

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 7

Christoph Wagner

Steuergleichheit unter Standortvorbehalt?

Verfassungsrechtliche Grenzen
einer ungleichen Einkommensbesteuerung
von Kapital und Arbeit



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Einleitung

Die Einkommensteuer ist von allen Steuern am besten geeignet, die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu erfassen¹. Einst wurde sie daher als die „Königin der Steuern“ bezeichnet². Diese Zeiten sind vorbei. Systembrüche innerhalb des Einkommensteuergesetzes, Formulierungsmängel und eine zunehmende Überfrachtung mit Lenkungszielen haben die Einkommensteuer in die Kritik geraten lassen³. Trotz dieser Entwicklung ging das Einkommensteuergesetz bislang im Grundsatz von einem synthetischen Einkommensbegriff aus, der alle Einkünfte gleich belastete und einem einheitlichen Steuersatz unterwarf. Für die Steuerbelastung war es damit gleichgültig, wie und womit der Steuerpflichtige sein Geld verdiente.

Unter dem Druck des internationalen Standortwettbewerbs weicht das Einkommensteuergesetz von diesem Grundsatz ab. Das Ideal der synthetischen Einkommensteuer und der Gleichheit der Einkunftsarten droht im Steuerwettbewerb vollends zu zerbrechen⁴. Die Einführung der Abgeltungsteuer und der Begünstigung nicht entnommener Gewinne (§ 34a EStG) im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 folgen dem internationalen Trend, mobile Kapitaleinkommen⁵ geringer zu besteuern als die immobilen Arbeitseinkünfte. Wenn das Einkommensteuergesetz im Privatvermögen anfallende Kapitalerträge mit 25 Prozent (§ 32d EStG), Arbeitseinkommen aber mit bis zu 45 Prozent (§ 32a EStG) belastet, wird die Mobilität der Einkommensquellen zum maßgeblichen Anknüpfungspunkt ihrer Steuerbelastung. Im ständigen Bemühen um ein inter-

1 Vgl. nur *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 619; *J. Lang*, in: *Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 1.

2 So *Popitz*, HdStW Bd. 3, S. 400 (402).

3 Statt aller *P. Kirchhof*, in: ders. (Hrsg.), EStG Kompaktkommentar, Einl., Rn. 24 ff.

4 *Schön*, DStJG Bd. 30 (2007), S. 349 (361).

5 Der Begriff der Kapitaleinkommen meint dabei Einkünfte, die aus der Investition von Kapital und nicht aus dem Faktor Arbeiten resultieren und ist daher weiter gefasst als der der Kapitaleinkünfte im Sinne des § 20 EStG (vgl. *wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, S. 6; *Schön*, DStJG Bd. 30 (2007), S. 349). Soweit im Folgenden allgemein von Kapitaleinkommen die Rede ist, wird der Begriff in diesem weiten Sinne verstanden.

national wettbewerbsfähiges Steuersystem tritt das Ideal der Steuergerechtigkeit in den Hintergrund und wird in der Steuerpolitik zur Nebensache⁶.

Die Privilegierung der Kapitaleinkommen im gegenwärtigen Steuerrecht widerspricht der Tradition der „fundierte“, auf Besitz gegründeten Einkommen aus Kapital. Diese wurden im deutschen Steuerrecht traditionell stärker zur Steuerzahlung herangezogen als Arbeitseinkünfte, da das besonders gesicherte Kapital zu anstrengungslosen Einkünften führen und eine stetige, den Wechselfällen des Lebens (Arbeitslosigkeit, Krankheit etc.) entzogene Einkunftsquelle darstellen sollte⁷.

Im Verfassungsstaat des Grundgesetzes stellt sich damit die Gleichheitsfrage, ob und inwieweit eine einseitige steuerliche Entlastung der Kapitaleinkommen im internationalen Steuerwettbewerb zulässig ist und ob der Anpassungsdruck des internationalen Steuerwettbewerbs hierfür einen rechtfertigenden Grund darstellt⁸.

Die vorliegende Arbeit möchte zur Beantwortung dieser Frage einen Beitrag leisten. Sie hat sich zum Ziel gesetzt, Maßstäbe und Grenzen aufzuzeigen, die das Recht einer ungleichen Besteuerung von Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen im internationalen Steuerwettbewerb setzt. Sie beginnt mit einem Überblick über den Gegenstand und den Wirkungsmechanismus des Standort- und Steuerwettbewerbs. Im Anschluss daran wird der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf den Steuerwettbewerb, insbesondere in Form der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Bedeutung der EG-Grundfreiheiten für das Recht der direkten Steuern, aufgezeigt. Dabei wird deutlich, dass es vornehmlich das nationale Verfassungsrecht ist, das Maßstäbe und Grenzen für eine ungleiche Besteuerung von Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen setzt. Die grundrechtlichen Vorgaben für eine einseitige Entlastung mobiler Kapitaleinkommen werden daher in einem weiteren Schritt ausführlich erarbeitet. Anhand dieser Maßgaben erfolgt sodann eine kritische Würdigung bereits im Einkommensteuergesetz vorgenommener Entlastungen der Kapitaleinkommen und der Reformalternative der Dualen Einkommensteuer. Abschließend ist auf die Frage einzugehen, ob die Privilegierung der Kapitaleinkommen als Ausdruck eines lebenszeitlichen Verständnisses steuerlicher Lastengleichheit in Form der sogenannten konsumorientierten Besteuerung von Einkommen aufgefasst werden kann.

6 *Di Fabio*, JZ 2007, S. 749 (750); *Hey*, VVDStRL Bd. 66 (2007) S. 277 (285).

7 Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 922 ff.; *P. Kirchhof*, DStJG Bd. 30 (2007), S. 1 f.

8 Vgl. nur *Di Fabio*, JZ 2007, S. 749 (753); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 118, Rn. 275; *Schön*, DStJG Bd. 30 (2007), S. 349 (361).