Volkswirtschaftliche Schriften

Heft 370

Steuergerechtigkeit
Eine entscheidungstheoretische Interpretation

Von

Dr. Klaus Walzer

DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

KLAUS WALZER

Steuergerechtigkeit

Eine entscheidungstheoretische Interpretation

Volkswirtschaftliche Schriften

Begründet von Prof. Dr. Dr. h. c. J. Broermann

Heft 370

Steuergerechtigkeit
Eine entscheidungstheoretische Interpretation

Von

Dr. Klaus Walzer

DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Gedruckt mit Hilfe der Ernst-Reuter-Gesellschaft
der Förderer und Freunde der Freien Universität
Berlin e. V.

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Walzer, Klaus:
Steuergerechtigkeit: eine entscheidungstheoretische
Interpretation / von Klaus Walzer. — Berlin:
Duncker und Humblot, 1987.
(Volkswirtschaftliche Schriften; H. 370)
ISBN 3-428-06120-9

NE: GT

D 188

Satz: Hermann Hagedorn GmbH & Co, Berlin 46
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61
Printed in Germany

ISBN 3-428-06120-9

Geleitwort

Wer sich mit dem derzeit geltenden Steuerrecht auseinandersetzt, kann — gleichgültig aus welcher speziellen Richtung er es betrachtet — schwerlich zu dem Ergebnis kommen, es handele sich um ein schlüssiges System, das dem Anspruch nach einer gerechten Lösung des Konfliktes zwischen Staat und Steuerzahler genügt. Es kommt daher nicht überraschend, daß sich gerade in jüngster Zeit vermehrt Stimmen zu Wort melden, die die grundlegende Frage nach einem gerechten Steuersystem stellen und zu beantworten suchen.

Die vorliegende Arbeit unterscheidet sich von anderen vor allem dadurch, daß Verf. diese Diskussion mit Werkzeugen weiterführt, die auch von Philosophen (Ethikern) benutzt werden. In dieser philosophischen Diskussion spielt die Entscheidungstheorie eine herausragende Rolle. Es ist erstaunlich, daß dies bisher weder von Betriebswirten noch von Juristen für die Frage nach der Steuergerechtigkeit ausgewertet worden ist. Die von Rawls entscheidend weiter entwickelte Vertragstheorie, seine Definition des „Urzustandes" und andere Überlegungen von ihm weisen so verblüffende Ähnlichkeiten mit wirtschaftswissenschaftlichen Denkfiguren auf, daß für die einzelwirtschaftliche Betrachtungsweise, wie sie in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gepflegt wird, sich die Übertragung und Prüfung dieser Gedanken anbietet, mehr noch: für dieses Fach und seine Weiterentwicklung dringend notwendig erscheinen. Verf. stellt m. E. überzeugend dar, daß auch und gerade im Fach „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" die Frage nach der Steuergerechtigkeit aus der Sicht eines einzelnen wirtschaftenden Menschen im „Urzustand" zu stellen und zu beantworten ist. Die Hoffnung, einige Grundfragen mit einem einheitlichen Konzept schlüssig zu bearbeiten und wesentliche, bis heute äußerst umstrittene Fragen klarer und überzeugender als bisher zu beantworten, ist m. E. Verf. sehr gut gelungen.

Verf. kommt zu klar begründeten, nachvollziehbaren und auch intuitiv plausiblen, oft zwingenden Antworten auf bisher mehr als umstrittene Grundfragen des (Einkommen-)Steuerrechts. Er macht — am Rande — deutlich, wie eng (um nicht zu sagen: engstirnig) manche in der Steuerpraxis zu hörenden Gerechtigkeitsargumente sind. Schon dies allein macht ihren Wert auch in gesellschaftlicher Hinsicht aus. Selbst wer nicht mit allen Ergebnissen und Folgerungen einverstanden ist, muß anerkennen, daß die Arbeit eine sehr eigenständige wissenschaftliche Leistung darstellt, die den Boden für eine Fülle weiterführender Gedanken bereitet. Er wird gezwungen, ebenso klar aus einem Konzept abgeleitete, schlüssige Gegenargumente zu liefern; das fällt schwer. Die Arbeit muß jedem, der nicht bloß Interessenargumente unter der Vokabel „Gerechtigkeit" verbergen will, dringend zur Lektüre empfohlen werden.

Stb Prof. Dr. Peter Bareis

Inhaltsverzeichnis

Fünftes Kapitel

Steuerbemessung nach dem Einkommen in entscheidungstheoretischer Sicht

Tabellenverzeichnis

Abbildungsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	=	Absatz
abzgl.	=	abzüglich
Allg.	=	allgemein(er)
Anm.	=	Anmerkung
Aufl.	=	Auflage
BB	=	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	=	Band
BerlinFG	=	Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft (Berlinförderungsgesetz) in der Fassung vom 23. Februar 1982
BFH	=	Bundesfinanzhof
BStBl. I (II)	=	Bundessteuerblatt Teil I (Teil II)
BVerfGE	=	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	=	beziehungsweise
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	=	derselbe (Verfasser)
d.h.	=	das heißt
DM	=	Deutsche Mark
DStR	=	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
ed.	=	editor
ESt	=	Einkommensteuer
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1981 in der Fassung vom 23. Juni 1982
EStG	=	Einkommensteuergesetz 1983 in der Fassung vom 24. Januar 1984
f. (ff.)	=	folgende Seite(n)
FA	=	Finanzarchiv (Zeitschrift)
FA N.F.	=	Finanzarchiv Neue Folge
Fn.	=	Fußnote
FR	=	Finanzrundschau (Zeitschrift)
gem.	=	gemäß
GmbH-Rdsch.	=	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	=	Großer Senat des BFH
hrsg.	=	herausgegeben
Hrsg.	=	Herausgeber
insbes.	=	insbesondere
i.S.d.	=	im Sinne des
Jg.	=	Jahrgang
Nr.	=	Nummer
S.	=	Seite
sog.	=	sogenannt(er)

Sp.	=	Spalte
StuW	=	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	=	Textziffer
u. E.	=	unseres Erachtens
UStG	=	Umsatzsteuergesetz vom 26. November 1979
usw.	=	und so weiter
Verf.	=	Verfasser
vgl.	=	vergleiche
Vol.	=	volume
vs.	=	versus
z. B.	=	zum Beispiel
zzgl.	=	zuzüglich

Notationen

In den folgenden Festsetzungen verweist die Abkürzung nach dem Semikolon auf die Stelle der erstmaligen Verwendung der erklärten Notation. Die Fundstelle ist abgekürzt. Beispielsweise ist die Abkürzung K1.A.I zu lesen: Erstes Kapitel, Gliederungspunkt A.I.

$=$	gleich; K1.A.I.
$\in$	ist Element von; K1.A.I.
$\Leftrightarrow$	ist äquivalent; K1.A.I.
$\{x \mid P(x)\}$	die Menge aller x mit der Eigenschaft P; K1.A.I.
$\subset$	ist eine Teilmenge von; K1.A.I.
$\cup$	Vereinigung; K1.A.I.
$\vee$	Disjunktion; K1.A.I.
$\cap$	Schnitt; K1.A.I.
(x, y)	geordnetes Paar; K1.A.I.
$A \times B$	kartesisches Produkt zweier Mengen; K1.A.I.
$\neq$	ungleich; K1.A.I.
R	Relation; K1.A.I.
$\Rightarrow$	Implikation; K1.A.I.
$f: A \rightarrow B$	Abbildung von A nach B; K1.A.II.
$f(x)$	Wert der Abbildung f an der Stelle x; K1.A.II.
$x \mapsto f(x)$	Pfeilschreibweise für $x = f(x)$; K1.A.II.
$f[T]$	Bildmenge von T unter f; K1.A.II.
$f^{-1}[U]$	Urbildmenge von U bezüglich f; K1.A.II.
$g \circ f$	Komposition von Abbildungen; K1.A.II.
$\emptyset$	leere Menge; K1.B.I.
$\bigcup_{i=1}^{i=n} A_i$	Vereinigung einer Familie von Mengen; K1.B.I.
$\neg$	logische Negation; K1.B.I.
V	Vorgängerrelation; K1.B.II.
K	Koinzidenzrelation; K1.B.II.
$x < y$	x ist kleiner als y; K1.B.III.
$x \circ y$	x kombiniert mit y; K1.B.III.
$f(x) + f(y)$	Summe zweier Zahlen; K1.B.III.
$\{a_1, a_2, \ldots, a_n\}$	Menge einer endlichen Folge von Elementen; K1.C.I.
e_{ij}	Element einer Matrix; K1.C.I.
$e_1 \succ e_2$	e_1 wird vorgezogen e_2; K1.C.II.
$e_1 \succsim e_2$	e_1 wird vorgezogen oder ist indifferent e_2; K1.C.II.
$e_1 \sim e_2$	e_1 ist indifferent e_2; K1.C.II.
$\sum_{i=1}^{n}$	Summe einer endlichen Folge von Zahlen; K1.C.III.
$u(e)$	Nutzenoperator; K1.C.III.
p	Wahrscheinlichkeit; K1.C.III.

$e_1 p e_2$	einfache Chance; K1.C.III.
(e_{ij})	Ergebnismatrix; K1.C.IV.
$(u(e_{ij}))$	Nutzenmatrix; K1.C.IV.
(a_i)	entscheidungsrelevanter Präferenzwert; K1.C.IV.
$a_i = min\ u(e_{ij})$	minimales Element des i-ten Zeilenvektors der Matrix; K1.C.IV.
$max\ min\ u(e_{ij})$	maximales Element der $min\ u(e_{ij})$; K1.C.IV.
$E_1 \times E_3 \times \ldots \times E_n$	kartesisches Produkt von *n* Mengen; K2.B.
$\mathbf{R}$	Menge der reellen Zahlen; K2.B.
O	geboten, deontischer Operator; K2.C.I.
V	verboten, deontischer Operator; K2.C.I.
P	erlaubt, deontischer Operator; K2.C.I.
$\forall$	Allquantor; K2.C.I.
$\wedge$	Konjunktion; K2.C.I
$\exists$	Existenzquantor; K2.C.II.
$=_p$	gleich bezüglich p; K2.C.II.
$\sqrt{\ }$	zweite Wurzel aus; K3.B.II.2
xJy	*x* ist gerechter als *y*; K3.B.III.2.
E_t	Einkommen der Periode *t*; K4.C.II.1.
C_t	Konsum der Periode *t*; K4.C.II.1.
S_t	Sparen der Periode *t*; K4.C.II.1.
t_1, t_2	Steuersätze; K4.C.II.1.
a	Rentenbetrag; K5.B.I.2.c)
i	Zinssatz; K5.B.I.2.c)
q	$1/(1+i)$; K5.B.I.2.c)
EW	Ertragswert; K5.B.I.2.c)
lim	Grenzwert; K5.B.I.2.c)
abs (x)	*Betrag von x*; K5.D.I.
E	Lebenseinkommen; K5.D.II.
e_t	Einkommen der Periode *t*; K5.D.II.
s	linearer Steuersatz; K5.D.II.
$\bar{e}(n)$	Durchschnittseinkommen der Perioden 1, . . ., *n*; K5.D.III.

Erstes Kapitel

Methodischer Ausgangspunkt: Die Theorie des rationalen Verhaltens

A. Grundlegende Begriffe und Symbole

Mengen, Relationen, Funktionen und Abbildungen bilden den begrifflichen Hintergrund für eine formalisierte Rekonstruktion des rationalen Verhaltens. Diese grundlegenden Konzepte seien kurz referiert.[1]

I. Mengen und Relationen

Unter einer *Menge* wird eine Gesamtheit von wohldefinierten Objekten, im allgemeinen Elemente genannt, verstanden.[2] Das Adjektiv *wohldefiniert* soll sicherstellen, daß von jedem beliebigen Element durch Überprüfung seiner Eigenschaften festgestellt werden kann, ob es zur fraglichen Menge gehört oder nicht. Wenn A eine Menge ist, deren Elemente x die Eigenschaft P haben, dann ist der Satz: *x ist Element der Menge A* (formal: $x \in A$) äquivalent dem Satz *x hat die Eigenschaft P* (formal: $P(x)$), also: $x \in A \Leftrightarrow P(x)$.[3]

Unter Verwendung dieser Symbolik läßt sich eine Menge A definieren als: $A = \{x | P(x)\}$.

Sind A, B Mengen, so bedeutet die Bezeichnung $A \subset B$, daß jedes Element von A auch ein Element von B ist und wird gelesen: *A ist Teilmenge von B* oder *A ist in B enthalten.*

Sind A, B Mengen, so gibt es eine weitere Menge, deren Elemente zu A und zu B gehören. Sie wird *Schnittmenge* von A und B genannt und geschrieben: $A \cap B = \{x \in A | x \in B\}$.

Ferner gibt es eine weitere Menge, deren Elemente wenigstens zu A oder B gehören. Sie wird *Vereinigungsmenge* von A und B genannt und geschrieben: $A \cup B = \{x | x \in A \vee x \in B\}$.

[1] Die Ausführungen stützen sich im wesentlichen auf Grotemeyer, Lineare Algebra, S. 7ff. sowie Tarski, Mathematische Logik, S. 79-114.

[2] Beim axiomatischen Aufbau der Mengenlehre wird der Begriff *Menge* als undefinierter Grundbegriff eingeführt.

[3] Die aussagenlogischen Junktoren werden als bekannt vorausgesetzt.

Sind A, B Mengen, identisch oder nicht, so existiert zu jedem $x \in A$ und $y \in B$ ein *geordnetes Paar* (x, y) mit x als erster und y als zweiter Komponente. Die Beziehung $(x, y) = (x', y')$ gilt genau dann, wenn $x = x'$ und $y = y'$; insbesondere ist $(x, y) = (y, x)$ genau dann, wenn $x = y$. Das Konzept des geordneten Paars läßt sich auf n Komponenten verallgemeinern und wird dann *geordnetes n-Tupel* genannt.

Die Menge aller geordneten Paare (x, y) mit $x \in A$ und $y \in B$ heißt das *kartesische Produkt* der Mengen A und B und wird $A \times B$ geschrieben und gelesen: *A kreuz B*. Also: $A \times B = \{(x, y) | x \in A \text{ und } y \in B\}$.

Im allgemeinen gilt: $A \times B \neq B \times A$. Die Definition des kartesischen Produkts läßt sich induktiv auf n beliebige Mengen verallgemeinern.

Ein Element x einer Menge A kann mit einem Element y einer Menge B sprachlich zu einer Aussage, die entweder wahr oder falsch ist, verbunden sein, z. B. *x ist größer als y*. Eine solche Aussage definiert eine *binäre oder zweistellige Relation* von A nach B. Steht R z.B. für den verbindenden Aussagenteil *ist größer als*, so wird geschrieben xRy und gelesen: *x steht in Relation R mit y*.

Wird bedacht, daß das kartesische Produkt $A \times B$ die Menge aller möglichen geordneten Paare (x, y) mit $x \in A$ und $y \in B$ ist, so wird deutlich, daß sich eine Relation auch als diejenige Teilmenge des kartesischen Produkts $A \times B$ definieren läßt, für die die Aussage xRy gerade wahr ist.

Eine Relation läßt sich auch äquivalent über den Begriff der Teilmenge definieren: Sind A, B Mengen, so ist jede Teilmenge R des kartesischen Produkts der Mengen A und B $(R \subset A \times B)$ eine Relation von A nach B. Ist $(x, y) \in R$, so steht x in der Beziehung R zu y. Es gilt also die Äquivalenz:[4] $xRy \Leftrightarrow (x, y) \in R$.

Relationen können auf bestimmte Eigenschaften hin untersucht und entsprechend klassifiziert werden. Eine binäre Relation R von A nach A heißt *reflexiv*, wenn xRx *für alle* $x \in A$ gilt, d. h. wenn jedes Element von A in der Beziehung R zu sich selbst steht, *symmetrisch*, wenn $xRy \Rightarrow yRx$, d. h. wenn x in Relation R mit y steht, dann steht auch y in Relation R mit x, *asymmetrisch*, wenn $xRy \Rightarrow \neg\, (yRx)$, *antisymmetrisch*, wenn $(xRy$ und $yRx) \Rightarrow x = y$, *transitiv*, wenn $(xRy$ und $yRz) \Rightarrow xRz$, d.h. wenn x in Relation R mit y und y in Relation R mit z steht, dann steht auch x in Relation R mit z, *konnex*, wenn für zwei beliebige, aber verschiedene Elemente $x, y \in A$ gilt: xRy oder yRx, d.h. wenn die Relation R zwischen zwei beliebigen verschiedenen Elementen zumindest in einer Richtung besteht.

Verschiedene Eigenschaften von Relationen treten oft gruppenweise auf. Hierfür wurden besondere Namen gebildet. Eine binäre Relation in einer Menge A heißt: *Äquivalenzrelation*, wenn sie reflexiv, symmetrisch und transitiv

[4] Wobei R zwei verschiedene Bedeutungsinhalte hat: Teilmenge von $A \times B$ und verbindender Aussagenteil.

ist, *schwache Ordnungsrelation*, wenn sie reflexiv, antisymmetrisch und transitiv ist, *strikte Ordnungsrelation*, wenn sie asymmetrisch und transitiv ist.

Beispielsweise ist die Gleichheit eine Äquivalenzrelation, die Beziehung *ist größer als oder gleich* eine schwache Ordnungsrelation und die Beziehung *ist größer als* dagegen eine strikte Ordnungsrelation. Genauer genommen sind die zuvor definierten Ordnungsrelationen *partielle* Ordnungsrelationen, da sie nicht konnex sind. Ordnungsrelationen, die auch konnex sind, heißen *totale* Ordnungsrelationen.

II. Funktionen und Abbildungen

Sind A, B Mengen, so nennt man eine Relation, die jedem Element x aus A *höchstens* ein Element y aus B zuordnet, eine *Funktion* von A nach B.

Dagegen wird eine Relation f von A nach B eine *Abbildung* genannt, wenn zu jedem x aus A *genau ein* y aus B existiert. Eine Abbildung von A nach B wird auch mit $f\colon A \rightarrow B$ bezeichnet. A heißt *Definitionsbereich* und B *Bildbereich* von f.

Ist y dasjenige Element aus B, das x unter f zugeordnet wird, so schreibt man $y=f(x)$ oder in Pfeilschreibweise $x \mapsto f(x)$. x heißt ein *Urbild* von y. Dagegen heißt y ein *Bild* von x unter f.

Sei f eine Abbildung von A nach B. Sei T eine Teilmenge von A und U eine Teilmenge von B. Dann heißt die Menge $f[T]=\{f(x) \mid x \in T\}$ die *Bildmenge* von T unter f und die Menge $f^{-1}[U]=\{x \in A \mid f(x) \in B\}$ die *Urbildmenge* von U bezüglich f.

Eine Abbildung $f\colon A \rightarrow B$ heißt: *surjektiv*, wenn $f[A]=B$, *injektiv*, wenn für alle $x, x' \in A$ aus $x \neq x'$ stets folgt $f(x) \neq f(x')$, *bijektiv*, wenn f surjektiv und injektiv ist.

Sei $f\colon A \rightarrow B$ eine bijektive Abbildung. Dann heißt die Abbildung $f^{-1}\colon B \rightarrow A$ die zu f *inverse* Abbildung. f^{-1} ist dadurch definiert, daß jedem $y \in B$ ein eindeutig bestimmtes $x \in A$ mit $f(x)=y$ zugeordnet wird.

Seien $f\colon A \rightarrow B$ und $g\colon B \rightarrow C$ Abbildungen. Dann heißt die Abbildung $g \circ f\colon A \rightarrow C$ die *Komposition* von f und g mit $(g \circ f)(x)=g(f(x))$ für alle $x \in A$.

B. Grundtypen wissenschaftlicher Begriffe

Begriffs- und Theoriebildung bedingen sich gegenseitig. Fortschritte in der letzteren gehen einher mit Fortschritten der ersteren, und umgekehrt.[5] So hängt die Funktion eines wissenschaftlichen Begriffs „entscheidend von den Beziehun-

[5] Über diese Zusammenhänge unterrichten ganz vorzüglich Hempel, Begriffsbildung und Stegmüller, Begriffs- und Theoriebildung.