgeber verfassungsrechtlich Spielraum, den Steuerabzug zu begrenzen.

Die Begründung des Entwurfs bekennt sich zum „Werkstorprinzip“, nach dem nunmehr die ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen abziehbar sind. Dieses Prinzip verwirklicht konsequent das „Einkommensteuergesetzbuch“ von *Paul Kirchhof*, dort § 4: „Lasten eigener oder fremder Lebensführung mindern die Einkünfte auch dann nicht, wenn sie durch Erwerbshandeln mitveranlasst sind (gemischte Kosten).“

Der systemkonsequente Vollzug des „Werkstorprinzips“ wäre verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. So weit geht aber der Entwurf nicht. Er wendet das „Werkstorprinzip“ punktuell und damit willkürlich an. Damit wird das Nettoprinzip gleichheitswidrig verletzt.

Der Entwurf verletzt selbst bei der Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler das „Werkstorprinzip“. Je weiter der Arbeitnehmer von der Arbeitsstätte entfernt wohnt, desto stärker ist die private Veranlassung: Der Arbeitnehmer möchte nicht von seinem Freundes-, Bekannten- und Familienkreis wegziehen. Er möchte sein vertrautes Heim nicht aufgeben. Er möchte preiswert im Grünen wohnen. Er möchte seine Kinder nicht den Gefährdungen des Stadtlebens aussetzen. Eheleute arbeiten an weit voneinander entfernten Orten und teilen sich den Aufwand langer Wegstrecken. Daher lässt sich die Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler schwerlich nach dem „Werkstorprinzip“ rechtfertigen. Nach dem Werkstorprinzip dürften auch Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung nicht mehr abziehbar sein. Stattdessen entfällt nur der Steuerabzug von Aufwendungen für Familienheimfahrten.

Die Schwierigkeiten, das „Werkstorprinzip“ systemkonsequent zu handhaben, zeigen sich besonders auch bei den Arbeitszimmerkosten. Wenn für eine bestimmte Erwerbstätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht als das häusliche Arbeitszimmer, sind die Arbeitszimmerkosten nicht mehr gemischt, sondern ausschließlich beruflich veranlasst. Dies ist zum Beispiel bei den Lehrern der Fall, die Klassenarbeiten nur zu Hause korrigieren können. Mit dem Abzugsverbot für ausschließlich beruflich veranlasste Aufwendungen verlässt der Gesetzgeber den verfassungsrechtlich vorgegebenen Gestaltungsspielraum. Er verletzt bei einer bestimmten Art von Erwerbsaufwendungen willkürlich das Nettoprinzip und damit den Gleichheitssatz.

Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN beanstandet zutreffend die soziale Unausgewogenheit des Entwurfs. Die Maßnahmen der vermeintlichen Haushaltskonsolidierung treffen hauptsächlich die Arbeitnehmer. Das Abzugsverbot für Fahrtkosten stellt eine empfindliche Mehrbelastung besonders für mobile Geringverdiener dar, die durch die „Härteregelung“ (so die Begründung des Entwurfs) unzulänglich abgemildert wird. Vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Arbeitslosigkeit ist die steuerliche Diskriminierung der Arbeitnehmer, die bereit sind, von ihrem Wohnort entfernt zu arbeiten, schlechterdings nicht zu verstehen.

V. Resümee

Der renommierte Staatsrechtler *Klaus Vogel*, Lehrer von *Paul Kirchhof*, beklagte in seinem Grundsatzvortrag auf der Karlsruher Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im September 1988 den „Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht“ (DStJG Bd. 12, 123 ff.). Die dadurch begründete Herausforderung an das Verfassungsrecht hat *Paul Kirchhof* Jahre später als Richter des Bundesverfassungsgerichts wahrgenommen und Meilensteine gesetzt, um die Steuergesetzgeber auf den Weg eines rechtsstaatlich ausgerichteten Steuerrechts zu bringen. Seit dem Weggang von *Paul Kirchhof* scheint sich die Berliner Steuerpolitik wieder sicher vor Übergriffen des Bundesverfassungsgerichts zu fühlen.

Obgleich „große Steuerreformen“ seit 1954 (*Heinrich Troeger*, Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform, Stuttgart 1954) gefordert werden, ist bisher noch keiner Bundesregierung eine strukturelle Erneuerung des Steuerrechts geglückt, wie sie im Koalitionsvertrag vereinbart ist. Die tagespolitisch orientierte Steueränderungsgesetzgebung zerstörte tiefgreifend nicht nur die einstmals international hoch angesehene Systematik des deutschen Steuerrechts, sondern auch die Akzeptanz der Besteuerung. Das deutsche Steuerrecht erzeugt den heftigsten Steuerwiderstand. Davon zeugen 80.000 neue Streitverfahren pro Jahr vor den Finanzgerichten. Das ist ein einsamer Weltrekord von Steuerprozessen. In den USA beträgt die Zahl neuer Steuerprozesse pro Jahr nur etwa 4.000, in Japan sogar nur 600.

Dieser Entwurf eines Steueränderungsgesetzes führt zu einem neuen Tiefpunkt rechtlicher Kultur. Für die im Wettbewerb der nationalen Gesellschaftsordnungen notwendige Erneuerung der politischen Rahmenbedingungen in Deutschland ist die gegenwärtige steuerpolitische Richtung verfehlt und auch für eine nachhaltigen Sanierung der öffentlichen Haushalte ungeeignet. Richtigerweise hätte die derzeit positive Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft durch entschlossenes Angehen der vereinbarten Strukturreformen gestärkt werden sollen. Stattdessen wird zuerst der Weg einer wachstumshemmenden Steuerpolitik beschritten und den Bürgern erneut die Hoffnung auf die Fähigkeit einer Bundesregierung zu Strukturreformen geraubt.