

**Gunnar Glaser: „Ist der progressive Steuertarif noch zeitgemäß?“ – Vortrag von Dr. Michael Elicker, gehalten am 26.05.2004 in Münster im Rahmen der Vortragsreihe des Westfälischen Steuerkreises e.V.**

In dem Vortrag, den Dr. *Elicker* am 26.05.2004 vor dem Westfälischen Steuerkreis e.V. gehalten hat, spricht sich *Elicker* gegen den geltenden *progressiven* Steuertarif und für einen *proportionalen*, d.h. für alle Einkommensstufen einheitlichen Tarif als gerechteste Variante der Einkommensbesteuerung aus. Im Kern stützt er seine These auf die Unvereinbarkeit des *progressiven* Steuertarifs mit verfassungsrechtlichen Vorgaben, wobei er sich auch auf die Rechtsprechung des BVerfG beruft.

Ausgangspunkt der Überlegungen ist die Unterscheidung der *Tarifprogression* von der sog. *indirekten* Progression. Die *indirekte* Progression folge aus dem subjektiven Nettoprinzip, wonach der indisponible, existenznotwendige Grundbedarf steuerfrei bleiben müsse. Der auf das Gesamteinkommen bezogene Durchschnittssteuersatz steige mit zunehmenden Einkommen an und bewirke damit eine (indirekt) progressive Besteuerung. Das gelte bereits dann, wenn der Steuertarif einheitlich, d.h. proportional ausgestaltet sei. Die *indirekte* Progression folge damit aus dem Zusammenwirken eines dem Grundbedarf der Familie Rechnung tragenden Freibetrags mit einem *proportionalen* Tarif. *Elicker* stellt fest, dass bereits diese Form der progressiven Besteuerung die Besteuerungsgleichheit in vertikaler wie auch in horizontaler Hinsicht wahrt. Ob dagegen - wie nach geltendem Recht - noch eine *zusätzliche* Progressionswirkung in Form der *Tarifprogression* angebracht ist, wird im Rahmen des Vortrags ausführlich erörtert und im Ergebnis verneint.

Seine Kritik am geltenden Recht stützt *Elicker* im Wesentlichen auf drei Grundaussagen des BVerfG: An erster Stelle nennt er das Gebot der realitätsgerechten Bemessung des steuerfreien Existenzminimums. Daraus und aus der weiteren Aussage, dass die Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit auf der Ebene der Bemessungsgrundlage stattzufinden habe, leitet *Elicker* folgendes ab: durch den Abzug der indisponiblen Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage werde der individuellen Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit bereits außerhalb des Tarifs Rechnung getragen. Das über den realitätsgerecht bemessenen Grundbedarf hinausgehende Einkommen sei nach Ansicht des BVerfG hingegen *frei verfügbar*. Die *zusätzliche* Tarifstaffelung bei der Einkommensteuer als Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit könne demgegenüber – wie *Elicker*

später im Einzelnen nachweist - nicht überzeugen. Schließlich entnimmt *Elicker* der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, dass auch der Steuertarif justiziabel und somit in seiner konkreten Ausgestaltung nicht in das Belieben des Gesetzgebers gestellt sei. Unter Zugrundelegung dieser Aussagen des BVerfG überprüft und widerlegt er im Folgenden die gebräuchlichen Begründungen für die *Tarifprogression*. Zu diesem Zweck geht er zunächst auf die beiden Begründungsansätze ein, die den *progressiven* Steuertarif durch den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit legitimieren wollen. Im zweiten Teil des Vortrags wendet er sich jenen Begründungsansätzen zu, die die *Tarifprogression* mit Hilfe des Sozialstaatsprinzips rechtfertigen wollen.

Nach der am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten sog. Opfertheorie werde Steuergleichheit als Opfergleichheit verstanden. Das gleiche Opfer solle danach darin bestehen, dass jeder Steuerpflichtige dieselbe Wohlfahrtseinbuße bzgl. des aus seinem Einkommen erzielten Gesamtnutzens erleide. Bei steigender Höhe der Bemessungsgrundlage nehme dieser Theorie zufolge die individuelle Leistungsfähigkeit überproportional zu, woraus die Notwendigkeit eines *progressiv* ausgestalteten Tarifs folge. Hierbei werde von den Vertretern der Opfertheorie argumentiert, dass mit steigendem Einkommen ein prozentual geringerer Anteil für die Grundbedürfnisse eines menschenwürdigen Daseins aufgewendet werden müsse. Dem hält *Elicker* entgegen, dass nach geltendem Recht ohnehin der existenznotwendige Grundbedarf steuerfrei bleibe (subjektives Nettoprinzip). Hingegen stünden darüber hinausgehende Einkommensteile dem Steuerpflichtigen gerade auch nach der Rechtsprechung des BVerfG zur freien Verfügung. Erst bei diesen – beliebig verwendbaren – Einkommensteilen setze der *progressive* Tarif ein. Die Aufteilung und Bewertung dieses Einkommensbereichs nach dem Grad der Nutzbarkeit für den privaten Konsum sei mit der geltenden Steuersystematik unvereinbar und damit als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit nicht geeignet.

*Elicker* geht dann auf den weiteren aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Begründungsansatz ein, wonach die *Tarifprogression* insoweit gerechtfertigt sei, wie sie dem Ausgleich einer „regressiven“ Wirkung indirekter Steuern diene. Bezieher niedriger Einkommen würden durch die indirekten Steuern, insbesondere die Umsatzsteuer, überproportional belastet, da sie einen höheren Anteil ihres Gesamteinkommens für den mit der Umsatzsteuer belasteten privaten Konsum aufwenden müssten. Erst ein Ausgleich durch eine *progressive* Einkommensteuer stelle eine der steuerlichen Leistungsfähigkeit

entsprechende Gesamtbelastung sicher. Dem widerspricht *Elicker* im Wesentlichen mit zwei Argumenten. Zum einen fehle es an einer erkennbaren Grundentscheidung des Gesetzgebers, dass durch den Verlauf und den Höchstsatz des Einkommensteuer- Tarifs eine Kompensation der Regressionswirkungen indirekter Steuern bewirkt werden solle. Eine solche Entscheidung müsste aber nach dem Rentenurteil des BVerfG vom 06.03.2002 vom Gesetzgeber selbst getroffen werden und könne der Regelung nicht nachträglich unterlegt werden. Zum anderen sei dieser Rechtfertigungsversuch auch inhaltlich nicht tragfähig: der Einkommensteuerzugriff setze erst oberhalb des Existenzminimums ein, in dem die Umsatzsteuer als preisbildender Faktor schon enthalten sei. Damit sei der Ausgleich der regressiven Wirkung der indirekten Steuern mittels *Tarifprogression* nicht möglich, denn ein Geringverdiener, der am Rande des Existenzminimums lebe, werde von der Wirkung des Tarifs ohnehin nicht erreicht. Er habe die mit dem Grundbedarf entrichtete Umsatzsteuer in jedem Fall zu tragen. Die weiteren Überlegungen *Elickers* hierzu lassen sich dahingehend zusammenfassen, dass die *Tarifprogression* jedenfalls nicht das geeignete Instrument sei, um die regressiv wirkende Umsatzsteuerbelastung des Existenzminimums auszugleichen. Dementsprechend begründet seiner Ansicht nach die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jenseits der für ein steuerfreies Existenzminimum zu gewährenden Freibeträge nur einen *proportionalen*, nicht aber einen *progressiv* steigenden Steuersatz. *Elicker* stellt daher fest, dass die *Tarifprogression* eine ungleiche Besteuerung bewirkt, für die es jedenfalls nach dem Gleichheitssatz keine Rechtfertigung gebe.

Ausführlich setzt sich *Elicker* mit der heute herrschenden Meinung auseinander, die die *Tarifprogression* durch das Sozialstaatsprinzip rechtfertigen will. Dabei differenziert er zwischen zwei Begründungsansätzen: Der eine wolle den *progressiven* Tarif mit einem sozialstaatlichen Umverteilungszweck rechtfertigen, der andere mit dem Argument, dass durch die *Tarifprogression* größere Lohngerechtigkeit hergestellt werde. Dem letztgenannten Ansatz begegnet *Elicker*, dass durch das Steuerrecht materielle Lohngerechtigkeit in der Praxis nicht hergestellt werden könne: die Informationen darüber, wer am Markt weniger oder mehr als seinen „gerechten Lohn“ erhalten habe, würden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht berücksichtigt. Auch in seinen Konsequenzen führe dieser Ansatz zu ungerechten Belastungswirkungen und widerspreche damit seinen eigenen Grundaussagen: Zwei Arbeitnehmer erhielten bei gleichem Brutto- Stundenlohn und unterschiedlicher Stundenzahl aufgrund der *Tarifprogression* einen unterschiedlichen Netto-Stundenlohn. Dabei dürfe es bei Zugrundelegung eines „gerechten Lohns“ kein

grundlegenderes Prinzip wirtschaftlicher Gerechtigkeit geben als das der gleichen Entlohnung für gleiche Leistung. Auch benachteilige die *Tarifprogression* von Jahr zu Jahr schwankende Einkünfte des Steuerpflichtigen, was unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen sei.

Schließlich wendet sich *Elicker* ausführlich dem letzten Rechtfertigungsversuch zu, wonach mit Hilfe der *Tarifprogression* sozialer Ausgleich durch Nivellierung geschaffen werden solle. Danach werde die Steuerprogression mit einem generellen sozialstaatlichen Umverteilungszweck oder mit einem pauschalen Hinweis auf das Sozialstaatsprinzip begründet. Berücksichtige man die Konkretisierungsbedürftigkeit des Sozialstaatsprinzips, könne man vorliegend die generelle Umverteilung durch die *Tarifprogression* allenfalls mit dem Element des Sozialstaatsprinzips in Verbindung bringen, das als „sozialer Ausgleich“ bezeichnet werde. Indessen habe das BVerfG im Zusammenhang mit staatlichen Finanztransfers zum Ausdruck gebracht, dass diese gezielt auf eine konkrete Bedarfslage auszurichten seien. Nach Ansicht *Elickers* muss daher ein konkretes Solidaritätsziel formulierbar sein, das von seiner Wertigkeit her z. B. eine Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit rechtfertigen kann. Der öffentliche Finanzbedarf zur Wahrnehmung sozialstaatlicher Aufgaben (z.B. öffentliche Finanzierung des Schul- und Hochschulwesens) könne die gleichheitswidrige *Tarifprogression* nicht rechtfertigen, da alle sozialstaatlichen Funktionen bei einer aufkommensneutralen Umstellung auf den *proportionalen* Tarif ohne Unterschied weiter erfüllt werden könnten. Auch die von der *Tarifprogression* ausgehenden Umverteilungswirkungen ließen kein tragfähiges sozialstaatliches Ziel erkennen: sie träten nur innerhalb der Gruppe der ohnehin Leistungsfähigen ein, hingegen würden diejenigen, deren Einkommen einem realitätsgerecht bemessenen steuerfreien Existenzminimum entspreche, von den Vorteilen der *Tarifprogression* gar nicht berührt. *Elicker* gelangt daher zu dem Schluss, dass die *Tarifprogression* eines sozialstaatlich motivierten gesetzgeberischen Ziels entbehrt.

Zum Schluss kommt *Elicker* zu dem Ergebnis, dass der *progressive* Steuertarif mit der Verfassung nicht im Einklang stehe. Vielmehr sei die *indirekte* Progression, d. h. das Zusammenwirken von Grundfreibetrag und *proportionalem* Tarif, die gerechteste Form der Besteuerung. Darin sieht er sich durch den von *Aristoteles* entwickelten Grundsatz zur „austeilenden“ Gerechtigkeit bestätigt. Danach ist das Gerechte das Proportionale.