

Wirtschaftspolitische Blätter

→ STEUERREFORM

MIT BEITRÄGEN VON

- KARL AIGINGER → RALPH BRÜGELMANN
- MICHAEL EBERHARTINGER → JOHANNA HEY
- RALF KRONBERGER → VIKTOR STEINER
- FLORIAN WAKOLBINGER

AUFSÄTZE

- HOLGER BERG → PHILIPP BRUNNER
- DOMINIK H. ENSTE → STEFAN HARDEGE
- LAMBERT T. KOCH → HERWIG W. SCHNEIDER

4|2008

55. JAHRGANG

MANZ

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMER ÖSTERREICH

INHALTSVERZEICHNIS

Editorial	731
MYTHEN UND FAKTEN	733

SCHWERPUNKT STEUERREFORM

Karl Aiginger

Warum und wie eine große Steuerreform Wachstum und Beschäftigung erhöht	739
---	-----

Ralph Brügelmann

Die Einkommensteuerreform 2010 in Österreich	753
--	-----

Michael Eberhartinger/Ralf Kronberger

Steuerpolitik für kleine und mittlere Unternehmen	769
---	-----

Johanna Hey

Steuerreformfaktoren und Steuerreformhindernisse in der Bundesrepublik Deutschland	785
--	-----

Viktor Steiner/Florian Wakolbinger

Reformvorschläge zur Lohn- und Einkommensbesteuerung in Österreich – Eine Mikrosimulationsanalyse der Entlastungs- und Verteilungswirkungen	797
---	-----

AUFSÄTZE/ESSAYS

Dominik H. Enste/Stefan Hardege

Regulierung, Wohlstand und Beschäftigung – Eine empirische Wirkungsanalyse für 22 OECD-Länder	819
---	-----

Philipp Brunner/Herwig W. Schneider

Die wirtschaftliche Bedeutung von Medizinprodukte-Unternehmen in Österreich	839
---	-----

Holger Berg/Lambert T. Koch

Pfadabhängigkeiten und Lock-in Phänomene im Wirtschaftsgeschehen am Beispiel von Peak Oil	851
---	-----

BUCHBESPRECHUNG/REVIEW

Cord Siemon

Die Kraft der schöpferischen Zerstörung	867
---	-----

<i>Albrecht Rothacher</i> Chinas Energiehunger: Mythos oder Realität?	875
Ausblick auf die nächste Ausgabe	879
Impressum	880

Steuerreformfaktoren und Steuerreformhindernisse in der Bundesrepublik Deutschland

Johanna Hey

Prof. Dr. jur. Johanna Hey, Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Mitglied der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft

Woran liegt es, dass sich der Zustand der Steuergesetze trotz permanenter Änderungen nicht verbessert, sondern verschlechtert und die grundlegenden Strukturreformen ausbleiben? Eine Analyse der Steuergesetzgebung des letzten Jahrzehnts zeigt, dass vor allem das Einkommensteuerrecht weitgehend reformresistent ist. Damit es zu Reformen kommt, bedarf es in der Regel eines Impulses von außen. Ein wichtiger Einflussfaktor ist der internationale Steuer- und Standortwettbewerb. Er zwingt zu Steuersenkungen. Zu einer stärkeren Ausrichtung der Steuergesetze an den verfassungs- oder europarechtlichen Vorgaben bedarf es meist zusätzlich des Drucks durch das Bundesverfassungsgericht oder den Europäischen Gerichtshof. Ein genuines Interesse der Politik an Steuerrechtsreformen, die über bloße Tarifpolitik hinausgehen lässt sich dagegen nicht ausmachen. Die Ursachen hierfür lassen sich zum Teil mit der Theorie der politischen Ökonomie und dem staatlichen Finanzbedarf erklären, zum Teil sind sie struktureller Natur. Insbesondere erschwert die bundesstaatliche Finanzverfassung Reformprozesse.

1. Reformunfähigkeit des deutschen Steuerrechts?

„Permanente Steuerreform“ titelte *Günter Schmolders* 1971 in der Zeitschrift *Steuer und Wirtschaft*. Permanent sind indes nur die Steuerrechtsänderungen. Alljährlich stößt der Steuergesetzgeber hunderte von Änderungen und neuen Vorschriften aus. An dem Reformbedarf des deutschen Steuerrechts ändert dies nichts. Zwar wird in der Politik permanent von Steuerreformen gesprochen, in Wahlkämpfen mit Reformen geworben (Vereinfachungsreformen, Tarifreformen, Gerechtigkeitsreformen). Doch die Missstände der geltenden Steuergesetze, insbesondere ihre Kompliziertheit, werden nicht beseitigt. Stattdessen nimmt die Rechtsqualität dramatisch ab. Neue Vorschriften sind nicht hinreichend durchdacht und erzeugen oftmals sofortigen Nachbesserungsbedarf. Gleichzeitig verursachen die ständigen Änderungen Instabilität und verweigern den Steuerpflichtigen Planungssicherheit.

Deshalb ist der Ruf nach einer großen Steuerrechtsreform ungebrochen. Doch was macht Steuerreformen aus und unterscheidet sie gegenüber bloßen Steuerrechtsänderungen? Wie reformfähig ist das deutsche Steuerrecht tatsächlich? Wodurch werden Steuerreformen angestoßen? Und was behindert das Gelingen von Steuerreformen?

2. Steuerreform versus Steuerrechtsänderungen

Der Begriff der Steuerreform bezeichnet *keine Quantität*, sondern eine *Qualität*. 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 (Hey, 1999). Entscheidend ist, dass den Änderungen eine übergeordnete Konzeption zugrunde liegt. Nur dann lässt sich von Reform sprechen, von systematischer und prinzipiengeleiteter Weiterentwicklung des Rechts im Sinne einer Verbesserung. Prinzipien- und systemlose Einzeländerungen werden dagegen auch nicht dadurch zu einer Reform, dass sie in einem als Steuerreformgesetz bezeichneten Gesetz zusammengefasst werden.

Eine Reform kann in mehreren Schritten verwirklicht werden. Indes ist das, was gelegentlich als „Reform der kleinen Schritte“ ausgewiesen wird, in der Regel orientierungslos (Tipke, 2006, 17) und damit eher Verlegenheitslösung denn planvolles Vorgehen. Überhaupt spricht wenig für eine schrittweise Umsetzung von Reformen, es sei denn, es handelt sich um abgegrenzte, voneinander unabhängige Teilbereiche. Andernfalls verlängert eine Politik der kleinen Schritte nur die Umstellungs- und Anpassungsphase und erhöht damit die Kosten der Reform. Gleichzeitig besteht die Gefahr der Verwässerung der Reform, weil noch nicht in Kraft getretene Teilstücke vorzeitig bereits wieder geändert oder ihr Inkrafttreten ausgesetzt oder verschoben wird.

3. Steuerreformpolitik 1998–2008

Reformforderungen konzentrieren sich in Deutschland vor allem auf das Einkommensteuerrecht. Es gilt gemeinhin als besonders marode, überkompliziert, chaotisch und ungerecht, mit den Worten Klaus Tipkes als ein „Wirrwarr“ (Tipke, 2006). Dennoch zeigt sich gerade das Einkommensteuerrecht gegenüber den Forderungen nach einer Fundamentalreform weitgehend resistent und das, obwohl in den letzten Jahren eine Vielzahl von ausformulierten Einkommensteuergesetzesentwürfen vorgelegt wurde (Karlsruher Entwurf [2001], Mitschke-Entwurf [2004], Elicker-Entwurf [2004], Kölner Entwurf [2005], Berliner Entwurf der FDP, Einfachsteuer-Entwurf [2002]; Duale Einkommensteuer [2006]).

Dies heißt freilich nicht, die Einkommensteuer unterläge keinem Wandel. Seit ungefähr einem Jahrzehnt versucht der Gesetzgeber, die Einkommensteuer an die Herausforderungen des internationalen Steuerwettbewerbs anzupassen (Lang in Tipke/Lang, 2008, § 8 Rz 70 ff). Die erste große Zäsur in diese Richtung stellte das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 (dBGBl I 1999/402) dar.

Es folgte dem klassischen Muster des „base broadening and rate lowering“, indem der Einkommensteuertarif in drei Schritten von 51% auf 42% gesenkt wurde – bei gleichzeitiger erheblicher Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Eine Rechtsreform im oben beschriebenen Sinne lässt sich hierin allerdings nicht erkennen. Zwar handelt es sich um eine verbreitete Strategie, mit niedrigen Steuersätzen international um Investitionen zu werben, doch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage umfasste heterogene Maßnahmen von dem zu begrüßenden Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmetatbeständen bis hin zu schwerwiegenden Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips durch Verlustverrechnungsbeschränkungen und Rückstellungsverbote. Das hinter diesen Maßnahmen stehende Prinzip ließ sich nicht erkennen. Auch wenn es sich in der Diktion der Politik um eine Reform zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit und Vereinfachung handelte (BT-Drucks 14/23, 125), hat sich der Bedarf nach einer grundlegenden konzeptionellen Neuordnung noch verschärft. In der Folge wurden zwar einige Teilbereiche der Einkommensteuer reformiert wie die Rentenbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz vom 5. 7. 2004 (dBGBl I 2004/1427) oder die Kapitaleinkommensbesteuerung durch Einführung einer Abgeltungsteuer im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. 8. 2007 (dBGBl I 2007/1912). Diese Maßnahmen lassen sich jedoch nicht als Teilreformen im Rahmen einer auf einem Gesamtkonzept beruhenden Neuordnung einordnen lassen (Dziadkowski, 2003, 49). Auch die Vereinfachung des Einkommensteuerrechts macht keinerlei Fortschritte (Homburg, 2008, 11). Im Gegenteil, durch Einfügung hochkomplexer Missbrauchs- und Ausnahmetatbestände sind Teilbereiche nahezu unanwendbar geworden.

Ebenso reformresistent wie die Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen zeigen sich die Kommunalsteuern. Zwar hat die Gewerbesteuer durch Abschaffung der Lohnsummensteuer (1979) und der Gewerkekapitalsteuer (1998) sowie durch Anrechnung auf die Einkommensteuer (2001) ihr Gesicht in Richtung einer kommunalen Ertragsteuer verändert. Die Forderung nach Abschaffung oder Umbau in einen niedrigen kommunalen Zuschlag zu Einkommen- und Körperschaftsteuer (s. *Stiftung Marktwirtschaft*, 2006; *BDI/VCI*, 2001) ist dagegen wirkungslos geblieben. Stattdessen ist die Gewerbesteuer in jüngerer Zeit in ihren Belastungswirkungen wieder erstarkt. Auch die seit langem geforderte Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer (s. *Seer in Tipke/Lang*, 2008, § 13 Rz 204 u 211) kommt nicht voran.

In anderen Bereichen des Steuerrechts ist es hingegen im letzten Jahrzehnt durchaus zu größeren Reformen gekommen. Vor allem das Unternehmensteuerrecht steht aufgrund des internationalen Steuerwettbewerbs unter permanentem Druck. Die Unternehmensteuerreform 2000 (Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000, dBGBl I 2000/1433) brachte mit der Ersetzung des körperschaftsteuerrechtlichen Vollerrechnungssystems durch das Halbeinkünfteverfahren mit niedrigem Körperschaftsteuersatz einen Paradigmenwechsel. Keine acht Jahre später wurde eine weitere Reform fällig. Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007 (dBGBl I 2007/1912) enthält allerdings in erster Linie nur eine weitere Senkung des Körperschaftsteuersatzes, flankiert durch Maßnahmen der Gegenfinanzierung sowie eine Annäherung der Rechtsformen durch eine Steuerbegünstigung für einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen (§ 34a EStG).

Dass es vor allem der internationale Wettbewerbsdruck und die Anforderungen des Binnenmarktes sind, die Reformen möglich machen, zeigt auch die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalanlagegesellschaften im Investmentsteuergesetz vom 15. 12. 2003 (dBGBl I 2676) sowie die Öffnung des Umwandlungssteuerrechts für grenzüberschreitende Umwandlungen innerhalb der EU im Umwandlungssteuergesetz 2006.

4. Reformziele

4.1 Politische Reformziele

Das Ausbleiben größerer Strukturreformen liegt vor allem daran, dass in der Politik selten hinreichend präzise Reformziele formuliert werden. Stattdessen stehen Aufkommens- und Verteilungswirkungen im Vordergrund. Vor allem vor Wahlkämpfen wird – unter dem Label Steuerreform – regelmäßig mit Steuerentlastungen geworben. Meist geht es dabei aber nur um Tarifsenkungen, die an anderer Stelle gegenfinanziert werden, weil der Aufkommensbedarf nicht in Frage gestellt wird.

Für die Qualität der Steuergesetze, ihre systematische Stringenz und die Gleichmäßigkeit des Belastungserfolgs bringt die Politik dagegen kein genuines Interesse auf. Ausgangspunkt von Reformmaßnahmen ist nur selten die Durchsetzung von mehr Steuergerechtigkeit, auch wenn der Begriff der Steuergerechtigkeit sich im politischen Diskurs großer Beliebtheit erfreut (Tipke, 2000, 248 ff). Im Politischen können Steuergerechtigkeitsreformen jedoch schon deshalb nicht gedeihen, weil es an einer seriösen Auseinandersetzung mit den Gerechtigkeitsfragen einer so komplexen Materie wie dem Steuerrecht fehlt. Auch aus Sicht des Wählers besteht ein Interesse an einem übergeordneten Politikziel gleichmäßiger Lastenverteilung nur solange, wie dieses nicht mit einer Verschlechterung der eigenen Position verbunden ist.

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 (Folkers, 1983, 199). Der Wähler lässt sich jedoch nicht mit Gerechtigkeitsargumenten kaufen, sondern nur mit der Versprechung neuer und der Wahrung bestehender Steuervorteile. Der (partei)politische Nutzen von Rechtsreformen lässt sich nicht eindeutig bestimmen, weil eine an steuerrechtlichen Prinzipien ausgerichtete Neuordnung keine klientelspezifische Zuordnung von Reformgewinnern und Reformverlierern ermöglicht. Die Befassung der Politik mit dem Steuerrecht ist aber an Wählergruppen ausgerichtet. Aus diesem Grund erlahmt auch das Interesse des Gesetzgebers an dem politisch überaus populären Reformziel der Steuervereinfachung schnell. Solange die Vereinfachungsforderung nur abstrakt erhoben wird, ist sie wertlos, weil ihr der Maßstab fehlt. Sobald aber konkrete Vereinfachungsvorschläge gemacht werden, etwa der Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmetatbeständen oder der verstärkte Einsatz von Typisierungen und Pauschalierungen, wird deutlich, dass die Umsetzung des Reformziels zu gruppenspezifischen Vor- und Nachteilen führen kann, folglich mit hohen Politikkosten verbunden ist.

4.2 Reformziele aus Sicht der Wissenschaft

Das Reformziel der Steuervereinfachung findet auch in der Wissenschaft großen Anklang, wird dort aber in erster Linie mit der Forderung nach materieller Systematisierung des Steuerrechts verbunden (Lang in Tipke/Lang, 2008, § 4 Rz 131). Dem liegt die Erkenntnis zugrunde, dass sich der Steuerplanungs- und Befolgungsaufwand nur durch eine an den Postulaten der Gleichmäßigkeit und Neutralität ausgerichtete Besteuerung verringern lässt. Hierzu bedarf es der Abschaffung von Ausnahmetatbeständen und Steuervergünstigungen. Zudem gilt es, einen wissenschaftlich fundierten, d.h. an einem nachvollziehbaren Maßstab ausgerichteten, Ausgleich zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Praktikabilität zu verwirklichen.

Die Finanzwissenschaft sucht die Maßstäbe für eine Reform des Steuerrechts zum einen in den klassischen finanzwissenschaftlichen Besteuerungsmaximen (Smith, 1776, 703 ff). Daneben geht es aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht um die Optimierung der Besteuerungswirkungen (Optimierung von Effizienz und Allokation; s hierzu Neck, 1983, 142 ff). Aus juristischer Sicht steht die Verwirklichung der verfassungs- und europarechtlichen Vorgaben im Vordergrund (Schneider, 1983).

5. Reformmotoren

5.1 Bundesverfassungsgericht

Auch wenn Wissenschaftler zu den Anhörungen im Finanzausschuss im Rahmen der Beratung neuer Steuergesetze geladen und auch ansonsten zur Politikberatung herangezogen werden, sind die Möglichkeiten der konkreten Beeinflussung der Steuergesetzgebung gering. Zur Durchsetzung von Gerechtigkeitszielen bedarf es der Judikative. Betrachtet man die oben skizzierten Reformen der letzten Jahrzehnte, wird augenfällig, dass sie vielfach unmittelbar oder mittelbar auf Judikate des Bundesverfassungsgerichts zurückzuführen sind. Weil der Politik die Eigeninitiative fehlte, bedurfte es verfassungsgerichtlicher Reformverpflichtungen, etwa im Bereich der Erbschaftsteuer (BVerfG v 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; BVerfG v 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1), der Rentenbesteuerung (BVerfG v 6. 3. 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73) oder der Sicherstellung der Besteuerung von Kapitaleinkünften (BVerfG v 9. 3. 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94). Fehlt es an entsprechenden Aussagen des Bundesverfassungsgerichts wie etwa bei der Gewerbesteuer (BVerfG v 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, www.bundesverfassungsgericht.de), sieht der Gesetzgeber trotz offensichtlicher Missstände vielfach keine Veranlassung aus eigenem Antrieb aktiv zu werden.

Diese Praxis, Entscheidungen in Grundlagenfragen dem Bundesverfassungsgericht zu überantworten, anstatt als Gesetzgeber selbst die Verantwortung für ein verfassungskonformes Steuerrecht zu übernehmen, führt nicht zu optimalen Ergebnissen. Sie bedingt, dass notwendige Reformen erst dann in Angriff genommen werden, wenn das Bundesverfassungsgericht mit einem entsprechenden Fall befasst ist. Zum anderen kommt es unter dem Zeitdruck der Fristen, die das Bundes-

verfassungsgericht dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Unvereinbarkeitsentscheidungen zur Umsetzung setzt (üblicherweise ca 2 Jahre), nicht zu über das konkrete Problem hinausgehende Grundsatzdiskussionen. Die Reformgesetzgebung beschränkt sich letztlich auf eine punktuelle Umsetzung der Forderungen des Bundesverfassungsgerichts. Das Ergebnis sind Teilreformen, die nur unvollkommen in den Gesamtkontext eingebettet sind und vom Gesetzgeber nicht genutzt werden, um strukturelle Defizite zu beseitigen. So wurde zB der Übergang zur nachgelagerten Besteuerung von Renten infolge der Rentensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 6. 3. 2002 notdürftig in den Sonderabgabentatbestand des § 10 EStG eingeflickt und nur unvollkommen mit der Besteuerung anderer Altersvorsorgeformen abgestimmt, statt die Besteuerung des (Alters)sparens insgesamt zu vereinheitlichen.

Hinzu kommt, dass das Verfassungsgericht keine konkreten Vorgaben für die Ausgestaltung des neuen Rechts machen kann, auch wenn es zum Teil in Form von obiter dicta Hinweise gibt. Da sich der Inhalt der Steuergesetze nicht unmittelbar aus der Verfassung ableiten lässt, bleiben dem Gesetzgeber aber in jedem Fall erhebliche Spielräume, bei deren Ausfüllung dann jedoch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung etwa zum Leistungsfähigkeitsprinzip, zum Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums oder zur Begrenzung des Steuereingriffs durch die Freiheitsrechte zu berücksichtigen ist. Eine besondere Rolle spielt Art 3 Abs 1 GG in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zudem als Gebot der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit (*Schneider*, 1983, 129). Zwar billigt das Gericht dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum zu. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen (zB BVerfG v 6. 3. 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [126]; BVerfG v 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [30 ff]).

Nicht immer folgt der Gesetzgeber den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts. Unvollkommene Umsetzungen ziehen weiteren Reformbedarf nach sich. So muss das Erbschaftsteuerrecht nach der ungenügenden Reaktion auf die erste Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 93, 165) im Jahressteuergesetz 1996 durch Erbschaftsteuerreformgesetz 2008 (BT-Drucks 16/7918) erneut reformiert werden, weil der Gesetzgeber die gleichheitsrechtlichen Defizite nicht wirklich behoben hatte (s 2. Erbschaftsteuerentscheidung BVerfG v 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1). Bereits jetzt zeichnet sich ab, dass auch die neuerliche Erbschaftsteuerreform schwerwiegende gleichheitsrechtliche Mängel enthält, so dass eine nochmalige Befassung des Bundesverfassungsgerichts wahrscheinlich ist (*Seer in Tipke/Lang* § 13 Rz 151 ff).

5.2 Europäische Integration

Vermehrt kommen Impulse für die Reform des nationalen Steuerrechts zudem aus der Europäischen Union. Neben der in erster Linie auf das Recht der indirekten Steuern beschränkten Pflicht zur Umsetzung von Richtlinien zur Harmonisierung des Steuerrechts, folgen Anpassungspflichten vor allem aus den Grundfreiheiten sowie aus dem Beihilfeverbot des Art 87 EG.

Die Grundfreiheiten erzwingen die Gleichbehandlung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten. Dies hat nicht nur zu Anpassungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht geführt, sondern umwälzende Auswirkungen auf das Gesamtsteuersystem gezeitigt. So sind die bis Ende der 1990er Jahre in der EU anzutreffenden körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren wegen der Schwierigkeiten und Kosten einer Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer mittlerweile verschwunden. An ihre Stelle sind klassische Systeme mit pauschalen Entlastungsmechanismen getreten. Die Unternehmensteuerreform 2000, in der das frühere deutsche Vollarrechnungsverfahren durch das dem österreichischen Halbsatzverfahren ähnelnde Halbeinkünfteverfahren ersetzt wurde, antizipierte die Europarechtswidrigkeit der Inlandsbeschränkung des 1977 eingeführten Entlastungsmechanismus, die später in der Rechtssache *Meilicke* (EuGH v 6. 3. 2007, Rs C 292/04, EuGH 2007, I-1835) vom EuGH festgestellt wurde.

Indirekt beschleunigt die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zudem die Notwendigkeit, die nationalen Steuerrechtsordnungen dem internationalen Steuerwettbewerb anzupassen. Da der Gerichtshof Abwehrmaßnahmen der nationalen Steuergesetzgeber gegen eine Abwanderung von Steuersubstrat in niedriger besteuerte Mitgliedstaaten im Wesentlichen nur dann toleriert, wenn sie sich gegen künstliche Gestaltungen und Gestaltungsmissbrauch richten (zB EuGH v 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGH 2006, I-799), entsteht ein Zwang zur Senkung der Steuersätze auf mobile Steuerquellen wie Kapitaleinkünfte und Unternehmensgewinne. Deutschland hat hierauf mit einer massiven Absenkung seines Körperschaftsteuersatzes in den Unternehmensteuerreformen 2000 und 2008 reagiert. Betrug der Körperschaftsteuersatz vor 1990 noch 56%, liegt er ab 2008 bei 15%.

6. Die Rolle der Finanzverwaltung in Steuerreformen

Zwiespältig ist der Einfluss der Finanzverwaltung auf das Zustandekommen von Steuerrechtsreformen. Einerseits kommt Bundes- und Landesfinanzministerien im Steuergesetzgebungsverfahren eine entscheidende Rolle zu, weil ihnen die legislative und technische Umsetzung von politischen Reformvorgaben obliegt. Zudem initiiert die Finanzverwaltung Vorschriften zur Verbesserung der Durchsetzung des Steuerrechts, insbesondere Maßnahmen zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen, die im Steuervollzug offenbar geworden sind, und erarbeitet Gegenfinanzierungsvorschläge. Andererseits sind eigene zusammenhängende Reformvorschläge der Finanzverwaltung selten (*Tipke*, 2006, 79).

7. Bedeutung der fiskalischen Folgen

Mangels eines eigenen Apparats von Fachleuten können die Fraktionen im Deutschen Bundestag den in den Finanzministerien erarbeiteten Gesetzentwürfen nichts entgegensetzen. Sie sind hinsichtlich der Machbarkeit und finanziellen Folgen von Steuerreformen vollständig auf die fachbehördliche Einschätzung angewiesen. Auch wenn auf eine komplexe Gesetzesfolgenabschätzung meistens ver-

zichtet wird, werden die finanziellen Auswirkungen der Einzelmaßnahmen in den entsprechenden Bundestagsdrucksachen stets genau aufgeführt. Diese Zahlen entscheiden später im Reformprozess häufig über die konkrete Ausgestaltung. Sie erschweren zudem Modifikationen der Gesetzentwürfe, da Steuerreformen meistens unter einer bestimmten fiskalischen Vorgabe stehen (zB Aufkommensneutralität oder Begrenzung der Nettoentlastung auf einen festen Betrag). Die Forderung nach Veränderungen des ursprünglichen Entwurfs, die sich erst im Laufe des Gesetzgebungsprozesses als notwendig erweisen und die mit Mindereinnahmen verbunden sind, kann sich daher in der Regel nur dann Gehör erschaffen, wenn gleichzeitig andere Maßnahmen zur Kompensation des Steuerausfalls benannt werden.

Das politische Gewicht, das den Berechnungen zukommt, ist problematisch, weil die bis auf den Euro genaue Angabe der Mehr- und Mindereinnahmen lediglich Scheingenauigkeit vermittelt. Zum einen lassen sich die finanziellen Folgen gerade bei komplexen Änderungen aufgrund der schwer abschätzbaren Verhaltenswirkungen nicht hinreichend genau vorhersagen. Zum anderen ist das zugrundeliegende Datenmaterial häufig nicht aktuell genug. Eine nachträgliche Überprüfung, ob die prognostizierten Wirkungen tatsächlich eingetreten sind, findet nicht statt. Andererseits können ungewisse Haushaltswirkungen Reformen verhindern. Nachdem es infolge der Unternehmensteuerreform 2000 kurzfristig zu einem negativen Körperschaftsteueraufkommen gekommen war – die Ursache hierfür lag in der Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren –, ist die Politik nicht mehr bereit, größere Risiken einzugehen. Angesichts der Bedeutung, die der Prognose der finanziellen Auswirkungen zukommt, täte eine Verwissenschaftlichung dieses wichtigen Reformfaktors dringend not.

8. Steuerreform und föderale Finanzverfassung

Ein erhebliches Reformhindernis stellt zudem die föderale Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland dar (hierzu auch *Schneider*, 1983, 134 ff). Zum einen bedingt dies die Mitwirkung der Länder in der Steuergesetzgebung, zum anderen darf es aufgrund von Steuerreformen grundsätzlich nicht zu Aufkommensverschiebungen zwischen den einzelnen Ebenen kommen.

Mit Ausnahme der Steuern, deren Aufkommen allein dem Bund zusteht, bedarf es zum Zustandekommen von Steuerreformen des Konsenses zwischen Bund und Ländern. Zwar wird die Gesetzgebungskompetenz über Gemeinschaft- und Ländersteuern gem Art 105 Abs 2; Art 72 Abs 2 GG bisher ausschließlich vom Bund wahrgenommen. Die Länder müssen jedoch gem Art 105 Abs 3 GG im Bundesrat zustimmen. Dies bedingt Abstimmungen mit den Länderinteressen bereits im Vorfeld. Vielfach wird die Zustimmungsfähigkeit aber erst durch Anrufung des Vermittlungsausschusses erzielt. Die häufig wenig transparenten Verhandlungen im Vermittlungsausschuss enden in Kompromissen, die zur systematischen Klarheit und Stringenz nicht beitragen. Fallen die politischen Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat auseinander, scheitern Gesetzesvorhaben häufig vollständig. Es kommt wie vor den vorgezogenen Neuwahlen im Jahr 2005 zu einer Reformblockade. Mit einer grundlegenden Entflechtung der Finanzbeziehungen ist jedoch trotz der Schwerfälligkeit des föderalen Gesetzgebungsprozesses nicht zu rechnen. Zwar sol-

len in der Föderalismusreform II die Finanzbeziehungen modernisiert werden. Eine nachhaltige Verlagerung von Gesetzgebungskompetenzen auf die Länder ist indes wenig wahrscheinlich.

Grundlegende Reformen bergen zudem die Gefahr von Aufkommensverschiebungen sowohl zwischen den Ebenen als auch zwischen den Gebietskörperschaften. Diese können sich als schwerwiegende Reformbarrieren erweisen. Die für dringlich erachtete Reform der Gewerbesteuer ist bisher auch deshalb immer wieder gescheitert, weil sie ohne eine grundlegende Neuordnung der Kommunalfinanzierung kaum denkbar ist. Soll die Gewerbesteuer in ihrer Bedeutung zurückgenommen werden, muss den Kommunen Kompensation angeboten werden. Auch die Umwandlung der heutigen indirekten Einkommensteuerbeteiligung der Kommunen in einen Zuschlag zur Einkommensteuer mit kommunalem Hebesatz stößt auf die Schwierigkeit, dass es hierdurch zu Aufkommensverschiebungen zwischen den Kommunen kommen kann. Ebenso wenig lässt sich die Erbschaftsteuer, deren Aufkommen den Ländern zusteht, ohne weiteres abschaffen, zumal das Aufkommen auch noch zwischen den Ländern sehr ungleich verteilt ist. Der Wegfall von Steuern einer Ebene erfordert eine Anpassung der vertikalen Steuerverteilung. So wurde zB die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer im Jahr 1998 durch Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer (vgl Art 106 Abs 5a GG) kompensiert. Noch schwieriger ist die reformbedingte Korrektur von Aufkommensverschiebungen zwischen den Gebietskörperschaften. Sie müssten durch Anpassungen des horizontalen Finanzausgleichs ausgeglichen werden.

Schließlich verhindert die Zuweisung der Ertragshoheit an unterschiedliche Ebenen sinnvolle Reformprozesse. So setzt die aktuell diskutierte Ökologisierung der den Ländern zustehenden Kraftfahrzeugsteuer oder eine Zusammenfassung mit der dem Bund zustehenden Mineralölsteuer voraus, dass die Länder eine Kompensation erhalten, zB durch einen Steuertausch mit der derzeit dem Bund zustehenden Versicherungssteuer oder durch eine stärkere Beteiligung an der Umsatzsteuer.

9. Ausblick

Die politische Realität der letzten 50 Jahre macht wenig Hoffnung auf grundlegende Steuerreformen, die die Effizienz und Gerechtigkeit des Steuersystems verbessern. Dies liegt – trotz bestehender Meinungsverschiedenheiten – nicht daran, dass es an wissenschaftlich fundierten Reformkonzepten fehlen würde. Die Durchsetzung grundlegender Steuerreformen ist jedoch auf politische leadership angewiesen, auf einen Finanzminister, der sich nicht nur als Haushaltsminister, sondern auch als Steuerrechtsminister versteht, und damit zum einen die richtigen Vorgaben für die Ausarbeitung von Gesetzentwürfen macht, zum anderen das Reformvorhaben gegen Gruppeninteressen verteidigt.

Literaturverzeichnis

BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Frankfurt/Berlin (2001)

- Dziadkowski, D.*, 50 Jahre Reformversuche bei der Einkommensteuer - Von der „Kleinen Steuerreform“ bis zur vorgezogenen Steuerreform 2003, in Akademie für Steuer und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln (Hrsg), 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland, Bonn/Berlin (2003)
- Elicker, M.*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln (2004)
- Folkers, C.*, Zu einer positiven Theorie der Steuerreform, in Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 1982, hrsg von *K.-H. Hansmeyer*, Berlin (1983) 189
- Hey, J.*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln (2002)
- Hey, J.*, Steuerreformen, in Lexikon des Rechts, Loseblattwerk, Gruppe 6/1410, Neuwied (1999)
- Homburg, S.*, Neue Entwicklungstendenzen der deutschen Steuerpolitik, Stbg (2008) 9
- Kirchhof, P.*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg (2001)
- Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft*, Steuerpolitisches Programm, Berlin (2006)
- Lang, J. ua*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln (2005)
- Mitschke, J.*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Gesetzentwurf und Begründung, Köln (2004)
- Neck, R.*, Zur politischen Ökonomie von Steuerreformen, in Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 1982, hrsg von *K.-H. Hansmeyer*, Berlin (1983) 141
- Rose, M.* (Hrsg), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Heidelberg (2002)
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung ua*, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe, Berlin (2006)
- Schmölders, G.*, Permanente Steuerreform, StuW (1971) 37
- Schneider, H.-P.*, Möglichkeiten und Grenzen von Steuerreformen aus verfassungsrechtlicher Sicht, in Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 1982, hrsg von *K.-H. Hansmeyer*, Berlin (1983) 111
- Smith, A.*, Der Wohlstand der Nationen (1776)
- Tipke, K.*, Die Steuerrechtsordnung I², Köln (2000)
- Tipke, K.*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln (2006)

Tipke, K., Über Steuergerechtigkeit und parlamentarische Demokratie, Steuer und Wirtschaft (1983) 1

Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, Köln (2008)

Abstract
JEL-No: K34
Conditions and impediments for tax reforms in Germany

This paper examines reasons for the absence of fundamental tax reforms in Germany. It distinguishes amendments of the tax statutes from reforms and shows that most changes of the tax statutes do not reach the quality of a reform because they lack guiding principles. The few examples of a real reform can be traced back to decisions of the German constitutional court, the European Court of Justice or the pressure of the international tax competition. Apart from this there is only very little genuine political motivation to improve fairness and feasibility of the tax system. Reasons can be found in the economics of the democratic process, in budget restrictions as well as in the structure of the federal system of public finance in Germany.