

## Die proportionale Netto-Einkommensteuer

Michael Elicker

*Ein Steuergesetz soll eine gegebene staatliche Last gerecht verteilen. Es soll dies möglichst unschädlich tun und darf nicht den öffentlichen Finanzbedarf – etwa in Form der aus Massenarbeitslosigkeit resultierenden öffentlichen Lasten – selbst generieren. Das geltende Ertragsteuerrecht entspricht diesen Anforderungen nicht. Mit dem hier vorgestellten Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer soll eine Alternative aufgezeigt werden, die Lastengerechtigkeit schafft und Wachstum wieder zulässt.*

I. Einführung.....	222
II. Der Einkommensbegriff der Netto-Einkommensteuer .....	223
1. Mangelnde Umsetzung des objektiven Nettoprinzips im heutigen Einkommensteuerrecht.....	223
2. Herleitung der ertragsteuerlichen Sphärentheorie des Entwurfs .....	227
III. Entnahmen und Einlagen als positive und negative Einkommensteile.....	231
IV. Speziell: Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte .....	232
V. Persönliche Freibeträge und Haushaltsgemeinschaft .....	233
VI. Steuerabzug .....	234
VII. Konsequenzen der Netto-Einkommensteuer .....	234

### I. Einführung

- Der Titel des Entwurfes gibt bereits an, in welcher Weise die grundlegenden Strukturfragen von Bemessungsgrundlage und Tarif gelöst werden. Nach dem Entwurf wird ein proportionaler Tarif angewandt auf eine Bemessungsgrundlage, die gegenüber dem heutigen Recht insbesondere durch die Umstellung des bestehenden Mischsystems auf die echte Nettobesteuerung des Einkommens gekennzeichnet ist. Gerade bei der Konzeption eines Textentwurfs für ein neues Einkommensteuergesetz wird eine der nützlichsten Seiten des proportionalen Tarifs offenbar: Nur mit einem proportionalen Tarif kann das Steuergesetz wirklich einfach gehalten werden. Was die Begründung des proportionalen Tarifs (§ 12 des Entwurfs) angeht, für den sich inzwischen auch der

Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen mit Nachdruck ausgesprochen hat<sup>1</sup>, kann auf frühere Veröffentlichungen verwiesen werden.<sup>2</sup>

- 2 Der vorliegende Beitrag konzentriert sich daher auf die Ebene der Bemessungsgrundlage. Ausgangspunkt der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist das durch § 2–§ 7 des Entwurfs definierte „Einkommen“, also das dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zuzuordnende Steuerobjekt. Von diesem „objektiven“ Einkommen werden gem. § 8 persönliche Freibeträge und nach Maßgabe des § 9 abziehbare Sonderbedarfe subtrahiert, um den subjektiven Minderungen der Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen. § 10 stellt einen interperiodischen Ausgleich her sowohl hinsichtlich noch nicht ausgeglichener negativer Einkommensteile als auch im Hinblick auf in zurückliegenden Veranlagungszeiträumen nicht durch Einkommen, Unterhaltsleistungen oder staatliche Transferleistungen abgedeckte Grundbedarfe bzw. abziehbare Sonderbedarfe. Die steuerliche Berücksichtigung der nach § 11 abziehbaren Ausgaben für Mildtätigkeit schließlich ist die letzte Stufe der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.<sup>3</sup>

## II. Der Einkommensbegriff der Netto-Einkommensteuer

- 3 Was wird von der Netto-Einkommensteuer als „Einkommen“ betrachtet? Die Richtung der vorgeschlagenen Änderung des Einkommensbegriffs mag man sich anhand der „großen“ Umsatzsteuerreform zum Jahreswechsel 1967/1968 klarmachen. Die Umsatzsteuer war bis zum 31. Dezember 1967 ganz ausdrücklich eine Brutto-Umsatzsteuer („Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer“) und wurde dann zur Netto-Umsatzsteuer. Die Umstellung von der geltenden Einkommensteuer auf eine Netto-Einkommensteuer wiese gewisse Parallelen zu dieser Reform auf, wäre aber weniger radikal. Ausgangspunkt im Bereich der Einkommensteuer ist nämlich nicht eine explizite Bruttobesteuerung, sondern das heute bestehende, schwer zu durchschauende Mischsystem.<sup>4</sup>

### 1. Mangelnde Umsetzung des objektiven Nettoprinzips im heutigen Einkommensteuerrecht

- 4 Das geltende Einkommensteuergesetz trägt dem objektiven Nettoprinzip nur teilweise Rechnung, indem es die Ausgabepositionen, die negativen Einkommensteile also, zum Teil vollständig, zum Teil eingeschränkt nach Maßgabe spezieller

---

<sup>1</sup> Flat Tax oder Duale Einkommensteuer, Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Juli 2004.

<sup>2</sup> Elicker, *StuW* 2000, 3 ff.; *ders.*, *ÖStZ* 2001, 166 ff.

<sup>3</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer (Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln), 2004, S. 195 ff.

<sup>4</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 67 ff.

Vorschriften und zum Teil gar nicht berücksichtigt. Dies offenbar unbeeindruckt von der Tatsache, daß das objektive Nettoprinzip unbestreitbar am Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes teilnimmt.<sup>5</sup> Nach dem objektiven Nettoprinzip ist dasjenige, was für Zwecke der Einkommenserzielung ausgegeben wird, für die Einkommensteuerzahlung nicht disponibel. *Klaus Tipke* hat das sehr anschaulich ausgedrückt: „Was der Steuerpflichtige für unternehmerische oder berufliche Zwecke ausgibt, kann er ... nicht zugleich für private Zwecke, zur privaten Bedürfnisbefriedigung ausgeben. Solche Ausgaben müssen daher vor allem aus diesem Grunde die Bemessungsgrundlage ‚Einkommen‘ schmälern. Wir sprechen vom Nettoprinzip. Schließlich ist, was für den Betrieb oder Beruf ausgegeben wird, für die Steuerzahlung nicht disponibel.“<sup>6</sup> Damit hat *Tipke* die wirtschaftliche Realität treffend beschrieben. Das aktuelle wirtschaftliche Ergebnis einer Erwerbstätigkeit stellt sich als Saldo aus positiven und negativen Faktoren dar. Als für das Nettoprinzip maßgebenden negativen Faktor nennt *Tipke* ausdrücklich die „Ausgaben“, da die ausgegebenen Beträge in der Tat für die Besteuerung nicht mehr zur Verfügung stehen. Für den Steuerpflichtigen ist es wirtschaftliche Realität, daß er Geld ausgegeben und damit Liquidität aufgebraucht hat.

- 5 Das heutige Steuerrecht berücksichtigt die wirtschaftliche Realität von Liquiditätsabflüssen nicht: Obwohl der Steuerpflichtige für ein Investitionsgut gezahlt hat, das er vollständig zu Erwerbszwecken einsetzt, macht ihm der Staat eine ganz andere Rechnung auf. Exemplarisch sollen hier die AfA-Vorschriften herausgegriffen werden. Durch diese Vorschriften wird in allen Einkünfteermittlungsarten der Abzug von Ausgaben für – nicht geringwertige<sup>7</sup> – abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verzögert. Die Ausgaben können grundsätzlich erst parallel zum „Wertverzehr“ des Wirtschaftsguts steuerlich geltend gemacht werden. Im Ergebnis werden in einem bestimmten Zeitraum für den Erwerb getätigte Ausgaben, die tatsächlich für die Besteuerung nicht mehr zur Verfügung stehen, erst mit zeitlichem Verzug als negative Einkommensteile berücksichtigt.<sup>8</sup> Das ist schon im Hinblick auf die Liquiditätswirkung der Erwerbsausgaben mit dem vom Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung vom 6. März 2002<sup>9</sup> betonten verfassungsrechtlichen Erfordernis einer den *wirtschaftlichen* Sachverhalt der Erwerbsaufwendung *realitätsgerecht* berücksichtigenden Bemessungsgrundlage nicht vereinbar. Das heutige Steuerrecht ist mit diesem Maßstab der Realitätsgerechtigkeit aber nicht nur im Hinblick auf die Liquiditätswirkung des Steuerzugriffs unvereinbar, sondern auch weil Erwerbsaufwendungen nach diesem Maßstab mit ihrem realitätsgerechten Wert, mit ihrem Realwert berücksichtigt werden müssen. Der auf den Anschaffungs- bzw.

<sup>5</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 67 ff. m.w.N.

<sup>6</sup> *Tipke*, Stuw 1979, 193 (194).

<sup>7</sup> § 6 Abs. 2 EStG.

<sup>8</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 75 ff.

<sup>9</sup> BVerfGE 105, 73, Absatz-Nr. 217 (<http://www.bverfg.de>); gestützt auch auf BVerfGE 99, 280 (290) und BVerfGE 93, 121 (136).

Herstellungszeitpunkt abgezinste Barwert der Abschreibungsrate ist aber geringer, je nach Abschreibungsdauer z.T. wesentlich geringer als der Realwert der für die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts abgeflossenen Ausgabe. Negative Einkommensteile werden somit nicht mit ihrem wahren wirtschaftlichen Wert steuerlich berücksichtigt, sondern mit einem geringeren Ansatz.<sup>10</sup>

6 Es fragt sich, ob diese Abweichung vom objektiven Nettoprinzip – zugleich vom Leistungsfähigkeitsprinzip – gerechtfertigt sein kann. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der Gesetzgeber der Einkommensteuer von Verfassungs wegen zwar nicht zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verpflichtet, sondern kann das Prinzip ausnahmsweise durchbrechen<sup>11</sup>; er steht dabei aber unter Rechtfertigungszwang. Die Anforderungen an den eine Durchbrechung rechtfertigenden Grund hat das Bundesverfassungsgericht mit der zunehmenden Verfestigung seiner Rechtsprechung zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit heraufgesetzt. Gesichtspunkte wie die vom Bundesverfassungsgericht früher herangezogenen „finanzpolitischen und steuertechnischen Erwägungen“<sup>12</sup> vermögen eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips nach der neueren Rechtsprechung nicht mehr zu rechtfertigen.<sup>13</sup> Ein sachlicher Grund für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips – und des objektiven Nettoprinzips als eines seiner Subprinzipien – kann insbesondere nicht in fiskalischen Überlegungen gefunden werden. Nun war es aber beispielsweise bei Verlängerung der Abschreibungsfristen im Rahmen des sog. „Steuersenkungsgesetzes 2000“, durch die die Abschreibungsbedingungen erheblich verschlechtert wurden, erklärtes Ziel der Bundesregierung, durch Verlagerung des Aufwands in spätere Wirtschaftsjahre Mehreinnahmen zu erzielen.<sup>14</sup> Maßgeblich war mithin der genannte Fiskalzweck, der gerade nicht geeignet ist, Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips zu rechtfertigen. Besonders problematisch ist, daß die aus einer Verzögerung der Abschreibung resultierenden staatlichen Mehreinnahmen ausschließlich auf Kosten der investierenden Unternehmen gehen.<sup>15</sup>

7 Diese investitionsfeindliche Tendenz hat sich aber nicht erst aus der Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen ergeben, sondern ist hierdurch lediglich verschärft worden. Die Investitionsfeindlichkeit war vielmehr grundsätzlich bereits im Prinzip der herrschenden Gewinnermittlungsmethoden angelegt, die Erwerbsausgaben – wenn überhaupt – erst mit zeitlichem Verzug und häppchenweise steuerlich zu berücksichtigen. Hierzu ein Beispiel: Ein Hersteller von Wurstwaren ist

<sup>10</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 75 ff., insbes. S. 77, S. 183 f.

<sup>11</sup> BVerfGE 43, 109 (120 f.); 27, 58 (68); NJW 1988, 127.

<sup>12</sup> BVerfGE 27, 66.

<sup>13</sup> Hierzu Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 185.

<sup>14</sup> Vgl. etwa Handelsblatt vom 28. 11. 2000, S. 9.

<sup>15</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 141 ff.

aufgrund ordnungsrechtlicher Vorgaben zu einer Betriebsverlagerung aus der Innenstadt in den Außenbereich einer Kleinstadt gezwungen. Die notwendigen Investitionen in Millionenhöhe entfallen zum großen Teil auf die Kosten für das neue Grundstück und die Betriebsgebäude, der Rest insbesondere auf Fleischverarbeitungs- und Verpackungsmaschinen sowie Kühleinrichtungen mit Nutzungsdauern von acht Jahren und mehr. Obwohl alle Liquidität aus dem laufenden Überschuß durch die Investitionen aufgezehrt wird, fällt nach geltendem Recht eine hohe Steuerlast an, da nur ein Bruchteil der Kosten zeitnah absetzbar ist. Trotz der im Veranlagungszeitraum guten Ertragslage weigern sich Banken und Sparkassen wegen der BSE-Krise und der Schweinepest, dem Unternehmen weitere Kredite zu gewähren. Auch wenn eine Bank zur Krediteinräumung grundsätzlich bereit gewesen wäre, würde diese für die speziell konzipierten Produktionsanlagen offenkundig von einem Beleihungswert ausgehen, der wesentlich niedriger wäre als der vom Steuergesetzgeber vorgeschriebene Mindestansatz, mit dem diese – die Höhe des zu versteuernden Gewinns determinierend – in die Bilanz einzugehen hätten. Dieser Ansatz beruht nämlich auf den werterhöhenden Fiktionen<sup>16</sup> „Erwerb des ganzen Betriebs“, „Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter“ und „Fortführung des Betriebs“.<sup>17</sup>

8 Das Beispiel zeigt eine eigentlich offenkundige, aber wenig diskutierte Folge des heutigen „Einkommensbegriffs“: Wird die Bemessungsgrundlage ohne Rücksicht auf die Liquidität ermittelt, so kann der Steuerzugriff ein Unternehmen, das eine betriebswirtschaftlich rentable Investition vornimmt, ohne weiteres zahlungsunfähig machen. Die geltende Bemessungsgrundlage setzt eine Kreditfähigkeit des Steuerpflichtigen voraus, die gerade der deutsche Mittelstand aufgrund pauschalen „Ratings“ durch die Banken, insbesondere im Hinblick auf die Folgen des „Basel II“-Abkommens nicht mehr genießt. Heute kann also der Steuerzugriff Unternehmen zahlungsunfähig machen und betriebswirtschaftlich tragfähige Investitionen verhindern. Das aber dürfte nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht der Fall sein. Das Gericht hat die besondere Schutzbedürftigkeit der Unternehmen in der Besteuerung betont und zwar insbesondere unter den Gesichtspunkten der erhöhten Sozialverpflichtung, der Risikobehaftetheit sowie der mangelnden Verfügbarkeit/Fungibilität des Unternehmensvermögens.<sup>18</sup>

9 Schon traditionell geht das Bundesverfassungsgericht auf der Grundlage des Eigentumsgrundrechts von einem Erdrosselungsverbot aus.<sup>19</sup> Für den Bereich des Unternehmens gilt hierbei mehr als sonst die Erkenntnis, daß es weniger auf die absolute Höhe einer Steuer ankommt, als auf die Frage, ob die Steuer gerade bei dem einzelnen Unternehmen eine erdrosselnde Wirkung zeitigt.<sup>20</sup> Und eine solche kann sich

<sup>16</sup> Birk, Steuerrecht, 6. Aufl., 2003, Rdnr. 819.

<sup>17</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 141 ff.

<sup>18</sup> BVerfGE 93, 165.

<sup>19</sup> Siehe etwa BVerfGE 63, 312 (333, 343 ff., 368); siehe hierzu auch Seer, DStJG Bd. 23 (2000), 87 (96); Mußgnug, JZ 1991, 993 (993).

<sup>20</sup> Vgl. Mußgnug, JZ 1991, 993 (996).

aus einem zu starken Liquiditätsentzug ohne weiteres ergeben. In seinem Mitbestimmungsurteil vom 1. März 1979 hat das Bundesverfassungsgericht erkannt, daß der Gesetzgeber jedenfalls bei nachhaltigen Beeinträchtigungen der Funktionsfähigkeit von Unternehmen durch eine gesetzliche Regelung im Hinblick auf Art. 14 GG zu einer Korrektur verpflichtet ist.<sup>21</sup> Ein staatlicher Eingriff darf grundsätzlich nicht zur Funktionsunfähigkeit eines Unternehmens führen. Die Funktionsfähigkeit eines jeden Unternehmens hängt aber vom Vorhandensein einer zu jeder Zeit<sup>22</sup> ausreichenden Liquidität ab.<sup>23</sup> Liquiditätsmängel gehören zu den häufigsten Ursachen der „Funktionsunfähigkeit“ von Unternehmen. Diese aus dem Eigentumsgrundrecht abgeleiteten Aussagen bestätigen somit die getroffene Feststellung, daß dem verfassungsrechtlichen Gehalt des objektiven Nettoprinzips in der heutigen Einkommensermittlung nicht ausreichend Rechnung getragen ist.<sup>24</sup>

## 2. Herleitung der ertragsteuerlichen Sphärentheorie des Entwurfs

10 Der Einkommensbegriff hat sich an dem Zweck auszurichten, steuerliche Leistungsfähigkeit zu erfassen.<sup>25</sup> Der Einkommensbegriff hat dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu folgen, auch dem objektiven Nettoprinzip, nicht umgekehrt.<sup>26</sup> Es liegt auf der Hand, daß ein „nicht regelhaft ausgebildeter“<sup>27</sup> Einkommensbegriff, wie er dem geltenden Recht zugrunde liegt, die steuerliche Leistungsfähigkeit, die von ihm auf einer ersten, objektiven Stufe zu erfassen ist, jedenfalls in Teilen fehlerhaft und insgesamt ungleichmäßig erfaßt.<sup>28</sup> Die mit den heute gebräuchlichen Einkommenstheorien gemachten Erfahrungen können jedoch bei der Ableitung des neuen Einkommensbegriffs der Netto-Einkommensteuer mit Gewinn verwertet werden:

11 An der Reinvermögenszugangstheorie ist zutreffend der Gedanke einer unterschiedslosen steuerlichen Erfassung von Mehrungen der Leistungsfähigkeit durch eine umfassende Einkommensdefinition in Form einer Generalklausel, unabhängig insbesondere von der Stetigkeit einer Erwerbsquelle. Einer ihrer konstruktiven Hauptmängel ist aber das Fehlen einer Grenze zwischen dem Erwerb der Mittel (Einkommenserzielung) und dem Verbrauch der Mittel (Einkommensverwendung)<sup>29</sup>, da auf der Hand liegt, daß Vermögensabgänge zu Konsumzwecken auf der objektiven Ebene der Bemessungsgrundlage nicht leistungsfähigkeitsmindernd wirken können,

<sup>21</sup> BVerfGE 50, 290 (352).

<sup>22</sup> Eggspühler, Liquidität und Steuern, 1967, S. 62.

<sup>23</sup> Eggspühler, Liquidität und Steuern, 1967, S. 63.

<sup>24</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 148 ff.

<sup>25</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl., 2000, S. 499 ff.

<sup>26</sup> Elicker, StuW 2002, 217 (224).

<sup>27</sup> Lang, StuW 1981, 226.

<sup>28</sup> Vgl. Lang, StuW 1981, 226.

<sup>29</sup> Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 41.

also nicht bei Ermittlung des Einkommens abgezogen werden dürfen (vgl. § 12 des geltenden Einkommensteuergesetzes).<sup>30</sup> Es muß daher bei jedem Steuerpflichtigen notwendigerweise zwei voneinander abgrenzbare Vermögenssphären geben, aufgrund derer man steuerlich relevante von steuerlich irrelevanten Vermögensbewegungen abgrenzen kann. Die These *Georg von Schanz*: „Alles was Vermögen wird, muß zuvor Einkommen gewesen sein“, soll hier daher modifiziert werden zu: „Alles, was Privatvermögen wird, muß zuvor Einkommen gewesen sein“.<sup>31</sup>

12 Richtig an der Quellentheorie ist das Realisierungserfordernis des Zuflusses. Die Lösung der Problematik übermäßiger, die aktuelle steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen übersteigender Steuerzugriffe muß – das ist die Erkenntnis, die man der Quellentheorie abgewinnen kann – im Prinzip der Besteuerung nur der realisierten Gewinne gesucht werden. Grundsätzlich zu Recht wird, was die Frage der Realisierung angeht, unter dem Gesichtspunkt der Eigentümerfreiheit ganz wesentlich auf die Liquidität als Grundvoraussetzung der Fähigkeit zur Steuerzahlung abgestellt.<sup>32</sup> Wegen der Möglichkeit der Unterdrückung offener Liquidität im Sinne von Geldflüssen muß die Frage nach der Realisierung, allgemeiner formuliert, aber zur Frage danach werden, bei welcher Gelegenheit bezüglich welcher Werte Zahlungsfähigkeit notfalls unterstellt und somit aktuelle steuerliche Leistungsfähigkeit angenommen werden kann. Da es bei der Realisierung insbesondere um die Lösung der Substanzsteuerproblematik geht<sup>33</sup>, darf man hier als Ersatz für den Begriff der Liquidität die Kriterien der Verfügbarkeit/Fungibilität des in Frage stehenden Wertes nennen.<sup>34</sup>

13 Richtig an der Markteinkommenstheorie ist, daß die Beschränkung auf das realisierte, durch den Markt in seinem Wert bestätigte Einkommen die Vergleichbarkeit der Indikation der Leistungsfähigkeit sichert.<sup>35</sup> Da nach der Markteinkommenstheorie das steuerliche Einkommen aus einem Wertschöpfungsprozeß am Markt fließen muß, ist eine Steuerbarkeit des sogenannten Eigeneinkommens zu verneinen. Daß dies zu Recht geschieht, zeigt sich deutlich in dem von *Paul Kirchhof* gegebenen Beispiel großer Erfinder und Künstler, die höchste Werte geschaffen haben, aber dennoch in Armut verstarben, weil der damalige Markt nicht in der Lage war, den Wert ihrer Schöpfungen zu erkennen.<sup>36</sup> Hätte der Staat eine eigene „Bewertung“ ihrer Kunst ansetzen und sie hiernach besteuern sollen? Dies führt in den Bereich staatlicher

<sup>30</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 2. Teil, B II 1. b) bb).

<sup>31</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 129.

<sup>32</sup> *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 173 f.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 102.

<sup>33</sup> *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 107; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 162, 174; *Leisner*, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, 1978, S. 27 ff.; *D. Schneider*, BB 1978, 1577 (1580); *Vogel*, StuW 1974, 193 (200); *ders.*, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, S. 43.

<sup>34</sup> *Elicker*, StuW 2002, 217 (233).

<sup>35</sup> *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 108.

<sup>36</sup> *P. Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG Kompaktcommentar, 3. Aufl., 2003, Einleitung Rdnr. 4.

Willkürlichkeit, die schon *Bernhard Fuisting* mit Recht vermeiden wollte<sup>37</sup>, und es führt zur gänzlichen Unpraktizierbarkeit der Steuer und zu ihrer Unvereinbarkeit mit dem Übermaßverbot. Daher kann die Einkommensteuer keine Reinvermögenszuwachssteuer sein, sondern muß „Marktzuwachssteuer“ (*Kirchhof*) sein.<sup>38</sup> Der Markt mißt alles in Geld<sup>39</sup>, also in jenem liquidesten Vermögenstitel, in dem die Steuerzahlung zu bewirken ist.<sup>40</sup> Zugleich ist der Markt ein Mechanismus zur Offenbarung privater Informationen.<sup>41</sup> Die einzelnen Wirtschaftssubjekte treten an den Markt heran und offenbaren dabei ihre Präferenzen, machen diese in Form von Austauschvorgängen meßbar. Es sind diese Informationen, die der Staat ohne ein übermäßiges Eindringen in den Privatbereich dem Steuerzugriff zugrunde legen kann. Ein weiterer wichtiger Ansatz der Markteinkommenstheorie, der bereits sehr stark auf Elemente der Sphärentheorie der Netto-Einkommensteuer hindeutet, liegt in der Unterscheidung zwischen Erwerbsvermögen und Privatvermögen.<sup>42</sup>

- 14 Die Netto-Einkommensteuer definiert Einkommen als Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der im Veranlagungszeitraum erfolgten Entnahmen und dem Wert der im Veranlagungszeitraum erfolgten Einlagen (§ 2 Abs. 1 Satz 1). Dabei ist für Entnahmen und Einlagen der Übergang über die Grenze zwischen der Erwerbsvermögenssphäre und der Privatvermögenssphäre konstituierend (§ 2 Abs. 1 Sätze 2 und 3). Hierbei werden der Erwerbsvermögenssphäre und der Privatvermögenssphäre jeweils nur juristisch handelbare Vermögensbestandteile zugeordnet, die im Entwurf als „Güter in Geld oder Geldeswert“ bezeichnet werden. Die Entnahme ist also ein „Zufluß“ eines Gutes in Geld oder Geldeswert aus der Erwerbsvermögenssphäre in die Privatvermögenssphäre. In diesen Voraussetzungen liegen drei verschiedene Komponenten der Einkommensrealisierung:
- 15 *Erstens* bedeuten diese Voraussetzungen, daß das Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit stammen muß; das bedeutet, daß staatliche und private Transfers, „Eigeneinkommen“, Erbschaften usw.<sup>43</sup> sachgerechterweise nicht der Einkommensteuer unterworfen werden.
- 16 *Zweitens* erfassen die Steuersphären durch die Eingrenzung auf Güter in Geld oder Geldeswert nur die handelbaren Vermögensbestandteile, da es sich nur hierbei um grundsätzlich fungible Güter handelt, die zur tatsächlichen Steuerzahlung befähigen.

<sup>37</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 2. Teil, B II 2.

<sup>38</sup> *P. Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG Kompaktcommentar, 3. Aufl., 2003, Einleitung Rdnr. 4.

<sup>39</sup> *Engel*, Die soziale Funktion des Eigentums, Preprints aus der Max-Planck-Projektgruppe „Recht der Gemeinschaftsgüter“, 2002, S. 63.

<sup>40</sup> *Elicker/Neumann*, FR 2003, 221 (225).

<sup>41</sup> Vgl. hierzu *Schweizer*, Vertragstheorie, 1999.

<sup>42</sup> *P. Kirchhof*, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, S. 27, 29; krit. hierzu *Steichen*, in: Festschrift für Tipke, 1995, S. 378; vgl. auch *Wendt*, DÖV 1988, 710 (718).

<sup>43</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 2. Teil, B II 1. und 3.



- 17 *Drittens* ist die Schwelle des Übergangs in das Privatvermögen der Ort, an dem die Güter stets aus geschützten Funktionszusammenhängen des Unternehmens<sup>44</sup> oder sonstigen Erwerbsvermögens gelöst sind und noch nicht Bestandteil des ebenfalls – in Form eines Bestandsschutzes – substanzgeschützten Privatvermögens<sup>45</sup> geworden sind. An dieser Stelle ist daher in jedem Einzelfall Liquidität oder jedenfalls Fungibilität für den Steuerzugriff gegeben.
- 18 Güter in Geld oder Geldeswert, die die hier vorgeschlagene Realisierungsschwelle passieren, befinden sich nicht mehr in dem verfassungsrechtlich in Form des Schutzes seiner spezifischen Funktion substanzgeschützten Erwerbsvermögen und noch nicht in dem in Form des Schutzes des Bestands substanzgeschützten Privatvermögen. Diese Stelle – und nur diese – passieren Werte stets losgelöst von substanzgeschützten Funktionszusammenhängen in beweglicher, fungibler Form. Sie dürfen insoweit, wie ihr Wert zu versteuern ist, als zu beliebigen Zwecken verfügbar gelten (der Grundbedarf des Steuerpflichtigen und seiner Familie wird ja weiterhin von der Ertragsbesteuerung freigestellt, § 8, § 9 des Entwurfs). Hier kann somit ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch bei Fehlen tatsächlicher Liquidität stets Liquidierbarkeit angenommen und auf steuerliche Leistungsfähigkeit geschlossen werden.<sup>46</sup> Will man wirklich alle Einkommen gleich behandeln, ohne einzelne übermäßig zu besteuern, so hat diese Schwelle für den Zeitpunkt des Steuerzugriffs maßgeblich zu sein.<sup>47</sup> Aufgrund dieser einheitlich praktizierbaren Realisierungsschwelle ist die Sphärentheorie – wenn die Markteinkommenstheorie die auf das „Praktikable zurückgenommene Reinvermögenszugangstheorie“ ist – die am *gleichmäßig* Praktizierbaren orientierte (Privat-)Vermögenszugangstheorie.
- 19 Es geht aber nicht nur um die Gleichbehandlung der Einkommen hinsichtlich des Zeitpunkts der Erfassung positiver Einkommen unterschiedlicher Herkunft, sondern auch um die Gleichbehandlung positiver und negativer Einkommensteile. Daher realisiert sich steuerlich an derselben Schwelle, an der sich positive Einkommensteile realisieren, auch in umgekehrter Richtung die Erwerbsaufwendung. In dieser Gleichbehandlung kommt – dem objektiven Nettoprinzip entsprechend – die Gleichwertigkeit positiver und negativer Einkommensteile in der Zusammensetzung des Einkommens nach dem Einkommensbegriff der Netto-Einkommensteuer sehr deutlich zum Ausdruck.<sup>48</sup> Die oben aus dem Gesichtspunkt des objektiven Nettoprinzips begründete Forderung nach einer „Sofortabzugsfähigkeit“ aller Erwerbsausgaben, auch sofern sie nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter betreffen, wird also von der hier begründeten ertragsteuerlichen Sphärentheorie erfüllt.

---

<sup>44</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 2. Teil, B III. 1., siehe auch *Elicker*, StuW 2002 m. w. N.

<sup>45</sup> BVerfGE 93, 121 (137).

<sup>46</sup> Vgl. *Birk*, in: M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 351 (361).

<sup>47</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 131 ff.

<sup>48</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 131 ff.

### III. Entnahmen und Einlagen als positive und negative Einkommensteile

20 Die Begriffe der Entnahme und der Einlage kennzeichnen im System der Netto-Einkommensteuer generell die positiven bzw. negativen Einkommensteile. Sie gehen daher in ihrer Bedeutung weit hinaus über die Rechtsbegriffe der Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 bzw. der Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 5 des geltenden Einkommensteuergesetzes. Entnahmen sind Übergänge von Gütern in Geld oder Geldeswert aus der Erwerbsvermögenssphäre in die Privatvermögenssphäre, § 2 Abs. 1 Satz 2 des Entwurfs; Einlagen sind Übergänge aus der Privatvermögenssphäre in die Erwerbsvermögenssphäre, § 2 Abs. 2 Satz 3. Der Umstand, daß die Verrechenbarkeit von Einlagen nach § 6 Abs. 4 von der Möglichkeit der Zuordnung zu einem gem. § 16 registrierten Erwerbsvermögenskonto abhängig ist, übt einen starken Druck zur Steuerehrlichkeit aus. Die Erwerbsvermögenssphäre umfaßt das erwerbswirtschaftlich eingesetzte Vermögen unabhängig von den zivilrechtlichen Formen, in denen sich die Erwerbstätigkeit vollzieht. Zur Abgrenzung der Erwerbsvermögenssphäre von der Privatvermögenssphäre sind zunächst entscheidend die auf den Erwerb gerichtete Finalität von Handlungen. Stellt sich später heraus, daß der Einsatz eines Gutes nicht objektiv erwerbsdienlich ist, so greift die materielle Korrekturvorschrift des § 3 Abs. 1 Satz 3. Dadurch kommt dem Wirtschaftenden der Prognosespielraum darüber zu, ob sich ein Gut erwerbsdienlich einsetzen läßt oder nicht. Damit besteht nicht die Gefahr einer streng objektiven Theorie<sup>49</sup>, die darin liegt, daß die Finanzverwaltung als „besserer Unternehmer“ dem Steuerpflichtigen ihre Auffassung über die Zweckmäßigkeit von Erwerbsaufwendungen aufdrängt.<sup>50</sup> Die objektive Betrachtungsweise dient nach § 3 Abs. 1 Satz 3 als Korrekturmaßstab, wenn sich der Mangel objektiver Erwerbsdienlichkeit herausgestellt hat und führt dann zu einer Entnahme zum aktuellen Wert des zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Gutes. Aus sachgerechten Gründen ist die Korrektur strenger, wenn eine Tätigkeit typischerweise dazu geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen zu dienen, § 3 Abs. 2 des Entwurfs.

21 Bei gemischt genutzten Gütern kommt es für die Zuordnung zu Erwerbs- bzw. Privatvermögenssphäre auf die überwiegende Nutzung an. Bei aktueller Erwerbsdienlichkeit und gleichzeitiger Konsumnutzbarkeit kann – bei Überwiegen des zu Erwerbszwecken gezogenen Nutzungsanteils – die Wahl getroffen werden, ob das Gut dem Erwerbsvermögen zugeordnet wird. Dann müssen die Nutzungsentnahmen, die über die Sphärengrenze gehen, versteuert werden. Einlagen werden bewertet auf der Grundlage der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, § 6 Abs. 1 bis 3, bei Entnahmen werden die Endverbraucherpreise angesetzt, § 5 Abs. 1. Der Anreiz, Handlungen der

<sup>49</sup> Söhn, StuW 1983, 193 (196); vgl. auch *ders.*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 4 Rdnrn. E 60 ff.

<sup>50</sup> Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rdnr. 227.

persönlichen Lebensgestaltung als Erwerbshandlungen auszugeben, wird hierdurch und durch die strengen materiellen Korrekturvorschriften des § 3 gemindert.<sup>51</sup>

#### IV. Speziell: Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

22 Die meisten aktuellen Entwürfe wollen die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich nicht mehr berücksichtigen. Der Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer widersetzt sich diesem Trend. Hier sei – als *pars pro toto* für die im Entwurf geführte Argumentation – nur auf die folgende Überlegung hingewiesen: Würde das Steuerrecht die unvermeidlichen Fahrtkosten zur Arbeitsstätte nicht anerkennen, insofern also zur Bruttobesteuerung übergehen, so würde es den Steuerpflichtigen für den „unterlassenen Wohnortwechsel“ – den Arbeitsort kann man in den allermeisten Fällen ohnehin nicht frei wählen – und in vielen Fällen auch für das Zusammenleben der Mehrverdienerfamilie an einem gemeinsamen Familienwohnsitz bestrafen. Sollte im Gegensatz hierzu nicht derjenige, der von seiner Erwerbstätigkeit lebt und zugleich zur Erfüllung staatlicher Aufgaben durch die Steuer beiträgt, ein mindestens ebenso gutes Recht haben, seinen Wohnort zu wählen und beizubehalten, wie der von staatlichen Leistungen lebende Sozialhilfeempfänger? Letzterer darf seinen Wohnort aber grundsätzlich frei wählen; seine Wahlfreiheit ist gesetzlich verbürgt durch § 3 Abs. 2 Satz 3 BDSG.<sup>52</sup> Verbleibt er am Mittelpunkt der Interessen seiner Lebensführung, so erwachsen ihm hieraus keine Rechtsnachteile. Eine Obliegenheit, zur Vermeidung nachteiliger Rechtsfolgen den Wohnort zu wechseln, besteht im Sozialhilferecht nicht<sup>53</sup>; hier respektiert das Recht die Gegebenheiten des Privatbereichs. Wie kann dann in der heutigen Situation das Steuerrecht den Wirtschaftenden, die das System sozialer Fürsorge – noch – aufrechterhalten, den Respekt vor ihren freiheitsgrundrechtlich geschützten Entscheidungen, am Mittelpunkt ihrer privaten Lebensinteressen bzw. der Lebensinteressen ihrer Familien zu wohnen und wohnen zu bleiben, versagen?<sup>54</sup>

23 Wird dem Wirtschaftenden aus Gründen der – vorgeblichen oder ernst gemeinten – Verfolgung ökologischer Ziele die durch das objektive Nettoprinzip gebotene steuerliche Berücksichtigung seiner Fahrtkosten vorenthalten, so resultiert hieraus eine ökologisch motivierte steuerliche Zusatzlast des Wirtschaftenden, die der Freizeitfahrer nicht zu tragen hat: Der Wirtschaftende hat dann auf den Nettobetrag des Erworbenen eine höhere Steuerlast zu entrichten, als es dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspräche. Externe Kosten der Fahrzeug- und Kraftstoffnutzung

<sup>51</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 205 ff.

<sup>52</sup> BVerwG NDV 1995, 298; Hofmann, in: Bundessozialhilfegesetz, Lehr- und Praxiskommentar, 6. Aufl. 2003, § 12 Rdnrn. 39 ff.

<sup>53</sup> Vgl. Schellhorn/Schellhorn, Kommentar zum Bundessozialhilfegesetz, 16. Aufl. 2002, § 18 Rdnr. 17.

<sup>54</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 219 ff.

sind daher nicht durch steuerliche Abzugsbeschränkungen, sondern durch Umweltgebühren an alle Nutzer nach gleichmäßigen, objektiven Kriterien zuzuteilen.<sup>55</sup>

## V. Persönliche Freibeträge und Haushaltsgemeinschaft

24 § 8 Abs. 1 Satz 1 des Entwurfs sieht wie die Mehrzahl der aktuellen Entwürfe einen persönlichen Freibetrag von 8.000 Euro vor. Nach § 8 Abs. 1 Satz 2 kann der unterhaltsverpflichtete Steuerpflichtige die Summe der den einzelnen Familienmitgliedern zustehenden persönlichen Freibeträge in Höhe von je 8.000 Euro auf sich vereinigen und von seiner steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen. § 8 Abs. 3 des Entwurfs bestimmt, daß die persönlichen Freibeträge durch Sozialleistungen und steuerfreie Unterhaltsleistungen von Dritten „aufgezehrt“ werden. Ein durch steuerfreie Einnahmen bereits abgedeckter Grundbedarf mindert nicht die steuerliche Leistungsfähigkeit. Diese Regelung ist auch im Hinblick darauf bedeutsam, daß nach § 10 (Verlustausgleich) grundsätzlich auch aufgrund geringer Einkommen in einzelnen Veranlagungszeiträumen bisher nicht ausgenutzte persönliche Freibeträge rück- bzw. vorgetragen werden können (relevant bei kreditfinanziertem Konsum).<sup>56</sup>

25 Die Vorschrift des § 9 zu den Sonderbedarfen ersetzt alle Regelungen des geltenden Einkommensteuerrechts, die über den typisierten Grundbedarf hinausgehend subjektive Leistungsfähigkeitsminderungen berücksichtigen sollen, insbesondere Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Nach Nr. 1 ist gezahlte Kirchensteuer abziehbar. Durch Art. 137 Abs. 6 WRV, der Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, die Berechtigung gibt, „nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben“, wird den Kirchen in bestimmtem Umfang eine hoheitliche Befugnis des Staates verliehen.<sup>57</sup> Mithin erhält die mitgliedschaftliche Beitragsverpflichtung des einzelnen gegenüber der seiner konfessionellen Zugehörigkeit entsprechenden Kirche eine vom Staat sanktionierte Verbindlichkeit. Das auf der Ebene des Individuums liegende, durch die Garantien der Bekenntnisfreiheit, Art. 4 Abs. 1 GG, und der Menschenwürde, Art. 1 Abs. 1 GG, abgesicherte, freie und staatsunabhängige Bekenntnis zu einer in Formen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft organisierten Konfession führt somit zu staatlich anerkannten und durchzusetzenden steuerlichen Pflichten. Aufgrund einer staatsfernen, grundrechtsgeleiteten Entscheidung entsteht somit eine echte Steuer, die zwangsläufig die einkommensteuerliche Leistungsfähigkeit des Kirchenmitglieds mindert, was die steuerliche Berücksichtigung als einen von § 8 noch nicht erfaßten Teil des kulturellen Existenzminimums<sup>58</sup> im Rahmen des § 9 notwendig macht.<sup>59</sup>

<sup>55</sup> Vgl. *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 2. Teil B. III. 5.

<sup>56</sup> *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 234 ff., 247 ff.

<sup>57</sup> BVerfGE 19, 206 (218).

<sup>58</sup> Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rdnr. 714.

<sup>59</sup> *Isensee*, in: 57. Deutscher Juristentag, 1988, N 54 f.; *P. Kirchhof*, DSz 1986, 26 (32).

- 26 Von Nummer 2 werden Unterhaltsleistungen an Unterhaltsberechtigte erfaßt, die nicht der Haushaltsgemeinschaft des Steuerpflichtigen angehören. Diese Auslagerung aus § 8 erschien geboten, da die Regelung des § 8 Abs. 2 auf derartige Fälle nicht paßt. Nummer 3 erfaßt den durch Krankheit, Behinderung und Pflegebedürftigkeit veranlaßten besonderen finanziellen Bedarf in angemessener Höhe. Nummern 4 bis 7 betreffen verschiedene Ausgaben der Risikovorsorge. Sie können aus verschiedenen Gründen gegenüber der Regelung im heutigen § 10 Abs. 1 EStG knapper ausfallen. Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG) und zu privaten Rentenversicherungen und Kapitallebensversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG) sowie Berufsausbildungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) sind nach dem Entwurf als Investitionen unter den Voraussetzungen des § 2 bereits auf objektiver Ebene als Einlage verrechenbar.<sup>60</sup>

## VI. Steuerabzug

- 27 Nach § 15 unterliegt jede Entnahme aus einem Erwerbsvermögenskonto, das von einem Unternehmer oder öffentlichen Arbeitgeber verwaltet wird, dem Steuerabzug. Der Entwurf macht sich dabei die Tatsache zunutze, daß fast alle denkbaren positiven Einkommensteile im Sinne der Netto-Einkommensteuer aus Unternehmen<sup>61</sup> oder aus dem Bereich öffentlicher Arbeitgeber fließen. Damit wird hinsichtlich der quantitativ bedeutsamen Einkommen, hinsichtlich derer ein Steuerabzug technisch in Betracht kommt, die Besteuerungsgleichheit so weitgehend wie möglich verwirklicht. Der Sicherstellung des Steuerabzugs und somit insgesamt der Sicherstellung der nachgelagerten Besteuerung der zum Einlagezeitpunkt verrechenbaren Investitionen dient die Registrierung der Erwerbsvermögenskonten nach § 16. Konsequenterweise wird die Verrechenbarkeit der Einlagen durch die Regelung des § 6 Abs. 2 von der Registrierung des Erwerbsvermögenskontos abhängig gemacht. Es versteht sich von selbst, daß eine insgesamt nachgelagerte Besteuerung ohne eine solche Vorkehrung nicht auskommen kann. Die drohende Bruttobesteuerung übt einen unvergleichlichen Anreiz zu grundsätzlicher Steuerehrlichkeit aus; das System stellt die Selbstdeklaration sicher.<sup>62</sup>

## VII. Konsequenzen der Netto-Einkommensteuer

- 28 Die Netto-Einkommensteuer beendet die Diskriminierung des Sparens und Investierens und gewährleistet durch das Konzept, den Prozeß des Wirtschaftens

---

<sup>60</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 242 ff.

<sup>61</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 2. Teil B III 4. c.

<sup>62</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 315 ff.

steuerlich nicht zu belasten, ein hohes Maß an Entscheidungsneutralität.<sup>63</sup> Die von den zivilrechtlichen Formen der Erwerbsbetätigung unabhängige, einheitliche Realisierungsschwelle und die Unterwerfung aller Einkommen unter die Netto-Einkommensteuer als verbleibende einheitliche Ertragsteuer beseitigt u.a. die durch den Dualismus zwischen der heutigen Einkommensteuer und der obsolet werdenden Körperschaftsteuer<sup>64</sup> bedingten Verletzungen der Rechtsformneutralität.<sup>65</sup> Aber auch darüber hinaus beeinflusst die Netto-Einkommensteuer weder die Wahl von Rechtsform oder Finanzierung, noch beeinträchtigt sie den Wettbewerb. Sie wird sowohl der aktuellen Leistungsfähigkeit als auch überperiodisch – auf die Lebenszeit bezogen – dem Gleichbehandlungsgrundsatz gerecht.<sup>66</sup> Die investitionsbereinigte, gleichmäßig „nachgelagerte“<sup>67</sup> Besteuerung nach Maßgabe des Entwurfs der proportionalen Netto-Einkommensteuer gewährleistet Inflationsneutralität, ohne die Währungsstabilität zu gefährden.<sup>68</sup> Grundsätzlich sorgt die sofortige Berücksichtigung aller positiven und negativen Einkommensteile in der Bemessungsgrundlage dafür, daß sich Nominal- und Realwerte der Einkommensteile bis zu deren steuerlicher Berücksichtigung nicht spürbar auseinanderentwickeln können.<sup>69</sup>

- 29 Die gegenwärtig auch auf das produktiv eingesetzte Kapital zugreifende Umverteilung vollzöge sich nach der Bemessungsgrundlage der Netto-Einkommensteuer nicht mehr aus dem Prozeß des Erwirtschaftens heraus, nicht mehr in Relation zur Entwicklung der Investition, sondern in Relation zum Gegenwartskonsum der Wirtschaftenden. Die Wirtschaftenden – von ihrer quantitativen Bedeutung her gesehen insbesondere Arbeitnehmer sowie kleinere und mittlere Unternehmer – werden somit über das im investiven Einsatz verbleibende, auch etwa das in einer der verschiedenen Formen „gesparte“ Kapital Zukunftsvorsorge nicht nur für sich, sondern zugleich für die Volkswirtschaft betreiben.<sup>70</sup>

<sup>63</sup> Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 1993, Rdnr. 23; vgl. auch ders., in: M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 291 (315); Rose, StuW 1989, 191 (191).

<sup>64</sup> Zu diesem Dualismus Wendt, in: Festschrift für Friauf, 1996, S. 859 ff.

<sup>65</sup> Gerade im Hinblick auf die Rechtsformneutralität sind die Deutungen der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes als partiell nachgelagerte Besteuerung der Unternehmenseinkommen (siehe Dorenkamp, StuW 2000, 121) nicht haltbar. Auch wäre die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf null keine akzeptable Spielart einer voll nachgelagerten Besteuerung (entgegen Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rdnr. 117).

<sup>66</sup> Siehe Lang, DSTJG Bd. 24 (2001), S. 63 ff.

<sup>67</sup> Vgl. Gröpl, FR 2001, 568 (569 f.).

<sup>68</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9 Rdnr. 57.

<sup>69</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 167 ff., 183 ff.

<sup>70</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 184 ff.