Bericht

Symposion zu Ehren von Klaus Tipke aus Anlaß seines 70. Geburtstages*

Dr. MICHAEL BALKE, Greven/Hannover

Inhaltsübersicht

I. Einführung und kurze Zusammenfassung des Standpunkts des Jubilars

II. Wesentlicher Inhalt des Korreferats von *Klaus Vogel*

1. Zu *Klaus Vogels* Steuerrechtfertigungstheorie
2. Einkommenserzielung und Einkommensverwendung als Maßstab gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
3. Zu den Grenzen der Vermögensbesteuerung

III. Wesentliche Diskussionsinhalte

I. Einführung und kurze Zusammenfassung des Standpunkts des Jubilars

Klaus Tipke ist am 8. 11. 1995 70 Jahre alt geworden. In einer akademischen Feier, die am 9. 11. 1995 in der Universität zu Köln stattfand, würdigte Bundesverfassungsrichter *Paul Kirchhof* das dreibändige Werk „Die Steuerrechtsordnung"[1] des Jubilars[2]; der Dekan der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, *Norbert Horn*, überreichte dem Jubilar eine Festschrift mit dem Titel „Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion"[3].

Am Nachmittag des 9. 11. 1995 wurde zu Ehren des Jubilars ein Symposion abgehalten, an dem vor allem die Festschriftautoren teilnahmen. Das Thema lautete: „Über die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Steuerrechtsordnung". Zu diesem Thema war den Teilnehmern auf Veranlassung des Veranstaltungsleiters *Joachim Lang* eine Tischvorlage des Jubilars zugeleitet worden. Es war ursprünglich beabsichtigt, auch diese Tischvorlage hier abzudrucken. Darauf ist jedoch im Einverständnis mit dem Jubilar vorerst verzichtet worden**, da die Diskussion sich lange Zeit mit der vom Korreferenten *Klaus Vogel* behandelten Vorfrage befaßte, unter welchen Voraussetzungen es dem Staat erlaubt sei, überhaupt Steuern zu erheben, die Tischvorlage aber nicht annähernd erschöpfte. Außerdem erörterten vor allem Staatsrechtslehrer unter den Teilnehmern immer wieder die Frage nach den aus den Freiheitsgrundrechten des Grundgesetzes abgeleiteten Grenzen der Steuerbelastung. Der Jubilar sah in dem tatsächlichen Diskussionsverlauf keinen Nachteil und wünschte ausdrücklich den Abdruck der Steuerrechtfertigungstheorie *Klaus Vogels*. Er war bereit, sich selbst auf eine kurze Wiedergabe seines Standpunktes zum tatsächlich Diskutierten zu beschränken.

Er selbst, der Jubilar, vermöge sich allerdings der Theorie *Klaus Vogels*, die wohl aus einer bestimmten Staatsauffassung zu erklären sei, nicht anzuschließen. Die Staatstätigkeit erschöpfe sich nicht in Organisation und Förderung der Wirtschaft. Der Staat sei mehr als eine Marktveranstaltung. Auch wenn man darüber hinausgreife und jede einzelne Steuer als ein Äquivalent für eine bestimmte Staatsleistung erklären wolle, gerate man bald in Schwierigkeiten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Individualprinzip frage nicht danach, was der Staat für den Bürger getan habe, sondern danach, was die Bürger für den Staat tun könnten, damit dieser seine Aufgaben erfüllen könne. Aber das werde wohl auch nicht in Frage gestellt.

Der Jubilar betont: Es gehe nicht um irgendeine Leistungsfähigkeit, sondern um *gleichmäßige* Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Da alle Steuern nur aus dem (gespeicherten) Einkommen entrichtet werden könnten, bedeute Besteuerung nach Leistungsfähigkeit: Besteuerung entsprechend der Höhe des Einkommens. Diesem Grundsatz müßten alle Steuern genügen. Mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit seien grundsätzlich vereinbar: die Einkommensteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Umsatzsteuer und ihre Nebensteuern. Die Umsatzsteuer knüpfe zwar an die Einkommensverwendung für Zwecke des Konsums an; sie werde dadurch aber nicht zur Kopfsteuer oder zur Äquivalenzsteuer. Eine Progression verlange das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht. Nehme man an, daß die Umsatzsteuer nichts mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu tun habe, so sei die entsprechend dem Europarecht erhobene Umsatzsteuer in den Ländern verfassungswidrig, in denen das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Verfassung verankert sei. Es gebe dann verfassungswidriges Europarecht. Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfasse nicht nur das Markteinkommen; dementsprechend erfasse die Umsatzsteuer auch die Verwendung von Nicht-Markteinkommen.

Dem Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit würden nicht gerecht: die speziellen Fiskal-Verbrauchsteuern, die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sowie die an die Rechtsform anknüpfenden Unternehmensteuern. Und auch die Vermögensteuer genüge dem Prinzip nicht. Wer meine, Vermögenseinkünfte müßten höher besteuert werden als Arbeitseinkünfte, müsse mit der Differenzierung bei der Einkommensteuer ansetzen. Die Vermögensteuer

* Die Fußnoten hat zur näheren Erläuterung der Berichterstatter eingefügt.

** Die spätere Veröffentlichung der (erweiterten) Tischvorlage ist vorgesehen.

1 Die Steuerrechtsordnung, 3 Bände, 1993.

2 Abgedruckt in StuW 1996, 3 ff.

3 Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, hrsg. v. J. Lang, 1995.

benachteilige die Sparer gegenüber denen, die ihr ganzes Einkommen konsumieren. Es gebe zwar auch Fälle, in denen das Äquivalenzprinzip sachgerecht sei, aber Äquivalenzabgaben bezeichne man besser nicht als Steuern, da das dem § 3 Abs. 1 AO nicht entspreche[4]. Die Lenkungsteuern basierten nicht auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sollten es jedenfalls nicht. Auch könnten Gerechtigkeitsüberlegungen anderer Art das Leistungsfähigkeitsprinzip einschränken; das tue z. B. das Prinzip der Verwandtschaftsnähe im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Daß Geldstrafen und Bußgelder nicht abgezogen werden könnten, habe damit zu tun, daß Strafgerechtigkeit vor Steuergerechtigkeit gehe.

Auch Unternehmen, die Gewinne erzielen, seien steuerlich leistungsfähig, und zwar bis zur Grenze der Rentabilität.

II. Wesentlicher Inhalt des Korreferats von Klaus Vogel

Klaus Vogel betonte eingangs, daß sein Referat kein Kontra-Referat gegen die Tischvorlage des Jubilars sei. In den meisten Fragen sei er mit dem Jubilar einer Meinung. Er befaßte sich dann zunächst mit der *Vorfrage, was die Erhebung von Steuern überhaupt rechtfertige*[5]?

Sei es schon die schlichte Existenz des Staates oder sei es erst die Tatsache, daß der Staat gegenüber seinen Bürgern Leistungen erbringe. Und wenn es auf Leistungen ankomme: sei der Steueranspruch noch gerechtfertigt, soweit ein Staat Steuermittel in großem Umfang verschwende, soweit der Staatsapparat leerlaufe, Funktionäre sich nur noch gegenseitig verwalteten, wenn Abgaben von den Bürgern erhoben würden, nur um sie nach Abzug des Verwaltungsaufwandes unter einem anderen Titel wieder an sie zurückzugeben[6]? Ein genaueres Eindringen in diese Frage hielt *Klaus Vogel* deshalb für nötig, weil sich daraus Folgerungen für Maß und Grenzen des staatlichen Steueranspruchs ergeben könnten. Würden Steuern als Entgelt für bestimmte Staatstätigkeiten erhoben, dann müsse sich die Steuer nach Ausmaß und Wert dieser Tätigkeiten bestimmen; rechtfertige hingegen allein die Existenz des Staates als ein gleichsam „höheres Wesen" die Steuer, dann sei sein Anspruch auf „Opfer" unbegrenzt.

Nach *Klaus Vogels* Auffassung, die sich insbesondere auf *Lorenz von Stein* stützt, sind es die Leistungen des Staates in ihrer Gesamtheit, die dessen Anspruch rechtfertigen, ihm, in den Worten *von Steins*, „einen Theil der durch sie – ihre staatlichen Leistungen – gewonnenen wirthschaftlichen Entwickelung zurückzugeben"[7]. Wie sehr auch die freie privatwirtschaftliche Tätigkeit, wenn sie erfolgreich sein solle, auf Voraussetzugen beruhe, die der Staat erst zu schaffen habe, hätte man nach dem Zusammenbruch des Kommunismus gesehen, als die Ökonomen geglaubt hätten, es genüge, die Wirtschaft von staatlichem Zwang zu befreien. Sie hätten lernen müssen, daß auch die Marktwirtschaft durch Staatstätigkeiten bis hin zur Bekämpfung der Mafia und zur Führung der Grundbücher vielfältig unterstützt werden müsse, damit sie florieren könne. Ohne Staat gebe es kein Sozialprodukt; deswegen sei es gerechtfertigt, daß der Staat einen Teil des Sozialprodukts für sich in Anspruch nehme. Zugleich ergäben sich aus dieser Rechtfertigung Grenzen des Steuerzugriffs. *Von Stein* leite aus ihnen ab, daß der Staat die Kapitalsubstanz nicht angreifen dürfe, daß er seine Mittel sparsam verwalten müsse und daß er Abgaben nur erheben dürfe, soweit und solange durch die staatliche Tätigkeit an die Gesamtheit mehr zurückfließe als ihr durch Steuern entzogen werde (nach *von Stein*: „Princip der Reproductivität des Steuerwesens"). Schon diese Auffassung zeige, daß sich aus den Grenzen der Rechtfertigung Grenzen der Besteuerung ableiten ließen.

Erst innerhalb dieser Grenzen stelle sich die Frage, wie Steuerlasten, soweit sie gerechtfertigt seien, auf die Bürger gerecht zu verteilen seien. Erst auf dieser zweiten Stufe trete das Prinzip der Leistungsfähigkeit in sein Recht. Das bedeute aber: nicht die Besteuerung jeder Leistungsfähigkeit sei gerechtfertigt, sondern nur diejenige, zu der der Staat einen Beitrag geleistet habe. Wer meine, jede Leistungsfähigkeit rechtfertige eine Besteuerung, wenn sie nur gerecht, also nach dem Maß der Leistungsfähigkeit, abgestuft werde, der komme im Grunde doch noch nicht ganz über die Denkweise des Wegelagerers hinaus, der nehme, wo er etwas bekommen könne, allerdings dabei den Armen weniger abnehme als den Reichen.

Aus diesen Überlegungen folgt nach *Klaus Vogel* die Markteinkommenstheorie und zwar nicht als eine Aussage über Verfassungsrecht oder geltendes Steuerrecht, sondern als eine Aussage zur moralischen Rechtfertigung der Besteuerung. Anderes Einkommen als über den Markt erzieltes möge besteuert werden, soweit der Staat zu ihm einen entsprechenden Beitrag geleistet habe. Wenn jemand aber in Monte Carlo spiele und dort gewinne, mit Einsätzen aus versteuertem Einkommen, dann habe der Staat des Spielers zu diesem Gewinn in keiner Weise beigetragen. Der Staat habe deshalb gerechterweise auch keinen Anspruch darauf, an diesem Gewinn beteiligt zu werden[8].

Da *Klaus Vogels* Ausführungen zur Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer noch einen gewichtigen Teil der Diskussion bestimmen sollten, werden auch diese Referatsbemerkungen nachfolgend zusammengefaßt wiedergegeben: Weil die Erbschaft nicht über den Markt erworben sei, seien – so *Vogel* – nur drei Möglichkeiten ersichtlich, eine Erbschaftsteuer zu rechtfertigen: einmal als Besteuerung der während des Lebenszeitraums angesammelten, im Augenblick des Todes zu realisierenden stillen Reserven, zweitens als

4 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1069 f.

5 Damit befaßt sich die Tischvorlage *K. Tipkes* nicht.

6 Dazu *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte" und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, Der Staat 1986, 481 ff., 517.

7 *L. v. Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, V. Aufl., Bd. II 1, 1885, S. 348.

8 Nach *Klaus Vogels* Auffassung kann durchaus erwogen werden, ob nicht eine gewisse nutzentheoretisch zu begründende Steuer des Wohnsitzstaates gerechtfertigt wäre. Diese Steuer müsse aber dann deutlich geringer sein als die auf das Markteinkommen.

Zusatzeinkommensteuer auf das Lebenseinkommen, d. h. als eine im Zeitpunkt des Todes nach Maßgabe des Lebenseinkommens vorgenommene verschärfende Progression und zum dritten als Umverteilungsabgabe, die dann freilich keine Steuer im Sinne der eben beschriebenen Steuerrechtfertigung sei.

Nach dem ersten Ansatz werde die Erbschaftsteuer durch eine capital gains tax nach kanadischem Vorbild ersetzt. Danach müsse konsequenterweise der Anschaffungswert aller Wirtschaftsgüter des Nachlasses festgestellt werden, bei Wirtschaftsgütern, die der Erblasser selbst geerbt oder zum Geschenk bekommen habe, ihr Zeitwert im Augenblick des Erwerbs. Außerdem müsse der Geldwertverlust herausgerechnet werden, wenn es nicht zu einer Besteuerung gewaltiger Scheingewinne kommen solle. Wie dies durch Typisierungen oder Pauschalierungen sinnvoll vereinfacht werden könne, ohne den Grundgedanken aufzugeben, sei nicht ersichtlich. Die Begründung, die Erbschaftsteuer solle Leistungsfähigkeit erfassen, die möglicherweise während der Lebenszeit des Erblassers der Besteuerung entgangen sei, sei hingegen abzulehnen. Denn eine auf einer so wackeligen Hypothese aufbauende, zudem „Gerechte und Ungerechte" gleichmäßig treffende Steuer sei ihrerseits ungerecht.

Auch der zweite Ansatz, der Gedanke einer sich im Zeitpunkt des Todes verwirklichenden einkommensteuerlichen Zusatzprogression, verlange, daß das vom Erblasser seinerseits Ererbte, damit nicht als Einkommen bezogene Vermögen, vom Wert der Erbschaft abgezogen werde. Die technischen Probleme seien hier nicht ganz so groß zu veranschlagen wie bei einer konsequent durchgeführten capital gains tax, weil nicht die Anschaffungswerte aller erworbenen Wirtschaftsgüter ermittelt und dem Währungsverfall anzupassen seien. Für den Wert des ererbten Vermögens könne eventuell auf die steuerlichen Feststellungen aus Anlaß der vorausgegangenen Erbfälle zurückgegriffen werden. Man müsse allerdings in Kauf nehmen, daß möglicherweise auch sehr große Vermögen über Generationen weitergegeben würden, ohne daß Erbschaftsteuer anfalle.

Der dritte Ansatz, Erbschaftsteuer zum Zwecke der Umverteilung, liege mehr oder weniger explizit den modernen Erbschaftsteuergesetzen zugrunde, auch dort, wo die Steuer damit begründet werde, daß der Vermögensanfall „unverdient" sei. Für den Ansatz lasse sich der Gleichheitsgedanke anführen: Allein selbst erworbenes Vermögen, so möge man argumentieren, verdiene es, vor staatlichem Zugriff geschützt zu werden. Es handele sich gewissermaßen um eine Teilkonfiskation der großen Vermögen auf Raten, die abgemildert werde, wenn Vermögen im Familienverband verbleibe. Gegen diesen Ansatz spreche, daß es Vermögen, auch große, verdienten, zusammengehalten zu werden. Die Argumente beider Seiten seien zu werten. *Klaus Vogel* gestand mit der klarstellenden Bemerkung, nicht Erbe eines großen Vermögens zu sein, Verständnis für beide Seiten zu haben. Man müsse aber wohl mindestens konzedieren, daß in einer Gesellschaft, in der große Vermögen aus weit vergangenen Zeiten existierten, Vermögen, die damals möglicherweise nicht in besonders rechtstaatlicher und sozial gerechter Weise erworben worden seien – etwa durch Plünderung und frühkapitalistische Ausbeutung –, ein gewisses Bedürfnis danach bestehen könne, die durch alte Vermögen vermittelten Vorzugspositionen zumindest schrittweise abzubauen.

III. Wesentliche Diskussionsinhalte

1. Zu Klaus Vogels Steuerrechtfertigungstheorie

Dieter Birk fragte, wie intensiv der Staatsbeitrag sein müsse, damit aufgrund dieses Beitrags Steuern erhoben werden dürften und ob die Bereitstellung etwa des Erb- und Schenkungsrechts schon die Rechtfertigung für eine Erbschaft- und Schenkungsteuer sein könne. Darüber hinaus warf er die Frage auf, ob es nach den Ausführungen von *Vogel* nicht konsequent wäre, das Welteinkommensprinzip abzuschaffen, da der inländische Staat weder etwas mit ausländischen Gewinnen noch mit ausländischen Verlusten zu tun habe. Des weiteren wies *Birk* u. a. im Hinblick auf das Sondervotum von *Ernst-Wolfgang Böckenförde* zur Vermögensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts[9] auf die Möglichkeit hin, die notwendige (mittelbare) steuerliche Einkommens- und Vermögensumverteilung („Sozialstaat als Prozeß" nach *Zacher*) als Rechtfertigungsgrund der Besteuerung zu sehen. In diesem Zusammenhang fragte *Birk* den anwesenden Berichterstatter des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts, *Paul Kirchhof*, ob die Vermögensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts deshalb nicht etwas einseitig sei, weil der Umverteilungsgesichtspunkt nicht hinreichend berücksichtigt worden sei.

Karl Heinrich Friauf betonte, daß bei der Frage nach den Maßstäben und Grenzen einer verfassungskonformen Besteuerung zwei Dimensionen zu unterscheiden seien: Die verfassungsrechtliche Strukturierung des Steuerrechts müsse sich nicht allein nach dem Gleichheitssatz mit dem Steuerlasten-Verteilungsmaßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richten, sondern darüber hinaus auch den verfassungsrechtlich garantierten Freiheitsrechten (etwa Berufsfreiheit, Eigentumsgarantie) Rechnung tragen. Es genüge eben nicht, Steuerlasten gleichmäßig zu verteilen, sondern es sei zusätzlich freiheitsrechtlich nach den absoluten Grenzen einer Steuerbelastung zu fragen. Dann könne es sein, daß eine steuerrechtliche Regelung, die gleichheitsrechtlich durchaus akzeptabel wäre, gleichwohl dem verfassungsrechtlichen Verdikt zum Opfer fallen müsse, weil der freiheitsrechtliche Schutz der Betroffenen nicht hinreichend gewährleistet sei. So seien auch bereits in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aufgrund freiheitsrechtlicher Komponenten Unter- und Obergrenzen der Besteuerung beschrieben worden: zum einen in der Entscheidung zum einkommensteuerlichen Existenzminimum (Einkommensbesteuerung erst jenseits des Betrags der Sozialhilfe)[10], zum zweiten in den Entscheidungen zur Ver-

9 Vgl. abweichende Meinung zum Beschl. des 2. Senats v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 665 = StRK BewG 1965 Allg. R. 11.

10 BVerfG-Beschl. v. 25. 9. 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413 = StRK EStG 1975 Allg. R. 87.

mögen- und Erbschaftsteuer im Zusammenhang mit der Grundbesitz-Einheitsbewertung (Gesamtsteuerlast maximal in der Nähe von 50 %)[11].

Reimer Voß wandte ein, daß sich der Staatsbeitrag für den wirtschaftlichen Erfolg des Staatsbürgers in der Regel nicht feststellen lasse und folglich der *Vogel*sche Beitragsgedanke der Besteuerung keine Grenzen setzen könne.

Harald Schaumburg stellte die These auf, einen praktisch feststellbaren Unterschied zwischen Opfer- und Beitragstheorie zur abgestuften Rechtfertigung staatlicher Steuerlasten gebe es nicht. Vielmehr sei die Steuer an sich gerechtfertigt, weil der Staat mit seinen Mindestleistungsgarantien (etwa Erbrecht, Eigentum) für seine Bürger existiere. Deshalb sei die von *Vogel* sogenannte vergessene Vorfrage wohl zu Recht vergessen worden. Zudem gebe es Stimmen, die dieses Steuerrechtfertigungsthema für „banal" hielten.

Paul Kirchhof erwiderte: Die „steuerrechtliche Vorfrage" sei weder banal noch verdiene sie das Vergessen. Selbstverständlich setze jede Zuordnung von Wirtschaftsgütern als Prämisse jeder Besteuerung eine Rechtsordnung voraus und damit einen Staat. Ohne die verläßlichen Garantien des Rechts seien Wirtschaftsgüter individuell nicht zuzuordnen. Nicht zu übersehen sei aber eine wesentliche Abstufung der einzelnen Steuerarten und des staatlichen Zugriffs auf individuelle Leistungsfähigkeit je nach Art und Intensität des Beitrages, den der Staat etwa für den Erwerb von Wirtschaftsgütern leiste. Solange der Staat bloß das Recht, etwa Eigentum haben zu dürfen, zusammen mit Polizeischutz leiste (Hinweis auf den alten Assekuranzgedanken), gebe es lediglich einen relativ maßvollen Steuerzugriff (Hinweis auf die Vermögensteuer). Wenn jedoch der einzelne den Markt nutze, den der Staat rechtlich organisiere und wirtschaftlich sowie finanziell flankiere, um hinzuzuerwerben, dann gebe es, etwa bei der Einkommensteuer, ganz andere Zugriffsintensitäten. *Vogels* Ausführungen zum Nutzungsgedanken seien wohl nicht individualisierend, sondern (mit *Lorenz von Stein*: Reziproduktivität) generalisierend als Rechtfertigung der Steuer schlechthin gemeint. Der nutzentheoretische Ansatz lasse sich jedoch noch verlängern und weiter ergiebig machen, indem für die Belastungsgleichheit je nach Leistungsfähigkeit und für die Zugriffsintensität danach zu fragen sei, ob der Staat hier nicht einen erheblich unterschiedlichen Beitrag zum Entstehen und zur rechtlichen Gewährleistung dieser Leistungsfähigkeit erbracht habe. Daraus folgten für die Einkommensteuer, für die Erbschaft- und Schenkungsteuer und für die Umsatzsteuer, vergröbernd gesagt, ganz deutliche Linien, die dort aufgegriffen seien, und die sich dann durchaus in dieser Differenzierung, die geleistet werden müsse, rechtfertigen ließen. Im Anschluß an die Ausführungen *Friaufs* zum Verfassungsrecht müsse in der zweiten Stufe die Gleichheit entsprechend der Leistungsfähigkeit hergestellt werden. Hier sei der Gleichheitssatz dominierend. Das sei geleistet. Jedoch benötige man bei einem angenommenen Einkommensteuerrecht, das zwar unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes akzeptabel ausgestaltet sei, aber mit Steuersätzen zwischen 80 % und 99 % arbeiten würde, die ergänzende Berücksichtigung der Freiheitsrechte zur Mäßigung der verfassungsproblematischen Intensität des Steuerzugriffs. Wenn nun die Zugriffsintensität abgestuft nach der Einkommenshöhe gemäßigt werde, dann bewege man sich im Binnenbereich der Berufsfreiheit, da die Berufsfreiheit auch die Funktion habe, Einkommen zu erwerben, und der Eigentumsfreiheit, da dieses Grundrecht garantiere, erworbenes Einkommen behalten zu dürfen. Hier sei auch die Fragestellung nach der Elementarfunktion des Privateigentums einschlägig. Zu diesem elementaren Freiheitsrecht gehöre es, von dem Eigentum leben zu dürfen und nicht Sozialhilfeempfänger des Staates sein zu müssen. Also könne aus dem Schutz der Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG) folgen, daß der Staat das Einkommen, das verfassungsrechtlich Eigentum sei, in gewissem Umfang auch steuerfrei zu stellen habe. Das Konzept, nach differenzierten Steuerarten unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes und der Freiheitsrechte besteuern zu wollen, erfordere den individualisierenden Gesamtbelastungsvergleich. Mithin sei nicht nur nach der Rechtfertigung der einzelnen Steuer, sondern danach zu fragen, wie das Einkommen und Vermögen des Bürgers mit der Fülle der einzelnen Steuerarten insgesamt belastet sei. Genau dies habe die neue Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer als verfassungsrechtliches Gebot gefordert. Insofern seien auch die Gewerbe-, Grund- und Grunderwerbsteuer in die Perspektive dieser Entscheidung (= Gesamtsteuerbelastung) miteinbezogen. Hingegen sei die Frage der Steuerumverteilung als Rechtfertigung der Besteuerung, auf die sich *Birk* im Hinblick auf die Vermögensteuerentscheidung berufe, in der zitierten Entscheidung ausdrücklich offen gelassen worden. Man habe in Anlehnung an Band II der *Tipke*schen Steuerrechtsordnung und unter Aufgreifen verschiedener Wegmarkierungen der *Tipke*schen Lehre festgestellt, daß die Vermögensteuer schon vom Volumen, aber auch von der Konzeption her keine umverteilende Steuer sei. Denn etwa 80 % bis 85 % des Vermögensteueraufkommens werde allein von den Unternehmen bezahlt und damit faktisch auf die Letztnachfrager überwälzt. Die Vermögensteuer sei damit im Kern keine Besteuerung der Vermögenden, sondern der Konsumenten als Steuerträger.

Franz Salditt äußerte, das grundsätzliche Besteuerungsrecht eines Staates sei im Blick auf dessen Verfaßtheit zu bestimmen. In einer Demokratie könne man den Staat nicht von der Gesamtheit seiner Bürger unterscheiden. Daher verliere der Staat auch dann nicht das Recht auf Besteuerung seiner Bürger, wenn ihm alles mißlinge. Eine solche Lage müßten die Bürger in der Demokratie nämlich selbst verantworten. Aus diesem Grunde ließen sich die Beitragstheorien als Steuerrechtfertigungen jedenfalls in einem demokratischen Staatswesen nicht fruchtbar machen. Hier könne die Steuergerechtigkeit keine Frage der Opfer- oder Beitragsargumentation sein, weshalb es allein auf die Belastungsgleichheit ankomme.

Günther Felix stellte die Grundsatzfrage nach einer ganzheitlich herzustellenden Staatsordnung. Die von

11 BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91 (FN 9) (zur Vermögensteuer); BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 = StRK ErbStG 1974 Allg. R. 18 (zur Erbschaftsteuer).

Tipke so engagiert angestrebte Ordnung der Staats-Einnahmenseite könne die Forderung nach Ordnung auch auf der Staats-Ausgabenseite auslösen.

Klaus Tipke stimmte *Vogel* darin zu, daß es ein vom Individuum gelöstes, allgemeines Äquivalenzprinzip des Inhalts gebe, daß die Steuern *der* Bürger in der Tat die Gegenleistungen für die Leistungen des Staates sein sollten. Die Staatsleistungen erschöpften sich aber nicht im Schutz des Eigentums und in der Förderung der Wirtschaft. Fraglich sei auch, wie die Leistungen des Staates zu messen seien und ob es auf diese Frage überhaupt eine befriedigende Antwort geben könne. Konkret beschrieb *Tipke* einen Steuerbürger, der, ausgestattet mit ansehnlichem und ordnungsgemäß versteuertem Einkommen und Vermögen, beim Finanzamt und später beim Bundesverfassungsgericht Mängelrügen bezüglich der Staatsleistungen geltend mache und folglich eine Kürzung der Steuerbelastung fordere, weil etwa Wirtschafts- und Außenministerium nach seiner Meinung nicht richtig funktionierten und weil, wie der Bund der Steuerzahler ständig berichte, beträchtliche Steuerbeträge durch staatliche Stellen verschwendet würden, weil die Polizei vor der zunehmenden Kriminalität versage usw. *Tipke* fragte, welche praktischen Hoffnungen *Vogel* einem solchen Bürger mit seiner Theorie machen könne.

Klaus Vogel stellte heraus, daß der staatliche Steueranspruch dann moralisch nicht mehr gerechtfertigt sei, wenn die Verschwendung insgesamt überhand nehme und die Leistungen des Staates allgemein gegen null tendierten. Danach komme es auf das Messen einzelner Staatsleistungen, worauf auch *Voss* eingegangen sei, nicht an. Wenn einmal, wie in dem Beispiel von *Salditt*, in einer sonst idealen Staatsform für einen relativ kurzen Zeitraum alles schief gehe, dann müsse dies wohl hingenommen werden.

Anders sei es aber wohl zu sehen, wenn ein Staatswesen mehr und mehr zu einem für den Bürger nicht mehr zu durchschauenden „Klüngel"-Staat verkomme. Das könne auch in einer Demokratie, der – nach *Churchill* – besten Staatsform unter allen schlechten, vorkommen. Mit Blick auf die Frage von *Birk*, ob die Erbschaft- und Schenkungsteuer schon durch das staatliche Vorhalten der Rechtsinstrumente für das Erben und Schenken hinreichend gerechtfertigt sei, verwies *Vogel* zunächst auf die unterschiedlich zu gewichtenden Teilsteuerarten: einerseits auf die Erbschaftsteuer mit der dahinterstehenden staatlichen Erbrechtsgarantie, andererseits auf die Schenkungsteuer, die sich – abgesehen von den nützlichen zivilrechtlichen Zuordnungsregeln – allein auf die Notwendigkeit, die Erbschaftsteuer-Umgehung zu verhindern, stützen könne. *Vogel* wollte sich aber bezüglich des Rechtfertigungsgrundes der Erbschaft- und Schenkungsteuer letztlich noch nicht festlegen. Wenn für eine Vermögensbesteuerung aufgrund der von *Kirchhof* hier noch einmal dargelegten notwendigen Gesamtsteuer-Belastungsberechnung kaum noch Raum sei, dann liege das nicht an der vom Bundesverfassungsgericht aufgezeigten Steuerobergrenze (etwa 50 %), sondern an den angespannten Steuersätzen anderer Steuern. Daneben sprach sich *Vogel*, im Hinblick auf die Frage von *Birk*, für die Abschaffung des Welteinkommensprinzips aus.

Nach *Arndt Raupach* sollte eine Steuer-Rechtfertigungslehre nicht nur nach der Moral, sondern insbesondere nach dem Recht fragen. Im übrigen sei – anders als der preußische Staat mit seinen geringen Steuersätzen (4 % bei der Einkommensteuer) – der heutige Staat allgegenwärtig, heutzutage spiele sich ohne staatliche Ordnungsfunktion praktisch nichts mehr ab. Das Maß der staatlichen Ordnung zum Maß der Steuergerechtigkeit zu machen, sei gefährlich. Man könne wohl eine Steuer nicht deshalb für ungerecht erklären, weil etwa der Staat zu viele Steuergelder verschwende. Dies führe zur politischen Auflösung. Man möge auch bedenken, daß die Bundesrepublik Deutschland noch Steuern vereinnahme, die unter dem ungerechten System der einstigen DDR entstanden seien.

Gerd Rose betonte, daß es für ihn ungeheuer spannend sei, in einem staatsrechtlich-finanzwissenschaftlichen Seminar zu Steuer-Rechtfertigungstheorien zu sitzen, wobei er – wie immer – fasziniert sei von der tiefen Intellektualität führender (auch Steuer-)Juristen. Gleichwohl wolle er sich die Anregung erlauben, mehr zum eigentlichen Thema „Über die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Steuerrechtsordnung" zu diskutieren. Er würde sich gegebenenfalls an einer solchen Diskussion beteiligen.

Paul Kirchhof stimmte *Raupach* zu und verwies darauf, daß das aktuelle deutsche Verfassungsrecht die staatlichen Einnahmen und Ausgaben strikt trenne. Bei dem früheren Drei-Klassen-Wahlrecht habe der Großsteuerzahler stärkeren Einfluß auf die Ausgabenseite gehabt. Danach habe es den lehrreichen preußischen Streit um das Budget-Recht gegeben. Heute sei eine kategorische Trennung zwischen einerseits dem Steuerrecht und andererseits dem vom Haushaltsgesetz abhängigen staatlichen Leistungsprogramm gegeben. Das mache den Finanzstaat unbefangen und unabhängig gegenüber seinem Finanzier. Die Trennung sei auch in der Gegenwart rechtlich praktisch. Er, *Kirchhof*, erinnere an den Steuerfall eines Bürgers, der aus beachtlichen Gewissensgründen zur Finanzierung der Bundeswehr nicht habe beitragen wollen. Hier sei zu beachten gewesen, daß die Verwendungsentscheidung der Parlamentarier, die nach Art. 38 GG nur ihrem Gewissen verantwortlich seien, allein demokratisch gerechtfertigt werden könne. Bei der Staatsverschuldung kenne man allerdings einen anderen Maßstab. Dort, wo die Verschuldung die Obergrenze der jährlichen Investitionen nicht überschreiten dürfe, gebe es große Probleme, weil nach der Verfassung staatliche Ausgabenpolitik im Tatbestand der Investitionen bewertet werden müsse. Dieser für die Begrenzung der Staatsverschuldung interessante Maßstab sei wohl nicht verallgemeinerungsfähig. Im positiven Recht solle man dabeibleiben, die staatliche Einnahmenseite einerseits und die staatliche Ausgabenseite andererseits zu trennen. Dies hindere nicht die Erkenntnis, daß ein freiheitlicher Sozialstaat nur geben könne, was er vorher seinen Bürgern genommen habe.

Günther Felix verwies mit Blick auf den „neuen Halbteilungsgrundsatz" als Begrenzung der Staatseinnahmen auf einen möglichen Zusammenhang mit einer vom Bundesverfassungsgericht gewünschten mittelbaren Ausgabenkappung. Im übrigen könne er ein Konzept akzeptieren, das im *Tipke*schen Sinne für Ordnung auf der Staatseinnahmenseite sorge, aber ansonsten dem Parlamentarismus im Hinblick auf die Ausgabenseite mehr Freiheit lasse.

2. Einkommenserzielung und Einkommensverwendung als Maßstab gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Jürgen Pelka sprach sich gegen eine Alleinsteuer (Einkommensteuer) und für ein begrenztes Mehrsteuersystem (Einkommensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Umsatzsteuer) aus: Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Bürgers zeige sich sowohl bei der Einkommenserzielung, als auch bei der Einkommensverwendung. Die Einkommensteuer mit einem, insbesondere aus praktischen Gründen, lückenhaften Einkommensbegriff könne die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Bürgers nur unvollkommen abbilden und erfassen. Zur Besteuerung der Einkommenserzielung, die u. a. den Fund, den Lotteriegewinn, bestimmte Kapitalgewinne nicht berücksichtige, müsse notwendigerweise als Ergänzung die Besteuerung der Einkommensverwendung durch die Umsatzsteuer hinzutreten.

Nachdem sich auch *Kathrin Klett* für eine klare Trennung von Staatseinnahmen und -ausgaben ausgesprochen hatte, unterstützte sie den Vergleichsmaßstab der Leistungsfähigkeit mit seinen verschiedenen individuellen Indikatoren als Ausdruck steuerlicher Gerechtigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip strukturiere die gesamte Steuerrechtsordnung. Hauptsächlich solle die individuelle Leistungsfähigkeit realitätsgerecht mit der Einkommensteuer belastet werden. Mit der herrschenden Lehre in der Schweiz müsse die Einkommensteuer möglichst sämtliche Einkünfte erfassen, auch Naturaleinkünfte und Einkünfte, zu deren Erzielung der Staat nicht beigetragen habe.

Christoph Trzaskalik meinte, daß es aus guten Gründen verschiedene Steuern gebe. So hätten etwa die Umsatzsteuer und die Erbschaftsteuer auch auf Gerechtigkeitsebene wohlbegründete andere Strukturen, die sich nicht an einem Prinzip allein ausrichten ließen. Er verwies dazu auf Überlegungen, die für eine andere Ausgestaltung der Erbschaftsteuer im Vergleich zur Einkommensteuer gesorgt hätten. Er setzte hinzu, daß auch Geldstrafen aus dem Einkommen zu zahlen seien. Der Hinweis, alle Steuern seien allein aus dem Einkommen zu zahlen, sei so banal wie richtig. Der Satz sei indes nicht ausschlaggebend für die Strukturierung von Steuern.

Klaus Tipke befragte *Trzaskalik*, welches andere Prinzip er den anderen Steuern, die nicht Einkommensteuer seien, zugrunde lege.

Christoph Trzaskalik antwortete, daß etwa die umsatzsteuerliche Leistungsfähigkeit mit der einkommensteuerlichen Leistungsfähigkeit nichts zu tun habe, da sich die umsatzsteuerliche Leistungsfähigkeit nach dem Konsum bemesse, also nach dem Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, den auch *Tipke* der Besteuerung des Verbrauchers zugrunde lege.

Jochen Thiel stimmte dem ganzheitlichen Denkansatz von *Tipke*, der die gesamte Steuerrechtsordnung erfasse, zu. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip als dem Fundamentalprinzip des Steuerrechts könne abgeleitet werden, daß die Besteuerung des Einkommens zu drei Zeitpunkten, nämlich bei der Erzielung, in der Sparphase (Vermögen als gespeichertes Einkommen) und bei der Verwendung eintreten dürfe. Auch Art. 14 GG verbiete – ganz allgemein betrachtet – eine Vermögensbesteuerung nicht. Folglich ließen sich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch mehrere Steuerarten rechtfertigen.

Dieter Birk betonte das Verdienst von *Tipke*, durch systematisches Denken die gesamte Steuerproblematik auf einfache Wahrheiten zurückgeführt zu haben. Gleichwohl könne das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht das einzige Prinzip sein, das eine gerechte Steuerordnung leite. Denn Gerechtigkeit beruhe u. a. auf Interessenausgleich. Über Gerechtigkeit gebe es verschiedene Ansichten, die sich in verschiedenen Prinzipien niederschlügen. Im übrigen gebe es Steuerbereiche, bei denen man mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip überhaupt nichts anfangen könne, etwa bei dem aktuell erkannten Halbteilungsgrundsatz im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer oder bei der geplanten Einführung eines Ökosteuersystems. Es sei utopisch zu glauben, das Leistungsfähigkeitsprinzip könne insgesamt die Steuerrechtsordnung prägen.

Klaus Tipke versuchte mit *Trzaskalik* auf eine Linie zu kommen: Wenn einmal die Erzielung des Einkommens, ein weiteres Mal die Verwendung des Einkommens (der Konsum) belastet werde, knüpfe zwar die Besteuerung unterschiedlich an, sie belaste aber in beiden Fällen das Einkommen.

Heinrich Wilhelm Kruse bekundete zunächst grundsätzliche Bedenken, auf dem Turnierplatz der Prinzipienreiter mitzufechten. Allerdings leuchte ihm ein, daß die Einkommensteuer in gewisser Weise das Leistungsfähigkeitsprinzip reflektiere. Dagegen sei nicht mehr einleuchtend, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip die indirekten Steuern erfassen solle. Der Bettler auf dem Bahnhofsplatz verbrauche sein Betteleinkommen und werde steuerlich indirekt mit Verbrauchsteuern belastet, obwohl er kein Einkommen im Sinne des Einkommensteuergesetzes habe. Möglicherweise liege schon hier ein gewisser Kurzschluß vor, wenn bei diesem Bettler von Einkommensverwendung die Rede sei. Hier werde mit zwei verschiedenen Einkommensbegriffen gearbeitet. Auch im Hinblick auf die angestrebte europäische Steuerharmonisierung mit einer Mischung von 50:50 direkte/indirekte Besteuerung müsse er, *Kruse*, fragen, ob nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip zu kurz greife. Oder anders gewendet: Werde das Leistungsfähigkeitsprinzip auf Steuern angewendet, auf die es überhaupt nicht passe, werde die Prinzipientreue viel zu weit getrieben. Die indirekten Steuern, die Verbrauchsteuern bis hin zur Mineralölsteuer, hätten mit Einkommensverwendung sehr wenig zu tun. Man müsse die genannten Steuern zahlen, weil man am Verkehr teilnehme, weil man verbrauchen wolle. Einkommen werde nicht vorausgesetzt. Obwohl er wisse, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip bereits in der Weimarer Verfassung gestanden habe und daß auch andere Staaten es ausdrücklich in ihre aktuelle Verfassung aufgenommen hätten, erbitte er Antworten auf die gestellten Fragen.

Gerd Rose, der sich nach eigener Aussage, als Steuerbetriebswirt mehr für das Detail als für den Vogelflug interessiert, sprach über Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Verletzung des daraus abgeleiteten Nettoprinzips. *Rose* wandte sich gegen die Besteuerung fiktiver Einkünfte, die etwa durch Erweiterung des Katalogs nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG) zu beklagen sei. Er sprach sich

aus praktischen Gründen und mit dem Hinweis auf schlechte französische Erfahrungen mit einer für kurze Zeit geltenden Steuer auf den Müßiggang dafür aus, den Freizeitnutzen, entgegen früheren Forderungen aus der Finanzwissenschaft, nicht zu besteuern. In diesem Sinne müsse der Bahnhofsbettler einkommensteuerunbelastet bleiben. Im übrigen denke er, daß der Staat überall dort besteuere, wo es gehe, ohne sich nach Prinzipien oder nach der hohen Rechtswissenschaft zu richten. Zwar bewundere er den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer mit den Überlegungen zur Gesamtsteuerlast. Allerdings sei noch unklar, wie diese Entscheidung vom Gesetzgeber umzusetzen sei. Diese Umsetzungsarbeit sei wohl auch des Schweißes weniger Edler wert. Er arbeite daran, wenigstens ein paar Probleme, die die genannte Entscheidung aufgegeben habe, mitzulösen.

Günther Felix machte auf die einstige deutsche Einkommensbesteuerung nach dem Verbrauch (§ 48 EStG a. F.), also auf eine ehemals einfachgesetzlich gegebene unmittelbare Verknüpfung verschiedener Indikatoren der Leistungsfähigkeit, aufmerksam.

Karl Heinrich Friauf trat, ausgehend von der Erkenntnis *Tipkes*, daß sämtliche Steuern nur aus dem Einkommen aufgebracht werden könnten, und der Einsicht, daß der Gesetzgeber nicht willkürlich Steuern, auch nicht indirekt, erheben dürfe, für eine innere Verbindung unter den verschiedenen Steuerarten nach dem Grundprinzip kommunizierender Röhren ein. Ein Steuersystem mit einem gewichtigen Anteil direkter Steuern beschränke immanent die Möglichkeiten der indirekten Besteuerung. Beides lasse sich nicht gleichzeitig haben. Hohe direkte Besteuerung nach deutschem Modell und umfassende indirekte Besteuerung nach italienischem Muster funktioniere weder aus praktischen noch aus rechtssystematischen und verfassungsrechtlichen Gründen.

Jürgen Pelka ging insbesondere auf die Fragen von *Kruse* ein: Der Einkommensbegriff des aktuellen Einkommensteuergesetzes sei nicht in jeder Hinsicht deckungsgleich mit dem ökonomischen Einkommensbegriff des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auch wenn das Betteleinkommen nicht Einkommen im Sinne des Einkommensteuergesetzes sei, sei es gleichwohl Einkommen im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Umsatzsteuergesetzes. Die Verwendung des Betteleinkommens löse eine (indirekte) Umsatzsteuerbelastung des Bettlers aus. Im übrigen sei das Leistungsfähigkeitsprinzip das Oberprinzip des Steuerrechts, aus dem Subprinzipien, wie etwa das Nettoprinzip oder das Realisationsprinzip, abgeleitet würden, die das Oberprinzip konkretisierten, mitunter auch modifizierten. Daneben gebe es Prinzipien, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprächen. Nicht jede Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips führe zur verfassungsrechtlichen Verwerfung. Gegenprinzipien müßten allerdings besonders gerechtfertigt und konsequent angewandt werden. An einem solchen Konzept, wie es *Tipke* überzeugend abgeleitet und begründet habe, müsse sich der Gesetzgeber messen lassen. Dagegen dürfe einer wie auch immer gearteten gesetzgeberischen Willkür nicht das Wort geredet werden. Vielmehr müßten die Juristen dafür kämpfen, daß Gesetzgeber und Rechtsanwender sich künftig vermehrt an dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugunsten eines dann im wesentlichen gerechten Steuerrechts orientierten.

Heinrich Wilhelm Kruse erwiderte: Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiere sich vornehmlich im Einkommensteuergesetz. Mit anderen Worten: Das Leistungsfähigkeitsprinzip könne man aus dem Einkommensteuergesetz ableiten. Fraglich sei, ob dieses aus dem Einkommensteuergesetz abgeleitete Rechtsprinzip wirklich unbesehen auf alle anderen Steuern, die etwa 50 % des Gesamtaufkommens ausmachten, übertragbar sei. Wie stehe es mit der Leistungsfähigkeit eines Bauunternehmers, der zwar Jahr für Jahr schaffe, aber kaum Ertrag erwirtschafte. Dieser Unternehmer zahle Umsatzsteuer und andere indirekte Steuern. Wenn man es genau nähme, sei sein Ertrag durch diese Steuern abgeschöpft worden. Mit der Übertragung des aus der Einkommensteuer abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips auf andere Steuerarten würden doch wohl verschiedene Kategorien miteinander vermischt. Ob dieser Mischung nicht ein logischer Fehler zugrunde liege, ob es überhaupt zulässig sei, so zu denken, wollte *Kruse* von *Tipke* und den anderen Verfechtern des Fundamentalprinzips der Leistungsfähigkeit wissen.

Klaus Tipke antwortete, es gehe nicht darum, das Leistungsfähigkeitsprinzip an den real existierenden Steuern am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen, sondern darum, die real existierenden Steuern zu messen. Nach dem Grundgesetz gelte der Gleichheitssatz. Wer dieses Grundrecht anwenden wolle, der brauche einen Maßstab, einen Vergleichsmaßstab. Dieser sei mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gefunden. Z. B. müsse die Kaffeesteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip gemessen werden, nicht umgekehrt. Sonst würden die Dinge auf den Kopf gestellt. Z. B. schreibe die spanische Verfassung ausdrücklich die Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips vor. Auch hier könne man nicht behaupten, die Verfassung sei falsch, da bestimmte einfachgesetzliche Steuerregeln diesem Prinzip nicht entsprächen. Anders herum mache es Sinn. Verfassungswidrige Steuern seien zu ändern oder zu streichen. Dies sei sein Weg. Die Kaffeesteuer z. B. verletze wie alle Steuern, die an spezielle Gegenstände anknüpften, den Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Man brauche nur konsequent zu denken und zu fragen, warum denn das Einkommen der Kaffeetrinker stärker belastet werde als das der Teetrinker?

Hans Georg Ruppe warf zu den Bereichen spezielle indirekte Besteuerung, Besteuerung nach Kostenäquivalenz und zur Steuerüberwälzung verschiedene Fragen auf und nahm dazu auch selbst Stellung: Ausgehend von der Zulässigkeit einer progressiven direkten Besteuerung des Einkommens bei seiner Erzielung sowie der Zulässigkeit unterschiedlicher Steuersätze, abgestuft nach der Bedarfsnotwendigkeit der Verbrauchsgüter, bei der indirekten Besteuerung des Einkommens durch die Umsatzsteuer, könne doch eine zusätzliche indirekte Besteuerung, die an bestimmten entbehrlichen Gütern (etwa die Zweitwohnung) typisierend anknüpfe, nicht problematisch sein. Es sei legitim, wenn der Staat Steuern auch unter dem Gesichtspunkt der Kostenäquivalenz erhebe und etwa einen Teil der Straßenbaukosten über die Mineralölsteuer auf die Straßenbenutzer umlege. Ob dieser Vorgang Besteue-

rung oder Beitragserhebung genannt werde, sei dann letztlich nur eine Frage der Etikettenwahrheit, der der Gesetzgeber nicht zwingend zu folgen habe. Fraglich sei, ob eine Überwälzungssteuer, wie z.B. die in Österreich noch existierende Lohnsummensteuer, deshalb gerechtfertig sei, weil sie aus der Sicht des Konsumenten nur einen geringen Teil des Preises ausmache.

Klaus Tipke betonte, daß eine indirekte Besteuerung, die an Spezialgegenstände und nicht an allgemeine Bemessungsgrundlagen anknüpfe, mit gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nichts zu tun haben könne. Es mache keinen Sinn, das Vorhandensein eines bestimmten Gegenstands (etwa Zweitwohnung oder Drittfernseher) mit erhöhter besteuerungswürdiger Leistungsfähigkeit gleichzusetzen, ohne danach zu fragen, ob ein anderer diese Spezialgegenstände deshalb nicht besitze, weil er sein Geld anderweitig ausgegeben habe, etwa für einen Golfklub.

Einerseits müsse die Umsatzsteuer durchforstet werden, d.h. bestimmte Umsatzsteuerbefreiungen, etwa für Grundstücksvermietung an einen Sportverein, sollten entfallen. Andererseits seien die speziellen (zusätzlichen) Verbrauchsteuern zu beseitigen. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die nach Steuerobjekten separiere und zulasse, daß der Gesetzgeber, der ein bestimmtes Objekt besteuere, nicht zwingend auch ein anderes Objekt besteuern müsse, führe nicht zur Einheit der Steuerrechtsordnung. Dieser Rechtsprechung, die sich möglicherweise an Art. 106 GG orientiere, sei nicht zu folgen. Bei den Fiskal-Verbrauchsteuern gehe es nicht um die Verwirklichung des Äquivalenzprinzips; Lenkungsteuern seien ein Sonderfall.

Paul Kirchhof wies auf die neue Vermögensteuer-Entscheidung hin, mit der das Bundesverfassungsgericht gerade den Gesamtsteuerbelastungsvergleich individualisierend gefordert habe und er, *Kirchhof*, sich folglich mit *Tipke* auf einem parallelen Weg befinde. Thematisch seien zwar mit der Entscheidung nur die einheitswertabhängigen Steuern angesprochen, weil nur dies aufgegeben gewesen sei, allerdings greife der Verfassungsmaßstab deutlich darüber hinaus. Das Verfassungsrecht fordere bezüglich der direkten und indirekten Steuern die Gesamtperspektive. Wenn etwa ein nicht gerade reicher Vater vieler konsumierender Kinder viel Umsatzsteuer zahlen müsse, sei dies zur Kenntnis zu nehmen. Man könne nicht sagen, hier sei die Einkommensteuer, dort die Umsatzsteuer, und diese Steuerarten hätten miteinander nichts zu tun. Vielmehr gehe der Auftrag des Verfassungsrechts und der Rechtswissenschaft dahin, die verschiedenen Besteuerungsbereiche miteinander zu vernetzen. Der Leistungsfähigkeitsgedanke sei immer dann prägnant und gestaltungskräftig, wenn er individuell auf eine bestimmte Person bezogen werden könne, also beim Einkommensbezieher Einkommens- und Familienverhältnisse festgestellt würden. Das greife. Dagegen könne bei den indirekten Steuern nur typisierend eine Leistungsfähigkeit vermutet werden. Man nehme dort die Person, die über Kaufkraft verfüge und Leistungen nachfrage, nicht zur Kenntnis. Die Person könne der Bettler von *Kruse* sein, es könne ein Sozialhilfeempfänger, ein Unterhaltsempfänger, ein Beschenkter oder ein Kreditnehmer sein. Zwar herrsche auch bei der Umsatzsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip in dem allgemeinen Sinne, wie es *Pelka* formuliert habe. Fraglich sei jedoch, ob dies noch das Leistungsfähigkeitsprinzip sei, das einer einzelnen Person zugeordnet und in diesen persönlichen individuellen Rechtsverhältnissen zur Kenntnis genommen werde.

Klaus Tipke meinte, wenn *Kirchhof* einmal für einen Monat die Belege für alle seine Einkommensverwendungen sammele, könne er seine individuelle Umsatzsteuerbelastung zusammenrechnen.

Paul Kirchhof erwiderte, daß bei der Umsatzsteuer grundsätzlich die Belastung mit 15 % erfolge, ohne Rücksicht auf die Einkommenshöhe des Konsumenten. Dagegen nehme die Einkommensteuerbelastung mit der Höhe des Einkommens zu. Bei der Einkommensteuer werde also nach der individuellen Leistungsfähigkeit differenziert, an der der Staat überproportional teilhabe. Bei der Umsatzsteuer sei wohl vom Gegenprinzip auszugehen; denn der Vater mit den vielen Kindern müsse überproportional hohe indirekte Steuern zahlen, obwohl er in der Perspektive des Einkommensteuerrechts vermindert leistungsfähig sei. Zwischen den verschiedenen Besteuerungsbereichen fehle demnach möglicherweise noch die Koordination. Man müsse sich darum sorgen, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Übertragung von der Einkommensteuer zur Umsatzsteuer blaß werde und für den Gleichheitssatz seine gestaltende Kraft einbüße.

Günther Felix stellte heraus, daß ihm ein Verfassungskonzept mit oberer Besteuerungsgrenze, festgelegt durch einen Gesamtsteuerbelastungsvergleich zur Vermeidung einer Überbesteuerung, und unterer Besteuerungsgrenze, flankiert durch die Sozialhilfe, einleuchte. Die Demokratie hätte zwar so noch kein gerechtes Steuerrecht hervorgebracht. Indes existiere immerhin etwas Grobes, das jedenfalls dem, was zwischen 1933 bis 1945 vorherrschte, vorzuziehen sei.

Wolfram Reiß betonte, daß es auch ein Gebot der Klugheit sei, direkte und indirekte Besteuerung zu kombinieren. Diese Kombination sei auch, da stimme er *Tipke* zu, mit dem Gedanken einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar. Vorstellbar sei aber auch eine Alleinsteuer, anknüpfend an die Einkommenserzielung oder an die Einkommensverwendung. Eine ausschließliche indirekte Besteuerung müßte allerdings deutlich individualisierender sein als die derzeitige Umsatzbesteuerung.

Arndt Raupach griff das Beispiel von *Tipke* auf, wonach jemand für eine gewisse Zeit Belege sammele, um seine individuelle Umsatzsteuerbelastung auszurechnen. Dieses Beispiel zeige, daß die indirekte Steuerlast nach dem Indikator der tatsächlichen Leistung anfalle, nicht aber nach dem Indikator der Leistungsfähigkeit. Deshalb könne er die von *Ruppe* und von *Kirchhof* geäußerten Bedenken verstehen. Er stimme *Kruse* zu, der meine, der direkten Besteuerung liege ein anderes Prinzip zugrunde als der indirekten Besteuerung.

Moris Lehner hingegen betonte die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips über die Einkommensteuer hinaus. Bei allen Fiskalzwecksteuern gebe es das Problem der Bemessung einer gegenleistungsunabhängigen Leistung. Auf dieses Problem sei das Leistungsfähigkeitsprinzip eine geniale Antwort. Sie sei bislang am differenziertesten gegeben worden bei der Einkommensteuer. Dies bedeute indessen nicht, daß das

Leistungsfähigkeitsprinzip bei anderen Steuerarten keine Bedeutung haben könne. Wenn, im Gegensatz zur Einkommensteuer, der existenznotwendige Bedarf bei der Umsatzsteuer nicht berücksichtigt werde, also die einkommensteuerliche Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzips bei der Umsatzsteuer wieder unterlaufen werde, dann müsse dieser Befund zu weiteren Anstrengungen führen, die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Umsatzsteuer voranzutreiben.

Paul Kirchhof wies darauf hin, daß der Gedanke von *Lehner* in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im 43. Band bereits anklinge. Dort sei ausgeführt, daß die Funktion dessen, was der einzelne in seiner privaten Freiheit zur Finanzierung seines existenziellen Bedarfs erwerbe, Berücksichtigung in seiner Gesamtsteuerbelastung finden müsse. Danach sei die fehlende Differenzierung bei der indirekten Besteuerung, die aus erhebungstechnischen Gründen den Konsumenten in seiner Individualität nicht beachten könne, durch die direkte Besteuerung aufzufangen. Daß hier von Verfassung wegen eine Verbindung hergestellt werden müsse, sei evident. Man sei noch auf der Suche, wie dies im einzelnen zu geschehen habe.

Klaus Tipke fragte dazu, ob nicht auch der Konsument Steuerrechtsschutz beanspruchen können sollte.

Paul Kirchhof antwortete, daß es in der Tat eines der großen Probleme des Verfahrensrechts sei, daß der Steuerträger keinen Rechtsschutz erhalte.

Heinrich Wilhelm Kruse ergänzte dazu, daß Unternehmer im Zweifel Umsatzsteuer auf Konsumenten überwälzten, um Ärger mit dem Umsatzsteuerprüfer und dem Finanzamt zu vermeiden. So würden Umsatzsteuern für in Wirklichkeit nicht umsatzsteuerbare Leistungen vom Unternehmer an den Staat bezahlt und vom Bürger zu Unrecht getragen.

3. Zu den Grenzen der Vermögensbesteuerung

Gerd Rose nannte die neue Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer[12] „revolutionär" und bewunderte das darin enthaltene Gedankengebäude. Überhaupt sei er von Juristen dann stark beeindruckt, wenn sie das ansonsten übliche Kästchendenken verließen. Problematisch sei jedoch die Umsetzung der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Immer dann, wenn Könige bauten, hätten Kärrner zu tun.

Paul Kirchhof ermunterte *Rose*, sich gemeinsam mit ihm an die Arbeit zu machen.

Jochen Thiel wies auf zwei Arbeitsgruppen der Finanzverwaltung hin. Die eine gehe bei ihrer Arbeit von der Beibehaltung der Vermögensteuer aus (Vorsitz: Nordrhein-Westfalen), die andere von deren Abschaffung (Vorsitz: Bayern). Er sprach über Aspekte der alten und einer evtl. neuen Vermögensbesteuerung. Grundsätzlich sei festzuhalten, daß das Vermögen, also das gespeicherte Einkommen, Leistungsfähigkeit verkörpere. Auch das Sozialrecht mit seinen Transferleistungen berücksichtige das Vermögen. So habe auch das Bundesverfassungsgericht die Vermögensteuer nicht prinzipiell in Frage gestellt, sondern lediglich auf den Anknüpfungspunkt „Sollertrag" verwiesen. Hier sei allerdings die verfassungsgerichtliche Entscheidung problematisch. Die Entscheidungsgründe machten nicht deutlich, wie dieser Sollertrag zu berechnen sei. Daraus folge Zündstoff. Einerseits komme *Rose* mit seinen Berechnungen in der Zeitschrift „Der Betrieb" für einen Großteil der Steuerpflichtigen zu dem Ergebnis, daß bereits die 50 %-Grenze überschritten, demnach für eine Vermögensteuer kein Raum mehr sei[13]. Andererseits wendeten Finanzbehörden in Verteidigung des geltenden Rechts ein, daß der „Sollertrag" nicht mit dem „zu versteuernden Einkommen" gleichzusetzen sei, vielmehr einen „Rohertrag" darstelle, der noch nicht um bestimmte Abzugsbeträge gekürzt sei. Unter dieser Prämisse lasse sich dann noch eine bescheidene Vermögensteuer rechtfertigen. Aber man komme zu einem Zerrbild der Vermögensbesteuerung. Denn lediglich mittlere Einkommensbezieher könnten noch vermögensteuerpflichtig sein, dagegen seien Spitzenverdiener, deren Einkommensteuerbelastung bereits in der Nähe der noch zulässigen hälftigen Teilung liege, von der Vermögensbesteuerung freigestellt. Daneben sei *Tipke* darin zuzustimmen, daß eine Sollertrags-Vermögensteuer neben einer Istertrags-Einkommensteuer überflüssig sei. Zudem müßten bei der vom Bundesverfassungsgericht vorgesehenen Sollertrag-Vermögensteuer Vermögensgegenstände, die wie Gold, Schmuck und Kunstwerke keinen Ertrag abwürfen, aus der Vermögensbesteuerung herausgenommen werden. Folglich müsse Gegenstand einer Vermögensteuer, die diesen Namen wirklich verdiene, der Vermögensbestand sein. Die Argumente, die zur Rechtfertigung einer Umsatzsteuer neben der Einkommensteuer herangezogen würden, seien auch für die Existenz einer echten Vermögen(bestands)steuer maßgeblich. Zwar sei es nicht zwingend, die Vermögensbesteuerung fortzuführen, es könne auch wegen der praktischen Bewertungsschwierigkeiten angezeigt sein, die Vermögensteuer abzuschaffen. Indes müsse man bei allen akademischen Diskussionen bedenken, daß die Länder die Einnahmen aus der Vermögensteuer benötigten. Falls die Vermögensteuer abgeschafft werden würde, müßten die Einnahmen auf andere Weise, möglicherweise durch Besteuerung weniger Leistungsfähiger, erzielt werden. Über die Zukunft der Vermögensteuer müsse letztlich politisch und wegen der zeitlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts schnell entschieden werden.

Paul Kirchhof betonte zum einen, daß die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts durch die Anknüpfung an den vermögensteuerlichen Sollertrag versuche, die Besteuerung in der Zuflußphase (mit den gegenwärtig hohen Belastungen) und die Besteuerung in der Bestandsphase in Einklang zu bringen und die These von der Gesamtbelastung und deren Maßgeblichkeit vorzubereiten. Dabei sei ausdrücklich in die Disposition des Vermögensteuerpflichtigen, so es weiterhin eine Vermögensteuer geben sollte, gestellt, wie er anlege. Es komme danach nicht darauf an, ob er etwa durch den Erwerb von Goldbarren auf laufende Erträge verzichte. Der Sollertragsgedanke rechtfertige es, ihn so zu behandeln, als ob er ertragsfähig angelegt habe.

12 BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91 (FN 9).

13 Vgl. *G. Rose*, DB 1995, 1879.

Zum zweiten stellte *Kirchhof* klar, daß die Formel der hälftigen Teilung ausdrücklich mit einem Zusatz aus dem 84. Band[14] versehen worden sei. Der Zusatz nehme die Unterscheidung zwischen horizontaler und vertikaler Gleichheit auf. Die These von der hälftigen Teilung stütze sich auf das, was bereits früher zum Gleichheitssatz erarbeitet worden sei, und versuche, das Verhältnismäßigkeitsprinzip und das Gleichheitsprinzip im Vergleichsziel bzw. im Verhältnismäßigkeitsziel zu koordinieren. Drittens – so *Kirchhof* weiter – sei die These, die Länder oder der Bund benötigten Steuereinnahmen, für das Verfassungsrecht nicht von besonderer Aussagekraft. Denn dieses Argument gelte schlechthin immer. Ein gestaltungswilliger Staat brauche ständig Gelder, und wenn er gewohnt sei, diese mit herkömmlichen Steuern zu erzielen, sei er geneigt, dieses zu perpetuieren. Ob dieser Realbefund legitimierende Kraft habe, sei zu bezweifeln.

Klaus Vogel hob – an den Diskussionsbeitrag von *Thiel* anknüpfend – hervor, daß Unzulänglichkeiten der einen Steuer nicht durch eine andere Steuerart, die schließlich nicht nur die unzulänglich Besteuerten treffe, ausgeglichen werden dürften. Lücken der Einkommensbesteuerung seien im Einkommensteuergesetz zu schließen, nicht durch das Vermögensteuergesetz.

Jürgen Pelka verdeutlichte die Problematik der Vermögensbesteuerung anhand eines Beispiels aus der Praxis. Ein erfolgreicher Unternehmer, der viele Millionen erwirtschaftet und versteuert habe, setze sich zur Ruhe und lege sein Kapital, da er nun im Alter kein Risiko mehr eingehen wolle, in Festgeld zu einem Zinssatz von 4 % pro Jahr an. Die Steuerbelastungsrechnung, die er seinem Mandanten habe machen müssen, sehe folgendermaßen aus: Der Zinsertrag sei zunächst mit etwa 60 % Einkommensteuer, einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, belastet. Hinzu komme eine 25%ige Vermögensteuerbelastung des Ertrags (bei einem Steuersatz von 1 % des Vermögens). Von dem verbleibenden Rest (15 % der Zinsen) könne er wohl kaum noch die Umsatzsteuer auf den Verbrauch und die Inflationsrate finanzieren. Die Feststellung, die Vermögensteuer werde überwiegend von Unternehmen bezahlt, die diese Steuer überwälzen könnten, nütze ihm genausowenig wie die Hinweise auf Einkommensteuerhinterzieher, die mit Vermögensteuer nachträglich zu belasten seien, oder auf die Möglichkeit einer ertragreicheren Anlage. Denn der Mandant könne die Vermögensteuer nicht überwälzen, er sei kein Steuerhinterzieher, und er wolle zudem kein Risiko mehr tragen. Aufgrund dieser Besteuerungswirklichkeit beabsichtige der Mandant nach Österreich zu gehen, denn dort gebe es keine Vermögensteuer, und die Einkommensteuer auf Zinsen betrage nur 22 %. Der Hinweis, die Länder bräuchten die Einnahmen aus der Vermögensteuer, greife ersichtlich zu kurz. Wenn wie hier die Vermögensbesteuerung konfiskatorische Züge annehme, sei nicht nur die Politik, sondern auch das Recht betroffen.

Chris P. A. Geppaart meinte, daß er wohl der einzige Niederländer sei, der *Tipkes* Steuerrechtsordnung vollständig gelesen habe. Gleichwohl könne er nicht begreifen, warum *Tipke* die Abschaffung der Vermögensteuer wünsche. Ihn bewege vielmehr folgendes Beispiel: A erwirtschafte im Jahr 50 000 DM mit seiner Arbeit. B erziele, ohne zu arbeiten, ebenfalls 50 000 DM, nämlich an Zinsen aus seinem Millionenvermögen. Es sei nicht zu verstehen, daß die steuerliche Belastung in beiden Fällen gleich sein solle. Der Vermögende sei mit der Vermögensteuer zusätzlich zu belasten. Allerdings wolle er die Vermögensteuer ebenfalls nicht als Ergänzungssteuer zur lückenhaften Einkommensteuer oder aus Gründen des Haushalts verteidigen, insoweit stimme er den Diskussionsbeiträgen von *Vogel* und *Kirchhof* zu.

Harald Schaumburg berichtete über Versuche aus der Finanzverwaltung, sich an dem Vermögensteuerbeschluß des Bundesverfassungsgerichts vorbeizurechnen. Bezüglich des Sollertrages gehe man typisierend von einem Zinssatz aus dem Bewertungsgesetz aus, nämlich von 5,5 % pro Jahr, obwohl der Zinssatz für 100 000 DM Festgeld derzeit nur 4 % pro Jahr betrage. Zum Zwecke der Errechnung der Gesamtsteuerbelastung gehe man nicht von dem individuellen Einkommensteuersatz, sondern nach dem Motto „Typisierung über alles" von einem Durchschnitts-Einkommensteuersatz von 40 % aus. Bei dieser typisierenden Verwaltungsberechnung sei dann noch Platz für eine 1%ige Vermögensteuer. Danach bliebe alles beim alten Zustand. Vielleicht sei dies auch das Ergebnis einer der von *Thiel* erwähnten Vermögensteuer-Arbeitsgruppen. Richtig sei aber, daß der Vermögensteuerbeschluß nicht die typisierende, sondern die individuelle Gesamtsteuerlast meine. Da gesetzestechnisch die individuelle Gesamtsteuerbelastung als Grenze der Vermögensbesteuerung nicht festzulegen sei, müsse die Vermögensteuer abgeschafft werden.

Heinrich Wilhelm Kruse hob hervor, daß sich *Thiel* mit der Beibehaltung der Vermögensteuer als Verteidiger deutscher Rechtsaltertümer verdient machen könne. Zur Einheitsbewertung werde aus der Finanzverwaltung heraus vorgetragen, daß dies alles nicht zu schaffen sei. In Zeiten, in denen es schon zum Kriterium der Finanzverwaltung gehöre, überlastet zu sein, mache es keinen Sinn, wenn nun Teile der Finanzverwaltung die Vermögensbesteuerung fortführen wollten. Dabei sei das Aufkommen aus der Vermögensteuer im Vergleich zur Einkommensteuer lediglich marginal. Bleibe das Problem der unterschiedlichen Ertragskompetenz von Bund und Ländern. Hier könne im Finanzausgleich eine Lösung gefunden werden, zumal dort über sehr viel größere Summen verhandelt werden müsse als das Vermögensteueraufkommen ausmache. Hier sei endlich einmal eine Möglichkeit gegeben, sich von etwas zu verabschieden, was man sowieso nicht schaffe. Auf diese Weise könne Personal für andere wichtigere Aufgaben, etwa für die gleichmäßige Steuererhebung, eingesetzt werden. Bei dem Thema der Steuererhebung zur Verwirklichung des Gleichheitssatzes, bei dem er mit *Tipke* völlig einig sei, gehe es darum, alle jene zu besteuern, über die man bisher u.a. aus politischen Gründen hinweggeschaut habe. Als er dies vor

14 Gemeint ist wohl der 87. Band: BVerfGE 87, 153, 170 – vgl. BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91 (FN 9).

rund anderthalb Jahren in Dresden vorgetragen habe[15], habe man ihn, *Kruse*, fast gesteinigt. Jedoch sei die fragwürdige Steuererhebungswirklichkeit auch eine Frage der Steuergerechtigkeit, die sich die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der problematischen Vermögensbesteuerung vor Augen führen sollte.

Reimer Voß kritisierte die Festschreibung des Halbteilungsgrundsatzes durch den Vermögensteuerbeschluß des Bundesverfassungsgerichts. Zwar sei rechtspolitisch betrachtet die hälftige Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand begrüßenswert. Die verfassungsrechtliche Ableitung des Halbteilungsgrundsatzes sei aber nicht nachvollziehbar. Im übrigen berücksichtige die Bestimmung einer festen Grenze z. B. nicht die Möglichkeit grundlegender Veränderungen staatlicher Rahmenbedingungen.

Klaus Tipke, der zum Schlußwort gebeten wurde, verwies darauf, daß man nicht zum Schluß gekommen sei und somit ein Schlußwort nicht einfach zu sprechen sei. Einen gewissen Schlußpunkt wolle er jedoch bei der Vermögensteuer versuchen zu setzen. *Tipke* knüpfte sodann an die Ausführungen von *Voß* an, schaltete noch ausländische Kollegen ein und fragte sie nach ihnen bekannten gesetzlichen Besteuerungshöchstgrenzen.

Chris P. A. Geppaart verwies auf das niederländische Vermögensteuergesetz, in dem stehe, daß Einkommen- und Vermögensteuer zusammen eine Grenze von 68 % des besteuerbaren Einkommens nicht überschreiten dürften.

Carlos Palao Taboada wies auf die spanische Besteuerungsgrenze von 70 % hin.

Klaus Tipke zeichnete *Kirchhofs* Auslegung des Art. 14 GG nach, die zum Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts geführt habe. Auch die einzelnen Verfassungen der Europäischen Union enthielten Parallelvorschriften, die zwar einen etwas anderen Wortlaut hätten, aber deutlich zu erkennen gäben, daß die Regelungen zur Eigentumsgarantie mit der Besteuerung nichts zu tun hätten. Mit *Voß* sei er der Meinung, die Grenze der „hälftigen Teilung" sei sympathisch, verfassungsrechtlich jedoch nicht ableitbar[16]. Störend sei auch, daß Bemessungsgrundlage für die hälftige Teilung der Rohertrag sein solle. Hier habe die Interpretation des Verfassungswortlauts in die Irre geführt. Dabei seien die Benachteiligten die, die ihre Einnahmen durch hohe berufliche Ausgaben erzielten. Wenn eine Steuerquote, seien es 50 % oder 75 %, zu errechnen sei, sei nicht von einem Rohertrag, sondern von einer Nettogröße, optimal vom belastbaren Einkommen, auszugehen[17].

Gerd Rose stimmte *Tipke* zu; in einem kurzen, eruptiven Aufsatz habe er, *Rose*, den Ausgangspunkt für die hälftige Teilung als „Reinertrag der Teilsteuerrechnung" bezeichnet, um überhaupt einmal eine Größe zu haben. In einem demnächst erscheinenden Beitrag werde er auf die von *Tipke* angeschnittenen Fragen eingehen. Es sei in der Tat nicht möglich, den Rohertrag zu 50 % besteuern zu wollen, wenn jemand nur 10 % und ein anderer 90 % Betriebsausgaben habe[18]. Der Staat könne bei hohen Betriebsausgaben nur dann zu einer 50%igen Rohertragsbesteuerung kommen, wenn den Steuerpflichtigen noch etwas von Staats wegen dazugegeben werde. Als Bemessungsgrundlage für die hälftige Teilung müsse von einer Nettogröße ausgegangen werden, sonst würde u. a. die überzeugende *Tipke*sche Besteuerungssystematik nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ins Leere laufen.

Wenn das Thema, so wie es in der Tischvorlage des Jubilars behandelt worden war, auch nicht annähernd erschöpft werden konnte, so hat die Diskussion – dem Wunsche des Jubilars entsprechend – doch aufgezeigt, inwieweit über Grundlagenfragen des Steuerrechts Konsens und Dissens besteht.

---

15 Vgl. *H. W. Kruse*, DStJG 18 (1995), S. 115.

16 Dazu näher *K. Tipke*, GmbHR 1996, 8, 12 ff.

17 Ausgehend von der verfassungsrichterlichen Festschreibung einer allgemeinen Besteuerungsobergrenze (= Hälfte der Einnahme) wird wohl ein Großteil der 80prozentigen Spielbankabgabe, die sich ohne Berücksichtigung von Abzugsbeträgen allein nach dem Bruttospielertrag berechnet, entfallen müssen. Dies gilt auch für die den Spielbankunternehmer zusätzlich treffende Troncabgabe. Spielbankabgabe und Troncabgabe sind Steuern (dazu BFH-Urt. v. 8. 3. 1995 II R 10/93, BStBl. II 1995, 432 = StRK AO 1977 § 3 R. 4, und II R 58/93, BStBl. II 1995, 438 = StRK AO 1977 § 3 R. 5).

18 Vgl. *G. Rose*, DB 1995, 1879; DB 1995, 2387.