

Steuerreformen

(→ *Steuerrechtsentwicklung in der BRD*)

Inhaltsübersicht

- A. Begriffsbestimmung, Abgrenzungen, verwandte Themenkreise
 - I. Steuerreformen und Steuerrechtsänderungen
 - II. Steuerreformen und Steuerrechts-harmonisierung
- B. Voraussetzungen für das Gelingen von Steuerreformen – Ursachen für ihr Scheitern
 - I. Theorie der Steuerreform
 - II. Politische Motivationen für das Ingangsetzen von Steuerreformprozessen
 - III. Orientierung an Wertmaßstäben
 - IV. Steuerreformen und Übergangsregelungen
 - V. Akteure und Ablauf von Steuerreformprozessen
 - VI. Beispiel für das Scheitern einer Steuerreform: Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
- C. Steuerreformen der Vergangenheit
- D. Reform des geltenden Steuerrechts
 - I. Überblick
 - II. Steuerartenübergreifende Reformziele
 - 1. Sachgerechtes Gesamtsteuersystem
 - 2. Vereinfachung
 - 3. Senkung der Steuersätze bei Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen
 - 4. Aufkommensneutralität
 - 5. Ökologisierung
 - 6. Konsumorientierung
 - 7. Harmonisierung von Sozial- und Steuersystem
 - 8. Euroäisierung und Internationalisierung
 - III. Reform der Einkommensteuer
 - 1. Reformbedürftigkeit des Einkommensteuerrechts
 - 2. Allgemeine Reformziele
 - a) Streichung von Steuervergünstigungen
 - b) Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung
 - c) Konsumorientierung durch Zins- und Sparbereinigung
 - 3. Reform der Einkünfte-/Gewinnermittlung
 - 4. Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung
 - 5. Reform der Besteuerung von Veräußerungseinkünften
 - 6. Reform der Besteuerung der Alterseinkünfte
 - 7. Reform der Ehegatten- und Familienbesteuerung
 - 8. Tarifreform

- IV. Reform der Unternehmensbesteuerung
 - 1. Einführung einer rechtsform-unabhängigen Unternehmensteuer
 - 2. Reform oder Abschaffung der Gewerbesteuer
 - 3. Reformbedarf im Bereich der Körperschaftsteuer
- V. Reform der Umsatzsteuer
- VI. Reform der Erbschaftsteuer
- VII. Wiedererhebung der Vermögensteuer
- VIII. Reform der Grundsteuer
- IX. Ökologische Steuerreform
- E. Steuerreformen im Ausland

A. Begriffsbestimmung, Abgrenzungen, verwandte Themenkreise

- I. Steuerreformen und Steuerrechtsänderungen

In der Bundesrepublik Deutschland kommt es alljährlich zu einer Vielzahl von Steuerrechtsänderungen (symptomatisch: *Ossola-Haring* (Hrsg.) Jahrbuch der Steueränderungen 1996, 1997). Nur in den seltensten Fällen handelt es sich hierbei um S., auch wenn Steueränderungsgesetzen gelegentlich der hochtrabende Titel „Steuerreformgesetz“ verliehen wird (z. B. „Einkommensteuerreformgesetz 1975“; „Steuerreformgesetz 1990“). Doch nicht jede Steuerrechtsänderung ist eine Steuerreform, auch nicht die Summe zahlreicher Steuerrechtsänderungen. Denn der Begriff Steuerreform bezeichnet **keine Quantität**, sondern eine **Qualität**. Zu einer Reform des Steuerrechts kommt es nur, wenn dieses anhand von Prinzipien systematisch fortentwickelt wird. Einzelmaßnahmen, denen kein erkennbares System zugrunde liegt, erreichen diese Qualität nicht.

Eine Steuerreform kann mehrere Steuergesetze und Steuerarten umspannen, kann sich aber gleichermaßen auf ein einzelnes Steuergesetz, ja sogar auf Teilaspekte eines Steuergesetzes (Steuersubjekt, Steuerbemessungsgrundlage, Steuertarif) beschränken. Dabei muß es nicht zwingend zu einem Funktionswechsel der Einzelsteuer kommen (so aber → *Steuerrechtsentwicklung in der BRD*). Eine Maßnahme verdient auch dann den Namen Steuerreform, wenn sie die durch unsystematische Steuerrechtsänderungen verschütteten, ursprünglichen Strukturen einer Steuer wieder freilegt.

Ebenso kann die Neuregelung des Steuerfahrensrechts eine Steuerreform darstellen. Dies wird zwar gelegentlich bezweifelt (→ *Steuerrechtsentwicklung in der BRD*), doch kann es grundsätzlich weder darauf ankommen, daß Reformen ohne belastungsmäßige Konsequenzen meist nur eine geringe Öffentlichkeitswirkung entfalten noch ob unmittelbar das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde betroffen ist (so *Schmölders/Strickrodt* in *HWStR* Bd. II, S. 1337). Vielmehr entscheidet auch hier allein, ob die Materie einer systematischen Neuordnung unterzogen wird.

Fraglich ist hingegen, inwieweit Veränderungen allein des Steuertarifs den Rang einer Steuerreform einnehmen können, da jenseits des Erfordernisses der Folgerichtigkeit des Tarifverlaufs der Steuertarif eine rein politische Entscheidung ist und daher keiner Systematik unterliegt (*Dziadkowski* BB 1997, 1018). Die Tarifreform ist daher regelmäßig keine **Steuerrechtsreform** im Sinne einer Gerechtigkeits- oder Vereinfachungsreform, sondern lediglich eine **politische Reform** (*J. Lang* in *Tipke/Lang* § 9 Rz. 7).

II. Steuerreformen und Steuerrechts-harmonisierung

Einen Unterfall der Steuerreform bildet die Steuerrechtsharmonisierung. Auch die Steuerrechtsharmonisierung zeichnet sich durch eine geordnete Entwicklung aus, die sich an einem Maßstab – etwa dem EG-Vertrag – orientiert. Allerdings kann die Steuerrechtsharmonisierung mit nationalen Systemvorstellungen kollidieren und damit die systematische Weiterentwicklung (Reform) des nationalen Steuerrechts stören.

Anders als eine planmäßige Steuerharmonisierung erreicht die autonome Steuerrechtsangleichung – häufig als „stille Harmonisierung“ bezeichnet – in der Regel nicht die Qualität einer Steuerreform. Im Gegenteil, der Impetus, sich an fremde Steuerrechtsordnungen anzupassen, führt gerade in jüngerer Zeit häufig zu wahllosen Anleihen im Ausland, die einer geordneten Entwicklung und Reform des nationalen Steuerrechts entgegenstehen.

B. Voraussetzungen für das Gelingen von Steuerreformen – Ursachen für ihr Scheitern

I. Theorie Steuerreform

Die Schwierigkeit, S. in der Besteuerungswirklichkeit umzusetzen, hat der **Neuen Politischen Ökonomie** Anlaß für die Entwicklung einer **Theorie der Steuerreform** gegeben. Diese macht es sich zur Aufgabe, die institutionellen Rahmenbedingungen demokratischer Steuerreformprozesse zu analysieren. Politische Prozesse werden auf ökonomische Entscheidungsmuster zurückgeführt, Mechanismen der Steuerpolitik mit dem Bestreben der beteiligten Gruppen nach Nutzenmaximierung erklärt. Besonderes Interesse gilt den antagonistischen Kräften, die in einer Demokratie Reformprozesse beeinflussen (grundlegend *Brennan/Buchanan* *The Power to Tax*, 1980; *Franke* *Steuerpolitik in der Demokratie*, 1993).

II. Politische Motivationen für das Ingangsetzen von Steuerreformprozessen

Politisches Initial für das Ingangsetzen von S. sind zumeist recht vordergründige tagespolitische Anlässe. Wachsender Unmut in der Bevölkerung gegenüber der als zu hoch empfundenen Abgabenlast, hohe Arbeitslosigkeit, der Rückgang ausländischer Direktinvestitionen erzeugen aktuellen Reformdruck. Aus politischer Sicht sollen S. helfen, sozial- und gesellschaftspolitische Probleme zu lösen. Sie sollen Beschäftigung und Wachstum schaffen und – im Zeitalter globalisierter Wirtschaft von zunehmender Bedeutung – den Wirtschaftsstandort sichern. Neu hinzu gekommen sind ökologische Zielsetzungen.

In ihrer Grundausrichtung lassen sich die Reformmaßnahmen in der Regel auf die Gegensätze angebots- oder nachfrageorientierter Wirtschaftspolitik zurückführen. Angebotsorientierte Steuerpolitik strebt eine Verlagerung von den direkten zu den indirekten Steuern an. Wichtiges Ziel ist die Senkung der Spitzensteuersätze („Leistung muß sich wieder lohnen“). Demgegenüber werden im Rahmen nachfrageorientierter Politik Erhöhungen der Verbrauchsteuern abgelehnt und Steuerentlastungen vor allem auf die kleinen und mittleren Einkommen konzentriert.

Gerade weil das Steuerrecht außerhalb der bloßen Mittelbeschaffung für zahlreiche sachfremde gesellschafts- und wirtschaftspolitische Ziele instrumentalisiert werden kann, ist Ausgangspunkt von Reformmaßnahmen nur selten die Durchsetzung von mehr **Steuergerechtigkeit**, auch wenn der Begriff der Steuergerechtigkeit im politischen Schlagabtausch gerne als agitatorische Worthülse eingesetzt wird (hierzu sehr kritisch *Tipke StRO I*, 273 ff.). Im Politischen können Steuergerechtigkeitsreformen jedoch schon deshalb nicht gedeihen, weil es im schnellebigen, in Legislaturperioden und Wahlkämpfen gefangenen politischen Prozeß an Ruhe und Ernsthaftigkeit fehlt, sich mit den Gerechtigkeitsfragen einer so komplexen Materie wie dem Steuerrecht auseinanderzusetzen. Weil ihm Grundlagen des Verständnisses fehlen und weder Politik noch Medien ein Mindestmaß an **Sachaufklärung** leisten, ist es dem Bürger ohnehin nicht möglich zu verstehen, was Steuergerechtigkeit bedeutet. So werden in Zeiten eines verkümmerten öffentlichen Diskurses Steuerrechtsänderungen zyklisch zur Verteilung von plakativen, leicht verständlichen Wahlgewinnen mißbraucht. Diese sind schuld an der zunehmenden Zersetzung des Steuerrechts durch Sozialzwecknormen, dem Verlust des Systemhaftigkeit. Doch nach den Erkenntnissen der Public-Choice-Theorie kann es der Politik gar nicht um eine Systematisierung des Steuerrechts gehen, sondern allein darum, ein attraktives Politikangebot zu machen, das möglichst viele Wählerstimmen anzieht. Der Wähler läßt sich nicht mit Gerechtigkeitsargumenten kaufen, sondern nur mit der Versprechung neuer und der Wahrung bestehender Steuervorteile. Er versteht in der populistisch verflachten Diskussion nur eine Sprache: Verbleibt ihm nach einer Wahl mehr oder weniger im Portemonnaie? Ihn interessiert nur die Quantität, nicht die Qualität. Steuerreformen ist dieses politische Klima abträglich (zu den grundsätzlichen Strukturproblemen der repräsentativen Parteiendemokratie s. insb. v. *Hayek* *Recht, Gesetzgebung und Freiheit* Bd. 3, 1981 S. 15 ff.; 137 ff.; speziell im Hinblick auf die Steuergesetzgebung *Tipke* *StuW* 1983 S. 1 ff.).

III. Orientierung an Wertmaßstäben

Die genannten politischen Beweggründe mögen unerlässlich sein, Reformprozesse in Gang zu bringen, als systematische Grundlage einer Steuerreform reichen sie jedoch nicht aus. Sie können nur eine Entwicklung anstoßen, die sich dann aber an wissenschaftlich fundierten Wertmaßstäben und Gestaltungspostulaten orientieren muß und gerade nicht Spielball tagespolitischer Gestimmtheiten und klientelorientierter Wählerpflege sein darf. Jedes Reformbemühen, das seine Legitimität nicht aus nachvollziehbaren und nachprüfbar Maßstäben bezieht, wird unweigerlich scheitern, nicht nur, weil es Wertmaßstäben bedarf, um zu einer systematischen Weiterentwicklung des Rechts zu kommen, sondern auch weil sich die Reform andernfalls nicht gegenüber den Gruppeninteressen der sog. „Reformverlierer“ verteidigen läßt (hierzu ausführlicher B.IV).

Die Erkenntnis, daß jeder Reform des Steuerrechts die Aufstellung abstrakter Grundmaximen vorausgehen muß, läßt sich bei *Vauban* schon zu Beginn des 18. Jahrhunderts nachweisen (*Vauban Dixme Royale*, Erstausgabe 1707, nachgewiesen bei *Mann* *Steuerpolitische Ideale* S. 117). Um so bedauerlicher ist, daß die Bedeutung der Prinzipienhaftigkeit von S. bis heute von der Politik nur unzureichend verinnerlicht wurde.

Wertmaßstäbe sind zunächst in der Verfassung (→ *Steuerrecht*) zu suchen. Das BVerfG hat in den letzten Jahren vermehrt verfassungsrechtliche Gestaltungsmaßstäbe aufgezeigt. Es formuliert sogar konkrete Gestaltungsaufträge an den Gesetzgeber, die diesen binden, auch wenn sich das Gericht damit an die Grenzen des gebotenen *judicial self restraint* begeben mag (→ *Bundesverfassungsgericht*).

Das BVerfG hat das Leistungsfähigkeitsprinzip (→ *Steuergerechtigkeit*) in Art. 3 Abs. 1 GG verankert (*BVerfGE* 61, 319, 343 E; 82, 60, 86) und damit zu einem Verfassungsmaßstab gemacht. Es hat in einer Reihe von Entscheidungen Art. 6 Abs. 1 GG für das Steuerrecht effektuiert (*BVerfGE* 6, 55; 13, 290; 16, 243; 29, 112; *BVerfGE* BStBl. II 1996, 34) und bekennt sich seit einiger Zeit zu einer Begrenzung des Steuereingriffs durch die Freiheitsrechte (Grundsatz der freiheitsschonenden Besteuerung, s. *BVerfGE* 87, 153; 93,

121, 165). Schließlich stützt der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (*BVerfGE* 98, 106, 126) die Forderung nach der Systemhaftigkeit des Steuerrechts. Das Gericht hat den Gesetzgeber auf die konsequente Umsetzung des von ihm als Ausfluß der Leistungsfähigkeit anerkannten objektiven Nettoprinzips festgelegt (*BVerfGE* FR 1998, 1028 ff.; a. A. noch *BVerfGE* 34, 103) und damit die Vorgaben für die Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung in einem zentralen Punkt verfassungsfest gemacht. Den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers formuliert das *BVerfGE* neuerdings folgendermaßen: „Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i. S. der Belastungsgleichheit umzusetzen“ (*BVerfGE* FR 1998, 1028, 1030). Gleichwohl erlaubt die Abstraktionshöhe der Verfassung auch in ihren verfassungsgerichtlichen Konkretisierungen nicht den Schluß auf Einzelheiten eines rationalen Besteuerungssystems (s. *Isensee* 57. DJT 1988 Sitzungsbericht N, 39). Die Verfassung markiert lediglich äußere Grenzen, beläßt dem Gesetzgeber aber einen so weiten Spielraum, daß innerhalb dieser Grenzen weitere rationale Gestaltungskriterien vonnöten sind.

Um die Entwicklung derartiger Gestaltungskriterien hat sich seit jeher die Finanzwissenschaft bemüht (s. hierzu insb. *Neumark* Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, und zur historischen Entwicklung s. *Fritz Karl Mann* Steuerpolitische Ideale, 1937). Auf *Adam Smith* (Der Wohlstand der Nationen, 1776, 703 ff.) lassen sich die vier klassischen Gestaltungspostulate der

- (1.) Gleichheit
- (2.) Bestimmtheit
- (3.) Bequemlichkeit und
- (4.) Effizienz

der Besteuerung zurückführen. Diese Gestaltungsprinzipien beanspruchen bis heute Gültigkeit. Dies gilt um so mehr, als sie mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, dem Rechtsstaatsprinzip und dem Übermaßverbot Entsprechungen in der Verfassung finden (zu den Verbindungslinien zwischen ökonomischen und rechtlichen Gestaltungskriterien s. *J. Lang* BMF-Schriftenreihe Heft 49, Rz. 347 ff.).

Ergänzt und modifiziert werden die traditionellen Gestaltungspostulate durch die moderne Optimalsteuertheorie, derzufolge die Ausgestaltung des Steuersystems vorrangig an der volkswirtschaftlichen Nutzenmaximierung auszurichten ist. Gesamtwirtschaftliche Verzerrungen werden dann vermieden, wenn der Steuerpflichtige sein Handeln nach Vor-Steuer-Renditegesichtspunkten ausrichten kann. Dieses Gebot der **Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität** der Besteuerung wird weiter konkretisiert in den Forderungen nach Gewinnverwendungs-, Rechtsform- und Finanzierungsneutralität. Anders als im klassischen Liberalismus (*Mann* Steuerpolitische Ideale, S. 246 ff.) wird das Gebot der Neutralität des Steuerrechts in der Optimalsteuertheorie aber insoweit eingeschränkt, als lenkende Eingriffe dort zulässig und geboten sind, wo sie zur Nutzenmaximierung unerläßlich sind, etwa um ein Marktversagen zu korrigieren.

Schließlich haben sich in Rechtsprechung und Schrifttum zahlreiche einfachgesetzliche Besteuerungsprinzipien herausgebildet (z. B. Markteinkommensprinzip, Nominalwertprinzip, Bilanzierungsprinzipien, vgl. *J. Lang* in *Tipke/Lang* § 4 Rz. 15). Diese konkretisieren verfassungsrechtliche und ökonomische Prinzipien und sind bei der Fortentwicklung des Steuerrechts zu berücksichtigen, gegebenenfalls selbst einer geordneten Fortschreibung zu unterziehen.

IV. Steuerreformen und Übergangsregelungen

Eines der Hauptprobleme von S. liegt in der Gestaltung des Übergangs zwischen altem und neuem Recht, namentlich in der Frage, inwieweit Bestandsinteressen zu berücksichtigen sind. Nicht nur die rückwirkende Änderung (→ *Rückwirkungsverbot*) von Gesetzen wirft Fragen des Vertrauensschutzes und der steuerlichen Planungssicherheit auf. Vielmehr stellt sich das Problem der Übergangsgerechtigkeit auch in Fällen reiner pro futuro-Änderungen, soweit sie an in der Vergangenheit ins Werk gesetzte (sog. vorveranlaßte) Sachverhalte anknüpfen. Vom *BVerfGE* werden derartige Fälle unechter Rückwirkung – teils wird eine Rückwirkung ganz verneint – in aller Regel als verfassungsrechtlich unbedenklich oder

zumindest aufgrund der Änderungsinteressen des Staates gerechtfertigt angesehen. Nur in einigen Ausnahmeentscheidungen hat das Gericht das Fehlen von Übergangsvorschriften moniert (*BVerfGE* 43, 291, 391 ff.; 51, 356, 362 ff.; 62, 117, 162 ff.).

Der Gesetzgeber ist großzügiger in der Anordnung von Übergangsfristen. Er sieht Überleitungsvorschriften in erster Linie dort vor, wo eine Änderung besondere Breitenwirkung entfaltet. Übergangsregelungen werden als Instrument zur Brechung politischen Widerstands angesehen, und nicht als Gebot der verfassungsrechtlichen Garantien des Rechtsstaatsprinzips und der Grundrechte. Die Folge ist, daß sie äußerst willkürlich zum Einsatz gebracht werden. Eine Maßstäblichkeit fehlt bisher weitgehend. Ohne einen solchen Maßstab lassen sich indes berechnete Bestandsinteressen nicht von bloßem Besitzstandsdenken unterscheiden. Im politischen Reformprozeß resultieren hieraus unnötig hohe Politikkosten. Die Bedeutung einer sachgerechten Überleitung für das Gelingen von S. ist zwar bisher wenig erforscht. Nachweisbar ist jedoch, daß steuerverschärfende Vorschriften, die in der Vergangenheit angelegte Sachverhalte erfassen, besonders heftigen Widerstand hervorrufen, dem häufig im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens durch die nachträgliche Anfügung von Übergangsvorschriften Rechnung getragen werden muß. Der Widerstand kann aber auch zum Scheitern des gesamten Reformvorhabens führen. Vor allem die Streichung altgedienter Steuerbegünstigungen läßt sich meist nur dann durchsetzen, wenn von Anfang an deutlich gemacht wird, daß **berechtigte** Interessen der Altbetroffenen hinreichend berücksichtigt werden.

V. Akteure und Ablauf von Steuerreformprozessen

Schlüssel für das Verständnis der Ursachen des häufigen Scheiterns von S. ist die genaue Analyse des Reformablaufs und der beteiligten Interessengruppen.

Der Reformprozeß läßt sich in verschiedene Stadien einteilen (s. hierzu *Roland* in FS Flick, 93 ff.; *Bach* DIW Vierteljahrsheft 3-4/1997, 299):

Erkennen des Reformbedarfs: Voraussetzung für das Tätigwerden des Gesetzge-

bers ist zunächst die Wahrnehmung des Reformbedarfs, soweit dieser nicht – etwa durch das *BVerfG* – positiv festgestellt ist. Dies klingt banal. Doch schon in diesem Stadium sind schwerwiegende Defizite festzustellen, die den gesamten Reformprozeß gefährden können. Probleme werden verschleppt, entweder weil sie nicht als solche erkannt werden oder aber weil sie sich nur durch unpopuläre Maßnahmen lösen lassen, denen man aus dem Weg zu gehen versucht. Die Lösung wird jedoch, je länger die Reformmaßnahmen hinausgezögert werden, meist um so schwieriger.

Erarbeiten von Grundlagen: Das Gelingen einer Steuerreform setzt zwingend zunächst eine genaue Analyse der Probleme und die Entwicklung einer regelhaften Konzeption zu ihrer Lösung voraus. Soweit es sich um eine von der Bundesregierung initiierte Reform handelt – dies ist der Regelfall – werden zu diesem Zweck Leitlinien in sog. Eckwertbeschlüssen des BMF entwickelt. Häufig werden in dieser Phase zusätzlich mit Wissenschaftlern besetzte Kommissionen eingesetzt. Die Schwierigkeit der Arbeit dieser Kommissionen liegt darin, daß der Vorschlag von Ideallösungen in der Politik kaum Realisationschancen hat, ja, daß die Politik an Ideallösungen in der Regel gar kein Interesse hat, sondern Lösungen des geringsten Widerstandes vorzieht. Größere Umsetzungschancen verspricht deshalb ein kompromißbereites, realitätsnahes Arbeiten der Gutachter. Die politische Durchsetzbarkeit muß auch bei der Abfassung eines wissenschaftlichen Gutachtens bedacht werden. Dies wird häufig nicht berücksichtigt. Die Folge ist, daß Gutachten und Kommissionsberichte „in die Schublade“ wandern und ohne jeden Einfluß bleiben. Was nützt aber die Verbreitung der reinen Lehre, wenn sie niemand hören will? Hinzu kommt, daß die Einsetzung von Kommissionen häufig ohnehin nur Alibifunktion hat. Ganz gleich, ob praktikable Ergebnisse gefunden werden, machen die verantwortlichen Politiker im Ergebnis doch nur, was ihnen aus wahltaktischen oder ideologischen Gründen opportun erscheint.

Formulieren von Gesetzgebungsentwürfen: Auf der Grundlage von Gutachten und Eckwertbeschlüssen kommt es zu ersten Gesetzesformulierungen, die über das Stadium von Diskussionsentwürfen

bis zum Referentenentwurf in verschiedenen Schritten optimiert werden. Reibungsverluste treten dadurch auf, daß sich Gutachtaufträge regelmäßig auf das Erarbeiten von abstrakten Vorschlägen beschränken, die dann von der Ministerialbürokratie in konkrete Gesetze umgesetzt werden sollen. Idee und Ausführung werden auseinandergerissen.

Fingerspitzengefühl erfordert in dieser Phase das richtige Maß an Öffentlichkeitsarbeit. Gerade bei unbequemen Reformprojekten ist es für die spätere Akzeptanz wichtig, schon in dieser Phase eine breite Öffentlichkeit zu schaffen und für die Reform mit einfach verständlichen Argumenten zu werben. Spätere Abstimmungsdefizite lassen sich vermeiden, wenn schon in diesem Stadium, die von der Reform betroffenen und später mit ihrer Umsetzung befaßten Stellen eingeschaltet werden. Schwierig zu beantworten ist die Frage, ob es Sinn macht, schon in dieser Phase mit Verbänden und Interessenvertretern in Verbindung zu treten. Einerseits gibt dies die Möglichkeit, Einwände sorgfältig ohne den Zeitdruck des eigentlichen Gesetzgebungsverfahrens zu überprüfen, andererseits birgt es die Gefahr, daß die Reform „zerredet“ wird. Schließlich ist es Aufgabe der Interessenverbände, Gruppeninteressen zu vertreten, die dem Wohl der Allgemeinheit häufig zuwiderlaufen. Die Verbände verfügen über so viel Macht und Einflußnahmemöglichkeiten auf die öffentliche Meinung, daß sie die Politik unter Druck setzen können, diese Partikularinteressen über das Gemeinwohl zu stellen.

Expertenanhörungen: Anhand des Referentenentwurfs werden Anhörungen von Fachkreisen und Verbänden durchgeführt. Oft gerät das Reformvorhaben schon zu diesem Zeitpunkt – bedingt etwa durch das Auslaufen verfassungsgerichtlich gesetzter Fristen, das Anstehen von Landtagswahlen oder das nahende Ende der Legislaturperiode – unter einen Zeitdruck, der sich umgehen ließe, würden Reformprojekte rechtzeitig angegangen. Ist die Frist zwischen Zuleitung des Gesetzesentwurfs und Anhörungstermin zu knapp bemessen, so kann mit einer inhaltlich fundierten Stellungnahme nicht gerechnet werden. Die Expertenanhörung degeneriert zur bloßen Geste.

Das eigentliche Gesetzgebungsverfahren: Nach der Einbringung der Gesetzesinitia-

tive in den Bundestag ergeben sich Änderungen vor allem aufgrund der Beratungen des Finanzausschusses. Zeitdruck in dieser Phase führt dazu, daß Änderungen nicht genügend durchdacht sind. Nachträgliche Korrekturgesetze müssen dann die schlimmsten Mängel des Gesetzgebungsverfahrens wieder ausbügeln.

Ob die Reform nach der Einbringung in den Bundestag im eigentlichen Gesetzgebungsverfahren (→ *Bundesgesetzgebung*, Gruppe 5/80) Erfolg hat, hängt maßgeblich davon ab, ob es sich um ein im Bundesrat zustimmungspflichtiges Gesetz handelt. Dies ist bei Steuergesetzen der Regelfall (Art. 105 Abs. 3 GG). Dabei muß davon ausgegangen werden, daß die Bundesländer, es sei denn die Reform führt zu nicht kompensierten Steuerausfällen für die Länder, nicht sachorientiert, sondern ausschließlich parteipolitisch stimmen. Fällt die Mehrheit in Bundestag und Bundesrat auseinander, bedeutet dies eine fast unüberwindbare Hürde für die Reform. Soll das Reformgesetz dennoch eine Chance haben, muß schon bei seiner Abfassung die Zustimmungsfähigkeit berücksichtigt werden. Dies bedingt häufig „faule Kompromisse“, welche die Konzeption eines Gesetzes vollständig verwässern können. Lehnt der Bundesrat den Gesetzesentwurf ab, bleibt nur die Anrufung des Vermittlungsausschusses (Art. 77 Abs. 2 S. 4 GG). Spätestens in diesem Stadium ist von der ursprünglichen Konzeption, so es sie denn gab, meist nicht mehr viel zu erkennen. Und selbst dann ist es den oppositionsregierten Bundesländern unbenommen, jeden Reformversuch durch Verweigerung der konstitutiven Zustimmung zu blockieren.

VI. Beispiel für das Scheitern einer Steuerreform:
Das Steuerentlastungsgesetz
1999/2000/2002

Exemplarisch läßt sich das Scheitern einer Steuerreform am Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 darstellen. Obwohl das StEntlG 1999/2000/2002 von der Bundesregierung als „die umfassendste Steuerreform . . . , die es in Deutschland bisher gegeben hat“ (BMF-Finanznachrichten 4/99 S. 2) bezeichnet wird, handelt es sich nicht um eine Steuerreform, sondern um ein Konglomerat punktueller Änderungen, die ein System noch

nicht einmal in Ansätzen erkennen lassen. Ursache hierfür waren schwerwiegende Mängel in der Entstehung des Gesetzes. Nachdem die Reformbemühungen der alten CDU/CSU/FDP-Regierung (s. *Petersberger Beschlüsse* BMF-Schriftenreihe Heft 61, 1997) am Widerstand der SPD-regierten Länder im Bundesrat gescheitert waren, nahm die Steuerpolitik im Bundestagswahlkampf des Jahres 1998 viel Raum ein. Durch wahlkampf-taktische Versprechungen, die sich vorrangig auf eine Senkung der Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung konzentrierten, wurde eine hohe Erwartungshaltung aufgebaut. Deshalb mußte schnell gehandelt werden. Nur kurze Zeit nach dem Wahlsieg am 27. 9. 1998 und der Regierungsbildung von SPD und Bündnis '90/DIE GRÜNEN wurde am 9. 11. 1998 (BT-Drucks. 14/23) ein Gesetzesentwurf zu einem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vorgelegt. Dieser sah entgegen der Entlastungsversprechungen und des programmatischen Titels über vier Jahre verteilt lediglich eine geringfügige Absenkung des Einkommensteuertarifs vor, „gegenfinanziert“ durch zahlreiche Maßnahmen im Bereich der Bemessungsgrundlage. An der gründlichen Erarbeitung einer Konzeption fehlte es. Der im BMF versammelte Sachverstand wurde bei der Ausformulierung des Gesetzes nicht genutzt. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage beruhte vor allem auf einer im Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen erarbeiteten Streichliste, bekannt geworden als „Schleußer-Papier“. Die kaum verständliche Eile bei der Abfassung bedingte eine miserable Qualität des Gesetzesentwurfs, nicht nur inhaltlich, sondern auch, was die technische Umsetzung anging. Permanente Nachbesserungen waren die Folge. Weil die Zeit für eine geordnete Vorbereitung des gesamten Reformprojekts fehlte, auf der anderen Seite aber schon bald politische Erfolge erzielt werden sollten, wurden die Entlastungsmaßnahmen (Kindergelderhöhung, Absenkung des Eingangssteuersatzes) isoliert noch in 1998 beschlossen, die Reform also in zwei Teile gerissen. Damit setzte sich der Gesetzgeber unter einen Zugzwang, der den Termindruck nur noch verschlimmerte. Denn der Entlastung mußten zwingend Gegenfinanzierungsmaßnahmen folgen. Unter dem Druck geänderter Mehrheits-

verhältnisse im Bundesrat ging es nun darum, die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ohne die leiseste Chance einer systematischen Entwicklung in Rekordzeit „durchzupauken“. Gerechtigkeitsfragen mußten dabei zwangsläufig auf der Strecke bleiben.

Der Gesetzesentwurf hat in kurzer Zeit bis zur abschließenden dritten Lesung im Bundestag am 4. 3. 1999 durch das Einwirken verschiedener Interessenverbände zahlreiche Änderungen erfahren. Das Schicksal des StEntlG war dabei jeweils dadurch gekennzeichnet, daß einem Nachgeben gegenüber der – berechtigten oder auch unberechtigten – Kritik von Interessengruppen und der Rücknahme einzelner Steuerverschärfungen die alsbaldige Suche nach neuen Gegenfinanzierungsmöglichkeiten folgte, was erneute Kritik und Widerstand auslöste. Ohne einen Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zugrundeliegendes, nachvollziehbares System war es nicht möglich, berechnete von unberechtigten Forderungen zu unterscheiden. Das politische Klima wurde durch wechselseitige Drohungen insgesamt vergiftet.

Das Wirken der Lobbyisten läßt sich exemplarisch nachweisen. Der ursprüngliche Plan, die Teilwertabschreibung ganz entfallen zu lassen, fiel auf Druck des hiervon besonders betroffenen Buch- und Textilhandels. Die Versicherungs- und Energiewirtschaft handelte für die Auflösung der unter altem Recht gebildeten Rückstellungen längere Fristen aus. Die Filmwirtschaft schließlich wandte sich gegen den ominösen neuen § 2 b EStG und erreichte zumindest im Detail eine Einschränkung des Anwendungsbereichs und günstigere Übergangsvorschriften. Die Streichung einer Reihe von Steuerbegünstigungen für die Landwirtschaft wurde auf Protest der Bauernverbände zurückgenommen, obwohl es sich gerade bei dieser Maßnahme um die allseits propagierte Streichung steuerlicher Subventionen handelte.

Der Hauptfehler der angeblichen Steuerreform lag darin, daß sie ohne Konzept nicht sichtbar machte, wo Kritik zu Recht oder zu Unrecht geäußert wurde. Im Gesetzgebungsprozeß siegte, wer am geschicktesten politischen Druck auf die Regierung auszuüben verstand. Ursache für die Schwierigkeiten, eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durchzu-

setzen, war, daß die Änderungen von vornherein als reine Gegenfinanzierungsmaßnahmen konzipiert waren. Es handelte sich weder um einen planvollen Abbau von Steuervergünstigungen, noch um eine nachvollziehbare „Objektivierung der Bemessungsgrundlage“.

Politiker verkennen – mit fatalem Ausgang für Reformbestrebungen – offenbar die Funktion der Bemessungsgrundlage. Diese ist kein Steinbruch für beliebige Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die multipliziert mit dem versprochenen Tarif zu dem ebenfalls vorher festgelegten Aufkommen führt. Es müßte vielmehr genau umgekehrt vorgegangen werden: Das Entlastungspotential wird erst dann sichtbar, wenn die Bemessungsgrundlage so reformiert wird, daß sie den Erfordernissen einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Gestaltungsspielraum hat der Gesetzgeber dann beim Tarif und natürlich, dies gerät immer wieder in Vergessenheit, bei den Ausgaben. Selbst wenn es dem Gesetzgeber gelingt, allein durch die Streichung von Steuervergünstigungen und systemwidrigen Besteuerungslücken, sowohl den Vorgaben versprochener Steuerentlastungen als auch den budgetären Notwendigkeiten zu genügen, so wird ein solches Vorgehen nicht zu einer systematischen Bereinigung der Bemessungsgrundlage führen, wenn die Bemühungen um eine gerechtere Bemessungsgrundlage in dem Augenblick einstellt werden, in dem das erforderliche Gegenfinanzierungsvolumen erreicht ist. Zudem bedingt ein derartiges Vorgehen zwangsläufig politischen Widerstand, weil nicht alle zuvor begünstigten Gruppen gleichmäßig getroffen werden. Dem Widerstand der sog. „Reformverlierer“ läßt sich nur dann wirksam begegnen, wenn der Gesetzgeber sein Vorgehen rational begründen kann, und dies kann er nicht, wenn die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage selektiv nach dem Prinzip „wo am meisten zu holen ist“ angegangen wird, anstatt den gesamten Bestand der Vergünstigungen kritisch zu überprüfen.

C. Steuerreformen der Vergangenheit

Noch heute profitiert das Steuerrecht von einer Reihe großer S., die im ausklingenden 19. Jahrhundert ihren Beginn nahmen

und sich bis in die 30er Jahre des 20. Jahrhunderts fortsetzen (s. hierzu z. B. *Kruse* Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 6 ff.):

- Die 1891 in Preußen von Finanzminister *Miquel* durchgeführte und unter seinem Namen berühmt gewordene Steuerreform läutete eine neue Epoche ein. Das EStG 1981 brach endgültig mit der überkommenen Klassensteuer und legte den Grundstein der modernen Einkommensbesteuerung.
- Ebenso grundlegend waren die *Erzberger'schen* S. der Jahre 1920/21. Vor allem die Einkommensteuer erhielt einen neuen Inhalt. Neben dem Quellenprinzip fand nun die Reinvermögenszugangstheorie Eingang in die Einkommensbesteuerung. Die Körperschaftsteuer wurde aus dem Einkommensteuergesetz herausgelöst. Zudem schuf *Erzberger* einen Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, installierte eine reichseigene Finanzverwaltung. Zeitgleich wurde die von *Becker* konzipierte Reichsabgabenordnung eingeführt. 1925 wurden die von *Erzberger* unter großem Zeitdruck initiierten Gesetze gründlich überarbeitet. Diese Maßnahmen hatten ebenfalls den Charakter echter Reformen.
- Auch bei der Neuordnung von Einkommen- und Körperschaftsteuer in den EStG 1934 und KStG 1934 handelte es sich um Reformen, die diesen Namen verdienen. Zwar darf nicht übersehen werden, daß den Maßnahmen als Motivation die Verwirklichung nationalsozialistischer Gesinnung im Steuerrecht zugrunde lag, gleichwohl kam es zu einer substantiellen Verbesserung vor allem der technischen Qualität der Einzelsteuergesetze.

In der Geschichte der Bundesrepublik sind große Reformen mit Einwirkungen auf das Gesamtsteuersystem hingegen rar. Die Reformfähigkeit nimmt kontinuierlich ab. Die letzten größeren S. (Einführung der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer im Jahr 1967; Einführung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens durch das KStG 1977; Einführung der AO 1977, s. hierzu ausführlicher → *Steuerrechtsentwicklung in der BRD*) liegen über 20 Jahre zurück.

Vor allem die Einkommensteuer hat sich bisher als weitgehend reformresistent dargestellt, obwohl es an Versuchen, eine „große“ Einkommensteuerreform zu ver-

wirklichen, wahrlich nicht gefehlt hat. Das Scheitern der Bemühungen hat gute Gründe, denn keine andere Steuer ist so sehr dem pluralistischen Meinungsbild ausgesetzt wie die Einkommensteuer. Nahezu jede Änderung der Einkommensteuer ruft Gruppeninteressen auf den Plan (im einzelnen s. D. III).

D. Reform des geltenden Steuerrechts

I. Überblick

In keinem anderen Rechtsgebiet klaffen Anspruch und Wirklichkeit derart weit auseinander wie im Steuerrecht. Es gibt praktisch keine Steuer, die nicht Gegenstand von Reformforderungen wäre. Unterscheiden lassen sich dabei allgemeine Reformziele, die für alle Steuerarten gleichermaßen Geltung beanspruchen, und einzelsteuerbezogene Reformforderungen. Während über die abstrakten Ziele noch weitgehende Einigkeit besteht, sind die Vorschläge zur Lösung konkreter Probleme häufig heftig umstritten. Die Schwierigkeit liegt darin, gegenläufige Zielsetzungen und konkurrierende Gestaltungsprinzipien in einer Reform zu optimieren.

II. Steuerartenübergreifende Reformziele

1. Sachgerechtes Gesamtsteuersystem

Das deutsche Vielsteuersystem setzt sich zusammen aus über 40 Einzelsteuern (BMF, *Unsere Steuern von A-Z*, 1996). Dabei werden über 95% des Steueraufkommens von den zehn aufkommensstärksten Steuern erwirtschaftet (Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Mineralölsteuer, Gemeindesteuern, Solidaritätszuschlag, Tabaksteuer, Körperschaftsteuer, Kirchensteuer, Versicherungssteuer und Kraftfahrzeugsteuer; s. auch → *Steueraufkommen*). Ein rationales Steuersystem könnte sich mithin aus einigen wenigen ergiebigen Steuerarten zusammensetzen.

Der Bund der Steuerzahler (*Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler* Heft 45 (1980), 12, 39 ff., und Heft 60 (1986), 92) hat deshalb wiederholt die Abschaffung der Bagatellsteuern (Steueraufkommen unter 0,2% des Gesamtsteu-

eraufkommens: z. B. → *Wechselsteuer*, → *Rennwett- und Lotteriesteuer*, → *Feuerschutzsteuer*, → *Schankerlaubnissteuer*, → *Jagd- und Fischereisteuer*, → *Getränkesteuer*, → *Vergnügungsteuer* und → *Hundesteuer*) gefordert. Es handelt sich hierbei insbesondere um Verbrauch- und örtliche Aufwandsteuern, die als veraltet, unergiebig und verwaltungsaufwendig gelten und für die ohnehin meist bereits die Rechtfertigung fehlt. Ihre Abschaffung wäre daher nicht nur eine Maßnahme der Vereinfachung und Erhöhung der Transparenz der steuerlichen Belastung, sondern auch ein Schritt in Richtung größerer Steuergerechtigkeit. Daß der europäischen Verbrauchsteuerharmonisierung die sog. kleinen Verbrauchsteuern auf Tee, Salz, Zucker und Leuchtmittel zum Opfer gefallen sind, ist daher sehr zu begrüßen.

Das Petikum, die Steuerarten zu reduzieren, richtet sich aber nicht nur gegen Bagatellsteuern, sondern trifft auch einige der aufkommensstarken Steuern, hier insbesondere die Gemeindesteuern. So wird etwa dafür plädiert, die Gewerbebeertragsteuer (s. D. IV. 2), die Grundsteuer inklusive des dann in weiten Teilen überflüssigen Bewertungsgesetzes (s. D. VIII) und die Kaffeesteuer abzuschaffen. Hierbei bilden Vereinfachung und größere Transparenz der Steuerbelastung nur willkommene Nebeneffekte; im Vordergrund stehen Gerechtigkeitsüberlegungen.

Auch die Abstimmung der Steuerarten untereinander, der richtige „Steuermix“, ist immer wieder Gegenstand von Reformforderungen. Dabei gilt das seit dem 17. Jahrhundert in unterschiedlichen Ausprägungen proklamierte Ideal einer „Alleinsteu-er“ (s. etwa *F. K. Mann Steuerpolitische Ideale*, 166 ff.) mittlerweile als überholt, weil es zum einen in der Besteuerungswirklichkeit nicht realisierbar ist und weil zum anderen nur ein abgestimmtes System verschiedener Steuern auf Erwerb und Verwendung von Einkommen den heterogenen Anforderungen an ein rationales Steuersystem gerecht werden kann. Es gibt nicht das eine, allein besteu-erungswürdige Steuergut. Vielmehr läßt sich eine Zieloptimierung erst im Zusammenspiel verschiedenartiger Steuern erreichen. Gerade dieses Zusammenspiel ist aber durch vielfältige Wertungsbrüche und Unabgestimmtheiten zwischen den einzelnen Steuerarten gestört.

Größere Konsistenz erhofft man sich u. a. durch eine zusammenhängende Neukodifizierung des gesamten Steuerrechts in einem Gesetzbuch, wie es *J. Lang* in seinem „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“ (BMF-Schriftenreihe Heft 49, 1993), vorgemacht hat, und durch eine klarere Bestimmung der Steuerkonkurrenzen.

Zum Zwecke der Optimierung der Steuerwirkungen wird in den Steuerwissenschaften seit einigen Jahren eine Verschiebung der Gewichte von den direkten hin zu den indirekten Steuern gefordert (*DStJG*-Beschlüsse, *StuW* 1996, 203; *Faltthauer* in *Baron/Handschuh* (Hrsg.), 23). Hierbei spielen verschiedene Aspekte eine Rolle. Anders als die progressive Einkommensteuer wirken sich Verbrauchsteuern nicht leistungshemmend aus. Da sie den Steuerpflichtigen unmerklich belasten, erhofft man sich, den durch hohe direkte Steuern hervorgerufenen Steuerunmut reduzieren zu können, der trotz der seit Jahren relativ konstanten Steuerquote ständig wächst. Eine stärkere Betonung der Verbrauchsteuern entspricht zudem der Forderung, das Steuersystem grundsätzlich stärker am Konsum zu orientieren (s. D.II.6) und die Phase des Einkommenserwerbs zu entlasten. Schließlich wird darauf hingewiesen, daß eine Anhebung des im Vergleich mit anderen Mitgliedstaaten (EU-Durchschnitt 1997: ca. 19%) nach wie vor sehr niedrigen deutschen Mehrwertsteuersatzes im Rahmen der europäischen Rechtsangleichung ohnehin unausweichlich sei.

2. Vereinfachung

Seltene Einigkeit besteht hinsichtlich des Reformziels der Vereinfachung, und zwar nicht nur in der Wissenschaft, sondern auch in Wirtschaft und Politik. Um so erstaunlicher ist auf den ersten Blick, daß auch das Ziel der Vereinfachung regelmäßig verfehlt wird. Das Phänomen der mit jeder Steuerrechtsänderung steigenden Kompliziertheit erklärt sich jedoch schnell: Einfachheit läßt sich nicht isoliert erzeugen. Das Steuerrecht ist so einfach oder kompliziert, wie es systemhaft ist. Die Kompliziertheit des geltenden Steuerrechts beruht im wesentlichen auf der systemlosen Ausgestaltung der Steuern. Systemlosigkeit provoziert Abgrenzungstreitigkeiten und zwingt den Gesetzgeber zu permanenter „Nachbesserung“

durch die Einfügung von Antiumgebungs- und Mißbrauchsvorschriften. Ohne Systembereinigung gibt es keine Vereinfachung.

Dabei ist Einfachheit des Steuerrechts kein Selbstzweck. Ein einfaches Steuerrecht ist aber Bedingung für die gleichmäßige und rechtssichere Umsetzung des Steuerrechts und bekommt auf diese Weise Gerechtigkeitsqualität. Die materielle Steuergerechtigkeit leidet unter den Vollzugsdefiziten, die ein zu detailliertes und kompliziertes Steuerrecht hervorruft. Gleichzeitig steht das Reformziel der Vereinfachung aber auch in einem Spannungsverhältnis mit dem Reformziel der Steuergerechtigkeit. Wird Steuergerechtigkeit als Einzelfallgerechtigkeit verstanden, bedingt dies zwangsläufig detaillierte Regelungen und einen hohen Rechtsanwendungsaufwand. Typisierungen und Pauschalierungen vereinfachen das Steuerrecht zu Lasten der Einzelfallgerechtigkeit. Daher müssen die Reformziele der Steuergerechtigkeit und Einfachheit stets ausbalanciert werden.

Das Reformziel der Einfachheit läßt sich zudem nur als relative Einfachheit begreifen. Das Steuerrecht muß in differenzierter Weise komplexe Lebenssachverhalte erfassen. Dies bedingt komplexe Regelungen. Es geht also im wesentlichen darum, gemessen an dem jeweils zu erfassenden Lebenssachverhalt das Steuerrecht nicht unnötig kompliziert auszugestalten.

3. Senkung der Steuersätze bei Verbreiterung der Bemessungs- grundlagen

Weitgehender Konsens herrscht auch hinsichtlich der Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen der Einzelsteuern bei gleichzeitiger Senkung der Steuersätze, ein Reformziel, das nicht nur für die Einkommensteuer gilt, dort aber besonders dringlich ist (s. D. III. 2. a). Es handelt sich hierbei um ein zentrales Anliegen der Verwirklichung von Lastengleichheit und Steuergerechtigkeit. Die gleichmäßige Umsetzung der Belastungsentscheidung einer Steuer erfordert eine möglichst lückenlose Erfassung des jeweiligen Steuerguts. Lenkungsvergünstigungen (Steuer-subventionen), mit denen das geltende Steuerrecht durchsetzt ist, stören die Belastungsgleichheit und sollen daher abgeschafft, jedenfalls aber auf ein Minimum

reduziert werden. Das gleiche gilt für systemwidrige Ausnahmetatbestände und Gesetzeslücken, sog. „Steuerschlußlöcher“. Mit dem Mehraufkommen, das aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gewonnen wird, sollen die Steuersätze gesenkt werden.

Gerade die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bedarf einer Orientierung an Prinzipien, denn die Bemessungsgrundlage ist gegenüber willkürlichen Eingriffen besonders gefährdet. Daß es sich bei der **sachgerechten** Verbreiterung der Bemessungsgrundlage nicht um eine einfache Aufgabe handelt, zeigt schon der in der Wissenschaft geführte Streit um die Identifikation von → *Steuervergünstigungen*. Zudem ist eine vollständige Abstinenz des Steuerrechts gegenüber Lenkungsnormen kaum denkbar. Es wäre aber schon viel gewonnen, wenn die Anforderungen, die an die Legitimität steuerlicher Lenkungsvergünstigungen gestellt werden, angehoben würden und nur solche Steuervergünstigungen übrig blieben, die zur Erreichung eines legitimen Zieles tatsächlich geeignet, erforderlich und angemessen sind (s. hierzu grundlegend *Tipke StRO I*, 368 f.).

4. Aufkommensneutralität

Die Politik versteht die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vorwiegend als Maßnahme der Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen. Dabei ist sehr umstritten, ob S. zu sog. Nettoentlastungen führen sollen oder ob sie aufkommensneutral zu verwirklichen sind. Aufgrund der anhaltenden Finanznot eines Staates, der vor allem unter den Kosten der von ihm geschaffenen sozialen Systeme ächzt, besteht grundsätzlich nur ein geringer Spielraum für den Verzicht auf Steuereinnahmen. Daß S. regelmäßig unter der Prämisse der Aufkommensneutralität stehen, beruht zudem auf der Entkoppelung der Einnahmen- und Ausgabenseite. Nur wenn gleichzeitig ein Sparprogramm die Ausgaben begrenzt, sind substantielle Nettoentlastungen möglich. Ursache für das Scheitern der in den Petersberger-Beschlüssen (BMF-Schriftenreihe Heft 61, 1997) ausgearbeiteten Steuerreformpläne der Koalition von CDU/CSU und FDP war nicht zuletzt, daß die vorgesehene Nettoentlastung von 30 Mrd. DM nicht mit entsprechenden systematischen Sparplänen

kombiniert worden war und deshalb von der Opposition zum Anlaß ihres Widerstandes genommen wurde.

Der Zusammenhang zwischen S. und der Notwendigkeit zu Haushaltskürzungen wird leider auch in der wissenschaftlichen Diskussion bislang nicht klar genug herausgearbeitet. Dies mag daran liegen, daß aus steuerwissenschaftlicher Sicht die Frage des Aufkommens sekundär ist. Es geht in erster Linie darum, die Steuerlasten gerecht zu verteilen. Der Finanzbedarf selbst ist hingegen nicht Gegenstand steuerwissenschaftlicher Forschung.

Die Aversion, sich der Ausgabenseite zuzuwenden, wurzelt nicht zuletzt darin, daß hier Entscheidungen über die Grundausrichtung des Staatswesens gefordert sind. Dauerhaft niedrige Steuersätze und Abgabenquoten (wie etwa in Großbritannien und den USA) korrespondieren nun einmal mit geringerer sozialer Sicherheit, schlechteren Gesundheits- und Bildungssystemen. Ohne eine Standortbestimmung und Reform des → *Sozialstaates* (Gruppe 5/670) läßt sich eine substantiell niedrigere Steuerlast nicht realisieren.

5. Ökologisierung

Zu Beginn der 90er Jahre wurde das Steuerrecht als Mittel zur Durchsetzung von Umweltschutzzwecken → *Umweltschutz*, Gruppe 5/745 u. → *Umweltrecht und Wirtschaftsverwaltungsrecht*, Gruppe 7/850) entdeckt. Umweltabgaben sollen die externen Kosten der Umweltnutzung internalisieren und damit das Marktversagen der kostenlosen Umweltbelastung kompensieren. Sie sollen als Lenkungsabgaben Anreizwirkung zum Umweltschutz entfalten und können über eine Zweckbindung des Aufkommens in den Dienst der Finanzierung staatlicher Umweltschutzmaßnahmen gestellt werden.

Der ökologische Umbau des Steuersystems drückt sich nicht nur in der Einführung von Umweltlenkungssteuern mit ökologischen Hauptzweck aus (z. B. Energiesteuern, s. unten D.IX), sondern auch in einer umweltfreundlichen Ausgestaltung des Gesamtsteuersystems. Diskutiert wird etwa die Ökologisierung der Grundsteuer (s. D.VII), der Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer. Ferner können Lenkungsnormen im Rahmen von Fiskalzwecksteuern (z. B. Sonderabschreibun-

gen für Umweltschutzinvestitionen) einen Beitrag zum Umweltschutz leisten. Damit kommt es allerdings zum Konflikt mit dem Reformziel, das Steuerrecht möglichst von Subventions- und Interventionsstatbeständen freizuhalten.

6. Konsumorientierung

Die Bedeutung des Konsums als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist erst in neuerer Zeit in das Bewußtsein gerückt und nach wie vor sehr umstritten. Neben der Forderung nach Konsumorientierung einzelner Steuern – insbesondere der Einkommensteuer (s. D.III.2.c) wird eine stärkere Konsumausrichtung des gesamten Steuersystems diskutiert (grundlegend *M. Rose* (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, 1991). Das traditionell kapitalorientierte Leistungsfähigkeitsprinzip soll stärker auf die Meßgröße Konsum bezogen werden. Zugrunde liegt die Überlegung, daß der steuerliche Zugriff möglichst spät erfolgen soll, um den Freiraum des Bürgers in der Phase des Erwirtschaftens von Einkommen zu vergrößern. Die steuerliche Verschonung des Sparens soll zudem die Erfassung inflationärer Scheingewinne verhindern. Pragmatisch wird die Konsumorientierung mit dem Scheitern der kapitalorientierten Besteuerung legitimiert. Denn eine frühzeitige hoch-progressive Besteuerung von Einkommen erzeugt Steuerwiderstand und läßt sich in der Realität kaum lückenlos verwirklichen. Schließlich wird die Konsumorientierung der Besteuerung (s. D.II.5) als wesentlicher Beitrag eines umweltfreundlicheren Steuersystems angesehen, weil es den Verzicht auf umweltschädlichen Konsum belohnt und dazu anreizt, Gegenwartskonsum in die Zukunft zu verlagern (*J. Lang* *DStJG* 15 (1993), 145 ff.).

7. Harmonisierung von Sozial- und Steuersystem

Zum klassischen Kanon der Reformforderungen gehört die Integration des Sozial- und Steuersystems, namentlich durch Einführung eines sog. Bürgergeldes (hierzu – im Ergebnis ablehnend – z. B. *Uelner* in *FS W. Ritter*, 1997, S. 603 ff.). Reformbedarf wird daraus abgeleitet, daß Sozialversicherungs- und Steuersystem letztlich nur zwei Pole einer einheitlichen

Transferordnung seien, daß es aber aufgrund der isolierten Regelung beider Rechtsgebiete zu Unstimmigkeiten und unnötigem Verwaltungsaufwand kommt. Das Bürgergeldmodell soll Abhilfe schaffen, indem Sozialtransferleistungen als negative Einkommensteuer in das Einkommensteuerrecht integriert werden. Auf diese Weise ließe sich eine einheitliche Festlegung von Sozial- und Bedürftigkeitskriterien treffen und die Transparenz erhöhen. Dieses in der Wissenschaft entwickelte Modell hat vorübergehend politisches Interesse geweckt und zur Einberufung einer Expertenkommission „Alternative Steuer-Transfer-Systeme“ geführt. In ihrem Abschlußbericht rät die Kommission jedoch von der Einführung eines Bürgergeldsystems ab (*BMF-Schriftenreihe* Heft 59, 1996). Statt dessen wird eine organisatorische Zusammenführung von Sozial- und Steuerverwaltung befürwortet und eine genauere inhaltliche Abstimmung zwischen Sozialhilfe und Einkommensteuer für erforderlich gehalten.

8. Europäisierung und Internationalisierung

Nach Art. 5 EG-Vertrag (Art. 10 Amsterdamer-Fassung) sind die Mitgliedstaaten der Europäischen Union verpflichtet, alle zur Erreichung des Binnenmarktes erforderlichen Schritte zu unternehmen. Hieraus resultieren weitreichende Konsequenzen für die Weiterentwicklung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten. Während die Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern weit fortgeschritten ist und dem nationalen Gesetzgeber kaum noch Spielraum für autonome Entscheidungen überläßt, ist es auf dem Gebiet der direkten Steuern bisher nicht zu nennenswerten Harmonisierungserfolgen gekommen. Angesichts des für den Erlaß von Steuerrichtlinien geltenden Einstimmigkeitsprinzips (Art. 100, 100 a EG-Vertrag) wird sich hieran auch in Zukunft kaum etwas ändern. Dies entbindet den nationalen Gesetzgeber aber nicht von der Pflicht, bei der Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts die Vorgaben des EG-Vertrages zu beachten. Zu nennen sind insbesondere die europarechtlichen Diskriminierungsverbote, die aus den Grundfreiheiten (insb. Warenverkehrsfreiheit (Art. 28, 30 EG-Vertrag); Freizügigkeit der Arbeit-

nehmer (Art. 39 EG-Vertrag); der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag); Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG-Vertrag) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG-Vertrag) abgeleitet werden. Zunehmende Bedeutung erlangen daneben die Vorschriften über staatliche Beihilfen (Art. 93 EG-Vertrag), die auch für indirekte Subventionen gelten (BStBl. I 1999, 205).

Das Europarecht begrenzt nicht nur den Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Einführung neuer Steuern, sondern verpflichtet darüber hinaus zur Anpassung des bestehenden Steuerrechts. Der EU-Kommission steht mit dem Vertragsverletzungsverfahren (Art. 226 EG-Vertrag) ein institutionalisiertes Instrument zur Durchsetzung europakonformen Verhaltens zur Verfügung. Der Gesetzgeber hat sich hiervon bisher nicht sonderlich beeindruckt lassen. Er ist sehr zurückhaltend mit der Behebung von Europarechtswidrigkeiten, obwohl in der Literatur zunehmend europarechtliche Bedenken gegen einzelne Vorschriften geäußert werden.

Jenseits der rechtlichen Bindungen des primären und sekundären Europarechts entfaltet die Europäisierung und Globalisierung der Wirtschaftsbeziehungen faktischen Anpassungsdruck. Der nationale Gesetzgeber orientiert sich bei der Ausgestaltung von Reformmaßnahmen mehr und mehr an sog. „internationalen Standards“. Der internationale Steuerwettbewerb zwingt zudem zu standortpolitischen Reformmaßnahmen. Diese werden vor allem in einer steuerlichen Entlastung des Unternehmenssektors gesucht. In die entgegengesetzte Richtung gehen Tendenzen, daß Außensteuerrecht zu verschärfen, um sich auf diese Weise gegenüber dem Steuerwettbewerb abzuschotten.

III. Reform der Einkommensteuer

1. Reformbedürftigkeit des Einkommensteuerrechts

Daß die Einkommensteuer von allen Steuerarten am dringlichsten einer fundamentalen Reform bedarf, steht angesichts des verheerenden Zustandes dieser Steuer gänzlich außer Frage. Das StEntlG 1999/2000/2002 hat – obwohl als grundlegende Reform gepriesen (s. B.VI) – diesen Zustand nur noch verschlimmert. Nicht ein

einziges der strukturellen Probleme der Einkommensteuer wurde gelöst.

Geteilt sind die Ansichten über das Ausmaß des Reformbedarfs. Gegenüber radikalen Vorschlägen einer vollständig neuen Einkommensteuer (G. Uldall Die Steuerwende, 67 ff.: „flat tax“) werden vor allem in der Politik Einzelkorrekturen für ausreichend gehalten (z. B. Poß und Faltlhauser in Baron/Handschuh (Hrsg.), 165 ff.; 177 ff.). Die größte Gefolgschaft findet eine vermittelnde Auffassung. Danach soll die Einkommensteuer in ihren Grundzügen erhalten bleiben und – mit einigen Modernisierungen – auf ihre ursprüngliche Konzeption zurückgeführt werden.

Es wird ferner vorgeschlagen, das Einkommensteuergesetz in Gänze durch ein neues, vor allem neu und besser formuliertes Einkommensteuergesetz zu ersetzen (Lang in Tipke/Lang § 9 Rz. 903). Dies hätte den Vorteil, den Ballast der gewucherten Einzelvorschriften abstreifen zu können und würde dazu zwingen, jede Vorschrift neu zu überdenken, und nach außen hin einen echten Neuanfang signalisieren.

2. Allgemeine Reformziele

a) Streichung von Steuerergünstigungen

Das Einkommensteuerrecht ist in besonderem Maße durchsetzt mit Steuerergünstigungen. Die Bareis-Kommission nennt nicht weniger als 47 Positionen in § 3 EStG, die zu streichen wären. Allein die – politisch hochbrisante – Abschaffung der Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit (§ 3 b EStG), bei der es sich unstreitig um eine Steuerergünstigung handelt, würde zu Mehreinnahmen von rund 1,4 Mrd. DM führen (BB Beil. 24/1994, 16). Insgesamt werden von der Bareis-Kommission 85 Streichpositionen genannt, bei denen es sich überwiegend um Steuerergünstigungen handelt.

Die Streichung von Steuerergünstigungen dient der Steuergerechtigkeit, der Vereinfachung und der gesamtwirtschaftlichen Effizienz, da Vergünstigungen und Ausnahmen die Gefahr volkswirtschaftlich ineffizienter Fehlleitungen von Kapital bergen. Angesichts dieser uneingeschränkt positiven Wirkungen, die sich durch die Streichung von Steuerergün-

stigungen erzielen lassen, ist es nicht hinnehmbar, daß die politischen Parteien im Interesse ihrer Klientelpolitik dieses Projekt nicht angehen.

Das StEntlG 1999/2000/2002 zeigt jedoch, daß der Gesetzgeber noch nicht einmal zu Beginn einer Legislaturperiode couragiert genug ist, an Vorschriften mit derart großer Breitenwirkung wie §§ 3, 3 b EStG Hand anzulegen. Lediglich eine einzige Position (§ 3 Nr. 52 EStG) wurde gestrichen; die Freibeträge in § 3 Nr. 9 EStG zunächst halbiert, auf massiven Druck hin dann aber im Ergebnis nur um ein Drittel gekürzt. Die Freistellung von Übergangsgeld und -hilfe in § 3 Nr. 10 EStG, die zunächst ganz gestrichen werden sollte, wurde schließlich nur an die Beträge der Nr. 9 angepaßt.

In anderen Staaten, z. B. in der Schweiz, ist zur Überwindung der von der Politik so gefürchteten Gruppenegoismen der Abbau von Steuervergünstigungen im Wege der sog. Rasenmähermethode praktiziert worden. Danach werden ohne Ansehung der Person und ohne daß es darauf ankommt, ob die jeweilige Steuervergünstigung sachlich gerechtfertigt ist, *alle* Subventionen und Steuervergünstigungen linear um einen bestimmten Prozentsatz gekürzt. Auf diese Weise sollen Bestandsforderungen einzelner Gruppen ausgeschaltet werden. Aufgrund der unterschiedlichen Auswirkungen, die eine solche gleichmäßige Subventionskürzung entfaltet, wird aber nur eine scheinbare Opfersymmetrie suggeriert (*Zitzelsberger* StuW 1985, 197, 205). Gerechtigkeitsforderungen kann eine solche pauschale Methode nicht genügen.

b) Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung

Die Gerechtigkeitsfunktion der Einkommensteuer leidet derzeit besonders unter der Kompliziertheit des Einkommensteuerrechts. Neben der inhaltlichen Vereinfachung, die in erster Linie durch eine Systematisierung erreicht werden soll, wird formal eine Vereinfachung durch Neuformulierung angestrebt. Das Gebot der Subventionsklarheit würde es gebieten, die in das Einkommensteuerrecht eingebauten Subventionstatbestände – so sie nicht ganz gestrichen werden – in einem eigenen Abschnitt zu separieren. Terminologische Unstimmigkeiten müßten beseitigt werden. Oberstes Ziel muß es

sein, den Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, das Steuergesetz, soweit es ihn betrifft, zu verstehen. Dabei sind je nach Breitenwirkung einer Steuernorm unterschiedliche Anforderungen zu stellen. Schließlich ist auch die sparsame Vornahme von Gesetzesänderungen ein Gebot der Vereinfachung (*Quantschnigg* DStJG 21 (1998), 139 ff.; zu formalen Vereinfachungsbemühungen im Ausland s. *Ault* DStJG 21 (1998), 197, 112 ff.).

c) Konsumorientierung durch Zins- und Sparsbereinigung

Sehr kontrovers diskutiert werden die Möglichkeiten einer Konsumorientierung des Einkommensteuerrechts. Nachdem Modelle einer Konsumausgabensteuer bereits Anfang der 90er Jahre als nicht praktikabel verworfen wurden, stehen nun Spar- und Zinsbereinigung (s. *J. Lang* in *Tipke/Lang* § 4 Rz. 117 f.), sowie Cash-Flow-Steuern im Vordergrund.

Die Umsetzungschancen derartiger Reformmodelle sind derzeit sehr gering, da auch in der Wissenschaft die Diskussion immer noch in ihren Anfängen steht und der in der Finanzwissenschaft entwickelten Konsumorientierung vor allem in der steuerrechtlichen Literatur überwiegend mit Skepsis und Ablehnung begegnet wird (z. B. *Jakob* Einkommensteuer, 2. Aufl., 1996 § 1 Rz. 7). Dennoch hinterläßt das Gedankengut der konsumorientierten Besteuerung in der politischen Debatte bereits Spuren, wenn dafür plädiert wird, Investieren und Sparen zu entlasten, unternehmerische Gewinne im Rahmen einer allgemeinen Unternehmensteuer (s. D. IV. 1) niedrig proportional zu besteuern oder im Zuge einer Reform der Rentenbesteuerung Vorsorgeaufwendungen zum Abzug zuzulassen und die Auszahlungen nachgelagert zu besteuern (s. D. III. 6).

3. Reform der Einkünfte-/ Gewinnermittlung

Struktureller Reformbedarf wird im Bereich der Einkünfteermittlung verortet. Hierbei handelt es sich nur zum Teil um die Bereinigung von Ungleichbehandlungen, die sich im Laufe der Zeit in das EStG eingeschlichen haben. Darüber hinaus geht es um die Behebung eines Konstruktionsfehlers, der das Einkommensteuerrecht seit seiner Entstehung beherrscht:

Die Überwindung des **Dualismus von Quellentheorie und Reinvermögenszugangstheorie.**

Die Vorschrift des § 2 Abs. 2 EStG unterscheidet zwischen Gewinneinkünften (Nr. 1) und Überschußinkünften (Nr. 2 EStG). Die Gewinnermittlung erfolgt entweder in Form des Bestandsvergleichs (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG) oder im Wege der Einnahmen-Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG). Zusätzlich kennt das Einkommensteuerrecht Formen pauschalierter Gewinnermittlung mit Vergünstigungscharakter im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 a EStG) und der Schifffahrt (§ 5 a EStG). Für die Ermittlung der Überschußinkünfte gilt das Prinzip der Kassenrechnung (§ 8 ff. EStG).

In diesem Nebeneinander unterschiedlicher Einkünfteermittlung liegt eine der Hauptursache für Ungleichbehandlungen im Bereich der Einkommensteuer begründet (*Lang* in *Tipke/Lang* § 9 Rz. 185; a. A. *BVerfGE* 27, 111; 28, 227). Eine zentrale Anliegen lautet daher, den Dualismus der Einkünfteermittlung zu überwinden. Hierzu werden verschiedene Vorschläge gemacht. Am radikalsten ist die Forderung, die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG vom Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG) auf eine Cash-Flow-Rechnung umzustellen und auf diese Weise der Ermittlung der Überschußinkünfte anzupassen, die ebenfalls auf der Erfassung von Zahlungsströmen beruht. Weniger weitreichende Konsequenzen hat die entgegengesetzte Forderung, die Erfassung der auf der Quellentheorie basierenden Überschußinkünfte generell auch auf realisierte Wertveränderungen des Vermögensstamms auszudehnen und damit den an der Reinvermögenszugangstheorie ausgerichteten Gewinneinkünften anzunähern.

Neben dem Dualismus der Einkünfteermittlung verletzen auch unterschiedliche Regelungen im Bereich einzelner Einkunftsarten den Gleichheitssatz. Der Gesetzgeber hat durch unterschiedliche Freibeträge, Pauschalierungen, Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Steuervergünstigungen und Zusatzbelastungen (mit Gewerbesteuer) ein **Einkunftsartenrecht** geschaffen, das der Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart großes Gewicht verleiht.

Reformmöglichkeiten werden – bei Beibehaltung des tradierten Einkünftekatalogs – in der Abschaffung einkunftsartenspezifischer Sonderregelungen gesehen (53. DJT 1988, Sitzungsbericht N, Beschluß IV.1). Dieses Bestreben konterkariert der Gesetzgeber allerdings, wenn er mit dem StEntlG 1999/2000/2002 eine generelle Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs zwischen einzelnen Einkunftsarten einführt (§ 2 Abs. 3 EStG). Zum anderen wird eine Reduzierung der Einkunftsarten angestrebt. So schlägt beispielsweise *J. Lang* (*Tipke/Lang* § 9 Rz. 904) vor, den Katalog von derzeit sieben auf drei Einkunftsarten zu reduzieren.

Im Zeichen der Globalisierung der Wirtschaftsbeziehungen steht die Forderung nach einer „Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts“. Gemeint ist die Öffnung des bisher am Imparitätsprinzip orientierten Bilanzsteuerrechts (→ *Bilanz*) für das angelsächsische Prinzip des **True and Fair View**, das vom *EuGH* unter Berufung auf Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie, EWG RL 78/660 v. 25. 7. 1978) an die Spitze eines abgestuften Systems von Bilanzierungsgrundsätzen gestellt wurde (*EuGH* I 1996, S. 3133 „Tomberger“). Im Zuge dieser Entwicklung ist wiederholt erörtert worden, das Steuerbilanzrecht unter Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung abzukoppeln und systematisch neu zu entwickeln. Die punktuellen Eingriffe in das Vorsichtsprinzip und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips, die der Steuergesetzgeber derzeit unter dem Vorwand einer Internationalisierung der Gewinnermittlung vornimmt, sind von einem derartigen systematischen Ansatz hingegen weit entfernt.

4. Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung

Seit Jahrzehnten bemüht sich der Steuergesetzgeber um ein sachgerechtes und vor allem erhebungssicheres System der Besteuerung von Zinsen, bislang ohne Erfolg. Das Hauptproblem der Zinsbesteuerung liegt in den Vollzugsdefiziten. Vom *BVerfG* (E 84, 239) dazu angehalten, nicht nur für materielle Steuergleichheit, sondern auch für Rechtsanwendungsgleichheit zu sorgen, hat der Steuergesetzgeber

1993 das derzeitige System einer anrechenbaren Zinsabschlagsteuer von 30% bzw. 35% kombiniert mit einem hohen Freibetrag von 6000/12000 DM (§ 20 Abs. 4 EStG, ab 2000 reduziert auf 3000/6000 DM) eingeführt. Um einer massenhaften Kapitalflucht vorzubeugen, hat der Gesetzgeber bewußt in Kauf genommen, daß nur etwa 20% aller privaten Zinseinkünfte steuerpflichtig sind. Dennoch wird davon ausgegangen, daß es zu einer massiven Verlagerung von Kapital ins Ausland gekommen ist. Das derzeitige System wird nach wie vor für verfassungswidrig gehalten, weil einerseits der verfassungsgerichtlich vorgegebene Verifikationsauftrag nicht erfüllt wird und sich andererseits die hohen Freibeträge nicht rechtfertigen lassen (z. B. *Tipke* BB 1998, 241; a. A. *BFH* BStBl. II 1997, 499). Der nationale Steuergesetzgeber hat praktisch keine Möglichkeiten, das Problem alleine in den Griff zu bekommen, solange die Steuerhinterziehung durch Verlagerung von Geldvermögen ins Ausland als relativ gefahrlos gilt. Deshalb wird auf EU-Ebene als eines der dringlichsten Harmonisierungsprojekte der Erlaß einer Richtlinie angestrebt, die ein Minimum an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft gewährleisten soll (KOM (98) 295 endg.; abgedruckt in BR-Drucks. 709/98, S. 11 ff.). Bisher sind die Bemühungen jedoch u. a. am Widerstand Luxemburgs gescheitert.

National wird die Einführung einer (niedrigen) Abgeltungssteuer auf Zinseinkünfte diskutiert. Auf diese Weise würde das nach wie vor bestehende Vollzugsproblem durch Verzicht auf einen weitergehenden Besteuerungsanspruch gelöst. Allerdings stößt dieser Vorschlag im Schrifttum auf viel Kritik, weil eine Definitivbesteuerung von Zinseinkünften als Verstoß gegen das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und als Rückfall in die Schemalsteuer gewertet wird. Vorzugswürdig erscheint deshalb – unter dem Gesichtspunkt der → *Steuergerechtigkeit* – ein System automatischer Kontrollmitteilungen.

Einen anderen Ansatzpunkt verfolgen die Vertreter einer Konsumorientierung des Steuerrechts (s. D. II. 6 u. D. III. 2. c). Im Rahmen einer zinsbereinigten Einkommensteuer würden Zinseinkünfte, soweit

sie einer Normalverzinsung entsprechen, gänzlich von der Besteuerung freigestellt. Diese Freistellung wird gegenüber der Besteuerung anderer Einkünfte damit gerechtfertigt, daß die Normalverzinsung im wesentlichen einen Inflationsausgleich darstellt und durch Freistellung in dieser Höhe lediglich eine verfassungswidrige Substanzbesteuerung vermieden wird (→ *Nominalwertprinzip*).

5. Reform der Besteuerung von Veräußerungseinkünften

Zur Überwindung des Einkünftedualismus (s. D.III.3) wird gefordert, auch private Veräußerungsgewinne steuerlich voll zu erfassen. Derzeit kommt es, je nachdem ob Wirtschaftsgüter im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten werden, ob sie innerhalb bestimmter Fristen (§ 23 EStG) veräußert werden oder ob es sich bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen um eine wesentliche Beteiligung handelt (§ 17 EStG), zu ganz verschiedenen Belastungsergebnissen, für die es keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund gibt. Die Ungleichbehandlungen sind Quell unzähliger Rechtsstreite, die sich mit Abgrenzungsfragen befassen (Stichwort „gewerblicher Wertpapier- und Grundstückshandel“).

Die Wissenschaft spricht sich deshalb seit Jahrzehnten für eine gleichmäßige Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus (vgl. z. B. 53. DJT 1988 Sitzungsbericht N, 203, Beschluß IV.3). Dabei wird die Reichweite unterschiedlich weit gezogen. Während teilweise in Umsetzung der Reinvermögenszugangstheorie eine umfassende Besteuerung jedweder Veräußerungsgewinne für notwendig erachtet wird, sollen nach überwiegender Ansicht nur die Gewinne aus der Veräußerung von privatem Erwerbsvermögen der Besteuerung unterworfen werden. Privates Gebrauchsvermögen von der Besteuerung auszunehmen. Hierunter fällt insbesondere das privat genutzte Eigenheim. Differenzierungen nach der Besitzzeit sollen die Besteuerung inflationärer Wertsteigerungen verhindern (s. hierzu → *Nominalwertprinzip*).

Die Forderung nach gleichmäßiger Besteuerung von Veräußerungsgewinnen hat sich durch die mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vorgenommenen Änderungen nicht erledigt, auch wenn durch die Ab-

schaffung des halben Durchschnittssteuersatzes (§ 34 EStG a. F.), die Verlängerung der Spekulationsfristen (§ 23 Abs. 1 EStG) und die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze (§ 17 Abs. 1 S. 4 EStG) eine gewisse Annäherung an die volle Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens erreicht wurde. Indes handelt es sich lediglich um mehr oder weniger unsystematische Symptomkorrekturen, nicht aber um eine Bereinigung des zugrundeliegenden Systemfehlers.

6. Reform der Besteuerung der Alterseinkünfte

Angerufen zur Überprüfung der ungleichen Besteuerung von Renten und Pensionen hat das *BVerfG* bereits 1980 eine Neuordnung der Besteuerung der Alterseinkünfte angemahnt, allerdings ohne eine konkrete Frist zu setzen (*BVerfGE* 54, 11, 39). Der Gesetzgeber hat diese Mahnung bisher ignoriert (nach *BVerfGE* 86, 369, 380 f. gerechtfertigt), wird allerdings angesichts einer in Kürze zu erwartenden neuen Entscheidung des *BVerfG* zur Rentenbesteuerung (s. Vorlage des *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 1995, 918) nicht umhinkönnen, sich dieses als äußerst dringlich einzustufenden Reformprojekts anzunehmen.

Der derzeitige Zustand ist dadurch gekennzeichnet, daß Sozialversicherungsrenten nur mit einem – auch noch zu niedrig bemessenen – Ertragsteil erfaßt werden (§ 22 Nr. 1 EStG) und dadurch bis zu einem Betrag von 68 774 DM bzw. bei Zusammenveranlagten 120 492 DM steuerfrei sind, während Pensionen grundsätzlich voll besteuert werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG), wobei zur Annäherung an die Begünstigung der Sozialversicherungsrenten ein Freibetrag gewährt wird (§ 19 Abs. 2 EStG). Steuerpflichtige, die als Alterseinkünfte weder Sozialversicherungsrenten noch Pensionen beziehen, werden durch einen Altersentlastungsbetrag begünstigt (§ 24 a EStG). Kritisiert wird zum einen die unterschiedliche Behandlung, zum anderen die generelle Begünstigung der Alterseinkünfte.

Als Alternative wird in der wissenschaftlichen Diskussion ein **Modell der Vollbesteuerung** favorisiert (*Wiss. Beirat beim BMF* BMF-Schriftenreihe Heft 38, 1986). Im Sinne einer „nachgelagerten Besteue-

rung“ sollen Beiträge für die Altersvorsorge unabhängig davon, in welcher Form diese aufgebaut wird, von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden. Im Gegenzug sind die Bezüge voll zu versteuern. Das Modell der nachgelagerten Besteuerung entspräche dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da Aufwendungen für die Zukunftsvorsorge die aktuelle Leistungsfähigkeit mindern. Härten des progressiven Einkommensteuertarifs werden vermieden; die Besteuerung wird dem Ideal der Lebenseinkommensteuer angenähert. Ein derartiges Cash-Flow-Element würde auch der Grundüberlegung einer stärkeren Konsumorientierung des Steuerrechts entgegenkommen (s. D.II.6).

In dieselbe Richtung ging der in den Petersberger Beschlüssen formulierte Vorschlag, entsprechend der Steuerfreiheit des Arbeitgeberbeitrags die Hälfte der Renten zu besteuern. Wobei der Arbeitnehmeranteil aber weiterhin aus dem versteuerten Einkommen geleistet werden soll (BMF-Schriftenreihe Heft 61, 1997, 24). Vorzug dieser Lösung wäre, daß sie einfacher zu implementieren ist. Das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung würde allerdings nur halbherzig verwirklicht und die Ungleichbehandlung gegenüber der Besteuerung von Pensionen wegen der unterschiedlichen Progressionswirkungen nur unvollkommen beseitigt. Eines der Hauptprobleme der Umsetzung der Reform der Rentenbesteuerung besteht im Übergang zwischen altem und neuem System. Der Vertrauensschutz, den Altrenten genießen, macht langfristige Übergangsregelungen erforderlich, die die Reform zunächst für den Fiskus sehr teuer machen. Denn einerseits müssen Altrenten weiterhin begünstigt werden, andererseits führt der volle Abzug der Beiträge für den Aufbau neuer Renten aktuell zu Aufkommenseinbußen (geschätzte Steuermindereinnahmen bei vollem Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und entsprechender Regelungen für Selbständige: 50 Mrd. DM p. a., vgl. BMF-Schriftenreihe Heft 62, 1997, 31).

7. Reform der Ehegatten- und Familienbesteuerung

Das *BVerfG* (DB 1999, 180 ff.) hat dem Gesetzgeber mit Frist bis zum 31. 12. 1999 bzw. 31. 12. 2001 die Neuordnung der Fa-

milienbesteuerung aufgegeben. Dabei soll nach der Vorstellung des Gerichts, die Besteuerung der ehelichen der nichtehelichen Familie angeglichen werden. Derzeit wird – übrigens ebenfalls aufgrund einer Verfassungsgerichtsentscheidung (*BVerfGE* 61, 319) – die nichteheliche Familie aufgrund der §§ 32 Abs. 7, 33 c EStG gegenüber der ehelichen Familie deutlich bevorzugt (→ *nichteheliche Lebensgemeinschaften*). Das *BVerfG* hat nun als Bestandteil des kindlichen Existenzminimums einen sog. „Betreuungsbedarf“ ermittelt. Dieser sei, ohne daß es darauf ankommt, ob den Eltern tatsächlich Aufwendungen entstehen, freizustellen und soll dem Betrag entsprechen, der derzeit von alleinerziehenden Eltern als Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG) abgezogen werden kann. Zusätzlich ist ab dem 1. 1. 2002 ein „Erziehungsbedarf“ zu berücksichtigen, mit dem der kindbedingt verminderten Leistungsfähigkeit der Eltern Rechnung getragen werden soll. Hinsichtlich der Höhe soll sich der Gesetzgeber in Abhängigkeit zur Anzahl der Kinder am Haushaltsfreibetrag des § 32 Abs. 7 EStG orientieren.

Zunächst ist es zu begrüßen, daß das *BVerfG* den Gesetzgeber wieder einmal aus seiner Reformlethargie aufrüttelt, ihn zum Handeln zwingt. Ob das Gericht mit seinen Vorgaben die Grundlagen für eine systematische Neuordnung und in sich konsistente Reform der Familienbesteuerung hat legen können, ist jedoch mehr als zweifelhaft. Im Ergebnis führt die Entscheidung dazu, daß Kindern ein höheres steuerfreies Existenzminimum zugebilligt wird als Erwachsenen. Die Grenzen zwischen subjektivem Nettoprinzip und staatlicher Familienförderung bleiben verschwommen. Zudem wird die Chance verpaßt, Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Eltern steuersystematisch folgerichtig als Erwerbsaufwendungen einzuordnen, die in vollem Umfang zum Abzug zugelassen werden müßten.

Die seit langem im steuerrechtlichen Schrifttum entwickelten Vorschläge zur Reform der Familienbesteuerung gehen folglich weit über den systematisch unsauberen Ansatz des *BVerfG* hinaus. Grundüberlegung ist, das derzeitige Konglomerat persönlicher Abzüge und Freibeträge zu systematisieren und mit dem zivil- und sozialhilferechtlichen Unterhaltsrecht zu harmonisieren. Diese Auf-

gabe läßt sich am saubersten im Wege eines **Familienrealsplittings** erreichen, das mit großer Mehrheit auf dem 60. DJT (1994, Sitzungsbericht O, 201) als Reformvorschlag verabschiedet wurde. Danach ist der Unterhaltsverpflichtete berechtigt, Unterhaltsleistungen in Höhe der bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsverpflichtung von der Bemessungsgrundlage seiner Einkommensteuer abzuziehen. Beim Unterhaltsberechtigten würden die Unterhaltsleistungen nach Abzug seines sozialhilferechtlichen Existenzminimums besteuert (dagegen → *Familienleistungsausgleich*). Auf diese Weise könnten nicht zuletzt Ungleichbehandlungen zwischen Arbeitnehmer- und Unternehmerfamilien beseitigt werden, denen es heute schon möglich ist, durch entsprechende Arbeitsverhältnisse die Wirkungen des Realsplittings zu erzielen.

Nicht erstrebenswert erscheint demgegenüber das anstelle eines Familienrealsplittings gelegentlich erörterte **Familiendivisorensplitting**, das die Idee des Ehegattensplittings mit geringeren Divisoren auf die Kinder ausdehnt und zu einer Zusammenveranlagung der Familie führt. Zum einen stellt die Familie anders als die Ehe keine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft dar, zum anderen wäre ein derartiges Konzept der Haushaltsbesteuerung ein Fremdkörper im System der Individualbesteuerung.

SPD und Bündnis '90/DIE GRÜNEN diskutieren darüber hinaus im Zusammenhang mit der Reform der Familienbesteuerung intensiv die Begrenzung (Kappung) oder Abschaffung des Ehegattensplittings, obwohl das Ehegattensplitting mehrfach verfassungsrechtlich abgesichert wurde (*BVerfGE* 6, 55, 80; 61, 319). Allerdings beruht die Absicht, das Ehegattensplitting abzuschaffen auch nicht auf rechtssystematischen oder verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Splitting, sondern ist als Maßnahme der Gegenfinanzierung der verfassungsrechtlich gebotenen Besserstellung von Familien einzuordnen. Deshalb soll das Splitting, nachdem eine bereits im StEntlG 1999/2000/2002 vorgesehene Kappungsvorschrift (Begrenzung des Splitting „vorteils“ ab dem VZ 2000 auf insgesamt 8000 DM) zunächst zurückgestellt wurde (BT-Drucks. 14/442, 4), im Rahmen der anstehenden Neuordnung der Familienbesteuerung wieder aufgegriffen werden.

Im Schrifttum wird die Abschaffung des Ehegattensplittings sehr kontrovers diskutiert. Während unter Hinweis auf die einschlägigen *BVerfG*-Entscheidungen das Splitting zum Teil für unantastbar gehalten wird, sehen einige Autoren in der Individualbesteuerung eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Alternative zum Splitting. Eine Kappung des Splitting„vorteils“ wäre hingegen nicht nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden, sondern überdies nicht zu rechtfertigen. Wird die Grundentscheidung, daß Ehegatten eine das Splitting rechtfertigende Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bilden, aufrechterhalten, so ist kaum einsichtig warum, diese Gemeinschaft bei einem bestimmten Betrag enden soll (*Tipke* *StuW* 1989, 291, 308).

8. Tarifreform

In der politischen Diskussion steht die Tarifrfrage stets ganz im Vordergrund. Aus steuersystematischer Sicht ist der Einkommensteuertarif hingegen primär eine politische Entscheidung, die sich einer Überprüfung an Rechtsmaßstäben weitgehend entzieht. Das *BVerfG* hat zwar die folgerichtige Ausgestaltung des Steuertarifs verfassungsrechtlich abgesichert (*BVerfGE* 84, 239, 271; 87, 153, 170; zur Zulässigkeit eines „Progressionsknicks“ s. *BVerfGE* 32, 333, 343). Ebenso hat es gemeint, aus Art. 14 Abs. 2 GG eine Belastungsobergrenze (*BVerfGE* 93, 121: „in der Nähe einer hälftigen Teilung“) ableiten zu können. Ein konkreter Einkommensteuertarif läßt sich hieraus indes nicht folgern. Der Tarif ist politisches Gestaltungsinstrument, das einerseits der Anpassung des Steueraufkommens an den aktuellen Mittelbedarf zu dienen hat, andererseits zur Verwirklichung von Umverteilungsideen instrumentalisiert wird. Maßnahmen im Bereich des Tarifs können eine Reform der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht ersetzen. Im Gegenteil, eine rein tariforientierte Steuerpolitik birgt in hohem Maße die Gefahr unkontrollierter und unsystematischer Gegenfinanzierungsmaßnahmen im Bereich der Bemessungsgrundlage, die sich verewigen, selbst wenn der Tarif längst wieder ansteigt (nachweisbar am Beispiel der Grunderwerbsteuer, s. *Reiß* in *Tipke/Lang* § 15 Rz. 1).

Dennoch wird auch in der Wissenschaft die Forderung nach einer spürbaren Absenkung des Tarifverlaufs, insbesondere des Einkommensteuerspitzenatzes, erhoben. Die Senkung der Steuersätze soll sich leistungsfördernd auswirken, den Steuerwiderstand verringern und die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland verbessern. Darüber hinaus wird die Abkehr vom linearprogressiven Tarif diskutiert, an dessen Stelle ein Stufentarif treten soll. Hierbei stehen Vereinfachungsaspekte im Vordergrund (*Uldall* Die Steuerwende, 93; zu Recht kritisch *Karl-Bräuer-Institut* des Bundes der Steuerzahler, Heft 84, 9). Ökonomisch werden niedrige Steuersätze mit der sog. **Laffer-Kurve** begründet, derzufolge sich das Steueraufkommen verringert, wenn die Steuersätze ein bestimmtes Niveau überschreiten, weil der Leistungsanreiz entsprechend abnimmt (*Stiglitz/Schönfelder* Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1989 S. 136).

IV. Reform der Unternehmensbesteuerung

1. Einführung einer rechtsformunabhängigen Unternehmensteuer

Seit Bestehen des Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer wird die hieraus resultierende Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung kritisiert. Unterschiedliche zivilrechtliche Rechtsformen korrespondieren nach überwiegender Auffassung nicht mit unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Deshalb verletzt die Anknüpfung an die Rechtsform das Gebot der Lastengleichheit, verstößt gegen die Forderungen nach Rechtsform- und Entscheidungsneutralität und unterminiert das Gesellschaftsrecht, indem sie die Steuerpflichtigen dazu anreizt, durch hybride Gesellschaftsformen die Rechtsformwahl steuerlich zu optimieren. Zu einem besonderen Problem wird der Dualismus der Unternehmensbesteuerung vor dem Hintergrund des Wettbewerbsdrucks international sinkender Körperschaftsteuersätze (EU-Durchschnitt 1999: 33,7%). Anders als im Ausland sind in Deutschland über 85% aller Unternehmen personalistisch organisiert. Sie unterliegen den hohen progressiven Einkommensteuersätzen. Eine Senkung des Körperschaftsteuersatz-

zes auf ein international konkurrenzfähiges Niveau würde folglich nur einem kleinen Teil der Unternehmen zugute kommen. Eine starke Tarifspreizung würde Personenunternehmen über kurz oder lang zur Umwandlung in Kapitalgesellschaften zwingen („Flucht in die GmbH“). Zudem stößt eine starke Ungleichbehandlung des Gewinns von Personen- und Kapitalgesellschaften auf verfassungsrechtliche Bedenken. Schließlich war auch die Einführung der Tarifbegrenzung in § 32 c EStG nicht dazu angetan, das Problem zu lösen. Sie ist im Gegenteil, Ursache zusätzlicher Rechtsformunterschiede und wird – weil sie unabhängig von der Gewinnverwendung zu einer dauerhaften Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb führt – für verfassungswidrig gehalten.

Vor diesem Hintergrund hat sich die Politik der in der Wissenschaft schon seit langem (s. etwa die Gutachten von *Becker* und *Lion* für dem 33. DJT 1924) diskutierten Forderung nach rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung angenommen. In der Begründung zum StEntlG 1999/2000/2002 wird eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung angekündigt mit dem Ziel einer rechtsformunabhängigen Besteuerung aller Unternehmenseinkünfte mit einem einheitlichen Steuersatz von höchstens 35% (BT-Drucks. 14/23, 2). Diese Reform soll im Jahr 2000 in Kraft treten. Dabei müßten im Interesse einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung **alle** unternehmerischen Einkünfte, also nicht nur Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, einbezogen werden. Wünschenswert wäre in Entsprechung zu § 2 Abs. 1 S. 1 UStG ein weiter Unternehmerbegriff.

So vielversprechend die Ankündigung der Bundesregierung klingen mag, so sehr ist vor übertriebenen Hoffnungen auf eine grundlegende Reform zu warnen. Die Einführung einer wirklich breit angelegten Unternehmensteuer erschöpft sich nicht in der bloßen Erweiterung der Körperschaftsteuer, sondern macht eine Revision von Körperschaft- **und** Einkommensteuer unumgänglich. Zudem ist eine Vielzahl von Einzelfragen und Übergangsproblemen zu lösen. Wie dies in dem sehr knapp bemessenen Zeitraum bis zum 1. 1. 2000 zu bewerkstelligen sein soll, bleibt unklar. Ebenso unklar ist, wie angesichts der derzeitigen Belastung von rund 50% und der

gleichzeitigen Prämisse, die Reform müsse aufkommensneutral umgesetzt werden, der vorschnell angekündigte einheitliche Unternehmensteuersatz von 35% finanziert werden soll.

Diese Skepsis erhärtet sich anhand der von einer Expertenkommission im Auftrag des BMF ausgearbeiteten „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ (4/99). Sie verlagern die Einführung einer wirklich rechtsformneutralen Unternehmensteuer ohne nähere Zeitangaben in eine zweite Reformstufe und schlagen für die Übergangszeit lediglich eine Reihe von Optionsmöglichkeiten für Personenunternehmen vor.

2. Reform oder Abschaffung der Gewerbesteuer

Das Reformziel einer rechtsformunabhängigen Unternehmensbesteuerung läßt sich nicht verwirklichen, wenn nicht die Gewerbesteuer miteinbezogen wird. Denn die Gewerbesteuer ist eine der Ursachen für die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede. Die sauberste Lösung läge in der Abschaffung der Gewerbesteuer. Die Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte läßt sich weder mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch äquivalenztheoretisch überzeugend rechtfertigen. In ihrer konkreten Ausgestaltung schwankt die Gewerbesteuer zwischen dem tradierten Konzept der Objektsteuer und einer immer stärkeren Hinorientierung zu einer Personensteuer. Freibeträge für Personenunternehmen und der Staffeltarif (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 GewStG) haben sie zu einer Sondersteuer für Kapitalgesellschaften und Großunternehmen werden lassen. Die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG führen zu Substanzsteuereffekten. Die Ermittlung zweier unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen macht das Unternehmensteuerrecht kompliziert und intransparent. Angesichts dieser erheblichen Mängel scheint es zur Abschaffung der Gewerbesteuer keine vernünftige Alternative zu geben (zur Kritik s. auch → *Gewerbesteuer*).

Nichtsdestotrotz wird auch im derzeitigen Reformszenario eine Abschaffung der Gewerbesteuer nicht angestrebt. Die Gewerbesteuerbelastung soll in die angekündigte einheitliche Unternehmensteu-

erbelastung von 35% integriert werden, was allerdings angesichts der derzeitigen durchschnittlichen Gewerbesteuerbelastung von rund 16% einen extrem niedrigen Körperschaftsteuersatz von 25% bedingen würde. Die ersatzlose Streichung der Gewerbesteuer scheidet vor allem wegen der ungelösten Frage der Gemeindefinanzierung aus. Zudem wurde den Gemeinden im Rahmen der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer verfassungsrechtlich eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit eigenem Hebesatzrecht zugebilligt (Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG). Die häufig vorgeschlagene Kompensation des Wegfalls der Gewerbesteuer über eine höhere Beteiligung an der Umsatzsteuer ohne eigenes Hebesatzrecht könnte daher nur nach einer entsprechenden Verfassungsänderung realisiert werden.

Statt der Abschaffung der Gewerbesteuer werden zahlreiche Reformalternativen erörtert (Überblick bei Montag in Tipke/Lang § 12 Rz. 40 ff; Dziadkowski StUW 1987, 330 ff.). Im Rahmen der Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer, die neben gewerblichen Einkünften, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Tätigkeit, eventuell auch aus Vermietung und Verpachtung erfassen würde, böte sich eine entsprechende Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Gewerbesteuer an. In eine ähnliche Richtung geht ein in der Vergangenheit als „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ erörtertes Konzept (Klaus-Dieter-Armdt-Stiftung Schriftenreihe Heft 8, 1986). Die Verbreiterung des Anwendungsbereichs der Gewerbesteuer würde eine deutliche Absenkung der Steuersätze erlauben. Die ebenfalls diskutierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer dürfte angesichts der beabsichtigten Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems (s. D.V.3) kaum noch Bedeutung haben (zu weiteren Reformalternativen s. → *Gewerbesteuer*).

3. Reformbedarf im Bereich der Körperschaftsteuer

Im Bereich der → *Körperschaftsteuer* gibt es derzeit zwei zentrale Reformforderungen, die auch im Fall einer Ausdehnung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer weiterhin von Bedeutung wären: Reform des Körperschaftsteuersystems und der Konzernbesteuerung.

Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren ist – obwohl die Grundentscheidung für die Vermeidung der Doppelbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer stets gelobt wurde – bereits seit langem Gegenstand von Reformforderungen. Das Anrechnungsverfahren wird als zu kompliziert kritisiert. Zudem verstößt die Beschränkung der Anrechnung auf inländische Körperschaftsteuer und unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages (Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit), so daß der Bundesrepublik ein Vertragsverletzungsverfahren (s. D. II. 8) droht. Diese Mängel des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems werden als nicht behebbar eingestuft, insbesondere weil die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer mit Aufkommenseinbußen verbunden wäre.

Deshalb wird, während sich in der Vergangenheit die Bemühungen auf Korrekturen des Anrechnungssystems beschränkten, in den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens vorgeschlagen. An seine Stelle soll ein sog. Halbsatz- oder Endbesteuerungssystem treten, wie es derzeit in Österreich praktiziert wird. Danach soll der mit Körperschaftsteuer vorbelastete Gewinn beim Anteilseigner nur noch zur Hälfte zur Einkommensteuer herangezogen werden (sog. Halbeinkünfteverfahren). Durch die Kombination zweier niedriger Steuersätze soll ein Ergebnis erreicht werden, das, soweit Anteilseigner im Einkommensteuerspitzenatz betrachtet werden, dem Belastungsergebnis des derzeitigen Anrechnungssystems entspricht. Für Anteilseigner in den unteren und mittleren Steuerklassen würde eine solche Rückkehr zu einem (abgemilderten) klassischen System jedoch eine deutliche Mehrbelastung bedeuten. So muß die Abkehr vom Anrechnungsverfahren in der aktuellen Diskussion in erster Linie als Maßnahme der Gegenfinanzierung des angestrebten niedrigen Unternehmenssteuersatzes (s. IV.1) verstanden werden.

Als nicht mehr zeitgemäß wird die Besteuerung verbundener Unternehmen im Rahmen der körperschaftsteuerlichen → *Organschaft* angesehen. Kritik wird vor allem am Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung geübt, das der Organisationsform des modernen

Spartenkonzerns nicht gerecht werde. Daneben ist die Beschränkung der Konzernsteuerregeln auf innerstaatliche Sachverhalte Gegenstand von Reformforderungen. Die Ansichten über das Ausmaß des Reformbedarfs gehen allerdings weit auseinander. Während im Schrifttum überwiegend der Ersatz des Organschaftskonzepts durch Einführung einer Konzerneinheitsbesteuerung gefordert wird (z. B. *Grotherr* StuW 1995, 124), werden in der Finanzverwaltung Korrekturen im Rahmen der Eingliederungsvoraussetzungen für ausreichend erachtet (*Müller-Gatermann* in FS W. Ritter, 1997, S. 457, 461 f.). Ebenso umstritten ist die Erweiterung der konzerninternen Verlust- und Gewinnausgleichsmöglichkeiten über die Grenze hinweg. Hier wird – im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten und die diesbezüglichen Bemühungen der EU (KOM (90) 571 endg., EG ABl. Nr. C 53 v. 28. 2. 1991 S. 30, BR-Drucks. 96/91 S. 3) – ein nationaler Alleingang überwiegend abgelehnt.

V. Reform der Umsatzsteuer

Reformfragen der Umsatzsteuer sind in erster Linie Fragen der Steuerharmonisierung in der → *Europäischen Gemeinschaft* (vgl. Art. 93 EG-Vertrag). Nach weitreichenden Harmonisierungsfortschritten gilt es, den letzten großen Schritt zu bewältigen: Die als Zwischenlösung konzipierte Verlagerung der Grenzzabfertigung in die Unternehmen muß überwunden werden. Dies ist jedoch keine leichte Aufgabe. Das Problem liegt darin begründet, daß international anerkannt dem Bestimmungsland gegenüber dem Ursprungslandprinzip der Vorzug gebührt. Der Verbraucher soll die Umsatzsteuer des Landes zahlen, in dem der Endverbrauch stattfindet und dieser Staat soll auch das Steueraufkommen erhalten. Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips erfordert aber, daß die Ausfuhr steuerfrei gestellt, die Einfuhr mit der Steuer des Importlandes belastet wird. Hierzu bedarf es derzeit der verwaltungsaufwendigen Abfertigung im Unternehmen, die sich gerade für Kleinunternehmer faktisch als Barriere des grenzüberschreitenden Handels darstellt. Deshalb soll ein Übergang zum Ursprungslandprinzip vollzogen werden (s. Zweites

Gutachten Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 52, Bonn 1992). Dabei geht es jedoch nach der von der EU-Kommission verfolgten Konzeption in der Sache nicht darum, die Endverbraucher mit der Steuer des Ursprungslandes zu belegen, sondern dem Importeur in seinem Heimatstaat den Vorsteuerabzug für die im Ursprungsland gezahlte Umsatzsteuer zu gewähren. Über ein Clearingverfahren müßte anschließend sichergestellt werden, daß das Bestimmungsland für die von ihm erstattete Vorsteuer vom Ursprungsland einen Ausgleich erhält (Vorschlag zur Änderung der 6. RL v. 7. 8. 1987, ABl. EG 1987 Nr. C 252; zum Clearingsystem s. KOM (87) 323 endg., v. 4. 6. 1987). Damit würde hinsichtlich Belastungswirkungen und Aufkommensverteilung weiterhin das Bestimmungslandprinzip gelten. Bisher ist dieser Vorschlag jedoch an der fehlenden Bereitschaft der Mitgliedstaaten, ein Steuerclearing zu akzeptieren, gescheitert.

Ein alternativer vollständiger Übergang zum Ursprungslandprinzip käme erst dann in Betracht, wenn in allen Mitgliedstaaten ein einheitlicher Steuersatz Anwendung fände. Eine solche auch nur annäherungsweise Angleichung der Umsatzsteuersätze ist allerdings angesichts von Steuersätzen, die zwischen 16% und 25% variieren, in absehbarer Zeit wenig wahrscheinlich. Zudem müßte selbst bei Angleichung der Steuersätze über einen zwischenstaatlichen Finanzausgleich, eine Zuweisung des Steueraufkommens an den Staat des Endverbrauchs sichergestellt werden, da die Leistungsströme zwischen den Mitgliedstaaten nicht ausgewogen sind (s. hierzu den neuen Vorschlag der Kommission KOM (96) 328 endg., BR-Drucks. 637/96).

Ein weiteres großes Reformfeld im Bereich der Umsatzsteuer betrifft den Abbau von Steuervergünstigungen. Bevor der Umsatzsteuersatz erneut angehoben wird, müssen die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen der §§ 4 und 12 UStG einer kritischen Überprüfung unterzogen werden (*Beichelt* in FS Flick, 3, 13). Andererseits wird verlangt, den existenznotwendigen Verbrauch wirksamer freizustellen (*Reiß* in Tipke/Lang § 14 Rz. 92).

VI. Reform der Erbschaftsteuer

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist durch das JStG 1997 entsprechend der Vorgaben des *BVerfG* (E 93, 165) reformiert worden. Der Gesetzgeber hat sich bemüht, eine stärker an den Verkehrswerten orientierte und damit realitätsnähere Bewertung zu gewährleisten. Zudem wurde das familiäre Gebrauchsvermögen über eine Anhebung der Freibeträge freigestellt, das Betriebsvermögen durch Freibeträge und Bewertungsabschläge (§§ 13 a, 19 a ErbStG) weitgehend steuerlich verschont.

Kritisiert worden ist diese Reform vor allem, weil es selbst bei typisierender Betrachtungsweise weiterhin zu nicht zu rechtfertigenden Bewertungsunterschieden kommt. Schon das Nebeneinander verschiedener Bewertungsverfahren (Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren) bedingt Belastungsunterschiede. Zudem müssen die im Ertragswertverfahren ermittelten Werte keineswegs mit den Verkehrswerten übereinstimmen, so daß weiterhin keine realitätsgetreue Bewertung möglich ist (*Seer StuW* 1997, 283 ff.). Im übrigen bleibt die Bewertung von Sachvermögen aufgrund verschiedener Abschläge unausweichlich hinter den Verkehrswerten zurück und ist daher nicht in der Lage, die vom *BVerfG* eingeforderte Gleichbehandlung von Kapital- und Grundvermögen herzustellen. Darüber hinaus wird die allzu großzügige Verschonung des Betriebsvermögens als nicht sachgerecht kritisiert. Die Ausdünnung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wird, wie bei anderen Steuern auch, erkaufte durch hohe Steuersätze.

VII. Wiedererhebung der Vermögensteuer

Umstritten ist, ob die Vermögensteuer, die vom *BVerfG* in der derzeitigen Form für verfassungswidrig erklärt wurde und deshalb nicht erhoben werden darf, reformiert und reaktiviert werden soll (so die Anträge von SPD und Bündnis '90/DIE GRÜNEN, vgl. BT-Drucks. 13/5504 u. 13/4838, sowie von der PDS, s. BT-Drucks. 14/11). Triebfeder der aktuellen Diskussion ist in erster Linie eine Ideologie der Umverteilung. Denn die Vermögensteuer produzierte bereits unter dem alten Recht der Einheitsbewertung bei nur geringem Aufkommen einen hohen

Verwaltungsaufwand, der etwa 35% des Steueraufkommens ausmacht. Der Vorwurf der Ineffizienz gilt um so mehr, wenn die private Vermögensteuer betrachtet wird, um deren Wiederbelebung es maßgeblich geht. Eine gleichheitskonforme periodische Bewertung ist selbst mit erheblichem Verwaltungsaufwand nicht zu leisten. Auch eine umgestaltete Vermögensteuer wäre daher fast zwangsläufig abermals dem Diktum der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt. Ernstlich ist daher – auch nach dem Regierungswechsel hin zur Koalition aus SPD und Bündnis '90/DIE GRÜNEN – nicht mit der Wiedererhebung der Vermögensteuer zu rechnen. Konsequenterweise ist daher, die aufgrund *BVerfGE* 93, 121 ff. lediglich außer Vollzug getretene Vermögensteuer aufzuheben.

VIII. Reform der Grundsteuer

Ebenso wie die abgeschaffte Gewerbesteuer und die außerkraftgetretene Vermögensteuer ist die Grundsteuer als Substanzsteuer stets der Kritik ausgesetzt gewesen. Die Sonderbelastung von Grundvermögen läßt sich weder mit dem Leistungsfähigkeits- noch mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen. Die Grundsteuer ist nicht nur schwer zu rechtfertigen, sie ist darüber hinaus ineffizient, weil sie eine laufende → *Bewertung* erfordert. Nach dem Außerkrafttreten der Vermögensteuer muß der periodische Bewertungsaufwand allein für die Grundsteuer betrieben werden. Andererseits führt die Einheitsbewertung trotz hohen Verwaltungsaufwands nicht zu realitätsgerechten Ansätzen. Nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen sind die Folge. Konsequenterweise ist daher immer wieder die Abschaffung der Grundsteuer gefordert worden (*Tipke StRO* II 819 f.). Nicht zuletzt weil es sich bei der Grundsteuer finanzgeschichtlich um eine der ältesten Steuern und um eine traditionelle Steuerquelle der Gemeinden handelt, hat diese Forderung jedoch wenig Aussicht auf Erfolg. Gerade vor dem Hintergrund einer möglichen Abschaffung oder zumindest Senkung der Gewerbesteuer soll der Grundsteuer nach verbreiteter Auffassung sogar eher wieder mehr Gewicht beigemessen werden.

Um eine Reform der Grundsteuer wird der Gesetzgeber aber – auch wenn er die

Grundsteuer erhalten will – nicht herumkommen. Korrekturen sind bereits aufgrund des Gebots einer gleichmäßigen realitätsgerechten Erfassung von Vermögenswerten und der Verpflichtung, das private Gebrauchsvermögen steuerfrei zu belassen (*BVerfGE* 93, 121 u. 165), verfassungsrechtlich geboten. Deshalb wird gefordert, die Bewertung stärker den Verkehrswerten anzunähern. An tragfähigen Konzepten zur Bewältigung des Bewertungsproblems fehlt es jedoch bisher (*Linscheid/Truger* DIW Vierteljahrsheft 3–4/97, 391 f.; unbefriedigend *Mohl/Dicken* KSJ 1996, 7 ff.). In eine andere Richtung gehen Vorschläge, die Grundsteuer ökologisch auszurichten und zu einer Bodenwert- oder Flächennutzungssteuer umzubauen (*Drosdzol* DStZ 1994, 205 ff.; *Ewringmann* (Hrsg.) Ökologische Steuerreform, Steuern in der Flächennutzung, 1995).

IX. Ökologische Steuerreform

Seit die Partei Bündnis '90/DIE GRÜNEN mitregiert, wird der Einstieg in die „Ökologische Steuerreform“ vorangetrieben. Unter dem Schlagwort der Ökologischen Steuerreform wird nicht nur eine stärkere ökologische Ausrichtung bestehender Steuern verstanden – die hat es schließlich schon in der Vergangenheit, etwa im Rahmen von Mineralölsteuererhöhungen, gegeben (BT-Drucks. 12/220, S. 6) – sondern ein grundlegender Umbau des Gesamtsystems. Die Abgabenbelastung soll vom Faktor Arbeit auf den Faktor Energie umgeschichtet werden. Mit dem Steueraufkommen neuer Öko-Abgaben sollen die Sozialversicherungsbeiträge gesenkt werden. Die politische Öko-Steuerreformdebatte konzentriert sich derzeit auf die Einführung von CO₂-/Energiesteuern, da diese in ihrer Lenkungseffizienz anderen ökologisch differenzierten Produktabgaben überlegen sind.

Im Schrifttum werden neben Energiesteuern diverse andere ökologische Steuern diskutiert (z. B. spezielle Öko-Verbrauchssteuern, Differenzierung des Umsatzsteuerersatzes nach Umweltschädlichkeit der Produkte, Abwasser- und Abfallabgaben, Naturschutz- und Flächennutzungsabgabe, Nahverkehrsabgabe). Das Umwelt- und Prognoseinstitut Heidelberg schlägt die Einführung von nicht weniger als 11 verschiedenen Öko-Steuern mit 35 unterschiedlichen Steuersätzen vor (Öko-Steuer-

ern als marktwirtschaftliches Instrument im Umweltschutz – Vorschläge für eine ökologische Steuerreform, 1988).

Nach den Vorstellungen der Bundesregierung soll sich die ökologische Steuerreform in drei Schritten vollziehen (BT-Drucks. 14/40, 1). Der erste Schritt ist mit einer Erhöhung der Mineralölsteuer um 6 Pfennige äußerst moderat ausgefallen (gültig ab 1. 4. 1999). Daneben wurde eine neue Stromsteuer eingeführt (2 Pf./kWh), die aufgrund großzügiger Steuererleichterungen für das produzierende Gewerbe (§ 10 StromStG) vor allem die privaten Haushalte trifft. Die angekündigte zweite und dritte Stufe sind bisher weder im Ausmaß der Belastung noch hinsichtlich des Zeitplans konkretisiert worden. Hierdurch wird eine erhebliche Planungsunsicherheit erzeugt. Allerdings ist die Progredienz ökologischer S. Bestandteil der Öko-Steueridee. Die Steuerbelastung muß immer stärker angezogen werden, um neue Lenkungsimpulse zu setzen. Nur so läßt sich einerseits zu einer immer stärkeren Reduzierung der Restverschmutzung anregen (Lenkungsfunktion) und andererseits ein konstantes Öko-Steueraufkommen (Finanzierungsfunktion) erzielen.

Die Kraftfahrzeugsteuer ist bereits in der Vergangenheit ökologisch umgestaltet worden. Ihre Bemessungsgrundlage knüpft neben der Motorgröße an den Schadstoffausstoß an (§ 8 Nr. 1 KraftStG). Da eine alte Forderung von Bündnis '90/DIE GRÜNEN darauf abzielt, die Kraftfahrzeugsteuer auf die Mineralölsteuer umzulegen (BT-Drucks. 13/2420), ist eine Verschärfung des ökologischen Lenkungsimpulses derzeit nicht ersichtlich.

Der bisher eher zaghafte Einstieg in die ökologische Steuerreform, von dem keine Lenkungswirkung zu erwarten ist, läßt sich darauf zurückführen, daß der Spielraum für die Einführung von Öko-Steuern im Spannungsfeld von Europarecht, Verfassungsrecht und Standortpolitik gering ist. Da national begrenzte Maßnahmen nur geringe Wirkkraft entfalten können und sich das Problem des Klimaschutzes nur grenzübergreifend bzw. global lösen läßt, müht sich die EU-Kommission seit Jahren, einen konsensfähigen Vorschlag für eine Richtlinie zur Einführung von CO₂-/Energiesteuern vorzulegen (ABl. Nr. C 196 (1992), S. 1, und Vorschlag vom 12. 3. 1997, KOM (97) 30 endg.; hierzu *Mette* IWB Fach 11 EG, 245 ff.). Bisher

hatte sie damit keinen Erfolg. Andererseits setzt das Europarecht nationalen Alleingängen auf dem Gebiet der Umweltsteuern enge Grenzen. So müssen sich Ausnahmeregelungen für die Industrie, die aus standort- und wettbewerbspolitischen Gründen für unerlässlich gehalten werden, an den Beihilfavorschriften der Art. 87 ff. EG-Vertrag messen lassen. Schließlich ist verfassungsrechtlich noch vieles ungeklärt, nicht nur, was Fragen der Kompetenz und Aufkommensverteilung im Hinblick auf die Einordnung ökologischer Steuern in den Katalog des Art. 106 GG und die systematische Stellung im Abgabensystem angeht, sondern auch hinsichtlich der grundrechtlichen Legitimation der Sonderbelastung einzelner umweltschädlicher Verhalten.

E. Steuerreformen im Ausland

Anders als in Deutschland ist es im Ausland seit Mitte der Achtziger Jahre zu einer Reihe grundlegender S. gekommen. Im Vordergrund steht dabei regelmäßig die Verbesserung der steuerlichen Standortqualität. Die Reformen sind daher durch substantielle Entlastungen des Unternehmenssektors gekennzeichnet. So ist in der EU der Körperschaftsteuersatz in den letzten 15 Jahren um über 13 Prozentpunkte gesenkt worden. Die Finanzierung dieser Reformen erfolgte durch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen ebenso wie über eine Anhebung der indirekten Steuern. Zu den wichtigsten Reformen zählen:

1984 und 1988/89 **Großbritannien:** Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuertarife (hierzu *Hauser* IWB Fach 5 Großbritannien, Gruppe 2 S. 227; *Fischer* in FS G. Rose, 1991, 217).

1986 **USA:** Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuertarife (Tax Reform Act 1986; s. hierzu *Tipke* StuW 1986, 150 ff.).

1986 bis 1996 **Neuseeland:** Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei nahezu halbierten

1989 bis 1994

1991 bis 1993

1998

Bemerkenswert sind die Reformprozesse in den ehemaligen Ostblockstaaten. Mit Ausnahme Rußlands ist es in allen früheren Ostblockstaaten zu zum Teil geglückten, zum Teil weniger geglückten Anpassungen der Steuersysteme an internationale Standards gekommen. Dabei hat die Einwirkung westlicher Beraterkonsortien in einigen Fällen sichtbare Spuren hinterlassen. Die Implementierung vollständig neuer Systeme gelang ungewöhnlich schnell, weil die neuen Steuergesetze auf ein aus der Sicht westlicher Industriestaaten einzigartiges rechtliches Vakuum trafen.

Steuersätzen; Einführung eines Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens (hierzu *Toder/Himes* Tax Notes International 1992, 347 ff.; *Beichelt* in FS Flick, 3, 8 ff.).

Österreich: Reform der Körperschaftsteuer und Kapitaleinkommensbesteuerung; Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Senkung der Steuertarife; Abschaffung der Gewerbesteuer (hierzu z. B. *Rattinger* IStR 1994 S. 57; *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 1996).

Skandinavien (Schweden, Finnland, Norwegen): Grundlegende Reformen der Einkommen- und Körperschaftsteuer; Einführung sog. „Dual Income Taxes“ (hierzu *Viherkenttä* IStR 1994, 414 ff.).

Italien: Unternehmensteuerreform (hierzu *Frei* IWB Fach 5 Italien, Gruppe 2 (1998) S. 433; *Mayr/Frei* IWB Fach 5 Italien, Gruppe 2 (1998) S. 427).

Literatur

- Allgemein: S. Bach Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, *StuW* 1995, 264 ff.; St. Baron/K. Handschuch (Hrsg.) Wege aus dem Steuerchaos, 1996; B. Beichelt Steuerreformkonzepte, in: FS H. Flick, 1997, S. 3 ff.; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts, *StuW* 1996, 203 ff.; Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) Schwerpunkttheft Steuerreform, Vierteljahrsheft 3-4/1997; F. Eggesiecker Gutachten und Stellungnahmen zur Steuerreform, *StuW* 1971, 353 ff.; St. Felder Steuerreformen aus dynamischer Sicht, 1996; P. Fischer (Hrsg.) Steuervereinfachung, *DSJG* 21 (1998); S. Franke Ein Beitrag zur Steuerreformpolitik in der Demokratie, in K-H. Hansmeyer (Hrsg.) Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, S. 171 ff.; ders., Steuerpolitik in der Demokratie, 1993; H. Halter Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. II, S. 173; F. A. v. Hayek Recht, Gesetzgebung und Freiheit, 1980; Hey Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita, *StuW* 1998, 298 ff.; F. Klein Steuerreform statt Steueränderungsgesetze, *DStR* 1979, 95 ff.; A. Kühn Problemfelder der Steuerpolitik – Rückblick und Perspektive, in: FS H. Flick, 1997, 25 ff.; G. Krause-Junk (Hrsg.) Steuersysteme der Zukunft, 1998; J. Lang Entwurf eines Steuergesetzbuchs, *BMF-Schriftenreihe* Heft 49 (1993); F. K. Mann Steuerpolitische Ideale, 1937; F. Neumark Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970; ders. Zur Problematik von Steuerreformen in unserer Zeit, in: FS Th. Keller, 1971, S. 143 ff.; H. J. Rendels Perspektiven der Steuerpolitik, Konkrete Vorhaben – mittelfristige Notwendigkeiten, in: FS W. Ritter, 1997, S. 565 ff.; W. Ritter Ein steuerlicher Blick in das 21. Jahrhundert, Harzburger Steuerprotokoll 1997, 29 ff.; D. Roland Steuergesetzgebung aus der Sicht des Verfahrens, in: FS H. Flick, 1997, 93; M. Rose (Hrsg.) Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991; ders. (Hrsg.) Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997; H.-P. Schneider Möglichkeiten und Grenzen von Steuerreformen aus verfassungsrechtlicher Sicht, in K-H. Hansmeyer (Hrsg.) Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, S. 111 ff.; Ch. Smekal/R. Sendhofer/H. Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, 1999; M. Stahlhacke Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der 90er Jahre, *StuW* 1990, 279 ff.; Steuerreformkommission 1971 Gutachten, *BMF-Schriftenreihe* Heft 17 (1971); K. Tipke Die Steuerrechtsordnung, 3 Bände, 1993; ders. Lehren aus der Steuerreform 1990, *StuW* 1990, 291 ff.; Tipke/Lang Steuerrecht, 16. Aufl., 1998.
- Zur Reform der Einkommensteuer: D. Birk Die Reform der Besteuerung der Alterseinkünfte, *StbKongrRep.* 1990, 39 ff.; 57. Deutscher Juristentag Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Sitzungsbericht N, 1988; J. W. Gaddum Zur Reform des Einkommensteuerrechts mit Blick auf die Europäische Währungsunion, *DStZ* 1998, 195 ff.; W. Greber Zur Neuordnung der Rentenbesteuerung, *DStZ* 1997, 465 ff.; V. Kulmsee Reform der Familienbesteuerung, *DStZ* 1988, 14 ff.; J. Lang Reformentwurf zu den Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium Bd. II, 1985; Petersberger Steuervorschläge Reform der Einkommensbesteuerung – Vorschläge der Steuerreformkommission vom 22. Januar 1997, *BMF-Schriftenreihe* Heft 61 (1997); M. Rose Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, *BB* Beil. 5/1992; T. Stöhr Reform der einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, 1998; Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, *BB* Beil. 24/1994; G. Uldall Die Steuerwende: Eine neue Einkommensteuer – einfach und gerecht, 1996; *Wiss. Beirat beim BMF* Gutachten zur einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, *BMF-Schriftenreihe* Heft 38 (1986); ders. Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, *BMF-Schriftenreihe* Heft 65 (1999).
- Zur Reform der Unternehmensbesteuerung: D. Dziadkowski Umgestaltung, Revitalisierung oder Ersatz der Gewerbesteuer?, *StuW* 1987, 330 ff.; H. W. Endriss Vorschläge zur Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und anderen Gewerbetreibenden, *DB* 1998, 1250 ff.; G. Heidinger Betriebsteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit. Bausteine für eine umfassende Reform der Lohn- und Einkommensteuer, 1996; W. Klotz Zur Reform der Gewerbesteuer, in: FS H. Flick, 1997 S. 15; J. Lang Reform der Unternehmensbesteuerung *StuW* 1990, 3 ff.
- Zur Öko-Steuerreform: O. Hohmeyer (Hrsg.) Ökologische Steuerreform, 1995; O. H. Jacobs/Ch. Spengel/A. Wünsche Veränderung der Steuer- und Abgabenbelastung auf Unternehmensebene durch eine ökologische Steuerreform, 1997; Linscheidt/Truger Beurteilung ökologischer Steuerreformvorschläge vor dem Hintergrund des bestehenden Steuersystems, 1995; R. Schmidt Das Modell der SPD einer ökologischen Steuerreform, *StuW* 1997, 70 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF* Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *BMF-Schriftenreihe* Heft 63 (1997).

Johanna Hey