

Schriften zum Steuerrecht

Band 158

**Verfassungs- und europarechtliche Grenzen
einer Besteuerung des Einkommens unter
Berücksichtigung exogener Charakteristika**

Von

Rowena Sachsenweger



Duncker & Humblot · Berlin

ROWENA SACHSENWEGER

Verfassungs- und europarechtliche Grenzen
einer Besteuerung des Einkommens unter Berücksichtigung
exogener Charakteristika

Schriften zum Steuerrecht

Band 158

Verfassungs- und europarechtliche Grenzen
einer Besteuerung des Einkommens unter
Berücksichtigung exogener Charakteristika

Von

Rowena Sachsenweger



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Rechtswissenschaft und Volkswirtschaftslehre
der Universität Mannheim hat diese Arbeit
im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18232-9 (Print)

ISBN 978-3-428-58232-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Inwiefern können natürliche Unterschiede zwischen den Menschen Abweichungen in der Einkommensbesteuerung rechtfertigen? Wie wird Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht definiert? Und in welchem Zusammenhang stehen Gleichheit, Effizienz und Umverteilungsgerechtigkeit?

Diese und weitere Fragen stehen im Fokus vorliegender Arbeit, die sich der verfassungs- sowie europarechtlichen Analyse der Berücksichtigung exogener Charakteristika im Einkommensteuerrecht widmet und im Frühjahrs-/Sommersemester 2020 von der Fakultät für Rechtswissenschaft und Volkswirtschaftslehre, Abteilung Rechtswissenschaft, der Universität Mannheim als Dissertationsschrift angenommen wurde. Rechtsprechung wurde bis November 2017 berücksichtigt; die zitierte Literatur konnte größtenteils auf den Stand November 2020 aktualisiert werden.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Thomas Fetzter für die Betreuung und Unterstützung während der Erstellung meiner Dissertationsarbeit. Die Zeit an seinem Lehrstuhl hat mich in fachlicher sowie persönlicher Hinsicht sehr bereichert und wird mir stets in guter Erinnerung bleiben. Weiterhin danke ich Herrn Professor Dr. Andreas Engert für die freundliche Übernahme und zügige Anfertigung des Zweitgutachtens.

Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. Andreas Peichl, der das Thema anregte und mit seinem Team von volkswirtschaftlicher Seite her unterstützte. Die Kooperation mit dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim ermöglichte es mir, ein solch interdisziplinäres Thema zu bearbeiten.

Eine große Unterstützung während meiner Promotionszeit waren meine Lehrstuhlkollegen, bei denen ich mich für die unvergessliche Lehrstuhlzeit, die unzähligen Diskussionen und die Aufmunterung in schwierigen Phasen bedanke. Insbesondere Florian Ferrenberg und Carsten Zahn danke ich für das sorgfältige und kritische Korrekturlesen meiner Arbeit.

Meinen Eltern gilt mein großer Dank für deren Unterstützung und Rückhalt in allen Lebenslagen.

Zum Schluss möchte ich meinem Verlobten Laurenz danken – für den wertvollen Gedankenaustausch, die unerlässliche Bestärkung und dass er immer an mich glaubt. Ihm und unserem Sohn Alexander widme ich diese Arbeit.

Mannheim, im November 2020

Rowena Sachsenweger

Inhaltsverzeichnis

Teil 1

Das „Tagging“-Prinzip 17

A. Die Lehre von der optimalen Einkommensteuer als Ausgangspunkt	17
I. Historische Hintergründe	17
II. Inhalt und Zielsetzung der Optimalsteuertheorie	19
1. Zusammenhang zwischen Umverteilung und Effizienz	20
2. Folgerungen für die wohlfahrtsoptimale Steuerausgestaltung	25
B. Inhalt des „Tagging“-Prinzips	25
I. Exogene und endogene Charakteristika	25
II. Verhaltenswirkungen des Einkommensteuerrechts	26
1. Einflussfaktoren in der geltenden Einkommensbesteuerung	26
2. Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen	27
3. Auswirkungen	28
III. Die Besteuerung exogener Charakteristika	29
1. Steigerung der Wohlfahrt durch „Tagging“	29
a) Vorteile einer Beschränkung auf exogene Charakteristika	29
b) Auswirkungen exogener Merkmale auf das Verhältnis „effort“ zu „income“	30
c) Gleichzeitige Realisierbarkeit von Umverteilung und Effizienzsteigerung	31
2. Mögliche Anknüpfungspunkte	32
IV. Maßgebliche Charakteristika	33
1. Genetische Merkmale	33
a) Geschlecht	34
b) Behinderung	36
c) Alter	37
d) Körpergröße	38
2. Sozialer Hintergrund	39
a) Migrationshintergrund	40
b) Bildungsabschluss der Eltern	41
c) Einkommen der Eltern	43
C. Vorstellung diskussionswürdiger Umsetzungsmöglichkeiten	43

I. Modellansätze	43
1. „Regressionsmodelle“	44
a) Ausgangsmodelle mit Regressionswirkung	44
aa) Kopfsteuer-Modell	44
bb) Kopfsteuer-Modell mit Grundfreibetrag	47
cc) Modell mit regressivem Grenzsteuersatz	48
b) Einbeziehung exogener Merkmale in die „Regressionsmodelle“	50
aa) „Pauschalsteuer“-Modell	50
bb) „Pauschalsteuer-Modell“ mit Grundfreibetrag	52
cc) Modell mit regressivem Grenzsteuersatz	54
2. „Progressionsmodelle“	55
a) Ausgangsmodelle mit Progressionswirkung	55
aa) Modell mit einheitlichem Grenzsteuersatz	55
bb) Modell mit progressivem Grenzsteuersatz	56
b) Einbeziehung exogener Charakteristika in die „Progressionsmodelle“	57
aa) Modell mit einheitlichem Grenzsteuersatz	58
(1) Variante mit variierendem Grenzsteuersatz	58
(2) Variante mit variierendem Grundfreibetrag	59
(3) Würdigung der Modellvarianten	60
bb) Modell mit progressivem Grenzsteuersatz	60
(1) Variante mit variierendem Grenzsteuersatz	61
(2) Variante mit variierendem Grundfreibetrag	61
(3) Würdigung der Modellvarianten	62
II. Beurteilung der Modellansätze im Kontext der Optimalsteuerlehre	63

Teil 2

Vereinbarkeit mit nationalen Grundrechten	65
A. Vereinbarkeit mit Gleichheitsrechten	65
I. Beurteilung der Modellansätze nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips	66
1. Grundsätzliche Ausführungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip	66
a) Rechtsprechung des BVerfG	66
b) Bezugsgrößen der Leistungsfähigkeit	69
c) Kritik der Literatur am Leistungsfähigkeitsprinzip	70
2. Vorgaben für die Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs	74
a) Das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums	74
aa) Grundsätzliches	74
bb) Steuerfreies Existenzminimum als Ausdruck subjektiver Leistungsfähigkeit	76

(1) Eigenes Existenzminimum des Steuerpflichtigen	76
(2) Familienexistenzminimum	78
(3) Zwischenfazit	80
cc) Verhältnis zum Sozialhilferecht	80
dd) Steuerfreiheit des Existenzminimums nur für Geringverdiener?	82
ee) Beurteilung der Zulässigkeit des „klassischen“ Kopfsteuermodells ..	84
ff) Zwischenfazit	85
b) Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips für den Tarifverlauf	85
aa) Vertikale Steuergerechtigkeit als maßgebliches Umverteilungsprinzip	85
(1) Sozialstaatliche Prägung der Umverteilungsprämisse	86
(2) Verfassungsrechtliche Einordnung eines regressiven Tarifverlaufs	87
(3) Beurteilung der Zulässigkeit des Kopfsteuermodells mit Grundfreibetrag	88
(4) Beurteilung der Zulässigkeit eines regressiven Grenzsteuersatzes	90
(5) Zwischenfazit	92
bb) Zwingendes Erfordernis einer Progression?	92
(1) Rechtsprechung des BVerfG	92
(2) Finanzwissenschaftliche Ansätze	94
(3) Meinungsstand in der juristischen Literatur	95
(4) Zwischenfazit	96
cc) Flat Tax oder Progression?	96
(1) Verfassungsrechtliche Analyse von Einheits- und Progressionstarif	96
(a) Grenzen der Umverteilung anhand der Einkommenshöhe ..	96
(b) Beurteilung der Zulässigkeit der Tarifarten	98
(c) Zwischenfazit	101
(2) Diskussion um die Einführung einer Flat Tax	101
(a) Populäre Reformkonzepte für die Einführung einer „Flat-Rate-Tax“	101
(aa) Reformkonzept von Hall/Rabushka	102
(bb) Konzept einer Einfachsteuer von Rose (EFStG)	102
(cc) Reformansatz von Mitschke	103
(dd) Die „Netto-Einkommensteuer“ (NESt-E) von Elicker ..	104
(ee) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF ..	104
(ff) „Bundessteuergesetzbuch“ von Kirchhof	105
(gg) Zwischenfazit: Wesentliche Elemente der Flat-Tax-Konzepte	106
(b) Vor- und Nachteile eines „Flat-Tax“-Konzepts	106

(c) Proportionale Besteuerung im geltenden Einkommensteuerrecht	110
(3) Zwischenfazit	112
dd) Zwischenfazit	112
3. Folgerungen zur Zulässigkeit der Ausgangsmodelle	112
4. Abweichende Beurteilung bei zusätzlicher Einbeziehung exogener Merkmale?	113
a) Vergleich der Tarifgestaltungen	114
aa) „Regressionsmodelle“	114
(1) Pauschalsteuer-Modell ohne Grundfreibetrag	114
(2) Pauschalsteuermodell mit Grundfreibetrag	115
(3) Modell mit regressivem Grenzsteuertarif	116
(4) Zwischenfazit zur Zulässigkeit der „Regressionsmodelle“	117
bb) „Progressionsmodelle“	117
(1) Folgen einer Einbeziehung exogener Charakteristika	118
(2) Folgerungen im Hinblick auf die Rechtfertigungsmöglichkeit ..	118
cc) Zwischenfazit	119
b) Modifizierung des Grundfreibetrags oder des Einkommensteuertarifs? ..	119
aa) Abweichungen im Verlauf der Durchschnittssteuertarife	119
bb) Verfassungsrechtliche Würdigung	120
cc) Zwischenfazit	121
5. Ausgestaltungsempfehlungen	121
II. Zulässigkeit der Besteuerung ausgewählter exogener Charakteristika	122
1. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung	122
a) Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG	123
aa) Dogmatische Grundfragen	123
bb) Ungleichbehandlung im vorliegenden Fall	126
(1) Geschlecht	126
(2) Anknüpfung an die Körpergröße als mittelbare Diskriminierung? ..	126
cc) Zwischenfazit	128
b) Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG	128
aa) Dogmatische Grundfragen	128
bb) Ungleichbehandlung im vorliegenden Fall	132
(1) Migrationshintergrund	132
(2) Einkommen und Bildungsabschluss der Eltern	135
cc) Zwischenfazit	136
c) Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG	136
aa) Dogmatische Grundfragen	137

bb)	Benachteiligung im vorliegenden Fall	138
(1)	Behinderung	138
(2)	Alter	139
cc)	Zwischenfazit	141
d)	Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG	141
aa)	Dogmatische Grundfragen	141
bb)	Ungleichbehandlung im vorliegenden Fall	142
2.	Rechtfertigung der Differenzierungen	143
a)	Festlegung des Prüfungsmaßstabs	143
aa)	Indikatoren für den Prüfungsmaßstab	143
bb)	Verhältnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zu speziellen Gleichheitssätzen	146
cc)	Prüfungsmaßstab in den vorliegenden Fällen	147
(1)	Geschlecht	147
(2)	Sozialer Hintergrund	149
(3)	Behinderung	150
(4)	Alter	151
(5)	Körpergröße	152
dd)	Zwischenfazit	153
b)	Verhältnismäßigkeitsprüfung	153
aa)	Verfolgung eines legitimen Ziels	154
(1)	Zulässigkeit außerfiskalischer Zwecke von Steuernormen	155
(a)	Arten von Steuernormen	155
(aa)	Fiskalzwecknormen	156
(bb)	Sozialzwecknormen	157
(cc)	Vereinfachungszwecknormen	159
(b)	Steuerliche Sonderbehandlungen	160
(aa)	Steuervergünstigungen	160
(bb)	Steuerbenachteiligungen	161
(c)	Zwischenfazit	162
(d)	„Tagging“-Normen als Steuervorschriften	162
(aa)	Einordnung als steuerliche Sonderbehandlung?	162
(bb)	Einordnung innerhalb der Steuerarten	163
(e)	Zwischenfazit	164
(2)	Für eine Umverteilung maßgebliche Verfassungsprinzipien	164
(a)	Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1 GG	165
(b)	Allgemeiner Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	167
(aa)	Rechtliche Gleichheit	167
(bb)	Faktische Gleichheit	168

(cc) Chancengleichheit	170
(dd) Zwischenfazit	172
(c) Gleichberechtigung der Geschlechter nach Art. 3 Abs. 2 GG	173
(d) Diskriminierungsverbote nach Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG	174
(e) Benachteiligungsverbot des Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG	175
(f) Zwischenfazit	177
bb) Eignung zur Zielerreichung	177
(1) Grundsätzliches	177
(2) Geeignetheit im konkreten Fall	178
(3) Zwischenfazit	178
cc) Erforderlichkeit der Regelungen	178
(1) Grundsätzliches	179
(2) Diskussion möglicher Alternativmaßnahmen	179
(3) Zwischenfazit	182
dd) Widerstreitende Positionen im Rahmen einer Zweck-Mittel-Relation	182
(1) Differenzierung nach dem Geschlecht	183
(a) Maßstäbe für die Angemessenheit	183
(aa) Möglichkeit einer Typisierung	183
(bb) Aktuelle Diskussion um Quotenregelungen	185
(cc) Folgerungen für eine Rechtfertigung nach Art. 3 Abs. 2 GG	190
(b) Beurteilung der Angemessenheit im konkreten Fall	192
(c) Zwischenfazit	195
(2) Differenzierung nach dem sozialen Hintergrund	196
(a) Beurteilung der Angemessenheit im konkreten Fall	196
(aa) Migrationshintergrund	196
(bb) Einkommen und Bildungsabschluss der Eltern	199
(b) Zwischenfazit	202
(3) Differenzierung nach dem Vorliegen einer Behinderung	203
(a) Kriterium der Chancengleichheit	204
(b) Intensität der Ungleichbehandlung	205
(c) Zwischenfazit	206
(4) Differenzierung nach dem Alter	206
(a) Rechtsprechung des BVerfG	207
(b) Schwerpunkt auf europarechtlicher Ebene	208
(c) Würdigung im konkreten Fall	209
(d) Zwischenfazit	210
(5) Differenzierung nach der Körpergröße	210

(a) Sachgerechte Differenzierungen nach der Körpergröße	210
(b) Würdigung im konkreten Fall	211
(c) Zwischenfazit	212
c) Zwischenfazit zur Rechtfertigung	213
3. Zwischenfazit zur Verletzung von Gleichheitsrechten	213
B. Vereinbarkeit mit Freiheitsrechten	214
I. Vereinbarkeit mit Art. 6 Abs. 1 GG	214
1. Beeinträchtigung des Schutzes von Ehe und Familie	214
a) Grundsätzliches	214
b) Eingriff im konkreten Fall	216
2. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	218
3. Zwischenfazit	220
II. Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG	220
1. Beeinträchtigung der Eigentumsgarantie	220
a) Grundsätzliches	220
b) Eingriff durch Auferlegung öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten	221
aa) Rechtsprechung des BVerfG	221
bb) Stand der Literatur	222
cc) Würdigung der Auffassungen	224
c) Relevanz der Eigentumsgarantie für Umverteilungsnormen	225
aa) Beurteilung bei Lenkungszwecken	225
bb) Folgerung für die Verhältnismäßigkeit bei Umverteilungsnormen	226
d) Eingriff im konkreten Fall	226
2. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	227
a) Verhältnismäßigkeitsprüfung bei steuerlichen Belastungswirkungen	227
b) Beurteilung der Verhältnismäßigkeit im konkreten Fall	228
3. Zwischenfazit	229
III. Vereinbarkeit mit Art. 12 GG	229
1. Beeinträchtigung der Berufsfreiheit	229
a) Grundsätzliches	229
b) Steuerliche Regelungen als Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG	231
aa) Rechtsprechung des BVerfG	231
bb) Meinungsstand in der Literatur	232
cc) Würdigung der Auffassungen	233
c) Eingriff im konkreten Fall	234
d) Zwischenfazit	234
2. Arbeitszwang oder Zwangsarbeit	235

a) Grundsätzliche Abgrenzungsschwierigkeiten	235
b) Arbeitszwang oder Zwangsarbeit durch steuerliche Zusatzbelastung	236
c) Zwischenfazit	237
3. Zwischenfazit	237
IV. Vereinbarkeit mit Art. 2 Abs. 1 GG	237
1. Grundsätzliches	237
2. Subsidiarität im konkreten Fall	238
3. Zwischenfazit	238
V. Zwischenfazit zur Vereinbarkeit mit Freiheitsrechten	238
C. Ergebnis zur Vereinbarkeit mit nationalen Grundrechten	238

Teil 3

Vereinbarkeit mit Europarecht	239
A. Zusammenhang zwischen Europarecht und Einkommensteuerrecht	239
I. Begrenzte Einzelermächtigung und Anwendungsvorrang	239
II. Einfluss des Unionsrechts auf direkte Steuern	241
III. Zwischenfazit	242
B. Vereinbarkeit mit sekundärem Unionsrecht	242
I. Sekundärrecht auf dem Gebiet der Gleichbehandlung	243
II. Bedeutung für die nationale Einkommensbesteuerung	244
III. Zwischenfazit zur Vereinbarkeit mit Sekundärrecht	245
C. Vereinbarkeit mit primärem Unionsrecht	245
I. Grundfreiheiten	246
1. Grundsätzliches	246
2. Bedeutung für direkte Steuern	247
3. Grundfreiheitsverstoß im vorliegenden Fall	249
4. Rechtfertigungsprüfung	251
5. Zwischenfazit	253
II. Allgemeines Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV	253
1. Grundsätzliches	253
2. Relevanz im konkreten Fall	254
3. Zwischenfazit	254
III. Beihilferecht nach Art. 107 ff. AEUV	254
1. Grundsätzliches	255
2. Relevanz im konkreten Fall	257

3. Zwischenfazit	259
IV. Werte der Union	259
1. Grundsätzliches	259
2. Anforderungen an die Einleitung des Sanktionsverfahrens	260
3. Relevanz im konkreten Fall	261
4. Zwischenfazit	261
V. Sonstige primärrechtliche Vorschriften und Grundsätze	262
1. Gleichheit, Antidiskriminierung und Gleichberechtigung im Primärrecht ...	262
2. Bedeutung für direkte Steuern	264
3. Relevanz im konkreten Fall	265
4. Zwischenfazit	265
VI. Zwischenfazit zur Vereinbarkeit mit Primärrecht	265
D. Ergebnis zur Vereinbarkeit mit Europarecht	266

Teil 4

Umsetzbarkeit in der geltenden Finanzverfassung	267
A. Steuergesetzgebungskompetenz im europarechtlichen Kontext	267
B. Steuergesetzgebungskompetenz nach nationalem Recht	268
I. Kompetenzrechtliche Einordnung von umverteilenden Einkommensteuernormen	269
1. Mögliche Kompetenzgrundlagen im vorliegenden Fall	269
2. Meinungsstand bezüglich Lenkungsnormen	270
3. Übertragbarkeit der Grundsätze auf Umverteilungsnormen	272
4. Würdigung der Auffassungen	272
5. Zwischenfazit	273
II. Qualifizierung der Modellansätze als einkommensteuerrechtliche Normen ...	273
1. Abschließende Ertragszuweisung des Art. 106 GG	273
2. Einordnung der verschiedenen Modellansätze	276
a) „Regressionsmodelle“	276
aa) Pauschalsteuer-Modelle	276
bb) Modell mit regressivem Grenzsteuersatz	278
b) „Einheitssteuermodelle“ und „Progressionsmodelle“	279
3. Zwischenfazit	279
III. Zwischenfazit	280
C. Ergebnis zur finanzverfassungsrechtlichen Umsetzbarkeit	280

Teil 5

Fazit und Ausblick	281
---------------------------	-----

Teil 6

Abschließende Thesen	283
-----------------------------	-----

Literaturverzeichnis	285
-----------------------------------	-----

Sachverzeichnis	312
------------------------------	-----

Teil 1

Das „Tagging“-Prinzip

Anstoß für die Diskussion vorliegender Thematik in der neueren Debatte gab Akerlof im Jahre 1978.¹ In seinem Beitrag führte er den Begriff des „Tagging“ ein, den er von dem englischen Verb „to tag“ ableitet, was wiederum „kennzeichnen“ oder „identifizieren“ bedeutet.

Unter „Tagging“ im Einkommensteuerrecht versteht man ein System, in dem die Höhe der Einkommensteuer von bestimmten persönlichen Merkmalen, wie beispielsweise Alter, Geschlecht oder Körpergröße, abhängig gemacht wird. In die Betrachtung werden solche Eigenschaften einbezogen, von denen sich Rückschlüsse auf das Potenzial zur Erzielung von Einkünften ziehen lassen. Jeder Steuerpflichtige wird anhand dieser bestimmten „tags“ (= Charakteristika) „identifiziert“, um so die Höhe der von ihm zu zahlenden Einkommensteuer zu bestimmen.²

A. Die Lehre von der optimalen Einkommensteuer als Ausgangspunkt

Da die „Tagging“-Idee auf dem Grundgedanken der Theorie von der optimalen Einkommensteuer basiert, sind, um vorliegende Fragestellung besser nachvollziehen zu können, deren Idee und Zielsetzung vorab einer genaueren Betrachtung zu unterziehen.

I. Historische Hintergründe

Bereits im Jahre 1776 zeigte Smith vier Besteuerungsgrundsätze auf, an denen sich ein Steuersystem orientieren sollte: „Gleichmäßigkeit“, „Bestimmtheit“, „Bequemlichkeit“ und „Billigkeit“ der Steuer.³ Diese renommierten Prinzipien werden bis heute als gültig angesehen⁴ und wurden in der nachfolgenden Zeit von

¹ Akerlof, AER 1978, 8.

² Zum Ganzen: Akerlof, AER 1978, 8 (8).

³ Smith, Der Wohlstand der Nationen, S. 703 ff.

⁴ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 12; differenzierter: Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, der eine Konkretisierung der verschiedenen Prinzipien vornimmt.

Ökonomen bei dem Versuch, ein „rationales“, „ideales“ oder „optimales“ System staatlicher Einnahmen⁵ zu entwickeln, wiederholt aufgegriffen und modifiziert.

In der deutschen Finanzwissenschaft kamen ebenfalls Denkansätze in diese Richtung auf. So forderte Wagner eine Steuerpolitik, die eine Umverteilung des Wohlstands zur Folge hat.⁶ Heidrich wagte den Versuch, oberste Gestaltungsprinzipien für die Besteuerung festzulegen.⁷ Im Zentrum steht für ihn der Besteuerungsvorgang als „rationale Handlung“.⁸ Auch Mann setzte sich mit dem „Ideal eines rationalen Steuersystems“ auseinander.⁹ Als „rational“ versteht er eine „natürliche“ und „richtige“ Finanzverfassung, die zugleich systemhaft und praktisch ausgestaltet ist, und hebt in diesem Kontext das Allgemeinheits- und Gleichmäßigkeitspostulat sowie das Gleichheitspostulat hervor.¹⁰ Haller beabsichtigt, Leitlinien für die Gestaltung einer „optimalen“ Besteuerung festzulegen.¹¹ Dasselbe Ziel verfolgt Neumark, der die zu Beginn genannten vier Besteuerungsgrundsätze einer genaueren Betrachtung unterzieht.¹² Er stellt fest, dass der wichtigste Zweckgegensatz zwischen den Postulaten, die Gerechtigkeit („equity“) fordern und denen, die auf eine ökonomische Rationalität im weiteren Sinne („efficiency“) abzielen, angenommen werde, seiner Auffassung nach dabei jedoch differenzierter vorgegangen werden müsse.¹³

Im Kontext der Optimalsteuerlehre werden insbesondere die optimale Verbrauchsbesteuerung und die optimale Einkommensteuer diskutiert.¹⁴ Für vorliegende Arbeit ist ausschließlich Letztere von Relevanz. Im angelsächsischen Bereich wird Mirrlees mit seinem renommierten Werk¹⁵ als Vorreiter der „Optimal income taxation“-Literatur angesehen.¹⁶ Die Einkommensumverteilung ist in das Zentrum der Umverteilungsdiskussionen gerückt, da diese zum einen durch Steuern und Transfers politisch viel schneller beeinflusst werden kann als die Verteilung von Chancen und zum anderen Vermögen und Einkommen eindeutig definiert sowie statistisch gut erfasst sind.¹⁷

⁵ Zu diesen Begriffen siehe: *Rose/Wiegard*, in: Pohmer, Zur optimalen Besteuerung, S. 9 (11).

⁶ *Wagner*, Finanzwissenschaft, Bd. II, S. 207 ff.

⁷ *Heidrich*, Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien.

⁸ *Heidrich*, Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien, S. 44.

⁹ *Mann*, Steuerpolitische Ideale.

¹⁰ *Mann*, Steuerpolitische Ideale, S. 115 ff.

¹¹ *Haller*, Die Steuern.

¹² *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik.

¹³ Ausführlich: *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 387; so auch: *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 223.

¹⁴ *Schmidt*, in: Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, S. 119 (156).

¹⁵ *Mirrlees*, REStud 1971, 175.

¹⁶ So spricht beispielsweise *Diamond*, AER 1998, 83 (83) von dem „Mirrlees optimal income tax model“.

¹⁷ *Felbermayr/Battisti/Lehwald*, ifo Schnelldienst 2016, 28 (28).

Die Theorie der optimalen Einkommensteuer stellt eine Weiterentwicklung der ökonomischen Denkansätze dar. Zu Beginn dominierten die traditionellen Opfertheorien, nach denen die Einkommensbesteuerung so ausgestaltet sein soll, dass alle Steuerpflichtigen das gleiche Opfer erbringen.¹⁸ Diese Ansätze gehen davon aus, dass der Nutzen einer Person allein vom individuellen Einkommen abhängt; im Zentrum steht die Verteilungsproblematik der Besteuerung.¹⁹ Sie erscheinen jedoch vor dem Hintergrund problematisch, dass sie negative Anreize auf Steuerpflichtige missachten, die sich in Ausweichreaktionen auf eine umverteilende Besteuerung äußern können.²⁰ Steuerpflichtige passen als Reaktion auf die Auferlegung einer Steuer ihr Verhalten so an, dass die aus der Besteuerung resultierenden Belastungen minimiert werden.²¹ Der heutige Stand der Optimalsteuerlehre knüpft an diese Überlegungen an, indem er zwar ebenfalls das Verteilungsziel in den Vordergrund stellt, jedoch auch gleichzeitig eine effiziente Besteuerung in die Zielsetzung mit aufnimmt.²² Die Theorie von der optimalen Besteuerung gilt als der „aktuell bedeutendste Entwurf eines rationalen Steuersystems“.²³

II. Inhalt und Zielsetzung der Optimalsteuertheorie

Zu der Frage, wann ein Steuersystem „optimal“ ausgestaltet ist, werden viele Theorieansätze vertreten. Die Optimalsteuerlehre selbst ist Ausprägung des utilitaristischen Ansatzes der Ökonomie.²⁴ Dieser stellt eine „besondere Spielart des Welfarismus“ („welfare“ = Wohlfahrt) dar, welcher wiederum – wie sich bereits aus dem Namen schließen lässt – das Ziel der Steuerpolitik in der Maximierung einer sozialen Wohlfahrtsfunktion sieht.²⁵ Der Utilitarismus versteht die soziale Wohlfahrt als Summe aller individuellen Nutzen und hat zum Ziel, ein Umverteilungssystem zu finden, das die größte Wohlfahrt hervorbringt.²⁶

¹⁸ *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 207, nach dem die Idee des opfertheoretischen Ansatzes wohl auf John Stuart Mill zurückgeht (*Mill*, Principles of Political Economy, S. 804).

¹⁹ *Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, S. 278 f.; siehe auch: *Weinzierl*, J. Pub. Econ. 2014, 128 (136 ff.), der die Unterschiede zwischen utilitaristischem Ansatz und der Opfertheorie veranschaulicht.

²⁰ *Ramser*, Optimale Einkommensteuer, S. 1.

²¹ *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, S. 99.

²² *Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, S. 278 ff.

²³ *Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, S. 249.

²⁴ So sprechen beispielsweise *Mankiw/Weinzierl*, AEJ: Economic Policy 2010, 155 (174 f.) von „utilitarian social planner“ (174) und „utilitarian approach“ (175).

²⁵ *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 209.

²⁶ *Mirrlees*, in: Sen/Williams, Utilitarianism and beyond, S. 63 (63); *Vorwold*, Umsteuern!, S. 37; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 209; hierzu auch: *Eckhoff*, StuW 2016, 207 (219); *Genser*, in: Genser/Ramser/Stadler, Umverteilung und soziale Gerechtigkeit, S. 1 (2).