

Berichte

Verwirklichung der Steuerrechtsordnung durch eine Rechtsreform

Bericht vom Symposion zum achtzigsten Geburtstag von Klaus Tipke in Bonn

Dr. JOACHIM ENGLISCH, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Einleitung | III. Folgerungen für eine Steuerrechtsreform |
| II. Zum Verhältnis zwischen Steuerwissenschaften und Steuerpolitik | IV. Schlussbemerkung |

I. Einleitung

Klaus Tipke hat am 8.11.2005 sein 80. Lebensjahr vollendet. Aus diesem Anlass wurde am 11.11.2005 in den Bonner Räumlichkeiten der Sozietät Flick Gocke Schaumburg ein Symposion zu Ehren des Jubilars abgehalten. Auf Einladung seines Schülers Joachim Lang, seines früheren Assistenten Harald Schaumburg und seines Verlegers Karl-Peter Winters versammelten sich über 60 Teilnehmer, um mit dem Doyen der Kölner Schule des Steuerrechts Grundfragen einer umfassenden Rechtsreform der Steuergesetze zu diskutieren¹. Dies geschah auf der Basis der „Steuerrechtsordnung“, die der Geehrte in drei Bänden entwickelt hat² und mit der sich als bedeutendstes deutschsprachiges Grundlagenwerk des Steuerrechts jedes um Steuergerechtigkeit bemühte Reformprojekt auseinandersetzen muss. Die Bedeutung seiner dort vertretenen Lehren lässt sich nicht zuletzt am Teilnehmerkreis ermesen: Neben dem Präsidenten des BFH Wolfgang Spindler konnten die Gastgeber eine Vielzahl von Wissenschaftlern aus sieben Nationen, weitere Finanzrichter sowie Vertreter der Finanzverwaltung, der steuerlichen Beraterschaft und Steuerexperten aus Konzernen und Verbänden begrüßen. Besondere Erwähnung verdient der Umstand, dass die Steuerwissenschaften nicht nur prominent, sondern auch

interdisziplinär vertreten waren, was das stete Bemühen des Jubilars um einen konstruktiven Dialog zwischen den verschiedenen steuerlichen Wissenszweigen bezeugt³.

Das Symposion begann mit einem Referat von Paul Kirchhof, der die freiheitsrechtlichen Aspekte einer Verwirklichung der Steuerrechtsordnung betonte, gefolgt von einem Korreferat, das Joachim Lang zu ihrer gleichheitsrechtlichen Verwirklichung hielt. Beide Redner schöpften dabei aus ihrer Erfahrung in der Erarbeitung weitreichender Vorschläge für eine Reform insbesondere des Ertragsteuerrechts⁴, in denen sich ihre jeweiligen Grundüberzeugungen widerspiegeln und anhand derer sich Gemeinsamkeiten und Differenzen verdeutlichen lassen. Da die jeweiligen Reformvorschläge neben dem in den Referaten ebenfalls gewürdigten Konzept einer Dualen Einkommensteuer⁵ die steuerpolitische Diskussion des letzten Jahres maßgeblich geprägt haben und weiter beeinflussen, war der Boden für eine lebhaftere Diskussion bereitet. Dabei wurde deutlich, dass Aussagen zur Erarbeitung von Steuerreformvorschlägen erst dann getroffen werden können, wenn zuvor das Verhältnis zwischen Steuerwissenschaften und Steuerpolitik geklärt wurde. Vornehmlich diesen beiden Fragestellungen ist der vorliegende Bericht gewidmet, da die einleitenden Referate in diesem Heft bereits veröffentlicht sind⁶.

1 Einer Rechtsreform des Steuerrechts hat sich K. Tipke schon seit den Anfängen seiner Lehrtätigkeit am Kölner Institut für Steuerrecht gewidmet, vgl. *dens.*, Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht, *StbJb* 1968/69, S. 69 ff., 71; *dens.*, Jurisprudenz und Steuerwesen, *JbFAStR* 1970/71, S. 102 ff.; *dens.*, Systematisierung des allgemeinen Steuerrechts, *StuW* 1971, 95 ff.

2 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I (Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen), 2. Aufl., 2000; Bd. II (Steuerrechtferfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem), 2. Aufl., 2003; Bd. III (Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung), 1993.

3 K. Tipke, *Steuerrecht*, 1. Aufl., 1973, S. 4; *ders.*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I (FN 2), S. 8. Vgl. auch das von K. Tipke mitgeprägte Geleitwort der Herausgeber in *StuW* 1971, 1. Zur Bedeutung einer berufsgruppenübergreifenden und interdisziplinären Zusammenarbeit speziell bei Steuerreformwürfen R. K. Gordon/v. Thuronyi, *Tax Legislative Process*, in Thuronyi (Hrsg.), *Tax Law Design and Drafting*, Wa-

shington D.C. 1996, S. 1 (4 ff.).

4 Vgl. P. Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, abgedruckt als Gutachten F in Bd. I der Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988; *dens. u.a.* (Karlsruher Arbeitskreis), *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, 2001; *dens.*, *Einkommensteuer Gesetzbuch*, 2003; J. Lang, *Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes*, 1985; *dens.*, *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, 1993; *dens. u.a.*, *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, 2005. An dem letztgenannten Entwurf hat K. Tipke beratend mitgewirkt.

5 S. dazu den *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, *Jahresgutachten 2003/2004*, S. 326 ff.; O. Gjems-Onstad, *Dual Income Tax*, in diesem Heft, S. 90; J. Englisch, *Die Duale Einkommensteuer - Reformmodell für Deutschland?*, 2005.

6 P. Kirchhof, *Die Freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung*, S. 3; J. Lang, *Gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung*, S. 22.

II. Zum Verhältnis zwischen Steuerwissenschaften und Steuerpolitik

Zum Verhältnis zwischen Steuerwissenschaften und Steuerpolitik werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. So ließe sich zunächst unterscheiden zwischen einem optimistischen Standpunkt, der von einer grundsätzlichen Offenheit der politischen Entscheidungsträger für das wissenschaftliche Anliegen einer gerechten, rationalen und effizienten Steuersystems auch unter den Bedingungen einer pluralistischen und demokratisch verfassten Gesellschaft ausgeht, und einer pessimistischen Grundhaltung, welche eben dies in Abrede stellt⁷. Diese Frage spielte in der Diskussion freilich keine große Rolle; denn trotz aller realpolitisch begründeten Skepsis haben die Teilnehmer durchweg die Hoffnung erkennen lassen, es möge doch noch zu einer grundlegenden Rechtsreform mindestens der Ertragsteuern kommen⁸. Insbesondere der Wissenschaftler darf sich nicht „von dem Gesetzgeber hemmen lassen“⁹, wenn es um die Verwirklichung einer gerechten Steuerrechtsordnung geht. In den Worten Klaus Tipkes: „Die Steuerrechtswissenschaft darf sich... nicht den Vorwurf zuziehen, das sie nur Bestehendes kritisiere, aber nichts Konstruktives zu bieten habe.“¹⁰

Grundlegende Differenzen wurden jedoch erkennbar hinsichtlich des Umgangs mit absehbaren realpolitischen Beschränkungen und der damit verbundenen Frage, wie die Politik in die wissenschaftliche Vorbereitung einer solchen Reform einzubinden sei. Hier stehen sich ein puristischer und ein integrativer Ansatz gegenüber. Vor allem Paul Kirchhof plädierte nachdrücklich dafür, den Entwurf einer Steuerreform von derlei Erwägungen und Einflussnahmen freizuhalten. Ein wissenschaftlicher Entwurf solle noch die „reine Lehre“ enthalten und nicht bereits im Wege vorausseilenden Gehorsams durch politische Kompromisse verwässert werden¹¹. Demnach betreibt der Steuerwissenschaftler allein Steuerwissenschaft, die Steuerpolitik ist dem Steuerpolitiker vorbehalten. Diesem Anspruch will auch der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes genügen, der ausweislich seines Schlusswortes „weder vorbereitend noch begleitend parlamentarische oder andere politische Unterstützung in Anspruch genommen“ hat¹².

Demgegenüber vertrat Joachim Lang die Ansicht, ein wissenschaftliches Reformprojekt müsse sich frühzeitig mit den politischen Rahmenbedingungen auseinandersetzen, wenn es mit dem Anspruch auf Umsetzung durch den Gesetzgeber entwickelt werde. Der Reformprozess müsse diskursiv sein, weil Recht sich nicht mathematisch folgerichtig entfalte, sondern die Entwicklung von Rechtsnormen stets auf eine Interessenabwägung zurückzuführen sei¹³. Steuerwissenschaft und Steuerpolitik könnten darum weder der Sache nach noch institutionell getrennt werden. Diese Haltung manifestiert sich u.a. in der Existenz eines parteiübergreifend besetzten politischen Beirates in der von Joachim Lang geleiteten Reformkommission „Steuergesetzbuch“¹⁴. Die systemtragenden Prinzipien eines Steuergesetzes dürfen freilich auch seiner Meinung nach nicht zur tagespolitischen Disposition stehen.

Im Auditorium waren die Ansichten ebenfalls geteilt. Einigkeit bestand lediglich dahingehend, dass der von Dieter Birk sogenannte „demokratische Filter“ des parlamentarischen Prozesses jedes Wissenschaftskonzept modifizieren werde, ein wie auch immer definierter steuertheoretischer Idealzustand also niemals Eingang in das Bundesgesetzblatt finden würde. Zudem wurde es als sinnvoll erachtet, in die Arbeiten am Reformprojekt neben Steuerwissenschaftlern auch Experten aus der Steuerpraxis einzubeziehen¹⁵. Im Übrigen aber reichte das Meinungsspektrum von der Auffassung, ein Entwurf müsse sich als wissenschaftlich geschlossenes Werk präsentieren bis hin zu dem Standpunkt, es müssten darin auch politische Kompromisse formuliert sein, wenn dies die Akzeptanz in der Öffentlichkeit entscheidend verbessere.

Klaus Tipke selbst hat schon vor längerem einen belastbaren Mittelweg für die schwierige Gratwanderung zwischen wissenschaftlichem Anspruch und dem Wunsch nach realer Verbesserung des geltenden Steuerrechts gewiesen: Der Steuerrechtswissenschaftler soll einerseits keine „Realpolitik“ dergestalt betreiben, dass sachgerechte Regeln ohne hinreichenden und insbesondere seinerseits folgerichtig entfaltenen, gemeinwohlbezogenen Grund um bloßer Gruppeninteressen willen durchbrochen werden¹⁶. Andererseits soll er sich bei der Formulierung eines Reformentwurfs aber auch nicht als „weltabgewandter Reißbrett-

⁷ Eine eingehende Analyse dieser Problematik bietet das jüngste Buch von K. Tipke, *Einkommensteuer-Rechtsreform oder Stimmenfang-Steuerpolitik?*, im Druck; vgl. auch *dens.* aus Sicht des Jahres 1986 während der Debatte um die Reagan'sche Steuerreform: *Einkommensteuer-Fundamentalreform*, *StuW* 1986, 150 (169) sowie nach dem Regierungswechsel *dens.*, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, 2000, S. 61.

⁸ K. Tipke konstatierte in der Diskussion gar einen deutschen Weltrekord an Steuerreformentwürfen, die nicht von staatlichen Stellen initiiert wurden, was wohl für eine ungebrochene Zuversicht in die politische Überzeugungskraft wissenschaftlicher Erkenntnisse spricht.

⁹ Vgl. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I (FN 2), S. 10.

¹⁰ K. Tipke, *Von der Unordnung zur Neuordnung des Einkommensteuerrechts*, in Raupach/Tipke/Uelner (Hrsg.), *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts*, 1985.

¹¹ Vgl. P. Kirchhof, zitiert nach dem Rheinischen Merkur v. 18.8.2005: *Jeder gute Demokrat leide an Kompromissen, und er wolle nicht gern leiden.*

¹² P. Kirchhof u.a. (FN 4), S. 64.

¹³ Vgl. auch J. Lang, *Konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlicher Sicht*, in Ahlheim/Wenzel/Wiegand (Hrsg.), *Steuerpolitik: Von der Theorie zur Praxis*, FS Rose, 2003, S. 325, 327.

¹⁴ Das Projektkonzept findet sich unter www.stiftung-marktwirtschaft.de/module/Broschuere-Steuerprojekt.pdf.

¹⁵ Vgl. K. Tipke, *Zur Einkommensteuer*, *StuW* 1975, 327: „Theoretische Phantasie reicht in der Regel nicht aus, alle Folgen zu bedenken.“

¹⁶ K. Tipke, *StuW* 1986, 150 (164); *dens.*, *Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit*, *StuW* 1990, 308 (314).

Konstrukteur" betätigen¹⁷. Im Übrigen sollte eine grundlegende Reform „in der Stille“ gründlich bis in die Details geplant werden, bevor die Öffentlichkeit informiert werde¹⁸ - dies spricht aus Sicht des Jubilars wohl gegen eine allzu starke Einbindung von Politikern schon im Entwurfsprozess.

In der Tat ist „richtiges“ Steuerrecht zwar stets ein System folgerichtig entfalteter Besteuerungsgrundsätze und in diesem Sinne prinzipienbasiert¹⁹, mit Blick auf die wertende, nicht rein logische Ableitung von Unterprinzipien und Auflösung von Prinzipienkollisionen²⁰ aber niemals prinzipien determiniert. Deshalb besteht auch über den Tarif hinaus Raum für steuerpolitische Akzentuierung. Der damit verbundenen Notwendigkeit einer Gewichtung widerstreitender Prinzipien kann auch der Wissenschaftler spätestens dann nicht mehr ausweichen, wenn er seinen Entwurf als Gesetzestext formuliert. In diesen Grenzen erscheint es vorzugswürdig, durch bestimmte politische Erwägungen motivierte Abwägungsergebnisse auch klar als solche zu benennen. Ansonsten wird die Versuchung groß, nicht die Prinzipienabwägung, sondern schon das Prinzip auf die politisch gewünschte Lösung hin auszurichten²¹.

Auf dem Symposium wurde freilich auch noch eine andere Möglichkeit der Auflösung des vorstehend beschriebenen Konflikts diskutiert, die überwiegend auf Zustimmung stieß: Steuerreformentwürfe könnten für politisch sensible Teilbereiche jeweils vertretbare Alternativen an Stelle einer einzigen Lösung beinhalten. Klaus Tipke regte an, den Vertretbarkeitsspielraum vornehmlich verfassungsrechtlich und sodann in diesem Rahmen rechtsvergleichend abzustecken. Peter Bareis nannte als Vorbild das schweizerische Vernehmlassungsverfahren, in dem den Bürgern verschiedene Reformvarianten zur Abstimmung vorgelegt würden. Rein theoretisch dürfte dies tatsächlich die beste Herangehensweise sein, denn ein steuerlicher Reformentwurf kann als vorausgedachte Gesetzgebung dem Steuergesetzgeber als Erstinterpret der Verfassung ohnehin keine zwingenden Vorgaben machen.

Indes werden gerade bei grundlegenden Strukturformen, die notwendig das Steuergesetz als Ganzes in den Blick nehmen müssen, regelmäßig die Kapazitäten für die Erarbeitung von umfassenden Alternativ-

vorschlägen fehlen. Denn meist kann eine Teillösung nicht isoliert für sich betrachtet werden, sondern die darin enthaltene Interessenabwägung strahlt wegen des gleichheitsrechtlich verankerten Folgerichtigkeitsgebotes bzw. zur Wahrung ökonomischer Neutralitätspostulate auf weitere Bereiche aus. So muss etwa eine Abgeltungsteuer auf Fremdkapitalzinsen als vom BVerfG gebilligte Alternative zur Veranlagung²² im Rahmen einer synthetischen Einkommensteuer mindestens aus Gründen ökonomischer Vernunft eine proportionale Niedrigbesteuerung auch von Eigenkapitalrenditen nach sich ziehen²³ und führt in letzter Konsequenz zur parallelen Entwicklung einer Dualen Einkommensteuer.

Es erscheint darum realistischer, den Gesetzgeber durch einen Wettbewerb der Steuerreformentwürfe mit jeweils ausgereiften und von ihren Vertretern überzeugend verfochtenen Alternativmodellen zu versorgen, unter denen er eine Auswahl treffen kann²⁴. Dadurch vermindert sich auch die Gefahr, dass ein Entwurf als Steinbruch missbraucht wird und wie von Paul Kirchhof befürchtet als bloßer Begründungslieferant für beliebige Lösungen dient. Schließlich wird auf diese Weise der von Klaus Tipke geforderte offene steuerethische Diskurs²⁵ aus den Zirkeln wissenschaftlicher Arbeitsgruppen in die öffentliche Debatte getragen und für den Gesetzgeber transparenter. Das schließt freilich nicht aus, ihn wie von Roman Seer angeregt zunächst auch ohne Beteiligung der Öffentlichkeit nur zwischen den Reformern zu führen, um Gemeinsamkeiten in den Grundpositionen vorab auszuloten und dann nach außen hin mit einer Stimme zu vertreten. Dabei kann „Die Steuerrechtsordnung“ die Basis für die Entwicklung eines „gemeinsamen Grundrasters des Fragens“²⁶ liefern, das verfassungsrechtlich verankerte und bereichsspezifisch entfaltete Maßstäbe zur Herstellung von Steuergerechtigkeit herauspräpariert und dem Gesetzgeber die juristischen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit verdeutlicht.

III. Folgerungen für eine Steuerrechtsreform

Als wesentliche Erkenntnis kristallisierte sich im Verlaufe der vorstehend geschilderten Diskussion he-

17 K. Tipke in Raupach/Tipke/Uelner (FN 10), S. 173.

18 K. Tipke, Lehren aus der Steuerreform 1990, StuW 1989, 291 (301).

19 K. Tipke, Über „richtiges Steuerrecht“, StuW 1988, 262 (264 ff.).

20 Dazu C.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969, S. 57; R. Dworkin, Taking Rights Seriously, London 1977, S. 36; K. Larenz, Richtiges Recht, 1979, S. 24.

21 So ist immerhin auffällig, in welchem Maße im von P. Kirchhof vorgelegten Einkommensteuer Gesetzbuch (FN 4), S. 176 ff., bei der Entfaltung einer steuerlichen „Gleichbelastung in der Zeit“ dogmatisches Neuland betreten wird, um eine überperiodische Verlustverrechnungsbeschränkung zu rechtfertigen, die der damals geltenden und hoch umstrittenen Mindestbesteuerung nach § 10 d Abs. 2 EStG sehr nahe kommt.

22 BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239

(282 f.).

23 M. Schenk/F. Brusch, Eine neue Kapitalsteuer für Deutschland, DStR 2005, 1254 (1259).

24 Dies scheint auch den Vorstellungen der Regierungskoalition zu entsprechen, vgl. den Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 11.11.2005, Rz. 3412 ff., wo eine „Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung“ angekündigt wird, die sich nach Aussage maßgeblicher Politiker auf die Vorarbeiten der Kommission „Steuergesetzbuch“ (FN 14) einerseits und des Sachverständigenrates (FN 15) andererseits stützen soll.

25 K. Tipke, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer - Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, StuW 2002, 148.

26 Von P. Kirchhof in mehreren Diskussionsbeiträgen eindringlich angemahnt.

raus, dass eine wissenschaftlich begründete Steuerrechtsreform bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage ansetzen muss. Ein jahrzehntelanges Anliegen von Klaus Tipke²⁷ ist dadurch auf eindrucksvolle Weise bestätigt worden. Ein bestimmter Steuertarif lässt sich hingegen weder seiner Struktur noch seinem konkreten Verlauf nach aus juristischen Erwägungen heraus begründen²⁸. Er hängt vielmehr ab von dem Finanzbedarf des Staates, der Bereitschaft diesen aus den je übrigen Steuerquellen zu decken, dem gewünschten Maß sozialstaatlicher Umverteilung sowie von der Einschätzung der Belastbarkeit der Steuerträger unter Berücksichtigung des internationalen Steuerwettbewerbs. Diese Faktoren sind Gegenstand politischer Präferenzen und Prognosen; Sozialstaatsprinzip und Eigentumsгарantie vermögen hier allenfalls äußerste Grenzen einzuziehen²⁹. Soweit ein Entwurf gleichwohl Aussagen zur Tarifgestaltung enthält, sollte er sich deshalb zumindest nicht in seiner Gesamtausrichtung von ihrer Umsetzung durch den Gesetzgeber abhängig machen.

Mit ähnlicher Tendenz wurden auch Steuervergünstigungen und sonstige steuerliche Lenkungsnormen thematisiert. Nicht nur wurde das inzwischen erreichte Ausmaß der „Durchlöcherung“ der Bemessungsgrundlage durch lenkungspolitisch motivierte Sondertatbestände als unerträglich empfunden. Ein auf Verwirklichung einer Steuerrechtsordnung gerichteter Reformentwurf sollte nach einhelliger Ansicht sogar vollständig auf derartige Sozialzwecknormen verzichten. Denn sie werden auf außersteuerliche Erwägungen und Ziele gestützt, und die mit ihnen verbundene Abweichung vom reinen Fiskalzwecknormen tragenden Leistungsfähigkeits- oder ggf. Äquivalenzprinzip bedarf einer Interessenabwägung, die in der Verantwortung des Gesetzgebers und nicht des Steuerwissenschaftlers liegt³⁰. Paul Kirchhof wies darauf hin, dass Steuersubventionen nach der Rechtsprechung des BVerfG ohnehin keinen grundgesetzlichen

Eigentumsschutz genießen³¹. Entfaltet man Vertrauensschutz zutreffend als Dispositionsschutz³², wird man allerdings Joachim Lang darin beipflichten müssen, dass hier gleichwohl Übergangsregelungen vorgesehen werden sollten.

Weiter stimmten die Diskussionsteilnehmer darin überein, dass kein Entwurf prinzipienmonistisch konzipiert sein und ein in diesem Sinne „reines“ System verwirklichen könne³³. Als mit der Besteuerungswirklichkeit vertrauter Steuerjurist hat Klaus Tipke dies auch nicht zur Voraussetzung einer Verwirklichung seiner „Steuerrechtsordnung“ gemacht. Insbesondere die Durchsetzbarkeit des Steuergesetzes und die Herstellung tatsächlicher Belastungsgleichheit hat er seit jeher als Rechtfertigungsgründe für Durchbrechungen einer strikt am Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Steuererhebung anerkannt³⁴. Daneben ist vor allem auch den Prinzipien des europäischen und des Abkommensrechts Rechnung zu tragen.

In jedem Reformentwurf zur Einkommensteuer müssen deshalb zwangsläufig Abstriche von dem Ideal einer hinsichtlich Ermittlung, Erhebung und Tarifierung vollkommen synthetischen Besteuerung unter Einschluss einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung gemacht werden. Die erforderlichen Bruchstellen lassen sich nicht der Verfassung entnehmen, sondern sind anhand soziologisch, ökonomisch und steuerpsychologisch begründeter, letztlich gemeinwohlorientierter Effektivitätsüberlegungen festzulegen. Darüber hinaus wird auch der Aspekt einer angemessenen steuerlichen Partizipation an grenzüberschreitend erwirtschaftetem Einkommen eine wichtige Rolle spielen. Es bestand im Plenum Konsens darüber, dass jeglichem Reformentwurf vor allem die Aufgabe zukommt, die mit solchen Entscheidungen verbundenen Wertungen aufzudecken und diese sodann folgerichtig zu entfalten. Als wichtigsten An-

27 K. Tipke, Gerechte Steuern - Geordnete Besteuerung, 1983, S. 21.

28 K. Tipke, Über Steuerreform und Steuergerechtigkeit, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), FS Zeidler, 1987, S. 717, 722.

29 Vgl. zum sog. Halbteilungsgrundsatz BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138); sowie die Kritik von K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I (FN 2), S. 452 ff. Der Tarifverlauf unterliegt darüber hinaus auch einer gleichheitsrechtlichen Prüfung, da steuerliche Ungleichbehandlung durch Anwendung eines unterschiedlichen Steuersatzes einerseits und die unterschiedliche - einkommensabhängige - Sozialpflichtigkeit (zur Ableitung der Progression aus dem Sozialstaatsprinzip vgl. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung [FN 2], S. 403 ff.) als rechtfertigender Grund andererseits in einem „angemessenen Verhältnis“ zueinander stehen müssen (vgl. allgemein BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83 u.a., BVerfGE 82, 126 [146]; sowie spezieller BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 [177]). Tarifsprünge oder ein zu steiler Anstieg der Progression können gegen dieses Gebot verhältnismäßiger Differenzierung verstoßen; erstere allerdings können in Grenzen durch Vereinfachungs- und Transparenzaspekte gerechtfertigt werden.

30 Dadurch ist selbstverständlich nicht ausgeschlossen, dass auch der Steuerjurist diese Abwägung für den Fall einer Beibehaltung der Lenkungsnorm einer kritischen Würdi-

gung anhand der Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes und des Verhältnismäßigkeitsprinzips unterzieht.

31 Vgl. auch P. Kirchhof, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004), S. 7 f. unter Verweis auf BVerfG v. 3.12.1997 - 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (83), sowie - in der Diskussion - auf BVerfG v. 5.2.2002 - 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17 (32).

32 Näher J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 103 ff.; J. Englisch/B. Plum, Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung, StuW 2004, 342 (346 ff.).

33 Vgl. auch J. Lang in FS Rose (FN 13), S. 327 f.; dens., Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen, in Rose (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, S. 83 (119 f.).

34 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (FN 2), S. 582 f. Eindrucksvoll Gehör, verschafft hat sich K. Tipke mit seiner Forderung nach rechtlicher und tatsächlicher Gleichbelastung im sog. Spekulationssteuer-Urteil des BVerfG v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94. Vgl. aber auch die von K. Tipke verlangte Gleichbehandlung in der Verschönerung aus Praktikabilitätsgründen, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I (FN 2), S. 73; dens., Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW 1980, 281 (286).

wendungsfall nannte *Paul Kirchhof* in diesem Zusammenhang das einkommensteuerliche Nettoprinzip.

Von *Johanna Hey* wurde ferner der Übergang vom geltenden Recht zum Reformmodell problematisiert. Dieser gestalte sich aus drei Gründen schwierig: Erstens dürften keine unüberschaubaren Haushaltsrisiken auftreten, zumal angesichts der gegenwärtigen politischen Prioritäten für eine Sanierung des Staatshaushalts. Zweitens müsse darauf geachtet werden, dass die Steuerverwaltung hinreichend Gelegenheit erhalte, sich auf die Neuregelung umzustellen. Schließlich müsse drittens der Dispositionsschutz der Steuerpflichtigen gewährleistet sein, was langfristige Übergangsregelungen wie etwa bei der Neuordnung der Alterseinkünfte erforderlich machen könne.

Mit Blick auf die Haushaltsrisiken wurde in der Folge nochmals betont, dass ein Reformentwurf der Sanierung der Bemessungsgrundlage oberste Priorität zuerkennen müsse und der Gesetzgeber seinen Aufkommensbedarf sodann vornehmlich über die Tarifregelung befriedigen sollte³⁵. Gleichwohl wäre es unaufrechtlich zu verhehlen, dass in allen relevanten Reformprojekten der letzten Jahre fiskalische Erwägungen gelegentlich auch die Ausgestaltung der Steuerbasis beeinflusst haben. Wenigstens im Ergebnis nicht zu beanstanden ist dies nur dann, wenn die fiskalisch ergiebigere Alternative gleichheits- und freiheitsrechtlich daneben auch aufgrund sachgerechter Prinzipien rechtfertigungsfähig ist. Hinsichtlich des Schulungsbedarfs der Finanzverwaltung erschien es den Diskutanten in Übereinstimmung mit *Klaus Tipke* wichtig, dass ein Reformentwurf so weit als möglich an bekannten und bewährten Strukturen sowie Begrifflichkeiten festhält³⁶. Außerdem sah man in einer Zurückführung des Steuerrechts auf seine Grundstrukturen auch ein erhebliches Vereinfachungspotential³⁷. In der Tat sollte eine prinzipienbasierte Neuordnung, die überdies die Chance einer Reform auch des Verfahrensrechts bietet, jedenfalls keine größere Umstellung erfordern als die gegenwärtig zu beobachtende Flut jährlicher Änderungssteuergesetze mit zum Teil hoch komplexen Missbrauchsbekämpfungsnormen.

Die Diskussion schloss mit dem Hinweis von *Klaus Tipke*, dass keineswegs nur die Legislative und ihr vorausdenkend die Steuerwissenschaft zur Verwirklichung der Steuerrechtsordnung berufen sei. Auch die übrigen Gewalten könnten dazu beitragen, wobei er seine Hoffnungen insbesondere in die Finanzgerichtsbarkeit setze. Tatsächlich hat in jüngerer Zeit nicht nur die Zahl finanzgerichtlicher Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht und den Europäischen Gerichtshof merklich zugenommen³⁸. Es zeichnet sich auch die Tendenz ab, bei der Anwendung der Steuergesetze eine zivilrechtsorientierte oder gar fiskalistische Sichtweise zugunsten einer Argumentation anhand der dem Steuerrecht immanenten Teleologie zurückzudrängen. Eine auf folgerichtige Ordnung des Steuerrechts im Sinne der „Steuerrechtsordnung“ *Klaus Tipkes* verpflichtete Rechtsprechung könnte auch beim Gesetzgeber ein Umdenken bewirken, ohne sich dabei dem Vorwurf eines konturenlosen judicial activism auszusetzen³⁹.

IV. Schlussbemerkung

Während des Abendessens im Anschluss an die Diskussionsveranstaltung hat sich *Klaus Tipke* noch einmal zu Wort gemeldet. In gewohnt humorvoller Weise hat er dabei allzu große Hoffnungen auf eine baldige Verwirklichung der „Steuerrechtsordnung“ und darauf basierender Reformentwürfe gedämpft: Der englische Rechtsphilosoph und Reformers *Jeremy Bentham* habe u.a. seine von ihm als unabweislich empfundenen Vorschläge für eine Steuerreform⁴⁰ über Jahrzehnte hinweg den Regierungen auf zwei Kontinenten angepriesen. Zwar sei keine einzige seiner Ideen verwirklicht worden; seine Bemühungen hätten ihm aber immerhin ein lebensgroßes Ölgemälde in der National Portrait Gallery eingebracht. Damit könnten sich all diejenigen trösten, deren Reformprojekte ein ähnliches Schicksal erleiden sollten⁴¹. Man ist versucht zu ergänzen: Erfolg wird auch dem ausdauerndsten und brillantesten Steuerreformer allenfalls dann beschieden sein, wenn er mit der Diskursfreudigkeit und zugleich der Bescheidenheit eines *Klaus Tipke* an seine Aufgabe herangeht.

35 So auch *K. Tipke*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers, StuW 1976, 293 (306).

36 Vgl. *K. Tipke*, StuW 1986, 169.

37 Vgl. auch *K. Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2 (7).

38 Vgl. die entsprechende Forderung *K. Tipkes*, Steuergerechtigkeit (FN 35), S. 164. Allerdings ist zu beobachten, dass die zunehmenden Bemühungen der FG um Steuergerechtigkeit von dem nicht durch *P. Kirchhof* geprägten 1. Senat des BVerfG teilweise in schwer nachvollziehbarer Weise frustriert werden, vgl. BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98,

BSStBl. II 1999, 509, und die Kritik von *J. Hey*, FR 2004, 876 ff. m.w.N.

39 Speziell zur Rspr. des BVerfG vgl. *K. Tipke*, StuW 1990, 319 f.

40 *J. Bentham*, Proposals for a Mode of Taxation in which the Burthen may be alleviated or even ballanced by an Indemnity, 1794.

41 Dass *K. Tipke* dem Einsatz des Steuerreformers tatsächlich auch eine hohe Bedeutung für die Entwicklung der Steuerwissenschaften beimisst, lässt sich seinen „Gedanken zu einem Steuergesetzbuch“, StuW 2000, 309 (315), entnehmen.