

Manfred Rose (Hrsg.)

Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems

Mit Beiträgen von

P. Albrecht, N. Andel, D. Birk, D. F. Bradford, G. Brennan
J. M. Buchanan, K. Conrad, D. Dziadkowski, J. Hackmann
B. Hardorp, F. Hinterberger, V. Kannianen, C. Keuschnigg
J. Lang, K. Littmann, C. E. McLure, Jr., M. Müller, P. B. Musgrave
R. A. Musgrave, H.-G. Petersen, D. Pohmer, H. Pollak, W. F. Richter
M. Rose, U. Schlieper, K. Schmidt, D. Schneider, H. Schneider
R. Schwinger, T. Siegel, P. Swoboda, G. Tolkemitt, C. Trzaskalik
K. Vogel, F. W. Wagner, G. W. Werner, W. Wiegard, G. R. Zodrow

Mit 11 Abbildungen

Benediktus Hardorp

KONSUMSTEUER UND GESELLSCHAFT - ZUM ERFORDERLICHEN STEUERSYSTEMATISCHEN BEWUSSTSEINSWANDEL -	85
I. Steuererhebung als Selbstreflexionsform des gesellschaftlichen Lebens	85
II. Entwicklungsschritte der Steuererhebung: indirekte und direkte Steuern	87
III. Der neue Schritt: Verständnis von Steuer als Teilungsverfahren für die gesamtgesellschaftliche Wertschöpfung - Steuererhebung am Ende des Wertschöpfungsprozesses	90
IV. Folgen der Konsumbesteuerung für den Bereich des wirtschaftlichen Lebens	94
V. Der Beitrag der Konsumbesteuerung zum Rechtsfrieden auf nationaler und internationaler Ebene	98
A. Nationale Haushaltsautonomie und internationale Steuerharmonisierung	98
B. Zur Frage der sozialgerechten Besteuerung	102
C. Konsumsteuer und Rechnungslegung	105
VI. Die Entbindung gesellschaftlicher Initiativkräfte	106
VII. Konsumbesteuerung als fälliger Beitrag zur gesellschaftlichen Selbstfindung	108

Springer-Verlag
Berlin Heidelberg New York
London Paris Tokyo
Hong Kong Barcelona

Konsumsteuer und Gesellschaft

- Zum erforderlichen steuersystematischen Bewußtseinswandel -

I. Steuererhebung als Selbstreflexionsform des gesellschaftlichen Lebens

Will man sich die Bedeutung einer *künftigen, vielen wünschenswert erscheinenden Konsumsteuererhebung*, welche dieser Kongreß sich zum Thema genommen hat, und ihre denkbare Wirkung auf das Leben unserer Gesellschaft vor das Bewußtsein rücken, will man also den dazu erforderlichen steuersystematischen Bewußtseinswandel vor sein Bewußtsein rufen, so tut man gut daran, sich zunächst zu vergegenwärtigen, daß ja jede Form von Steuererhebung ein - wie auch immer zu bewertendes - *Bewußtseinsverhältnis* der Gesellschaft zu sich selbst herstellt und darstellt. Jede Steuererhebung in jeder denkbaren Form bedeutet ein Stück Selbstreflexion von Gesellschaft; alle vorfindbaren Steuererhebungsformen stellen solche - oft aus lange vergangener Zeit stammenden - Selbstreflexionsleistungen der Gesellschaft dar, mit denen diese sich Instrumente für die Bewältigung ihres eigenen gesellschaftlichen Lebens, für die Regelung des Verhältnisses des Individuums zu diesem Gesamt der Gesellschaft schafft.

Als Ausdruck solcher gesellschaftlicher Bewußtseinschritte können wir auch die Geschichte der Steuererhebung begreifen. Sie hat schon in der Vergangenheit viele Wandlungen und Entwicklungen durchgemacht, so daß der heute erforderliche Bewußtseinschritt, der gegenwärtig wohl nötige steuersystematische Bewußtseinswandel nur ein weiterer Schritt auf diesem Wege - und sicher nicht der letzte - sein kann. Indem wir versuchen, uns diese bewußtseinsgeschichtliche Seite der Steuererhebung zu vergegenwärtigen, beginnen wir zugleich, uns für den von der Gesellschaft der Gegenwart zu leistenden Schritt den nötigen Überblick zu schaffen. Dieser ist nämlich für die Lösung unserer Aufgabe unabdingbar, weil wir uns sonst in der Abhandlung steuertechnischer Einzelheiten verlieren würden; deren Erörterung und Lösung kann aber erst einen Sinn aus einem solchen Überblick, aus einem erkennbaren Ziel, erhalten. Ein solcher Überblick kann naturgemäß nur skizzenhaft gegeben werden; er sollte deswegen auch nur als solcher genommen werden.

Denn wir haben mit dem Thema dieses Kongresses - einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems - mehr als nur steuertechnische Einzelfragen zu klären. Unsere Sorge als Finanz- und Gesellschaftswissenschaftler kann nicht Vorhand sein, wie wir dem Staate - unmerklich möglichst, einfach und elegant - Einnahmen verschaffen und diese steigern können; unsere Sorge muß vielmehr sein, wie diese zweifellos notwendige Steuererhebung in eine Form gebracht wird, die der heutigen Menschheitsgesellschaft in ihren nationalen und kontinentalen Gliederungen in Staaten und Staatengemeinschaft dienlich - und nicht hinderlich - ist. Allzu leicht geht ja von der Wegnahme verfügbarer Güter und Werte - bei den Bürgern für den Staat - Hinderung und Lähmung des gesellschaftlichen Lebens für die genannten *beiden* Pole des gesellschaftlichen Ganzen aus. Wenn dies vielleicht auch im gewissen Umfang hingenommen werden muß, so muß doch das Hauptaugenmerk der Finanzwissenschaft darauf gerichtet sein (oder werden), wie das Leben des einzelnen in der Gesellschaft, wie das Verhältnis dieses Lebens zum Ganzen, wie das Leben des Ganzen zu seinen Gliedern sich möglichst sinnvoll aufeinander abstimmen und auch einrichten läßt. Wenn die Konsumbesteuerung einen erforderlichen Schritt in der Entwicklung der Steuererhebung darstellen soll, so muß sie ihre Rechtfertigung vor allem aus den damit angesprochenen gesellschaftlichen Sachverhalten und Zusammenhängen erhalten. Wir wollen uns daher im folgenden der *gesellschaftlichen Vernetzung* einer solchen Steuererhebungsform in ihren wesentlichen Grundzügen zuwenden.

Es geschieht dies aus der Sicht eines mit der Praxis der unternehmerischen Steuerberatung, mit der Sicht der Betroffenen also, ein Berufsleben lang verbundenen steuerlichen Beraters, den die Frage, wie dieser besondere Aspekt des gesellschaftlichen Lebens - die Steuererhebung - in dessen Gesamtlebensbezüge einzuordnen ist und welche Ergänzungen dies auf anderen Gebieten des gesellschaftlichen Lebens fordert, wie Durchschaubarkeit der Lebensbereiche hergestellt und damit seine Akzeptanz bei den betroffenen Bürgern möglich werden kann, immer wieder beschäftigt hat. Im Zuge dieser Befassung ist ihm die Notwendigkeit einer Konsumorientierung des Steuersystems deutlich geworden. Zugleich haben ihn wenig bekannte, aber grundsätzliche Hinweise Rudolf Steiners aus dem Jahre 1919 zu den Fragen der Steuererhebung - und dessen anthroposophischer Wissenschaftsansatz - auf den Weg geführt, der für die genannten Zusammenhänge des gesellschaftlichen Lebens vielleicht hilfreich sein kann.

Weder mit dem einen noch mit dem andern so gemachten Hinweis wird damit hier ein besonderer Anspruch erhoben. Der Leser soll lediglich auf den Erfah-

¹ Vgl. Steiner (1950), S. 63 ff.

rungshintergrund des Verfassers und auf seine geistigen Quellen - wissenschaftlichem Brauche gemäß - hingewiesen sein. Das Vorgebrachte soll nur durch sich selbst überzeugen. Von vorangehenden Stadien dieses Weges und von der dabei geleisteten Auseinandersetzung mit der Sache zeugen im übrigen eine Reihe von Veröffentlichungen, auf die verwiesen sei.² An dieser Stelle soll nur deren Quintessenz im Hinblick auf die angesprochenen gesamtgesellschaftlichen Bezüge der Steuererhebung ins Auge gefaßt und - in großen Linien - dargestellt werden.

II. Entwicklungsschritte der Steuererhebung: indirekte und direkte Steuern

Wenn wir uns das volle Gewicht des fälligen Entwicklungsschrittes zur Konsumbesteuerung hin und den dafür erforderlichen steuersystematischen Bewußtseinswandel vergegenwärtigen wollen, so müssen wir diesen heute geforderten Schritt gegen die vorausgegangenen, zurückliegenden Schritte abheben und uns zugleich damit das bewußtseinsgeschichtliche Erbe verdeutlichen, das uns verblieben ist und das es neu zu formen gilt. Im hier gegebenen Zusammenhang kann das nur in allerknappster Form geschehen - aber doch so deutlich, daß die Entwicklungslinien hervortreten können.

In weiter zurückliegenden geschichtlichen Zeiten war die Gesellschaft in der Regel wie selbstverständlich hierarchisch verfaßt. Der völkischen oder staatlichen Führung wurden zugleich geistige Würden oder vergleichbare Akzidenzien zugebilligt, die sich noch bis in die für uns erinnerbare geschichtliche Gegenwart als "Gottesgnadentum" monarchischer Repräsentanten und in ähnlichen Relikten erhalten haben. Diesem Anspruch hat in früheren Zeiten sicher auch ein Stück akzeptierbare Realität entsprochen: die äußeren Repräsentanten völkischer oder staatlicher Macht waren bis in geschichtliche Zeiten hinein mit den sozialen Lebensgeheimnissen vertraute Menschen, die durch besondere geistige Wege und Lebenserprobungen den sie hervorhebenden geistigen Überblick erworben hatten. Dies machte sie geeignet, Identitätselement oder Identitätssort sozialer Verbände zu sein.

Solche Qualitäten werden den heutigen Repräsentanten staatlicher Gewalt nur noch bedingt zuerkannt. Denkt man sich aber in Zeiten zurück, in denen solche Rollen die nötige gesellschaftliche Akzeptanz fanden, so kann man auch in der hierarchischen Herrschaftsverfassung jener Tage eine gesellschaftliche Selbstreflexionsform erkennen, in der sich das gesellschaftliche Allgemeine repräsentierte.

² Vgl. Hardorp (1967), S. 173 ff., (1972), S. 30 ff., (1984), S. 639 ff., (1985), (1986 b), S. 168 ff., (1988 a), S. 61 ff., (1988 b), S. 726 ff.

Die Zugriffe solcher Herrschaftsformen auf die materiellen Ressourcen - als erste Formen der Steuererhebung - wurden daher in der Regel gebilligt - auch wenn dem naturgemäß im Einzelfall (erheblicher) Widerstand entgegengesetzt wurde. Die staatliche Macht wurde dennoch als ausreichend legitimiert erlebt und ihre steuerlichen Zugriffe wurden daher hingenommen. Diese hierarchische Herrschaftsform greift unmittelbar zu, wo sich dafür geeignete Ressourcen der Gesellschaft zeigen. Diese findet man in *Aufwandsdemonstrationen* des einzelnen oder in solcher von Gruppen. An solchen Aufwandsdemonstrationen wird ein entsprechender Anteil gefordert: so kann man die im Zugriff wenig differenzierende Besteuerungsform der *indirekten* Steuer verstehen. Sie muß sich an äußere Gegebenheiten halten (die Größe des Grundbesitzes z.B., die Zahl der Fenster zur Straßenfront, die Menge der erzeugten Güter, das Ausmaß der Ernte bis zum Hubraum des Automobils) und diese Merkmale zum Anknüpfungspunkt für ihre Steuererhebung machen. Diese Form der Steuererhebung kann auch nicht fragen, welche wirtschaftliche Leistungskraft sich im einzelnen in solchen Aufwandsdemonstrationen zeigt, ob dabei mit Gewinn oder Verlust gearbeitet wird. Für differenziertere Bewertungen fehlt es an Anknüpfungspunkten (z.B. Rechnungslegungsformen). Die Leistungskraft wird einfach vermutet; es wird auf das sich Zeigende, auf die Aufwandsdemonstration, unmittelbar zugegriffen.

Ein neuer Entwicklungsschritt der Besteuerung wird möglich, wenn das gesellschaftliche Leben es (dem Staat) - durch die inzwischen erworbene und ausreichend verbreitete Kulturtechnik der Buchführung - möglich macht, die Summe der wirtschaftlichen Vorgänge eines Einzelsubjektes in eine *individuelle wirtschaftliche Gesamtwertung* einzubeziehen. Die Besteuerung begibt sich nun einen Schritt mehr und bewußter in die wirtschaftlichen Prozesse hinein und vollzieht deren Abrechnung als Gewinn oder Verlust mit, indem es das Ergebnis des Wirtschaftens - den kaufmännischen Erfolg - zum Anknüpfungspunkt der Steuererhebung macht. Jetzt bildet sich eine Bewußtseinsform aus, die den einzelnen mit seiner Lage (Erfolg oder Mißerfolg) im Verhältnis zum Staat sieht und ihn von daher zu messen versucht. In dem sich dabei ausbildenden veränderten Maßbewußtsein haben wir gewissermaßen die Bewußtseinslage der aufgeklärten Monarchie vor uns, die sich fragt, wie sie ihre Untertanen denn gerechterweise besteuern soll, was sie ihnen an Opfer zumuten kann. Das Ausmaß der staatlichen Haushaltserfordernisse wird dabei kaum hinterfragt und als nicht der öffentlichen Kontrolle unterliegend angesehen.

Diese Kontrolle entwickelt sich aber mit den Anfängen der parlamentarischen Mitwirkung gerade an diesem Vorgang: an der Regelung der Besteuerung als öffentlicher Angelegenheit. Die Einkommensteuer, die Gewerbesteuer - alle

Ertragsteuerformen - und ergänzend die Vermögensteuer (als Ertragskontrollsteuer) werden zur neuen staatlichen Zugriffsform, werden zur Steuererhebungsform für die einzelnen Wirtschaftssubjekte. Bei ihnen wird in der nun entwickelten steuerlichen Veranlagung ihrer Verhältnisse die an der Aufwandsdemonstration allein nicht erkennbare *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* dieser Einzelwirtschaft - in Gewinn und Vermögen - zum Anknüpfungspunkt der Steuererhebung gemacht. Voraussetzung hierzu ist die buchführungsmäßige Darstellung von Erfolg und Vermögen - und sie ist jetzt auch möglich. Die *direkte* Besteuerungsform entsteht in dieser Bewußtseinslage; sie wird als deutlicher Fortschritt gegenüber allen vorausgegangenen indirekten Besteuerungsformen erlebt - auch wenn letztere noch neben den neuen und "zeitgerechten" Formen der Besteuerung weiterexistieren und sich sogar noch weiterentwickeln. Man hat jetzt aber das Bewußtsein, daß man die Einzelsubjekte nach deren Leistungsfähigkeit besteuern soll und besteuern kann. Man dünkt sich dem Ziel einer "leistungsgerechten" Besteuerung nahe.

An Sinn- und Zweckhaftigkeit gerade dieser Besteuerungsform(en) sind allerdings in der Gegenwart Zweifel entstanden, weil das wissenschaftliche und gesellschaftliche Bewußtsein *gesamtwirtschaftliche* Zusammenhänge zu erfassen beginnt und sich mit ihnen auseinandersetzt. Wie wirkt eine Besteuerungsform denn im Zyklus der Konjunkturentwicklung? Wie wirkt eine Besteuerungsform auf das wirtschaftliche Wachstum, auf die gesellschaftliche Beschäftigung? Stellt sie nicht die Unternehmen und Wirtschaftssubjekte, die in ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zurückfallen und (zeitweise) keine Gewinne erzielen oder gar Verluste machen, von der Besteuerung vorübergehend oder ganz frei, obwohl diese doch gesellschaftliche Ressourcen in Anspruch nehmen? Und werden nicht gerade die Wirtschaftssubjekte und Unternehmen, die neu in die wirtschaftliche Arena treten und - auch aus gesamtgesellschaftlichen Perspektiven heraus - eher der Förderung ihrer eigenen Anfangskapitalbildung bedürfen, in dieser Entwicklung sofort durch eine ungewöhnlich hohe und belastende Steuererhebung in ihrer meist recht guten Rentabilität beschnitten? Ist es nicht gesamtwirtschaftlich unsinnig, die jungen, kapitalbildekräftigen Initiativen in ihrer Entwicklung durch Auferlegung der vollen Ertragsteuerlast gleich beim Start zu bremsen - und die alten und ermattenden (renditelosen) Initiativen von dieser Last freizustellen? Liegt darin nicht - entwicklungsmäßig gedacht - eine gesamtgesellschaftliche Kapitalfehlleitung? Lähmt dies nicht gerade das Wachstum und fördert es nicht den Schlendrian? Sind die Instrumente dieser Besteuerungsform - Anhebung oder Senkung der Steuersätze für die Gewinn- oder Vermögensbesteuerung, Zulassung periodenweise wechselnder erhöhter oder verminderter Abschreibungen etc. - nicht zu umständlich, zu langsam wirkend, ein reines "stop and go" für die Wirtschaftsentwicklung? All das sei hier

nur angesprochen, um damit anzudeuten, daß mit den neuen, gesamtgesellschaftlichen Fragestellungen der bisher erreichte Fortschritt zugleich wieder fragwürdig wird. Die Frage nach Sinn und Wirkung (scheinbar) steuerlicher Einzelfallgerechtigkeit im Gesamtwirtschaftsrahmen deutet auf einen erneuten Bewußtseinswandel hin.³

III. Der neue Schritt: Verständnis von Steuer als Teilungsverfahren für die gesamtgesellschaftliche Wertschöpfung - Steuererhebung am Ende des Wertschöpfungsprozesses

Positiv kündigt sich der angesprochene Bewußtseinswandel - fast wie unbeabsichtigt, aber mit überraschender Selbstverständlichkeit - in der Entwicklung einer Steuerform an, die für viele Ertragsteuerbefürworter wie ein Rückschritt in die Stufe der indirekten Besteuerung erscheint: der Umsatzsteuer in der Form der Mehrwertsteuer. Diese in alten steuerlichen Kleidern einhergehende neue Steuerform darf natürlich nicht überschätzt und als einziger Ausdruck dieses gesellschaftlichen Bewußtseins schrittes verstanden werden - sie ist aber ein gutes Beispiel, an dem Entscheidendes deutlich werden kann. Denn erstmals knüpft eine wichtige Steuer an einen *gesamtwirtschaftlich definierten Tatbestand* an: an das *Ende der arbeitsteiligen, gesellschaftlichen Wertschöpfung*. Diese ist zuvor (in der Regel) in einem langen arbeitsteiligen Verfahren von Unternehmen zu Unternehmen, in der "Wertschöpfungskette" (Unternehmerkette), in dem volkswirtschaftlichen "Wertschöpfungsstrom" zustande gekommen.

Die umsatzsteuerliche Abrechnungsform folgt diesem Entstehen der Wertschöpfung - auch in möglichen negativen Zwischenschritten - Schritt für Schritt im Wertschöpfungsstrom zwischen Produktion und Verbrauch, zwischen gesellschaftlicher Wertentstehung und Wertvernichtung. Formal erfaßt die Umsatzsteuer dabei zunächst den jeweils hinzukommenden Wertschöpfungsschritt und dessen Ausmaß (daher "Mehrwert"-Steuer); ihr Besteuerungsziel ist aber das Ende des Wertschöpfungsprozesses. Zeigt sich daher anhand der Verwendung empfangener Vorleistungen, daß der Wertschöpfungsprozeß in der arbeitsteiligen Wertschöpfungskette der Unternehmen doch fortgesetzt wird, so wird die gesamte Steuerlast der bis dahin entstandenen Wertschöpfung im Wege des Vorsteuerabzuges für das nachfolgende Unternehmen wieder aufgehoben. Die abschnittsweise Steuererhebung dieser Steuerform hat also nur mit der *Sicherung* des Steueraufkommens, nicht mit

³ Diese Entwicklungen werden in Timm (1987), Pollak (1987) und Folkers (1987) geschildert, insbesondere im Beitrag des letzteren.

dessen *Besteuerungsziel* zu tun. Dieses liegt eindeutig darin, bei Beendigung der Wertschöpfung den vorgesehenen Anteil der öffentlichen Hand für letztere aus den Gegenleistungen der Verbraucher, aus deren Konsumausgaben, abzuzweigen. Der Fiskus fragt gleichsam bei jedem Umsatz: "Ist das Ende der Wertschöpfung erreicht oder nicht?" - und je nachdem erhält er ein Steueraufkommen oder er erstattet die irrtümlich (zu früh) erhobene Steuer im Wege des Vorsteuerabzuges. Die Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses - oder dieser selbst - sollen ja steuerfrei bleiben.

Diese qualitativ neue Form - das Abstellen auf ein gesamtgesellschaftlich definiertes Faktum "Ende der Wertschöpfung" - hat die Umsatzsteuer erst mit der Reform zur Mehrwertsteuer angenommen. Die alte Bruttoumsatzsteuer hatte nämlich noch eine ganz andere wirtschaftliche Wirkung, weil sie sich unterschiedlich - je nach Anzahl und Ausmaß der Wertschöpfungsstufen und der auf diesen angewandten Steuersätze - bis zum Ende des Wertschöpfungsprozesses aufkumulierte, ohne daß diese Kumulationswirkung ausreichend übersehbar war oder von der öffentlichen Hand gesteuert werden konnte. Sie war auch - ihrem Wesen nach - eine echte (alte) indirekte Steuer. Das hatte seinerzeit erkennbar wettbewerbsschädigende, konzentrationsfördernde Folgen, weil die Steuerlast mit jeder (wirtschaftlich u.U. sehr sinnvollen) Verlängerung der Unternehmerkette zunahm oder sich umgekehrt mit zunehmender Produktionstiefe des Einzelunternehmens (wettbewerbsfeindlich) abschwächte. Denn die jeweils erhobene Steuer mußte ja in die Kosten des jeweiligen Unternehmens und damit in die Preisbildung eingehen, ohne daß man den auf diese Weise bereits abgezweigten Anteil der öffentlichen Hand an der erst entstehenden gesellschaftlichen Wertschöpfung in seinem Ausmaß abschätzen konnte.

Die Umsatzsteuerreform von der alten Allphasenbruttoumsatzsteuer zur neuen Nettoumsatzsteuer (Mehrwertsteuer) hat dagegen bewirkt, daß die Folgen der Umsatzsteuererhebung aus den Gestaltungsformen des Wertschöpfungsprozesses wirtschaftlich ganz verschwunden und an dessen Ende verlagert worden sind. Der Endkonsument kann heute grundsätzlich wissen, welche Umsatzsteuerlast auf der Art seines jeweiligen Konsumes (Verbrauchsweges) liegt - auch wenn unterschiedliche Umsatzsteuersätze für einzelne (unterschiedliche) Verbrauchswegen erhoben werden. Er kennt damit - für diese Steuerart - den Anteil der öffentlichen Hand an der Gesamtwertschöpfung und kann diese Steuererhebung als *gesellschaftliches Teilungsverfahren für diese Wertschöpfung* beurteilen lernen.

Für die am Wertschöpfungsprozeß beteiligten Unternehmen dagegen spielt die Umsatzsteuererhebung grundsätzlich keine Rolle mehr, da sie ja innerhalb des Wertschöpfungsprozesses erstattet, d.h. jeweils wieder aufgehoben wird; sie rech-

nen daher zu Preisen ohne Umsatzsteuer untereinander ab und kalkulieren ohne diese. Erst der letzte Unternehmer in der Wertschöpfungskette zieht den vorgesehenen Umsatzsteueranteil an der Wertschöpfung für den Fiskus (als "ehrenamtlicher" Steuereinnahmer) ein und führt ihn an diesen ab. Damit werden durch diesen Besteuerungsvorgang letztlich die Konsumausgaben des Endverbrauchers erfaßt und auch, wenn er hinsieht, für diesen erkennbar belastet: soweit und sofern er (noch) kauft.

Die Mehrwertsteuer hat in den letzten Jahrzehnten einen erstaunlichen "Siegeszug" durch die Länder Europas (auch der übrigen Welt) gemacht - und er dauert wohl noch an. Erklärt sich dies nicht dadurch, daß sich diese Steuerform - national wie international - mit ihren Wirkungen aus der Produktionsverfassung der Wirtschaft weitestmöglich heraushält und nur den Endkonsum trifft: dort, wo er stattfindet? Das ist im internationalen Handel sehr zweckmäßig: ob eine Ware im Inland oder Ausland produziert worden ist, spielt nun keine Rolle mehr; die früher zu bedenkenden Wirkungen der Steuererhebung über die Grenze entfallen - weil entweder die Exportleistungen umsatzsteuerfrei sind oder sich ein Vorsteuerabzug über die Grenze entwickelt. Der *Bestimmungsort* und der *Verbrauchsweg* entscheiden allein über die Höhe der Steuerlast für die betreffende Wertschöpfung, die sich in einer Ware oder Dienstleistung konkretisiert. Die Umsatzsteuer ist auf diese Weise international wettbewerbsneutral geworden; sie nimmt keinen Einfluß mehr auf Art und Form der Arbeitsteilung zwischen Unternehmen - gleichgültig, wo diese ihren Standort haben. Auch die Rechtsform der Unternehmen spielt für diese Steuerform keine Rolle mehr. Ein Konzernunternehmen kann in rechtliche Einzelunternehmen aufgegliedert sein, wie es will: über das Institut der Organshaft (Unternehmenseinheit) wird das von der wirtschaftlichen Willensbildung her einheitliche Unternehmen als solches behandelt und eine mehrstufige Steuererhebung im Konzern unterbunden. Die Steuererhebung ist einfach geworden; die Steuerberatungsaufgaben - auch zur "Lückenfindung" - nehmen ab. Warum auch nicht?

Könnte, was sich hier bei einer einzelnen Steuerart abgespielt hat, ein *Lehrstück für das gesamte Steuersystem* sein? Wäre es nicht sinnvoll, wenn auch diejenigen Steuern, die heute noch - wie früher die alte Allphasenbruttoumsatzsteuer - in den Preis der Waren miteingehen (müssen), die im Preis der Waren über die Grenze mitexportiert werden, ebenso aus dem Wertschöpfungsprozeß herausgenommen und mit ihrer Erhebung an das Ende des gesellschaftlichen Wertschöpfungsprozesses verlegt werden, wie dies bei der Umsatzsteuer für eine Steuerart

Zu den neuerlichen Diskussionen zu diesem Punkt vgl. Forst (1989), S. 73ff..

schon geschehen ist? Diese Frage wird mit einer "konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems" zugleich deutlich. Auf ein solches Ziel - gleichgültig, mit welcher steuerlichen Erhebungstechnik gearbeitet und wieviel Steuerformen eingesetzt werden - hebt die neue Thematisierung der Verbrauchsbesteuerung letztlich ab.

Sie faßt damit im Grunde genommen ins Auge, die Steuererhebung auch der Form nach dem anzugleichen, was sie der Sache nach sowieso ist: eine Einschränkung des persönlichen Verbrauchs (der Bürger) zugunsten des Bedarfes der öffentlichen Hand. *Steuererhebung* bedeutet *immer*, zwischen dem privaten Konsum der Bürger und dem Bedarf der öffentlichen Hand ein *Teilungsverhältnis an der Gesamtwertschöpfung* zu schaffen. Nur wird dieses Verhältnis deswegen gesellschaftlich oft nicht anschaulich und für Bürger und Öffentlichkeit nicht bewußt, weil die Steuererhebung bereits in den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses stattfindet und - wie eine Art steuerlicher Umweltverschmutzung - in verdeckter Form und für das Bewußtsein der Beteiligten in kaum bekannter Höhe in den Wertschöpfungsprozeß eingeht. Dies hat zur Folge, daß sich die gesellschaftliche Arbeitsteilung nicht, wie sie es sollte, nach wirtschaftlichen Gegebenheiten, sondern (teilweise) stattdessen nach steuerlichen Standortvorteilen richtet, was im Ergebnis eine rationelle Wertschöpfung erschwert. Form und Ausmaß des Teilungsverhältnisses zwischen Bürgern und Staat an der gesellschaftlichen Wertschöpfung werden undeutlich, obwohl jede Steuererhebung - wie schon deutlich wurde - ja nur den Sinn und die Folge haben kann, den Anteil der öffentlichen Hand an der Gesamtwertschöpfung zu regeln. Je deutlicher dies - auch durch die Art der Steuererhebung - wird, umso besser ist es für die gesellschaftliche Akzeptanz der Besteuerung.

Ein Konsumsteuersystem würde diesen (gegebenen) gesellschaftlichen Sachverhalt auch in der Steuererhebungsform zum Ausdruck bringen und damit *Form* und *Inhalt* der Steuererhebung "harmonisieren". Die Steuer wäre nicht mehr eine der *vorgegebenen Bedingungen* im gesellschaftlichen Wertschöpfungsprozeß, sondern eine gesellschaftlich *gestaltbare Folge* am Ende dieses Prozesses. Steuererhebung bedeutet: gesamtgesellschaftliche Regelung eines (unvermeidbaren) Teilungsverfahrens an dieser gesellschaftlichen Wertschöpfung insgesamt. Ein Steuersystem, das die tatsächlichen Verhältnisse durchsichtig macht und für das Bewußtsein der Gesellschaft offenlegt, ermöglicht dieser Verständnis für sie und - demzufolge - Mitwirkung an ihr. Das Urteil der Bürger wird möglich und kann damit auch wirksam werden; die Bürger eines Staates können die Steuererhebung für ihren Staat

⁵ Dieser Grundgedanke ist von M. Rose mehrfach herausgearbeitet worden; zusammenfassend in Rose (1987 a), S. 869 ff. oder auch (in Thesenform) in Rose (1987 b).

als eine notwendige Angelegenheit des gesellschaftlichen Lebens und zugleich als Ergebnis ihres eigenen urteilenden Mitwirkens verstehen lernen. Steuererhebung kann für den Bürger akzeptabel werden.

In diesem Wandel hegt der fällige bewußtseinsgeschichtliche und steuersystematische Schritt, den die gesellschaftlichen Verhältnisse der Gegenwart fordern, damit das Steuersystem insgesamt wieder zu einem bewußt gehandhabten Element der gesellschaftlichen Selbstregulierung, der gesellschaftlichen Selbstreflexion und Selbstfindung werden kann. Diese - erreichbare - Steuererhebungsform ist mit der Konsumbesteuerung gemeint, für die es sicherlich unterschiedliche Steuererhebungstechniken geben kann. Die einführende Anknüpfung an die bekannte Form und Erhebungstechnik der Umsatzsteuer liegt in der Gegenwart nahe, weil sich diese Steuerform gerade in den letzten Jahrzehnten international durchgesetzt und große Akzeptanz gefunden hat.⁶ Andere Steuererhebungsformen - etwa eine Lebenseinkommensbesteuerung⁷ etc. - könnten gleiche oder ähnliche Wirkungen haben und insofern im Rahmen des Gesamtzieles einer Konsumbesteuerung ebenfalls in Betracht gezogen werden. Die Diskussion darüber kommt ja gerade erst in Gang; ihre Richtung und ihr Ergebnis kann und sollte zunächst abgewartet werden. Entscheidend ist, daß die Wirkung der Steuererhebung aus dem Wertschöpfungsstrom verschwindet, daß gesellschaftliche Wertschöpfung ohne steuerliche Bedingungen und Anreize zustande kommt und daß die Steuererhebung in den Bereich der durchschaubaren Selbstregulierungsformen der Gesellschaft gehört und gerechnet wird, um deren soziale Akzeptanz zu ermöglichen.

IV. Folgen der Konsumbesteuerung Für den Bereich des wirtschaftlichen Lebens

Wenn wir für Zwecke dieser Darstellung hier einmal unterstellen, es wäre eine solche Veränderung der Steuererhebung, d.h. eine Verlagerung der Steuererhebung von den Ertrags-, Vermögens- und Verkehrssteuern (insbesondere Erbschafts- und andere Vermögenstransfersteuern) in einem langfristigen Generationenprozeß - aber mit klarem Ziel - möglich, so wird rasch einsehbar, welche bisher bestehenden Hauptprobleme der Besteuerung auf diesem Wege gelöst werden könnten: die Steuererhebung würde national und international *wettbewerbsneutral*, sie würde auch *unternehmensformneutral*, der *Kapitaltransfer* zwischen Unternehmungen etc. wäre steuerlich *unbelastet*; unser ganzes *Gemeinnützigkeitsrecht*, dessen mittelalterliche "Standes-Philosophie" ("Zweiter Stand") und dessen zweifelhafte Abgren-

⁶ Hierauf weist Folkers (1987, S. 194 f.) insbesondere hin.

⁷ Vgl. Mitschke (1985), (1986, S. 461 ff.), (1987) und "Kronberger Kreis" (1989).

zungsformen wären *überflüssig*? Doch mit der Klärung dieser Fragen werden sogleich neue Problemgebiete deutlich, mit denen wir uns in der Folge befassen müssen. Der Vorteil, der in der Beseitigung der zuvor genannten steuerlichen "Nebenkriegsschauplätze" liegt, würde zugleich eine *neue große Aufgabe* vor die Gesellschaft hinstellen, die ebenso wie die der Steuererhebungsform(en) zu den großen Selbstreflexionsproblemen der Gesellschaft gehört: die gesellschaftliche Bedeutung der *Kapitalbildung*.

Diese Kapitalbildung wird ja, wenn die Besteuerung - wie geschildert - aus den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses herausgelöst wird und sich an dessen Ende verlagert, von der Besteuerung nicht mehr erfaßt. Denn Kapitalbildung bedeutet ja vom Sachverhalt her grundsätzlich: Rückversetzung von bereits geschaffenen, aber dem Verbrauch noch nicht zugeführten Werten im Wertschöpfungsprozeß und Nutzung als Produktionsmittel, als Investition. Anders formuliert: Produktionsmittelbildung bedeutet immer Umwidmung, Umwendung von im Wertschöpfungsprozeß gebildeten Werten von der unmittelbaren Richtung auf den Konsum hin in die "Gegenrichtung" oder in die neue Nutzungsform des Arbeits- und Produktionsmittels. Letzteres verzehrt sich im Regelfall im weiteren Wertschöpfungsprozeß, es erreicht also - bei "normalem" Produktionsverlauf und eingetretener Konsumbesteuerung - als solches die Steuerschwelle des Endkonsums nicht mehr. Sinnvolle (investive) Kapitalbildung setzt zwar voraus, daß sich die Summe der konsumfähigen Werte letztlich (mit entsprechender Zeitverzögerung) insgesamt erhöht - sonst "rechnet" sich die Investition nicht. Der Kapitalbildungsprozeß selbst - rechtlich: die Bildung von Eigentum an Produktionsmitteln - bleibt aber unbesteuert.

Ist das sinnvoll, ist das sozial verträglich? Hier müssen wir uns auf die Standardantwort beschränken: das kommt darauf an. Einerseits ist es für das Wachstum und für die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung sicherlich sinnvoll, wenn die notwendige Kapitalbildung erleichtert und nicht erschwert wird. Denn ist sie produktiv angesetzt, d.h. handelt es sich überhaupt um eine solche, so fruktifiziert sie den Wertschöpfungsprozeß, indem sie das Ausmaß der letztlich konsumfähigen Werte, d.h. den Wohlstand der Gesellschaft, erhöht. Die öffentliche Hand brauchte sich in dieser Hinsicht, d.h. wegen der Höhe ihres eigenen Steueranteils, keine Sorgen zu machen, wenn sie erst am Endergebnis der Wertschöpfung, an den konsumfähigen Werten partizipiert: deren Menge wird ja nicht kleiner, sondern größer, wenn erfolgreich investiert wird. Der Staat erhält also auf jeden Fall seinen

⁸ Vgl. Schmidt (1986), zum Gemeinnützigkeitsrecht auch Hardorp (1986 a), S. 2341 ff.

Anteil, der im demokratischen Konsensverfahren für ihn vorgesehen ist oder festgesetzt wird.

Führt diese steuerliche Freistellung der Kapitalbildung aber nicht zu einer neuen "Machtballung" im Bereich des Wirtschaftslebens, handelt es sich da nicht um eine "soziale Rückfahrkarte" ins 19. Jahrhundert? Die Frage nach der Besteuerung der Kapitalbildung läßt sich natürlich nicht dadurch beantworten, daß man die Kapitalbildung zunächst erschwert und dies mit der Geste versieht: "seht hin - wir treffen auch die Unternehmer (als Kapitaleigner)". So kann man nur denken, wenn man die Unternehmer als gesellschaftliche Partei, nicht als notwendige (unverzichtbare) Mitgestalter des gesellschaftlichen Lebens erlebt. Denn wenn ihr gesellschaftlicher Gestaltungsauftrag sinnvoll ist, muß man ihnen auch die Mittel für den ihnen erteilten (gebilligten?) Auftrag zur Verfügung stellen; man muß nur auch die Richtigen, die für diese Aufgaben Fähigen, finden. In den hierfür auszubildenden Verfahren liegen die eigentlichen Probleme unserer Gegenwartsgesellschaft auf diesem Felde. Erbschaft und Familienbindung kann in Zukunft nicht mehr als Ausweis gesellschaftlich erforderlicher Führungs- oder Unternehmerqualitäten gelten. Denn Fähigkeiten haben immer nur individuelle Persönlichkeiten - und solche Fähigkeiten müssen demgemäß auch individuell festgestellt werden. Wer kann dies, wer soll dies tun?

Die heutige Gestaltung dieses gesellschaftlich neuralgischen Punktes (Regelung der Unternehmensnachfolge), des darin liegenden Kapitaltransfers von alten auf junge unternehmerische Initiativen bzw. die darin liegende Regelung des Zugangs zu den Produktionsmitteln für unternehmerisch befähigte Kräfte durch die Erbschaftsbesteuerung ist im Grunde gesellschaftlicher Schwachsinn. Denn die bei solchen Übergängen - faktisch für die Nachfolger - festgesetzten Steuern vermindern durch den Kapitalentzug im Unternehmen Basis und Beitrag der nachfolgenden Unternehmergeneration und lassen deren Einsatz nicht im gesellschaftlich möglichen Umfange wirksam werden. Beim Kapitaltransfer ist gesellschaftliche Qualitätsbeurteilung unternehmerischer (individueller) Qualitäten gefragt, nicht der Nebel einer - vom rationalen Gehalt her gesehen - Scheinmaßnahme (wie der Erbschaftsteuer). Die Gesellschaft schädigt sich mit solcher gesellschaftlich unreflektierten Steuererhebung selbst. Der an dieser Stelle womöglich unterdrückte Beitrag neuer unternehmerischer Initiative hätte nämlich das gesellschaftliche Leben voranbringen und zusätzliche Werte schaffen können. Jede Besteuerung der Kapitalbildung - in welcher Weise auch immer (Ertrags- oder Erbschaftssteuer) - ist unsinnig, wenn dadurch ein möglicher (geforderter) unternehmerischer Leistungsbeitrag und unternehmerische Initiativen gehindert oder unterdrückt werden. Sind solche Kräfte in dieser Lage aber nicht vorhanden, so ist die Erbschaftsteuer-

belastung kein Mittel, sie zu finden, und eher zu gering. Denn Unfähigkeit sollte gesellschaftlich nicht gefördert werden. Die Gesellschaft braucht Verfahren, die den einen Fall (der Fähigkeit) vom anderen (der Unfähigkeit) unterscheiden; sie braucht keine Vernebelung der Fragestellung. Objektiv brauchbare unternehmerische Qualitäten werden nicht dadurch besser und wirksamer, daß man ihnen die Instrumente ihres Wirkens vorenthält; objektiv unbrauchbare sollte man besser gar nicht erst zulassen.

Allerdings muß man fragen: sind solche unternehmerischen Kräfte sich auch in ausreichendem Maße ihres gesellschaftlichen Auftrages bewußt und verwechseln sie nicht die Verfügungskompetenz, die man ihnen im Hinblick auf ihren unternehmerischen Beitrag im Wertschöpfungsprozeß übertragen hat, mit sich selbst als bürgerlichen Individuen (Konsumenten)? Die Erleichterung der Kapitalbildung, die notwendige Folge der angesprochenen Änderung der Steuererhebungsform wäre, und die von ihr begünstigten Unternehmen müßten sich der Sozialverpflichtung und Sozialbindung des von ihnen (treuhänderisch) verantworteten Kapitals bewußt sein. Denn die mit einer Konsumsteuererhebung verbundene Erleichterung der Kapitalbildung wird sozial nur dann akzeptabel und umsetzbar werden, wenn unsere Gesellschaft eine *Differenzierung der Eigentumsformen für das Eigentum an Produktionsmitteln* einerseits und für das *konsumfähige Privateigentum* andererseits vorsieht. Das Eigentum an Produktionsmitteln muß *aufgabengebunden* sein und bleiben und im Unternehmensverantwortungsbereich aufgabenbezogen übertragen und in einer diesem Ziele Rechnung tragenden Form "vererbt" werden: wenn ein Unternehmer seine Leitungsaufgaben aufgibt, so muß für ihn ein Nachfolger ("Erbe") eingesetzt werden, der diese Unternehmernaufgabe nach ihm als Unternehmer - d.h. treuhänderisch für die Gesellschaft - verwaltet.

Eigentum an Produktionsmitteln hat der Sache nach *Lehenscharakter*, ist aufgabenbezogen. Unsere Gesellschaft hatte in früheren Jahrhunderten dafür - und für die damaligen Aufgaben- und Zeitverhältnisse - entsprechende, brauchbare Rechtsformen entwickelt. Die moderne Gesellschaft muß für die unternehmerischen Aufgaben und die Aufgaben des Kapitaltransfers ebenfalls lehensartige, aufgabenbezogene Eigentumsformen entwickeln, die sich vom persönlichen Eigentum im Privatbereich (des persönlichen Konsums) unterscheiden müssen. Diese (rechtsgestaltende) Aufgabe wird zumindest deutlich.⁹ Unser gegenwärtiger Eigentumsbegriff ist gesellschaftlich nur für den persönlichen (Konsum-)Bereich ausreichend entwickelt und für diesen geeignet. Alle Eigentumsformen im Unter-

⁹ Es muß zulässig sein, diese Aufgabenstellung zunächst nur zu benennen, ohne sie im gleichen Atemzuge (voreilig) mitzulösen; sie muß aber erkannt werden.

nehmensbereich, die den zu engen Privateigentumsbegriff hier zugrunde legen, werden daher von anderen Rechtsformen, die den Umgang mit dem Eigentum regeln und binden, überlagert und verändert: von Gewerbeordnungsvorschriften, von Betriebsverfassungsbestimmungen etwa und von ähnlichen Rechtsregem. In ihnen bildet sich ein Stück der verfassungsrechtlich ja vorgesehenen sozialen Eigentumsverpflichtungen (Art. 14 Grundgesetz) aus. Dieser Prozeß bedarf der Beschleunigung und der bewußten Durchdringung; der Wandel des Bewußtseins für Steuererhebung als gesellschaftlicher Selbstreflexionsform - und andere gute Gründe - fordert dies.

V. Der Beitrag der Konsumbesteuerung zum Rechtsfrieden auf nationaler und internationaler Ebene

Wenn man sich die Wirkung vorauszuvergegenwärtigen versucht, die eine allgemeine Konsumbesteuerung - nicht nur in der Bundesrepublik Deutschland oder den Ländern der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, sondern über die Welt hin

- für das gesellschaftliche Leben haben kann (oder wird), so kann man sich dies - über das bisher Dargestellte hinaus - an vier Einzelthemen deutlich machen, die hier stellvertretend für weitere stehen mögen:

- am Problem der *nationalen Haushaltsautonomie* bei Einbindung der Einzelstaaten in kontinentale Staatenzusammenschlüsse mit föderativem Charakter,
- an der Frage der *internationalen Steuerharmonisierung* im Hinblick auf die Schaffung übernationaler Binnenmarktverhältnisse,
- an der Möglichkeit, eine Konsumbesteuerung *sozial gerecht* - zum Beispiel nach Leistungsfähigkeitskriterien - zu erheben und
- an deren Auswirkung auf die *Rechnungslegung* für Gesellschaftsrecht und Öffentlichkeit.

Da die beiden ersten Fragen stark ineinander greifen, sollen sie hier gemeinsam behandelt werden.

A. Nationale Haushaltsautonomie und internationale Steuerharmonisierung

Steuererhebung ist in erster Linie zunächst ein nationales Problem, weil sie auf **den** unterschiedlich gewachsenen nationalen Kulturen, auf dem unterschiedlichen Verständnis der Nationen für das, was ureigene Angelegenheit ihrer Bürger einerseits und was Angelegenheit ihres Staates für sie andererseits sein soll, aufbauen muß. Dem Wirtschaftsleben sind nationale Grenzen dagegen seinem Wesen nach fremd; es interessiert sich nur für zwei Dinge: wofür es auf der einen Seite Bedarf gibt und

wie es auf der anderen Seite am besten für diesen produzieren kann, wie Absatzwege erschlossen und gestaltet werden können. Nationale Grenzziehungen mit allen ihren Folgen sind - aus wirtschaftlicher Sicht - immer Ärgernis und Störung. Aus diesen Gegenläufigkeiten von Staat und Wirtschaft folgt, daß sich der Staat mit seiner Steuererhebung aus dem Bereich der wirtschaftlichen Wertschöpfung, aus ihrer Produktionsverfassung möglichst ganz heraushalten sollte, weil er mit ihr eher hindernd und lähmend auf die wirtschaftliche Produktivität und den Wirtschaftsverkehr wirken wird. Dieser Grundanforderung entspricht die Konsumbesteuerung, weil sie die Steuererhebung an das Ende des Wertschöpfungsprozesses verlegt und so dem Staat aus dem jeweils erzeugten Wertschöpfungsergebnis im Wege eines gesellschaftlichen Teilungsverfahrens den ihm demokratisch zuerkannten Teil zukommen läßt. Die Konsumbesteuerung verhält sich dadurch neutral gegenüber der wirtschaftlichen Wertschöpfung und läßt diese aus ihren eigenen Bedingungen so optimal wie möglich zustande kommen; jedenfalls enthält sie sich deren Störung durch steuerliche Eingriffe. Sie ist wettbewerbsneutral im besten Verständnis und vergrößert so im Ergebnis das Wohlfahrtspotential und damit auch die "Steuerkraft" der Gesellschaft.

Eine Störung der wirtschaftlichen Prozesse und Verhältnisse geht dagegen immer von denjenigen Steuerarten aus, die - nach welchem Grundsatz auch immer - im Wertschöpfungsprozeß selbst erhoben werden. Denn sie gehen in diesen Prozeß ein, werden in der Regel weitergewälzt und verstellen damit den Blick auf die ausschließlich wirtschaftlichen Komponenten der Preisbildung, weil sie ein "fremdes" (nicht wirtschaftliches) Kostenelement in die Preisbildungsprozesse hereinbringen und den Wertschöpfungsstrom gewissermaßen im Ausmaß der weitergewälzten Steuerbelastung schon auf den Vorstufen des Wirtschaftsprozesses "verunreinigen" und ihn im Hinblick auf die soziale Durchschaubarkeit verdunkeln ("verschmutzen").

Man hat diese Steuererhebung auf den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses auch "Steuern nach dem Prinzip des Ursprungslandes" (Kostensteuern) genannt, um damit deren Einfluß auf den internationalen Wertaustausch - den "Handel über die Grenzen" - zu charakterisieren. Die "Kostensteuern" in diesem Sinne schaffen überhaupt erst das *Problem der Steuerharmonisierung* auf internationaler Ebene, weil sie die Steuerlast des Produktionslandes der Tendenz nach als Preisbestandteil (der Waren- und Dienstleistungen) in das Gebiet des Bestimmungslandes weiterwälzen. Das Harmonisierungsproblem besteht dabei einerseits in dem *unterschiedlichen Ausmaß dieser Steuerüberwälzung*, das (verdeckt) in den Waren- und Dienstleistungspreisen steckt, und - zum andern - im möglichen *steuerlichen Doppelzugriff* zweier Staaten auf das weltweit oder in seinem Hoheitsgebiet

angefallene Nominaleinkommen (in allen hierfür denkbaren Erscheinungsformen). Das Problem des steuerlichen Doppelzugriffs kann dabei für unsere Zwecke (durch Doppelbesteuerungsabkommen) als letztlich noch lösbar (oder gar gelöst) angesehen werden; das Problem des verdeckten "Steuerexports" bleibt dagegen bestehen. Würde es nur Steuern nach dem "Prinzip des Bestimmungslandes" (Konsumsteuern) geben, so entfiel das Problem der internationalen Steuerharmonisierung überhaupt (- und damit zugleich der ganze Regelungsaufwand internationaler Doppelbesteuerungsabkommen). Denn wenn ausschließlich der *Konsum* - und dieser nur am Bestimmungsort (Verbrauchsort) - besteuert wird, so bedarf es (mangels Steuerüberwälzung) keiner Maßnahmen zur Steuerharmonisierung und (mangels direkter Besteuerungsformen) keiner Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung solcher steuerlichen Doppelerfassungen. Jeder Staat regelt dann das Ausmaß der Steuererhebung nach seinen Rechtsregeln und in seinen Verhältnissen - und zwar in *gleicher* Weise für Produkte, die in *seinem* Gebiet und für Produkte, die im Gebiet *anderer Staaten* erzeugt worden sind.

Dies - und nur dieses - entspricht dem Wirtschaftsstil der Gegenwart, der auf internationale Arbeitsteilung und internationale Wertschöpfungsverhältnisse angelegt ist. Was die Bürger eines Landes für sich selbst als Konsumwerte aus dieser über Landesgrenzen hinweg erzeugten gesamtgesellschaftlichen Wertschöpfung entnehmen, das macht der einzelne Staat bei der Konsumbesteuerung zum Gegenstand seines Steuerzugriffs, für den er seine eigenen Maßstäbe (Belastungshöhen) festlegt. Wie andere Staaten die gleiche Frage regeln, kann diesen überlassen bleiben. Eine Konsumbesteuerung vermeidet daher schon von ihrem Ansatz her jeden (steuerlichen) Streit auf internationalem Gebiete. Sie ermöglicht aber erstaunlicherweise gerade damit - trotz der Entwicklung zu übernationalen Staatenverbänden - eine *nationale Haushaltsautonomie* jedes einzelnen der föderativ verbundenen Einzelstaaten und entschärft insoweit die internationalen Beziehungen. Jede Steuererhebung in den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses macht dagegen, wenn sie Wettbewerbsneutralität anstreben will, die allergrößten Anstrengungen zur "Parallelisierung" zumindest der Steuerlast für den Waren- und Leistungsexport nötig - und läuft damit letztlich einem unerreichbaren Ziel nach. Sie kann ihr Ziel nicht erreichen, weil eine solche Parallelisierung sich der Regulierung und Administration entzieht. Denn kein Staat kann die wirtschaftliche Kumulation der Steuerlast in den Waren- und Leistungspreisen übersehen oder zuverlässig regeln. Jede Steuererhebung in den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses wirkt aber *belastend* auf die Exportleistungen eines Landes; umgekehrt wirkt die Belastungsenthaltung für die im Ausland erzeugten Güter und Leistungen (fehlende Vorbelastung an der Grenze) *fördernd* auf deren Import; sie schwächt mit beidem die ei-

gene nationale Wirtschaftskraft und kommt damit einer *ungewollten Zollpolitik* mit negativem Vorzeichen gleich, weil sie das eigene Land schädigt, statt es zu schützen. Die Konsumbesteuerung weist dagegen solche Mängel nicht auf. Nun kann man allerdings auf dem Gebiete der Steuerharmonisierung einen *Kardinalfehler* begehen, wenn man die Möglichkeiten zur nationalen Haushaltsökonomie, die die Konsumbesteuerung (international) schafft, durch eine technisch verkehrt ausgestaltete Steuerharmonisierung zunichte macht.¹⁰ Das soll offenbar gegenwärtig in der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft geschehen, weil man meint, man müsse mit der Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der *Mehrwertsteuer* als einer international geregelten Form der Besteuerung *beginnen*. Damit zeigt man, daß man den geschichtlichen Schritt, den die Konsumbesteuerung darstellt, und das mit ihr anzustrebende Ziel nicht verstanden hat - oder insgeheim hegemoniale Zustände z.B. in der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (als neuem "heiligen römischen Reich europäischer Nationen") herstellen möchte.

Denn die Steuerharmonisierung ist, wie gezeigt wurde, ein ausschließliches Problem der Steuerarten, die im Preis der Waren und Leistungen über Landesgrenzen hinweg überwältigt werden (Ursprungssteuern). Für diese Steuern besteht ein Harmonisierungsbedarf: am besten bei Null, denn dann wäre das Problem erledigt. Statt das Problem aber bei *den* Steuerarten aufzugreifen, bei denen es tatsächlich vorliegt, beginnt man unsinnigerweise, die Mehrwertsteuer (hinsichtlich ihrer Steuersätze) in Europa zu harmonisieren. Für diese besteht ein Harmonisierungsproblem bei Licht besehen aber nicht! Man erzielt damit, soweit diese unsinnige Harmonisierung dennoch umgesetzt wird, die Wirkung, daß man sich gerade auf dem Gebiet (der Bestimmungslandbesteuerung) die *Freiheit* zur nationalen Haushaltsautonomie *verbaut*, auf dem eine solche nationale Haushaltsautonomie ohne Schaden für die internationalen wirtschaftlichen Beziehungen *möglich* wäre. Auf dem Gebiet der Ursprungssteuern wäre eine wirtschaftlich relevante Steuerharmonisierung nicht einmal mit einer völligen "Parallelisierung" dieser Steuern erreichbar, weil der verdeckte Steueranteil an der Wertschöpfung (per Grenze) doch immer verschieden hoch sein wird. Regelungstechnisch läuft man mit solchen Maßnahmen einem Phantom nach; man kämpft gegen Windmühlenflügel. Insgesamt führt dieser Weg zudem zu einheitsstaatlichen, zentralistischen Zuständen in der Europäischen Gemeinschaft - statt zu föderalistischen Verhältnissen ihrer Nationalstaaten untereinander.

¹⁰ Vgl. Hardorp (1967) und (1986 b), in denen dieser Zusammenhang im einzelnen dargestellt worden ist.

Die immer wieder vorgebrachte Begründung für den eingeschlagenen (unsinnigen) Weg der Steuerharmonisierung ist, daß das Problem des *steuerlichen Grenz- ausgleiches* von vielen Menschen als störend empfunden wird. Die gegenwärtig praktizierte Entlastung des Exports von der Belastung mit Mehrwertsteuer und die damit korrespondierende Belastung des Imports durch eine entsprechende Einfuhrumsatzsteuer macht allerdings administrative Maßnahmen an den Grenzen nötig. Staaten haben aber nun einmal Grenzen - sonst gäbe es sie nicht. Die Steuererhebung ist eben ein Element des einzelnen Staates zur Sicherung eines Anteils der gesellschaftlichen Wertschöpfung seines Landes - gemessen am privaten Verbrauch - für seine demokratisch legitimierten Zwecke. Dieser Steuerzugriff muß deswegen auch an den Staatsgrenzen haltmachen und darf sie nicht (verdeckt) im Wege des "Steuerexportes" überschreiten. Solange man staatliche Autonomie bejaht und aufrechterhalten will, solange wird es auch Grenzprobleme der Besteuerung an den Staatsgrenzen geben (müssen). Regelungsziel kann an dieser Stelle nur sein, die wirtschaftlichen Wertschöpfungsverhältnisse international von jedem Steuereinfluß freizuhalten und erst das Wertschöpfungsergebnis in dem Staat, in dem es genutzt wird, dem Steuerzugriff zu öffnen. In der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft ist man derzeit leider dabei, im Hinblick auf die Steuerharmonisierung das Pferd am Schwanz aufzuzäumen, indem man mit der Steuerharmonisierung dort beginnt, wo sie am wenigstens nötig ist (u.U. sogar ganz unterbleiben kann): bei der Mehrwertsteuer - während man sie dort nicht angeht, wo sie gelöst werden muß: bei den Steuern nach dem Prinzip des Ursprungslandes (- den direkten Steuern im wesentlichen). Man huldigt damit der alten Forderung: "Wasch mir den Pelz und mach' mich nicht naß!" - aber man löst dafür auch die anstehenden Probleme Europas nicht.

B. Zur Frage der sozialgerechten Besteuerung

Ein weiteres großes Problem jeder Besteuerung ist das ihrer *Sozialgerechtigkeit*. Hier hat sich, weil man die Konsumbesteuerung wenig auf ihre diesbezügliche Gestaltungsmöglichkeiten hin durchdacht hat, das Gerücht verbreitet, eine Konsumbesteuerung würde vor allem "die Armen treffen", weil diese Steuer nicht leistungsgerecht zu gestalten sei. Die Möglichkeit, eine leistungsgerechte Steuererhebung zu realisieren, wird dagegen den Ertrags- und Ursprungssteuern zuerkannt.

¹¹ Der britische Schatzkanzler Nigel Lawson scheint hier - für sein Land - **eine** realitätsgerechtere Sicht zu haben; vgl. Forst (1989), S. 75.

Das genaue Gegenteil ist allerdings richtig und möglich. Man muß nur die in der Sache liegenden Möglichkeiten auch ergreifen.

Die folgende Überlegung kann das deutlich machen. Hinsichtlich der leistungsgerechten Erhebung von Ertragssteuern kann man zunächst gerne zugestehen, daß es Fälle geben kann, wo die Steuererhebung so erfolgt (- und ihre wirtschaftliche Wirkung dem auch entspricht), wie man sich das bei der Konstruktion von Steuergesetzen und Steuertarifen vorgestellt hatte. Der Einkommensbegriff unseres Steuerrechts erfaßt aber unterschiedlos das Konsum- wie das (investive) Unternehmereinkommen, besser: es unterscheidet nicht zwischen gesellschaftlichen Verbrauchs- und Kapitalbildungstatbeständen. Das (alte) Ertragsteuerrecht bietet dann zwar einige Hintertüren für eine unterschiedliche Behandlung beider Sachverhalte in der Differenzierung der verschiedenen Einkunftsarten und in der Gestaltung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen - das heilt aber letztlich seinen Grundmangel nicht.

Denn in dem Maße, indem es sich um eine Einkommens- oder Ertragsbesteuerung im Unternehmensbereich - und zwar in den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses handelt - muß das betroffene Unternehmen versuchen, die gezahlte Steuerlast weiterzuzwängen. Soweit ihm dies gelingt, ist die Wirkung der "leistungsgerechten" Steuererhebung durchkreuzt und aufgehoben. Denn in diesem Maße wird die Steuer nun vom "unbekannten Verbraucher" getragen. Pointiert formuliert heißt dies: nur dort, wo die Einkommenbesteuerung im Konsumbereich erhoben wird, kann auch ihre tatsächliche Wirkung mit ihrer geplanten Zielsetzung übereinstimmen; oder anders gewendet: im Konsumbereich kann sogar die Einkommensteuer leistungsgerecht erhoben werden! Wird sie dagegen in den Vorstufen des Wertschöpfungsprozesses erhoben, so wird dies der Tendenz nach zu einer Abwälzung der theoretisch erdachten und dementsprechend erhobenen Steuerlast (einschließlich der damit verbundenen "Steuergerechtigkeit") führen. Noch deutlicher formuliert: *nur soweit eine Einkommenbesteuerung zugleich Konsumbesteuerung ist, ist sie sozial gestaltbar*, soweit sie dies nicht ist, klaffen die Gerechtigkeitserwägungen im Steueransatz und die tatsächliche gesellschaftliche Steuerwirkung auseinander; die Steuer wird schlicht weitergewälzt bis sie (endlich) einen Konsumenten trifft, d.h. bis sie im Ergebnis doch Konsumsteuer wird, so hat sie doch einen entscheidenden Nachteil: sie ist hinsichtlich ihrer Leistungsgerechtigkeit nicht mehr kontrollierbar. Gesamtwirtschaftlich ist jede Besteuerung - auch wenn dies nicht gesehen wird - ihrer Wirkung nach sowieso (unkontrollierte) Konsumbesteuerung; sie ist es - oft genug - auch im Einzelfall: wenn eine Abwälzung nicht gelingt oder nicht möglich ist. Wer also eine kontrollierbare *leistungsgerechte Besteuerung* will, muß sie *auf dem*

Gebiet der Konsumbesteuerung verwirklichen - anderenfalls ist er ein Träumer, der zwischen seiner guten Absicht und der mit der tatsächlichen (Einkommens) Besteuerung erzielten Wirkung nicht unterscheiden kann.

Es kann hier nicht der Ort sein, verschiedene Denkansätze einer leistungsgerechten Besteuerung auf dem Gebiet der Konsumbesteuerung im einzelnen aufzuzeigen. Das wird die Phantasie und den Ehrgeiz ganzer Generationen von Finanzwissenschaftlern und Staatsdienern noch beschäftigen müssen. Es ist aber leicht zu sagen, wo man ansetzen kann, wenn man dieses Ziel erreichen oder sich ihm nähern will: man muß sein Augenmerk darauf lenken, wieweit der mögliche Konsum des einzelnen durch die Steuererhebung eingeschränkt und sein Lebensraum von ihr tangiert wird. Man muß ins Auge fassen, was der einzelne "nach Steuern" (real) noch an konsumierbaren Werten übrig behält, wie sich sein *Realeinkommen* - nicht sein nur "vorläufiges" geldliches Nominaleinkommen - stellt. Die wahre Leistungsfähigkeit des einzelnen muß man daran messen, was er an Leistungen der Gesellschaft für sich persönlich, d.h. für seinen persönlichen Konsum (einschließlich der von ihm zu versorgenden Angehörigen) beansprucht. Die Tatsache, daß er ein hohes *Nominaleinkommen* hat, welches er nicht für seinen persönlichen Verbrauch verwertet, sollte *noch nicht* Anknüpfungspunkt der Steuer sein. Denn mit seinem Konsumverzicht ermöglicht er bei sich selbst oder an anderen Orten der Gesellschaft die Finanzierung von Investitionen, die Finanzierung von Produktionsumwegen. Das ist aber der Sache nach ein Beitrag für die Entfaltung der gesellschaftlichen Produktivkräfte. Solange ein Geldeinkommensbezieher dies tut, sollte er auch steuerlich ungeschoren bleiben. Aber irgendwann, vielleicht wenn die Produkte aus den von ihm mitfinanzierten Produktionsumwegen konsumreif geworden sind, wird auch er konsumieren. Zu diesem Zeitpunkt sollte er dann auch seinen Beitrag zum Bedarf der öffentlichen Hand in Form einer Steuer nach dem Ausmaß seines persönlichen Konsums zahlen. Unsere Gesellschaft muß die persönliche *Leistungsentnahme* aus dem gesellschaftlichen Wertschöpfungsprozeß, nicht den individuellen *Leistungsbeitrag* zu diesem - auch wenn er schon im Geldeinkommen honoriert wird - besteuern. Gesamtwirtschaftlich gesehen bedeutet ein Geldeinkommen ja lediglich einen (noch unverwirklichten) Konsumanspruch (eine "Konsumvormerkung" wie die "Auflassungsvormerkung" nach Abschluß eines Grundstückskaufvertrages).

Für eine solche Besteuerung kann man den Ansatzpunkt der unterschiedlichen persönlichen Verbrauchswege wählen. Man besteuert dann den Grundlebensbedarf

¹² Dieser Gedanke geht schon auf Hobbes (1651) zurück (zitiert nach Folkers (1987), S. 105 ff.) und auf Mill (1871). Er wurde neuerlich auch von Hörn (1970), S. 146 ff. dargestellt.

niedrig und den gehobenen Konsum entsprechend höher. Das würde sich - einer der denkbaren Ansätze - über eine Umsatzbesteuerung mit konsumwegbezogenen, gestaffelten Steuersätzen ermöglichen lassen; viele Länder kennen solche Differenzierungen bereits (in unterschiedlichem Umfang). Man kann eine solche Steuer auch nach dem Ausmaß der einem Bürger in seiner Lebenszeit insgesamt zur Verfügung stehenden (in Anspruch genommenen?) Konsumausgabenquote bemessen (Lebenseinkommensbesteuerung etc.).¹⁴ In letzterem Fall würde man sich mehr der herkömmlichen Technik der Einkommensbesteuerung bedienen, im anderen Fall mehr derjenigen der Umsatzbesteuerung. Vielleicht lassen sich auch noch andere Steuertechniken finden, mit denen das Ausmaß des persönlichen Konsums im hier ins Auge gefaßten Sinne getroffen werden kann. Für den Zustand der Gesellschaft insgesamt ist nicht die Steuertechnik, sondern das sachgerechte wirtschaftliche Ergebnis entscheidend. Zu diesem führen mit Sicherheit verschiedene Wege.

C. Konsumsteuer und Rechnungslegung

Als letztes soll schließlich noch der Bereich der *Rechnungslegung* von Unternehmen angesprochen werden, die heute durch die Steuererhebung, die an das Gewinn- oder Verlustergebnis des Unternehmens anknüpft, ständig verfälscht wird. Welche Kunststücke der Rechnungslegung müssen nicht erdacht und erbracht werden, um das Besteuerungsergebnis im Unternehmensinteresse niedrig und das Kapital im Betrieb zu halten! Wer auf diesem Gebiet beruflich tätig ist, kennt die Bandbreite solcher (legalen) Bemühungen.

Sie haben aber das bedauerliche Nebenergebnis, daß auch der Ertrag eines Unternehmens nicht in vollständiger Form für die am Unternehmen selbst Beteiligten deutlich wird. So werden auch nicht alle Elemente der vereinbarten oder vorgesehenen Gewinn- oder Ertragsteilung, die zum Wesen des Gesellschaftsrechtes gehört, unter den Beteiligten offengelegt. Zugleich wird eine negative Kameraderie der Unternehmensbeteiligten zu Lasten des Staates gefördert: denn jeder versteht ja, daß man "Steuern sparen" muß - bis zu dem Extrem gelegentlich, daß man auch selber nichts mehr verdient oder erhält. Wie anders sähe die Welt auf diesem Gebiet aus, wenn andere Verständigungsformen zwischen Unternehmensbeteiligten (Gesellschaftern und Mitarbeitern) würden Platz greifen können,

So kann man grundsätzlich die Differenzierung der Umsatzsteuersätze - Regelsatz und ermäßigter Satz in der BRD z.B. - verstehen.

¹⁴ Vgl. Mitschke (1985), (1986), (1987) und Kronberger Kreis (1989).

wenn der verfälschende steuerliche Einfluß auf die Rechnungslegung entschärft werden könnte oder ganz verschwinden würde! Die heutige Steuererhebungsform der Ertragsbesteuerung hat dazu geführt, daß der Fiskus faktischer, aber ungeliebter Mitgesellschafter aller Unternehmen geworden ist. Gegen diesen ungeliebten und ungeliebten Dritten im Unternehmen verbündet man sich in allen erdenklichen Formen. Welcher Wandel würde hier eintreten, wenn man den Staat als ungeliebten Mitgesellschafter nicht mehr bei allen Unternehmensentscheidungen mit am Tisch hätte, sondern, wenn die Steuererhebung aus dem Unternehmensbereich der Wirtschaft ganz entfernt und an das Ende der gesellschaftlichen Wertschöpfung verlagert wäre? Eine ungeahnte Versachlichung aller Probleme würde eintreten. Der rechtliche Friede zwischen Gesellschaftern, Mitarbeitern und den Finanzbehörden gewönne.

VI. Die Entbindung gesellschaftlicher Initiativkräfte

Das allerwichtigste Moment vielleicht, das wir im Zusammenhang unseres Themas - der Vernetzung der Konsumbesteuerung mit dem gesellschaftlichen Leben insgesamt - zu behandeln haben, ist die Wirkung, die von der gegenwärtigen Ertragsbesteuerung auf die *Entfaltung der individuellen Initiativkräfte* in den Menschen unserer Gesellschaft ausgeht bzw. der Wegfall einer Lähmung, die bei der schrittweisen Verlagerung der Steuererhebung von der Ertrags- zur Konsumbesteuerung, bei der Entfernung der Steuererhebung aus den Vorstufen des Wertschöpfungsstromes eintritt. Beklagt sich unsere Gesellschaft heute zurecht über die lähmenden Wirkungen des bestehenden Steuersystems, wenn sie von der Verlagerung von Produktionsorten in das Ausland, von Schattenwirtschaft im Inland, vom Erlebnis der Fruchtlosigkeit des individuellen Arbeitseinsatzes (weil jedes Arbeitsmehrergebnis sogleich überdurchschnittlich besteuert wird), eingehend spricht, so hätte sie im Maße des Übergangs zur geforderten Konsumbesteuerung über solche Erscheinungen weit weniger oder nicht mehr zu klagen.

Denn der *Kardinalfehler* unseres heutigen Steuersystems ist, daß die Besteuerung zu stark an geldliche Zuflüsse - als nominales Zwischenäquivalent ("Depot") für spätere faktische Gegenleistungen - anknüpft und die Geldform der Einkommensbildung (als solches Zwischenäquivalent) zu sehr in den Vordergrund schiebt. Der Empfang einer geldlichen (vorläufigen) Gegenleistung ist ja nur eine Art Verbuchungsakt ("Vormerkung") des Wirtschaftssystems, mit dem es festhält, wer noch keine faktische Gegenleistung für seinen Leistungsbeitrag erhalten und daher noch Anspruch auf einen solchen Ausgleich hat. Geldbesitz, Geldvermögen drücken insoweit gerade den Stand der noch nicht abgerechneten materialen Leistungen der

Gesellschaft aus. Es hat jemand geleistet, ihm fehlt noch die Gegenleistung: dies wird durch den Geldbesitz vermerkt. Der Bürger, der schon beim Empfang einer geldlichen Gegenleistung seine Steuer entrichten soll, empfindet das so, daß der Staat sich mit seinem Steuerzugriff in der "Verbraucherschlange" vor ihn selbst mit seinem Konsumanspruch drängt. Das verdrießt. Der Bürger fühlt sich folglich dazu motiviert, sich der geldlichen Abrechnungsform der Gesellschaft immer wieder und immer mehr (womöglich ganz) zu entziehen und seine Gegenleistung außerhalb des leicht besteuerten geldlichen Abrechnungssystems zu erhalten: in Naturalbezügen aller Art, durch Leistungsaustausch ohne geldliche Abrechnungsformen; Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft entstehen auf diese Weise und aus diesem Grunde. Dagegen ist die Beitragsleistung zur Erhaltung des Gemeinwesens in Form der Steuerzahlung für den einzelnen faktisch viel akzeptabler, wenn sie zugleich und am Maßstab seines eigenen persönlichen Leistungsbezuges aus der Gesellschaft, den er sehr konkret vor Augen hat, erfolgt.

Unsere Gesellschaft besteuert nämlich, wie bereits dargelegt, mit der Erfassung des Geldzuflusses schon den *Leistungsbeitrag* des einzelnen zur erst entstehenden gesellschaftlichen Wertschöpfung, nicht - wie die Konsumsteuer - seine *Leistungsentnahme* aus der abgeschlossenen, vollendeten gesellschaftlichen Wertschöpfung. Sie wirkt damit lähmend auf die Entfaltung des individuellen Leistungsbeitrages: sie mindert damit (ungewollt) zugleich den gesellschaftlichen Wohlstand. Die Konsumbesteuerung dagegen, die zunächst die Entfaltung des Leistungsbeitrages unbesteuert zustande kommen läßt, führt auch durch ihre Handhabung schon zum Bewußtsein von der (tatsächlichen) Teilung des gesamtgesellschaftlichen Leistungsergebnisses zwischen dem einzelnen Bürger und der öffentlichen Hand. An dem Lebenspunkt, an dem der einzelne selber etwas für sich empfängt, d.h. gesellschaftliche Leistungen in Anspruch nimmt, ist er viel aufgeschlossener dafür, daß auch andere, die für die Ordnung des gesellschaftlichen Lebens und für dessen Sicherheit tätig sind, die dafür erforderlichen Mittel und den ihnen dafür gebührenden Anteil an der gesellschaftlichen Wertschöpfung erhalten. Er ist bereitwilliger zu teilen. Die Besteuerung des Leistungsbeitrages ist dagegen eine Art "Knospenfrevl" an der Entfaltung der gesellschaftlichen Initiativkräfte der Bürger. Die Steuer fällt wie eine Art von Nachtfrost über die sich gerade entfaltenden Initiativkräfte her. Ist dagegen die Wertschöpfung zustande gekommen, ist Erntezeit und das Ausmaß der Ernte zu übersehen, so ist die Teilung des gesellschaftlichen Leistungsergebnisses ein verständlicher Akt. Sie mindert nicht mehr die Entfaltung von Initiative, sondern entscheidet lediglich über deren Früchte im Sinne einer gerechten Aufteilung zwischen Bürgern und Staat.

Die hier geschilderte Entfaltung der gesellschaftlichen Initiativkräfte (im Hinblick auf die von ihnen ausgehende Vermehrung des gesellschaftlichen Wohlstandes insgesamt) wurde zuvor schon bei der Freistellung der Kapitalbildung von der Besteuerung in anderer Weise geschildert. Sie erscheint mit der eben vorgenommenen Blickerweiterung in den noch allgemeineren *Grundsatz der Initiativförderung in der Gesellschaft* einbezogen, von der sie letztlich nur Teil, wenn auch ein wesentlicher, ist.

VII. Konsumbesteuerung als falliger Beitrag zur gesellschaftlichen Selbstfindung

Blicken wir am Ende unseres Beitrages auf dessen Ausgangspunkt zurück, so hat uns der Gedankengang im Laufe seiner Entfaltung wieder zur Ausgangsidee der gesellschaftlichen Selbstreflexion, der gesellschaftlichen Selbstfindung in den Formen des von der Gesellschaft selbst hervorgebrachten Steuerwesens geführt. Das Steuerwesen ist ein Teil der Formen, durch die und mit denen die Gesellschaft ihr Verhältnis zu sich selbst finden und gestalten kann. Das Steuerwesen insgesamt hat den Charakter eines institutionalisierten gesellschaftlichen Bewußtseins-elementes, eines Elementes, das Deutlichkeit, Überschaubarkeit und damit Akzeptanz in das gesellschaftliche Leben hereinbringen soll. Das gesellschaftliche Leben muß sich in gegliederten Gruppen der Völker und Regionen entfalten, die ihrerseits wiederum die Lebensgrundlage für die individuelle Entwicklung des einzelnen Menschen darstellen und darin ihren Sinn finden.

Unser bisheriges Steuersystem, das zu sehr auf die geldliche Zwischenform des Leistungsbeitrages des einzelnen zur gesamtgesellschaftlichen Wertschöpfung abhob, trägt unter den heutigen Gegebenheiten weltweiter Arbeitsteilung zu wenig zu dieser gesellschaftlichen Selbstfindung bei, weil es die gegebenen Realitäten der faktischen Konsumbesteuerung verkennt und stattdessen überlebte Bewußtseinsformen gesellschaftlicher Selbstreflexion als Steuerwesen in eine Gegenwart tradiert, die tragfähigerer und demokratischerer - d.h. neuer - Elemente für diese Selbstfindung bedarf. Besteuerung ist eben immer Einschränkung des persönlichen Konsums und damit Verbrauchsbesteuerung: das Steuersystem im Ganzen muß diese Realität zeigen. Steuererhebung bedeutet: einen Teil der gesellschaftlichen Wertschöpfung dem Staat zuzuordnen; das Steuerwesen muß diese Realität bewußt und damit demokratischen Beteiligungsverfahren der Bürger zugänglich machen. Die Gesellschaft der Gegenwart erlebt sich nicht mehr so, daß diese Gesellschaft als solche wichtiger ist als der einzelne; vielmehr wird heute umgekehrt im Ausmaß

des Entfaltungsraumes der einzelnen Individualität in der Gesellschaft der Maßstab für die Menschlichkeit des Gemeinwesens selber gesehen.¹⁵

Das Steuerwesen darf daher die Initiativentfaltung des einzelnen nicht lähmen, wenn es nicht deren Sinn beeinträchtigen und die wesentlichen Produktivkräfte der Gesellschaft zunichte machen will. In der Beachtung dieser Elemente, die in der Gegenwart durch eine Konsumbesteuerung sachgerecht zu gestalten sind, hegt der heute geforderte Beitrag des Steuerwesens zur Selbstfindung der Gesellschaft. Die Erkenntnis dieses Zusammenhanges und seine Verwirklichung bedeuten: den für die Gesellschaft der Gegenwart erforderlichen steuersystematischen Bewußtseinswandel mit herbeiführen zu helfen.

Fassen wir zusammen: das Steuerwesen der modernen Gesellschaft hat mit der Mehrwertsteuer erstmals eine Steuer entwickelt, die nicht mehr an Einzeltatsachen oder an Einzelwirtschaftsphänomene (des Unternehmens etc.) anschließt, sondern die einen gesamtgesellschaftlich definierten Sachverhalt zum Anknüpfungspunkt der Steuer macht. Sie fragt: ist die Wertschöpfung beendet oder noch nicht? Sie will den privaten Endverbrauch nach Beendigung der arbeitsteiligen gesellschaftlichen Wertschöpfung erfassen. In der Umsatzsteuerreform (von der alten Bruttoumsatzsteuer zur Nettoumsatzsteuer in Form der Mehrwertsteuer) ist - wie in einem Jahrhundertzeichen - deutlich geworden, worauf es grundsätzlich für das Steuerwesen unserer Gesellschaft ankommt: auf die Verlagerung der Steuererhebung an das Ende des Wertschöpfungsprozesses, auf die Befreiung des Wertschöpfungsprozesses von allen Steuererhebungszwängen und -formen. Für die Gestaltung des Steuerwesens bedeutet dies: *die gesamte Steuererhebung muß aus dem Wertschöpfungsstrom der Gesellschaft verschwinden und an dessen Ende verlegt werden.* Die Konsumbesteuerung vollzieht dies.

Sie ist *wettbewerbsneutral* - auch über die Grenzen. Sie ist *unternehmensformneutral* und belastet nicht den Kapitaltransfer. Sie bewirkt Erleichterung und *Freistellung der Kapitalbildung* von der Besteuerungslast. Sie ermöglicht *ationale Haushaltsautonomie* für die Einzelstaaten eines Staatenverbundes (z.B. EG) und entschärft (oder löst) das Problem der *Steuerharmonisierung* zwischen ihnen. Sie befreit die *wirtschaftliche Rechnungslegung* der Unternehmen von den Verfälschungstendenzen der gegenwärtigen Steuererhebung für diese Rechnungslegung und läßt (erstmal) eine wirkliche *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit* zu. Sie fordert die *Sozialbindung des Kapitals* in der Entwicklung angemessener Eigentumsformen für das Eigentum an Produktionsmitteln, die den - gesellschaftlich gesehen - treuhänderischen Charakter der Verwaltung dieser Mittel beachtet. Sie

Steiner nennt dies ein "soziologisches Grundgesetz". Vgl. Steiner (1898), S. 180 ff.

fördert die *Demokratisierung* der Gesellschaft, weil sie das Bewußtwerden der Gesellschaft in den Formen ihres Steuerwesens durchschaubar gestaltet und damit zur *Sozialakzeptanz* des Staates und seines Steuerwesens beiträgt. Die Konsumbesteuerung führt dadurch zu einer neuen Bewußtseinsbildung der Gesellschaft für sich selbst, d.h. zu ihrer eigenen *Selbstfindung* in ihren institutionalisierten Bewußtseins-elementen (wie dem Steuerwesen). Die so durchschaubar werdenden Lebensformen der Gesellschaft fördern die individuelle Lebensentfaltung ihrer Bürger; damit nimmt auch der gesellschaftliche Wohlstand - des Einzelnen wie des Ganzen - tendenziell zu.

Literatur

- Folkers, C. (1987), Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung, in: K. Häuser (Hrsg.), Wandlungen der Besteuerung, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 160, S. 89-102.
- Forst, C. (1989), Zum Stand der Umsatzsteuerharmonisierung in der EG, UR, S. 73-76.
- Hardorp, B. (1967), Mehrwertsteuer und Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt, Betriebsberater, S. 173-177.
- Hardorp, B. (1972), Siegeszug der Mehrwertsteuer in Europa?, Österreichisches Kuratorium für Wirtschaftlichkeit.
- Hardorp, B. (1984), Verbrauchsbesteuerung als Orientierungspunkt der Steuerpolitik?, Wirtschaftsprüfung, S. 639-645.
- Hardorp, B. (1985), Systemwandel im Steuerrecht?, Betriebsberater, Heft 30, Beilage 13.
- Hardorp, B. (1986 a), Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Zwecke - ein negatives Steuerrecht?, Betriebsberater, S. 2341-2344.
- Hardorp, B. (1986 b), Vom Wesen der Umsatzsteuer und deren innerem Formwiderspruch - eine Warnung vor falsch angelegter Steuerharmonisierung, UR, S. 168-171.
- Hardorp, B. (1988 a), Leistungsbeitrag oder Leistungsentnahme: was ist zu besteuern?, Bausteine.
- Hardorp, B. (1988 b), Antrosophie und Steuerreform, Die Drei.
- Hobbes, T. (1651), Leviathan or the Matter, Forme, Power of a Commonwealth Ecclesiasticall and Civil, London.

- Häuser, K. (1987) (Hrsg.), Wandlungen der Besteuerung, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 160.
- Hörn, M (1970), Mehrwertsteuer - die tragende Steuer eines künftigen Steuersystems?, *Steuer und Wirtschaft*, S. 146-166.
- Kronberger Kreis (1989), Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe: Band 18.
- Mill, J.S. (1871/1921), *Principles of Political Economy / Grundsätze der politischen Ökonomie*, Übersetzung W. Gehrig, 2. Bd, Jena.
- Mitschke, J. (1985), Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, Baden-Baden.
- Mitschke, J. (1986), Umriss einer integrierten Neuordnung von direkten Steuern und Sozialtransfers, *Wirtschaftsdienst*, S. 461-67.
- Mitschke, J. (1987), Steuerreform: Probleme an der Wurzel, *Wirtschaftswoche*.
- Pollak, H. (1987), Gibt es einen Wandel in der Einkommensteuer?, in: K. Häuser (Hrsg.), *Wandlungen der Besteuerung*, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 160, S. 59-88.
- Rose, M. (1987 a), Plädoyer für eine konsumorientierte Steuerreform, in: R. Henn (Hrsg.), *Technologie, Wachstum und Beschäftigung*, Festschrift für Lothar Späth, Berlin, Heidelberg, London, S. 869-883.
- Rose, M. (1987 b), Plädoyer für eine Konsumorientierung bei der Reform des Steuersystems, *Volkswirtschaftliche Korrespondenz der Adolf-Weber-Stiftung*, Heft 2.
- Schmidt, K. (1986), *Reform der Unternehmensbesteuerung*, Berlin, Heidelberg.
- Steiner, R. (1898), *Gesammelte Aufsätze zur Kultur- und Zeitgeschichte*, Dornach, GA31.
- Steiner, R. (1950), *Soziale Zukunft*, Bern.
- Timm, H. (1987), Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert, in: K. Häuser (Hrsg.), *Wandlungen der Besteuerung*, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 160, S. 11-58.