

JOACHIM LANG

## **Zur Lage des Steuerrechts – Plädoyer für eine Rechtsreform –**

### **Inhaltsübersicht**

- I. Einleitung: Die Lage des deutschen Steuerrechts als Problem gesellschaftlicher Reformfähigkeit
- II. Bedeutung und Inhalte einer Rechtsreform des Steuerrechts
  - 1. Steuerrechtsreform ist mehr als Tarifsenkungsreform
  - 2. Rechtlichkeit versus Fiskalität der Besteuerung
- III. Rechtliche und ökonomische Rationalität des Steuerrechts
  - 1. Ökonomische Rationalität rechtlicher Maßstäbe
  - 2. Wettbewerbsfähigkeit von Steuersystemen versus Umverteilungsideologie
  - 3. Nettoentlastung der Steuerzahler
  - 4. Konsumorientierung des Steuersystems
    - 4.1. Verlagerung von Steueraufkommen auf indirekte Verbrauchsteuern und sog. ökologische Steuerreform
    - 4.2. Abbau von Steuern auf das Vermögen
    - 4.3. Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen
- IV. Zur Reform der Einkommensteuer
  - 1. Das Konzept der „Petersberger Steuervorschläge“: Senkung von Steuersätzen und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage
  - 2. Verfassungsrechtlich qualifizierte Reform der Bemessungsgrundlage
    - 2.1. Reform der Besteuerung von Einkünften, besonders von Alterseinkünften
    - 2.2. Freistellung der existenznotwendigen Einkommen und Strukturreform der Familienbesteuerung
- V. Zur Unternehmenssteuerreform
- VI. Zusammenfassung

### **I. Einleitung: Die Lage des deutschen Steuerrechts als Problem gesellschaftlicher Reformfähigkeit**

Die im Januar 1997 erhoffte „große“ Steuerreform ist gescheitert.<sup>1</sup> Vordergründig ist dies einem allzu frühzeitig einsetzenden Wahlkampf zwischen Regierungs- und Oppositionsparteien zuzuschreiben. Indessen reflektiert die politische Reformunfähigkeit einen allgemeinen Zustand der Gesellschaft. Die amerikanische Zeitschrift „Newsweek“ beschrieb im März 1996 den „german disease“ als eine „tödliche Kom-

---

<sup>1</sup> Dieser Beitrag berücksichtigt die Entwicklung des Steuerrechts bis zum Rentenkompromiß im Dezember 1997 (siehe Fn. 18). Das Ergebnis des im Dezember 1997 wieder aufgenommenen Dialogs der Parteien über die Steuerreform konnte nicht mehr abgewartet werden.

bination aus überbezahlten und unterbeschäftigten Arbeitnehmern, rigidem Arbeitsrecht, risikoscheuen Managern und übereifrigem Staat, der zu Tode besteuert und reguliert, was früher eine der kraftvollsten Volkswirtschaften auf der Welt war“.<sup>2</sup>

Die hiermit drastisch umrissene Krise unserer Gesellschaft hat einerseits die Bedingungen des Zusammenlebens spürbar erschwert. Andererseits fordert die Krise auch kreativ zur gesellschaftlichen Erneuerung heraus. Noch nie ist in der Geschichte der Bundesrepublik so intensiv über die Notwendigkeit umfassender Steuerreformen debattiert worden. „Deutschland heute – das ist wie Neuseeland der achtziger Jahre“, befand die neuseeländische Ex-Finanzministerin Ruth Richardson kürzlich auf dem Berliner impulse-Kongreß „Arbeit für Deutschland.“<sup>3</sup> Mit Hilfe radikaler Wirtschaftsreformen, darunter eine radikale Steuerreform, wandelte sich das fast bankrotte Kiwi-Land zu einer vorbildlichen Volkswirtschaft; es zählt heute zu den OECD-Staaten mit der geringsten Arbeitslosigkeit und den höchsten Wachstumsraten.

Was ist zu tun? Der Befund erscheint klar: Die Last der Abgaben ist zu drückend geworden. Dies ist nicht nur ein Thema der Steuersätze, sondern auch ein Thema der Staatsquote. Der Anteil des Staates an der Volkswirtschaft muß zurückgeführt werden. Die Steuerlasten dürfen also nicht nur neu verteilt werden; sie müssen auch gesenkt werden. Im übrigen ist das Steuerrecht eine von zahlreichen Ausnahmen gebrochene Rechtsunordnung, gemeinhin Steuerchaos genannt.<sup>4</sup> Das Steuerrecht bedarf durchgreifender Vereinfachung.<sup>5</sup> Es gilt die Devise: *Steuergerechtigkeit durch Vereinfachung!*<sup>6</sup>

Mit den „Petersberger Steuervorschlägen“ vom 22. 1. 1997 zur Reform der Einkommensbesteuerung<sup>7</sup> wollte die Bundesregierung den Durchbruch zu den niedrigsten Steuersätzen der letzten fünfzig Jahre schaffen: In einem ab dem Veranlagungs-

<sup>2</sup> *Newsweek* vom 18. 3. 1996, Titelgeschichte: The German Disease – Sick at Heart?, S. 18, S. 20: „... a deadly combination of overpaid and underworked laborers, rigid work rules, risk-averse managers and a busybody state that threatens to tax and regulate to death what was once one of the world's most powerful economies.“

<sup>3</sup> Zeitschrift *impulse*, Heft 12/1996, S. 12 f.

<sup>4</sup> Dazu näher J. Lang, Einkommensteuer – quo vadis?, FR 1993, 661, 664 ff. (Diagnose des Steuerchaos); ders., Wege aus dem Steuerchaos, Stbg 1994, 10; A. Raupach, Wege aus dem Steuerchaos, in: FS für F. Klein, Köln 1994, 309; H. Helsper, Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und Expertenkompetenz, BB 1995, 17.

<sup>5</sup> Dazu näher die Beiträge in: *Bübler/Kirchhof/Klein* (Hrsg.), Steuervereinfachung, FS für D. Meyding, Heidelberg 1994; K. Tipke, Über ein gerechteres und einfacheres Steuerrecht, Idee und Verwirklichungsschwierigkeiten, Stbg 1994, 162; D. Meyding, Steuervereinfachung – das Gebot der Stunde, in: FS für H. Oettinger, Stuttgart 1995, 103; J. Thiel, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis – Das Jahressteuergesetz 1996 wird vorbereitet, in: FS für K. Tipke, Köln 1995, 295, sowie m. w. Nachw. J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., Köln 1996, , 4 Rz. 130 ff.

<sup>6</sup> Dazu J. Lang, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, in: FS für D. Meyding (Fn. 5), S. 33; K. Tipke, a. a. O. (Fn. 5).

<sup>7</sup> Vorschläge der aus Spitzenpolitikern, Interessenvertretern und zwei unabhängigen Experten zusammengesetzten Steuerreform-Kommission unter dem Vorsitz des Bundesfinanzministers (sog. Waigel-Kommission), Schriftenreihe des BMF, Heft 61, Bonn, Februar 1997. Mitglieder: T. Waigel (Vorsitzender), W. Schäuble (CDU/CSU), H. O. Solms (FDP), M. Glos (CSU), G. Rexrodt (BM für Wirtschaft), E. Huber (FM Bayern), G. Mayer-Vorfelder (FM Baden-Württemberg), G. Milbradt (FM Sachsen), H. Hauser (Staatssekretär BMF), J. Semmler (Oberstadtdirektor Mönchengladbach), G. Krause-Junk (Vorsitzender des Wiss. Beirats beim BMF), H. Merkert (Vorsitzender DIHT-Steuerausschuß), T. Hinterdobler (Hauptgeschäftsführer der Handwerkskammer Niederrhein-Oberpfalz), H. Sebiger (DATEV), D. Meyding (OFD-Präsident a.D.), E. Geyer (Vorsitzender des Deutschen Beamtenbundes).

zeitraum 1999 geltenden „Zukunftstarif '99“ sollte der Spitzensatz der Einkommensteuer von derzeit 53 auf 39 Prozent und der Eingangssteuersatz sollte von 25,9 auf 15 Prozent gesenkt werden.<sup>8</sup> Im Bereich der Besteuerung von *Unternehmen* sollten der *einkommensteuerliche* Höchststeuersatz für gewerbliche Einkünfte von 47 Prozent (§ 32 c EStG) auf 35 Prozent,<sup>9</sup> der *Körperschaftsteuersatz* für einbehaltende Gewinne von 45 Prozent (§ 23 KStG) auf 35 Prozent<sup>10</sup> und der Ausschüttungssatz von 30 (§ 27 Abs. 1 KStG) auf 25 Prozent<sup>11</sup> sinken. Schließlich sollten bereits ab 1998 der Solidaritätszuschlag um 2 Prozentpunkte<sup>12</sup> abgesenkt und ein Teil der Unternehmensteuerreform vorgezogen werden.<sup>13</sup> Die Steuerzahler sollten netto in der Größenordnung von 30 Mrd. DM entlastet werden.<sup>14</sup> Der Rest sollte durch Verbreiterung der *einkommensteuerlichen* Bemessungsgrundlage, besonders durch den Abbau von Steuervergünstigungen und schließlich durch Erhöhung *indirekter* Steuern gegenfinanziert werden.

Das Reformkonzept einer radikalen Senkung der Steuersätze durch Radikalabbau von Steuervergünstigungen wurde bereits wegweisend in den USA unter der Präsidentschaft von *Ronald Reagan* verwirklicht: Der „Tax Reform Act of 1986“ setzte an die Stelle eines vierzehnstufigen Einkommensteuertarifs von 11 bis 50 Prozent einen zweistufigen Einkommensteuertarif von 15 und 28 Prozent. Diese Tarifsenkung wurde im wesentlichen durch den Abbau von Steuervergünstigungen gegenfinanziert.<sup>15</sup> Neuseeland ist dem amerikanischen Beispiel gefolgt.<sup>16</sup>

Im Januar 1997 konnte bei den 33. Bitburger Gesprächen die Lage des Steuerrechts noch relativ optimistisch eingeschätzt werden. Jedoch schon wenige Wochen später

<sup>8</sup> Dieser „Zukunftstarif '99“ wurde umgesetzt in , 58 EStG des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1999 der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P., BT-Drucks. 13/7480 vom 22. 4. 1999: Grundfreibetrag 13 067 DM (Eheleute: 26 134 DM); proportionale Eingangsstufe 13 068 DM bis 18 035 DM: 15 Prozent; linear-progressiver Tarif 18 036 DM bis 90 017 DM; Spitzensatz von 39 Prozent ab 90 018 DM zu versteuerndes Einkommen.

<sup>9</sup> § 60 EStG im Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999 (Fn. 8).

<sup>10</sup> § 23 Abs. 1 KStG im Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999 (Fn. 8).

<sup>11</sup> § 27 Abs. 1 KStG im Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999 (Fn. 8).

<sup>12</sup> Art. 3 Nr. 2 im Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998 der Bundesregierung, BT-Drucks. 13/7775 vom 30. 5. 1997. „Petersberger Steuervorschläge“, a. a. O. (Fn. 7), S. 13: „Ein vollständiger Wegfall des Solidaritätszuschlages zum 1. Januar 1999 gleichzeitig mit einer Nettoentlastung durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer von rund 25 bis 30 Mrd. DM ist für die öffentlichen Haushalte nicht verkraftbar. Der Solidaritätszuschlag soll aber so schnell wie möglich in Stufen zurückgeführt und schließlich ganz abgeschafft werden.“

<sup>13</sup> Umgesetzt im vorgenannten (Fn. 12) Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998: Senkung des Höchststeuersatzes nach , 32 c EStG von 47 auf 40 Prozent, des Körperschaftsteuersatzes für eingehaltene Gewinne von 45 auf 40 Prozent und für ausgeschüttete Gewinne von 30 auf 28 Prozent. Diese Steuersatzsenkungen sollen innerhalb des Unternehmensbereichs durch Einführung eines Wertaufholungsgebots nach vorangegangener Teilwertabschreibung, Einschränkung der Drohverlustrückstellungen und Absenkung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter um 3 Prozentpunkte gegenfinanziert werden.

<sup>14</sup> Siehe Fußnote 12 (25 bis 30 Mrd. DM Nettoentlastung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Absenkung des Solidaritätszuschlages).

<sup>15</sup> Zur amerikanischen Steuerreform von 1986 insb. *J. A. Pechman*, *StuW* 1985, 267 ff.; *J. W. Gaddum*, Ist die US-Steuerreform ein Modell für die Bundesrepublik Deutschland?, *DStZ* 1986, 211; *K. Tipke*, Einkommensteuer-Fundamentalreform, Notwendigkeiten und Möglichkeiten, *Zu Vorbild des amerikanischen Reformverfahrens*, *StuW* 1986, 150; *W. E. Weisflog*, *StuW* 1985, 160 ff., 247 ff.; *J. Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Köln 1987, 1 ff., sowie zuletzt *G. Vorzold*, Die „große“ Steuerreform 1999, in: P. Bornfelder (Hrsg.), *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, FS Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen, Baden-Baden 1997, S. 143.

<sup>16</sup> Zum neuseeländischen Beispiel siehe *B. Beichelt*, Steuerreformkonzepte, in: FS für H. Flick, Köln 1997, S. 3, S. 8 ff.

geriet das positive Bild von einer reformfähigen deutschen Gesellschaft ins Schwanken, formierten sich die Oppositionsparteien und die „Verlierer“ der Steuerreform. Besitzstandsdenken gewann wieder die Oberhand. Diese schriftliche Fassung des Vortrages vom 9. 1. 1997 mußte während des Ringens um eine „große“ Steuerreform, im Wechselbad optimistischer und skeptischer Einschätzungen mehrfach umgeschrieben werden, bis schließlich im Herbst 1997 die „große“ Steuerreform endgültig scheiterte. Der Reformoptimismus vom Januar 1997 wurde Lügen gestraft durch ein verfassungswidrig rückwirkendes „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“<sup>17</sup> und durch einen „Rentenkompromiß“, der die Erhöhung von Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung mit der Erhöhung der Umsatzsteuer von 15 auf 16 Prozent abwenden möchte.<sup>18</sup>

Im Dezember 1997 bestätigte die Bonner Politik nach einer kurzen Reformeuphorie den herkömmlichen Reformpessimismus im Steuerrecht, mehr noch die Reformunfähigkeit einer Gesellschaft, die in der politischen Verwaltung von Besitzständen und Anspruchsdenken erstarrt zu sein scheint, deren Bürger dem Staat zuviel abverlangen, die nicht danach fragen, was sie für die Gemeinschaft tun können, sondern danach, was die Gemeinschaft für sie tun kann.<sup>19</sup>

## II. Bedeutung und Inhalte einer Rechtsreform des Steuerrechts

### 1. Steuerrechtsreform ist mehr als Tarifsenkungsreform

Nach amerikanischem und neuseeländischen Vorbild war das Steuerreformkonzept der Regierungsparteien auf die wahlpolitisch attraktive Senkung von Steuersätzen zugeschnitten.<sup>20</sup> Das Steuerreformkonzept war (wie schon die Steuerreform 1990<sup>21</sup>) das einer *Tarifsenkungsreform*, die durch die sog. *Verbreiterung der Bemessungsgrundlage* gegenfinanziert werden sollte. Der Pferdefuß einer solchen Reform ist die *Willkür* eines Katalogs von Gegenfinanzierungsmaßnahmen. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zielt zuvörderst darauf ab, das *Steueraufkommen* zu sichern; demge-

<sup>17</sup> BGBl. I S. 2590 vom 31. 10. 1997/BStBl. I 1997, 928. Zur Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Steuerverschärfungsvorschriften insb. *Goutier/Müller*, BB 1997, 2242; *T. Rödder*, DStR 1997, 1425; *Füger/Rieger*, DStR 1997, 1427; *C. Münch*, DStR 1997, 1674, sowie *J. Lang*, Die Zulässigkeit von rückwirkenden Gesetzesänderungen im Steuerrecht, Vortrag auf 39. IDW-Tagung am 14. 1. 1998 (Veröffentlichung in der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“). Zur Rücknahme von Steuerverschärfungsvorschriften durch das in Fn. 18 zit. Gesetz siehe Fn. 44.

<sup>18</sup> Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung – BT-Drucks. 13/8704, 13/8869, 13/9327 –, BT-Drucks. 13/9419 vom 10. 12. 1997. Der „Rentenkompromiß“ ist am 19. 12. 1997 im Bundesrat verabschiedet worden. Die weitere Rechtsentwicklung konnte in diesem Beitrag nicht mehr berücksichtigt werden.

<sup>19</sup> In Anlehnung an das berühmte Wort von *John F. Kennedy* in seiner Rede zum Amtsantritt am 20. 1. 1961: „Deshalb, meine amerikanischen Freunde, fragt nicht, was euer Land für euch tun kann, sondern fragt euch, was ihr für euer Land tun könnt. ...“ Siehe *G. Bisiach*, *John F. Kennedy*, Würzburg 1992, S. 149 ff.

<sup>20</sup> Dazu *B. Beichelt*, a. a. O. (Fn. 16), sowie *ders.*, Aus der Arbeit des Steuergesetzgebers in der 13. Legislaturperiode, *StuW* 1997, 157.

<sup>21</sup> Mit dieser Reform wurde der geltende linear-progressive Tarif eingeführt. *H. Kohl* pflegte schon diese Reform als „Jahrhundertreform“ zu bezeichnen.

genüber treten die Ziele einer Rechtsreform wie die *Steuervereinfachung* und Verwirklichung von *Steuergleichheit* zurück. Die Willkür des Gegenfinanzierungskatalogs provoziert die „Verlierer“ der Reform zu der Frage: „Warum ausgerechnet ich?“. Die parteipolitische Auseinandersetzung gerät auf die Ebene eines juristisch wenig ergiebigen Streits um Umverteilungsgerechtigkeit. Der Opposition wurde es relativ leicht gemacht, Gerechtigkeitsdefizite des Regierungskonzepts zu bemängeln.<sup>22</sup>

So wirft das Scheitern der „großen“ Steuerreform die Frage auf, ob im Unterschied zur amerikanischen und neuseeländischen Gesellschaft in Deutschland nicht ein besonderes Bedürfnis nach Ordnung und Gerechtigkeit besteht, das dem Gesetzgeber mehr abverlangt als eine Tarifsenkungsreform. Es stellt sich die Grundfrage, ob in Deutschland eine parteiübergreifende Reformakzeptanz nicht doch der *Rechtsidee* bedarf, nämlich der Idee einer *Rechtsreform* des Steuerrechts mit den Prioritäten der *Steuervereinfachung* und der *Steuergerechtigkeit*, indem die *juristische Struktur der Bemessungsgrundlagen* nach den Maßstäben einer *gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit* verbessert, besonders in *Einklang mit verfassungsrechtlichen Prämissen* gebracht wird. Die Tarifsenkungsreform sollte also mit einer *verfassungsrechtlich qualifizierten Reform der Bemessungsgrundlage* verknüpft werden, die an die Verfassungstreue der politischen Partei zu appellieren vermag.

Eine *Rechtsreform* der Bemessungsgrundlage impliziert nicht nur Verschärfungen, sondern auch *Entlastungen*, die entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gezielt dort ansetzen, wo die Steuerbelastung am drückendsten ist. In der steuerpolitischen Diskussion blieb bisher unbeachtet, daß der volle Abzug von Vorsorgeaufwendungen nach der verfassungsrechtlich gebotenen Reform der Rentenbesteuerung die Arbeitseinkommen präziser entlasten zu vermag als eine Senkung des Steuertarifs. Gleiches gilt für die Entlastung der Familien durch die immer noch ausstehende Strukturreform der Familienbesteuerung.<sup>23</sup>

Die Krise der deutschen Gesellschaft ist allerdings auch eine Krise traditioneller deutscher Tugenden. Der französische Romancier *Michel Tournier* meinte in einem Interview zur Jahreswende 1996/97,<sup>24</sup> daß sich jedes Volk auf die Qualitäten berufe, die es am wenigsten besitze. Die Deutschen beriefen sich auf Ordnung, Arbeit und Methode, dabei sei das Chaotische ganz typisch für sie. In der Tat entartete der deutsche Ordnungssinn im Steuerrecht zu einer Regulierungswut, die den Rechtsgedanken der Besteuerung zerstörte und das Steuerchaos schuf. Demnach hat das Steuerchaos seine Wurzel darin, daß die Besteuerung zuwenig als Akt des Rechts und rechtlich verfaßter Gerechtigkeit begriffen wird.

Eine Steuerreform muß (wie die anderen gesellschaftlich relevanten Reformen) jene Tugenden zurückgewinnen, mit denen allein die gesellschaftliche Krise in Deutschland überwunden werden kann, die Tugenden der *Arbeitsfreude* und *Leistungsbereitschaft* sowie der *Ordnung* und *Gerechtigkeit*. Entgegen einer weitverbreiteten Annahme, die

---

<sup>22</sup> Pars pro toto *I. Matthäus-Maier*, Zwischen Schuldenberg und Globalisierung – Was kann die Steuerpolitik beitragen zu Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität der Menschen, in: FS für H. Flick, Köln 1997, S. 41, S. 47 ff.

<sup>23</sup> Zu dieser verfassungsrechtlich qualifizierten Reform der Bemessungsgrundlage unten IV.2.

<sup>24</sup> DIE WELT vom 30. 12. 1996, S. 7.

Gerechtigkeit höre beim Geldbeutel auf, lehrt die Geschichte, daß deutsche Steuerzahler Gerechtigkeitssinn haben und durchaus auch zu Opfern bereit sind. Die progressive Einkommensteuer wurde bei ihrer Einführung 1891 in Preußen als eine Institution gerechter Besteuerung allgemein akzeptiert.<sup>25</sup> Seit Einführung der progressiven Einkommensteuer ist die im internationalen Vergleich gute Steuermoral der Deutschen immer wieder harten Bewährungsproben ausgesetzt worden. So zwangen beispielsweise die Lasten des verlorenen ersten Weltkrieges dazu, das Steueraufkommen um das Fünffache zu steigern.<sup>26</sup>

Vor diesem geschichtlichen Hintergrund ist der jüngste Zerfall der Steuermoral in Deutschland zu bewerten: Es sind nicht so sehr die hohen Steuerlasten, die der deutsche Steuerzahler in schwierigen Zeiten und zu besonderen Anlässen immer wieder treu und brav getragen hat. Es ist die Art und Weise, wie der deutsche Steuerzahler geschröpft wird. Es ist das Gefühl ungerechter Ausbeutung, das die Langmut der deutschen Steuermoral erschöpft hat.

*Rechtlich verfaßte Gerechtigkeit* tut besonders im Steuerrecht not, weil es einerseits kaum ein Rechtsgebiet gibt, wo der Begriff der Gerechtigkeit politisch mehr mißbraucht wird als im Steuerrecht, und weil andererseits der Begriff der Steuergerechtigkeit sehr wohl fähig ist, durch seine rechtliche Konkretisierung den Mechanismen der Chaotisierung den Nährboden zu entziehen.<sup>27</sup> Das Steuerrecht braucht also nicht in erster Linie eine Tarifreform, sondern es braucht die Rechtsreform, die dem Bürger ein Rechtsbewußtsein des Steuerzahlens vermittelt, die den steuerpflichtigen Vorgang zum erkennbaren Akt des Rechts und der Gerechtigkeit macht. Der Steuerzahler darf nicht nur zum Steuerpflichtigen herabgewürdigt werden; er muß erkennen können, daß er nach rechtlich einsehbaren Regeln besteuert wird. Die Abwesenheit von Recht und Gerechtigkeit dort, wo der Bürger mit seinem ökonomischen Verhalten alltäglich mit dem Staat in Kontakt tritt, schädigt den Rechtsstaat im ganzen, besonders aber die Legitimität des Steuerstaates; dies wird augenfällig, wenn Steuerhinterziehungen als Kavaliärsdelikte bewertet werden.

Durch eine Tarifsenkungsreform wird das Steuerchaos als *Kennzeichen rechtlicher Unordnung* nicht beseitigt. In den USA und in den anderen Ländern, die dem ameri-

<sup>25</sup> Zur Akzeptanz seines Reformvorhabens rief Finanzminister *Johannes von Miquel* 1889 bei der Etatsberatungen im Preußischen Herrenhaus aus: „Diese günstige Stimmung liegt vor allem in unserem deutschen Gerechtigkeitsempfinden. Man beschwert sich nicht so sehr über hohe Steuern, wenn man sie nur gerecht findet, wohl aber, wenn sie ungleich sind. ...“ (zitiert nach *A. Pausch*, *Johannes von Miquel, Sein Leben und Werk*, Stuttgart 1964, S. 33).

<sup>26</sup> Dies geschah durch die letzte große deutsche Steuerreform von 1919/1920 unter dem Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger* (dazu *H. W. Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I, Allgemeiner Teil, München 1991, S. 9 f.; *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* [Fn. 27], Bd. I, S. 31 ff.). Die *Erzberger'sche* Steuerreform brachte die Reichsabgabenordnung von 1919, die bisher bedeutendste Leistung der deutschen Steuergesetzgebung hervor.

<sup>27</sup> Die Steuergerechtigkeit dogmatisiert umfassend *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I (Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen), Band II (Steuerehrförmigkeitstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem), Band III (Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung), Köln 1993. Zu diesem Werk insb. *K. Vogel*, *Steuerrichtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft*, JZ 1993, 1121; *M. Rodi*, *Die Steuerrechtsordnung zwischen Gesetzgebungskunst, Ethik und Verfassungsrecht*, ZG 1993, 369; *P. Selmer*, *Der gerechte Steuerstaat*, Finanzarchiv N.F. Bd. 52 (1995), S. 234; *J. Lang*, *Über das Ethische der Steuertheorie* von Klaus Tipke, in: FS für K. Tipke, Köln 1995, S. 3; *P. Kirchhof*, *Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung*, StuW 1996, 3.

kanischen Beispiel gefolgt sind, ist eine Rechtsreform des Steuerrechts nicht geglückt. Das amerikanische Steuerrecht ist durch die Reform von 1986 keinesfalls einfacher geworden.<sup>28</sup> Auch ist der Spitzensatz der amerikanischen Einkommensteuer von 28 Prozent im Jahre 1986 mittlerweile wieder auf 39,6 Prozent gestiegen. Dies und die Erhöhung der deutschen Grunderwerbsteuer von 2 auf 3,5 Prozent<sup>29</sup> ab 1997 zeigen, daß die durch den Abbau von Steuervergünstigungen gegenfinanzierte Absenkung von Steuersätzen keine stabilen Verhältnisse schafft.

Was der Steuerzahler aber schließlich in einem Rechtsstaat erwarten darf, ist eine *stabilisierende* Rechtsreform, die *Rechtssicherheit und Planbarkeit für das Wirtschaften* schafft. Wirtschaftsfeindlich und abträglich für das Rechtsbewußtsein ist die permanente Veränderung der steuerlichen Belastungsbedingungen durch eine im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten einzigartige Änderungsgesetzgebung, und besonders durch eine rechtsstaatswidrige Gesetzgebung, die wie zuletzt das „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“<sup>30</sup> in *abgeschlossene wirtschaftliche Dispositionen steuerverschärfend eingreift*.<sup>31</sup>

## 2. Rechtlichkeit versus Fiskalität der Besteuerung

Wenn die Besteuerung nicht in feste Regeln des Rechts eingebettet wird, dann fehlen die Barrieren gegen die Fiskalgie des Staates und die Allmacht der Gruppeninteressen, die das Steuerchaos bewirkt haben. Das vorgenannte Beispiel des „Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“ entlarvt eine bisher noch unerkannte Gefahr des Fiskalismus: Unter der Flagge einer Tarifsenkungsreform werden Steuerverschärfungsmaßnahmen politisch konsensfähig gemacht, die dann *ohne* Tarifsenkungen verwirklicht werden. Die gegen die Rechtlichkeit der Besteuerung wirkende Fiskalität der Besteuerung hat folgende Ursachen:

a) Im föderalen Aufbau Deutschlands sind die *Steuerertragshoheiten* (Art. 106; 107 GG) kompliziert und konfliktträchtig verteilt.<sup>32</sup> Daraus erwächst eine Vielzahl fiskalischer Bedürfnisse und Begehrlichkeiten, die im Klagelied über leere Kassen besungen werden, als ob die Steueraufkommen letztlich nicht doch ständig wachsen würden. Im Streit um Steueranteile gerät dann häufig die eigentliche Reformaufgabe aus dem Blickfeld, wie zuletzt die Abschaffung der Gewerbesteuer gegen die Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer in Höhe von 2,2 Prozent ab 1998<sup>33</sup> zeigt: Wenn auf eine Steuer verzichtet wird, dann muß es sich lohnen, muß der Säckel des Kämmers besser gefüllt sein als zuvor. Auf solche Weise entartet Steuergesetzgebung zu einem Spiel, wer das meiste Geld bekommt oder behalten darf. Leidtragende sind die

---

<sup>28</sup> Zum amerikanischen Steuerchaos vgl. *J. Lang*, Editorial, *StuW* 1997, 1, sowie den Bericht von *R. Pinkernell*, *StuW* Nr. 1/1998.

<sup>29</sup> Jahressteuergesetz 1997 vom 20. 12. 1996, *BGBI.* I S. 2049, Art. 7 Nr. 6 (§ 11 Abs. 1 GrEStG).

<sup>30</sup> A. a. O. (Fn. 17).

<sup>31</sup> Zur Verfassungswidrigkeit solcher rückwirkender Steuerverschärfungen siehe die in Fn. 17 zitierte Literatur.

<sup>32</sup> Dazu m. w. Nachw. *P. Selmer* und *F. Kirchhof*, Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, *VVDStRL* 52, 10 ff., 71 ff.; *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* (Fn. 5), § 3 Rz. 38 ff.

<sup>33</sup> Siehe Art. 4, 10, 11 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (Fn. 17).

Steuerzahler, im Falle des „Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“ die Unternehmen, die entgegen den Ankündigungen Anfang 1997 stärker geschöpft werden als bisher.

b) Auf das Geldspiel von Bund, Ländern und Gemeinden reagiert der *Steuerzahler* mit Widerstand und dem Sankt-Florians-Prinzip, das vornehmlich von Verbänden, aber auch von Politikern instrumentalisiert wird, um ihre Klientel zu erfreuen. Es ist ein Teufelskreis: Je mehr die Steuerlasten drücken, desto kraftvoller werden Gruppeninteressen geltend gemacht, Ausnahmen von der Besteuerung eingefordert, Besitzstände verteidigt. Damit zerstört die Allmacht der Gruppeninteressen die Gerechtigkeitsqualität der Besteuerung und letztlich auch die Steuermoral.<sup>34</sup> Danach verkümmert das Steuerrecht unter der Herrschaft einer Gerechtigkeit zum Nutzen der Stärkeren,<sup>35</sup> nämlich einer Gerechtigkeit zum Nutzen der am wirkungsvollsten vertretenen Gruppeninteressen.

c) Schließlich wird der rechtliche Charakter des Steuerrechts durch die *Herrschaft von Fiskalisten* in allen Bereichen des Steuerwesens gestört. Demnach ist das Steuerrecht mehr der Staatsräson als dem Steuerzahler zugewendet. Der fiskalische Wesenszug zeigt sich an vielen Stellen des Steuerrechts, schon im entrechtenden Begriff des „Steuerpflichtigen“ (§ 33 AO). Demgegenüber verwendet das US-amerikanische Steuerrecht den Begriff „taxpayer“ mit der politischen Bedeutung eines „Steuerbürgers“, dem das Gemeinwesen Rechenschaft über die Verwendung der von ihm gegebenen Mittel schuldet.

aa) Fiskalisch orientiert ist die *Steuergesetzgebung*: Die Abwendung vom Steuerzahler verdeutlicht exemplarisch die Besteuerung des *Existenzminimums*. Seit Jahrzehnten kämpft die Steuerrechtswissenschaft<sup>36</sup> für Einheit der Rechtsordnung, für die sozialhilferechtlich bestimmte Steuerfreiheit des Existenzminimums. Erwerbseinkommen in Höhe der Sozialhilfe sind bis 1995 zu mehr als der Hälfte besteuert worden. Erst unter dem Diktum des Bundesverfassungsgerichts von 1992<sup>37</sup> stellt der Einkommensteuertarif ab 1996 das zu versteuernde Einkommen bis 12095 DM steuerfrei.<sup>38</sup> Dieser Betrag reicht immer noch nicht aus, um den existenznotwendigen Lebensbedarf besonders in den Großstädten zu bestreiten.<sup>39</sup>

Der von Steuerpolitikern aller Parteien mitgetragene *Familienleistungsausgleich* schöpft das fiskalische Entgegenkommen des Bundesverfassungsgerichts, auf welche Weise das Existenzminimum des Kindes verfassungsmäßig beachtet sein kann, voll aus. Der ab 1996 eingeführte Familienleistungsausgleich<sup>40</sup> leistet nur das Allernotwen-

<sup>34</sup> Dazu näher *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 4), FR 1993, 664 f. (Steuerchaos als Produkt des Interessenpluralismus).

<sup>35</sup> So die berühmte, im Ersten Buch der „*Politeia*“ von *Platon* diskutierte These des *Thrasymachos*.

<sup>36</sup> Insb. *P. Kirchhof*, JZ 1982, 305; *J. Lang*, StuW 1983, 103, 118 f.; *ders.*, StuW 1990, 331; *H. Sohn*, Finanzarchiv N. F. Bd. 46 (1988), S. 154; *ders.*, Finanzarchiv N. F. Bd. 51 (1994), S. 372; *M. Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993, sowie mit w. Nachw. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27), Bd. II, S. 683 ff.; *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), § 9 Rz. 81 ff.

<sup>37</sup> Beschluß des Zweiten Senats vom 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153.

<sup>38</sup> § 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. 10. 1995, BGBl. I S. 1250.

<sup>39</sup> Die zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer eingesetzte Einkommensteuer-Kommission (sog. *Bareis-Kommission*) errechnete ein steuerfreies Existenzminimum von 13 000 DM ab 1996 (Schriftenreihe des BMF, Heft 55, Bonn 1995, S. 64).

<sup>40</sup> § 31 ff.; 62 ff. EStG i. d. F. des JStG 1996 (Fn. 38).

digste zur Verhütung der Verfassungswidrigkeit.<sup>41</sup> Er ist weit entfernt von jener Familiengerechtigkeit, im Steuerrecht das Unterhaltsrecht nachzuvollziehen, wie sie der Präsident des Bundesverfassungsgerichts *Wolfgang Zeidler*<sup>42</sup> und wiederholt der Deutsche Juristentag gefordert haben.<sup>43</sup>

Die Respektlosigkeit der Fiskalisten gegenüber der rechtsstaatlichen Verfassungsordnung belegen zuletzt die Verletzungen des Rückwirkungsverbots durch das „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“ vom 29. 10. 1997.<sup>44</sup>

Steuergesetze werden nahezu ausschließlich von der *Ministerialbürokratie* ausgearbeitet. Jedoch sind Ministerialbeamte geborene *Gesetzesanwender*. In Ihrem Berufsalltag sind sie auf wenige Paragraphen spezialisiert. Sie betreiben Gesetzgebungsarbeit als Nebenaufgabe. Die mitunter hervorragende fachliche Qualifikation der Ministerialbeamten schließt nicht notwendig Eigenschaften eines guten Gesetzgebers ein: Erkennen von Gesamtzusammenhängen, dogmatische Kreativität und Innovationskraft. Folglich leiden die ministerialbürokratisch verfaßten Steuergesetze zwangsläufig unter perfektionistischer Detaillierung und dogmatischer Schwäche, die richterrechtlich schwer in den Griff zu bekommen ist. Nicht selten werden sogar Linien höchstrichterlicher Rechtsdogmatik mittels Gesetz abgeschnitten, wenn sie dem Steueraufkommen abträglich sind; auch hieran zeigt sich der fiskalische Charakter der Steuergesetze.<sup>45</sup>

bb) Fiskalisch orientiert ist die *Anwendung der Steuergesetze*: Faktisch haben die Finanzverwaltung und die Dozenten der Finanzverwaltungsschulen das *Monopol*, Juristen und Ökonomen für die Steuerpraxis *auszubilden*. Sie lehren und prüfen nicht

---

<sup>41</sup> BVerfGE 82, 60, 78 ff., billigte grundsätzlich das Konzept des dualen Systems und stellte dazu fest, daß das Kindergeld in diesem System sowohl „steuerliche Entlastungsfunktion“ als auch die Funktion einer „allgemeinen Sozialleistung“ habe. Infolgedessen gestattete BVerfGE 82, 60, 92 ff. die Umrechnung des Kindergeldes in einen fiktiven Kinderfreibetrag (hierzu kritisch *H.-J. Pezzer*, *StuW* 89, 222; *J. Lang*, *StuW* 1990, 340; *M. Lehner* [Fn. 36], S. 266 ff.; *H. Söhn*, in: FS für F. Klein, Köln 1994, S. 434 ff.). Diesen Ansatz baute der Gesetzgeber im JStG 1996 zu der von der *Bareis*-Kommission (Fn. 39), These 2, empfohlenen alternativen Inanspruchnahme von Kindergeld und Kinderfreibetrag (§ 31 Satz 1 EStG) aus. Dieser Lösung ist entgegenzuhalten, daß besonders Familien mit niedrigem Einkommen zur Sicherung des Kind-Existenzminimums beides benötigen, die staatliche Finanzierung des Existenzminimums in Gestalt des Kindergeldes und den Kinderfreibetrag, soweit das Existenzminimum des Kindes nicht staatlich finanziert ist, also aus dem Einkommen der Eltern bestritten werden muß. Zur Kritik des neuen Familienleistungsausgleichs m. w. Nachw. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), § 9 Rz. 93 ff.

<sup>42</sup> *W. Zeidler*, Ehe und Familie, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin/New York 1983, S. 555, S. 604: „Die Rechtsordnung kann nicht, ohne in einen massiven inneren Widerspruch zu verfallen, einerseits rechtliche Unterhaltspflichten statuieren und ihnen andererseits die steuerrechtliche Beachtlichkeit versagen; denn auch insoweit wird für den Leistenden in einer rechtserheblichen Weise die persönliche Leistungsfähigkeit als Grundlage der Besteuerung gemindert.“

<sup>43</sup> 57. Deutscher Juristentag, Sitzungsbericht N, München 1988, N 215 f. Der 60. Deutsche Juristentag, Bd. II/1, München 1994, O 201, beschloß mit überwältigender Mehrheit (106:1:12): „Das Ehegattensplitting ist in eine Form der Familienbesteuerung umzugestalten, welche das Familienexistenzminimum in Übereinstimmung mit dem Sozialhilfsrecht steuerfrei stellt und die familienrechtlich vorgegebene Einkommensverteilung in Ehe und Familie nachvollzieht.“

<sup>44</sup> A. a. O. (Fn. 17). Die schlimmsten Verletzungen des Rückwirkungsverbots sind zwar durch das am 19. 12. 1997 verabschiedete Gesetz zurückgenommen worden. Gleichwohl bleibt die Herausforderung an das BVerfG bestehen, den gegenwärtig noch unzureichenden Rückwirkungsschutz gegen den fiskalischen Steuergesetzgeber zu verbessern. Dazu näher *J. Lang*, a.a.O. (Fn. 17).

<sup>45</sup> Dazu näher *J. Lang*, Reaktion der Finanzverwaltung auf mißliebige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, *DRiZ* 1992, 365 [StuW 1992, 14]; *R.-D. Scholtz*, Nichtanwendungserläß – Nichtanwendungsrechtsprechung – Nichtanwendungsgesetzgebung, in: FS für F. Klein, Köln 1994, 1041.

nur die Angehörigen der Finanzverwaltung, sondern auch die künftigen Steuerberater. Sie vermitteln zuvörderst die Welt der Verwaltungsvorschriften und nicht ein von Rechtsprinzipien getragenes System. Auch sind viele Finanzrichter ehemalige Finanzbeamte. So entsteht das Problem der Hausgerichtsbarkeit; der Steuerrechtsschutz läuft Gefahr, zum Wettlauf zwischen Hasen und Igel zu geraten.<sup>46</sup>

Das faktische Ausbildungsmonopol der Finanzverwaltung wird nicht zuletzt durch die Vernachlässigung des Steuerrechts in der *wirtschaftsfremden deutschen Juristenausbildung*<sup>47</sup> ermöglicht. Für die meisten deutschen Juristen ist das Steuerrecht eine fremde Welt. Daher wird die *Steuerberatung* in Deutschland überwiegend von *Nichtjuristen* ausgeübt, während etwa in den USA die Vertretung der Steuerzahler durch gut ausgebildete Steueranwälte üblich und gesichert ist. An den amerikanischen law schools hat nämlich das Steuerrecht einen der *Rechtsberatung und -gestaltung* angemessenen Stellenwert. Jedoch werden die Ausbildungslücken in Deutschland auch für die *Justiz* fatal, wenn Staatsanwälte und Richter mit Laienverstand und abhängig von der Fachkenntnis der Steuerfahndungsbehörden über Steuerdelikte zu befinden haben.

### III. Rechtliche und ökonomische Rationalität des Steuerrechts

#### 1. Ökonomische Rationalität rechtlicher Maßstäbe

Ökonomen sowie ökonomisch ausgebildete und denkende Politiker pflegen den Zielen einer Rechtsreform keinen hohen Stellenwert einzuräumen; sie erkennen eher Konflikte mit ökonomischen Zielen der Effizienz und meinen gelegentlich sogar, die von Juristen erdachte Reform entbehre häufig der wirtschaftlichen Vernunft. Diese Kritik beruht teils auf Mißverständnissen, teils aber auch auf dem mangelnden Austausch ökonomischer und juristischer Erkenntnisse, auf dem Mangel interdisziplinärer Forschung.

Es gibt kaum ein Rechtsgebiet, wo die *ökonomische Rationalität des Rechts* unentbehrlicher ist als im Steuerrecht. Wenn von Juristen behauptet wird, es gäbe keine Sachgesetzlichkeiten des Steuerrechts und der Steuergesetzgeber könne Arten und Formen der Steuern willkürlich bestimmen<sup>48</sup>, so ist diese Auffassung angesichts des vielbeschworenen Wettbewerbs der Steuersysteme augenfällig unhaltbar geworden. Der Wettbewerb der Steuersysteme zwingt dazu, die Rechtsformen der Besteuerung

<sup>46</sup> Die profiskalische Einstellung der Finanzgerichte bestreitet nachdrücklich m. w. Nachw. P. Fischer, Innere Unabhängigkeit und Fiskalinteresse, *StuW* 1992, 121, 128 ff.

<sup>47</sup> Dazu J. Lang, Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, *StuW* 1989, 201; G. Crezelius, Vom Beruf des Juristen für das Steuerrecht, *JZ* 1990, 985; D. Birk, Der Stellenwert des Steuerrechts bei der Juristenausbildung, *StuW* 1992, 88; M. Metz, Steuerrecht in der Juristenausbildung, in: FS für F. Klein, Köln 1994, 1091.

<sup>48</sup> So insb. m. w. Nachw. H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts (Fn. 26), S. 45 ff. (Fehlende Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung), S. 46: Eine z. B. der polizeirechtlichen Sachlogik der Gefahrenabwehr „vergleichbare Sachlogik der Steueranknüpfung gibt es bis heute nicht. ... Der Steueranspruch ist mehr oder weniger willkürlich mit einem dem Gesetzgeber als geeignet erscheinenden Sachverhalt verknüpft. ...“

an Kriterien wirtschaftlicher Vernunft auszurichten, wirtschaftlich intelligent zu gestalten.<sup>49</sup>

Die Wirtschaft braucht Ordnung, eben auch *Ordnung des Rechts*. Formale Kriterien einer guten Rechtsordnung sind *Kontinuität*, *Stabilität* und *Transparenz*, d. s. alles Voraussetzungen für *effizientes Wirtschaften*. Die permanente Veränderung rechtlicher Rahmenbedingungen erzeugt *institutionelle Unsicherheiten* der gesellschaftlichen Ordnung, die Stagnation oder den Niedergang einer Volkswirtschaft bewirken können.<sup>50</sup> Demnach leistet bereits die Hektik der Steueränderungsgesetzgebung einen beachtlichen Beitrag nicht nur gegen die juristische, sondern auch gegen die ökonomische Rationalität des Steuerrechts: Sie verletzt den Grundsatz der Rechtssicherheit und erzeugt zugleich betriebswirtschaftliche *Planungsunsicherheit*. Im übrigen sorgt das vielzitierte Steuerchaos für ein höchstes Maß an *Intransparenz*, d. h. Kompliziertheit und Undurchschaubarkeit der Steuergesetze mit erheblichen sog. Dummensteuereffekten:<sup>51</sup> Nur wenige wohlinformierte Steuerzahler wissen um ihre wirkliche Steuerbelastung und die Technik der Steuervermeidung.<sup>52</sup>

Die vorgenannten formalen Kriterien einer guten Rechtsordnung lassen sich nicht losgelöst von *materialer Gerechtigkeit* als Grundbedingung dauerhafter Akzeptanz von Recht verwirklichen. Steuergerechtigkeit entsteht nach der Theorie von *Klaus Tipke*<sup>53</sup> durch *ethisch fundierte Prinzipien*, die *folgerichtig in einer Ordnung des Rechts verwirklicht* werden. Diese *ordnungsstiftenden Rechtsprinzipien* basieren auf Grundrechten, die steuerjuristisch wie folgt konkretisiert worden sind:

a) Die besonders von *Klaus Tipke* vertretene Lehre setzt wesentlich am *Gleichheitssatz* an, der im Steuerrecht durch das *Leistungsfähigkeitsprinzip* konkretisiert wird.<sup>54</sup> Im 19. Jahrhundert ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als klassenkämpferisches Prinzip zur Rechtfertigung der Steuerprogression entwickelt worden. Daran knüpfen die Gegner des Leistungsfähigkeitsprinzips an;<sup>55</sup> damit stifteten sie insofern Verwirrung, als

<sup>49</sup> Siehe bereits *J. Lang*, Vom Steuerchaos zu einem Steuersystem rechtlicher und wirtschaftlicher Vernunft, in: Baron/Handschuh (Hrsg.), Wege aus dem Steuerchaos, Aktueller Stand der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland, Stuttgart 1996, 117 ff.

<sup>50</sup> Wegweisend dazu die wirtschaftshistorische Forschung des Nobelpreisträgers *Douglass C. North*, Theorie des institutionellen Wandels, Eine neue Sicht der Wirtschaftsgeschichte, Tübingen 1988.

<sup>51</sup> Vgl. hierzu *G. Rose*, Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, in: FS für *K. Tipke*, Köln 1995, 153.

<sup>52</sup> *Joseph E. Stiglitz*, in: Stiglitz/Schönfelder, Finanzwissenschaft, 1. deutschsprachige Auflage, München/Wien 1989, S. 408, versteht unter Transparenz der Besteuerung: „Das Steuersystem sollte so konzipiert sein, daß die Bürger wissen, wieviel sie zahlen, so daß der politische Willensbildungsprozeß die Präferenzen der Bürger so genau wie möglich widerspiegelt.“ Zum dem Kriterium der Transparenz im weiteren *Joseph E. Stiglitz*, a.a.O., S. 416 f., und aus juristischer Sicht *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 5), , 8 Rz. 14.

<sup>53</sup> Grundlegend bereits *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981, und umfassend: Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27).

<sup>54</sup> Insb. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27), S. 311 ff. (Steuergerechtigkeit durch Gleichbehandlung), S. 470 ff. (Auf der Suche nach einem sachgerechten Fundamentalprinzip sozial gerechter Besteuerung). Grundlegend auch *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983. Weitere Nachweise in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), § 4 Rz. 70 ff., 81 ff.

<sup>55</sup> So z. B. der Ökonom *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, Tübingen 1960, 41 ff. (Leistungsfähigkeitstheorie), 51 ff. (Kritik an Rechtfertigungsversuchen der Steuerprogression, die auf der Leistungsfähigkeitstheorie beruhen), und die Juristen *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts (Fn. 26), 49 ff., 53 (keine rechtliche Bestimmbarkeit der Progression), und *W. Leisner*, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellie-

die gegenwärtig herrschende steuerjuristische Dogmatik einer *gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit* die Ausgestaltung der *Bemessungsgrundlagen* im Auge hat und aus dem Gleichheitssatz nicht die Progression,<sup>56</sup> sondern die Proportion ableitet.<sup>57</sup> Danach ist die Progressionsnorm keine *Fiskalzwecknorm* mit der Funktion, Steuerlasten gleichmäßig nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszuteilen, sondern *Sozialzwecknorm*, nämlich *Umverteilungsnorm sozialstaatlicher Gerechtigkeit*.<sup>58</sup> Demgegenüber fordert das herrschende juristische Verständnis des Leistungsprinzips *gleiche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung*<sup>59</sup> und ist damit zielkonform mit dem *Effizienzpostulat*, das Ökonomen heutzutage an die erste Stelle der Kriterien eines guten Steuersystems zu setzen pflegen.<sup>60</sup> Demnach verwirklicht das rechtlich und zugleich ökonomisch rationale Steuersystem *Gleichbehandlung wirtschaftlicher Sachverhalte*, erzeugt dadurch *Entscheidungsneutralität* (Rechtsform-, Inflationsneutralität, intertemporale Neutralität etc.) und vermeidet *Fehlallokationen*. Diese Art von Rationalität wird gestört durch die erwähnten, steuerjuristisch abzuschichtenden *Sozialzwecknormen* (Lenkungs- und Umverteilungsnormen).<sup>61</sup>

b) Die von *Paul Kirchhof* entwickelte und vom Bundesverfassungsgericht in den Einheitswertbeschlüssen von 1995<sup>62</sup> übernommene Lehre operiert wesentlich mit der in Art. 14 GG verankerten *Eigentümerfreiheit*.<sup>63</sup> Die ökonomische Handlungsfreiheit wird gegen die Sozialpflichtigkeit des Eigentums abgesteckt und abgesichert, aus dem Text des Art. 14 Abs. 2 GG ein *Halbteilungsgrundsatz* als verfassungsrechtliche Obergrenze der Steuerbelastung abgeleitet.<sup>64</sup> Ob derartige Aussagen verfassungspositivi-

rung, Ein Beitrag wider das Leistungsfähigkeitsprinzip, *StuW* 1983, 97. Vgl. auch *S. F. Franke*, *Steuerpolitik in der Demokratie*, Berlin 1993, 39 ff.

<sup>56</sup> *H. W. Kruse*, a. a. O. (Fn. 55), hat völlig recht, wenn er die juristische Bestimmbarkeit der Progression bestritt.

<sup>57</sup> Grundlegend bereits *K. Tipke*, *Steuergerechtigkeit* (Fn. 53), S. 97 ff. (Die gleichmäßige Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips „führt zur Proportion, nicht zur Progression“); *ders.*, *Die Steuerrechtsordnung* (Fn. 27), S. 411 ff., gegen BVerfGE 8, 51, 51, 68 f. (Die Gerechtigkeit verlange, „daß im Sinne einer verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere“).

<sup>58</sup> Dazu m. w. Nachw. *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* (Fn. 27), S. 411 ff. (Sozialstaatsprinzip und Steuerprogression); *J. Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht* (Fn. 5), § 4 Rz. 197.

<sup>59</sup> Die Steuerwirkungslehre von *D. Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* (Fn. 52), S. 155 ff., schlägt eine Brücke zur ökonomischen Steuertheorie.

<sup>60</sup> So z. B. *Joseph E. Stiglitz*, *Finanzwissenschaft* (Fn. 52), S. 408 ff. (Das Steuersystem sollte die effiziente Allokation der Ressourcen nicht behindern).

<sup>61</sup> Dazu näher m. w. Nachw. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht* (Fn. 5), § 4 Rz. 21.

<sup>62</sup> BVerfG vom 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer), und BVerfG vom 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer).

<sup>63</sup> Grundlegend *P. Kirchhof*, *Besteuerung und Eigentum*, *VVDStRL* 39 (1981), 213, im weiteren *P. Kirchhof*, *Staatliche Einnahmen*, in: *Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der BRD*, Bd. IV, Heidelberg 1990, S. 87, S. 126 ff.; *ders.*, *Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern*, in: *Birk/Kirchhof/Lehner* (Hrsg.), *Steuern im Verfassungsstaat*, München 1996, S. 27.

<sup>64</sup> *P. Kirchhof*, *Besteuerung und Eigentum* (Fn. 64), S. 271/272: „Die Obergrenze für eine progressive Besteuerung des Einkommens“ ließe sich „am deutlichsten für die Einnahmen aus Eigentumsgebrauch“ i. S. d. Art. 14 Abs. 2 GG („Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“) darstellen. Das „Zugleich“ bringe „staatliches und privates Ertragsbegehren nebeneinander zur Geltung“. BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3: „Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, so-

stisch ableitbar sind, mag hier dahinstehen. Jedenfalls plädiert der Verfassungsrichter *Paul Kirchhof* für ein ordnungspolitisches Konzept, wie sie namentlich den liberalen Entwürfen der Ökonomen *Friedrich A. von Hayek*<sup>65</sup> und *James M. Buchanan*<sup>66</sup> zugrundeliegen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die rechtliche und die ökonomische Rationalität des Steuerrechts nicht wesensverschieden, sondern bei *richtigem interdisziplinärem Verständnis wesensgleich* sind und daß das Steuerrecht wie jedes andere Rechtsgebiet auf bestimmten Sachgesetzhelkeiten basiert, deren Verfehlung rechtliche Unordnung erzeugt. Die Sachgesetzhelkeiten des Steuerrechts implizieren *ökonomische Rationalität*. Das Steuerrecht gerät zur Unordnung, wenn es Naturgesetze der Ökonomie verletzt. Die rechtlichen Reformziele sind solche der ökonomischen Rationalität. In diesem Sinne gebietet eine Rechtsreform des Steuerrechts:

- Zuerst die *Strukturbereinigung der Bemessungsgrundlagen* nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und den das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Rechtsprinzipien<sup>67</sup>. Dabei sind die Bemessungsgrundlagen möglichst lückenlos auszugestalten und *Sozialzwecknormen* möglichst auszuschneiden. Das Steuerrecht ist sozialpolitisch zu entschlacken<sup>68</sup> und auf seinen *ursprünglichen Fiskalzweck*, die Lasten des staatlichen Finanzbedarfs gleichmäßig auszuteilen, zurückzuführen. Mit der Strukturbereinigung der Bemessungsgrundlagen sind verknüpft die ökonomischen Reformziele der *Allokationseffizienz* und *Neutralität der Besteuerung*<sup>69</sup> sowie die rechtlich-ökonomischen Reformziele der *Steuergleichheit*, *Einfachheit/Verstehbarkeit/Transparenz*, *Rechtssicherheit/Planbarkeit/Stabilität* der Besteuerung.
- Sodann *nachrangig* die *Senkung von Ertragsteuersätzen*, besonders die *Milderung der progressiven Besteuerung von Einkommen*, die u. a. durch Strukturbereinigung der Bemessungsgrundlagen in Gestalt ihrer sog. Verbreiterung gegenfinanziert werden kann.

## 2. Wettbewerbsfähigkeit von Steuersystemen versus Umverteilungsideologie

Die mit den „Petersberger Steuervorschlägen“ vom 22. 1. 1997 zur Reform der Einkommensbesteuerung anvisierte *Tarifsenkungsreform* hat vornehmlich den *Wettbe-*

---

weit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzählbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt.“

<sup>65</sup> *F. A. v. Hayek*, Die Verfassung der Freiheit, Tübingen 1971; *ders.*, Recht, Gesetzgebung und Freiheit, Bd. 1: Regeln und Ordnung; Bd. 2: Die Illusion der sozialen Gerechtigkeit, Bd. 3: Die Verfassung einer Gesellschaft freier Menschen, Eine neue Darstellung der liberalen Prinzipien der Gerechtigkeit und der politischen Ökonomie, München 1980/81.

<sup>66</sup> *J. B. Buchanan*, The Limits of Liberty, Chicago (University Press) 1975; *G. Brennan/J. B. Buchanan*, Besteuerung und Staatsgewalt, Analytische Grundlagen einer Finanzverfassung, Hamburg 1988.

<sup>67</sup> Dazu eindringlich aus ökonomischer Sicht *H. P. Bareis*, Steuerreform durch Steuersystembereinigungen, in: Baron/Handschuh (Fn. 49), S. 29 ff.

<sup>68</sup> Ausführlich zur sozialpolitischen Instrumentalisierung der Einkommensbesteuerung *R. Hansen*, Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits, Eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung, Berlin 1996.

<sup>69</sup> Siehe *H. P. Bareis*, Steuerreform durch Steuersystembereinigungen (Fn. 67), S. 34.

*werb der Steuersysteme* im Blickfeld.<sup>70</sup> Er ist Teil eines tiefgreifenden Wandels der Weltwirtschaft, deren Märkte sich *globalisieren*, d.h. sich infolge moderner Datenverarbeitung und Sicherung des Weltfriedens über Ländergrenzen hinweg entfalten und dazu veranlassen, Produktion und Kapital an den *ökonomisch vorteilhaftesten Standorten* zu plazieren.<sup>71</sup> Die Tatsache, daß sich Unternehmen und Privatinvestoren immer besser nationalstaatlichen Zugriffen entziehen können, fordert besonders auch das Steuerrecht heraus.

Während private Wettbewerber durch den Staat und seine Rechtsordnung zur Raison gebracht, wettbewerbsrechtlichen Beschränkungen unterworfen werden können, sind Staaten kraft ihrer völkerrechtlichen Souveränität in der Auswahl ihrer Mittel, Kapital und Unternehmen anzulocken, relativ frei. So entwickelt sich ein *unfairer Steuerwettbewerb*, der besonders den hochentwickelten Staaten mit kostspieliger Infrastruktur und weitreichenden internationalen Verpflichtungen Sorge bereitet. Gegen den unfairen Steuerwettbewerb versuchen nun die OECD und die Europäische Union Regeln steuerlichen Wohlverhaltens zu entwickeln. Im Dezember 1997 haben die EU-Finanzminister einen Verhaltenskodex gegen „schädlichen Steuerwettbewerb“<sup>72</sup> beschlossen. Die Wirksamkeit derartiger Konventionen ist fragwürdig. Allenfalls handelt sich die Europäische Union Standortnachteile ein, denn steuerrechtliche Solidarität in der Europäischen Union verliert ihre Wirkung in der weltweiten Verflechtung der Volkswirtschaften. Es bleibt hier nur die Alternative, eine *ökonomisch wettbewerbsfähige Steuerrechtsordnung* zu schaffen. Die ökonomische Wettbewerbsfähigkeit substantiiert das *juristische System* der Besteuerung. Der Staat sollte *juristisch rational* seinen Finanzbedarf so abdecken, daß das Kapital nicht in das Ausland gebracht, Zinsen und Gewinne wieder in Deutschland versteuert und die Besteuerung nicht arbeitsplatzvernichtend wirkt.

Diese Art juristischer Rationalität bedeutet den Abschied von einer *Umverteilungsideologie*, die im 19. Jahrhundert, in den Geburtswehen der Industriegesellschaften erdacht worden ist. Ende des 20. Jahrhunderts verliert sie Legitimation und Wirkung, nachdem die sozialistischen Volkswirtschaften kollabiert sind und sich die nationalen Industriegesellschaften in einer weltweit agierenden Informationsgesellschaft verbinden. Bestrebungen eines einzelnen Staates, die Reichen zugunsten der Armen ärmer zu machen, haben infolge Abwanderung von Reichtum nurmehr den Effekt, daß alle ärmer werden. Aktueller denn je gilt der berühmte Satz von *Abraham Lincoln*: „Ihr werdet die Schwachen nicht stärken, indem ihr die Starken schwächt.“ Folglich schul-

---

<sup>70</sup> So lautet der erste Satz des Auftrags an die sog. *Waigel-Kommission* (Fn. 7): „Tiefgreifende Veränderungen im internationalen Wettbewerb stellen Politik, Wirtschaft und Gesellschaft in unserem Land vor die Aufgabe, den Standort Deutschland zu sichern. ...“ (Schriftenreihe des BMF, Heft 61, S. 8).

<sup>71</sup> Dazu *H. Becker*, Unternehmensbesteuerung als Standortproblem aus deutscher Sicht, *DStJG* 17 (1994), 195; *T. Döring/O. Fromm*, Koordinierungsbedarf für die direkten Steuern bei verstärkter politischer und wirtschaftlicher Integration in der Europäischen Union, *Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung* 1995, 624; *N. Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, *DStJG* 19 (1996), 121; *P. Offerhaus*, Einfluß der Steuern auf die Standortwahl von Industrieunternehmen, Heidelberg 1996.

<sup>72</sup> Siehe das von der EG-Kommission ausgearbeitete „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs“ im Anhang zur BR-Drucks. 814/97 vom 6. 11. 1997.

det die Politik dem Leistungswillen und der Tüchtigkeit der Deutschen *Verzicht auf Sozialneid*: Es geht darum, mit wachstumseffizienten Methoden die frühere Stärke der deutschen Volkswirtschaft zurückzugewinnen und damit den *Sozialstaat* dergestalt zu verwirklichen, daß Armut ohne Schädigung von Wohlstand beseitigt wird, was nur in einer prosperierenden Volkswirtschaft möglich ist.

Das *Redistributionspostulat* wird zwischen Ökonomen und Juristen mißverständlich diskutiert. Das sozialetische Postulat der Umverteilung pflegen Ökonomen mit dem Kriterium der Steuergerechtigkeit zu verknüpfen und sodann dem Effizienzkriterium den Vorrang vor dem Gerechtigkeitskriterium einzuräumen<sup>73</sup>. Demgegenüber setzen Steuerjuristen die Steuergerechtigkeit in Gestalt der Steuergleichheit an die erste Stelle ihrer Steuermaximen, behandeln jedoch das Umverteilungsziel als sozialstaatlich fundierten Sozialzweck der Besteuerung, der dogmatisch von der Steuergerechtigkeit im Rechtssinne abzuschichten ist.<sup>74</sup> Besonders *Paul Kirchhof*<sup>75</sup> ist dezidiert der Ansicht, daß das Steuerrecht nicht mit dem Umverteilungsziel gerechtfertigt werden dürfe. Wo also Ökonomen Meinungsverschiedenheit vermuten, besteht in Wahrheit ein Konsens. Das umverteilende Steuerrecht stört die Steuergleichheit im bereits oben (III., 1., a) dargelegten Sinne: es stört das juristische Gerechtigkeitspostulat und zugleich das ökonomische Effizienzpostulat.

### 3. Nettoentlastung der Steuerzahler

Umverteilungsideologie und ein aufgabenhungriger, einnahmenmaximierender Staat mit steuerverschwendender Politik und Bürokratie<sup>76</sup> haben die Abgaben in Deutschland so drückend werden lassen, daß dadurch nicht nur der allgemeine Wohlstand der Nation, sondern besonders auch der Sozialstaat gefährdet ist. Die Zahl von mehr als vier Millionen Arbeitslosen ist nur ein Merkmal der Krise, die dazu herausfordert, das *Volumen der Staatsaufgaben und -ausgaben* zu überprüfen. Die zu hohen Steuerlasten haben auch ihre *juristische* Seite: sie erzeugen Steuerwiderstand, der auf das Steuerrecht chaotisierend wirkt.

Der zu Beginn des Jahres 1997 gefaßte Vorsatz, die Steuerzahler *netto in der Größenordnung von 30 Mrd. DM zu entlasten*,<sup>77</sup> ist schon Ende 1997 wieder fallen gelassen worden. Der oben (I., a.E.) erwähnte „Rentenkompromiß“ setzte sogar das Signal eines weiteren Anstiegs der Abgabenlast durch Steuerfinanzierung der Rentenkasse. In

---

<sup>73</sup> So besonders deutlich *D. Schneider*, *StuW* 1989, 329: Effizienz vor Gleichmäßigkeit als Aufgabe der Verteilungspolitik, sodann Einfachheit. *Joseph E. Stiglitz*, *Finanzwissenschaft* (Fn. 52), S. 408 ff., setzt Gerechtigkeit an die letzte Stelle des Kriterienkatalogs nach Effizienz, Einfachheit, Flexibilität und Transparenz. Umfassend zum Redistributionspostulat *Fritz Neumark*, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970, S. 186 ff. Siehe auch *Richard A. Musgrave*, *Public Finance and Finanzwissenschaft Traditions Compared*, *Finanzarchiv N. F. Bd. 53 (1996/97)*, S. 145, S. 164 ff. (*The Good Tax System: What to Tax*).

<sup>74</sup> Dazu näher *J. Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht* (Fn. 5), § 4 Rz. 21 (Umverteilungsnormen), Rz. 196 ff. (Rechtfertigung von Umverteilungsnormen durch das Sozialstaatsprinzip); § 8 Rz. 8.

<sup>75</sup> Staatliche Einnahmen (Fn. 63), S. 122 f.

<sup>76</sup> Diesen sog. Leviathan-Staat analysiert vorzüglich *G. Brennan/J. B. Buchanan*, *Besteuerung und Staatsgewalt* (Fn. 65), S. 16 ff.

<sup>77</sup> Siehe Fn. 12, 14.

der Koalition der Umfinanzierer werden die Arbeitslosen die Verlierer sein.<sup>78</sup> Schon jetzt zeichnet sich der negative *Laffer*-Effekt ab: Der Verzicht auf Nettoentlastung bzw. Steuererhöhungen verringern das Steueraufkommen, weil die Steuerbasis durch Flucht in das Ausland oder in die Schattenwirtschaft wegbricht. Demgegenüber würde die versprochene Nettoentlastung von 30 Mrd. DM (d.s. 3,75 Prozent des Aufkommens von 800 Mrd. DM in 1996) einen positiven *Laffer*-Effekt haben. Das Steueraufkommen hätte sich zumindest mittelfristig besser entwickelt, wenn die angekündigte *Nettoentlastung* der Steuerzahler verwirklicht worden wäre.

Allerdings sollte eine derartige Nettoentlastung nicht nur für Absenkung von Steuersätzen verwendet werden. Sie wird auch für die unten (IV.2) behandelte *verfassungsrechtlich qualifizierte Reform der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage*, nämlich für die Reform der Besteuerung von Alterseinkünften<sup>79</sup> und für die Strukturreform der Familienbesteuerung<sup>80</sup> benötigt.

#### 4. Konsumorientierung des Steuersystems

Im Kern ist eine Steuerrechtsordnung ökonomisch wettbewerbsfähig, wenn *Sparen und Investieren* von Steuerbelastung möglichst freigehalten wird. Dieses Ziel versucht der Gesetzgeber im gegenwärtigen Steuerrecht durch *interventionistische Steuerpolitik* zu erreichen, eine Methode, die im Wettbewerb der Steuersysteme zu dem sog. *unfairen Steuerwettbewerb* auszuarten droht.

Nach alter und neuer Erkenntnis der Finanzwissenschaft beruht die gegenwärtige Unordnung des von Lenkungsnormen durchsetzten und vom Steuerwiderstand geprägten Steuerrechts auf der schlichten Tatsache, daß sich im 19. Jahrhundert Steuersysteme entwickelt haben, die im Prozeß von Einkommenserzielung, Vermögensbildung und Konsum *den falschen Besteuerungszeitpunkt* setzen. Als falsch wird zunehmend erkannt die Besteuerung im Zeitpunkt des *Kapitalzuflusses* (des sog. *Kapitaleinkommens*) und die Besteuerung des ruhenden *Kapitals*. Als richtig wird zunehmend erkannt die Besteuerung im Zeitpunkt des *Konsums*, in dem ein Teil des konsumierbaren Einkommens oder Vermögens relativ bequem an den Staat abgeführt werden kann. Ein „gutes“ Steuersystem hat *konsumorientiert* zu sein.<sup>81</sup>

Die daraus resultierende Begünstigung des *Sparens und Investierens* stellt allerdings keine umfassende Subvention dar, wie sie im herkömmlichen Denkschema angenommen wird, sondern der Gedanke der konsumorientierten Besteuerung formuliert *stew-*

<sup>78</sup> So J. Eekhoff, Handelsblatt vom 15. 12. 1997.

<sup>79</sup> Dazu unten IV.2.1.

<sup>80</sup> Dazu unten IV.2.2.

<sup>81</sup> Dazu die Beiträge des wegweisenden Heidelberger Kongresses im Juni 1989, in: M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991; ders., Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, BB-Beilage 10/1992; ders., Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairneß und Transparenz, in: FS für D. Meyding, Heidelberg 1994, 233; R. Schwinger, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, Heidelberg 1992; M. Kaiser, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992; H. Richter, Marktorientierte Neugestaltung des Einkommensteuersystems, Heidelberg 1995.

*erliche Leistungsfähigkeit* und damit die Postulate der *Steuergleichheit* und *Steuergerechtigkeit* neu, weil die herkömmliche Vorstellung einer *kapitalorientierten steuerlichen Leistungsfähigkeit als gescheitert* angesehen werden muß. Bei den Steuern auf das Einkommen endeten die kapitalorientierten, auf der Reinvermögenszugangstheorie basierenden Einkommensbegriffe in einem Einkünftekonglomerat voller Schlupflöcher. Und bei der Umsatzsteuer und den Verbrauchsteuern fällt es grundsätzlich schwer, sie einem kapitalorientierten Leistungsfähigkeitsbegriff zu unterstellen. *Manfred Rose*,<sup>82</sup> der in Deutschland führende Befürworter konsumorientierter Steuersysteme, erklärt die Sachgerechtigkeit eines konsumorientierten Steuersystems wie folgt: Die endgültige Reallast einer Steuerzahlung sei immer ein Konsumopfer, gleichgültig, wie das Steuerrecht ausgestaltet sei. Daher erreiche ein konsumbasiertes Steuersystem mehr Verteilungsgerechtigkeit, weil es der wirtschaftlichen Realität besser angepaßt sei als ein kapitalorientiertes Steuersystem, das zu viele Ausweichreaktionen biete und bewirke.

Die *rechtliche* Umsetzung konsumorientierter Besteuerungsformen ist zunächst ein Informationsproblem. Die Zahl der Juristen, die sich in Deutschland ernsthaft mit dem Thema konsumorientierter Besteuerung auseinandersetzen, läßt sich an den Fingern einer Hand abzählen. Indessen zwingt der *enorme gesellschaftliche Druck der Arbeitslosigkeit* zu einer ökonomisch rationalen Steuerpolitik und damit zu einer Konsumorientierung des Steuersystems, wenngleich dies die Akteure der Steuerpolitik nicht so recht wahrhaben wollen.

#### 4.1 Verlagerung von Steueraufkommen auf indirekte Verbrauchsteuern und sog. ökologische Steuerreform

Die platteste und auch den meisten Juristen geläufige Form der Konsumorientierung ist die Verlagerung von Steueraufkommen auf *indirekte Verbrauchsteuern*, namentlich auf die Umsatzsteuer und auf spezielle Verbrauchsteuern. Die *Waigel-Kommission* plädiert für eine „*Verbesserung der Steuerstruktur* durch Reduzierung des Anteils der direkten Steuern an den Steuereinnahmen“<sup>83</sup>. Sozialdemokratische und grüne Steuerpolitik<sup>84</sup> reden einer *ökologisch-sozialen Steuerreform* das Wort; diese besteht in einer drastischen Anhebung der Mineralölsteuer und in der Einführung der von der EG-Kommission empfohlenen CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: M. Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems* (Fn. 81), S. 7, S. 14, S. 28 ff.

<sup>83</sup> „Petersberger Steuervorschläge“ (Fn. 7), S. 9 (Leitlinien für die Reform).

<sup>84</sup> *Fraktion der SPD: Arbeitsplätze schaffen, Arbeitskosten senken, die Wirtschaft ökologisch modernisieren*, BT-Drucks. 13/3239 vom 6. 12. 1995; *R. Schmidt, Das Modell der SPD einer Ökologischen Steuerreform*, StuW 1997, 70. *Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer ökologischen Besteuerung von Energie (Energiesteuergesetz)*, BT-Drucks. 13/3067 vom 22. 11. 1995; *Einstieg in eine ökologisch-soziale Steuerreform*, BT-Drucks. 13/3555 vom 22. 1. 1996; *Mit der Energiesteuer Lohnnebenkosten senken*, BT-Drucks. 13/7750 vom 16. 5. 1997.

<sup>85</sup> Siehe geänderten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie, BR-Drucks. 383/95 vom 22. 6. 1995, sowie den Vorschlag einer Besteuerung von Energie als Kern einer ökologischen Steuerreform des *Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung*, *Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform*, Berlin 1994 (Dazu S. *Bach*, StuW 1995, 264). Hiergegen insb.

Seit der sozialistischen Bewegung des 19. Jahrhunderts gelten *indirekte Konsumsteuern* als ungerecht.<sup>86</sup> Sie vermögen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerträgers nicht zu erfassen. Demnach belasten sie die ärmere Bevölkerung und kinderreiche Familien relativ stärker als die gutsituierten Schichten und Alleinstehende. Diese sog. *Regressionswirkung* haben auch die Umweltsteuern, namentlich die Mineralölsteuer und die Energiesteuer. Z. B. hätte eine Mineralölsteuer von 10 DM den Effekt, daß die deutschen Autobahnen bald zu Straßen der Luxusfahrzeuge werden würden.

Die Ungerechtigkeit indirekter Konsumsteuern rückt indessen in ein anderes Licht, wenn das Steuersystem *ganzheitlich* betrachtet wird. Die *übermäßige Abgabenbelastung der Einkommen* hat die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Arbeitskraft so stark verzerrt, daß sie als wesentlicher Faktor der Arbeitslosigkeit und der damit verknüpften Armut angesehen werden muß. Daher akzeptiert sozialdemokratische und grüne Steuerpolitik eine Verschiebung der Abgabenbelastung von den Arbeitskommen auf indirekte Konsumsteuern.<sup>87</sup> Im weiteren wird die Umverteilungsgerechtigkeit einer *scharfen Einkommensteuerprogression* durch Steuerminimierungsstrategien der bestberateten Einkommensbezieher am erfolgreichsten unterlaufen, während die indirekte Besteuerung des Konsums alle belastet, die von der Infrastruktur eines Landes profitieren, die Touristen gleichermaßen wie die konsumierenden Steuerhinterzieher, selbst die Steuerhinterzieher der Schattenwirtschaft, soweit diese Güter der steuererhlichen Wirtschaft genießen. Die soziale Gerechtigkeit von *Umweltsteuern* kann aus den von *Hans Jonas* herausgearbeiteten Verantwortlichkeiten der technologischen Zivilisation gegenüber der Natur und künftigen Generationen abgeleitet werden.<sup>88</sup>

Gleichwohl bleibt festzuhalten, daß eine Konsumorientierung des Steuersystems durch *indirekte Konsumsteuern* wegen der erwähnten Regressionswirkung im Grundsatz *soziale Ungerechtigkeiten* nach sich zieht, so daß weder eine Erhöhung der Umsatzsteuer noch eine ökologische Steuerreform als „sozial“ etikettiert werden kann. Die Legitimation aus einer zu hohen Abgabenbelastung der Arbeitseinkommen birgt nun die Gefahr, daß die unerschütterliche Fiskalgier der Leviathan-Politiker die Staatsquote weiter in die Höhe treibt und damit weitere Arbeitslosigkeit produziert. Das ist bei der Umfinanzierung von Lohnnebenkosten durch die sog. ökologische Steuerreform zu befürchten und bereits bei dem oben (I., a. E.) erwähnten „Rentenkompromiß“ festzustellen. Anstatt sich ernstlich den Sanierungsproblemen der Rentenkasse zu stellen, wird das Umsatzsteueraufkommen zur Reservekasse der Sozialkassen gemacht.

Schließlich bedürfen auch *indirekte Konsumsteuern der Systembereinigung*: Auch dort greift die pure Steuersatzpolitik zu kurz. So verlangt die rechtliche und ökonomi-

---

H.-W. Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Frankfurt/M 1995; ders., Energiesteuer und Grundrechte, ZRP 1996, 176.

<sup>86</sup> Dazu m. w. Nachw. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27), Bd. II, S. 889 ff.

<sup>87</sup> Namentlich auf die Energiesteuer (siehe R. Schmidt, a. a. O. [Fn. 84]; Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Mit der Energiesteuer Lohnnebenkosten senken, a. a. O. [Fn. 84]). Bei dem oben (I., a. E.) erwähnten „Rentenkompromiß“ nahm die SPD eine Erhöhung der Umsatzsteuer zur Stabilisierung der Rentenbeiträge hin.

<sup>88</sup> H. Jonas, Das Prinzip Verantwortung, Versuch einer Ethik für die technologische Zivilisation, Frankfurt 1979. Dazu näher J. Lang, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DSStJG 15 (1993), S. 115, S. 149 f., S. 148.

sche Rationalität des Steuerrechts bei der Umsatzsteuer, daß zuerst Steuervergünstigungen gestrichen werden, bevor die Steuersätze angehoben werden.<sup>89</sup> Die Gerechtigkeitsqualität indirekter Konsumsteuern ist durch Steuerfreistellung des existenznotwendigen Lebensbedarfs zu verbessern.<sup>90</sup>

#### 4.2 Abbau von Steuern auf das Vermögen

Seine deutlichste Ausprägung erfährt das *kapitalorientierte* Steuersystem durch die Steuern auf das *Vermögen*, besonders die Vermögensteuer und die Gewerbesteuer. Historisch beruht die Vermögensteuer auf der im 19. Jahrhundert geborenen Idee, daß fundierte Vermögenseinkommen steuerlich höher belastet werden könnten als unfundierte Arbeitseinkommen.<sup>91</sup> Eine derartige Ungleichbehandlung von Vermögens- und Arbeitseinkommen beruht auf einem längst nicht mehr gültigen Klischee von leicht und sicher verdienten Vermögenseinkünften gegenüber unsicher, schwer verdienten Arbeitseinkünften. Die umverteilungsideologische *Fundustheorie* verletzt u. E.<sup>92</sup> den *Gleichheitssatz*.

Im weiteren ist die Bewertung *ruhenden Vermögens* ein permanenter Quell der Ungleichbehandlung: Es gibt grundsätzlich keine Bewertungsgleichheit zwischen Wirtschaftsgütern, die wie z. B. Geld oder Kapitalforderungen einen Nennwert, amtlichen Börsenwert oder sonst leicht und sicher feststellbaren Wert haben, und Wirtschaftsgütern mit mehr oder weniger latenten Wertfaktoren wie Sachwerte, z. B. Grundbesitz, Kunstgegenstände und Unternehmenswerte.

Mit dem Blick auf die verfassungsrechtliche Fixierung der Vermögensteuer in Art. 106 Abs. 1 Nr. 1 GG hat der Vermögensteuerbeschluß des BVerfG vom 22. 6. 1995<sup>93</sup> die „Fundustheorie“ und damit die verfassungsrechtliche Existenz der Vermögensteuer hingenommen, jedoch im Anschluß an die oben (III., 1., b) zitierte *Kirchhof'sche* Lehre aufgrund der *Eigentumsgarantie* den steuerlichen Zugriff auf die *Ertragsfähigkeit des Vermögens* beschränkt. Die umverteilungsideologischen Zähne sind der Vermögensteuer gezogen worden, indem das Bundesverfassungsgericht die Steuerbelastung durch den *Halbteilungsgrundsatz*<sup>94</sup> verfassungsrechtlich begrenzte. Danach dürfen die Bezieher höchster Einkommen nicht mehr belastet werden. Die Vermögensteuer ist zu einer den mittleren Vermögensbereich belastenden *Sandwich-Steuer* degeneriert, gegen die unten das *persönliche und familiäre Gebrauchsvermögen* geschützt ist<sup>95</sup> und die oben durch den Halbteilungsgrundsatz beschnitten wird.

<sup>89</sup> Dazu H. P. Bareis, Steuerreform durch Steuersystembereinigungen (Fn. 67), S. 47 f., S. 59.

<sup>90</sup> Dazu näher K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27), Bd. II, S. 922 ff.; J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, Bonn 1993, S. 198, S. 334 (§ 473).

<sup>91</sup> Dazu ausf. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27), Bd. II, S. 775 ff.; J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 5), § 4 Rz. 100f.

<sup>92</sup> A. a. O. (Fn. 91).

<sup>93</sup> BVerfGE 93, 121, 139f.

<sup>94</sup> BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3: „Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzichbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt.“

<sup>95</sup> BVerfGE 93, 121, 138, 140f.

Der Gesetzgeber hat bisher nicht die Kraft aufgebracht, eine nicht nur verfassungswidrige, sondern auch eine *extrem spar- und investitionsfeindliche*, das Kapital ins Ausland (u. a. nach Luxemburg) treibende und die Wettbewerbsfähigkeit eines Steuersystems schwächende sog. *Substanzsteuer* abzuschaffen. Es besteht lediglich für die Vermögensteuer ein Erhebungsverbot. Allerdings hat die Bonner Steuerpolitik aus der Schädlichkeit von Substanzsteuern wenigstens im Bereich der Unternehmensbesteuerung die Konsequenzen gezogen und die *Gewerbekapitalsteuer abgeschafft*.<sup>96</sup>

### 4.3 Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen

Die größten Schwierigkeiten haben Juristen mit der Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen. Ihr Denkvermögen ist durch die Anwendung geltenden Rechts geschult und rechtspolitischen Entwicklungen nur sehr begrenzt geöffnet. Hieran zeigt sich die zu geringe Beschäftigung mit Reformfragen und interdisziplinäres Unverständnis finanzwissenschaftlicher Erkenntnisse. So konstatiert zum Beispiel *W. Jakob*<sup>97</sup> zur Cash-flow-Besteuerung: „Alles in allem sähe sich die Einkommensteuer durch derlei ökonomische Ansätze in eine ‚direkte Verbrauchsteuer‘ umgebaut – eine Vorstellung, die den Steuerjuristen schrecken muß. ...“ Und *W. Reiß*<sup>98</sup> meint, neben der Umsatzsteuer gäbe es keinen weiteren Raum für die konsumorientierte Besteuerung von Einkommen.

Die vorgenannten Autoren haben den von *M. Rose*<sup>99</sup> herausgestellten ökonomischen Grundansatz verkannt, daß jede Steuerzahlung ein Konsumopfer ist und daß danach das *gesamte Steuersystem* ausgerichtet werden müsse, wenn es transparent und verteilungsgerecht sein wolle. Wer sich als Jurist mit diesem Grundansatz näher beschäftigt hat, kommt in der Tat zu der Erkenntnis, daß der mangelnde Realitätssinn kapitalorientierter Besteuerung tatsächlich in das juristische Steuerchaos geführt hat, das in den meisten Steuerstaaten zu beklagen ist. So verlangt besonders die von *K. Tipke* wegweisend für das Steuerrecht entfaltete *Systemkonsequenz*,<sup>100</sup> die Steuertatbestände so zu formulieren, daß ein möglichst hohes Maß an Folgerichtigkeit des Steuerrechts verwirklicht ist, was das kapitalorientiert besteuernde Recht eben gerade nicht zu leisten vermag.

Tatsächlich hat die Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen schon längst begonnen, teils in recht ungeordneter, gleichheitssatzwidriger Weise, teils sogar durch Steuerhinterziehung, wenn Kapital nach Luxemburg u. a. Orte gebracht wird, wo Zinsen nicht besteuert werden. Unter dem Druck der Arbeitslosigkeit gerät auch die gegenwärtige Bonner Steuerpolitik auf den Weg einer konsumorientierten Besteue-

<sup>96</sup> Art. 4 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (Fn. 17).

<sup>97</sup> Einkommensteuer, 2. Aufl., München 1996, § 1 Rz. 7 a. E.

<sup>98</sup> In: *Schwarze/Reiß/Kraeusel*, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, Einführung, Rz. 3 ff.

<sup>99</sup> A. a. O. (Fn. 82).

<sup>100</sup> Dazu ausf. *J. Lang*, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in: FS für K. Tipke, Köln 1995, S. 3, S. 12 ff.

rung von Einkommen. Besonders die Strategie der Sozialdemokraten ist darauf angelegt, den Spitzensatz der Einkommensteuer auf sog. Privateinkommen möglichst beizubehalten. Dabei wird eine mehr oder weniger starke Spreizung zwischen den Steuerbelastungen von Unternehmensgewinnen und Privateinkommen hingenommen. Die Sozialdemokraten fordern damit, ohne sich dessen vielleicht genau bewußt zu sein, eine Konsumorientierung der Besteuerung von Einkommen, die allerdings dem Einwand der Gleichheitssatzwidrigkeit ausgesetzt ist.

Für den Juristen stellen sich nun die Grundfragen einer im *Tipke*'schen Sinne systemgerechten Fortentwicklung des Steuerrechts. Diese Grundfragen sind folgende:

a) Die steuerliche Privilegierung der *Unternehmensgewinne* ist weltweit zu registrieren. Im Wettbewerb der Steuersysteme bewegen sich die Steuersätze auf ein Niveau von 30 Prozent zu. Hierzu stellt sich die Frage, wie die Wettbewerbsfähigkeit der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland gleichheitssatzkonform hergestellt werden kann.<sup>101</sup>

b) Im Prinzip hat die *Einkommensteuer* bereits den Charakter einer *konsumorientierten Steuer*. Die klassische *opfertheoretische* Rechtfertigung des *progressiven* Einkommensteuertarifs hat bereits *Jean Jacques Rousseau* in seinem „*Discours sur l'économie politique*“ von 1755 geliefert und dort grundlegende Bezüge zu den diversen Konsumkategorien vom Luxuskonsum bis hin zum steuerfrei sein sollenden existenznotwendigen Lebensbedarf hergestellt, jedoch zugleich schon einen elementaren Geburtsfehler der Einkommensteuer gesetzt, indem er vom „Vermögensbesitz“ auf Konsumleistungsfähigkeit schloß.<sup>102</sup> Demnach wird die Entwicklung des Einkommensteuerrechts bis heute durch die Vorstellung gestört, eine Art von sog. *Kapitaleinkommen* (Reinvermögenszugang, Markteinkommen<sup>103</sup>) sei die „richtige“ Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, obgleich sie nicht identisch mit der Konsumleistungsfähigkeit ist, die der progressive Einkommensteuertarif voraussetzt.

Der Aufbau der Bemessungsgrundlage in § 2 Abs. 1 EStG knüpft an die dualistische Messung der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit von *Adolph Wagner*<sup>104</sup> an. Diesen bereits „konsumorientierten“ Ansatz hat die Steuerrechtswissenschaft, besonders die von *K. Tipke* begründete Lehre vom sog. *disponiblen Einkommen* dogmatisch verfeinert: Nach dem sog. *privaten Nettoprinzip* ist der für den *notwendigen Lebensbedarf* verwendete und demnach für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des

<sup>101</sup> Dazu unten V.

<sup>102</sup> Vgl. *Fritz Karl Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937 (Nachdruck: Stuttgart/New York 1978), S. 162 f.

<sup>103</sup> Für das „Markteinkommen“ als die „richtige“ Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer insb. *D. Schneider*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage, *StuW* 1984, 356; *ders.*, Maß und Ausmaß der Steuervergünstigungen, *DB* 1992, 1737, sowie der *Schneider-Schüler H. P. Bareis*, Markteinkommensbesteuerung und Existenzminima – *roma locuta, causa finita?*, in: *FS für D. Schneider*, Wiesbaden 1995, S. 39. Hiergegen *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), § 4 Rz. 115.

<sup>104</sup> Finanzwissenschaft, Zweiter Teil, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 444: „Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person liegt in zwei Reihen von Momenten, solchen, welche den Erwerb und Besitz von Sachgütern, und solchen, welche die Verwendung dieser Güter zu eigener oder Anderer pflichtgemäß zu ermöglichender Bedürfnisbefriedigung betreffen.“ Zu diesem dualistischen Konzept m.w. Nachw. *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981/88, S. 34 ff.

Markteinkommens aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.<sup>105</sup> Diese Lehre wird vom Bundesverfassungsgericht seit 1982 bestätigt.<sup>106</sup>

Ungeklärt und außerordentlich umstritten ist nun die Grundfrage, ob auch der Maßstab *objektiver Leistungsfähigkeit*, also die „Summe der Einkünfte“ *konsumbasiert* zu bestimmen ist. Eine durchgängig „konsumorientierte“ Bemessungsgrundlage würde durchaus dem „konsumorientiert“ progressiven Einkommensteuertarif entsprechen. Der Weg zu einer reinen „Konsumorientierung der Einkommensteuer“ wird jedoch durch die tradierten *Kapitaleinkommenstheorien* (Reinvermögenszugangs-, Quellen- und Markteinkommenstheorie)<sup>107</sup> versperrt. Eine totale Abkehr von diesen Theorien läßt eine organische Rechtsreform, die rechtliche Strukturen evolutionär weiterentwickelt, niemals zu. Eine Totalabkehr von den Kapitaleinkommenstheorien ist weder erforderlich noch rechtspolitisch wünschenswert.<sup>108</sup> Vielmehr geht es bei einer Rechtsreform darum, die Kapitaleinkommenstheorien so zu ergänzen, daß die kapital-einkommenstheoretischen Mängel (*Spar- und Investitionsfeindlichkeit*, Mängel der *Inflationsneutralität*, der *intertemporalen Neutralität* etc.) beseitigt sind. Grundsätzlich werden folgende zwei Alternativen diskutiert, die in ihrer *ökonomischen Wirkung gleichwertig* sind:

aa) *Zinsbereinigung* der Bemessungsgrundlage: Danach werden Einkünfte nur besteuert, soweit sie die marktübliche Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals überschreiten. Die Zinsbereinigung der Einkommensteuer präferiert der *Kronberger Kreis*<sup>109</sup> und die Heidelberger, von *M. Rose* geleitete KNS-Gruppe.<sup>110</sup>

Die Zinsbereinigung bedarf der Ermittlung des eingesetzten Kapitals, so daß sie sich technisch nur bei einer *Unternehmensteuer*, deren Bemessungsgrundlage durch *Bilanzierung* ermittelt wird, verwirklichen läßt.<sup>111</sup> Hingegen ist eine juristisch befriedigende Zinsbereinigung bei der Einkommensteuer nicht möglich. Es genügt ja nicht, die Zinsen steuerfrei zu stellen, wie dies jetzt im Wege der Steuerhinterziehung geschieht. Der

<sup>105</sup> Grundlegend *K. Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System, *StuW* 1971, 2, 16/17, sowie *ders.*, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 27), Bd. II, S. 672 ff.. Im weiteren ausführlich *J. Lang*, Bemessungsgrundlage (Fn. 104), S. 191 ff., S. 517 ff.; *ders.*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), § 9 Rz. 42 ff., Rz. 81 ff.

<sup>106</sup> Grundlegend das Urteil des Ersten Senats vom 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319, 344, sowie Beschluß des Ersten Senats vom 29. 5. 1990, BVerfGE 82, 60, Leitsatz 2 („Bei der Einkommensbesteuerung muß ein Betrag in Höhe des Existenzminimums der Familie steuerfrei bleiben, nur das darüber hinausgehende Einkommen darf der Besteuerung unterworfen werden“), und schließlich der Existenzminimum-Beschluß des Zweiten Senats vom 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153.

<sup>107</sup> Dazu m. w. Nachw. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), § 9 Rz. 50 ff.

<sup>108</sup> Mein „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“ (Fn. 90) hält in , 105 Abs. 2 (siehe Rz. 550, 556 f.) an der Markteinkommenstheorie fest, was von den Gegnern einer konsumorientierten Besteuerung übersehen zu werden pflegt. Ich selbst habe die Markteinkommenstheorie 1980 (DStJG 4, 54 ff.) in die deutsche juristische Diskussion eingeführt (siehe *H. Söhn*, in: FS für *K. Tipke*, Köln 1995, 344).

<sup>109</sup> Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt, Schriftenreihe des Frankfurter Instituts – Stiftung Marktwirtschaft und Politik, Januar 1996, S. 23 ff.

<sup>110</sup> Expertengruppe zur Verwirklichung einer Konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems. Siehe *M. Rose* (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997, mit Beiträgen u. a. von *M. Rose*, Steuerliche Gleichbelastung alternativer Formen der Altersvorsorge und Vermögensbildung, S. 17 ff., und *E. Wenger*, Traditionelle versus zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung: Vom Sammelsurium zum System, S. 115 ff.

<sup>111</sup> Dazu unten V.

Gleichheitssatz verlangt die Zinsbereinigung bei *allen* Vermögenseinkünften. Die Ermittlung eines eigenkapitalbezogenen Zinsfreibetrages ist aber bei den privaten Vermögenseinkünften wie z.B. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung technisch schwierig zu bewerkstelligen. So stellt die kroatische Einkommensteuer zwar die Zinsen steuerfrei, unterläßt jedoch die Zinsbereinigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und besteuert schließlich die Alterseinkünfte nicht zinsbereinigt, sondern sparbereinigt. Derartige Ungleichheiten würden in Deutschland nicht hingenommen werden. Das von *E. Wenger*<sup>112</sup> anvisierte System kann mit einer Zinsbereinigung der Einkommensteuer nicht erreicht werden. Schließlich begegnet die Zinsbereinigung der Einkommensteuer ganz erheblichen Akzeptanzproblemen, die selbst von ausgewiesenen Ökonomen geltend gemacht werden.<sup>113</sup>

bb) Die *Sparbereinigung* der Bemessungsgrundlage läßt die Ersparnisse entgegen einem unter Juristen verbreiteten Irrtum *nicht steuerfrei*. Vielmehr erfaßt die Bemessungsgrundlage die Ersparnisse *lediglich im Zeitpunkt des Sparens* nicht bzw. können die Ersparnisse in der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Die so in der Bemessungsgrundlage vorläufig nicht berücksichtigten Ersparnisse werden jedoch dann einschließlich der angefallenen Zinsen *im Zeitpunkt des Entsparens* voll besteuert. Es handelt sich um die Form der sog. *Cash-flow-Besteuerung* oder der neuerdings sog. *nachgelagerten Besteuerung*.

In dieser Weise werden bereits die *Beamten* besteuert. Der Erwerb des Pensionsanspruchs wird in der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht erfaßt. Die späteren Versorgungsbezüge werden „nachgelagert“ besteuert. Insofern erstaunen die Einwände von *W. Jakob*<sup>114</sup> und *W. Reiß*<sup>115</sup> gegen die Cash-flow-Besteuerung, werden sie als Beamte doch bereits selbst nach diesem Modell besteuert. Die vom Bundesverfassungsgericht mit der Appellentscheidung vom 26. 3. 1980<sup>116</sup> angemahnte Gleichbehandlung von Versorgungsbezügen der Beamten und Sozialversicherungsrenten bildet den Ansatzpunkt für eine Sparbereinigung der deutschen Einkommensteuer.<sup>117</sup>

Mein „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“<sup>118</sup> sieht die *uneingeschränkte* Sparbereinigung der Einkommensteuer vor, da in ost- und mitteleuropäischen Ländern privater Wohlstand erst gebildet werden muß. In Deutschland mit sehr hohem privaten Wohlstand erscheint eine *limitierte* Lösung adäquat, mit der das kapitaleinkommenstheore-

<sup>112</sup> A. a. O. (Fn. 110).

<sup>113</sup> Gegen die zinsbereinigte Einkommensteuer insb. *S. Homburg*, Soll die klassische Einkommensteuer wiederbelebt werden?, in: M. Rose (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform (Fn. 110), S. 107, S. 111 ff. *D. Schneider* konstatiert in einem mir zugeleiteten Beitrag zur „zinskorrigierten Einkommensbesteuerung“: „Die Folgen einer Freistellung von Zinserträgen wird nach den Gerechtigkeitsvorstellung von *Rawls* niemals als fair gelten; denn dessen Gerechtigkeitsideal verlangt eine Umverteilung zugunsten der wirtschaftlich Schwächsten in einer Gesellschaft. Wirtschaftlich Schwache werden schwerlich über hohe Kapitaleinkünfte verfügen, sie bleiben auf Arbeitseinkünfte angewiesen. Dem Ziel einer Umverteilung zugunsten der wirtschaftlich Schwächsten schlägt eine Steuerfreiheit von Zinsen ins Gesicht. ...“

<sup>114</sup> A. a. O. (Fn. 97).

<sup>115</sup> A. a. O. (Fn. 98).

<sup>116</sup> BVerfGE 54, 11, 34 ff.

<sup>117</sup> Dazu unten IV. 2.1.

<sup>118</sup> Siehe *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 90), Rz. 473 ff., Rz. 583, §§ 123; 823.

tische Konzept der Einkommensteuer gezielt ergänzt wird, um Mängel des geltenden Einkommensteuerrechts zu beseitigen. Dabei kann die sog. nachgelagerte Besteuerung mit dem *Rückgang von Steuerhinterziehungen* und dem *Streichen von Steuerprivilegien*, die im Widerstand gegen eine falsche Besteuerung entstanden sind, gegenfinanziert werden. Der Steuerabzug von Vorsorgeaufwendungen dient der *Steuerehrlichkeit*, denn im Zeitpunkt des Steuerabzuges muß das Sparvermögen (wie z. B. der Kontoauszug einer Bausparkasse) gegenüber den Finanzbehörden offengelegt werden. Der Steuerzahler wird nicht zum „gläsernen Menschen“, denn wer mit Sparen keine Steuern sparen will, braucht auch nichts offenzulegen.

Die Steuerverschonung der Vermögensbildung bis zum Zeitpunkt des *Entsparens* gewährleistet *Inflationsneutralität*, so daß der Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG), die Steuerfreiheit privater Veräußerungseinkünfte<sup>119</sup> und die Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 EStG überflüssig werden. Die sog. nachgelagerte Besteuerung erzeugt auch *intertemporale Neutralität*: Wenn Einkünfte (wie z. B. insb. die Einkünfte von Sport- und Medienstars) während kurzer Zeit erwirtschaftet werden, so ermöglicht die nachgelagerte Besteuerung die Verteilung des progressiv besteuerten Einkommens auf die Lebenszeit. In dieser Weise werden Sportstars und Beamte gleichbehandelt. Schließlich wird die Einkommensteuer auch durch eine limitierte Spärbereinigung *wettbewerbsfähig*. Die Steuerfreiheit während des Sparens bietet genügend Anreiz, das Kapital der Besteuerung in Deutschland zu unterwerfen und nicht risikobehaftet offshore zu transferieren.

## IV. Zur Reform der Einkommensteuer

### 1. Das Konzept der „Petersberger Steuervorschläge“: Senkung von Steuersätzen und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Das Konzept der „Petersberger Steuervorschläge“, die Steuersätze zu senken und die Bemessungsgrundlage zu verbreitern, vermittelt einer Steuerreform nicht nur die notwendige politische Zugkraft, die dann allerdings durch die Opposition wirksam abgebremst wurde. Die Senkung von Steuersätzen ist auch aus *rechtlicher* Sicht zu begrüßen. Als die preußische Einkommensteuer 1891 eingeführt wurde, reichte der progressive Einkommensteuertarif von 0,67 bis 4 Prozent. Die weitere Karriere der Einkommensteuer war nicht vornehmlich die einer Gerechtigkeitssteuer, sondern die der fiskalisch ergiebigsten Steuer. Zur Bewahrung einer starken Progression nahm der Steuerstaat Ausnahmen, Steuervergünstigungen und Durchbrechungen der Bemessungsgrundlage hin, wo sich der Steuerwiderstand am wirkungsvollsten bildete, denn per Saldo lohnte es sich, das hohe Niveau der Progression zu halten, wie der Anteil der Einkommensteuer am Steueraufkommen zeigt. Die Einkommensteuer als Königin der Steuergerechtigkeit entartete zu einer Steuer der Dummen und Ehrlichen.

<sup>119</sup> Zur Rechtfertigung des Einkünftedualismus mit dem Inflationsaspekt insb. T. Durchlaub, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Berlin 1993, S. 72 ff.

Es muß also auch Aufgabe einer Rechtsreform der Einkommensteuer sein, die Höhe des Einkommensteuertarifs auf ein Niveau zurückzuführen, wo sie die Einkommensteuer wieder akzeptanzfähig macht, wo die Einkommensteuer nicht mehr allzu leistungshemmend wirkt, bestbezahlte, innovative Arbeitskräfte ins Ausland treibt.<sup>120</sup> Die Grundfrage ist eben, *welche Priorität der Senkung von Steuersätzen* gegenüber einer *Reform der Bemessungsgrundlage* einzuräumen ist. Diese Grundfrage scheint hierzulande, wie bereits oben (II.1) ausgeführt worden ist, andere Antworten zu finden als in Amerika oder in Neuseeland.

Die „Petersberger Steuervorschläge“ geben selbst den Anstoß zu einer Rechtsreform der Bemessungsgrundlage, indem sie sich geradezu lehrbuchhaft zu den *Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts* bekennen, zum „Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“, zum „Markteinkommensprinzip – nur das erwirtschaftete am Markt realisierte Einkommen wird der Besteuerung unterworfen –“, zum „objektiven und subjektiven Nettoprinzip – Abzug der Ausgaben zur Erzielung der Erwerbseinkünfte sowie der Aufwendungen für die Existenzsicherung des Steuerpflichtigen und seiner Familienangehörigen – sowie“ zur „Ausgestaltung der Einkommensteuer als Einheitssteuer“.<sup>121</sup> Nur: Das Programm der Umsetzung von Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts impliziert nicht nur Verbreiterung, sondern *auch Schmälerung der Bemessungsgrundlage!*

## 2. Verfassungsrechtlich qualifizierte Reform der Bemessungsgrundlage

Die bereits oben (II.1) angesprochene verfassungsrechtlich qualifizierte Reform der Bemessungsgrundlage ist in der steuerpolitischen Diskussion des Jahres 1997 nahezu unerwähnt geblieben. Das Bundesfinanzministerium produzierte eine Neufassung des Einkommensteuergesetzes.<sup>122</sup> Dieser sog. Jumbo bewahrte nach bekannter ministerialbürokratischen Manier das geltende Einkommensteuerrecht und damit auch das vielbeklagte Steuerchaos. Das innovationsschwache Produkt wurde zu Recht einmütig abgelehnt.

In keinem anderen Land der Welt hat ein oberstes Gericht die verfassungsrechtlichen Vorgaben zu einer Fundamentalreform der Einkommensteuer so präzise formuliert wie das Bundesverfassungsgericht. Und in keinem anderen Land der Welt sind die Vorarbeiten zu einer *Rechtsreform der Einkommensteuer* so umfassend geleistet worden wie in Deutschland.<sup>123</sup> Der rechtliche Reformbedarf ist niedergelegt in den Beschlüssen zur Reform des Steuerrechts, die eine Arbeitsgruppe der *Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft* mit großer Einmütigkeit verabschiedete.<sup>124</sup>

<sup>120</sup> Siehe i. e. mein Plädoyer für die Steuersätze der „Petersberger Steuervorschläge“ im Hearing am 14. 5. 1997 vor dem BT-Finanzausschuß zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999, Stenographisches Protokoll Nr. 68/13. Wahlperiode/AZ: 2450, S. 22 ff.

<sup>121</sup> „Petersberger Steuervorschläge“, a. a. O. (Fn. 7), S. 9.

<sup>122</sup> BT-Drucks. 13/7480 vom 22. 4. 1997, Art. 1.

<sup>123</sup> Dazu m. w. Nachw. P. Kirchhof, Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch Erwünschtes und politisch Machbares in der Steuerreform, in: M. Rose (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform (Fn. 110), S. 85 ff.; J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 5), § 9 Rz. 900 ff. (Zur Reform der Einkommensteuer).

<sup>124</sup> Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts, StuW 1996, 203.

Im wesentlichen geht es um folgende Systembereinigung des dualistischen Konzepts der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage:

## 2.1 Reform der Besteuerung von Einkünften, besonders von Alterseinkünften

Grundsätzlich hat die Einkommensteuer in der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3 EStG) die *Gesamtheit der Markteinkommen* zu erfassen. Dabei kann der Einkünfte-katalog auf drei Einkunftsarten reduziert werden.<sup>125</sup> Steuervergünstigungen und Steuerschlupflöcher sind *systemkonsequent* zu eliminieren.

Ein großes Thema der Rechtsreform ist die *Reform der Besteuerung von Alterseinkünften*.<sup>126</sup> Es ist schon erstaunlich, mit welchem Eifer die Bonner Steuerpolitik die Steuer- und Rentenreform in 1997 diskutiert hat, ohne sich der Appellentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 26. 3. 1980<sup>127</sup> zu entsinnen. Dabei liegt es doch nahe, gerade in der Reform der Rentenbesteuerung die Lösung zu finden, die einerseits gezielt die Abgabenbelastung der Arbeitseinkommen senkt und andererseits die evidente Privilegierung der ertragsanteilbesteuerten Sozialversicherungsrenten ab baut.<sup>128</sup> Im übrigen führt hier eine verfassungsrechtlich qualifizierte Reform der Bemessungsgrundlage dahin, *weitere Vorsorgeformen außerhalb der Staatsversorgung*, die immer schwieriger zu finanzieren ist, in eine *einheitliche Besteuerung von Vorsorgeeinkünften* einzubeziehen.

Das ist der entscheidende Ansatzpunkt für die oben (III., 4.3, b, bb) dargelegte *limitierte Sparbereinigung* der Einkommensteuer. *Vorsorgeaufwendungen* sind grundsätzlich als *Erwerbsaufwendungen* von *Vorsorgeeinkünften* abzuziehen. Vorsorgeeinkünfte können nicht nur aus den staatlichen, sondern auch aus *privaten* Versorgungseinrichtungen bezogen werden. Als bedeutende Alternative zur staatlichen Versorgung können die europäischen Pensionsfonds ins Blickfeld genommen werden. Die Abgabenbelastung der Arbeitseinkommen kann auch durch den *Ausbau der betrieblichen Altersversorgung* gemindert werden, indem der Arbeitgeber den Arbeitnehmer *lohnsteuerfrei* (wie einen Beamten) absichert und der Arbeitnehmer später die Versorgungsbezüge voll zu versteuern hat.

## 2.2 Freistellung der existenznotwendigen Einkommen und Strukturreform der Familienbesteuerung

Der zweite Schwerpunkt einer Rechtsreform der Einkommensteuer liegt in der Freistellung der existenznotwendigen Einkommen und damit eng verknüpft in der Strukturreform der Familienbesteuerung. Im Vordergrund steht hier der Gedanke der *Einheit der Rechtsordnung*. Die Steuerfreiheit des Existenzminimums ist nach dem

<sup>125</sup> Siehe J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 90), § 105 Abs. 2; Beschlüsse der DSTJG-Arbeitsgruppe, StuW 1996, 204.

<sup>126</sup> Dazu zuletzt umfassend R. Seer, Die Besteuerung der Alterseinkünfte und das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG), StuW 1996, 323.

<sup>127</sup> A. a. O. (Fn. 116).

<sup>128</sup> Dazu ausf. R. Seer, a. a. O. (Fn. 126).

Diktum des Bundesverfassungsgerichts von 1992<sup>129</sup> in Einklang mit dem *Sozialhilferecht* zu bringen. Im weiteren darf das Steuerrecht nach dem maßstabsetzenden Wort von W. Zeidler<sup>130</sup> nicht dem *Zivilrecht* widersprechen; die familienrechtlichen Verpflichtungen sind im Steuerrecht nachzuvollziehen.

Das vom 57. Deutschen Juristentag 1988 und vom 60. Deutschen Juristentag 1994<sup>131</sup> beschlossene *Familien-Realsplitting* bildet das richtige Konzept für die sozialhilferechtlich vorgegebene Freistellung des Existenzminimums und die familienrechtlich vorgegebene Einkommensverteilung in Ehe und Familie. Der Einwand, das Familien-Realsplitting sei zu kompliziert, ist falsch und leicht widerlegbar. Es entzieht nämlich der sog. Übertragung von Einkunftsquellen durch die in praxi schwierig zu habenden Verträge zwischen Angehörigen den Boden und ermöglicht letztlich sogar die „Steuererklärung per Postkarte“.<sup>132</sup>

## V. Zur Unternehmensteuerreform

Die Besteuerung der Unternehmen leidet in Deutschland nicht nur unter hohen Steuersätzen, sondern auch unter einer extremen Rechtsformabhängigkeit. Personenunternehmen werden grundsätzlich anders als Kapitalgesellschaften belastet. In Europa nimmt Deutschland insofern eine besondere Stellung ein, als etwa 85 Prozent der Unternehmen Personenunternehmen sind. Deren Gewinne unterliegen der progressiven Einkommensteuer, während nur eine Minderheit der deutschen Unternehmen der Körperschaftssteuer unterworfen ist. Im europäischen Ausland sind nahezu alle Unternehmen körperschaftsteuerpflichtig. Demnach hat die Körperschaftssteuer in Europa die Funktion einer *allgemeinen Unternehmensteuer*.

Wegen der außerordentlichen Bedeutung der Personenunternehmen in Deutschland müßte sich die Rechtsreform dem Konzept einer allgemeinen Unternehmensteuer zuwenden. Die deutsche Körperschaftssteuer müßte in eine allgemeine Unternehmensteuer umgewandelt werden, um die besondere Lage in Deutschland der europäischen Gesamtsituation anzupassen.<sup>133</sup> In diesem Falle wäre dann auch eine Form der Unternehmensbesteuerung verwirklicht, die es gleichheitssatzkonform ermöglichte, den Steuersatz auf Unternehmensgewinne wesentlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer anzusetzen. Die von der Sozialdemokratie angestrebte Spreizung der Steuersätze wäre kein verfassungsrechtliches Problem mehr. Auf diese Weise könnte der

---

<sup>129</sup> A. a. O. (Fn. 37). Zu den Vorarbeiten der Steuerrechtswissenschaft siehe die Nachweise in Fn. 36.

<sup>130</sup> Zitiert in Fn. 42.

<sup>131</sup> Siehe Fn. 43.

<sup>132</sup> Dazu J. Lang, Vom Steuerchaos zu einem Steuersystem rechtlicher und wirtschaftlicher Vernunft (Fn. 49), S. 154 ff.

<sup>133</sup> Dazu umfassend m. w. Nachw. die preisgekrönte Arbeit von J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen ‚integration debate‘, Köln 1997. Umfassend auch A. Raupach, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarkts gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in: Gedächtnisschrift für B. Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 675.

Unternehmensteuersatz in Deutschland auf ein *wettbewerbsfähiges Niveau* ohne Rücksicht auf den Spitzensatz der Einkommensteuer abgesenkt werden.

Im Zuge einer Steuerreform wäre schließlich die *Zinsbereinigung der Unternehmensteuer*,<sup>134</sup> wie sie in Kroatien mit großem Erfolg verwirklicht worden ist, zu diskutieren. Entgegen mancher Befürchtungen erweist sich die zinsbereinigte Unternehmensteuer als fiskalisch ergiebig. Wegen des Zinsfreibetrages ist der Unternehmer bestrebt, das Eigenkapital in der Steuerbilanz möglichst hoch auszuweisen. Dies veranlaßt ihn, auf die Bildung von Rückstellungen u. a. gewinnmindernde Maßnahmen zu verzichten. Eine einseitig auf Gewinnminimierung abzielende Steuerbilanzpolitik lohnt sich nicht mehr. Die Besteuerung der Unternehmen ist bilanzpolitisch ausbalanciert. Die *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz* für die Steuerbilanz muß nicht mehr eingeschränkt werden,<sup>135</sup> wie dies zuletzt durch das „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“<sup>136</sup> geschehen ist.

## VI. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, daß 1997 ein „annus horribilis“ für das Steuerrecht war. Die Bonner Steuerpolitik muß sich jetzt endlich darauf besinnen, eine *Rechtsreform des Steuerrechts* anzugehen, welche die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts und die Vorarbeiten der Steuerrechtswissenschaft aufgreift. Obgleich die Senkung von Steuersätzen gewiß wünschenswert ist. Vorrang muß die *Fundamentalreform der Bemessungsgrundlagen* haben!

---

<sup>134</sup> Siehe das in Kroatien verwirklichte Modell in: *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 90), §§ 150 ff., sowie *O. H. Jacobs*, Ist die zinskorrigierte Besteuerung ein Ansatz zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa?, in: FS für H. Debatin, München 1997, S. 207 ff.

<sup>135</sup> Siehe *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Fn. 90), § 155 (Grundlagen der Gewinnermittlung).

<sup>136</sup> A. a. O. (Fn. 17).