

# Steuerreform und Wirtschaftsordnung

HEINZ HALLER

## I.

Bestimmten Wirtschaftsordnungen sind, im großen gesehen, bestimmte Finanzierungsformen der Staatsausgaben zugeordnet. Während die stark staatswirtschaftlich geprägten Ordnungen der merkantilistischen Zeit eine Ausschöpfung staatlicher Monopole und Regalien ermöglichten und die modernen sozialistischen Staatswirtschaften auf die Gewinne der Staatsbetriebe zurückgreifen können, ist mit der marktwirtschaftlichen Ordnung die Besteuerung als *die* Finanzierungsmethode zwangsläufig verbunden. So hat sich denn der Steuerstaat seit dem Durchbruch der liberalen Ideen parallel mit der marktwirtschaftlichen Ordnung entwickelt. Diese Entwicklung, die nun bald 200 Jahre andauert, durchlief viele Phasen. Die Besteuerung stellte so zahlreiche Probleme, technische, psychologische, institutionelle, theoretische, um einige wichtige zu nennen, daß man sich nur langsam vortasten konnte auf dem Weg zu einer Steuerordnung, die der marktwirtschaftlichen Ordnung der Wirtschaft, die ihrerseits durchaus keine konstante war, sondern mancherlei Wandlungen unterworfen, einigermaßen entsprach.

So hat es ungefähr ein Jahrhundert gedauert, bis die Einkommensbesteuerung sich durchgesetzt hatte und die Ertragsteuern, die behelfsmäßige Vorform der Einkommensteuer, an den Rand gedrängt waren. Und erst in unserem Jahrhundert entdeckte man die allgemeine indirekte Besteuerung (genaugenommen handelt es sich um eine Wiederentdeckung) und machte sie zu einem tragenden Pfeiler der Gesamtbesteuerung, wodurch die Einzelverbrauchsteuern (Spezialakzisen) ihre — früher überragende — Bedeutung weitgehend verloren. Der lange Weg führte über Steuerreformen und Steueränderungen größeren und kleineren Ausmaßes, hinter denen keineswegs immer das Bestreben stand, bessere Besteuerungsformen zu entwickeln, sondern nur allzu häufig Ausgabenzwänge, Gruppeninteressen und anderes mehr. Die Wegemarkierungen führten also keineswegs immer nach oben. Gleichwohl kann gesagt werden, daß im großen und ganzen die Steuerordnungen zum Besseren hin entwickelt wurden und daß heute die Länder mit marktwirtschaftlicher Ordnung bei der Auswahl und Gestaltung ihrer Steuern mehr System und Sorgfalt an den Tag legen als früher. Dabei scheinen gewisse Sachzwänge, über die man sich klar wird, und das Lernen voneinander beteiligt zu sein.

Wenn nun nach dieser allgemeinen Vorbetrachtung der Zusammenhang zwischen der in der Bundesrepublik in Gang befindlichen Steuerreform und

der Wirtschaftsordnung aufzurollen ist, so sind zunächst verschiedene hier mögliche Fragestellungen zu erörtern, von denen dann die relevant erscheinenden auszuwählen sind.

Eine erste mögliche Fragestellung kann lauten: Ist die Besteuerung in der Bundesrepublik, d. h. die Auswahl und die gewichtsmäßige Bedeutung der verwendeten Steuern und ihre Ausgestaltung im einzelnen, so wie sie sich seit dem zweiten Weltkrieg entwickelt hat (davor liegende Zeiträume können außer Betracht bleiben), vielleicht deswegen reformbedürftig, weil sie mit derjenigen Wirtschaftsordnung, die sich in dieser Zeit entwickelt und seit Gründung der Bundesrepublik durch die verfassungsmäßige Absicherung verfestigt hat, der marktwirtschaftlichen Ordnung mit besonderer Betonung der sozialen Komponente also, bisher grundsätzlich nicht in Einklang stand, also der Fortentwicklung bedarf, damit eine bessere Entsprechung von Wirtschaftsordnung und Steuerordnung zustande kommt? Diese Frage kann man, so meine ich, verneinen. Eine grundsätzliche Diskrepanz zwischen Wirtschaftsordnung und Steuerordnung bestand nur ganz zu Anfang, zur Zeit der die wirtschaftliche Entfaltung hemmenden Kontrollratsgesetze, die ja bald wieder verschwanden. In der Folge wurde die Besteuerung unter Anknüpfung an die Steuergesetzgebung vor 1933 stufenweise „normalisiert“ und dann auch „modernisiert“. Manche Vorschriften wurden auf die Wiederaufbauerfordernisse der Nachkriegszeit zugeschnitten und sind heute, worauf der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen in seinem bekannten Gutachten zur Reform der direkten Steuern hinwies, nach Abschluß dieser Periode überprüfungsbedürftig. Im ganzen hat, dies beweist nicht zuletzt der spektakuläre wirtschaftliche Wiederaufstieg der Bundesrepublik, die Besteuerung zur Wirtschaftsordnung gepaßt, und ich bin mit der Steuerreformkommission der Meinung, daß sich die deutsche Steuerordnung in ihren Grundzügen bewährt hat.

Auf Grund des soeben Ausgeführten scheint mir auch eine zweite mögliche Fragestellung erledigt zu sein. Sie lautet: Hat sich die Wirtschaftsordnung in der Bundesrepublik in den zurückliegenden Jahrzehnten (vielleicht unmerklich) so verändert, daß die Steuerordnung, auch wenn sie zunächst der Wirtschaftsordnung adäquat gewesen sein sollte, den Anschluß verloren hat, so daß sich beide auseinanderentwickelten? Sicher ist eine Wirtschaftsordnung nichts Starres. Manche Prinzipien und Elemente unterliegen in gewissem Umfang einem Wandel in der Interpretation. Es gibt so eine Fortentwicklung, in unserer Wirtschaftsordnung vor allem durch weitere Verstärkung der sozialen Komponente (worauf noch zurückzukommen sein wird). Die in der Bundesrepublik aufgetretenen Änderungen sind jedoch nicht grundsätzlicher Natur, eine Auseinanderentwicklung im eben angedeuteten Sinne ist also nicht zu verzeichnen.

Zieht man Änderungen der Wirtschaftsordnung in Betracht, so stößt man noch auf zwei weitere Fragen. Müßte man mehr oder weniger fest damit rechnen,

daß die Wirtschaftsordnung in naher Zukunft eine grundsätzliche Änderung erfahren würde, so könnte man ja den Sinn einer Steuerreform darin sehen, die Besteuerung schon jetzt auf die erwartete neue Wirtschaftsordnung zuzuschneiden, damit diese dann auch gleich das ihr adäquate Steuersystem zur Verfügung hätte und von dieser Seite keine Störungen zu gewärtigen wären. Und schließlich liegt die Überlegung nahe, eine Steuerreform in den Dienst einer angestrebten Änderung der Wirtschaftsordnung zu stellen, sie also zumindest mit als Hebel zu benutzen, um die gegebene Wirtschaftsordnung aus den Angeln zu heben und so die Umstellung auf die neue, angestrebte Wirtschaftsordnung leichter zu bewerkstelligen. Die entsprechenden Fragen lauten also: Steuerreform im Hinblick auf eine zu erwartende neue Wirtschaftsordnung? und: Steuerreform als Mittel zur Veränderung der Wirtschaftsordnung?

Auch diese beiden Fragestellungen sind auszuschließen. Angesichts der Verankerung der heutigen Wirtschaftsordnung in der Verfassung und der in der Bundesrepublik insgesamt gegebenen politischen Kräftekonstellation dürfte für die übersehbare Zukunft nicht mit grundsätzlichen Änderungen der Wirtschaftsordnung zu rechnen sein, die Steuerreform kommt also weder im Hinblick auf eine solche noch als Mittel zu einer solchen in Betracht. Allerdings muß hier gleich bemerkt werden, daß in Anbetracht mancher Unklarheiten die Grenzziehung zwischen Reformmaßnahmen *innerhalb* der gegebenen Wirtschaftsordnung und solchen *gegen* diese Ordnung (die Ordnung zumindest gefährdenden) ganz deutlich gemacht werden muß. Dieser Punkt wird in meinem Referat eine wesentliche Rolle zu spielen haben.

Nachdem die bisher erörterten Fragestellungen als irrelevant beiseite gelegt werden konnten, verbleibt noch eine fünfte, und diese werden wir zu verfolgen haben. Die Feststellung, die Steuerordnung der Bundesrepublik passe im großen und ganzen zu der gegebenen Wirtschaftsordnung, besagt natürlich noch lange nicht, daß sie in jeder Hinsicht das leiste, was man von einer solchen Ordnung verlangen kann, wenn man hohe Ansprüche stellt. Bei näherer Betrachtung weist sie eine Reihe von Mängeln und Schwächen auf, die eine umfassende Steuerreform durchaus zu einem dringenden Bedürfnis werden lassen. Wir können also sagen, die Steuerordnung in der Bundesrepublik steht nicht im Gegensatz zu unserer Wirtschaftsordnung, sie ist grundsätzlich dieser Ordnung adäquat, doch ist sie in vielen Punkten verbesserungsbedürftig, und zwar insbesondere auch deswegen, weil sie den Anforderungen, die die Wirtschaftsordnung stellt, keineswegs voll genügt.

Unsere Fragestellung lautet also: Wie kann durch eine Steuerreform die Besteuerung in der Bundesrepublik verbessert, von wesentlichen Mängeln befreit und so umgestaltet werden, daß sie im Rahmen der gegebenen Wirtschaftsordnung ihre Aufgabe vollkommener erfüllt, als dies bisher der Fall ist? Die Steuerreform ist also als im Dienste unserer heutigen Wirtschaftsordnung *stehend* und nicht als *gegen* sie gerichtet zu interpretieren.

## II.

Die Fragestellung, die wir nunmehr als für unser Thema relevant ermittelt haben, ist alles andere als einfach. Eine auch nur einigermaßen erschöpfende Behandlung der Problematik ist im Rahmen eines Vortrages völlig unmöglich. Ich muß mich darauf beschränken, einen gewissen Überblick zu geben und einzelne besonders wichtig erscheinende Punkte herauszustellen. Welches sind die Grundziele, die hinter einer Wirtschaftsordnung stehen? Welches sind die tragenden Prinzipien einer Wirtschaftsordnung, in deren Dienst sich auch die Steuerordnung zu stellen hat? Wie sieht eine Steuerordnung aus, die in sich geschlossen und in konsequenter Weise auf die Wirtschaftsordnung abgestimmt ist? Fragen über Fragen! Sie sollten an sich alle beantwortet werden, wenn wir ein Urteil darüber gewinnen wollten, wie eine optimale Steuerreform im Dienste der Wirtschaftsordnung auszusehen hätte.

Nun, wir dürfen den Bogen nicht überspannen und können nicht davon ausgehen, daß eine umfassende Steuerreform zu einer Idealbesteuerung führen könnte. Aber zur Beurteilung der wesentlichen Schwächen der heutigen Steuerordnung müssen wir Normen zur Verfügung haben, zu deren Gewinnung letztlich doch so etwas wie ein Idealsteuersystem heranzuziehen ist. Wir müssen uns auch Gedanken machen über die Stärken und Schwächen unserer Wirtschaftsordnung, und zwar insbesondere unter dem Blickwinkel: Wie kann die Besteuerung dazu beitragen, die Schwächen abzumildern? Der eminente, in seiner Bedeutung kaum überschätzbare Vorzug unserer auf Privateigentum und freier Entscheidung über wirtschaftliche Betätigung und Einkommensverwendung basierenden Wirtschaftsordnung besteht ja darin, daß sie ein Höchstmaß persönlicher Freiheit im Bereich der Wirtschaft ermöglicht. Darüber, daß sie weder die volle noch die effizienteste Ausnutzung des jeweils vorhandenen Produktionspotentials automatisch bewirkt, ist man sich heute nach mancherlei Erfahrungen klar. Wirtschaftspolitische Eingriffe zur konjunkturellen Stabilisierung und zur Aufrechterhaltung eines wirksamen Wettbewerbs, der ja den leistungsfähigsten Produzenten zum Zuge kommen lassen soll, werden allgemein als notwendige Korrektive anerkannt. Gleichwohl dürfte wiederum die Erfahrung gezeigt haben, daß die Marktwirtschaft in ihrer wohlstandssteigernden Kraft, in ihrer Fähigkeit zur ständigen Vergrößerung des Produktions- und Versorgungsniveaus von keiner anderen Wirtschaftsordnung erreicht, geschweige denn übertroffen wird. Diese ihre Fähigkeit dürfte weitgehend damit zusammenhängen, daß der technische Fortschritt durch die gewaltigen Gewinnchancen, die er bietet, mit der Wirkung einer entsprechenden Produktivitätssteigerung stetig vorangetrieben und unverzüglich genutzt wird.

Die erwähnten „lenkenden“ und ordnenden Maßnahmen haben, mindestens teilweise, auch mit der Besteuerung zu tun. Hier sei zunächst darauf hingewiesen, daß die Steuer ein wichtiges Stabilisierungsinstrument darstellt und große Steuern, in erster Linie die Einkommensteuer, für die entsprechende

Verwendung geeignet sein müssen. Im Zusammenhang mit dem Effizienzziel sind ferner für die Gestaltung der Besteuerung wesentliche Punkte zu erwähnen. Einmal sollten den Produktionseinheiten unter Zugrundelegung des sogenannten Äquivalenzprinzips Abgaben auferlegt werden zur Erstattung der von ihnen verursachten speziellen öffentlichen Kosten, weil nur so die wirklichen Gesamtkosten in die Produktion eingehen und damit im Produktpreis widergespiegelt werden. Diese öffentlichen Kosten fallen im wesentlichen im lokalen Bereich an, so daß entsprechende Abgaben an die Gemeinden in Frage kommen. Jede Verbesserung in diesem Abgabeverfahren (seien die Abgaben nun in Steuer- oder in Gebührenform gekleidet) erhöht die Effizienz der Produktion und macht damit die Wirtschaftsordnung leistungsfähiger. Und zweitens kann gesagt werden, daß Steuern, die auf einzelne Güter speziell erhoben werden und so die Preise künstlich erhöhen, die Effizienz der Gesamtwirtschaft vermindern und nebenbei auch noch die individuelle Steuerbelastung von den Präferenzen abhängig machen. Solche Steuern sollten nur verwendet werden, wenn besondere Ziele dies rechtfertigen.

Kommen wir aber nun zu der entscheidenden Schwäche der Marktwirtschaft, die Anlaß gibt zu ununterbrochenen scharfen Angriffen auf sie und die nicht wegzudiskutieren ist. Sie besteht darin, daß die Marktwirtschaft Einkommensunterschiede bewirkt, die so groß sind, daß sie von vielen als untragbar empfunden werden. Die starke Differenzierung der Einkommen führt nun wieder zu entsprechenden Unterschieden in der Fähigkeit zur Vermögensbildung mit der Folge einer sehr ungleichen Vermögensverteilung, wodurch sich die wichtigste Ursache für die Entstehung der großen Einkommensunterschiede ständig erneuert. Eine Einkommensdifferenzierung im Verhältnis 1:10, so wird häufig gesagt, könne noch hingenommen werden, eine Differenzierung nach Leistung müsse ja schließlich sein. Wenn aber die Relation 1:100 oder noch höher erreicht werde und die hohen Einkommen bei Gewinnbeziehern auftreten, so erscheine dies einfach nicht mehr akzeptabel. Auch der Hinweis darauf, daß die Gewinneinkommen ganz überwiegend für die Investitionsfinanzierung verwendet werden und so dem wirtschaftlichen Wachstum zugute kommen, vermag das Urteil der Kritiker nicht zu ändern. Ebenso wenig zieht bei ihnen der Hinweis auf die unbezweifelbare Tatsache, daß manche Bezieher hoher und höchster Gewinne mit geringem Vermögen angefangen und sich auf Grund ihrer unternehmerischen Tüchtigkeit emporgeschwungen haben, wobei sie der Volkswirtschaft, die Gewinne nicht zu verschenken pflegt, nützten.

Dem hohen Maß an persönlicher Freiheit, das die marktwirtschaftliche Ordnung gewährt, und der großen Produktionseffizienz, die sie aufweist, steht jedenfalls, darüber kann es keinen Zweifel geben, eine angreifbare Verteilung gegenüber. Hält man Verteilungsgerechtigkeit für einen allem anderen übergeordneten Wert und interpretiert man sie so, daß nur eine verhältnismäßig schmale Einkommensdifferenzierung zu gestatten sei, so muß man die marktwirtschaftliche Ordnung mit Privateigentum und freier unternehmerischer Tätigkeit ablehnen.

Wertet man die Freiheits- und die Wohlstandszielsetzung, um sie kurz so zu nennen, genauso hoch wie die Verteilungsgerechtigkeit, so wird man zu dem Ergebnis kommen, die verteilungsmäßige Schwäche der marktwirtschaftlichen Ordnung könne als unvermeidliches Übel hingenommen werden, weil diese Ordnung der Freiheit und dem Wohlstand dienlich sei, das Übel aber müsse in Grenzen gehalten werden.

Eine Grenze wird man darin sehen müssen, daß für alle ein Mindesteinkommen gesichert ist, das ein menschenwürdiges Leben ermöglicht; nur unter dieser Bedingung erscheint eine starke Einkommensdifferenzierung erträglich. Eine Möglichkeit zur Abmilderung der Schwäche im Bereich der Verteilung ist darin zu sehen, daß man den einkommensschwächeren Kreisen Hilfen gewährt, damit sie leichter Vermögen bilden können, oder ihnen durch einen verteilungspolitischen Eingriff unmittelbar Vermögen verschafft. Auf die zuletzt erwähnte Methode kann ich hier nicht eingehen, die Besteuerung ist aber bereits angesprochen mit dem Wort Hilfen, denn hier kommen u. a. steuerliche Hilfen in Betracht. Die Besteuerung ist aber von noch viel allgemeinerer Bedeutung, stellt sie doch ein verteilungspolitisches Element erster Ordnung dar. Hier liegt wohl die wesentliche Aufgabe der Besteuerung im Dienste der marktwirtschaftlichen Ordnung, denn wenn sie dazu beiträgt, die Schwächen dieser Ordnung abzumildern, so verbessert sie sie, macht sie stärker.

Nun muß man aber die steuerlichen Möglichkeiten gleich ins richtige Licht rücken. Die Umverteilung über die Besteuerung kann nicht so weit getrieben werden, daß bei der Einkommensdifferenzierung, bezogen auf die Netto-Einkommen, also die Einkommen nach Steuerabzug, eine als noch zulässig betrachtete Höchstrelation nicht überschritten wird. Der Fächer kann, bildlich gesprochen, nur zusammengedrückt werden und nicht in seiner Breite begrenzt, denn das würde ja bedeuten, daß von bestimmten Einkommenshöhen ab alles weggesteuert werden müßte. Damit aber würden der Wirtschaft die Flügel beschnitten, und sie würde ihre dynamischen Kräfte, um sich so auszudrücken, verlieren. Auf diese Grenzen werden wir noch zurückkommen müssen. Im Rahmen einer Steuerreform, die im Dienste der Wirtschaftsordnung stehen soll, wird nun sehr genau zu prüfen sein, was zur Verminderung des „notwendigen Übels“ noch alles getan werden kann, wieweit verteilungspolitische Korrekturen über die Besteuerung noch möglich erscheinen.

Im Zusammenhang mit verteilungspolitischen Aspekten der Besteuerung sind aber noch andere Fragen aufzuwerfen. Auch wenn man gar keine Umverteilung anstrebt, ist es ein unabdingbares Gebot einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung, vergleichbare steuerliche Tatbestände auch gleich zu behandeln. Jede Vorzugsbehandlung (verminderte oder evtl. gar keine Heranziehung) ist ebenso zu vermeiden wie jede Benachteiligung (verstärkte oder gar mehrfache Heranziehung). Jede differenzierende Behandlung ist überzeugend zu begründen. Angesichts der großen Einkommensunterschiede in der Marktwirtschaft muß zuvörderst alles vermieden werden, was zu einer ungleichen Behandlung

führen würde. Die Steuerpflichtigen werden in dieser Hinsicht besonders empfindlich sein. Ferner ist darauf zu achten, daß die Steuerordnung überschaubar ist, so daß die Steuerpflichtigen und indirekt Belasteten erkennen können, welche Belastungen sie auf sich zu nehmen haben. Weiter müssen die Besteuerungsmethoden verständlich sein und so gestaltet, daß jeder Steuerpflichtige un schwer erkennen kann, welche Tatbestände für ihn eine entlastende Wirkung haben, und daß er in einem einfachen Verfahren diese Tatbestände geltend machen kann. Sind diese Bedingungen nicht erfüllt, so entsteht beim kleinen Einkommensempfänger, insbesondere beim Lohnsteuerpflichtigen, leicht das Gefühl, die Besteuerung sei für ihn ein Buch mit sieben Siegeln, er werde im unklaren gehalten und ziehe den kürzeren, während die Bezieher hoher Einkommen mit ihrer besseren Einsicht und den ihnen zu Gebote stehenden Hilfsmitteln im Vorteil seien.

Selbstverständlich sind alle die Besteuerung vereinfachenden, „Wildwuchs“ beseitigenden Maßnahmen, denen allerdings Grenzen gezogen sind, weil Vereinfachung häufig Schematisierung und damit nicht mehr adäquate Erfassung der individuellen Verhältnisse bedeutet, an sich schon positiv zu bewerten. Dies insbesondere dann, wenn, wie in der Bundesrepublik der Fall, die Finanzämter an Personalmangel leiden.

### III.

Sehen wir uns nun zunächst die Besteuerung in der Bundesrepublik unter den im Zusammenhang mit der Effizienz der Wirtschaftsordnung herausgearbeiteten Aspekten an. Hier ist festzustellen, daß eine für die Effizienz erforderliche Äquivalenzabgabe der gekennzeichneten Art existiert, allerdings eine solche von sehr problematischem Charakter: die Gewerbesteuer. Und ferner gibt es noch eine ganz schöne Zahl von nicht durch besondere Zielsetzungen begründeten Einzelverbrauchsteuern, die die Effizienz beeinträchtigen. Seit Einführung der Mehrwertsteuer ist mit der Bruttoallphasenumsatzsteuer allerdings ein wichtiges, durch Belastungsdifferenzierung störendes Element verschwunden. Die Gewerbesteuer ist in ihrer heutigen Form als Äquivalenzabgabe zur Abdeckung der den Gemeinden von den Produktionseinheiten verursachten Sonderkosten vor allem deswegen wenig geeignet, weil sie schwerpunktmäßig den Gewerbeertrag heranzieht, von dem beim besten Willen nicht gesagt werden kann, daß er einen brauchbaren Indikator für verursachte öffentliche Kosten darstellt. Die Steuerreformkommission hat dies klar erkannt und den Vorschlag gemacht, eine Gewerbesteuer neuer Art mit dem Gewerbekapital und der Lohnsumme als Bemessungsgrundlagen zu verwenden und die Belastung so zu senken, daß die Steuer nur ein Drittel des bisherigen Gewerbesteueraufkommens einbringt. Zum Ausgleich hat sie eine Anhebung des Mehrwertsteuersatzes vorgeschlagen. Auch bei den Einzelverbrauchsteuern empfahl die Steuer-

reformkommission im wesentlichen die Abschaffung der nicht von Sonderzielen her begründbaren Steuern.

Bei der Steuerreformplanung der Bundesregierung wurde die Gewerbesteuer, abgesehen von einer verstärkten Entlastung der unteren Gewerbeertragsstufen bei Nicht-Körperschaften, zunächst ausgeklammert, und ebenso wurde die Frage der Abschaffung von Einzelverbrauchssteuern zurückgestellt. Diese Entscheidung wurde im Hinblick auf die in Vorbereitung befindliche Steuerharmonisierung im Rahmen der EWG gefällt. Diese Harmonisierung zielt auf einen EWG-Markt ohne Steuergrenzen (Anwendung des sogenannten Ursprungslandprinzips) und muß so weit getrieben werden, daß bei der indirekten Besteuerung keine wesentlichen Belastungsunterschiede mehr gegeben sind zwischen den einzelnen Ländern. Für die Einzelverbrauchssteuern muß das Ziel eine EWG-einheitliche Auswahl der zu belastenden Güter und eine zumindest annähernd einheitliche Belastung innerhalb der Gemeinschaft sein. Die Bundesregierung konnte hier nicht vorgehen, schon aus verhandlungstaktischen Gründen. Das gleiche gilt für die wesentlich wichtigere Harmonisierung der Mehrwertsteuer. Angesichts der stark unterschiedlichen Relationen zwischen direkter und indirekter Besteuerung in den einzelnen Ländern sind beträchtliche Verschiebungen erforderlich, um zu einer mindestens annähernd einheitlichen Mehrwertsteuerbelastung in der EWG zu kommen. Auf dem Kompromißweg muß eine „mittlere“ Belastungshöhe gefunden werden. Da die Bundesrepublik zu den Ländern mit relativ niedriger Mehrwertsteuerbelastung gehört, kann sie nicht daran interessiert sein, vorweg diese Belastung anzuheben und so dazu beizutragen, daß der Kompromiß auf einem höheren Niveau gesucht wird. Ein Land, das auf die direkte Besteuerung wegen ihrer günstigeren verteilungspolitischen Wirkung starkes Gewicht legt, muß jede Verschiebung in Richtung indirekte Besteuerung als ein „Opfer“ für die Gemeinschaft betrachten und muß versuchen, dieses Opfer möglichst klein zu halten. Im Rahmen der Harmonisierung sollte auch darauf gedrungen werden, daß alle Länder der Gemeinschaft eine lokale Äquivalenzabgabe für Betriebe einführen (eine Gewerbesteuer hat nur noch Luxemburg, eine ähnliche Steuer Frankreich mit der sogenannten patente), damit die gesamten Produktionskosten (unter Einschluß der öffentlichen Kosten also) in die Kalkulation eingehen und so auf sauberer Basis konkurriert wird. Eine voll befriedigende Gestaltung der Äquivalenzabgabe (Heranziehung wirklich brauchbarer Indikatoren) muß allerdings noch gefunden werden.

#### IV.

Doch wenden wir uns nun dem Fragenkreis zu, der im Hinblick auf die Bedeutung der Steuerreform für unsere Wirtschaftsordnung der wichtigere ist, dem Fragenkreis: Erhöhung der Steuergerechtigkeit und Verbesserung der Einkommens- und Vermögensverteilung durch Abmilderung der sich in der Marktwirtschaft ergebenden krassen Einkommensunterschiede und Gewährung von Hil-

fen für eine verstärkte Vermögensbildung breiter Schichten. Neben dem wichtigen Ziel, das Steuerrecht übersichtlicher zu machen und die Besteuerungsverfahren nach Möglichkeit zu vereinfachen, das mindestens teilweise ein konkurrierendes Ziel darstellt, steht im Mittelpunkt der aktuellen Steuerreformmaßnahmen, also derjenigen, die man zu realisieren gedenkt und nicht wegen EWG-Rücksichten zurückstellen muß, dieses Ziel der gerechteren Besteuerung und der Verbesserung der unbefriedigenden Verteilung, die die Marktwirtschaft hervorbringt.

Für den verteilungspolitischen Aspekt wichtigste Steuer ist nun sicherlich, obwohl auch einige andere Steuern hier von Bedeutung sind, die Einkommensteuer im weiteren Sinne, die die Lohnsteuer und die Körperschaftsteuer mit umfaßt. Mit einigen unter unserem Aspekt besonders bedeutsamen Fragen in ihrem Bereich werden wir uns also beschäftigen müssen. Zuvor aber kommen wir nicht umhin, eine ganz grundsätzliche Frage aufzuwerfen, die nicht einzelne Steuern und ihre Gestaltung, sondern die Gesamtstruktur der Besteuerung angeht.

Die beiden weit herausragenden Steuern in der Bundesrepublik sind die Einkommensteuer im weiteren Sinne mit neuerdings etwa 43 bis 44 Prozent Anteil am Gesamtsteueraufkommen einschließlich Zöllen und die Mehrwertsteuer (mit einigen Ergänzungssteuern) mit einem Anteil von 24 bis 25 Prozent. Daneben haben nur noch die Gewerbesteuer mit etwa 8,5 Prozent und die Mineralölsteuer mit etwa 7,5 Prozent besondere Bedeutung, sie stellen aber beide äquivalenztheoretisch zu begründende Abgaben dar, die nicht das Einkommen nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten belasten und Umverteilungszwecken dienen sollen. Die eigentliche Lastenverteilung einschließlich verteilungspolitischer Korrekturen ergibt sich aus dem Zusammenwirken der beiden großen Steuern. Die Gewichte der beiden Hauptsteuern, so wie sie heute gegeben sind (etwa 2:1 zugunsten der Einkommensteuer), erscheinen angemessen, überwiegt doch die leistungsfähigkeitsgerechtere Einkommensteuer eindeutig. Würde die Mehrwertsteuer alle Güter umfassen und mit einem einheitlichen Satz belasten, so würde sie eine gleichmäßige Sockelbelastung aller Einkommen in indirekter Form bewirken, zu der dann noch die differenzierte direkte Belastung hinzukäme. Tatsächlich gibt es einen ermäßigten Satz für Güter des dringlichsten Bedarfs und einige Befreiungen, die Mehrwertsteuer enthält also eine „soziale Komponente“. Auf der anderen Seite sind aber auf Grund EWG-einheitlicher Regelungen die in die Netto-Investition eingehenden Güter durch Sofortabzug steuerfrei gestellt. Dies ist zwar augenblicklich in der Bundesrepublik nicht der Fall wegen der Wiedererhebung der sogenannten Investitionssteuer, doch handelt es sich hier um eine vorübergehende konjunkturpolitisch begründete Maßnahme.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß für Investitionen verwendete, also gesparte Einkommensteile der indirekten Belastung entgehen, weil sie bei ihrer Verwendung nicht auf besteuerte Güter stoßen (die technische Einbeziehung in

die Besteuerung führt nicht zu einer Belastung), ist festzustellen, daß die Mehrwertsteuer trotz ihrer sozialen Komponente regressiv wirkt, weil mit zunehmendem Einkommen und entsprechend höherer Sparquote ein immer größerer Teil des Einkommens unbelastet bleibt. Jede Verschiebung in Richtung Mehrwertsteuer kompensiert also einen Teil der Progressivwirkung der Einkommensteuer. Diese Tatsache ist aber von größter Wichtigkeit.

Wenn im Rahmen der Steuerharmonisierung in der EWG die Mehrwertsteuer angehoben werden muß, was sicherlich unumgänglich ist, so hat die Bundesrepublik zunächst eine Reservesteuer im Bereich der indirekten Belastung zur Hand, nämlich die Gewerbesteuer — die als Äquivalenzabgabe heute entschieden zu hoch ist —, von der sie zehren kann, ohne von der Einkommensteuer etwas preiszugeben. Die Gewerbesteuer führt, obwohl die verwendeten Bemessungsgrundlagen dazu verleiten können, sie den Steuern auf Einkommen und Vermögen, also den direkten Steuern, zuzurechnen (was in der offiziellen Steuergliederung auch geschieht), zu einer Preiserhöhung und damit zu einer indirekten Belastung, denn sie wird als „Vorbelastung“ der Betriebe betrachtet, die im Erlös wieder hereinzubringen ist. Wird sie auf eine angemessen erscheinende Höhe abgebaut (und gleichzeitig in eine sachgerechte Äquivalenzabgabe umstrukturiert), so kann, wie von der Steuerreformkommission vorgeschlagen, die Mehrwertsteuer entsprechend erhöht werden, ohne daß der Gesamtbereich der indirekten Belastung (Mehrwertsteuerbelastung plus Äquivalenzsteuerbelastung) ausgeweitet und das Preisniveau entsprechend erhöht wird (trotz erheblicher Preisverschiebungen im einzelnen durch die einschneidende Veränderung bei den Bemessungsgrundlagen). Je nach Umfang der Reduktion der Gewerbesteuer können in dieser Reserve einige Mehrwertsteuerpunkte stecken (beim Vorschlag der Steuerreformkommission sind es 2,8). Bei ihrer Ausnutzung wird allerdings das regressive Element verstärkt durch die Ausweitung der Mehrwertsteuer, doch hat dieser Effekt hier bei weitem nicht die Bedeutung wie bei einer Verdrängung der Einkommensteuer durch die Mehrwertsteuer, die nun zu betrachten ist.

Wird die Mehrwertsteuer angehoben zu Lasten der Einkommensteuer, so konkurrenziert wie gesagt das vordringende regressive Element die verteilungspolitisch motivierte progressive Gestaltung der Einkommensteuer. Diese Verdrängung kann einmal notwendig werden im Rahmen der EWG-Harmonisierung, wenn die Gewerbesteuerreserve nicht ausreicht, doch dies ist ein Zukunftsfall, der ja bei der im Gange befindlichen Steuerreform noch nicht berücksichtigt wird. Sie kann aber zweitens zumindest in Erwägung gezogen werden, wenn es sich herausstellt, daß im Rahmen eines Umbaus der Einkommensteuer mit dem Ziel einer Entlastung der einkommensschwachen Kreise, sofern eine deutlich spürbare Entlastung herbeigeführt werden soll, einer zur Kompensation der Aufkommenseinbußen in Betracht zu ziehenden Mehrbelastung der einkommensstarken Kreise so enge Grenzen gezogen sind, daß das Aufkommen der Einkommensteuer nicht gehalten werden kann. Zwar kann man noch ver-

suchen, über Mehrbelastungen und entsprechende Mehraufkommen bei dritten Steuern zu kompensieren, doch reicht dies bei starken Einbußen bei der Einkommensteuer nicht aus. Wenn man das gesamte Steueraufkommen halten will, so wird man an eine Erhöhung der Mehrwertsteuer denken müssen. Ob man einen solchen Schritt verantworten kann, muß mit allergrößter Sorgfalt geprüft werden. Jede Aufkommenslücke kann natürlich mit einem Federstrich beseitigt werden, wenn man an der Mehrwertsteuerschraube dreht. Man kommt aber dann zu Scheinlösungen und steckt dabei den Kopf in den Sand. Verantwortet werden kann eine solche Kompensation wohl nur bei ganz vorsichtiger Dosierung und gleichzeitiger Verstärkung der sozialen Komponente der Mehrwertsteuer.

Die Bundesregierung hat, abweichend von den Vorschlägen der Steuerreformkommission, bei den Eckwertbeschlüssen von 1971, von der Zielsetzung ausgehend, eine Steuerreform ohne Aufkommenseinbußen durchzuführen, eine Mehrwertsteuererhöhung um einen Punkt vorgesehen, und zwar bei Aufrechterhaltung des bisherigen ermäßigten Satzes, also leichter Verstärkung der sozialen Komponente. Sie mußte sich aber trotzdem vorhalten lassen, die wichtigste Deckungslücke, nämlich diejenige beim Familien-(Kinder-)lastenausgleich, würde so geschlossen, daß die Familien mit Kindern über eine höhere Mehrwertsteuerbelastung den ihnen zugedachten Vorteil weitgehend wieder verlören. Die neuen Eckwertbeschlüsse vom 12. September dieses Jahres enthalten die Mehrwertsteuererhöhung nicht mehr. Es scheint also, mindestens zunächst, eine Aufkommenseinbuße hingenommen zu werden. Damit wäre ein neues Datum gegeben, das die Steuerreform aus einem Prokrustesbett herausbringen würde.

Sind die genannten engen Grenzen für den Aufkommensausgleich innerhalb der Einkommensteuer selbst gegeben, so gibt es, wenn man die Mehrwertsteuer aus den angeführten Gründen nicht erhöhen will, in der Tat nur zwei Möglichkeiten: entweder man beschränkt sich auf eine Umstrukturierung der Belastung zugunsten der einkommensschwächeren Schichten innerhalb dieser engen Grenzen und erreicht damit wenig, oder man läßt sich die Steuerreform etwas kosten und verzichtet auf einen Teil der Steuereinnahmen, um belastungs- und verteilungspolitisch wirklich etwas zu erreichen.

Daß diese engen Grenzen gezogen sind, ist unschwer einzusehen und soll nun kurz gezeigt werden. Wir stoßen hier zunächst auf die Probleme des sogenannten Grundfreibetrags (Existenzminimum-Freibetrags) und der Tarifgestaltung. Geht man von den Schätzungen aus, die den Eckwertbeschlüssen von 1971 zugrunde liegen (neuere Schätzungen sind mir nicht bekannt, doch dürften sie sich bei den hier zu erwähnenden Punkten nicht wesentlich von den damaligen unterscheiden), so ist folgendes festzustellen: Eine Erhöhung des Grundfreibetrags von 100,— DM führt zu Mindereinnahmen in der Größenordnung von 500 Millionen DM. Die Senkung des proportionalen Eingangsteuersatzes um einen Prozentpunkt würde etwa eine Milliarde DM an Steuerausfall bringen.

Auf der anderen Seite bewirkt die Erhöhung des Spitzensteuersatzes, wenn man von der Körperschaftsteuer absieht, etwa 50 Millionen DM an Mehreinnahmen.

Es ergibt sich nun folgendes Dilemma: Wollte man die riesigen Aufkommensausfälle, die eine kräftige Anhebung des Grundfreibetrags und eine Senkung des Tarifs für die kleinen Einkommen herbeiführen würden, durch verstärkte Belastung der einkommensstärkeren Gruppen ausgleichen, so wäre es erforderlich, schon in einem verhältnismäßig niedrigen Einkommensbereich eine erhebliche Belastungssteigerung eintreten zu lassen und diese verstärkt fortzuführen über den ganzen Bereich der mittleren Einkommen. Denn nur dort, wo die Einkommensklassen noch dicht besetzt sind, kann eine verstärkte Belastung diejenigen Mehrerträge bringen, die zum Ausgleich der großen Ausfälle benötigt würden. Am oberen Ende der Skala ist, wie erwähnt, der zu erwartende Mehrertrag viel zu gering, abgesehen davon, daß hier Grenzen beachtet werden müssen, auf die ich noch zu sprechen kommen werde. Die Konsequenz wäre also, und hier liegt das eigentliche Dilemma, daß schon diejenigen Einkommensempfänger, die sich etwas vom untersten Einkommensniveau abheben, und erst recht diejenigen, die sich auf die mittleren Einkommensschichten zubewegen, einer scharfen Belastung ausgesetzt wären, d. h. also, wenn man eine etwas soziologisch klingende Bezeichnung verwenden will, der untere und gehobene Mittelstand. Praktisch würden gut verdienende Arbeiter, Angestellte und kleinere Unternehmer hiervon getroffen, d. h. Kreise, die durch Einsatz und Leistungsstreben wirtschaftlich vorankommen wollen.

Schreckt man vor dieser Konsequenz zurück, und das wird ja gerade auch im Interesse der marktwirtschaftlichen Ordnung wohl jede Regierung tun, so gibt es keine Möglichkeit des Ausgleichs. 1971 nahm die Bundesregierung im Tarifbereich nur einen Aufkommensausfall von 700 Millionen (für 1974 geschätzt) hin, der dadurch so klein gehalten werden konnte, daß für den Grundfreibetrag lediglich eine Erhöhung von 1680,— auf 2040,— DM vorgesehen wurde bei gleichzeitiger Anhebung des Proportionalsatzes von 19 auf 20 Prozent und Ausdehnung der Proportionalzone um 50 Prozent. Nach den neuen Beschlüssen soll der Grundfreibetrag großzügig auf 3000,— DM erhöht und gleichzeitig der Proportionalsteuersatz auf 22 Prozent angehoben werden bei Ausdehnung der Proportionalzone auf das Doppelte. Hieraus resultiert eine Aufkommenseinbuße (für 1976 geschätzt) von 4,5 Milliarden DM. Die Beibehaltung des Proportionalsteuersatzes erfolgte wegen der einfacheren Besteuerung im Zusammenhang mit dem Ehegattensplitting. Die kräftige Anhebung des Grundfreibetrages ist angesichts des Anstiegs des Lebenshaltungskostenindex seit 1958, als der bisherige Betrag festgelegt wurde, um über 50 Prozent und der verstärkten Inflationstendenz der letzten Jahre verständlich. Trotzdem hätte man natürlich auch daran denken können, hier weniger aufzustocken und dafür den Proportionaltarif niedriger zu belassen. Die vorgesehene Entlastung führt jedenfalls zu einer Abmilderung der sogenannten kalten Progression, wenn auch in einer

etwas schematischen Form. Auf die umstrittene Frage, ob Sofortmaßnahmen zur Abschwächung der kalten Progression, von denen man insbesondere eine Zurückhaltung bei Lohnforderungen erhofft, die Steuerreform und die Stabilisierungspolitik gefährden oder zumindest stören würden, kann ich hier nicht eingehen.

Die zweite große „kostende“ Änderung im Bereich der Einkommensteuer, nach den neuen Beschlüssen mit rund 4 Milliarden DM an die zweite Stelle gerückt, ist die Verbesserung des Kinderlastenausgleichs, die ebenfalls eine Maßnahme von beträchtlicher verteilungspolitischer Bedeutung darstellt. Es geht dabei um die Berücksichtigung der unterschiedlichen Bedarfssituation der Familien. Der Übergang vom dualistischen System der teils steuerlichen Berücksichtigung der Kinderlasten und der teilweisen Berücksichtigung durch Kindergeldzahlung zu einem einheitlichen Kindergeldsystem ist umstritten, was einige kurze Bemerkungen erforderlich macht.

Jede steuerliche Einbeziehung dieser Lasten, sei es in Form von Kinderfreibeträgen, sei es in Form einer (begrenzten) Mitberücksichtigung der Kinder im Rahmen des Splittings, die m. E. vorzugswürdige Methode, macht eine Ergänzung durch staatliche Zahlungen unumgänglich, weil bei sehr niedrigen Einkommen keine oder nur noch geringe Entlastungen auftreten. Ein Dualismus muß also hingenommen werden, auch wenn die Mindestentlastung in Form sogenannter Negativsteuern herbeigeführt wird. Werden einheitliche Entlastungsbeträge je Kind (von gestaffelter Höhe je nach Kinderzahl) gewährt (entweder als Kindergeldzahlung oder als Abzug von der Steuerschuld mit ergänzender Negativsteuer) und decken diese Beträge einen ansehnlichen Teil der Normalaufwendungen für Kinder, so gibt es zwar keine differenzierte Entlastung mehr je nach Einkommenshöhe und entsprechend unterschiedlichen Aufwendungen für Kinder, doch büßen die Familien mit höheren Einkommen nur wenig von dem ein, was ihnen heute die Kinderfreibeträge an Entlastung bringen. Eine solche Einbuße erscheint zumutbar. Technisch wird, sofern die Entlastung durch Abzug von der Steuerschuld vorgenommen wird, der Dualismus nicht beseitigt, da ja eine Negativsteuer auftritt, hinsichtlich des Ausmaßes der Entlastung jedoch geht man zu einem Einheitsverfahren über. Man kann dies durchaus damit begründen, daß die Förderung durch den Staat letztlich den Kindern zugute kommen soll und daß dabei Kind gleich Kind zu setzen sei ohne Berücksichtigung der Einkommenslage der Eltern. Insgesamt bewirkt die Methode des einheitlichen Entlastungsbetrags eine Umverteilung von erheblichem Ausmaß.

Bei der Berücksichtigung belastender, die steuerliche Leistungsfähigkeit aus dem gegebenen Einkommen vermindender Tatbestände ist ja im Rahmen der geplanten Reformmaßnahmen noch eine zweite Änderung grundlegender Art vorgesehen, die ebenfalls umstritten ist: die Umstellung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen (Sozialversicherung, sonstige Versicherungen, insbesondere Lebensversicherung, Bausparleistungen) von einem Abzug

von der Bemessungsgrundlage (mit differenzierter Entlastungswirkung infolge der Progression) zu einem Abzug von der Steuer in Höhe eines festen Prozentsatzes dieser Aufwendungen, der dem proportionalen Eingangssatz entspricht, und dadurch Ausschluß einer differenzierten Entlastungswirkung. Die Höchstbeträge sind neuerdings erhöht worden und ebenso der Abzugsatz parallel zum Proportionalatz des Tarifs.

Für die Beurteilung der geplanten Neuregelung ist entscheidend, ob man die Vorsorgeaufwendungen generell als „Zwangsausgaben“, also als unvermeidliche Abzweigung von Teilen des Einkommens zur Altersvorsorge und Abdeckung von Risiken betrachtet oder nicht. Bei den Pflichtversicherten der Sozialversicherung liegt tatsächlich ein Zwang vor. Dies kann jedoch nicht gesagt werden für diejenigen, die freiwillig vorsorgen. Für diesen Kreis ist die steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen als staatliche Belohnung für ein erwünschtes Verhalten oder, was auf dasselbe herauskommt, die Gewährung einer Anreizprämie, die ein solches Verhalten bewirken soll, zu interpretieren. Das aber impliziert, daß gleiche „Leistungen“ auch gleich zu honorieren sind, was nur durch einheitlichen prozentualen Abzug von der Steuerschuld möglich ist. Das Problem ist das gleiche wie bei den Sparförderungsmaßnahmen. Bei den Zwangsversicherten wird dem Zwangscharakter ihrer Leistungen Rechnung getragen durch volle Freistellung des Arbeitgeberanteils (Nichteinbeziehung in die Bemessungsgrundlage), was sich allerdings nur zusätzlich begünstigend auswirkt, sofern ihr Einkommen die neuerdings auf Einkommen von 16 000,— DM für Ledige und 32 000,— DM für Verheiratete ausgeweitete Grenze der Proportionalzone überschreitet. Trotz kleiner Unebenheiten, auf die ich hier nicht eingehen kann, erscheint die neue Methode als gerechter und daher vorzugswürdig. Sie müßte allerdings durch eine Negativsteuer ergänzt werden.

## V.

Die bisher erörterten Probleme haben generellen lastenverteilungspolitischen Charakter und stehen nicht im Zusammenhang mit speziellen Einkommensarten. Unter Übergang zahlreicher kleinerer Probleme, die auch nichts mit den Einkommensarten zu tun haben, möchte ich aber nun kurz auf gewisse Diskrepanzen zwischen der steuerlichen Heranziehung von Arbeitseinkommen und von Gewinnen zu sprechen kommen, die nicht völlig ausgeräumt werden können, deren Verringerung aber unerlässlich ist im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Die Gewinnbezieher haben zunächst einen technisch bedingten Vorteil, der aus der Art der Einkommensermittlung resultiert. Der Gewinn kann nur festgestellt werden durch Vermögensvergleich, und dieser macht Bewertungen notwendig, die insbesondere auch den „Wertverzehr“ der Produktionsanlagen zu berücksichtigen haben. Die zu gewährenden Abschreibungsmöglichkeiten können nun von den Unternehmern so genutzt werden, daß in erheblichem

Umfang eine Gewinnvellingierung eintritt, Gewinnschwankungen, die steuerlich ungünstig sind, also weitgehend ausgeschaltet werden. Darüber hinaus kann der zu versteuernde Gewinn auch laufend gedrückt, die Steuerbelastung also auf die Zukunft verschoben werden, wenn immer nur reichlich investiert wird und entsprechend viel abgeschrieben. Es kommen noch andere Möglichkeiten der steuergünstigen Gewinngestaltung hinzu, doch die eben erwähnte dürfte die wichtigste sein. Die Arbeitnehmer haben normalerweise keine vergleichbaren Möglichkeiten (Bauherren und Berlin-Investoren stellen eine Ausnahme dar). Sie müssen außerdem bei ihrem Arbeitseinkommen den Steuerabzug sofort und in voller Höhe hinnehmen. Zum Ausgleich der „natürlichen“ Vorteile der Gewinnbezieher ist ein besonderer Arbeitnehmerfreibetrag von 240,— DM jährlich eingeführt worden, der in dieser Höhe heute keineswegs mehr angemessen erscheint. Nach den neuen Eckwertbeschlüssen soll er auf 600,— DM angehoben werden, wobei wie bei den Aufwendungen für die Vorsorge der Abzug von der Steuerschuld mit dem Proportionalsteuersatz vorgesehen ist.

Einen weiteren Vorteil haben bisher die Gewinnbezieher durch die Möglichkeit, Bewirtungskosten und Geschenke (letztere, soweit sie 100,— DM nicht übersteigen) als Betriebskosten abzusetzen, sofern sie Geschäftsfreunden zugute kommen, also den geschäftlichen Interessen dienen. Nach den Eckwertbeschlüssen ist vorgesehen, die Abzugsfähigkeit der Bewirtungskosten ganz zu beseitigen und eine solche bei Geschenken nur noch zuzulassen, soweit die Geschenke den Wert von 10,— DM nicht übersteigen. Diese Reformmaßnahme ist scharf kritisiert worden als kleinlich und auf Neidgefühle rückführbar. Mir scheint diese Kritik unberechtigt zu sein. Die Abzugsmöglichkeiten für Werbungskosten sind bei den Arbeitnehmern knapp bemessen, und diese können mit Recht verlangen, daß auch bei den Betriebsausgaben entsprechend strenge Maßstäbe angelegt werden und Aufwendungen, die auf Grund der gegenseitigen „Aufwartung“ letztlich dem persönlichen Verbrauch zugute kommen, nicht anerkannt werden. Die Beseitigung eines solchen „Reizpunktes“ nimmt den Arbeitnehmern das Gefühl, es werde mit zwei Maßstäben gemessen. In diesem Zusammenhang sind auch die Kraftfahrzeugkosten zu erwähnen, die trotz Kilometer-Pauschale der Arbeitnehmer von den Unternehmern in weit höherem Maße abgesetzt werden können. So schwierig das Problem technisch zu lösen ist, es ist wichtig im Interesse der Glaubwürdigkeit der Besteuerung, die sich nicht nur mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz schmücken darf, sondern ihn auch strikt zu befolgen hat, hier zu einer Verbesserung zu kommen.

Nun gibt es aber in diesem Zusammenhang noch einen ganz wichtigen Punkt, der bereits angeklungen ist mit der Bemerkung, die Arbeitnehmer müßten ihre Steuer prompt bezahlen. Die Gewinnbezieher haben zwar laufend Vorauszahlungen zu entrichten, bei denen auch die Gewinnentwicklung berücksichtigt werden soll, doch hinkt die Veranlagung, die in der Regel zu Restzahlungen führt, weit hinterher und hat insofern auch nur provisorischen Charakter, als die Betriebsprüfung noch zu Korrekturen führen kann und normalerweise auch

führt, und zwar in der Regel zu Lasten des Steuerpflichtigen. Bei der derzeitigen Personallage der Finanzämter und der Betriebsprüfung entstehen solche Verzögerungen, daß erhebliche Teile der Steuerschuld erst nach Jahr und Tag entrichtet werden, was einer langfristigen kostenlosen Kreditgewährung an den Steuerpflichtigen gleichkommt. Hier ergibt sich im Interesse steuerlicher Gleichbehandlung das dringende Erfordernis, eine angemessene Verzinsung zu verlangen, die natürlich umgekehrt auch dem Steuerpflichtigen gewährt werden muß, der eine Rückzahlung zu erhalten hat. Das Problem ist technisch nicht einfach, aber m. E. muß es gelöst werden, und zwar unter Heranziehung der modernen EDV-Hilfsmittel.

Im Bereich der Gewinnbesteuerung gibt es nun ein Sonderproblem, das auch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu tun hat: das der adäquaten Einbeziehung der Körperschaftsgewinne in die Besteuerung. Hierzu in aller Kürze folgendes. Würde man den gesamten Gewinn der Körperschaften, also auch den nicht ausgeschütteten Teil, für steuerliche Zwecke den Anteilseignern zurechnen, wobei man zuvor bei der Körperschaft eine proportionale „Quellensteuer“ erheben und sie nachher bei der Einkommensbesteuerung der Anteilseigner anrechnen könnte (sogenannte Teilhabersteuer), oder einfach ohne eine solche Vorsteuer die anteiligen Gewinne beim Einkommen der Anteilseigner mitbesteuern, so wäre es möglich, Gewinne unabhängig von der Rechtsform der Unternehmung, in der sie erzielt wurden, einheitlich zu besteuern, und zwar im Rahmen der progressiven Einkommensteuer. Diese Methode ist aus einer Reihe von technischen Gründen, auf die ich nicht eingehen kann, nicht praktikierbar. Will man wenigstens eine annähernde Gleichbehandlung der Gewinne erreichen, so stehen hierfür zwei Methoden zur Verfügung. Die eine besteht darin, daß der nicht ausgeschüttete Gewinnanteil bei der Körperschaft proportional besteuert wird, und zwar, um jeglichen Vorteil auszuschließen, mit dem Höchstsatz der Einkommensteuer, und der ausgeschüttete Teil ausschließlich beim Anteilseigner im Rahmen dessen Einkommensbesteuerung (sogenannte Freistellungs- oder Abzugsmethode). Bei der zweiten (der sogenannten Anrechnungsmethode) wird der Gesamtgewinn bei der Körperschaft besteuert und hernach der ausgeschüttete Teil beim Anteilseigner unter voller Anrechnung der auf diesen Gewinnanteil entfallenden Steuer, die die Körperschaft bereits entrichtet hat.

Nach den neuesten Beschlüssen der Bundesregierung soll das Anrechnungsverfahren eingeführt werden, jedoch mit einem gespaltenen Satz (56prozentige Körperschaftsteuerbelastung für den nicht ausgeschütteten Gewinnanteil, was dem Einkommensteuerspitzensatz entspricht, 36prozentige Belastung des ausgeschütteten Gewinnanteils). Die Satzspaltung weist gewisse Vorteile auf im Hinblick auf die Auslandsverflechtung, kompliziert aber das System. Die inländischen Anteilseigner stellen sich gleich wie bei einheitlichem Körperschaftsteuersatz, es ergibt sich lediglich der optische Unterschied, der manche dem Anrechnungsverfahren kritisch Gegenüberstehende beruhigen mag, daß Anteilseigner mit

höherem Einkommen noch etwas Einkommensteuer zuzahlen müssen, weil ihr Steuersatz über 36 Prozent liegt.

Das Entscheidende an der vorgesehenen Neuregelung ist nun, daß die bisherige Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinnteile (die rund 24,5 Prozent betragende körperschaftsteuerliche Vorbelastung kann nicht verrechnet werden) wegfallen soll und daß damit diese Gewinnteile nach den Einkommensverhältnissen der Anteilseigner belastet werden, was insbesondere Kleinaktionären, deren Einkommen im allgemeinen nicht sehr hoch sein werden, zustatten kommt. Je mehr ausgeschüttet wird und je breiter die Anteile auf Kleinaktionäre gestreut sind, desto niedriger wird die Belastung des Körperschaftsgewinns. Beim nicht ausgeschütteten Gewinn, der mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer besteuert wird, ist die Belastung in der Regel höher als beim nicht entnommenen Gewinn einer Personengesellschaft. Beim ausgeschütteten Gewinn kann die Belastung bei Publikumsgesellschaften wesentlich niedriger sein. Die Umstellung liegt ganz im Sinne der Kleinaktionäre, ist also verteilungspolitisch unbedingt positiv zu beurteilen, während das sogenannte klassische System, das im Rahmen der EWG, die auch auf diesem Gebiet zu einer gewissen Harmonisierung kommen muß, teilweise hartnäckig verteidigt wird, ganz auf die Bedürfnisse der Großaktionäre zugeschnitten ist. Die Länder mit dem klassischen System haben nämlich in der Regel einen erheblich unter dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer liegenden Körperschaftsteuersatz, so daß der nicht ausgeschüttete Gewinn mäßig belastet wird und der ausgeschüttete, der aber die Großaktionäre wenig interessiert, doppelt durch zusätzliche Belastung mit der Einkommensteuer. Soviel zu diesem Thema, zu dem sich natürlich noch sehr viel mehr sagen ließe.

Von den übrigen Steuern sei unter dem Motto: Was kann gerechter gemacht werden? nur die Vermögensteuer erwähnt, bei der bisher eine völlig ungerechtfertigte Bevorzugung der Eigentümer von Grundvermögen gegeben ist, das mit völlig veralteten, nur einen Bruchteil des heutigen Wertes ausmachenden Einheitswerten eingesetzt wird. Da Schulden voll abzugsfähig sind, führt dies häufig zu grotesken Ergebnissen. Durch die vorgesehene Heranziehung des Grundvermögens mit dem 1,4fachen des Einheitswertes 1964 wird dieser Mangel einigermaßen behoben. Auch die vorgesehene Beseitigung der Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer bei der Einkommensteuer ist eine Maßnahme im Sinne einer gerechteren Besteuerung, führt doch die Abzugsfähigkeit zu einer mit der Einkommenshöhe zunehmenden Entlastung, so daß bei gleichem Vermögen Bezieher hoher Einkommen eine geringere Nettobelastung durch die Vermögensteuer auf sich zu nehmen haben als Bezieher niedriger Einkommen. Schließlich wirkt die Erhöhung der Freibeträge sich in erster Linie zugunsten der kleineren Vermögenseigentümer aus.

Im Zusammenhang mit der Steuerreform steht noch die Reform der Sparförderung durch Prämien-gewährung. Hier ist eine Vereinheitlichung der voneinander abweichenden zwei Gesetze (Sparprämien-gesetz und Wohnungsbauprämien-

gesetz) vorgesehen. Gleichzeitig soll eine Einkommenshöchstgrenze eingeführt werden, damit die Förderung nur den einkommensschwachen Schichten zugute kommt. Diese Regelung ist zu begrüßen, aber andererseits die Frage aufzuwerfen, ob die eine Förderung erfahrenden Sparhöchstbeträge und die Höhe der Sparprämie nicht etwas spärlich bemessen sind. Die Sparförderung einschließlich derjenigen über das Vermögensbildungsgesetz (624-DM-Gesetz), das als selbständiges Förderungsgesetz erhalten bleiben soll, stellt m. E. die in unsere marktwirtschaftliche Ordnung am besten passende Methode zur Herbeiführung einer verstärkten Vermögensbildung breiter Schichten dar und sollte ausgebaut werden durch Erhöhung der geförderten Sparbeträge und höheren Ansatz der Prämie. Diese Sparförderung sollte sich der Staat auch etwas kosten lassen. Insbesondere die Verstärkung der Förderung, die mit der Schaffung des Vermögensbildungsgesetzes eingeführt wurde, könnte viel zur Vermögensbildung der einkommensschwächeren Arbeitnehmer beitragen.

## VI.

Alle zuletzt diskutierten Probleme und betrachteten Maßnahmen hatten mit dem „Sozialermachen“ unserer Wirtschaftsordnung zu tun, mit der Verminderung der verteilungsmäßigen Schwächen, die die marktwirtschaftliche Ordnung aufweist. Lassen Sie mich nun im folgenden Teil meiner sich dem Schluß nähernden Ausführungen auf die Gefahrenpunkte zu sprechen kommen, die für die Wirtschaftsordnung auftreten können, wenn bei den auf bessere Verteilung zielenden Steuerreformmaßnahmen der Bogen überspannt wird.

Generell gesprochen kommt die Wirtschaftsordnung in die Gefahr, ihre große produktive Kraft zu verlieren, wenn in der Absicht, immer weiter zu nivellieren, die großen Einkommen, also im wesentlichen die Gewinne, einer extrem hohen Belastung ausgesetzt werden im Rahmen der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung und die Gewinne noch zusätzlich durch eine hohe Vermögensteuerbelastung, die ja die Vermögenserträge trifft, reduziert werden. Ich habe zu Beginn meiner Ausführungen erwähnt, daß die Kontrollratsgesetzgebung im Bereich der Steuern wirtschaftserdrosselnden Charakter hatte und die Wirtschaft ihre Kräfte erst entfalten konnte, nachdem sie beseitigt war. Daß ein Anheben des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer keine stark ins Gewicht fallenden Mehreinnahmen erbringt und ein Ausgleich der durch Entlastungen am unteren Ende der Einkommensskala entstehenden Einnahmenausfälle durch diese Mehreinnahmen keinesfalls möglich ist, wurde ebenfalls gesagt. Diejenigen, die einen wesentlich erhöhten Spitzensatz befürworten, argumentieren nun in der Regel, auf die Mehrerträge komme es gar nicht an, sondern nur darauf, daß die extrem hohen Einkommen stärker gekürzt würden und so eine erträglichere Einkommensdifferenzierung herbeigeführt werde. Es wird dabei des öfteren auch auf die Tatsache hingewiesen, daß in anderen Industriestaaten,

etwa Frankreich und Großbritannien, die Progressionsskala der Einkommensteuer wesentlich weiter hinaufreiche als in der Bundesrepublik. Hierbei wird aber übersehen, daß diese Skalen für die effektive Belastung der Spitzeneinkommen wenig besagen. Diese liegt in der Regel unter derjenigen in der Bundesrepublik infolge zahlreicher begünstigender Regelungen und weniger scharfen Zugriffs der Steuerbehörden. Auch entspricht der Körperschaftsteuertarif normalerweise nicht dem Einkommensteuerspitzenatz.

Nun ist aber für die Gesamtbelastung der Gewinne wie erwähnt die vermögensteuerliche Belastung, die in vielen anderen Ländern gar nicht auftritt, weil eine Vermögensteuer gar nicht existiert, oder nur partiell, etwa für das Grundvermögen oder das Vermögen natürlicher Personen, bedeutsam ist, von ganz erheblicher Relevanz. Man braucht sich nur klarzumachen, daß eine Vermögensteuer in Höhe von einem Prozent bei einer Rendite von fünf Prozent zu einer 20prozentigen Belastung der Vermögenserträge führt. Je geringer die Rendite, desto höher ist die vermögensteuerliche „Vorbelastung“ oder Zusatzbelastung des Gewinns. Nachdem nun das Grundvermögen, was im Interesse der steuerlichen Gleichbehandlung unerlässlich ist, mit realistischeren Werten in die Vermögensbesteuerung einbezogen werden soll, führt die einprozentige Besteuerung des Körperschaftsvermögens zu einer vollen Vorbelastung der Vermögenserträge, die sich in der eben erwähnten Weise auswirkt. Der nach den Eckwertbeschlüssen im Zusammenhang mit der Beseitigung des Abzugs der Vermögensteuer bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auf 0,7 Prozent (von bisher 1 Prozent) zu senkende Satz für natürliche Personen führt ebenfalls zu einer höheren Vorbelastung durch die Vermögensteuer von bestimmten Vermögens- und Einkommenshöhen ab, wobei bei Anteilen an Körperschaften die Belastung zu der Vermögensteuerbelastung bei der Körperschaft hinzutritt.

Hier ergibt sich die Frage, ob die vorgesehene Vermögensteuerbelastung zusammen mit der an sich mäßigen einkommen- und körperschaftsteuerlichen Zusatzbelastung durch Anheben des Spitzensatzes bzw. Körperschaftsteuersatzes auf 56 Prozent nicht schon hart an der Grenze dessen liegt, was die Wirtschaft noch vertragen kann, wenn sie international konkurrenzfähig bleiben und ein Wachstum im bisherigen Umfang bewerkstelligen soll. Sicher scheint mir, daß bei einer Verstärkung der vermögensteuerlichen Belastung über das vorgesehene Maß hinaus, wie sie verschiedentlich gefordert worden ist, der kritische Punkt überschritten würde. Die Rücksichtnahme auf das Wachstumspotential, auf die unternehmerischen Antriebskräfte und auf die internationale Konkurrenzfähigkeit ist nun einmal notwendig und setzt der verteilungspolitisch wünschenswerten Abschwächung der Einkommensdifferenzierung Grenzen.

Erwähnen muß ich nun auch noch die bisher ausgeklammerte Erbschaftsteuer, die gelegentlich für eine verteilungspolitische „Wunderwaffe“ gehalten wird. Würde das Vermögenseigentum ausschließlich in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften auftreten, so wäre die Erbschaftsbesteuerung insofern vereinfacht,

als die realen Vermögen und Vermögensganzheiten vom steuerlichen Eingriff gar nicht berührt würden. Die Anteile könnten zur Bezahlung der Erbschaftsteuer verkauft werden, und eine relativ hohe erbschaftsteuerliche Belastung zum Abbau individueller Vermögensballungen und zur Herstellung einer gleichmäßigeren Vermögensverteilung würde nicht zu Liquiditätsschwierigkeiten führen. Volkswirtschaftlich ginge die Abwicklung der Besteuerung allerdings auch nicht reibungslos vonstatten, doch hierauf kann nicht näher eingegangen werden. Tatsächlich stellen die vererbten Vermögen weitgehend reale Vermögensganzheiten oder Beteiligungen an Personalunternehmen dar. Hier nun ergeben sich die bekannten Schwierigkeiten. Wenn die Vermögensganzheiten erhalten werden müssen, weil ein Teilverkauf ökonomisch sinnlos wäre, so bleibt nur eine Verschuldung oder die Hereinnahme eines Teilhabers mit allen Komplikationen, die sich hieraus ergeben. Von daher sind einfach Grenzen gezogen für die Belastungshöhe, und hinsichtlich der zeitlichen Erstreckung der Steuerzahlung sind Konzessionen erforderlich. Eine Zerschlagung gerade der kleineren Vermögensganzheiten, häufig die Basen selbständiger Existenzen, ist für die marktwirtschaftliche Ordnung sicherlich von Schaden, kann also nicht befürwortet werden.

Zum Schluß möchte ich noch kurz auf das bisher auch ausgeklammerte, zur Zeit ja heiß diskutierte Problem der steuerlichen Erfassung und Belastung von Grundstücksgewinnen zu sprechen kommen. Auf den ersten Blick scheint es ein selbstverständliches Gebot steuerlicher Gerechtigkeit zu sein, sowohl beim Verkauf realisierte als auch, sofern dies praktikabel erscheint, nicht realisierte Gewinne aus Wertsteigerungen des Grundbesitzes in die Besteuerung einzubeziehen. Bei näherem Hinsehen zeigt sich nun, daß die nicht realisierten Gewinne zu einer Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit nur insofern führen, als das im Wert gestiegene Vermögen höhere laufende Erträge bringt und ein größeres Sicherheitspotential des Eigentümers gegeben ist, auf das er im Notfall durch Verkauf zurückgreifen kann. Eine angemessene Berücksichtigung der erhöhten Leistungsfähigkeit kann also erreicht werden durch Besteuerung der gestiegenen Erträge und Einbeziehung des Vermögens bei der Vermögensbesteuerung mit dem jeweiligen Marktwert. Unterwirft man die Wertzuwächse und die erhöhten Erträge der Einkommensbesteuerung, so entsteht eine Doppelbelastung, und außerdem wird eine inflationistische Tendenz erzeugt, weil die Steuerzahlung vielfach mit Kredit finanziert werden dürfte. Ich kann dies alles hier nicht näher darlegen, doch scheinen mir diese Konsequenzen eindeutig zu sein. Bei realisierten Gewinnen ist eine Besteuerung angemessen, doch ergibt sich hier das Problem, was eigentlich Realisierung bedeutet. Bei sogenannten Umwandlungsfällen erscheint es zweifelhaft, ob eine echte Realisierung vorliegt. Bei Bauland ist die Problematik anders zu sehen. Hier erscheint eine Besteuerung auch der nicht realisierten Gewinne, insbesondere auch unter bodenpolitischem Aspekt (Erhöhung des Bodenangebots), vertretbar. Ähnliches gilt für den sogenannten Planungswertausgleich.

Legt man nicht den Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit an bzw. beim Planungswertausgleich den Äquivalenzmaßstab, geht man vielmehr von der Vorstellung aus, nicht auf eigener Leistung beruhende, sich in der Marktwirtschaft ergebende Gewinne bzw. zusätzliche Erwerbschancen seien von der Allgemeinheit zu beanspruchen, so kann man allerdings zu der Lösung kommen, die Zusatzerträge im Wert gestiegener Vermögen seien ganz oder teilweise abzuschöpfen oder auch die zusätzlichen Vermögenswerte selbst durch Entstehenlassen einer verzinslichen Schuld gegenüber dem Staat. Mit diesen Methoden könnte man eine volle oder teilweise „Sozialisierung“ ohne eigenes Verdienst entstandener, aus Verknappungserscheinungen automatisch hervorgegangener erhöhter Erwerbschancen erreichen. M. E. wäre eine volle Sozialisierung mit der Marktwirtschaft nicht vereinbar, da sich jeder zusätzliche Erwerbschancen im Rahmen der freien Entscheidung über seine Vermögensanlage durch entsprechend günstige Disposition verschaffen kann. Es könnte allenfalls eine teilweise „Abschöpfung“ der Vorteile in Erwägung gezogen werden.

Jedenfalls ist sehr sorgfältig zu überlegen, was im Bereich der Grundstücks-gewinnbesteuerung in der marktwirtschaftlichen Ordnung noch vertretbar ist und was nicht mehr. Auch hier gibt es Grenzen, die nicht überschritten werden dürfen.

\*

Damit bin ich am Ende meiner Ausführungen und möchte folgende Sätze an den Schluß stellen: Hinsichtlich der Verteilung ist die Marktwirtschaft stets korrekturbedürftig, doch liegen die Grenzen dort, wo die gewaltige wohlstandsbildende Kraft dieser Wirtschaftsordnung geschwächt wird. Gerade die Bundesrepublik hat ein Beispiel dafür gegeben, was die Marktwirtschaft zu leisten vermag. Sie hat sich, wie in der ausländischen Presse oft geschrieben wurde, zum wirtschaftlichen Riesen entwickelt. Wenn sie zunächst daneben ein politischer Zwerg geblieben ist, so hat sich auch das inzwischen gewandelt. Ein wirtschaftlicher Riese kann auf die Dauer kein politischer Zwerg bleiben. Die politische Achtung und Respektierung, die die Bundesrepublik heute erfährt, wurde durch die Anerkennung als bedeutender und hochleistungsfähiger Industriestaat vorbereitet.