

genwärtig die ausländischen Investoren. Auf die steuerliche Belastung ausländischer Aktionäre hätte die Abschaffung des deutschen Anrechnungsverfahrens aber keine Auswirkungen. Stärker belastet würden nur die inländischen Aktionäre, die zur Zeit jedoch – ökonomisch gesehen – durch den Anrechnungsvorteil eine Rente erhalten. Die höhere Besteuerung führt nur dazu, daß die Inländer einen Teil ihrer Aktien an Ausländer verkaufen und verstärkt in ausländische Aktien investieren – dieser Effekt ist aus den oben erläuterten Gründen der Risikostreuung aber gerade erwünscht. Negative Auswirkungen auf die inländischen Realinvestitionen ergeben sich also nicht¹⁴. Ganz im Gegenteil: Wenn das zusätzliche Steueraufkommen für eine weitere Senkung der Körperschaftsteuern eingesetzt würde, könnten die Realinvestitionen im Inland sogar gesteigert werden.

Dem kann man entgegenhalten, daß die Situation bei nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften anders aussieht. Gerade bei kleinen Unternehmen, die keinen Zugang zum internationalen Kapitalmarkt haben, könnte die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens die effektive steuerliche Belastung erhöhen und die Investitionstätigkeit negativ beeinflussen. Dieser Einwand ist jedoch leicht auszuräumen. Zum einen würden auch diese Unternehmen von der Sen-

¹⁴ Dabei wird angenommen, daß die Nettoverzinsung, die von den ausländischen Investoren verlangt wird, konstant ist.

kung der Körperschaftsteuersätze profitieren, insofern also zumindest teilweise kompensiert werden. Im übrigen könnte man für nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften auch die Beibehaltung des Anrechnungsverfahrens vorsehen und damit alle potentiell schädlichen Effekte vermeiden. Praktisch könnte das so erfolgen, daß Ausschüttungen dieser Kapitalgesellschaften – im Gegensatz zu börsennotierten Unternehmen – grundsätzlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden und unter Anrechnung der gezahlten Körperschaftsteuer besteuert werden¹⁵.

Fazit: Es ist durchaus verständlich, daß es vielen Befürwortern des Anrechnungssystems schwer fällt, von diesem System Abschied zu nehmen. Ohne Zweifel hat es sich in der Vergangenheit bewährt. In einer Welt mit zunehmend integrierten Kapitalmärkten verursacht es jedoch massive steuerliche Verzerrungen. Kurz: Bei allen Verdiensten in der Vergangenheit, das Anrechnungssystem ist heute nicht mehr zeitgemäß. Insoweit ist die von der Bundesregierung geplante Einführung des Halbeinkünfte-Verfahrens ein Schritt in die richtige Richtung.

¹⁵ Dadurch würde sich der durch die Abschaffung der Anrechnung erreichbare Steueraufkommenszuwachs reduzieren. Dabei ist allerdings zu beachten, daß die weit überwiegende Zahl der kleinen und mittleren Unternehmen in Deutschland als Personengesellschaften organisiert sind. Darüber hinaus ist es möglich, durch entsprechende steuerliche Gestaltung (über Organschaften) für Einkünfte von Kapitalgesellschaften effektiv eine Besteuerung wie bei Personengesellschaften zu erreichen.

Jörg Althammer

Familienbesteuerung zwischen Steuersystematik und Tarifmanipulation

Das Bundesverfassungsgericht hat im November 1998 in seinem „Familienurteil“ festgestellt, dass der Betreuungs- und Erziehungsbedarf für Kinder in das steuerfreie Existenzminimum einzubeziehen ist. Wird das Ende 1999 verabschiedete Familienförderungsgesetz diesem Urteil gerecht? Lassen sich „gerechtere“ Lösungen finden?

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem sogenannten „Familienurteil“ vom 10. November 1998¹ festgestellt, dass in die Berechnung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums der Kinder nicht nur der sächliche Mindestbedarf, sondern auch der Betreuungs- und Erziehungsbedarf einzubeziehen sind. Nach heftiger wirtschaftspolitischer Debatte wurde

Ende letzten Jahres das „Familienförderungsgesetz“ verabschiedet, das den bisherigen Kinderfreibetrag von 6912 DM pro Jahr durch einen Betreuungsfreibetrag in Höhe von 3024 DM je Kind ergänzt. Eine Regelung zur steuerlichen Anerkennung des Erziehungsbedarfs steht hingegen noch aus. Parallel zur Einführung des Betreuungsfreibetrags wurde das Kindergeld für das erste und zweite Kind um jeweils 20 DM im Monat auf 270 DM erhöht und gemäß der Systematik des dualen Familienleistungsausgleichs auf die steuerliche Entlastungswirkung des Freibetrags angerechnet².

Privatdozent Dr. Jörg Althammer, 37, ist Vertreter des Lehrstuhls für Wirtschafts- und Sozialpolitik an der Universität Passau.

Die Gesamtentlastung des dualen Familienleistungsausgleichs nach geltendem Recht ist in der Abbildung 1 für einen zusammenveranlagten Haushalt mit einem Kind wiedergegeben³. Das Kindergeld (KG) führt zu einer einkommensunabhängigen Entlastung in Höhe von 3240 DM/Jahr. Die steuerliche Entlastungswirkung des Kinder- und Betreuungsfreibetrags (ΔT) hängt von der marginalen Steuerbelastung der Zensiten ab; sie setzt nach Überschreiten der Zone des Grundfreibetrags ein, steigt anschließend linear an und erreicht ihr Maximum mit DM $(6912 + 3024) \times 0,51 = 5067$ DM in der oberen Proportionalzone. Die durchgezogene Linie (DFLA (neu)) repräsentiert die Gesamtentlastung des dualen Familienleistungsausgleichs nach dem Optionsmodell. Sie ist für Zensiten unterhalb einer kritischen Einkommensschwelle (im Beispiel: 102000 DM) zunächst einkommensunabhängig und entwickelt sich dann entsprechend der Progression des Einkommensteuertarifs.

Zum Vergleich ist die Entlastungswirkung des dualen Familienleistungsausgleichs nach altem Recht abgetragen (DFLA (alt)). Durch die Erhöhung des Freibetrags fällt der progressionsabhängige Entlastungsverlauf deutlich höher aus und erreicht das kritische Einkommen, ab dem der Degressionseffekt des Freibetrags wirksam wird, wesentlich früher.

Mit der zusätzlichen Anrechnung eines Betreuungsfreibetrags sind – zumindest vorläufig – jene Vorschläge vom Tisch, die eine einkommensunabhängige Entlastung für alle Familien vorsahen. Politisch unumstritten ist die derzeitige Lösung freilich nicht: so lässt das Familienministerium nach eigenen Aussagen prüfen, inwieweit der Betreuungs- und Erziehungsbedarf auch anderweitig als über die Freibetragslösung abgedeckt werden könnte⁴; angedacht sind nach wie vor einkommensunabhängige Transferlei-

stungen, ein Abzug von der Steuerschuld sowie ein sogenannter „Betreuungsgrundfreibetrag“.

Die politische Diskussion um die adäquate Ausgestaltung des steuerlichen Familienleistungsausgleichs wäre aber wohl nicht so zählebig, wenn die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht auch im wissenschaftlichen Bereich umstritten wäre. So sprechen sich namhafte Vertreter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre seit längerem nachhaltig gegen den Kinderfreibetrag aus⁵. Und selbst der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung empfahl der Bundesregierung in seinem letztjährigen Gutachten, den Kinderfreibetrag durch ein einheitliches Kindergeld bzw. einen neu zu schaffenden Kindergrundfreibetrag zu ersetzen⁶.

Diese Kontroverse ist mittlerweile in der finanzwissenschaftlichen Literatur unter den Stichworten „subjektives Leistungsfähigkeitsprinzip“ versus „Markteinkommensbesteuerung“ geläufig. Im folgenden Beitrag soll versucht werden, beide Konzepte zu verdeutlichen. Dazu werden zunächst einige zentrale Grundlagen der Einkommensbesteuerung dargestellt, die für das Verständnis der Wirkungsweise der steuer- und transferrechtlichen Instrumente notwendig sind. Vor diesem Hintergrund werden anschließend die konkurrierenden Positionen referiert und einer kritischen Würdigung unterzogen.

Steuersystematische Grundlagen

Die Frage nach der steuersystematisch adäquaten Veranlagung von Familien steht in engem Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Einkommensbesteuerung. Aus diesem Prinzip leiten sich unmittelbar zwei Forderungen ab:

- eine als gleich gemessene Leistungsfähigkeit steuerlich gleichmäßig zu belasten (horizontale Steuergerechtigkeit) und
- unterschiedliche steuerliche Leistungsfähigkeiten gemäß einem vom Gesetzgeber normativ vorgegebenen Werturteil ungleich zu veranlagern (vertikale Steuergerechtigkeit); dieses Umverteilungswerturteil findet seinen Niederschlag in der Progression des Einkommensteuertarifs.

Dabei ist die Forderung nach der horizontalen Steuergerechtigkeit der Forderung nach der vertikalen Steuergerechtigkeit sachlogisch vorgelagert: zuerst

¹ Vgl. BVerfGE vom 10. 11. 98, 2 BvR 1057/91.

² Zur Systematik des dualen Familienleistungsausgleichs nach dem sogenannten „Optionsmodell“ vgl. J. Althammer, S. Wenzler: Wie familienfreundlich ist die Reform des Kinderlastenausgleichs?, in: Finanzarchiv N.F., Bd. 53, 1996/97, S. 545 ff. sowie R. Lüddecke, M. Werding: Die Reform des Dualen Familienlasten- bzw. Familienleistungsausgleichs 1996, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Vol. 214/4, S. 419-443.

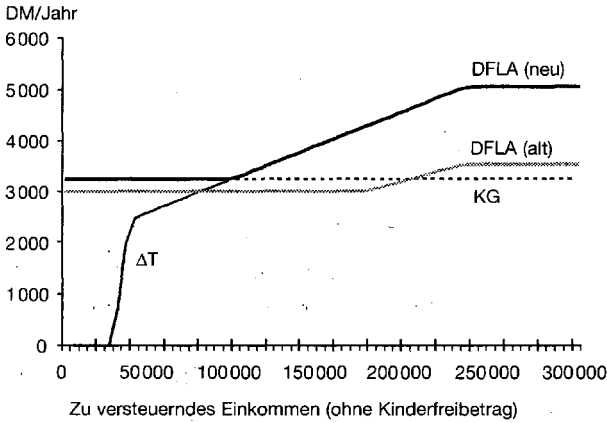
³ Die Wirkung des § 32c EStG wird im folgenden nicht berücksichtigt.

⁴ Vgl. Chr. Bergmann: Familienpolitik – Herzstück einer modernen Gesellschaftspolitik, in: Stimme der Familie, 46. Jg., Heft 9-10, 1999, S. 3-5.

⁵ Aus der mittlerweile fast unüberschaubaren Fülle der Literatur seien hier stellvertretend genannt: P. Bareis: „Kinderlast“, Steuertarif und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Folgerungen aus der Rechtsprechung des BVerfG (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht, Heft 42, 1991, S. 1399-1403 sowie M. Wosnitza, C. Treisch, Leistungsfähigkeitskonzeptionen und steuerliche Behandlung des Existenzminimums, in: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Heft 3, 1999, S. 351-367.

⁶ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Vor weitreichenden Entscheidungen, Jahresgutachten 1998/99, Bt-Drs. 14/73 v. 20. 11. 1998, Tz. 393.

Abbildung 1
Entlastungswirkung des dualen Familien-
leistungsausgleichs nach altem und neuem Recht
 (Zusammenveranlagter Haushalt mit einem Kind)



ist zu entscheiden, welche Einkommen die steuerliche Leistungsfähigkeit begründen; erst dann kann auf der Grundlage dieser Steuerbasis eine Entscheidung über den „gerechten“ Tarifverlauf gefällt werden.

Die oben genannten Grundprinzipien zur Steuerlastverteilung sind zwischen den Vertretern der konkurrierenden Konzeptionen zur Familienbesteuerung auch gar nicht strittig; beide Parteien nehmen für sich in Anspruch, eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu verfolgen. Der Dissens dreht sich vielmehr um die Frage, welche Einkommensgröße den adäquaten Indikator für die Ermittlung individueller Leistungsfähigkeit repräsentiert.

Die Steuerrechtslehre hat diesbezüglich mit dem Prinzip der subjektiven Leistungsfähigkeit eine gängige Lehre entwickelt, der sich das Bundesverfassungsgericht in seinen Urteilen zur Familienbesteuerung explizit angeschlossen hat. Nach dieser Lehre ist grundsätzlich nur das frei verfügbare, sogenannte „disponible“ Einkommen steuerpflichtig; nicht steuerbar sind hingegen jene Einkünfte, die zur Abdeckung zwangsläufiger Ausgaben dienen. Hierzu zählen neben den erwerbsbedingten Aufwendungen sowohl das Existenzminimum des Zensiten selbst sowie die Existenzminima seiner unterhaltsberechtigten Familienangehörigen. Erst wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen diese Grenzen übersteigt, beginnt nach der Lehre des subjektiven Nettoprinzips die steuerliche Leistungsfähigkeit und kann somit der progressive Einkommensteuertarif greifen.

Insofern ist das Einkommen zunächst um jene Bestandteile zu bereinigen, die das soziokulturelle Existenzminimum der Familienmitglieder abdecken, bevor auf das restliche Einkommen der Steuertarif

anzuwenden ist; der Gesetzgeber ist damit gehalten, bei der Berücksichtigung des Existenzminimums eine Regelung zu treffen, die materiell der Freibetragslösung entspricht.

Kritik an dem Verfahren

Die Kritik an diesem Verfahren entzündet sich an mehreren Sachverhalten. Im politischen Bereich dominiert eindeutig die Kritik an den Verteilungswirkungen des Freibetrags, da ja bei direkt progressivem Steuertarif die Steuerersparnis des Freibetrags mit steigendem Einkommen zunimmt (vgl. Abbildung 1). Das Verteilungsargument beherrscht aber nicht nur die politische Diskussion, sondern findet sich auch in der einschlägigen Literatur. So kritisiert Dieter Schneider, dass die Degressionswirkung des Freibetrags die „Umverteilungsabsicht des Gesetzgebers unterlaufen“ und deshalb in Widerspruch zum politisch gesetzten vertikalen Gerechtigkeitspostulat stehen würde⁷. Nach Peter Bareis höhlt die Freibetragslösung die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus und führt so zu einer exzessiv hohen Steuerbelastung für alle Zensiten. Ein Ersatz des Kinderfreibetrags durch ein einheitliches oder einkommensabhängiges Kindergeld könnte die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer verbreitern und damit die Steuerbelastung aller Steuerpflichtigen reduzieren.

Beide Argumente gehen jedoch am Kern des subjektiven Nettoprinzips vorbei. Denn die angeblichen negativen Verteilungswirkungen des Freibetrags treten nur dann auf, wenn als Bemessungsgrundlage nicht das disponible Einkommen, sondern das zu versteuernde Einkommen *ohne* Kinderfreibetrag (das sogenannte „Markteinkommen“) herangezogen wird. Akzeptiert man hingegen die Lehre vom disponiblen Einkommen als adäquatem Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit, so ist die Entlastungswirkung des Freibetrags eben nicht als Steuervergünstigung zu interpretieren. Sie stellt vielmehr den monetären Betrag der Überbesteuerung dar, der entstände, wenn der Freibetrag nicht gewährt würde⁸. Ganz in diesem Sinne ist auch die einschlägige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Familienbesteuerung zu verstehen. Auch das Argument einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage greift nicht: denn wenn die adäquate Bemessungsgrundlage die Summe der Einkünfte *nach* Abzug der indisponiblen Ausgaben ist, kann man bei diesem Abzugsverfahren eben nicht von einer „Aushöhlung“ der Steuerbasis sprechen.

⁷ Vgl. D. Schneider: *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, 7. Aufl., München 1992, S. 198.

⁸ H. Pollak: *Steuertarife*, in: F. Neumark (Hrsg.): *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 254.

Abbildung 2

Die fiskalische Wirkung des Freibetrags

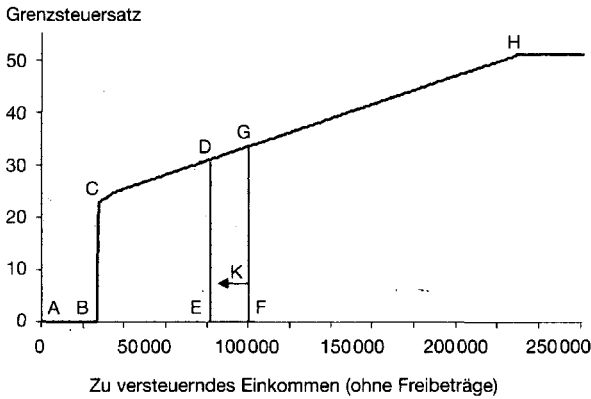
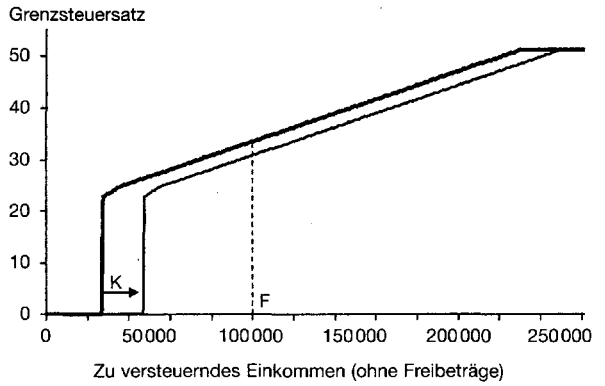


Abbildung 3

Die fiskalische Wirkung einer tariflichen Nullzone



Kindergrundfreibetrag

In der Diskussion um das Familienförderungsgesetz trat ein Instrument in den Mittelpunkt, das im familienpolitischen Diskurs bislang eher eine untergeordnete Rolle spielte: der sogenannte „Kindergrundfreibetrag“. Durch die Verlängerung der tariflichen Nullzone des § 32a EStG (Grundfreibetrag) glaubte man eine elegante Lösung gefunden zu haben, die nicht nur der Forderung des Verfassungsgerichts nach steuerlicher Freistellung des Existenzminimums nach dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip nachkommt, sondern die Zensiten einkommensunabhängig entlastet, sofern die zu versteuernden Einkommen die Summe der Existenzminima übersteigen. Die Grundfreibetragslösung schien auch deshalb naheliegend, da das Existenzminimum des Steuerpflichtigen selbst ja ebenfalls nicht über einen Abzug von der Bemessungsgrundlage, sondern über den persönlichen Grundfreibetrag des § 32a EStG erfolgt⁹ – eine weitere „Inkonsistenz“ des Freibetragsmodells also.

Gerade die politisch so heftig geführte Diskussion um den Kindergrundfreibetrag zeigt nachdrücklich, dass in dieser Auseinandersetzung grundlegende Ergebnisse der Steuertariflehre schlicht ignoriert werden. So lässt sich zeigen, dass eine Verlängerung der tariflichen Nullzone des § 32a EStG und ein Abzug von der Bemessungsgrundlage hinsichtlich ihrer steuerlichen Entlastungswirkung vollständig identisch sind. Dies soll anhand der Abbildungen 2 und 3 verdeutlicht werden¹⁰. Die durchgezogene Linie ABCDGH

der Abbildung 2 zeigt die derzeit gültige Grenzsteuerfunktion für einen zusammenveranlagten Haushalt; sie repräsentiert das weiter oben formulierte vertikale Umverteilungswerturteil des Gesetzgebers. Nach der tariflichen Nullzone (Grundfreibetrag) in Höhe von 13500 DM (27000 DM für Zusammenveranlagte) beginnt ab Punkt C die Zone der direkten Progression, in deren Verlauf die marginale Steuerbelastung von 22,9% auf 51% ansteigt. Ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 114697 DM (229394 DM für Zusammenveranlagte) mündet der Tarif in die obere Proportionalzone mit konstanter Grenzbelastung (H). Angenommen, der Haushalt verfüge über ein steuerpflichtiges Einkommen (ohne Kinderfreibetrag) in Höhe von F; dann ergibt sich der geldwerte Vorteil eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage (Freibetrag) in Höhe von K durch die Fläche DEFG.

Es ist unmittelbar einsichtig, dass die steuerliche Entlastung aufgrund der direkten Progression des Tarifs mit steigendem Einkommen zunimmt: je höher bei gegebenem K das zu versteuernde Einkommen (F), um so größer wird die Fläche unterhalb der Grenzsteuerfunktion. Ein Kindergrundfreibetrag in gleicher Höhe würde demgegenüber die tarifliche Nullzone vergrößern und damit die Steuerfunktion um K nach rechts verschieben. Die steuerliche Entlastungswirkung ist nun durch die Fläche zwischen den Grenzsteuerfunktionen bis zum Punkt F gegeben (vgl. Abbildung 3).

⁹ Vgl. Sachverständigenrat, a.a.O., Tz. 393 sowie Th. Siegel, D. Schneider: Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts, in: Deutsches Steuerrecht, 32. Jg., Heft 17, 1994, S. 597-604. Siegel korrigiert seine Position jedoch in Th. Siegel: Zur Diskussion um den Kindergrundfreibetrag, in: Betriebs-Berater, 54. Jg., Heft 27, 1999, S. 1406-1409.

¹⁰ Vgl. hierzu auch die Abbildungen 1 und 2 in Chr. Liesenfeld, F. Roland: Reform der Familienbesteuerung: Das Aus für den Kindergrundfreibetrag, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 4, S. 372-375. Den Autoren ist in ihrer negativen Beurteilung des Kindergrundfreibetrags im Ergebnis zuzustimmen; zu kritisieren sind hingegen ihre Ausführungen zum persönlichen Grundfreibetrag, wie weiter unten noch deutlich werden wird. Vgl. zum folgenden auch R. Parsche: Kindergrundfreibetrag als Lösung der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Familienentlastung geeignet?, in: ifo-Schnelldienst Heft 15, 1999, S. 10-13.

Ein Vergleich

Es wird ein mit dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip konsistentes Grundfreibetragsmodell entwickelt und dem derzeitigen System eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage gegenübergestellt. Die derzeit gültige Vorschrift zur Berechnung der Steuerschuld lautet gem. § 32a EStG:

Tarif 2000

| Einkommensgrenzen des geltenden Steuertarifs | Tarifvorschrift |
|--|--|
| $0 \leq x \leq 13499$ | 0 (Grundfreibetrag) |
| $13500 \leq x \leq 17495$ | $(262,76 \cdot y + 2290) \cdot y$ |
| $17496 \leq x \leq 114695$ | $(13,74 \cdot z + 2500) \cdot z + 957$ |
| $x > 114696$ | $0,51 \cdot x - 20575$ |

Dabei bezeichnet „x“ das disponible Einkommen, also das zu versteuernde Einkommen nach Abzug des Kinderfreibetrags; „y“ ist ein Zehntausendstel des 13446 DM übersteigenden Teils des zu versteuernden Einkommens, und „z“ ist ein Zehntausendstel des 17442 DM übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

Eine Verlängerung der tariflichen Nullzone um die Höhe der Kinderfreibeträge wurde nun die Tarifvorschrift wie folgt lauten lassen:

Tarif mit „Kindergrundfreibetrag“

| Einkommensgrenzen des Steuertarifs mit Kindergrundfreibetrag | Tarifvorschrift |
|--|--|
| $0 \leq x \leq 13499 + n \cdot \text{kgfb}$ | 0 (Grundfreibetrag) |
| $13500 + n \cdot \text{kgfb} \leq x \leq 17495 + n \cdot \text{kgfb}$ | $(262,76 \cdot y + 2290) \cdot y$ |
| $17496 + n \cdot \text{kgfb} \leq x \leq 114695 + n \cdot \text{kgfb}$ | $(13,74 \cdot z + 2500) \cdot z + 957$ |
| $x + n \cdot \text{kgfb} > 114696$ | $0,51 \cdot (x - n \cdot \text{kgfb}) - 20575$ |

In diesem Fall bezeichnet „x“ das ungekürzte Markteinkommen, „n“ die Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder und „kgfb“ der anzusetzende Kindergrundfreibetrag.

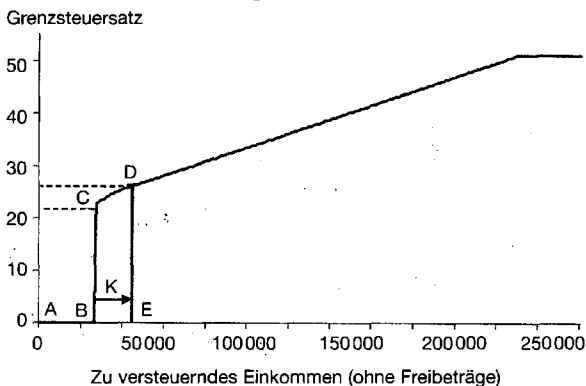
Für y und z ergeben sich nun die Ausdrücke

$$y = \frac{x - (13446 - n \cdot \text{kgfb})}{10000} \text{ und } z = \frac{x - (17442 - n \cdot \text{kgfb})}{10000}$$

Durch Einsetzen konkreter Zahlenwerte erkennt man, dass die steuerliche Belastung bei beiden Veranlagungsformen völlig identisch ausfällt.

Auch hier ist deutlich zu erkennen, dass die steuerliche Entlastung als Reflex des progressiven Tarifs mit steigendem Einkommen zunimmt. Es lässt sich zeigen, dass die Entlastungswirkungen einer tariflichen

Abbildung 4
Grundfreibetrag mit Tarifmodifikation



Nullzone und eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage vollkommen identisch sind¹¹. Zur Verdeutlichung wird im Kasten eine entsprechend konstruierte Tariffunktion dem geltenden Tarif gegenübergestellt. Wie man erkennt, führt die Konstruktion eines Kindergrundfreibetrags zu einer wesentlich komplizierteren Tariffunktion als ein entsprechender Abzug von der Bemessungsgrundlage; steuertechnisch müsste in diesem Fall für jeden Haushaltstyp eine eigene Steuertabelle erstellt werden. In ihrer fiskalischen Entlastungswirkung sind beide Instrumente hingegen völlig äquivalent, wie man durch Einsetzen konkreter Zahlenwerte in die jeweiligen Tarife unmittelbar nachrechnen kann.

Wenn man einen Grundfreibetrag mit progressionsunabhängigem Entlastungsverlauf generieren möchte, so dürfte dieser also nicht im Sinne einer tariflichen Nullzone dem Tarif vorgeschaltet sein, sondern er müsste quasi in den Tarif „eingearbeitet“ werden – in diesem Fall handelt es sich dann aber nicht mehr um einen Freibetrag (immerhin ein Begriff der Bemessungsgrundlage), sondern um eine Tarifmodifikation; bereits die Bezeichnung ist also irreführend. Außerdem wäre eine derartige Konstruktion in jedem Fall inkompatibel zum subjektiven Nettoprinzip, wie die Abbildung 4 verdeutlicht.

Ein in den Tarif eingearbeiteter Grund„freibetrag“ würde dazu führen, dass die gegebene Tariffunktion zwar erst ab einem höheren Einkommen greift, das zu versteuernde Einkommen dann aber einem höheren Eingangssteuersatz unterworfen wird (in der Abbildung 4 mit D anstelle von C). Die steuerliche Entlastungswirkung ist damit für alle Steuerpflichtigen mit

¹¹ Der formale Beweis hierzu findet sich bei Chr. Seidl: Die steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums: tarifliche Nullzone, Freibetrag oder Steuerabsetzbetrag? in: Steuer und Wirtschaft, Heft 2, 1997, S. 142-146.

einem zu versteuernden Einkommen oberhalb des Grundfreibetrags gleich: sie entspricht der Fläche zwischen den Punkten BCDE.

Sofern man das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Einkommensbesteuerung akzeptiert, widerspricht dieses Modell jedoch den Prinzipien horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit. Der Verstoß gegen die horizontale Steuergerechtigkeit ist evident: den Familien stünde nach dem subjektiven Nettoprinzip eine deutlich höhere Steuerentlastung zu, als dies im Grundfreibetragsmodell der Fall ist. Darüber hinaus verstößt diese Konstruktion aber auch gegen die vertikale Verteilungsgerechtigkeit, denn die erste disponible Mark einer Familie wird jetzt mit einem höheren Eingangssteuersatz belegt als bei Kinderlosen. Insofern widerspricht ein in den Tarif eingearbeiteter Grundfreibetrag auch dem gesetzten Umverteilungswerturteil des Gesetzgebers.

Ein Verstoß gegen die vertikale Verteilungsgerechtigkeit läge natürlich auch bei einem in den Tarif eingearbeiteten persönlichen Freibetrag vor, bei dem sich das Problem der horizontalen Steuergerechtigkeit nicht stellt¹². Nehmen wir beispielsweise an, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen selbst würde sich erhöhen, weil z.B. die Regelsätze zur Sozialhilfe gestiegen sind. Dann würde dieses Modell ja dazu führen, dass die steuerliche Belastung der ersten disponiblen Mark nach Berücksichtigung der erhöhten Existenzminima höher ausfällt, als das zuvor der Fall war; dies ist jedoch mit einem *gegebenen* vertikalen Umverteilungswerturteil unvereinbar. Ein Grundfreibetrag, der mit dem subjektiven Nettoprinzip konsistent sein soll, kann also nur eine tarifliche Nullzone mit den oben beschriebenen fiskalischen Wirkungen sein.

Alternativen zur Freibetragsregelung

Das Bundesverfassungsgericht hat es dem Gesetzgeber grundsätzlich freigestellt, in welcher Weise er die notwendige finanzielle Entlastung der Familien umsetzen möchte. Insofern widerspricht eine einkommensunabhängige Ausgestaltung des dualen Familienleistungsausgleichs nicht dem subjektiven Nettoprinzip, solange die Gesamtentlastung den geldwerten Vorteil des Freibetrags über den gesamten Tarifbereich abdeckt. Dazu müsste allerdings im aktuellen System das jährliche Kindergeld auf 5067 DM je Kind angehoben werden – angesichts der Sparzwänge der öffentlichen Haushalte eine reichlich unrealistische

Vorstellung. Wenn man also den derzeitigen Umfang staatlicher Familienpolitik als gegeben unterstellt, die Entlastungswirkung des Freibetrags aber dennoch aus verteilungspolitischen Gründen ablehnt, so muss man gleichzeitig das der Freibetragslösung zugrunde liegende Prinzip des disponiblen Einkommens als Indikator subjektiver Leistungsfähigkeit verwerfen.

Ganz in diesem Sinne spricht beispielsweise Bareis¹³ den Unterhaltsleistungen ihren Zwangsläufigkeitscharakter ab, da ja das Schließen einer Ehe oder die Erfüllung des Kinderwunsches freiwillige Akte darstellen und insofern steuerlich unerheblich seien. Die Berücksichtigung der familienbedingten existenzminimalen Aufwendungen sind damit keine Fiskalzwecknormen, sondern stellen reine Sozialleistungen dar, deren Ziel steuersystematisch korrekt außerhalb der Einkommensbesteuerung abzudecken wären. Bei einer derartigen Betrachtung läge es sogar nahe, die Transfers einkommensabhängig auszugestalten, also im Sinne einer Negativsteuer mit steigendem Einkommen abzusenken¹⁴.

Fazit

Zwei Bemerkungen sind an dieser Stelle jedoch angebracht: Zum einen ist die Wahl des Indikators steuerlicher Leistungsfähigkeit primär ein Werturteil, das sich der ökonomischen Bewertung entzieht. Insofern kann man nicht von einer ökonomischen Notwendigkeit zugunsten des Prinzips der Markteinkommensbesteuerung sprechen. Eher das Gegenteil ist der Fall: wenn man die Freibeträge mit ihrer degressiven Wirkung aufkommensneutral durch ein einheitliches oder gar einkommensabhängiges Kindergeld ersetzen würde, so hätte dies zur Folge, dass Familien einer stärkeren Progression bei der Einkommensteuer unterworfen würden. Dadurch steigt die aggregierte Zusatzlast der Besteuerung, so dass aus dem Blickwinkel der Optimalsteuertheorie wohl eher die Freibetragslösung zu präferieren wäre¹⁵. Zum anderen steht es zwar jedem frei, sich persönlich für eine der konkurrierenden Einkommenskonzepte zu entscheiden; der Gesetzgeber ist jedoch aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eindeutig auf das subjektive Nettoprinzip festgelegt. Insofern bleibt es völlig unverständlich, wie der Sachverständigenrat in seinem letztjährigen Gutachten der Bundesregierung eine evident verfassungswidrige Form der Familienbesteuerung empfehlen konnte.

¹² Dieses Modell empfiehlt beispielsweise der Sachverständigenrat, a.a.O., Tz. 393.

¹³ Dieses Ergebnis ist lediglich ein weiteres Beispiel für den allgemeinen Grundsatz, wonach Transfers nicht durch verzerrende Steuern finanziert werden sollten; vgl. hierzu ausführlich und mit einer repräsentativen empirischen Untersuchung J. Althammer: Reforming Family Taxation, Diskussionsbeitrag Nr. V 21-00, Universität Passau.

¹² In diesem Punkt sind die Ausführungen von Chr. Liesenfeld, F. Roland, a.a.O., zu kritisieren.

¹³ P. Bareis: Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt, in: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Heft 4, 1999, S. 555-558.