

Verflixte Progression

Hat die einkommensteuerliche Unterscheidung zwischen Abzügen von der Bemessungsgrundlage und Steuerermäßigungen System?

Einführung

Die Einkommensteuer steht im Anspruch, die gerechteste aller Steuern zu sein. Dies liegt vor allem an der besonderen Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit. So ist der Tarif historisch und heute nach § 32a Abs. 1 EStG (linear-)progressiv ausgestaltet. Dies ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend, wird aber als gerecht empfunden: Es entspricht dem Gebot der Steuergerechtigkeit, dass wirtschaftlich Leistungsfähigere prozentual mehr Einkommen versteuern müssen. Zudem führt es zur sozialstaatlichen Umverteilung.

Diese Gerechtigkeit wird durch das bestehende System der Steuerbegünstigungen konterkariert. Indem Abzüge von der Bemessungsgrundlage an der Progression teilnehmen und ihre Wirkung dementsprechend von der Einkommenshöhe abhängt, Steuerermäßigungen aber progressionsunabhängig wirken, stellt sich hier ein ‚umgekehrter Progressionseffekt‘ ein. Insofern werden Abzüge von der Bemessungsgrundlage oft kritisiert: Sie würden die begünstigen, die es am wenigsten benötigen. Naheliegender scheint die Forderung, sie durch einkommensunabhängig wirkende Steuerermäßigungen zu ersetzen.

Daher drängt sich die Frage auf, ob die einkommensteuerliche Unterscheidung zwischen Abzügen von der Bemessungsgrundlage und Steuerermäßigungen System hat. Zudem muss dieses, insbesondere aufgrund der regressiven Wirkung der Abzüge, anhand der verfassungsrechtlichen Grenzen des Grundgesetzes überprüft werden.

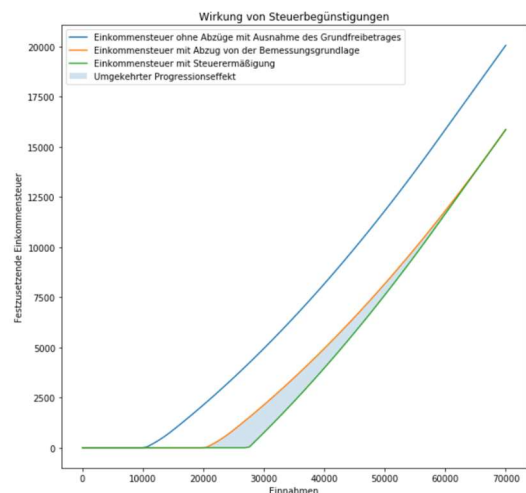


Abbildung: Simplifizierter Vergleich der Wirkung von Abzügen von der Bemessungsgrundlage (Höhe: 10.000 EUR) und Steuerermäßigungen (Höhe: 4.200 EUR).

(De-)Systematisierung der Steuerbegünstigungstatbestände

Der Gesetzgeber zersetzte das ursprüngliche System der Steuerbegünstigungstatbestände immer weiter; es lässt sich eine Desystematisierung erkennen. Der Beitrag untersucht dazu den anfänglichen, historischen Zustand des Einkommensteuerrechtes und kontrastiert ihn mit den heutigen Gegebenheiten und Differenzierungsgründen: Aus historischer Klarheit wurde eine Unterscheidung ohne hinreichendes Gesamtkonzept.

Anfänglich waren Abzüge von der Bemessungsgrundlage in der Einkommensteuer notwendiger Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips; früh entstand so der Abzug erwerbsbedingter und später existenznotwendiger Aufwendungen. Sie sorgen dafür, dass die Bemessungsgrundlage

die tatsächliche Leistungsfähigkeit abbildet und waren die fast ausschließliche Methode für Steuerbegünstigungen. Ihr Ziel war und ist die Besteuerung des disponiblen Reineinkommens.

Diese Klarheit löste sich bis heute immer weiter auf. Mit den Lenkungsnormen wird ein neues Ziel verfolgt und mit Steuerermäßigungen eine neue Methode für Abzüge implementiert. Letztlich lassen sich in dieser Komplexität nur im Einzelfall Differenzierungskriterien des Gesetzgebers zwischen den Methoden der Abzüge identifizieren: Notwendigkeit nach dem BVerfG, Verwaltungsvereinfachung und -vereinheitlichung und Begünstigung kleiner und mittlerer Einkommen. Insbesondere für Lenkungsnormen gilt aber, dass der Gesetzgeber sich bei der Wahl von politischen Gründen im Einzelfall leiten lässt. So desystematisierte der Gesetzgeber die Steuerbegünstigungen.

Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Steuerbegünstigungen

Diese Vorgehensweise des Gesetzgebers lässt sich nur teilweise rechtfertigen. Im Wesentlichen sind Steuerbegünstigungen an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Bei Steuerermäßigungen geht es vorrangig um die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen untereinander; zugespitzt ausgedrückt ist der Gleichheitssatz die einzige materiell-rechtliche Schranke der Besteuerungsgewalt. Die Differenzierung in Begünstigungstatbeständen kann zwar gerechtfertigt sein, aber nur wenn sie einer zurückhaltenden Verhältnismäßigkeitsprüfung standhält.

Diesem Maßstab halten Steuerermäßigungen bei hinreichenden Gemeinwohlzwecken stand; Steuergestaltung ist politische Aufgabe des Gesetzgebers. Abzüge von der Bemessungsgrundlage sind hingegen nur in Bezug auf erwerbs- und existenznotwendige Aufwendungen und auf einen Wohlbauaufbau verfassungsrechtlich gerechtfertigt; verfassungsrechtlich fragwürdig sind hingegen Lenkungsnormen als Abzüge von der Bemessungsgrundlage. Eine Ungleichbehandlung liegt bei Abzügen von der Bemessungsgrundlage aufgrund des umgekehrten Progressionseffekts in besonderem Maße vor; die Tarifwahrheit wird untergraben.

In Bezug auf erwerbs- und existenznotwendige Aufwendungen (Nettoprinzip) ist der Abzug von der Bemessungsgrundlage ein verhältnismäßiger Reflex der Entscheidung einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Wahl eines progressiven Tarifs. Auch auf einen Wohlbauaufbau über das Existenzminimum hinaus kann diese Argumentation potenziell übertragen werden. Hingegen fehlt es bei Lenkungsnormen in Anbetracht der Möglichkeit einer Steuerermäßigung an der Erforderlichkeit. Letztlich ist eine solche Ausgestaltung auch nicht angemessen: die Progression wird untergraben und der Charakter als Transferleistung pervertiert.

Ergebnis

Überspitzt ausgedrückt lässt sich damit festhalten: Abzüge von der Bemessungsgrundlage sind die verfassungsrechtliche Ausnahme und Steuerermäßigungen die rechtspolitische Regel. Eine Reihe von Tatbeständen müsste entsprechend geändert werden.