

Bach, Stefan

**Article — Digitized Version**

## Steuerreform in Deutschland

Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung

**Provided in Cooperation with:**

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

*Suggested Citation:* Bach, Stefan (1997) : Steuerreform in Deutschland, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 0340-1707, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 66, Iss. 3/4, pp. 291-316

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/141185>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Steuerreform in Deutschland

Von Stefan Bach

## Zusammenfassung

*In den letzten Jahren wurde intensiv über die Reform des deutschen Steuer- und Abgabensystems diskutiert. Im Vordergrund steht die Einkommensteuer sowie die Unternehmensbesteuerung (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer). Durch den Abbau von Abschreibungsvergünstigungen, Freibeträgen, Tarifiermäßigungen oder sonstigen Steuerbegünstigungen sollen die Bemessungsgrundlagen verbreitert und im Gegenzug die Steuersätze gesenkt werden. Ferner sind Entlastungen bei den Sozialversicherungsbeiträgen vorgesehen, die seit Anfang der neunziger Jahre deutlich gestiegen sind. Ziel ist es, die Steuer- und Abgabenbelastung gleichmäßiger zu verteilen, die Leistungsanreize zu stärken, Fehllenkungswirkungen der Besteuerung zu verringern und damit längerfristig auch die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für einen effizienteren Einsatz der Produktionsfaktoren zu verbessern.*

*In der politischen Willensbildung zeichnet sich gegenwärtig ein Konsens ab, Entlastungen bei der „direkten“ Besteuerung sowie bei den Sozialversicherungsbeiträgen durch Verlagerung auf die indirekte Besteuerung des Verbrauchs zu finanzieren (Anhebung von Mehrwertsteuer und Mineralölsteuer, eventuell auch durch weitere Umweltabgaben). Wesentliche Wachstums- und Beschäftigungseffekte dürften von einer aufkommensneutralen Steuer- und Abgabenreform des geplanten Umfangs allerdings nicht ausgehen.*

*Im hier vorangestellten Beitrag dieses Schwerpunktheftes soll ein Überblick über die verschiedenen Aspekte der deutschen Steuerreformdebatte gegeben werden.*

### 1. Vorbemerkung

In den letzten Jahren wurde in Deutschland eine intensive Diskussion zur Reform des Steuer- und Abgabensystems geführt. Im Vordergrund stand und steht dabei die „direkte“ Besteuerung der Leistungseinkommen. Diese wird zunehmend als zu hoch, ungerecht verteilt und wirtschaftlich nachteilig empfunden. Seit Anfang der neunziger Jahre haben die Finanzierungslasten der Wiedervereinigung zu Abgabenerhöhungen geführt — neben Maßnahmen bei den indirekten Steuern (Mehrwertsteuer, Mineralölsteuer) wurde der Solidaritätszuschlag wieder eingeführt und die Sozialversicherungsbeiträge angehoben. Die Belastung der Masseneinkommen mit Steuern und Abgaben liegt in Deutschland relativ hoch. Zugleich ist bei der unternehmens- und kapitalbezogenen Besteuerung in den letzten Jahren eine starke Aufkommenserosion zu beobachten. Neben gezielten Entlastungsmaßnahmen (Senkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer, Abschaffung der Vermögensteuer) kommt hierin die zunehmende Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten und Steuervergünstigungen zum Ausdruck (insbesondere im Rahmen der regionalen Gebietsförderung für die neuen Länder).

Anhaltende Wachstumsschwäche, steigende Arbeitslosigkeit, nicht zuletzt aber auch die Diskussion um den Wirtschaftsstandort Deutschland in einem durch die „Globalisierung“ gekennzeichneten Umfeld, haben die Aufnahmebereitschaft von Öffentlichkeit und politischer Willensbildung für grundlegende Strukturreformen gestärkt. Die Abgabenbelastung soll gerechter verteilt, leistungsfreundlicher gestaltet, damit die Bedingungen für den Einsatz der Produktionsfaktoren verbessert und längerfristig ein Beitrag für mehr Wachstum und Beschäftigung geleistet werden. Die Reformdiskussion der letzten Jahre konzentrierte sich auf die „große“ Einkommensteuerreform, in deren Zusammenhang auch die Unternehmensbesteuerung (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) eine wichtige Rolle spielt. Ferner sollen die Belastungen von Arbeitgebern und Arbeitnehmern mit Sozialversicherungsbeiträgen zurückgeführt werden oder zumindest nicht weiter steigen. Ungeachtet der unterschiedlichen Vorstellungen zur Zukunft von Steuersystem und sozialen Sicherungssystemen deutet sich ein Konsens der politischen Gruppen an, Entlastungen bei der Besteuerung der Leistungseinkünfte einschließlich der Sozialabgaben durch Verlagerung auf die indirekte Besteuerung des Verbrauchs zu finanzieren.

Bisher ist es allerdings noch zu keinen greifbaren Ergebnissen gekommen, da sich die maßgeblichen politischen Gruppierungen (Regierungskoalition versus oppositionelle Bundesratsmehrheit) im Vorfeld des beginnenden Bundestagswahlkampfes nicht auf ein Gesamtkonzept verständigen konnten. Lediglich die Mehrwertsteuer wird von April 1998 an um einen Prozentpunkt erhöht, um einen weiteren Anstieg der Rentenversicherungsbeiträge zu vermeiden; die Gewerbesteuer wird von 1998 an abgeschafft, dafür erhalten die Gemeinden einen Anteil an der Umsatzsteuer. Der Erwartungsdruck der Öffentlichkeit, den die Politiker mit einer Vielzahl weitreichender Reformmodelle geweckt hatten, ist allerdings weiterhin hoch; die Unzufriedenheit mit der bestehenden Besteuerung groß. Der allenthalben beklagte „Reformstau“ — für 1997 zum Wort des Jahres erklärt — bezieht sich im wesentlichen auf das Steuersystem sowie die beitragsfinanzierten Sozialversicherungssysteme.

Dieses Schwerpunktheft will die verschiedenen Aspekte der Abgaben- und Steuerreform beleuchten. Im hier vorangestellten Beitrag soll ein Überblick über die Hintergründe und Diskussionslinien vermittelt werden. Dazu wird zunächst der Wandel der steuerpolitischen Ideale und Ziele im Zeitablauf dargestellt und der Steuerreformprozeß der letzten Jahre im Rückblick skizziert. Daran schließen sich Überlegungen zu den institutionellen Rahmenbedingungen und Wirkungsmechanismen des steuerpolitischen Diskurses sowie der Entscheidungsfindungsprozesse an. Eine kurze Darstellung der strukturellen Entwicklungstendenzen des Steueraufkommens runden dieses Bild ab. Im Anschluß daran wird ein kurzer Überblick über verschiedene Aspekte der deutschen Steuerreformdebatte gegeben. Dabei werden die Reformperspektiven nur angerissen; sofern sie von anderen Beiträgen dieses Schwerpunktheftes aufgegriffen werden, wird darauf verwiesen.

## 2. Wandel der steuerpolitischen Ideale und Ziele

Der moderne Steuerstaat greift tief in die wirtschaftlichen Verhältnisse seiner Bürger und Unternehmen ein. Bei einer Abgabenquote (Steuern und Sozialabgaben in vH des BIP) von gegenwärtig (1997) 43 vH geht fast jede zweite Mark an volkswirtschaftlicher Wertschöpfung in der einen oder anderen Weise durch die „öffentliche Hand“. Aufgrund seiner großen wirtschaftlichen Bedeutung ist das Steuer- und Abgabensystem und seine Reform ein herausgehobener Gegenstand der Wirtschaftspolitik, darüber hinaus von staatspolitischem Interesse allgemein. Dabei geht es nicht nur um den Entzug von Ressourcen aus dem privaten Sektor der Volkswirtschaft zugunsten des öffentlichen Bedarfs, dessen Lasten und den damit verbundenen wirtschaftlichen Folgewirkungen. Über das Steuersystem werden auch zahlreiche Ziele der Sozial- und Gesellschaftspolitik verfolgt. Nicht zuletzt ist zu bedenken, daß der Bürger mit der staatlichen Eingriffsverwaltung primär durch die Besteuerung konfrontiert wird. Der hoheitlich

handelnde Staat gibt hier gleichsam seine Visitenkarte ab; die Erfahrungen, die die Bürger dabei machen, sind prägend für die Einstellung zu öffentlicher Verwaltung, Politik und Gemeinwohl.

Die Anforderungen an die Besteuerung ändern sich in einer dynamischen Wirtschaft und Gesellschaft ständig. Vor diesem Hintergrund ist es die Aufgabe von Wissenschaft und Politik, die Veränderungen in den steuerpolitischen Idealen und Zielen aufzuzeigen, Reformperspektiven für das Steuersystem zu diskutieren und konkrete Maßnahmen umzusetzen. Dem überkommenen „realen“ Steuersystem ist also ein ideales Steuersystem gegenüberzustellen, das auf die gegenwärtigen steuerpolitischen sowie wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Ziele optimal zugeschnitten ist<sup>1</sup>. Unterschiedliche Zielvorstellungen oder -gewichtungen sowie Zielkonflikte müssen im Rahmen des öffentlichen Diskurses politisch entschieden werden.

### 2.1 Steuerpolitische Ideale

Die traditionelle und vornehmliche Aufgabe der Steuern ist es, dem Staatssektor Einnahmen zu verschaffen (*fiskalisches Ziel*). Es stellt sich die Frage, an welchen Maßstäben sich die Steuerpolitik bei der Verteilung der Steuerlasten zu orientieren hat.

Zunächst sei die Frage der gerechten Steuerlastverteilung angesprochen. Als wichtigste Kriterien werden hier das *Leistungsfähigkeitsprinzip* und das *Äquivalenzprinzip* genannt. Soweit es um die Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben geht, soll die Besteuerung grundsätzlich an der persönlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden. Diese wird nach traditionellem finanzwissenschaftlichen und steuerrechtlichen Grundverständnis durch eine allgemeine, breite und gleichmäßige Besteuerung der Einkommensentstehung, der Einkommensverwendung und der Vermögensverhältnisse gewährleistet. Daneben spielt auch das *Äquivalenzprinzip* eine Rolle, nach dem sich die Abgabenerhebung so weit wie möglich an der individuell oder gruppenmäßig zurechenbaren Gegenleistung orientieren sollte. Damit lassen sich zum einen die Steuern von den vornehmlich gegenleistungsbezogenen Abgaben (Gebühren, Beiträge) abgrenzen; zum anderen werden unter dem Leitbild der „fiskalischen Äquivalenz“ Kriterien für die Verteilung von Steuer- und Finanzkompetenzen auf verschiedene öffentliche Körperschaften entwickelt.

Des Weiteren ist die Steuerpolitik mit den übrigen wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen abzustimmen. Zu nennen sind hier vor allem Allokationsziele, die sich auf den effizienten Einsatz knapper Ressourcen beziehen. Im Vordergrund der neueren angebotsökonomischen Ausrichtung der Finanzpolitik steht zunächst die *passive* Verfolgung allokativer Ziele. Die Besteuerung soll möglichst wenig die Entscheidungen der Unternehmen und privaten

<sup>1</sup> Grundlegend dazu Wagner (1890), S. 469 ff.; Haller (1980), S. 174 f.

Haushalte beeinflussen („Entscheidungsneutralität“). Diese Zielsetzung basiert zum einen auf dem Grundwert der persönlichen Handlungsfreiheit und Selbstentfaltung. Zum anderen spiegelt sie die Einschätzung wieder, daß die marktwirtschaftlichen Steuerungsmechanismen im Regelfall — also bei Abwesenheit von Marktstörungen wie externen Effekten etc. — eine volkswirtschaftlich effiziente Ressourcenallokation gewährleisten. Verändert die Besteuerung handlungsrelevante Orientierungsgrößen — vor allem die relativen Preise<sup>2</sup> —, so entstehen über den reinen Mitteltransfer an den Staat hinausgehende Zusatzlasten („excess burdens“) in Form von Wachstums- und Wohlfahrtsverlusten, die möglichst vermieden werden sollten.

In der politischen Praxis wird mit Steuern zugleich *aktiv* „gesteuert“. Die Besteuerung wird seit jeher als Interventions- und Lenkungsinstrument der Wirtschafts- und Sozialpolitik eingesetzt. Die Besteuerung vermag — kraft ihres finanziellen Gewichts sowie aufgrund ihrer Anknüpfung an den ökonomisch relevanten Entscheidungsgrößen (Einkommen/Gewinn, Umsätze) — sowohl die makroökonomischen Aggregate zu beeinflussen als auch differenzierte sektorale, regionale und soziale Wirkungen zu entfalten. Lenkungsziele wurden und werden nicht nur im Rahmen der traditionellen großen und aufkommensstarken Steuern verfolgt — etwa durch Freibeträge, Sonderabschreibungen, Abzugsmöglichkeiten, Steuerbefreiungen oder ermäßigte Steuersätze. Daneben sind in den letzten Jahrzehnten zahlreiche neue Abgaben mit überwiegender Lenkungswirkung entstanden, meist in Form von Sonderabgaben, inzwischen zunehmend mit umweltpolitischer Zielsetzung.

Indes tritt diese Instrumentalisierung der Besteuerung für nicht-fiskalische Ziele der Wirtschaftspolitik häufig in Widerspruch zum Gebot der Steuerneutralität wie auch zu den Belastungskonzeptionen der fiskalischen Besteuerung. Hierbei eröffnen sich Zielkonflikte, die von der Steuerpolitik entschieden werden müssen. Die dabei auftretenden komplexen Interessengegensätze haben gerade bei der Steuerreformdiskussion große Bedeutung.

Aufgrund des großen ökonomischen Gewichtes kommt der Besteuerung ferner eine wichtige Rolle bei der Stabilisierungspolitik zu. Wenn das Abgaben- und Steueraufkommen überproportional auf die Schwankungen der Sozialproduktgrößen reagiert, werden stabilisierende Wirkungen auf die konjunkturelle Entwicklung ausgeübt („built-in flexibility“). Eine über die automatische Stabilisierung hinausgehende diskretionäre Stabilisierungspolitik mittels Variationen der Steuerbelastung — die Möglichkeiten dazu eröffnet das StabG — ist dagegen umstritten und wird heute nicht mehr empfohlen.

Schließlich sollte die Besteuerung möglichst geringe Vollzugskosten (Erhebungskosten der Finanzverwaltung und Befolgungskosten der Steuerpflichtigen) mit sich bringen. Studien zeigen, daß die direkte Besteuerung der Einkommen und vor allem die einheitswertabhängige Vermö-

gensbesteuerung im Verhältnis zum Steueraufkommen teuer ist; günstig hinsichtlich ihrer „Erhebungsbilligkeit“ schneiden hingegen die indirekten Verbrauchsteuern ab<sup>3</sup>.

## 2.2 Ideengeschichtlicher Rückblick

Der Wandel der steuerpolitischen Ziele und Ideale sowie die daraus entstehenden Steuerreformbedürfnisse sind ein Spiegelbild sich verändernder Verhältnisse in Wirtschaft und Gesellschaft. Die Geburtsstunde des modernen Steuerstaates lag im Zeitalter des Absolutismus im 17. Jahrhundert<sup>4</sup>. Die absolutistischen Territorialstaaten benötigten dauerergiebige und aufkommensstarke Einnahmenquellen, um Hofhaltung, stehende Heere sowie rudimentäre Angebote an öffentlichen Gütern im heutigen Sinne zu finanzieren. Im Zusammenwirken mit der merkantilistischen Wirtschaftspolitik wurden Bevölkerung und Wirtschaft mit einem Geflecht von Staatsmonopolen, Akzisen (Verbrauchs- und Aufwandsteuern) Schutzzöllen und Steuern auf spezielle Besitz- und Vermögensgüter überzogen; daneben wurden Personen- oder Haushaltsteuern in großer Vielfalt erhoben, die allenfalls nach groben Kriterien des sozialen Status gestaffelt waren. Im Zeitalter der Industrialisierung vertrug sich ein solches Finanzsystem nicht mehr mit den liberalen Ideen von (formal-rechtlicher) Gleichheit und wirtschaftlicher Entfaltungsfreiheit; es erwies sich zudem als Hemmnis für die Entwicklung der „Produktivkräfte“.

Vor diesem Hintergrund entwickelte sich die Idee der relativ gleichen und wirtschaftlich neutralen Besteuerung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Parallel zu den sozialen Umbrüchen der Industrialisierung entstanden die „sozialpolitischen Steuerzwecke“ (A. Wagner). Unter dem Einfluß des „Kathedersozialismus“, der wachsenden politischen Bedeutung von Arbeiterbewegung und Sozialdemokratie sowie der Bismarckschen Sozialreformen weist die *Miquelsche* Steuerreform in Preußen der Jahre 1891-93 deutliche Züge der bürgerlichen Sozialreform auf. Es ging nicht nur um die gerechte interpersonale Verteilung der Steuerlasten: „Die Steuer (...) erhielt eine neue umfassende Aufgabe: als Regulator der Wohlstandsverhältnisse und deshalb als Hebel der Gesellschaftsreform zu dienen<sup>5</sup>“. Wichtiges Resultat war die Modernisierung und Stärkung der direkten Besteuerung durch Einkommensteuern mit breiter Bemessungsgrundlage und progressivem Tarif. Fiskalisch weniger bedeutend, doch

<sup>2</sup> Im Bereich der privaten Haushalte nimmt die Besteuerung Rücksicht auf die soziale Situation der Steuerpflichtigen (Familienstand, Unterhaltungsverpflichtungen, außergewöhnliche Belastungen etc.). Daher kann erwartet werden, daß diese Besteuerungsregeln Einfluß auf diesbezügliche Entscheidungen der Steuerpflichtigen nehmen.

<sup>3</sup> Rappen (1989), S. 221 ff.

<sup>4</sup> Dazu Mann (1937); Wolf (1992), S. 162 ff.; Stürmer (1992), S. 174 ff.

<sup>5</sup> Mann (1937), S. 314.

von großem politischen Interesse war auch die Einführung moderner Besteuerungsformen von Vermögen und Erbschaften. Die wirksame Heranziehung der „Besitzenden“ zur Einkommensteuer und zu den Vermögensabgaben war neben dem großen fiskalischen Druck die treibende Kraft der im Verlaufe der *Erzbergerschen* Finanzreformen 1919/20 durchgeführten *Reichsvereinheitlichung* und Reform der großen Steuern<sup>6</sup>. Diese Reformen haben das deutsche Steuersystem bis heute maßgeblich geprägt. Auch die allgemeine Umsatzbesteuerung — die heute in Form einer Nettoumsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erhoben wird und neben der Einkommensbesteuerung das zweite Standbein des Steueraufkommens darstellt — geht in ihren Vorläufern auf diese Zeit zurück.

In der Zeit nach dem Ersten Weltkrieg entstand der wirtschaftlich aktive und sozial gestaltende Interventions- und Wohlfahrtsstaat. Abgaben- und Staatsquote stiegen an. Einen weiteren Niveaushiftungseffekt („displacement effect“) brachten die NS-Regierungszeit und der Zweite Weltkrieg.

In der Aufbauphase der Bundesrepublik ging die Steuerpolitik zu einer massiven Förderung der Investition und der Kapitalbildung über<sup>7</sup>. Trotz des raschen Übergangs zur Marktwirtschaft blieb das Steuersystem stark interventionistisch. Angesichts des wenig leistungsfähigen Kapitalmarktes wurde die Selbstfinanzierung begünstigt, was insbesondere den großen Unternehmen zugute kam. Damals hielten die ersten investitionsfördernden Steuervergünstigungen (die „Siebenerparagrafen“ §§ 7a-7f) Einzug in das Einkommensteuergesetz, wo sie bis heute — wenn auch mit veränderten Inhalten — fortbestehen. Damit war zugleich dem „steuerpolitischen Mehrzweckinterventionismus“ mittels Steuervergünstigungen Bahn gebrochen. Ab Ende der fünfziger Jahre traten stärker regional- und strukturpolitische Fragen in den Vordergrund: die Mittelstandsförderung, die Förderung strukturschwacher Gebiete, die Förderung einzelner Branchen wie Kohlebergbau, Schiffsbau<sup>8</sup>. In den sechziger und siebziger Jahren stand die Steuerpolitik stärker im Zeichen der Konjunktur- und Prozeßpolitik. Die sozialliberale Regierung der siebziger Jahre betonte in ihren steuerpolitischen Leitlinien verstärkt die sozialpolitischen Funktionen der direkten Besteuerung (Umverteilung durch progressiven Steuertarif, Familienlastenausgleich).

Seit Beginn der achtziger Jahre entstanden die Konzepte der angebotsorientierten Wirtschaftspolitik („supply-side-economics“), die für die gegenwärtige Steuerreformdiskussion prägend sind. Deren Vorstellungen rücken paradigmatisch und ideologisch die Traditionen des Liberalismus und die Ordnungsprinzipien der Marktwirtschaft in den Vordergrund. Steuerpolitik wird hier primär als längerfristig angelegte Ordnungspolitik verstanden, die sich im wesentlichen auf die traditionelle fiskalische Funktion der öffentlichen Einnahmen zu beschränken hat. Abgelehnt werden diskretionäre, den Leistungswettbewerb verzerrende Interventionen der staatlichen Wirtschaftspolitik.

Zentrale politische Leitlinien sind vor allem der Abbau von Allokations-„Verzerrungen“, von Leistungshemmnissen sowie von Beeinträchtigungen der Flexibilität der Produktionsfaktoren; generell wird eine wachstumsfördernde, investitionsfreundliche Umstrukturierung der Staatseinnahmen befürwortet. Nicht zuletzt soll der Produktionsstandort im internationalen Wettbewerb gesichert werden — ein Aspekt, der in den letzten Jahren im Zuge der Diskussion um die „Globalisierung“ und den Wirtschaftsstandort Deutschland stark in den Vordergrund getreten ist. Popularisiert wurden die Ideen der angebotsökonomischen Steuerpolitik anhand der berühmten „Laffer Curve“<sup>9</sup>. Der Tenor der darauf beruhenden Steuerreformvorschläge lautete „niedrige Steuersätze bei breiten Bemessungsgrundlagen“.

### 3. Permanenter Steuerreformprozeß

In der Geschichte der Bundesrepublik gab es bereits mehrere Anläufe zur umfassenden und systematischen Erneuerung des Steuersystems. „Seit langem besteht in den Kreisen von Wirtschaft, Wissenschaft und Verwaltung Einigkeit darüber, daß das Steuersystem der Bundesrepublik im ganzen wie in seinen Einzelheiten einer grundlegenden Reform bedarf“, urteilten Anfang 1953 die wissenschaftlichen Beiräte beim Bundesministerium für Finanzen und beim Bundesministerium für Wirtschaft<sup>10</sup>. Seit den Finanzreformen der zwanziger Jahre hatte es keine grundlegenden Steuerreformen mehr gegeben; die steuerpolitischen Maßnahmen der NS-Zeit, des Besatzungsregimes und der unmittelbaren Nachkriegszeit waren an momentanen Handlungsbedürfnissen von Aufrüstung, Kriegswirtschaft und Wiederaufbau orientiert und hatten das Steuersystem in Mitleidenschaft gezogen. Unter dem Leitmotiv „Organische Steuerreform“ sollte eine systematische („organische“) Abstimmung des Steuersystems auf die marktwirtschaftliche Wirtschaftsordnung und auf den föderalen Staatsaufbau der Bundesrepublik vorgenommen werden<sup>11</sup>. Die Umsetzung dieser Maßnahmen erfolgte jedoch nur teilweise und mit deutlichen Verzögerungen. Die Steuerpolitik beschränkte sich zunächst im wesentlichen auf Tarifsenkungen bei den direkten Steuern; die Anreize zur Kapitalbildung mittels Steuervergünstigungen wurden bis in die sechziger Jahre fortgeführt. Erst Ende der sechziger Jahre rückte die Reform der Umsatzsteuer, die damals noch nach dem Brutto-Allphasen-Verfahren erhoben wurde, in den Mittelpunkt des Interesses, wobei allerdings auch die Harmonisierungsanforderungen im Zuge des europäischen Gemeinsamen Marktes wich-

<sup>6</sup> Mann (1937), S. 312 f.; Möller (1971), S. 39 ff.

<sup>7</sup> Muscheid (1986), S. 44 ff.

<sup>8</sup> Muscheid (1986), S. 70 ff.

<sup>9</sup> Benannt nach *Arthur B. Laffer*, dazu Wanniski (1979), S. 7 ff.

<sup>10</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974), S. 9.

<sup>11</sup> Dazu Schmolders (1954); Troeger (1954).

tige Anstöße brachten. Mit dem Übergang zum Netto-Umsatzsteuersystem nach dem Vorsteuer-Abzugsverfahren wurde eine grundlegende Reform durchgeführt, die die Wettbewerbsverzerrungen des alten Systems beseitigte und bis heute Bestand hat.

Im Zuge der großen Finanzreformen Ende der sechziger Jahre, die Finanzverfassung und Finanzausgleich in vielfältiger Weise neu regelten und die öffentliche Finanzwirtschaft für die Zwecke der Konjunktursteuerung in Dienst nahmen, wurde das Steuersystem zunächst ausgeblendet. Erst nachdem die sozialliberale Regierung im Jahre 1969 die Große Koalition abgelöst hatte, wurde die Diskussion um eine „große“ Steuerreform wieder aufgenommen — nun unter den Vorzeichen von inneren Reformen, Ausweitung des öffentlichen Sektors und Umverteilung. Die sich bis weit in die zweite Hälfte der siebziger Jahre hinziehenden politischen Auseinandersetzungen ähnelten in vielem den gegenwärtigen Konflikten — weniger in den steuerpolitischen Inhalten als vielmehr in ihrem Verlauf, den sie begleitenden politischen Auseinandersetzungen innerhalb der Regierungskoalition sowie zwischen Bundestagsmehrheit bzw. Bundesregierung auf der einen Seite und oppositioneller Bundesratsmehrheit auf der anderen Seite. Zurückgreifend auf Vorüberlegungen aus der Zeit der Großen Koalition war die Steuerreform von „Superminister“ Karl Schiller als Gesamtreform des Steuerrechts in der Tradition von Erzberger als eines der bedeutendsten und umfassendsten Reformvorhaben der Nachkriegszeit angekündigt worden. Eine Steuerreformkommission erarbeitete ein umfangreiches Gutachten<sup>12</sup>. Deren weitreichende steuersystematische Empfehlungen wurden indes im Zuge der Beratungen zur Reform der Einkommensteuer, die damals wie heute im Mittelpunkt des Interesses stand, weitgehend ignoriert; letztlich dominierten einzelne, überwiegend verteilungspolitisch motivierte Maßnahmen: Anhebung der Arbeitnehmerfreibeträge, Familienlastenausgleich (insbesondere Einführung des Kindergeldes und Abschaffung der Kinderfreibeträge), Abschaffung des Vermögensteuerabzugs als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer, Verschärfung der Progressionswirkung des Steuertarifs<sup>13</sup>. Nicht realisiert wurde dagegen die ursprünglich geplante systematische Reform und Neukodifizierung der Einkommensteuer — Reformen, die im Prinzip bis heute ausstehen. Auch die Gewerbesteuer und die einheitswertabhängige Vermögensbesteuerung hatte auf der Agenda der Steuerreform gestanden; heraus kamen ebenfalls lediglich kleinere Maßnahmen bei den Besteuerungsgrundlagen. Die Steuervergünstigungen sollten nach den ursprünglichen Plänen drastisch reduziert und durch offene Finanzhilfen ersetzt werden; tatsächlich wurden die Steuervergünstigungen während des Steuerreformprozesses sogar noch ausgeweitet — nach dem ersten Ölpreisschock von 1973 an war die Zeit der Vollbeschäftigung vorbei.

Als grundlegende Reformmaßnahme wurde von 1977 an die Körperschaftsteuer reformiert. Eingeführt wurde ein

Vollanrechnungsverfahren mit gespaltenem Steuersatz: Einbehaltene Gewinne werden mit einem höheren Satz belastet (gegenwärtig 45 vH); bei Gewinnausschüttungen wird diese Belastung auf 30 vH ermäßigt. Diese Reform, die schon im Rahmen der Steuerreformen der fünfziger Jahre diskutiert wurde, wird bis heute überwiegend positiv beurteilt; allerdings gilt die steuertechnische Umsetzung als hochkompliziert und streitanfällig. Reformiert wurde in den siebziger Jahren auch das Steuerverwaltungsrecht mit der Neufassung der Abgabenordnung zum 1.1.1977. Ferner war bereits zu Beginn des Steuerreformprozesses das Außensteuergesetz eingeführt worden, mit dem Steuerumgehungen durch Einkünfteverlagerungen in das Ausland entgegengewirkt werden sollte. Auch dieses hat sich seitdem bewährt; allerdings gilt es als eine der komplexesten und kompliziertesten Regelungsmaterien des deutschen Steuerrechts, in dem auch sonst derartige Tatbestände nicht gerade selten vorkommen. Gemessen an ihren ursprünglichen Ankündigungen blieben die Ergebnisse der Steuerreform in den siebziger Jahren letztlich Stückwerk. Insbesondere die große Reform der Einkommensteuer ist bis heute ausgeblieben.

In den achtziger Jahren griff die neue bürgerlich-liberale Regierung die Angebotsökonomischen Leitbilder der Besteuerung auf. In mehreren Teilreformen und begleitet von zahlreichen Einzelmaßnahmen bei den Bemessungsgrundlagen wurde schließlich von 1990 an ein linear-progressiver Einkommensteuertarif eingeführt, der die hohe Steuersatzprogression im Bereich der unteren und mittleren Einkommen beseitigte; die Spitzensteuersätze für Einkommen- und Körperschaftsteuer wurden ebenfalls gesenkt. Auch wenn diese Steuerreform — ähnlich wie ihre Vorgänger — von den verantwortlichen Politikern als Jahrhundertwerk gefeiert wurde, so blieben doch die wesentlichen, schon seit der unmittelbaren Nachkriegszeit, spätestens seit den siebziger Jahren von Wissenschaft und Praktikern angemahnten Ungereimtheiten des Steuersystems ausgeklammert.

Seit Anfang der neunziger Jahre stand die Finanzpolitik im Zeichen der deutschen Einheit. Die Folgen des wirtschaftlichen Umbruchs in den neuen Bundesländern wurden lange unterschätzt oder verdrängt. Steuererhöhungen waren zunächst tabu, Steuerreformen kein Thema. Im Rahmen der regionalen Gebietsförderung wurden Steuervergünstigungen für Sachinvestitionen in den neuen Bundesländern eingeführt (Investitionszulage, Sonderabschreibungen). Die finanziellen Folgen für die öffentlichen Haushalte sind gegenwärtig spürbar: Die Veranlagungsbesteuerung von Gewinnen und Vermietungseinkommen ist seit 1991 stark rückläufig. Nachdem aufgrund des anhaltend hohen Transferbedarfs die Finanzierungsdefizite steil anstiegen, wurden die Verbrauchsteuern mehrfach erhöht und der Solidaritätszuschlag erhoben, zuletzt von 1995 an.

<sup>12</sup> Gutachten der Steuerreformkommission (1971).

<sup>13</sup> Dazu Preusker (1979); Muscheidt (1986), S. 142 ff.

Das Bundesverfassungsgericht setzte mit seinen Urteilen zum Kinderfreibetrag, zum Grundfreibetrag, zur Zinsbesteuerung und zur Einheitsbewertung bei Vermögen- und Erbschaftsteuern neue Akzente. Der Gesetzgeber wurde gezwungen Zustände zu korrigieren, die Grundregeln der steuerlichen Gleichheit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eklatant widersprachen. Oftmals waren die Neuregelungen jedoch halbherzig oder brachten neue Unzulänglichkeiten mit sich.

So wurde von 1993 an eine auf die Einkommensteuer anrechenbare Kapitalertragsteuer („Zinsabschlag“) in Höhe von 30 vH eingeführt; gleichzeitig wurde der Sparerfreibetrag auf 3 000 DM erhöht. Auf eine wirksame Kontrolle der deklarierten Zinseinkünfte durch die Finanzbehörden wird jedoch weiterhin verzichtet. Mit dem Standorticherungsgesetz wurden von 1994 an die Körperschaftsteuersätze deutlich reduziert (auf 45 vH für einbehaltene Gewinne, 30 vH für ausgeschüttete Gewinne); der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer wird seitdem für gewerbliche Einkünfte auf 47 vH abgesenkt. Gegenfinanziert wurden diese tariflichen Entlastungen durch Verschlechterungen der Abschreibungsbedingungen für Betriebsgebäude und betrieblich genutzte PKW.

Zwar hatte im Herbst 1994 die von der Bundesregierung eingesetzte Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer („Bareis-Kommission“) zahlreiche Vorschläge zum Abbau von einkunftsartenspezifischen Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen, Freibeträgen und ähnlichen Sonderregelungen (z.B. Besteuerung der Landwirtschaft, der Alterseinkünfte) gemacht<sup>14</sup>. Der Grundfreibetrag sollte kräftig angehoben und der linear-progressive Steuertarif beibehalten werden. Während diese Vorschläge beim Fachpublikum überwiegend als sinnvoller Ansatz zur steuersystematischen Bereinigung der Einkommensteuer angesehen wurden, gingen sie den Steuerpolitikern aller Parteien seinerzeit noch zu weit. Aus finanziellen Gründen wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 die Orientierung des Grundfreibetrages am sozialhilferechtlichen Existenzminimum nicht vollständig realisiert und der linear-progressive Steuertarif wieder aufgegeben — gerade sechs Jahre nach dessen vielgelobter Einführung. Seitdem beträgt der Eingangssteuersatz fast 26 vH — damit werden die Steuerausfälle aus der Anhebung des Grundfreibetrags durch höhere Grenzsteuersätze im unteren und mittleren Einkommensbereich refinanziert. Unter dem Aspekt der häufig in den Vordergrund gestellten Leistungsanreize für Niedrigverdiener wie auch im Lichte einer gerechten vertikalen Steuerlastverteilung erscheint dieser Zustand bedenklich.

Im Rahmen der steuerlichen Wohneigentumsförderung wurde Ende 1995 ein schon seit längerem diskutiertes Reformprojekt umgesetzt: Der Sonderausgabenabzug für selbstgenutztes Wohneigentum (§ 10e EStG) wurde in eine progressionsunabhängige Eigenheimzulage umgewandelt; die familienbezogene Zusatzförderung (Baukindergeld) wurde aufgestockt. Damit sollte die Förderung stärker auf die

eher bedürftigen Schwellenhaushalte zugeschnitten werden.

Im Zuge der Verhandlungen um das Jahressteuergesetz 1997 mußten Vermögen- und Erbschaftsteuer neu geregelt werden<sup>15</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hatte durch sein Urteil zur Einheitsbewertung des Grundbesitzes eine Neuregelung von Vermögen- und Erbschaftsteuer erzwungen. Die Vermögensteuer wird von 1997 an nicht mehr erhoben, da sich die an der Gesetzgebung beteiligten Organe (Bundestag und Bundesrat) nicht auf eine Neuregelung einigen konnten. Bei der Erbschaftsteuer wird von 1997 an eine bedarfsbezogene Bewertung des Grundvermögens praktiziert, wobei indes die Annäherung der Grundbesitzwerte an die Verkehrswerte mit durchschnittlich 50 vH sehr zurückhaltend ausfiel. Mit der Kernforderung des Bundesverfassungsgerichts nach Bewertungsgleichheit der Vermögensarten dürfte dies kaum zu vereinbaren sein; Verfassungs- und Steuerrechtler gehen bereits davon aus, daß auch die Neuregelung verfassungswidrig ist. Die Steuerausfälle der Länder sollen durch erwartete Mehreinnahmen aus der Erbschaftsteuer sowie der Erhöhung der Grunderwerbsteuer kompensiert werden.

Hatten die Finanzpolitiker aller Parteien noch im Herbst 1994 die vielbeachteten Vorschläge der Bareis-Kommission schnell zu den Akten gelegt, so entwickelte sich vom Sommer 1996 an eine intensive Diskussion über grundlegende Reformen bei der Unternehmen- und Einkommensbesteuerung. Anhaltende Wachstumsschwäche, steigende Arbeitslosigkeit, nicht zuletzt aber auch die Diskussion um den Wirtschaftsstandort Deutschland, für den vor dem Hintergrund einer sich internationalisierenden Wirtschaft („Globalisierung“) zunehmende Gefahren ausgemacht wurden, hatten die Aufnahmebereitschaft von Öffentlichkeit und politischer Willensbildung für grundlegende Strukturreformen bei der direkten Besteuerung der Leistungseinkommen geschärft. Der kleinere Koalitionspartner machte diese Fragestellungen nachgerade zu seiner politischen Überlebensfrage. Es wurden weitgehende Reformmodelle entwickelt, die eine deutliche Senkung der Steuersätze vorsahen, bei durchgreifender Ausweitung der Bemessungsgrundlagen. Maßgeblich angestoßen wurde diese Diskussion von dem Vorschlag des CDU-Abgeordneten Gunnar Uldall, der einen dreistufigen Einkommensteuertarif vorschlug. Ab einem steuerfreien Existenzminimum von 12 000 DM sollte im Einkommensbereich bis 20 000 DM der (Grenz-)Steuersatz bei 8 vH, im Bereich von 20 000 bis 30 000 DM bei 18 vH liegen, während Einkommensteile über 30 000 DM mit 28 vH besteuert werden sollten<sup>16</sup>. Zwischenzeitlich hatten sich eine Reihe von Parteien und Verbänden im Prinzip dem Konzept von Uldall angeschlossen, ihre Tarife unterschieden sich lediglich in Anzahl und Höhe der Steuersätze und zugehörigen Einkom-

<sup>14</sup> Bareis-Kommission (1995), Thesen 5-9. Insgesamt wurden für 1996 Mehreinnahmen von 34 Mrd. DM veranschlagt.

<sup>15</sup> Dazu und mit Nachweisen Horlemann (1997), S. 286 ff.

<sup>16</sup> Uldall (1996).

mensgrenzen. Die mit diesen Modellen verbundenen Mindereinnahmen gingen in vielen Fällen weit über die 100 Milliarden-Grenze. Es war jedoch von vornherein unrealistisch, derartige Steuerausfälle durch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen schließen zu wollen. Dies hätte die ersatzlose Streichung nahezu sämtlicher Steuervergünstigungen bedeutet. Darüber hinaus war auch an Abzugsverbote bei den Sonderausgaben und den Werbungskosten gedacht; dies hätte den Kernbereich der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit tangiert.

Die von der Bundesregierung eingesetzte Steuerreform-Kommission hat im Januar 1997 ein umfassendes, aber weniger radikales Reformkonzept für Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgelegt („Petersberger Steuervorschläge“)<sup>17</sup>. Diese empfahl eine deutliche Senkung des Einkommensteuertarifs — insbesondere im oberen Tarifbereich — als auch der Körperschaftsteuersätze; insgesamt wurde von einer jährlichen Steuerentlastung in Höhe von 82 Mrd. DM ausgegangen. Zur Gegenfinanzierung waren zahlreiche Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen (38 Mrd. DM Steuermehreinnahmen) sowie Erhöhungen bei Verbrauchsteuern oder Umsatzsteuer (15 Mrd. DM Mehreinnahmen) vorgesehen; dies hätte eine Netto-Entlastung von 30 Mrd. DM bedeutet.

Im Vergleich zu dem, was die Steuerpolitik in den Jahren und Jahrzehnten davor an Reformmaßnahmen diskutiert und beschlossen hatte, kann dieser Vorschlag durchaus als weitreichend und mutig bezeichnet werden. In vielen Punkten ist das Leitbild der aktuellen Steuerreformdiskussion erkennbar, Steuervergünstigungen auf breiter Front abzubauen und im Gegenzug die Steuersätze zu senken. Die steuerliche Gewinnermittlung sollte mit verschiedenen Maßnahmen näher an die ökonomischen Gewinne herangeführt werden (Einführung eines Wertaufholungsgebots bei Teilwertabschreibungen, Einschränkung von Drohverlustrückstellungen, Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen für Betriebsgebäude, realitätsnähere Bewertung von Schadensrückstellungen der Versicherungsunternehmen, Streichung der Sonderabschreibung und der Ansparabschreibung für kleinere und mittlere Unternehmen, etc.); ferner sollte der halbe Steuersatz für außerordentliche Einkünfte gestrichen werden. Auch die Arbeitnehmer betreffenden Maßnahmen — Streichung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit, die Einführung einer Entfernungspauschale sowie die Senkung des Arbeitnehmerpauschbetrages — wären steuersystematisch zu begrüßen gewesen, auch wenn sie vor allem Arbeitnehmer mit geringem und mittlerem Einkommen betroffen hätten und so gesehen verteilungspolitisch ungünstig erscheinen. Nichterwerbstätige sollten durch die Halbierung des Versorgungsfreibetrages und die Erhöhung des Ertragsanteils bei den Renten höher belastet werden. In sektoraler Hinsicht wären Wohnungsbau und Immobilienmärkte von der Reform stark betroffen worden: Vorgesehen war, die degressive Abschreibung für Wohngebäude im Privatvermögen abzuschaffen und die Spekulationsfrist für Veräußerungsgewinne bei Grundstücken des Privatvermögens von zwei Jahren auf 10 Jahre zu verlängern. Die Steuervergünstigungen für Schiffbau-Beteiligungen sollten entfallen. Auf Zinsen aus Kapitallebensversicherungen sollte eine Abgeltungssteuer eingeführt werden; ferner war an eine Halbierung des Sparerfreibetrages von 6 000 auf 3 000 DM gedacht.

Bei näherer Betrachtung des Reformpakets zeigt sich aber, daß nur ein Teil der Steuervergünstigungen ins Visier genommen wurde. Zahlreiche Grundprobleme der deutschen Einkommen- und Ertragsbesteuerung blieben ausgeblendet. Ausnahmetatbestände, z.B. die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wurden nur mit Samthandschuhen angefaßt. Andere Maßnahmen waren wenig systematisch durchdacht oder blieben auf halbem Wege stecken — wie etwa bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften (Abgeltungssteuer für Lebensversicherungen, Sparerfreibetrag) oder die Vorschläge zur Besteuerung von Alterseinkünften. Eine grundlegende Neugestaltung und Neukodifikation des gesamten Einkommensteuerrechts, die sämtliche einkunftsartenspezifischen Regelungen sowie Steuerermäßigungen vor dem Hintergrund der fundamentalen Grundsätze des Leistungsfähigkeitsprinzips und der (entscheidungs-)neutralen Besteuerung auf den Prüfstand gestellt hätte, wurde nicht in Angriff genommen.

Ebenfalls nicht oder nur am Rande wurde die wichtige Abstimmung der Einkommensteuer mit der gesamten Unternehmensbesteuerung behandelt — hier wären neben den „Betriebseinkunftsarten“ der Einkommensteuer (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit) die Körperschaftsteuer (als Einkommen- bzw. Ertragsteuer der juristischen Personen) sowie die Gewerbesteuer (als kommunale Unternehmenssteuer) angesprochen gewesen. Gerade das Zusammenwirken dieser verschiedenen Komponenten der Gewinnbesteuerung löst im Hinblick auf die Unternehmensfinanzierung sowie die Rechtsformwahl erhebliche Unterschiede in der Steuerbelastung aus — mit entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten für die Steuerpflichtigen, die Steuerberatung, Finanzbehörden und Gerichte in Atem halten. Nicht zuletzt sind in diesem Zusammenhang zu erwähnen die Abstimmungsprobleme zwischen den Betriebseinkunftsarten sowie den Einkunftsarten der privaten Vermögensverwaltung — Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen. Während bei ersteren auch die außerordentlichen Erträge bzw. Verluste erfaßt werden, erfolgt bei letzteren eine vereinfachte Überschubrechnung, bei der Veräußerungsgewinne — aber auch entsprechende Verluste — normalerweise nicht berücksichtigt werden<sup>18</sup>; sofern

<sup>17</sup> Steuerreform-Kommission (1997).

<sup>18</sup> Ausnahmen bestehen lediglich bei der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (hier fingiert § 17 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb); ferner unterliegen Spekulationsgeschäfte in bestimmten Grenzen der Besteuerung (§ 22 Nr. 2., 23 Abs. 1 EStG).

es sich bei den Betriebseinkünften um gewerbliche Einkünfte handelt, fällt Gewerbesteuer an. Dementsprechend hart umkämpft ist die Abgrenzung dieser Einkunftsarten zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen — erwähnt seien hier steuerlich motivierte und betriebswirtschaftlich häufig unsinnige Konstruktionen wie die Betriebsaufspaltung oder das Problem des gewerblichen Grundstückshandels, mit dem bei häufiger Umschichtung von Immobilienvermögen Gewerbebetrieb unterstellt wird.

Die Reform wäre also keineswegs — wie die Kommission behauptete — ein radikaler Schnitt in das Steuersystem gewesen. Ferner erscheint eine durchgreifende Senkung des Einkommensteuer-Spitzensteuersatzes auf unter 40 vH — bei nur geringen Entlastungen im unteren und mittleren Einkommensbereich (durch Anhebung des Grundfreibetrages sowie Senkung der Eingangssteuersätze) — verteilungspolitisch bedenklich, zumal, wenn man die vorgeschlagene Gegenfinanzierung durch die Erhöhung von Verbrauchsteuern berücksichtigt.

Im Verlaufe der sich bis zum Herbst 1997 hinziehenden Vermittlungsverfahren konnten sich Bundestags- und Bundesratsmehrheit nicht auf ein gemeinsames Konzept verständigen, das die unterschiedlichen wirtschaftspolitischen Grundkonzeptionen zusammengeführt hätte. Die SPD-geführte Mehrheit im Bundesrat lehnte insbesondere die Senkung der Spitzensteuersätze sowie die Mehrbelastung der Arbeitnehmer durch die volle Besteuerung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit kategorisch ab; sie setzte auf eine Stärkung der Massenkauflkraft durch Entlastung der kleineren und mittleren Einkommen. Die Bundesregierung und die sie tragenden Koalitionsfraktionen des Bundestags beharrten jedoch auf einer durchgreifenden Senkung der Steuertarife — sowohl der Einkommensteuer-Spitzensteuersätze als auch der Körperschaftsteuersätze. Davon erhofften sie sich wesentliche Impulse für Wachstum und Beschäftigung; ferner wollten sie in internationaler Perspektive für den Wirtschaftsstandort ein Zeichen setzen. Auch „kleine“ Lösungen — ein Vorziehen von Teilen der Steuerreform auf 1998, um die „große“ Reform nach den Bundestagswahlen im Herbst 1998 wieder aufnehmen zu können, scheiterten schließlich. Beide Gruppierungen, insbesondere aber die SPD-geführte Bundestagsopposition und Bundesratsmehrheit waren im Vorfeld der Bundestagswahl von 1998 nicht bereit, Kompromisse einzugehen, trotz grundsätzlicher Übereinstimmung in vielen „Essentials“ der Steuerreform und besonderer Interessenlagen der Bundesländer, unabhängig von deren politischer Führung.

Verständigen konnten sich Bundestag und Bundesrat lediglich auf die Abschaffung der Gewerbesteuer von 1998 an. Die damit verbundenen Steuerausfälle sollen durch verschiedene Maßnahmen bei der Unternehmensbesteuerung gegenfinanziert werden (Streichung von Drohverlustrückstellungen, Einschränkung beim Verlustvortrag, Verschärfung bei der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften)<sup>19</sup>. Die Steuerausfälle der Gemein-

den werden durch eine Beteiligung an der Umsatzsteuer in Höhe von 2,2 vH kompensiert. Die Koalition einigte sich auf eine Senkung des Solidaritätszuschlages um zwei Prozentpunkte. Schließlich soll von April 1998 an die Mehrwertsteuer um einen Prozentpunkt angehoben werden. Die Einnahmen sollen der gesetzlichen Rentenversicherung zugute kommen, um den Beitragssatz stabil zu halten.

Insgesamt muß festgestellt werden, daß die bisherigen Versuche, grundlegende Systemreformen auf den Weg zu bringen, nur mit mäßigem Erfolg verbunden waren. Es dominiert ein Reform-Inkrementalismus, der an aktuellen Handlungsbedürfnissen ausgerichtet ist. Steuern oder Steuernormen, die konzeptionell nicht mehr in das bestehende Steuersystem passen, können nur unter großen politischen Widerständen reformiert werden. Es gilt die sogenannte *Canardsche* Steuerregel: „Alte Steuern sind gute Steuern“<sup>20</sup>. Systematische, an übergeordneten Prinzipien orientierte und nachhaltig angelegte Innovationskraft ist selten zu entdecken. Die Steuerpolitik entwickelt in weiten Bereichen ein problematisches Eigenleben, das durch Immobilismus und Unsystematik gekennzeichnet ist.

Bedenklich ist die fortschreitende Verkomplizierung insbesondere der direkten Besteuerung. Epische Breite und bis zur Unverständlichkeit verkomplizierte Satzkonstruktionen zeichnen das äußere Erscheinungsbild zahlreicher Paragraphenwerke aus; die Sekundärliteratur füllt Regalwände. Kaum ein Unternehmen kommt noch ohne professionelle Steuerberatung aus. Die Besteuerungshöhe hängt in erheblichem Umfang vom Geschick bzw. von den Kenntnissen des Steuerpflichtigen und seiner Berater ab. Tipke/Lang sprechen hier von einem „Dummensteuer-effekt“, weil nur der gut Informierte bzw. gut Beratene alle Möglichkeiten des Gesetzes ausschöpfen kann<sup>21</sup>.

Diese Entwicklung widerspricht nicht nur den Grundsätzen der gerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Sie dürfte auch erhebliche „excess burdens“ auslösen, also Wohlfahrts- und Wachstumsverluste durch eine ineffiziente Allokation der Produktionsfaktoren. Gerade die relativ hohen Grenzsteuersätze, die bei der direkten Besteuerung der Gewinne und sonstigen Einkommen zur Anwendung kommen, lösen im Zusammenwirken mit dem hochkomplexen und immer komplizierter werdenden Steuerrecht und dem undurchschaubaren Geflecht an Steuervergünstigungen einen übermäßigen Anreiz zur Suche nach steuerbegünstigten Gestaltungen aus und lenken damit die Energien der Steuerpflichtigen in ineffiziente Richtungen. Diese Entwicklung schlägt sich nicht zuletzt in hohen Vollzugskosten der Besteuerung nieder. Die steigenden Kosten der Steuerberatung sowie die Bemühungen der Finanzverwaltung, die von der Steuersparbranche

<sup>19</sup> Die Gemeinden erhalten zum Ausgleich ihrer Steuerminder-einnahmen einen Anteil am Umsatzsteueraufkommen von 2,2 vH.

<sup>20</sup> Nach Nicolas-François Canard (1750-1833); dazu Bach (1994), S. 151 ff.

<sup>21</sup> Tipke/Lang (1994), S. 182.

ausgekundschafteten Steuerschlupflöcher wieder zu verstopfen, stellen eine zusätzliche Fehllenkung wertvoller volkswirtschaftlicher Ressourcen dar — mit vielfach eskalierender Tendenz.

Dieser Zustand wird zwar von nahezu allen politischen Gruppen und Parteien beklagt; Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung stehen als steuerpolitische Ziele weit oben auf der politischen Agenda. Wie der kurze Einblick in die Steuergeschichte der Bundesrepublik zeigte, werden in regelmäßigen Abständen grundlegende Reformdiskussionen geführt. Die anschließenden Steuerreformprozesse verlaufen jedoch nach einem sehr ähnlichen Muster — teilweises Scheitern der hochgespannten Ziele und Erwartungen inbegriffen<sup>22</sup>. Die Reformdebatte beginnt, wenn das Unbehagen der Steuerpflichtigen oder der wirtschaftspolitische Problemdruck zu groß wird. Überlegungen aus dem wissenschaftlichen Raum werden dann von Politikern aufgegriffen, euphorische Visionen für eine grundlegende „große“ Steuerreform formuliert, Erwartungen geweckt. Kommissionen werden einberufen, die ausführliche Gutachten produzieren. Im politischen Diskurs stoßen die Vorschläge jedoch schnell auf zahlreiche Widerstände. Die Gruppeninteressen mobilisieren sich; die übergeordneten „idealen“ Steuerreformleitlinien müssen sich dem Kampf mit der Tradition des multifunktionalen Steuerinterventionismus stellen, der sich im gegenwärtigen „realen“ Steuersystem niederschlägt; letztlich werden sie im „barter and compromise“ der steuerpolitischen Willensbildung aufgegeben. Die Ansprüche an die Steuerreform werden zunehmend tiefer gehängt. Die Steuerreformpakete werden ausgepackt und für Kompromisse neu zusammengestellt. Die Umsetzung der ursprünglichen Ansprüche an die Steuerreform erfolgt schließlich nur halbherzig. Statt die Probleme an der Wurzel zu packen kommt es mangels politischer Durchsetzbarkeit nicht selten dazu, daß zur Abhilfe der drängendsten Handlungsbedürfnisse weitere Systembrüche erfolgen. In nicht wenigen Fällen wird das Steuersystem dadurch eher verschlimmbessert — die Chaotisierung geht weiter. Orientierungslosigkeit und kurzatmiger Aktionismus prägen den Steuerreformprozeß. Das Vertrauen in die Problemlösungskompetenz der Finanzpolitik sinkt<sup>23</sup>. Zweifel an der politischen Verfassung werden zunehmend geäußert.

#### 4. Theorie der Steuerreform

„Das Problem, staatliche Steuern ohne zu viel Ungerechtigkeit und Druck, Mißbehagen und Betrug umzulegen, war schon technisch so schwierig, daß Steuerreformen auch in den bestorganisierten Staaten nur in Zeiten der größten Not oder des größten nationalen Aufschwungs den fähigsten Staatsmännern glückten“, schrieb der Finanzwissenschaftler und führende „Kathedersozialist“ Gustav Schmoller um die Jahrhundertwende in seinem Volkswirtschafts-Lehrbuch<sup>24</sup>. Offensichtlich beruhen die unzureichenden Ergebnisse des permanenten Steuerreformprozesses auf den komplexen institutionellen Rah-

menbedingungen der Steuerpolitik in der Demokratie. Dies betrifft die vorgelagerte Interessenorganisation durch Verbände, deren Zusammenwirken mit Politik und Exekutive, den öffentlichen Diskurs, der insbesondere über die Medien ausgetragen wird, schließlich die politisch-parlamentarischen Willensbildungs- und Entscheidungsfindungsprozesse.

Insbesondere im Umfeld der neuen politischen Ökonomie — auch „ökonomische Theorie der Politik“ genannt — sind speziell zur Steuer- und Finanzpolitik Erklärungsmuster entwickelt worden<sup>25</sup>. Diese versuchen, die politischen Diskurse und Entscheidungsprozesse sowie das Verhalten der Akteure endogen im Rahmen eines politisch-ökonomischen Gesamtsystems zu erfassen, wobei insbesondere auf die traditionellen Annahmen der ökonomischen Theorie (Nutzen- und Gewinnmaximierung in Wahlhandlungssituationen) zurückgegriffen wird.

In repräsentativen Demokratien soll alle Macht vom Volk ausgehen. Die Bürger können ihre Präferenzen in periodischen Wahlen zum Ausdruck bringen. Dabei ist festzustellen, daß breite Bevölkerungsgruppen zumeist nur über einen geringen Kenntnisstand zu den volkswirtschaftlichen Fragen der Besteuerung verfügen<sup>26</sup>. Der tatsächliche Willensbildungsprozeß verläuft mittelbar. Die Interessen der Wirtschaftssubjekte werden durch Wirtschafts- und Berufsverbände, Gewerkschaften, neue soziale Bewegungen und politische Parteien organisiert und in die politischen Entscheidungsprozesse transportiert. Aus Sicht der politischen Entscheidungsträger ist die Mitwirkung der Verbände und Interessengruppen ein wichtiges Vehikel zur Bewältigung der komplexen Prozesse der finanzpolitischen Willensbildung. Ausgestattet mit großen finanziellen und personellen Ressourcen, einer professionellen Öffentlichkeitsarbeit und unterstützt von wissenschaftlicher Beratung haben die Verbände und Interessengruppen großen Einfluß auf den öffentlichen Diskurs. Indem sie als „Stimmenführer“ den Entscheidungsträgern des politischen Systems politische Leitbilder anbieten, können sie den Steuerreformprozeß im Sinne ihrer Mitglieder beeinflussen. Nicht zuletzt die Tradition des „steuerpolitischen Mehrzweckinterventionismus“ — die grundsätzlich unstrittige Eignung der modernen Besteuerung als multifunktionales Instrument der allgemeinen Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik —, macht die Steuerpolitik anfällig für Manipulationen zugunsten von Partikularinteressen unter dem Deckmantel von Gemeinwohlzielen.

<sup>22</sup> Vgl. Tipke (1993), S. 1463 ff.

<sup>23</sup> Vgl. Tipke (1993), S. 1441 ff.; Lang (1993a), S. 664 ff.

<sup>24</sup> Schmoller (1923), S. 328.

<sup>25</sup> Dazu etwa Brennan/Buchanan (1980); Grosseckler (1981); Neck (1983); Franke (1983); Brennan/Buchanan (1985); Mann (1987); Franke (1993).

<sup>26</sup> Klassisch Schmolders (1970), S. 61 ff.; vgl. auch Hansen (1983), S. 179 ff.; Grunow/Hegner/Kaufmann (1978), S. 179 ff.

Zu berücksichtigen ist, daß die materielle Inzidenz von Steuerreformen aus Sicht der Betroffenen unsicher ist. Unterstellt man risikoaversives Verhalten, so werden die vom Abbau der Steuervorteile betroffenen Gruppen ihre Verteilungsnachteile überschätzen, während die übrigen Gruppen ihre Vorteile tendenziell unterschätzen<sup>27</sup>. Langfristige Verteilungsspielräume, die durch ein allokativ verbessertes Steuersystem geschaffen werden könnten, nimmt die breite Öffentlichkeit dagegen kaum wahr. Das für die moderne Wohlfahrtsökonomik und die Theorie der Wirtschaftspolitik zentrale Theorem der Trennung von Allokations- und Distributionsproblemen wird außerhalb nationalökonomischer Seminare kaum nachvollzogen. Steuerreformen werden in der breiten Öffentlichkeit vorwiegend in ihren tatsächlichen oder vermeintlichen Verteilungswirkungen rezipiert und darauf stellt folglich die Öffentlichkeitsarbeit und das Marketing der Verbände ab.

Diese Verhältnisse des steuerpolitischen Diskurses machen die Unsystematik des gegenwärtigen Steuersystems sowie den Immobilismus der Steuerpolitik verständlich. Die Steuerzahler erfahren die zunehmende Komplexität der Steuerbelastung. Ihr Unbehagen wächst. Sie verlangen Reformen, verteidigen aber zugleich ihre Besitzstände, selbst wenn diese aus übergeordneten Steerverteilungsgrundsätzen als Privilegierung erscheinen. Dies gilt zumal für eine aufkommensneutrale Steuerreform, die kurzfristig ein Nullsummenspiel darstellt: Was die eine Gruppe erhält, muß der anderen weggenommen werden. Die Steuerpolitiker müssen vor diesem Hintergrund mit einer asymmetrisch verzerrten Wahrnehmung durch die beteiligten Gruppen rechnen. Die Mitglieder der von Umverteilungswirkungen besonders betroffenen Gruppen nehmen die drohenden Verteilungsnachteile deutlich, vielfach als unverständlich und als ungerecht wahr und überschätzen sie in ihrer Höhe. Die Mitglieder der übrigen Gruppen, die eigentlich langfristig vom Abbau der Steuervorteile einzelner Gruppen entweder durch höhere öffentliche Leistungen oder niedrigere Steuern profitieren würden, sind dagegen desinteressiert, da die künftigen Vorteile unsicher sind, individuell kaum ins Gewicht fallen oder gar nicht erst wahrgenommen werden. Einmal mehr zeigt sich hier der von der „ökonomischen Theorie der Politik“ auch theoretisch untermauerte Tatbestand, daß Einzelinteressen relativ kleiner und homogener Gruppen — besonders wenn sie als persönlich dringlich wahrgenommen werden — sich leichter organisieren lassen, als breite Allgemeininteressen<sup>28</sup>.

Aus Furcht vor unpopulären Maßnahmen werden daher Steuerreformen nur halbherzig und unsystematisch durchgeführt, was letztlich das allgemeine Unbehagen weiter fördert. Ergebnis dieser Entwicklung ist ein interessengeleitetes „differenziertes“ Steuerrecht<sup>29</sup>, dessen hochkomplexe und -komplizierte Regelungsinhalte sich in einer undurchschaubaren Fülle an Rechtsnormen niederschlagen. Zentrale Leitbilder der Steuerpolitik, also vor allem eine weitgehend neutrale, die wirtschaftliche Entfaltung

möglichst wenig beeinflussende Besteuerung, die Idee der Steuergerechtigkeit bzw. der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit oder der Grundsatz der Einfachheit der Besteuerung, werden zur „konsensmobilisierenden Formel“, mit der abweichenden Meinungen der Kompromiß und der Öffentlichkeit die Akzeptanz nahegelegt werden<sup>30</sup>. Nicht zuletzt erleichtert die begriffliche Unbestimmtheit und Offenheit allgemeiner Prinzipien der Besteuerung diese Entwicklung. Die damit verbundene Prinzipienerosion und Orientierungslosigkeit senkt aber auf Dauer Steuermentalität und Steuermoral.

Wissenschaft und Politik müssen anerkennen, daß moderne Gesellschaften komplexe und vielfältige Anforderungen an die Besteuerung stellen. Der sozialen, ökonomischen und kulturellen Vielschichtigkeit moderner Gesellschaften entspricht eine Ausdifferenzierung des politischen Systems in zahllose Subpolitiken. Dies fördert die Durchsetzung von Partialinteressen, vermindert die Steuerungsfunktionen der traditionellen Führungshierarchien und verursacht in vielen Bereichen eine allgemeine Selbstlähmung. Derartige Entwicklungstendenzen werden nicht nur für die Steuerpolitik, sondern auch für andere Felder der Finanz- und Wirtschaftspolitik beklagt. Dies scheint aber insbesondere für die direkte Besteuerung der Leistungseinkommen zu gelten, die sich für wirtschafts- und gesellschaftspolitische Interventionen besonders eignet.

In diesem Zusammenhang muß auch über die rechtlich-institutionelle Verfassung des politischen Systems und der öffentlichen Diskurse nachgedacht werden<sup>31</sup>. Institutionenökonomische Ansätze betonen die handlungslenkenden Wirkungen von Institutionen und Regeln. Indem sich die Beteiligten auf prinzipielle „Spielregeln“ einigen, die die Regelungskompetenzen der Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung definieren, soll dem Einfluß von Sonderinteressen entgegengewirkt werden. In der Tat scheint es auf der abstrakten Ebene von allgemeinen Ordnungsregeln leichter zu sein, einen allgemeinen Konsens herzustellen, als im konkreten politischen Kampf über Einzelregeln. Hierbei eröffnet sich auch eine diskursethische Dimension: Es geht darum, Koordinierungsmöglichkeiten — Regeln, Prinzipien, Institutionen — zu finden, die im öffentlichen Diskurs verallgemeinerungsfähige Interessen von Partialinteressen zu scheiden vermögen. Dazu müssen systemtragende Prinzipien und Leitbilder im öffentlichen Diskurs konkretisierend entwickelt werden, um Steuervergünstigungen und andere Defizite identifizieren sowie Steuerreformmodelle entwickeln zu können.

So haben während der Auseinandersetzungen um die Reform von Einkommensteuer und Unternehmensbesteuerung im Verlaufe des Jahres 1997 weder die Bundesregie-

<sup>27</sup> Neck (1983), S. 163 f.; Mann (1987), S. 151 ff., 188.

<sup>28</sup> Klassisch Olson (1992), S. 4 ff.

<sup>29</sup> Vgl. Franke (1984), S. 38.

<sup>30</sup> Franke (1984), S. 37 f.; Franke (1993), S. 365, 394.

<sup>31</sup> Vgl. dazu etwa Bach (1997).

zung noch die Bundestagsopposition ausgereifte Konzepte zu einer grundlegenden Neuordnung der steuerlichen Einkommensermittlung vorgelegt. Erinnert sei an die Frage der Steuervergünstigungen, die nur teilweise auf die Agenda gesetzt wurden, die Besteuerung von Kapitalerträgen oder Alterseinkünften, wo verschiedene Systeme unverbunden nebeneinander stehen; ferner ist die Frage der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen des Privatvermögens anzusprechen; wenig durchdacht waren auch die Ansätze zur Neugestaltung der Gewinnermittlung. So wurde denn auch die geplante Abschaffung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Nacht- und Feiertagsarbeit von der Opposition zu Fall gebracht — mit Argumenten, die auf reine Besitzstandswahrung hinausliefen, denn daß es sich bei diesen Zuschlägen um steuerbares Einkommen handelt, ist von niemanden ernsthaft bestritten worden. Es ist klar, daß die eine Gruppe nicht bereit ist, Privilegien aufzugeben, wenn sie damit rechnen muß, daß andere Gruppen ihre Privilegien verteidigen.

Finanzwissenschaft und Steuerrechtswissenschaft haben in den letzten Jahrzehnten auf nahezu allen hier angesprochenen Gebieten Vorarbeiten geleistet und Reformvorschläge unterbreitet. Angesprochen seien hier nur die Entwicklung eines allgemeinen Einkommensbegriffs der Markteinkommenstheorie<sup>32</sup>; die Unterscheidung in

„Belastungsnormen“ oder „Fiskalzwecknormen“ des Steuerrechts einerseits (diese sollen sich möglichst am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren) und „Gestaltungsnormen“ oder „Sozialzwecknormen“ andererseits<sup>33</sup>, mit deren Hilfe Steuervergünstigungen identifiziert werden können; entsprechende Systematisierungen wurden sogar als vollständige Neukodifizierungen des Einkommensteuerrechts vorgelegt<sup>34</sup>. Die Konzepte liegen vor, was fehlt, ist die Umsetzung.

## 5. Entwicklungstendenzen des Steueraufkommens

Im folgenden soll ein kurzer Überblick über wichtige Entwicklungstendenzen des deutschen Steuersystems einschließlich der Sozialabgaben vermittelt werden. Betrachtet man die Entwicklung von Niveau und Struktur des Abgabenaufkommens seit den sechziger Jahren (Abbildungen 1 bis 3)<sup>35</sup>, so fällt auf, daß die gesamtwirtschaftliche

<sup>32</sup> Dazu etwa Tipke/Lang (1994), S. 213.

<sup>33</sup> Vgl. Birk (1983), S. 236 ff.; Tipke/Lang (1994), S. 63 ff.

<sup>34</sup> Lang (1993b); Lang (1985).

<sup>35</sup> Für 1998 Schätzung auf Grundlage der Prognosen des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom November 1997 und der Gemeinschaftsdiagnose der wirtschaftswissenschaftlichen Forschungsinstitute vom Oktober 1997.

Abbildung 1

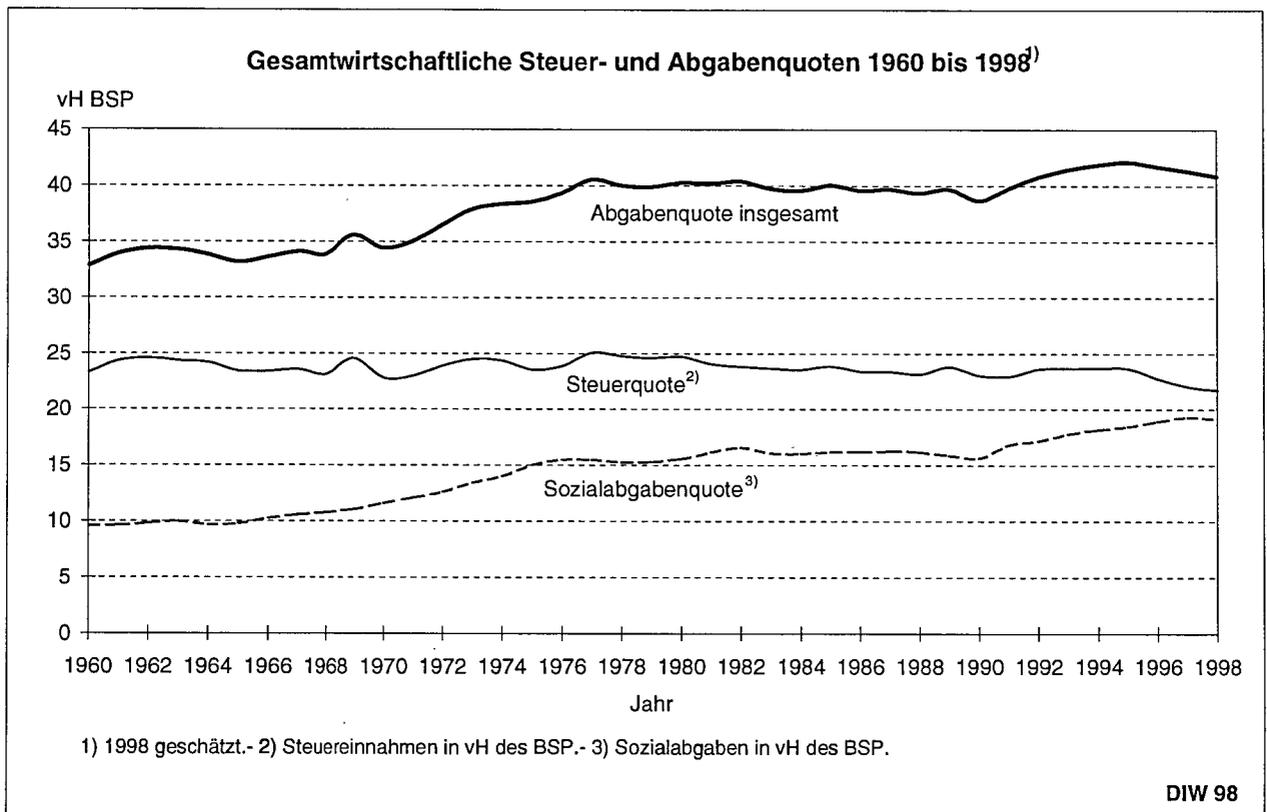


Abbildung 2

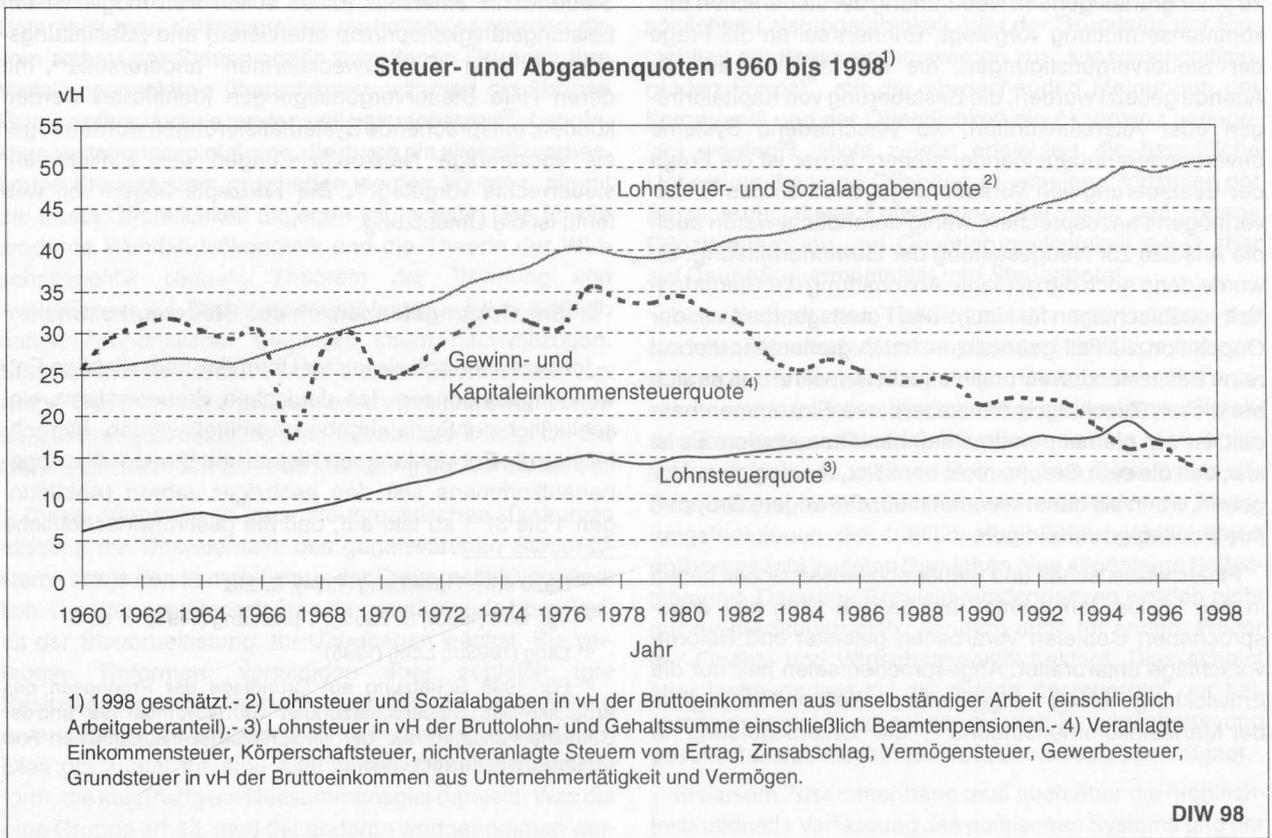
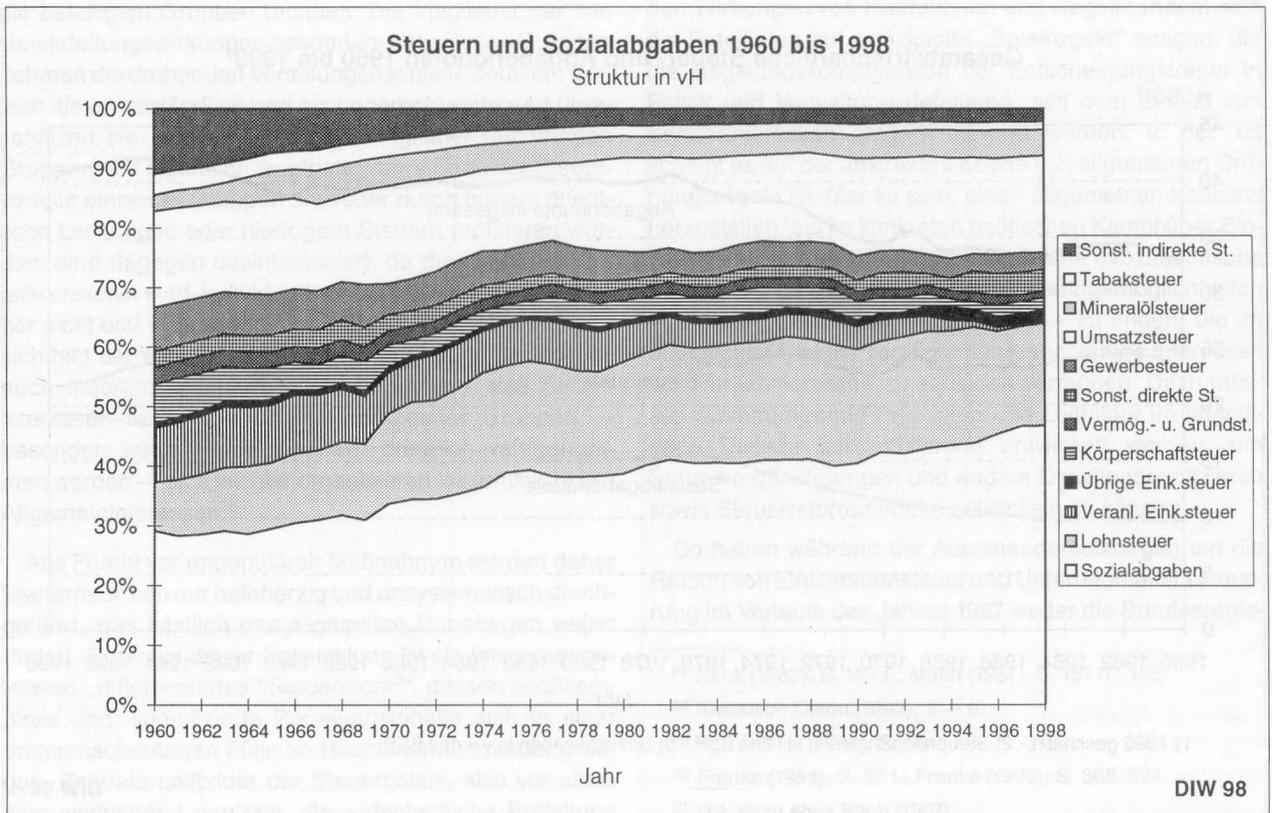


Abbildung 3



Steuerquote (Steueraufkommen in vH des Bruttosozialprodukts) relativ konstant verläuft und in den letzten Jahren sogar gesunken ist. Für den Zeitraum von 1996 an ist dabei zu berücksichtigen, daß seitdem das Kindergeld mit der Steuerschuld verrechnet wird<sup>36</sup>. Demgegenüber stieg die Belastung mit Sozialabgaben im Verhältnis zu den Sozialproduktgrößen ständig an.

Innerhalb des Steueraufkommens verlor die Umsatz- und Verbrauchsbesteuerung leicht an Bedeutung: Während die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) und die Mineralölsteuer relativ zulegt, ging der Anteil der Sonderverbrauchssteuern zurück. Deutlich verringerte sich der Beitrag der Gewinn- und Kapitaleinkünfte zum Steueraufkommen: Die Körperschaftsteuer hat vom Beginn der neunziger Jahre an kaum noch zugelegt; insbesondere bei der veranlagten Einkommensteuer kam es in den letzten Jahren zu einem massiven Aufkommenseinbruch. Innerhalb des Steueraufkommens ist ferner das zunehmende Gewicht der Lohnsteuer bemerkenswert. Der deutsche Steuerstaat ist im Laufe der Zeit zunehmend zum Lohnsteuer- und Sozialabgabenstaat geworden.

Der Anstieg der Sozialversicherungsbeiträge beruhte bis Anfang der neunziger Jahre im wesentlichen auf dem erhöhten Finanzierungsbedarf der Kranken- und Arbeitslosenversicherung. Hingegen sind die Rentenversicherungsbeiträge bis zu diesem Zeitpunkt kaum gestiegen. Von 1990 an sind die Sozialversicherungsbeiträge durch die Transferanforderungen der neuen Bundesländer deutlich angestiegen. Der Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung wurde um 2 Prozentpunkte angehoben.

Von einer Krise des Steuerstaates — in dem Sinne, daß die staatliche Einnahmehasis nachhaltig erodiert — kann also auf Ebene der gesamtwirtschaftlichen Aggregate nicht gesprochen werden. Bemerkenswert sind allerdings einzelne Entwicklungstendenzen von Teilkomponenten des Steueraufkommens. Schaubild 2 zeigt das Verhältnis der direkten Steuern zu den jeweiligen Einkommensaggregaten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. Die Lohnsteuerquote (Lohnsteuer bezogen auf die Brutto Lohn- und -gehaltssumme) stieg von 6 vH Anfang der sechziger Jahre kontinuierlich auf zuletzt 17 vH. Demgegenüber verringerte sich die Belastung der Gewinn- und Kapitaleinkünfte<sup>37</sup> in Relation zu den Bruttoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen von über 34 vH Anfang der achtziger Jahre auf gegenwärtig unter 13 vH. Auch wenn derartige Vergleiche mit großer Vorsicht zu interpretieren sind<sup>38</sup>, so ist doch im Trend der letzten 10 Jahre eine deutliche Belastungsverschiebung innerhalb der direkten Steuern zulasten der Arbeitseinkommen und zugunsten der Gewinn- und Vermögenseinkünfte zu verzeichnen.

Neben Entlastungen bei der unternehmens- und kapitalbezogenen Besteuerung (schrittweise Entlastungen bei den Ertragsteuern, Abschaffung der Vermögensteuer) kommt in dieser Entwicklung wohl auch das zunehmende Gewicht der Steuervergünstigungen zum Ausdruck, die vor allem im Zuge der Investitionsförderung in den neuen

Bundesländern gewährt wurden (Sonderabschreibungen, Investitionszulagen). Erinnert sei ferner an die schon seit längerem bestehende faktische Steuerfreiheit der Zinserträge (durch Steuerumgehung bzw. -hinterziehung, mittlerweile auch weitgehend legalisiert durch die Erhöhung des Sparer-Freibetrags). Allgemein könnten die größeren Gestaltungsspielräume und die geringere Kontrollintensität der Finanzverwaltung bei den Beziehern von Gewinn- und Kapitaleinkünften eine zunehmende Bedeutung erlangt haben, während die Arbeitseinkünfte von der Lohnsteuer im Wege des Quellenabzugsverfahrens nahezu vollständig erfaßt werden. Alle diese Erosionen der Besteuerungsbasis sind finanz- und wirtschaftspolitisch gewollt oder werden zumindest toleriert; insoweit sind sie auch umkehrbar.

Eine gewisse Rolle für die Aufkommensverluste bei der gewinn- und kapitalbezogenen Besteuerung mag indes auch die Internationalisierung der wirtschaftlichen Beziehungen spielen. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Steuer-

---

<sup>36</sup> Die Kindergeld-Erstattungen der Finanzämter betragen gegenwärtig (1997) 40 Mrd. DM. Dies erklärt den Rückgang der gesamtwirtschaftlichen Steuerquote um einen Prozentpunkt.

<sup>37</sup> Hier berechnet als Summe aus veranlagter Einkommensteuer vor Abzug der Arbeitnehmererstattungen, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer.

<sup>38</sup> Insbesondere ist hierbei zu beachten:

- \* Bei der Veranlagung von Steuerpflichtigen mit überwiegenden Arbeitseinkünften mindern Erstattungen, die nicht bereits bei der Lohnsteuer berücksichtigt wurden, die veranlagte Einkommensteuer; dieses Niveau wird gegenwärtig (1997) auf 40 Mrd. DM (netto) geschätzt; Anfang der achtziger Jahre lag es noch bei 11 Mrd. DM. Diese deutliche Steigerung dürfte zum größten Teil auf die steuerliche Begünstigung des Wohnungsbaus und andere investitionsbezogenen Steuervergünstigungen zurückzuführen sein. Insoweit sind die damit verbundenen Steuerausfälle dem Vermögensbereich zuzuordnen; die Berücksichtigung im Rahmen der veranlagten Einkommensteuer erscheint somit gerechtfertigt.
- \* Die Gewerbesteuer gilt in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) als Produktionsteuer; sie ist somit bei der Ermittlung der Bruttoeinkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen bereits abgezogen. Dies erhöht die Gewinn- und Kapitaleinkommensteuerquote systematisch.
- \* Ferner erfaßt der Unternehmenssektor der VGR Wirtschaftsbereiche, die nicht steuerpflichtig sind: vor allem die eigengenutzten Wohnungen, ferner die Hoheitsbetriebe (von denen vor allem die Bundesbank im letzten Jahrzehnt erhebliche Gewinne erzielt hat).
- \* Das aus der Verteilungsrechnung der VGR abgeleitete Aggregat „Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen“ ist für die hier angestellten Betrachtungen problematisch: So werden die Abschreibungen anhand einer Modellrechnung auf Basis der Anlagevermögensrechnung geschätzt; sie werden im Gegensatz zur steuerlichen Gewinnermittlung zu Wiederbeschaffungspreisen angesetzt; ferner enthält dieses Einkommensaggregat als „Residuum“ der Verteilungsrechnungen sämtliche statistische Unschärfen der VGR.

gestaltung bei internationalen wirtschaftlichen Aktivitäten, Gewinnen und Kapitalerträgen als auch für die Reaktion der nationalen Steuerpolitik darauf. So haben internationale verflochtene Unternehmen große Möglichkeiten, mittels der Gestaltung von Geschäftsbeziehungen (insbesondere den internen Verrechnungspreisen) steuerpflichtige Gewinne in Länder mit niedrigerem Besteuerungsniveau zu transferieren. Daneben offenbaren sich Tendenzen eines Steuerwettbewerbs der nationalen Fisci durch die Gewährung von Steuervergünstigungen. Dies geschieht etwa im Rahmen der regionalen oder sektoralen Wirtschaftsförderung, insbesondere wenn diese gezielt auf die Attrahierung von Finanzkapital, dazugehörigen Dienstleistungen sowie auf den Zuzug von einkommens- und vermögensstarken Arbeitnehmer- oder Nichterwerbshäushalten zugeschnitten werden. Alle diese Entwicklungen führen tendenziell zu einer Verschiebung der Steuerlasten weg von den mobilen Produktionsfaktoren hin auf immobile Besteuerungsobjekte wie kleine und mittlere Unternehmen, Arbeit, Boden und andere natürliche Ressourcen sowie den Verbrauch.

## 6. Reformperspektiven

Im folgenden soll ein kurzer Überblick über verschiedene Diskussionslinien der deutschen Steuerreformdebatte gegeben werden. Dabei werden die verschiedenen Reformperspektiven nur angerissen; sofern sie von anderen Beiträgen dieses Schwerpunktheftes näher behandelt werden, wird darauf verwiesen.

### 6.1 Reform der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung

Die Defizite der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung werden vor allem in ihrer *Struktur* ausgemacht: Hohe (Grenz-)Steuersätze lösen im Zusammenwirken mit ausgehöhlten Bemessungsgrundlagen differenzierte Steuerwirkungen aus; sie beeinflussen („verzerrern“) zahlreiche wirtschaftlich relevante Entscheidungstatbestände<sup>39</sup>. Dies wirkt demotivierend auf hochbesteuerte Betätigungen, während zugleich starke Anreize zu steuervermeidenden Gestaltungen (legal und illegal) entstehen. Ressourcenallokation und Wachstum werden dadurch längerfristig negativ beeinflusst. Das generelle Steuerreform-Leitbild lautet vor diesem Hintergrund: Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, um die hohen Steuertarife senken zu können.

Primär ist hier an die Gewerbesteuer zu denken, die vor allem die Rechtsformwahl beeinflusst und das Eigenkapital diskriminiert. Reformbedarf besteht ferner bei der Kapitaleinkommensbesteuerung durch Einkommen- und Körperschaftsteuer, die durch zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Gewinnermittlung, einkunftsartenspezifische Regelungen, Steuerbefreiungen und wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigungen ausgehöhlt sind. Nicht

zuletzt wird angesichts zunehmender Internationalisierung die Gefahr einer Erosion von Gewinn- und Kapitalertragsbesteuerung in einer globalisierten Wirtschaft beschworen; angesprochen seien hier die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuergebiete durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen, ferner die Verlagerung von Kapitalanlage-, Holding- und Finanzdienstleistungen in Niedrigsteuergebiete, die zunehmend auch innerhalb der EU entstehen.

Hinsichtlich der Steuertarife sollte eine Absenkung der maximalen Grenzbelastungen auf deutlich unter 50 vH vorgenommen werden. Dazu wurde bereits auch schon zwischen Regierungslager und Opposition bzw. Bundratsmehrheit Verständigung signalisiert. Gefragt ist hierbei zum einen eine Reform der Gewerbesteuer, bei der eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage die Steuersätze senkt. Zum anderen ist die Besteuerung von einbehaltenen Gewinnen der Kapitalgesellschaften angesprochen, die im internationalen Vergleich sehr hoch liegt, selbst wenn man Vergünstigungen bei den Bemessungsgrundlagen berücksichtigt<sup>40</sup>. Hierbei ist indes die Abstimmung mit den Spitzensteuersätzen der Einkommensteuer zu beachten. Ein deutlich niedriger Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer würde zwar für die ausländischen Investoren oder die Teilhaber mit den niedrigeren Steuersätzen die Diskriminierung der Selbstfinanzierung verringern. Für die Teilhaber mit den höheren marginalen Einkommensteuersätzen würde dies indes in eine Privilegierung der Selbstfinanzierung umschlagen und somit einen großen Anreiz zur „Flucht in die GmbH“ setzen. Daher sollte der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne nicht wesentlich niedriger liegen als der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer. Die seit der Einführung des Standortsicherungsgesetzes relativ niedrige Körperschaftsteuer-Auschüttungsbelastung von 30 vH erweist sich hingegen als Standortvorteil im Vergleich zu anderen Ländern.

### 6.2 Steuervergünstigungen

Problematisch ist das zunehmende Gewicht der Steuervergünstigungen. Diese verursachen gegenwärtig (1996) Steuermindereinnahmen in Höhe von 55 Mrd. DM<sup>41</sup>; dies entspricht knapp 7 vH der gesamten Steuereinnahmen. Hier wären in vielen Bereichen grundlegende Reformen erforderlich.

Besonders problematisch erscheint die Subventionstechnik, Absatzungsmöglichkeiten von der Bemessungsgrundlage zu gewähren. Dies begünstigt einseitig die einkommensstarken Haushalte mit den hohen Grenzsteuersätzen; in vielen Fällen lösen sie bei den Begünstigten eine

<sup>39</sup> Dazu ausführlich der Beitrag von Bach zur Unternehmensbesteuerung in diesem Schwerpunktheft.

<sup>40</sup> Vgl. ebenda.

<sup>41</sup> DIW (1997c).

übermäßige Inanspruchnahme durch exzessive Ausnutzung im Rahmen von Steuersparmodellen aus, die zu Fehlenkungen von Kapital und anderen Produktionsfaktoren führen. Zudem lassen sich die damit verbundenen Steuer ausfälle häufig kaum exakt quantifizieren<sup>42</sup>. Fragwürdige Förderziele können so vor demokratischer Legitimation versteckt werden.

Dies zeigen gerade die neueren Erfahrungen mit den Sonderabschreibungsmöglichkeiten, die das Fördergebietsgesetz in den neuen Bundesländern eröffnet hat. Diese heizten eine Baukonjunktur an, bei der Kosten oder die Nachfragebedürfnisse nicht selten gegenüber der Realisierung von Verlustzuweisungen in den Hintergrund traten. Die Folge sind vielerorts überteuerte Baukosten und Leerstände, da am Bedarf vorbeigebaut wurde. Offenbar wurden die Inanspruchnahme und damit auch die finanziellen Wirkungen der Fördertatbestände im Gesetzgebungsverfahren unterschätzt; die gegenwärtigen unvorhergesehenen Ausfälle bei der veranlagten Einkommensteuer dürften maßgeblich dadurch mitbeeinflusst worden sein. In einer Studie des Rechnungshofs Baden-Württemberg wird auf die zunehmende Bedeutung von „steuertechnischen“ Verlusten bei der veranlagten Einkommensteuer hingewiesen<sup>43</sup>. Diese entstehen im Rahmen von gewerblichen Beteiligungen, Immobilienfonds, Flugzeug- und Schiffsbeteiligungen oder als Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Der Rechnungshof weist insbesondere auf die Tatsache hin, daß die negativen Einkünfte bei den untersuchten Steuerpflichtigen mit hohen Einkünften im Zeitraum von 1990 bis 1994 kräftig zugenommen haben. Die Untersuchung bestätigt auch die Vermutung, daß solche Verlustzuweisungsmöglichkeiten vor allem von den einkommensstarken Steuerpflichtigen und im Rahmen des Fördergebietsgesetzes genutzt werden.

Wenn das Förderziel der Steuervergünstigungen nicht in Frage gestellt wird, wäre zumindest über die Fördertechnik nachzudenken. Das offene Auszahlen von Subventionen über den öffentlichen Haushalt (oder Verrechnung mit der Steuerschuld) läßt eine zielgenauere und effizientere Förderung erwarten. Die größere Transparenz dürfte zu einer verbesserten Kontrolle durch die finanzpolitische Öffentlichkeit führen und damit auch eine gewisse politische Bremswirkung auslösen.

### 6.3 Belastung der Arbeitseinkommen mit Sozialabgaben und Lohnsteuer

#### *Sozialabgaben*

Die Sozialversicherungsträger und damit letztlich der Faktor Arbeit werden mit der Finanzierung versicherungsfremder Leistungen belastet; dieses Volumen wird — je nach Abgrenzung — auf Größenordnungen von über 100 Mrd. DM im Jahr veranschlagt<sup>44</sup>. Insoweit ist der Äquivalenzcharakter der Besteuerung nicht mehr gegeben; die Sozialabgaben werden somit zu einer zusätzlichen Lohn-

steuer. Angesichts steigender Massenarbeitslosigkeit ist dies problematisch. Eine Entlastung der Sozialversicherungssysteme von der Finanzierung versicherungsfremder Leistungen würde die Äquivalenzbeziehung zwischen Beitragszahlern und Versicherungsleistung stärken und nähme den unmittelbaren Druck von den Beitragssätzen, die in den letzten Jahren ständig gestiegen sind. Die Senkung eines Beitragspunktes bedeutet gegenwärtig ein Entlastungsvolumen von 15 Mrd. DM. Längerfristig könnte dies auch das Vertrauen in die beitragsfinanzierten Sozialversicherungssysteme stärken. Die Diskussion um die Zukunft der sozialen Sicherungssysteme — insbesondere deren schwerpunktmäßige Basierung auf den Faktor Arbeit sowie ein Umbau zugunsten mehr Eigenvorsorge — wird damit nicht obsolet, sie sollte weitergeführt werden.

#### *Belastung der Arbeitnehmerhaushalte*

Die hohe Belastung der Arbeitnehmerhaushalte bleibt nicht ohne Folgen auf Umfang und Ausgestaltung von deren Leistungsangebot (negative Leistungsanreize, Abwanderung in die Schattenwirtschaft) — zumal vor dem Hintergrund zunehmender Flexibilisierung und Mobilität in der modernen Arbeitsgesellschaft. Verteilungspolitisch ist zu bedenken, daß die Arbeitseinkünfte durch das Quellenabzugsverfahren nahezu vollständig erfaßt werden; demgegenüber scheinen die größeren Gestaltungsspielräume und die geringe Kontrollintensität der Finanzverwaltung bei den Beziehern von Gewinn- und Kapitaleinkünften eine zunehmende Bedeutung erlangt zu haben. Zugleich werden die Arbeitseinkünfte an anderer Stelle begünstigt: Steuersystematisch gibt es keine Begründung für die Steuerfreiheit von Nacht- oder Sonntagsarbeit. Als großzügig bemessen gilt auch der Werbungskosten-Pauschbetrag von 2 000 DM, der jedem Arbeitnehmer gewährt wird. Hier wollte die Bundesregierung mit Kürzungen ansetzen. Für viele Arbeitnehmer, bei denen die steuerfreien Zuschläge einen erheblichen Teil ihres Gehaltes ausmachen, wären dann allerdings die Entlastungswirkungen der Reform kaum noch spürbar oder können sogar per saldo in eine Belastung umschlagen. Dies wäre angesichts schon seit Jahren stagnierender oder sogar zurückgehender Real-löhne im unteren und mittleren Einkommensbereich verteilungspolitisch problematisch und belastet auch die Akzeptanz der Steuerreform in der breiten Öffentlichkeit ganz erheblich. Die Härten könnten indes in Grenzen gehalten werden, indem die Streichung der Steuerfreiheit in Stufen erfolgt. Zugleich müßte bei den Gewinneinkunftsarten die

<sup>42</sup> Entsprechendes Datenmaterial aus dem Veranlagungsverfahren ist häufig erst Jahre später verfügbar, nicht ausreichend detailliert (so die amtliche Steuerstatistik) oder nicht hinreichend repräsentativ genug für gesamtwirtschaftliche Einschätzungen (so Erhebungen der Finanzbehörden).

<sup>43</sup> Rechnungshof Baden-Württemberg (1997).

<sup>44</sup> Dazu ausführlich der Beitrag von Meinhardt/Zwiener in diesem Schwerpunktheft.

effektive Durchsetzung des Steueranspruchs verbessert werden, indem im Zuge einer grundlegenden Reform der steuerlichen Gewinnermittlung die komplexen Regelwerke bereinigt und vereinfacht werden. Generell sollte das Steuerrecht verstärkt auf Pauschalierungen und Typisierungen zurückgreifen.

### *Integration von Steuer- und Sozialpolitik*

Eine systematische Abstimmung von Steuern und Sozialabgaben einerseits sowie einkommensabhängigen Sozialtransfers (z.B. Wohngeld, BAFöG, Leistungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus) andererseits erscheint wünschenswert, um „Anreiz-“ oder „Leistungsfallen“ zu verhindern. Durch unterschiedliche Einkommensdefinitionen und Anspruchsgrundlagen kann es zu Versorgungslücken oder Leistungskumulationen kommen; zugleich führen bei zunehmenden Einkommen das Zusammenwirken von steigender Belastung mit Sozialabgaben und progressiver Einkommensteuer einerseits mit dem Abbau von einkommensabhängigen Sozialtransfers andererseits zu diskontinuierlichen Veränderungen in der Grenzbelastung, die je nach sozialstruktureller Haushaltssituation weit über 100 vH betragen können.

Integrative Systeme von Steuern und Sozialtransfers wollen diese Unzulänglichkeiten beseitigen<sup>45</sup>. Die Abstimmung des einkommensteuerlichen Existenzminimums des Grundfreibetrags mit demjenigen der Sozialhilfe, wie er durch das Bundesverfassungsgericht vorgegeben und von 1996 an umgesetzt wurde, ist ein erster Schritt in diese Richtung. Um die Leistungsanreize im Rahmen der Sozialhilfe zu verbessern, könnte daran gedacht werden, den Anrechnungssatz für eigenes Einkommen von gegenwärtig 100 vH zu senken. In weitergehenden Reformschritten sollen Einkommensteuer und Sozialhilfe zu einer „negativen Einkommensteuer“ zusammengefaßt werden, auch „Bürgergeld“ genannt. Eine weitgehende Abstimmung der Einkommenskonzepte würde einen durchgängigen Tarif möglich machen, der größere Sprungstellen vermeidet. Noch weitergehende Reformmodelle wollen zusätzlich die übrigen einkommensabhängigen oder gegenleistungsfreien Sozialtransfers — Erziehungsgeld, Wohngeld, BAFöG — integrieren.

Eine spürbare Senkung des Anrechnungssatzes für eigenes Einkommen beim Übergang aus der Sozialhilfe bedeutet indes, daß die Einkommensbesteuerung erst bei einem wesentlich höheren Einkommen einsetzen kann. Legt man z.B. ein einheitliches sozialhilferechtliches und einkommensteuerrechtliches Existenzminimum von 13 000 DM im Jahr zugrunde, hat ein Anrechnungssatz für eigenes Einkommen von 50 vH zur Folge, daß Einkommensteuer erst bei einem Einkommen von 26 000 DM fällig wird<sup>46</sup>. Dies würde erhebliche Einnahmehausfälle bedeuten. Noch komplizierter wird die praktische Umsetzung, wenn mehrere Personen in einem Haushalt leben. Bei Verheirateten kommt das Problem des Ehegattensplittings erschwerend hinzu.

Das entscheidende Argument gegen die Einführung derartiger Konzepte von negativer Einkommensteuer/Bürgergeld sind die immensen Kosten für die öffentlichen Haushalte, die dann entstehen, wenn man die Arbeitsanreize hoch setzen will<sup>47</sup>. Dieses Dilemma ist nur zu umgehen, indem die Leistungen der Sozialhilfe deutlich unter das Einkommen abgesenkt werden, bei dem die Einkommensteuer einsetzt. Dies jedoch würde all jene Haushalte treffen, die nur geringe Chancen zu eigener Erwerbsarbeit haben und somit auf Sozialhilfe angewiesen sind, also ältere oder gesundheitlich eingeschränkte Personen oder alleinerziehende Frauen. Diese Gruppen machen einen erheblichen Anteil an den Arbeitslosen und Sozialhilfeempfängern aus. Deshalb sind Modelle entwickelt worden, die unmittelbar auf eine Subventionierung der Arbeitsplätze von Geringverdienenden hinauslaufen („Kombilohn“)<sup>48</sup>.

Die beschäftigungspolitische Frage dabei ist letztlich, welche Bedeutung den negativen Leistungsanreizen von Abgabenbelastung sowie Sozialtransfergewährung im Zusammenhang mit der Produktivität geringqualifizierter oder gesundheitlich eingeschränkter Arbeitskräfte in den Niedriglohngruppen zukommt. Denn mehr oder weniger große Mitnahmeeffekte von Arbeitgebern und Arbeitnehmern dürften die Folge einer solchen Subventionierung sein; im regulären Arbeitsmarkt würde ein neues Segment für niedrig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse entstehen. Letztlich ist auch zu berücksichtigen, daß im deutschen Sozialhilfesystem das Prinzip der subjektiven Förderung aufgrund Bedürftigkeit besteht, das auf dem Subsidiaritätsgedanken aufbaut und Hilfe zur Selbsthilfe geben will. Die pauschale Gewährung einer Grundsicherung im Rahmen eines Bürgergeldes trägt dem zu wenig Rechnung.

### 6.4 Reform der Vermögensbesteuerung

In der jüngsten Zeit sind bei der Vermögensbesteuerung grundlegende Reformen durchgeführt oder auf den Weg gebracht worden:

- Nachdem das Bundesverfassungsgericht 1995 die bisherige Bewertungspraxis des Grundvermögens für verfassungswidrig erklärt hatte, wird die Vermögensteuer von 1997 an nicht mehr erhoben. Bei der Erbschaftsteuer wird von 1997 an eine bedarfsbezogene Bewertung des Grundvermögens praktiziert; ferner wurden die Freibeträge angehoben und die Steuertarife verändert. Die Steuerausfälle der Länder durch die Nichterhebung der Vermögensteuer in Höhe von zuletzt 9,3 Mrd. DM (so die Prognose für 1997) sollen durch

<sup>45</sup> Mitschke (1994); Spermann (1996).

<sup>46</sup> DIW (1994), S. 692 ff.

<sup>47</sup> Ebenda.

<sup>48</sup> Scharpf (1994).

erwartete Mehreinnahmen aus der Erbschaftsteuer (jährlich 2,2 Mrd. DM) sowie die Erhöhung der Grunderwerbsteuer von 2 auf 3,5 vH (jährlich 5,25 Mrd. DM) kompensiert werden.

- Die Gewerbesteuer wird von 1998 an abgeschafft; in den neuen Ländern bleibt sie 1997 ausgesetzt. Zum Ausgleich erhalten die Gemeinden einen Anteil am Umsatzsteueraufkommen von 2,2 vH.

Die faktische Abschaffung der Vermögensteuer ist zu begrüßen. Zum einen wurde die Ertragsabhängigkeit der betrieblichen Vermögensbesteuerung bemängelt, die die Unternehmen auch in ertragsschwachen Zeiten belastet. Dies wirkt sich nachteilig auf den gesamtwirtschaftlichen Risikoausgleich aus. Ferner war der Verwaltungs- und Vollzugsaufwand der Vermögensteuer gemessen am Steueraufkommen mit am höchsten. Darüber hinaus vermag eine allgemeine Vermögensteuer heute steuersystematisch nicht mehr zu überzeugen: Die Vermögenserträge werden schon von der Unternehmensbesteuerung und insbesondere im Rahmen der progressiven Einkommensbesteuerung erfaßt. Eine besondere Leistungsfähigkeit des Vermögens — etwa in Form von Sicherheit und gesellschaftlicher Macht — wird heute nicht mehr gesehen. Die Funktion der Vermögensumverteilung kann durch die progressive Einkommensbesteuerung besser gewährleistet werden, zumal die Vermögensbesteuerung aus naheliegenden Gründen den wichtigsten Vermögensbestand moderner Volkswirtschaften, das Humankapital, nicht erfassen kann.

Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ein gleichmäßiges und praktikables Bewertungssystem anzustreben, wobei sich die persönlichen Freibeträge am durchschnittlichen (Familien-)Vermögen orientieren sollten. Dies würde die Zahl der Besteuerungsfälle auf ein vertretbares Maß reduzieren, zugleich aber noch den verteilungspolitischen Anforderungen der Vermögensumverteilung als auch der Verbesserung der Chancengleichheit in der Wettbewerbswirtschaft Rechnung tragen. Die von 1997 an in Kraft getretene Reform der Erbschaftsteuer entspricht diesen Zielen nur teilweise. Die neue Grundbesitzbewertung führt zu einer mehr als vorsichtigen Annäherung an die Verkehrswerte. Das Bundesfinanzministerium geht davon aus, daß zukünftig Immobilien mit durchschnittlich 50 vH der Verkehrswerte in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer eingehen. Damit wird die Kernforderung des Bundesverfassungsgerichts nach Bewertungsgleichheit im Sinne einer realitätsgerechten Abbildung der Bemessungsgrundlagen deutlich verfehlt. Zudem führt das an die Nettokaltmiete anknüpfende Ertragswertverfahren zu großen administrativ-technischen Problemen, wenn keine ortsüblichen Vergleichsmieten vorliegen.

Bei der Reform der Erbschaftsteuer wäre es besser gewesen, auf Entlastungen durch Freibeträge und Erleichterungen im Bewertungsverfahren zu verzichten, wie sie weiterhin für das Grundvermögen und nach der Reform verstärkt auch für das Betriebsvermögen gelten. Dadurch

würde eine gleichmäßigere Erfassung der verschiedenen Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihren Verkehrswert gewährleistet. Damit wäre auch den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts besser entsprochen worden. Allenfalls lassen sich generelle Bewertungsabschläge und Freibeträge bei weniger liquiden Vermögensgegenständen wie Immobilien oder Betriebsvermögen rechtfertigen. Wenn die Bemessungsgrundlagen breiter wären, könnten bei gleichem Steueraufkommen die Steuersätze niedriger ausfallen<sup>49</sup>.

Kritisch zu sehen ist die Anhebung der Grunderwerbsteuer. Da Grundstücke nur selten übertragen werden, sollte eine darauf zugreifende Umsatzbesteuerung mit möglichst niedrigen Sätzen arbeiten. Die nun vorgenommene kräftige Erhöhung benachteiligt den Grundstücksverkehr und löst lock-in-Effekte oder steuervermeidende Rechtsgestaltungen aus, da die Weiternutzung in den bisherigen Eigentums- bzw. Verfügungsmachtverhältnissen selbst dann keine Steuerbelastung auslöst, wenn Nutzungsänderungen des Grundstücks eintreten, etwa in Form von Neubebauungen. Zudem mehren sich mittlerweile Stimmen, die angesichts der kräftig gestiegenen Belastung eine Freistellung des selbstgenutzten Wohneigentums verlangen. Nicht zuletzt wird dies vor dem Hintergrund der Maßgabe des Bundesverfassungsgerichts vorgetragen, das notwendige Gebrauchsvermögen steuerfrei zu stellen.

Noch aussteht eine Reform der Grundsteuer: Der Neuregelungsauftrag des Bundesverfassungsgerichts bezog sich allein auf die Bewertung des Grundvermögens bei Vermögensteuer und Erbschaftsteuer. Mit der Neuregelung letzterer Steuern ist indes auch die Zukunft der Grundsteuer angesprochen. So dürften auch bei der Grundsteuer die 1964er Grundbesitz-Einheitswerte nicht dauerhaft aufrechterhalten werden können, da sie — nach Objektarten und Lagen — zu einer erheblichen Verzerrung der Wertrelationen gegenüber den Verkehrswerten der Immobilienobjekte führen. Eine Beibehaltung der Grundsteuer erscheint im Hinblick auf die kommunale Finanzautonomie grundsätzlich wünschenswert, da die Anknüpfung an den örtlichen Grundbesitz eine sinnvolle Ausgestaltung des kommunalen Steuersystems darstellt und die Besteuerung aufgrund des Hebesatzrechtes für die Gemeinde „beweglich“ ist. Die Erfüllung dieser Funktionen setzt indes nicht notwendigerweise die Anknüpfung an den Vermögenswerten voraus; sie könnten beispielsweise durch eine Orientierung an grundstücks- oder gebäudespezifischen Merkmalen ebensogut erreicht werden<sup>50</sup>. Der Verwaltungsaufwand, den eine vollständige Neubewertung des gesamten Grundbesitzes mit sich bringen würde, könnte so in Grenzen gehalten werden.

<sup>49</sup> Wochenbericht des DIW (1996), S. 505.

<sup>50</sup> Dazu auch den Beitrag von Linscheid/Truger in diesem Schwerpunktheft.

## 6.5 Verlagerung des Steueraufkommens auf den Verbrauch

Angesichts der weiterhin angespannten Situation der öffentlichen Haushalte und der Notwendigkeit zur längerfristigen Haushaltskonsolidierung, nicht zuletzt im Hinblick auf die finanzpolitischen Kriterien des Maastrichter Vertrages, sind größere Nettoentlastungen von Unternehmen und Bürgern gegenwärtig nicht in Sicht. Da es — zumal nach den Erfahrungen der Diskussion um die „große“ Steuerreform im Verlaufe des Jahres 1997 — auch zukünftig nicht gelingen dürfte, durchgreifende Entlastungen bei den Steuersätzen über Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen zu finanzieren, deutet vieles auf einen Ausbau der indirekten Besteuerung des Verbrauchs hin. Dies könnte durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer, eine Anhebung der Mineralölsteuer sowie die Einführung von dauerergiebigen Umweltsteuern auf breite Ressourcenverbräuche und Stoffströme wie z.B. Energie realisiert werden. So ist von April 1998 an eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes um einen Prozentpunkt vorgesehen; auch wird eine Erhöhung der Mineralölsteuer laufend diskutiert.

In der Finanzwissenschaft und mittlerweile auch in der Politik wird die Verlagerung des Steueraufkommens weg von der direkten Besteuerung der Leistungseinkommen und Vermögen hin zur konsumtiven Einkommensverwendung verstärkt als sinnvolle Perspektive zur Umgestaltung des Steuersystems diskutiert. Indirekte Konsumsteuern sind im Steuersystem in Form der Mehrwertsteuer sowie der Sonderverbrauchssteuern (vor allem auf Mineralölprodukte, alkoholische Getränke und Tabakwaren) etabliert; sie machen gegenwärtig (1997) 43 vH des Steueraufkommens aus.

Mit der als Mehrwertsteuer vom Konsumtyp ausgestalteten europäischen Umsatzsteuer liegt eine allgemeine Konsumsteuer vor. Technisch ist sie als indirekte Steuer ausgestaltet, d.h. sie wird in der Betriebssphäre erhoben und auf die Abnehmer überwältigt. In internationaler Perspektive wird sie nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben: Güter und Dienstleistungen sind dort zu besteuern, wo sie verbraucht werden<sup>51</sup>; Exporte werden entlastet, Importe belastet<sup>52</sup>. Die Sonderverbrauchssteuern belasten spezifische Konsumgüterbestände; sie werden ebenfalls nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben. Die aus umweltpolitischer Perspektive diskutierten Umweltsteuern auf Energie und andere umweltrelevante Stoffströme entsprechen in steuertechnischer Hinsicht den Sonderverbrauchssteuern. Ihre Belastungswirkungen fallen jedoch im Vergleich zu den herkömmlichen Sonderverbrauchssteuern stärker im Produktionsbereich an.

Darüber hinaus werden für den Bereich der direkten Besteuerung schon seit langem persönliche Konsumsteuern diskutiert<sup>53</sup>. Im Unternehmensbereich können sie um Cash-flow-Steuern<sup>54</sup> ergänzt werden, die als Ertrag- oder Quellensteuern fungieren. Damit soll die traditionelle Einkommens- und Ertragbesteuerung durch direkte Konsumsteuersysteme ersetzt werden.

Letztlich bedeuten konsumorientierte Steuersysteme, daß die investive Verwendung von Einkommen steuerfrei gestellt wird. Dies setzt Anreize zur Kapitalakkumulation; Konsumsteuern vermeiden darüber hinaus die vielfältigen Einflüsse auf die Angebots- und Kapitalstruktur der Wirtschaft, die die gegenwärtige Einkommen- und Ertragsbesteuerung auslöst. Es werden Wohlfahrtsgewinne aus einem Übergang von der Einkommen- und Ertragsbesteuerung zu einer Konsumbesteuerung erwartet, deren empirische Relevanz allerdings dahingestellt sei. Weitgehende Reformansätze wie direkte Konsumsteuern oder Cash-flow-Steuern für den Unternehmensbereich wären allerdings mit zahlreichen Übergangsproblemen und Widerständen verbunden und können gegenwärtig nicht als relevante Reformperspektive der Steuerpolitik gelten. Im folgenden wird daher der Ausbau der indirekten Verbrauchsbesteuerung durch eine Erhöhung von Mehrwertsteuer und Mineralölsteuer sowie die Einführung von dauerergiebigen Umweltsteuern betrachtet.

### Mehrwertsteuer

Eine Erhöhung der Mehrwertsteuer zur Gegenfinanzierung einer Reform der direkten Steuern oder einer Entlastung der Sozialversicherung von versicherungsfremden Leistungen erscheint mittlerweile in der finanzpolitischen Öffentlichkeit auf weitgehende Akzeptanz zu stoßen. Die Mehrwertsteuer gilt als vergleichsweise allokationsneutrale Steuer, da sie nur geringe Einflüsse auf die wirtschaftlichen Entscheidungen auslöst. Auch in europäischer Perspektive scheint bei der deutschen Mehrwertsteuer noch Erhöhungsspielraum beim Normalsteuersatz zu bestehen, der mit (bisher) 15 vH am unteren Rand der von der EU vorgegebenen Mindeststeuersätze liegt, während die meisten europäischen Nachbarländer deutlich höhere Sätze verlangen. In internationaler Perspektive ist die Mehrwertsteuer neutral, da sie nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben wird. Eine aufkommensneutrale Verschiebung der Steuer- und Abgabenbelastung weg von den direkten Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen auf die Mehrwertsteuer würde die exportorientierten, im internationalen Wettbewerb stehenden Wirtschaftsbereiche entlasten. Indes dürften die binnenwirtschaftlich orientierten, eher konsumnahe Produktion im Bereich des Handwerks und

<sup>51</sup> Die Besteuerungsgrundlagen sind in der EU stark harmonisiert.

<sup>52</sup> Dies gilt indes nicht für Dienstleistungen, die an Inländer im Ausland erbracht werden, also im ökonomischen Sinne nach dem Inländerkonzept Importe darstellen (bzw. umgekehrt für Dienstleistungen an Ausländer im Inland, die in diesem Sinne Exporte darstellen).

<sup>53</sup> Einen Überblick zu den Problemen einer direkten und persönlichen Konsumbesteuerung in Meade Committee (1978), S.175 ff. Vgl. auch Lang (1993b), der einen konkreten Vorschlag für die gesetzestechnische Umsetzung vorlegt.

<sup>54</sup> Dazu Bach (1992) und (1993).

der personenbezogenen Dienstleistungen dagegen durch ein solches Steuerreformszenario tendenziell stärker belastet werden; zu bedenken ist auch, daß diese Wirtschaftsbereiche häufig starker Konkurrenz durch die Schattenwirtschaft ausgesetzt sind.

#### *Mineralölsteuer und weitere Umweltsteuern: ökologische Steuerreform*

In den letzten Jahren wird der ökologische Umbau des Steuersystems intensiv diskutiert. Besteuert werden sollen Energieverbrauch oder CO<sub>2</sub>-Emissionen — als Beitrag zum Klimaschutz — sowie weitere umweltrelevante Tatbestände, vor allem Verkehrsleistungen durch die Anhebung der Mineralölsteuer<sup>55</sup>. Das Aufkommen dieser Umweltabgaben kann dann zur Senkung herkömmlicher Steuern und Abgaben eingesetzt werden („ökologische Steuerreform“). Davon versprechen sich deren Befürworter einen zweifachen Vorteil („doppelte Dividende“):

- Umweltabgaben setzen einen wirtschaftlichen Anreiz, Umweltbelastungen zu vermeiden, umweltfreundliche Produkte und Produktionsverfahren zu entwickeln sowie einen ökologischen Strukturwandel in Richtung einer umweltverträglichen nachhaltigen Entwicklung von Wirtschaft und Gesellschaft („Sustainability“) herbeizuführen. Damit können Umweltziele im Vergleich zum traditionellen Ordnungsrecht volkswirtschaftlich günstiger erreicht werden.
- Wenn Einnahmen aus den Umweltabgaben dazu verwendet werden, Entlastungen bei den traditionellen Steuern und Abgaben vorzunehmen, kann dadurch neben der Verbesserung der Umweltqualität auch das vorhandene Abgabensystem effizienter und gerechter gestaltet werden.

Sofern breite Ressourcenverbräuche und Stoffströme wie Energie, Verkehrskraftstoffe, Abfall, Abwasser oder Bodennutzung mit Umweltsteuern belastet werden, entstehen für den Fiskus verlässliche Einnahmen, da mittelfristig die Anpassungsreaktionen („Elastizitäten“) der Verbraucher auf die Preiserhöhungen für die entsprechenden Verbräuche eher niedrig zu veranschlagen sind. Insoweit besteht auch kein unmittelbarer Zielkonflikt zwischen dem fiskalischen Interesse der Einnahmeerzielung und der umweltpolitischen Lenkungswirkung.

Allerdings belasten Umweltabgaben auf Energie, Kraftstoffverbräuche und andere Ressourcenverbräuche nicht nur konsumtive Nutzungen, sondern auch Verbräuche in der Produktion. Eine allgemeine Energiesteuer dürfte zu etwa zwei Drittel auf die Produktion entfallen. Für einzelne umweltintensive Branchen — etwa den Bergbau oder einzelne Bereiche der Grundstoffindustrie sowie bei Anbietern von Verkehrsleistungen — kann es per saldo zu Netto-Belastungen kommen, die deren Wettbewerbsfähigkeit reduzieren, sofern keine besonderen Kompensationen in Form von Sonder- oder Ausnahmeregeln eingeführt

werden. Andere Branchen wie die Dienstleistungen, aber auch wichtige und exportorientierte Bereiche des verarbeitenden Gewerbes (Maschinen- und Fahrzeugbau, Elektrotechnik) zählen dagegen tendenziell zu den Gewinnern. Die Wettbewerbsfähigkeit der Volkswirtschaft insgesamt dürfte nicht negativ berührt werden; indes kann der erwünschte ökologische Strukturwandel, der durch die Ökosteuer ausgelöst wird, zu Anpassungsproblemen in einzelnen Branchen und Regionen führen.

#### *Verteilungswirkungen*

Eine Umbasierung des Steuersystems auf den Verbrauch — allgemein oder umweltbezogen — muß sich im Hinblick auf die personale Belastungswirkung mit dem Einwand der Regressionswirkung auseinandersetzen: Einkommensschwache Haushalte werden davon relativ (im Verhältnis zu ihrem Einkommen) stärker belastet als solche mit höherem Einkommen. So rechtfertigt auch der Gesetzgeber die Einkommensteuerprogression als Ausgleich der regressiven Wirkung indirekter Steuern<sup>56</sup>. Plausibel und eindeutig sind regressiv Belastungswirkungen der Verbrauchsbesteuerung allerdings nur im höheren Einkommensbereich. Untersuchungen zu den Verteilungswirkungen der Mehrwertsteuer zeigen, daß im Bereich der unteren Einkommensgruppen die relative Belastung der Haushaltsnettoeinkommen mit Umsatzsteuer zunächst ansteigt, die Besteuerung also progressiv wirkt<sup>57</sup>. Dafür verantwortlich sind die steuerbefreiten und ermäßigt besteuerten Umsätze des lebensnotwendigen Bedarfs, die von Haushalten mit niedrigerem Einkommen überproportional nachgefragt werden (Nahrungsmittel, Wohnkosten, Gesundheitspflege). In den mittleren höheren Einkommensgruppen kehrt sich diese Entwicklung allerdings aufgrund der veränderten Konsumstruktur und der höheren Sparquote wieder um. Die Mineralölsteuer zeigt ein ähnliches Belastungsprofil nach Einkommensgruppen. Allgemeine Energiesteuern oder weitere denkbare Umweltsteuern auf Abfall, Abwasser oder Flächenverbrauch dürften darüber hinaus noch eindeutiger Regressionswirkungen aufweisen.

Diese Einwände sprechen jedoch nicht gegen eine ausgewogene Umschichtung von der direkten Besteuerung als auch der Sozialabgaben auf die Mehrwertsteuer sowie einen Einstieg in die ökologische Steuerreform. Für die Belastungswirkungen auf der Ebene der privaten Haushalte ist letztlich der Nettoeffekt aus Be- und Entlastung relevant. Zwar würde eine Senkung der Sozialversicherungsbeiträge oder der Einkommensteuer zunächst nur die Erwerbstätigen entlasten, die diese Abgaben bezahlen. Die Empfänger von Sozialversicherungsrenten und Lohnersatzleistungen (Krankengeld, Kurzarbeitergeld, Arbeits-

<sup>55</sup> Vgl. Bach u.a. (1995) und (1997).

<sup>56</sup> Bundestags-Drucksache 7/1479, S. 212.

<sup>57</sup> Dazu Tofaute (1994), S. 644 ff.; vgl. auch Bedau u.a. (1987), S. 95 ff.

losengeld, Arbeitslosenhilfe) erhielten jedoch aufgrund der Bindung der Leistungsanpassung an die Entwicklung der Nettoarbeitseinkommen (Nettolohnanpassung) eine — wenn auch zeitverzögerte — Erhöhung ihrer Bezüge, da die Nettoeinkommen der Arbeitnehmer durch Steuer- und Sozialabgabensenkungen stiegen. Auch die Bezieher von Sozialhilfe würden insoweit kompensiert, als durch die direkte Übernahme von Kosten durch die Leistungsträger (etwa bei den Heizkosten) sowie durch die Indexierung von Transfers eine teilweise automatische Leistungsanpassung erfolgt, wenn Erhöhungen bei den indirekten Steuern über Preiseffekte die Realeinkommen schmälern. Darüber hinaus könnten einkommensbezogene Sozialtransfers (etwa Wohngeld, BAFöG, Erziehungsgeld) gesondert angehoben werden, wenn die Belastungswirkungen einer Anhebung von indirekten Steuern als nicht tragbar für einkommenschwache Haushaltsgruppen erscheinen. Schließlich wäre aus verteilungspolitischen Gründen zu erwägen, bei einer Erhöhung der Mehrwertsteuer lediglich den Normalsatz anzuheben, eventuell den ermäßigten Satz der Mehrwertsteuer sogar zu senken (2 vH-Punkte wären europarechtlich zulässig), um unerwünschte Verteilungswirkungen auszugleichen.

## 6.6 Internationale Steuerpolitik

Bei fortschreitender Öffnung der nationalen Güter- und Kapitalmärkte scheint die nationale Finanzpolitik an Autonomie bei der Besteuerung von relativ mobilen Faktoren wie Kapital oder unternehmerischer Tätigkeit zu verlieren. Dies gilt um so mehr, je stärker einzelne Staaten in internationale Integrationsprozesse (Europäische Union) eingebunden sind und je geringer deshalb die Risiken für unternehmerische Engagements und Kapitalanlagen in den Partnerländern werden. Dies impliziert Anreize zur Steuerarbitrage, die teilweise auch gezielt von der nationalen Steuerpolitik gesetzt werden, um im steuerpolitischen Standortwettbewerb mobile Produktionsfaktoren für die heimische Wirtschaft zu attrahieren. In internationaler Perspektive wären Übereinkommen anzustreben, zumindest den Tendenzen zur Gewinnverlagerung sowie zum Steuerwettbewerb mittels diskretionärer Steueranreize entgegenzuwirken:

- So wäre daran zu denken, bei der Unternehmensbesteuerung die Bemessungsgrundlagen verstärkt zu harmonisieren und effektive Mindeststeuersätze einzuführen, wie dies für die EU vom Ruding Committee mittelfristig für die Körperschaftsteuer empfohlen wurde<sup>58</sup>. Eine Annäherung der Bemessungsgrundlagen würde auch die Transparenz verbessern und die Transaktionskosten für internationale Investoren senken. Dies würde allerdings zu einer Einschränkung der steuerpolitischen Autonomie der einzelnen Länder führen.
- Bereits seit Jahren wird über eine bessere Koordination der steuerlichen Behandlung grenzüberschrei-

tender Geschäftsbeziehungen multinationaler Unternehmen diskutiert, um die willkürliche Gewinnverlagerung in Länder mit niedrigerem Besteuerungsniveau zu beschränken. Hier sollten im Rahmen der OECD oder der EU möglichst einheitliche Anwendungsgrundsätze vereinbart und in die nationale Steuerpraxis umgesetzt werden. Angesichts der Komplexität der Materie lassen sich Gewinnverlagerungen allerdings nur bedingt einschränken.

- Ferner sollte bei der Standortkonkurrenz um Direktinvestitionen Tendenzen einer „beggar-my-neighbor-Politik“ mittels Steuervergünstigungen entgegengewirkt werden. Neben den traditionellen Steuer-„Oasen“ (in Europa z.B. die britischen Kanalinseln, Liechtenstein, Andorra) gewährt mittlerweile auch eine Reihe von EU-Mitgliedsländern günstige steuerliche Sonderkonditionen für Kapitalanlage-, Holding- und Finanzdienstleistungen. Konzerne können ihre entsprechenden Geschäftsbereiche in diese Niedrigsteueregebiete verlagern; zumeist ist es möglich, dort erzielte niedrig versteuerte Gewinne unter dem Schutz der Doppelbesteuerungsabkommen (internationales Schachtelprivileg) steuerfrei ins Inland zurückzuholen. Auf EU-Ebene wurde kürzlich (im Dezember 1997) ein Verhaltenskodex für Steuervergünstigungen beschlossen, um einen weiteren Steuerwettbewerb zu verhindern. Allerdings haben die Mitgliedsländer noch zahlreiche Vorbehalte angemeldet, so daß die konkrete Umsetzung dieser Regelungen abzuwarten bleibt. Auch im Rahmen der OECD wären derartige Übereinkommen möglich.
- Diskutiert wird ferner eine international abgestimmte Quellenbesteuerung auf Kapitalerträge (EU- oder sogar OECD-weit). Erscheint dies ebenfalls als weitgehender Eingriff in die finanzpolitische Autonomie der Nationalstaaten, böte sich zumindest eine verstärkte Kooperation der Finanzbehörden an, um die Wohnsitzlandbesteuerung von ausländischen Engagements besser zu gewährleisten. Insbesondere müßte das Finanzdienstleistungsgewerbe in einer Weise durch die Finanzverwaltung kontrolliert werden, wie dies für andere Wirtschaftsbereiche üblich und allgemein akzeptiert ist — etwa über stichprobenartige Kontrollmitteilungen, die auch über Ländergrenzen hinweg ausgetauscht werden.

## 6.7 Fiskalische Äquivalenz, Föderalismus und Finanzausgleich

Im Hinblick auf den unbefriedigenden Steuerreformprozeß werden mittlerweile zahlreiche Überlegungen zu grundlegenden institutionellen Reformen des politischen Systems diskutiert. Im Vordergrund steht dabei nicht zuletzt der föderale Staatsaufbau sowie die damit verbun-

<sup>58</sup> Ruding Report (1992).

denen Finanzbeziehungen. Hierzu werden in der neueren Finanzausgleichsdiskussion Prinzipien der (fiskalischen) Äquivalenz sowie der Subsidiarität verstärkt hervorgehoben<sup>59</sup>. Nach der ökonomischen Theorie des Föderalismus sollen die Nutzer von räumlich (oder auch funktional) abgrenzbaren öffentlichen Leistungen über deren Art und Umfang entscheiden sowie deren Finanzierungsverantwortung tragen („fiskalische Äquivalenz“)<sup>60</sup>. Autonomie und Selbstverantwortung auf dezentraler Entscheidungsebene, idealerweise verbunden mit Transparenz und Fühlbarkeit der Nutzen und Kosten staatlicher Maßnahmen, können zu einer besseren Präferenzoffenbarung bei der Nachfrage und zu einem stärkeren Kostenbewußtsein beim Angebot von öffentlichen Gütern führen. Ferner dürfte dies auch die Akzeptanz der Steuerbelastung sowie die Steuermoral verbessern helfen. Dies sind Aspekte, die auch bei der längerfristig anstehenden Neuordnung der Finanzbeziehungen im Rahmen der europäischen Integration eine große Rolle spielen.

Verletzt wird das Äquivalenzprinzip im Bereich der Sozialabgaben, die seit Jahren in großem Umfang zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen herangezogen werden (vgl. oben). Ferner sollten Selbstverwaltungsrecht und Finanzautonomie untergeordneter Körperschaften möglichst weitgehend gewährleistet werden. So verfügen etwa die deutschen Bundesländer im Vergleich zu den Gliedstaaten in ausländischen Finanzausgleichssystemen über keine „beweglichen“ Steuern, deren Besteuerungsgrundlagen sie autonom festlegen können. In diesem Zusammenhang wird ein eigenständiges Hebesatzrecht der Länder für Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgeschlagen<sup>61</sup>. Auch die „Beweglichkeit“ der Gemeindesteuern wäre unter diesem Gesichtspunkt auszubauen: Die kommunale Einkommensteuerbeteiligung könne ebenfalls mit einem Hebesatzrecht ausgestattet werden<sup>62</sup>; die Gewerbesteuer als kommunale Unternehmens- oder Betriebssteuer wäre zu erhalten, was grundlegende Strukturereformen bei Besteuerungsgrundlagen und Kreis der Steuerpflichtigen nicht ausschließt.

Der stark zentralisierte und kooperative Finanz-Föderalismus, der spätestens seit den Finanzreformen Ende der sechziger Jahre den deutschen Finanzausgleich prägt, erscheint mittlerweile unter Allokations- und Anreizgesichtspunkten problematisch und reformbedürftig. Große Steuerverbünde, Mischfinanzierungen, unterschiedliche Zuordnungen von Entscheidungs- und Finanzierungs Kompetenzen (Verletzung des „Konnexitätsprinzips“ im vertikalen Finanzausgleich), ergänzender Finanzausgleich mit starkem Umverteilungscharakter bedingen notwendigerweise eine Bündelung der Entscheidungskompetenzen auf übergeordneter Ebene. Dies verwischt die politischen Verantwortungen, schürt Verteilungskämpfe und trägt nicht zuletzt die Tendenz in sich, eigene Anstrengungen zu vernachlässigen — sowohl bei den Gebern auch bei den Begünstigten. Dies gilt nicht nur für die Beziehungen zwischen Bund und Ländern, sondern in vielfach vergleich-

barer Weise für das Verhältnis zwischen den Ländern und ihren Gemeinden.

Allerdings stößt eine umfassende Anwendung des Äquivalenzprinzips neben technischen und ökonomischen Gründen (Nichtanwendbarkeit oder übermäßige Kostspieligkeit des Ausschlußprinzips) an verteilungspolitische Grenzen. Es liegt in seiner Natur, daß es für Umverteilungszielsetzungen gerade nicht anwendbar ist. Insoweit besteht bei institutionellen Reformen von Finanzverfassung und Finanzausgleich unter den Zielvorgaben von mehr Subsidiarität und Eigenverantwortlichkeit der einzelnen Institutionen ein Spannungsverhältnis zu den Idealen der bundesstaatlichen Solidarität und Umverteilung. Letztere wurden in der bundesdeutschen Finanzausgleichstradition unter dem Leitmotiv „Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse“ traditionell stark hervorgehoben.

### **7. Umsetzungsprobleme, makroökonomische Rückwirkungen, wachstums- und beschäftigungspolitische Impulse**

Grundlegende Steuerreformen, wie sie mittlerweile für das deutsche Steuer- und Abgabensystem diskutiert werden, sollen die Abgabenbelastung gerechter verteilen, leistungsfreundlicher gestalten und — nimmt man insbesondere die Bundesregierung und die sie tragenden politischen Gruppen beim Wort — die Wirtschaft im internationalen Wettbewerb stärken und damit längerfristig einen Beitrag für mehr Wachstum und einen Abbau der Arbeitslosigkeit leisten. Dabei sind jedoch in kurz- bis mittelfristiger Perspektive Umsetzungsprobleme sowie makroökonomische und konjunkturelle Rückwirkungen zu beachten. Längerfristig stellt sich die Frage, wie sich die geplanten Reformmaßnahmen auf die wirtschaftliche Entwicklung auswirken.

Wer die steuerlichen Bemessungsgrundlagen verbreitern, insbesondere Steuerbe- bzw. -vergünstigungen auf breiter Front *ersatzlos* streichen will, um die Steuersätze zu senken, muß deren Begünstigungswirkungen in Frage stellen. Zu erwarten sind dabei auch realwirtschaftliche Anpassungsreaktionen insbesondere in Wirtschaftsbereichen, in denen das gegenwärtige Steuerrecht deutliche Begünstigungswirkungen auslöst. Denn derartige steuerliche Privilegierungen bedeuten ja nicht nur Verteilungswirkungen zugunsten der betreffenden Investoren. Vielmehr lösen sie auch realwirtschaftliche Angebots-, Nachfrage- und Preiswirkungen sowie (Um-)verteilungseffekte aus,

<sup>59</sup> Dazu auch allgemein Hansjürgens (1997).

<sup>60</sup> So schon Wicksell (1896), S. 109 ff. Dazu Blankart (1995), S. 451 ff. Ferner Olsen (1969), S. 479 ff.; Oates (1972).

<sup>61</sup> Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1990), Tz. 454 f.; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1995), S. 40 ff.

<sup>62</sup> Hansmeyer, Zimmermann (1991), S. 639 ff.; dies. (1992), S. 490 ff. Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG läßt ein kommunales Einkommensteuer-Hebesatzrecht bereits heute zu.

indem sie Ressourcen in die geförderten Bereiche lenken und damit letztlich auch den Adressaten der Förderung zugute kommen. Man denke hier etwa an die steuerliche Begünstigung des Wohnungsbaus durch Abschreibungsvergünstigungen und Steuerfreiheit der privaten Veräußerungsgewinne, einzelne Begünstigungstatbestände bei der steuerlichen Gewinnermittlung, einkunftsartenspezifische Freibeträge oder Steuerfreiheiten (etwa im Rahmen der Besteuerung der Landwirtschaft oder die Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit). Eine Reduzierung oder Aufgabe der Begünstigung kann kurz- bis mittelfristig teilweise erhebliche Anpassungsreaktionen und -friktionen hervorrufen.

Dabei stellt sich auch die Frage, was dann aus den Förderzielen wird. Zwar ist die Fördertechnik der Steuervergünstigungen — insbesondere wenn sie mittels Abzug von der Bemessungsgrundlage gewährt werden — häufig ineffizient, da sie zu Fehllenkungen von Kapital und anderen Produktionsfaktoren führt sowie problematische Verteilungswirkungen auslöst. In vielen Fällen wird man jedoch das Subventionsniveau allenfalls längerfristig abbauen können, da sich sonst erhebliche Zielkonflikte mit anderen Feldern der Wirtschafts- und Sozialpolitik ergeben. Etwa wird die Abschaffung der degressiven Abschreibung und die konsequente Besteuerung von Veräußerungsgewinnen die Renditen von Wohnungsbauinvestitionen deutlich verringern<sup>63</sup>. Die Folgen wären Investitionszurückhaltung und längerfristig steigende Mieten. Ähnliches ist auch für andere Wirtschaftsbereiche zu erwarten, die ebenfalls erheblich von Steuervergünstigungen profitieren. Zwar lassen sich alternative Subventionsregime einrichten, die die Förderung effizienter gestalten, etwa Investitionszulagen oder andere direkte Förderinstrumente; die dafür aufgewendeten Mittel stehen dann aber nicht für eine Senkung der Steuersätze zur Verfügung.

Angesichts der anhaltend angespannten finanziellen Situation der öffentlichen Haushalte fehlt mittelfristig das Geld für eine durchgreifende Netto-Entlastung bei Steuern und Sozialabgaben. Geringes Wachstum, steigende Arbeitslosigkeit, tendenziell aber auch die zunehmende Faktormobilität im Zuge der Globalisierung schwächen die traditionellen Steuer- und Abgabensysteme, vor allem die Gewinn- und Kapitaleinkommensbesteuerung und teilweise auch die sozialen Sicherungssysteme. Auf der Ausgabenseite schlägt zu Buche, daß im Zuge der Wiedervereinigung die neuen Bundesländer mit mittlerweile mehr als 1 000 Mrd. DM unterstützt wurden. Um etwa denselben Betrag ist die Staatsverschuldung angestiegen, was entsprechende Finanzierungslasten für die öffentlichen Budgets bedeutet. Ein Ende des Transferbedarfs ist nicht abzusehen. Die Finanzpolitik ist in eine Zwickmühle geraten: Sie sieht sich großen Haushaltsdefiziten gegenüber, will aber aus standort- und wachstumspolitischen Gründen die Steuersätze bei der direkten Besteuerung senken. Es wird vermutlich nicht gelingen, durchgreifende Entlastungen bei den Steuersätzen über Verbreiterungen der Bemessungs-

ungsgrundlagen zu finanzieren. Die Entlastung der Sozialversicherungen von der Finanzierung versicherungsfremder Leistungen stellt zusätzliche Anforderungen. Auch wenn längerfristig eine Absenkung der Staatsquote wünschenswert erscheint: Angesichts des anhaltend hohen Transferbedarfs für die neuen Bundesländer, den Anforderungen der Maastricht-Kriterien für die finanzpolitischen Referenzwerte der Europäischen Währungsunion, der kurzfristigen Umsetzungsprobleme sowie der kontraktiven makroökonomischen Rückwirkungen von Ausgabenkürzungen größeren Umfangs ist ein Ausbau der indirekten Besteuerung mittelfristig wohl kaum zu vermeiden, wenn bei der direkten Besteuerung und bei den Sozialabgaben entlastet werden soll.

Eine weitgehend aufkommensneutrale Umschichtung der Abgabenbelastungen mag immerhin „verzerrende“ Einflüsse auf wirtschaftliches Handeln abbauen, die durch die gegenwärtig differenzierten Besteuerungswirkungen entstehen und damit längerfristig positiv wirken. Der Abbau von Steuervergünstigungen für bestimmte wirtschaftliche Aktivitäten dürfte jedoch zunächst — für sich genommen — zu Investitionszurückhaltung und Anpassungsfriktionen in diesen Bereichen führen, zumal eine Steigerung der Massenkaufkraft durch eine deutliche Netto-Entlastung der privaten Haushalte nicht in Sicht ist. Eine Umschichtung der finanziellen Lasten weg von der direkten Besteuerung und den Sozialabgaben auf die indirekte Besteuerung, wie sie mittlerweile allenthalben empfohlen wird, mag die exportorientierte Wirtschaft entlasten, dürfte aber die Konsumnachfrage eher verringern und die davon abhängigen Wirtschaftsbereiche treffen. Ob der stimulierende Effekt niedriger Grenzsteuersätze auf Leistungsangebot und Investitionsnachfrage dem entgegenwirkt, ist zumindest auf kurze Frist eher zweifelhaft<sup>64</sup>.

Auch aus der Perspektive des internationalen Standortwettbewerbs um mobiles Finanzkapital ist die Wirkung einer aufkommensneutralen Senkung der Steuersätze, die von einer Ausweitung der Bemessungsgrundlagen begleitet wird, nicht eindeutig<sup>65</sup>. Zwar mag die Investitionsbereitschaft international operierender institutioneller Anleger verbessert werden. Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen reduzieren jedoch die steuerliche Attraktivität einer inländischen Sachinvestition im Vergleich zu Finanzanlagen. Hier zeigt sich, daß es bei Steuerbelastungsvergleichen nicht nur auf die nominalen Grenzsteuersätze ankommt, sondern auf die *effektive* Steuerbelastung bezogen auf den ökonomischen Gewinn. Diese liegt zumeist deutlich niedriger, da der steuerpflichtige Gewinn geringer ausfällt als der ökonomische. So zeigen auch Untersuchungen, daß die Effektivsteuerbelastungen unternehmerischer Engagements in Deutschland im Vergleich zu aus-

<sup>63</sup> DIW (1997a).

<sup>64</sup> Vgl. dazu Oberhauser (1997), S. 362 ff. sowie die ökonomischen Simulationen in Wochenbericht des DIW (1997b).

<sup>65</sup> Vgl. zum folgenden auch Sinn (1997).

ländischen Standorten keineswegs einen Spitzenplatz einnehmen<sup>66</sup>. Für inländische Investoren, die mit ihrem weltweiten Einkommen der inländischen Besteuerung unterliegen (also einmal abgesehen von Steuerhinterziehung), ist dieser Effekt besonders ausgeprägt: Im Falle von Begünstigungen bei den steuerlichen Bemessungsgrundlagen führt eine Steuersatzsenkung im Inland sogar tendenziell zu einer *relativen* Schlechterstellung von inländischen Sachinvestitionen im Vergleich zu Finanzanlagen. Der Grund für dieses „Steuerparadoxon“ liegt darin, daß sinkende Steuersätze den Wert von Steuerbegünstigungen vermindern. Erst recht ergibt sich eine Verminderung der steuerlichen Attraktivität von inländischen Investitionen, wenn die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen mitberücksichtigt wird.

Diese Aspekte sprechen dafür, umfangreichere Steuerreformmaßnahmenpakete mit deutlicher Umverteilungswirkung nicht in einem Schritt durchzuführen. Besser wäre es, die Reformmaßnahmen zeitlich zu strecken, um Wirtschaft und Bürgern Zeit zur Anpassung an die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen zu geben.

Längerfristig verbessert sich die Entwicklungsperspektive der Volkswirtschaft, wenn durch die Steuerreform differenzierende Besteuerungswirkungen beseitigt und dadurch ein insgesamt effizienterer Einsatz der Produktionsfaktoren ermöglicht wird. Ferner steigt die Steuergerechtigkeit, was Steuermoral sowie das Vertrauen in die politischen Institutionen verbessern würde. Wie groß dieser Effekt ist, läßt sich indes nur schwer angeben. Die Verlagerungsanreize in die Schattenwirtschaft dürften durch die angestrebten Maßnahmen kaum verringert werden. Teilweise nehmen sie sogar zu, wenn man an die vorgesehene Erhöhung der Mehrwertsteuer denkt. Auch die Leistungsanreize für Arbeitnehmer und Unternehmer dürften nur geringfügig gesteigert werden.

In der aktuellen Steuerreformdiskussion und erst recht in den vorgelagerten wissenschaftlichen Diskursen ist auffällig, daß den tatsächlichen oder vermeintlichen negativen Leistungsanreizen und Fehllenkungswirkungen hoher Nominalsteuersätze hohe Aufmerksamkeit gewidmet wird. Diese werden zumeist abgeleitet aus mikroökonomischen Wahlhandlungsmodellen und festgemacht an partialanalytischen Entscheidungssituationen. Nachdem jahrelang in der breiten Öffentlichkeit die Allokations- und Wachstumswirkungen differenzierter Besteuerungswirkungen kaum zur Kenntnis genommen wurden, wird nun so getan, als sei die gegenwärtige Besteuerung der Leistungseinkommen der entscheidende Hemmschuh für mehr Wachstum und Beschäftigung. Die Steuerreform wird nachgerade zur Schicksalsfrage der Nation erklärt.

Offen bleibt indes die makroökonomische Bedeutung dieser Zusammenhänge. Hierfür gibt es nur wenig breit angelegte und empirisch fundierte Analysen. Formale modelltheoretische Abbildungen sind angesichts der Komplexität der Zusammenhänge problematisch; restriktive Modellannahmen („*ceteris paribus*“) erschweren eine Ver-

allgemeinerung der Ergebnisse. Tatsächlich werden ökonomische Entscheidungen von Individuen und Gruppen von einer Vielzahl von Faktoren beeinflußt. Die Besteuerung ist in wirtschaftlichen Entscheidungssituationen nur ein Faktor unter vielen und spielt häufig nur eine untergeordnete Rolle. Zumindest mittelbar ist die Besteuerung in entwickelten Volkswirtschaften auch im Zusammenhang mit dem Angebot an öffentlichen Leistungen zu sehen, wie etwa wirtschaftsnaher Infrastruktur oder humankapitalbezogene Leistungen wie berufliche Bildung. Ein Beweis für einen eindeutig negativen Zusammenhang zwischen hohen Steuersätzen und Investitionstätigkeit sowie wirtschaftlicher Entwicklung ist weder im Zeitvergleich noch im internationalen Vergleich zu führen. Gerade für die längerfristige Perspektive entwickelter Volkswirtschaften sind öffentliche Investitionen in Humankapital/Bildung, Forschung und Entwicklung sowie leistungsfähige soziale Sicherungssysteme unerlässlich. Dies löst notwendigerweise einen öffentlichen Finanzierungsbedarf aus. Diesen so effizient wie möglich zu decken, ist die Aufgabe künftiger Steuerpolitiker.

## 8. Ausblick

Auch wenn die öffentlichen Erwartungen an die Reform des deutschen Steuer- und Abgabensystems im Hinblick auf Wachstum und Beschäftigung tiefer gehängt werden müssen, ist es längerfristig wichtig, die Effizienz der Wirtschaft durch Anpassungen bei den steuerlichen Rahmenbedingungen zu verbessern. Wichtig erscheint aber vor allem, die Steuergerechtigkeit zu erhöhen, indem die systemtragenden Prinzipien der Steuerbelastung wieder stärker zum Tragen kommen. Dazu gehört eine Vereinfachung des Steuer- und Abgabensystems, die differenzierte Lenkungswirkungen vermeidet, damit regelmäßig auch die Belastungsgleichheit verbessert und die Vollzugskosten verringert. Dies würde die Akzeptanz der Steuerbelastung bei Bürgern und Wirtschaft erhöhen und damit auch längerfristig die allgemeine Steuermentalität und -moral verbessern helfen.

Die Entwicklung des modernen Interventions- und Wohlfahrtsstaates hat eine Überforderung des Steuersystems mit den verschiedensten wirtschafts- und sozialpolitischen Aufgabenstellungen mit sich gebracht, die mittlerweile vielfältig beklagt wird. Steuervergünstigungen treten häufig in Widerspruch zu den eigentlichen Belastungskonzeptionen der Steuernormen und verkomplizieren das Steuerrecht erheblich. Insbesondere Absetzungsmöglichkeiten von der Bemessungsgrundlage sind hier sehr kritisch zu betrachten, da sie einseitig die einkommensstarken Haushalte mit den hohen Grenzsteuersätzen begünstigen und häufig zu einer übermäßigen Inanspruchnahme anreizen, die zu Fehllenkungen führt. Derartige Subventionstatbe-

<sup>66</sup> Dazu und mit Nachweisen vgl. den Beitrag von Bach zur Unternehmensbesteuerung in diesem Schwerpunktheft.

stände sollten längerfristig vollständig aus dem Steuerrecht eliminiert oder zumindest durch transparentere Zulagenregelungen (wie bei der Eigenheimzulage oder der Investitionszulage) ersetzt werden.

Das inzwischen allgemein akzeptierte Leitbild „Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, um die hohen Steuertarife zu senken“ geht in die richtige Richtung. Es ist aber eine Illusion zu glauben, daß allein damit die Wirtschaft auf einen Wachstumspfad geführt wird, der mittelfristig zu einem deutlichen Abbau der Arbeitslosigkeit führt. Dazu ist eine bessere Abstimmung der Wirtschaftspolitik insgesamt erforderlich; ferner hängt dies nicht zuletzt von den übrigen makroökonomischen Rahmenbedingungen ab. Reformen auf den Güter- und Arbeitsmärkten gehören ebenso dazu wie eine wachstumsfreundliche Geldpolitik, die den monetären Rahmen bereitstellt. Dem Inflationspotential, das die Erhöhung des Mehrwertsteuer-Normalsatzes auf die Verbraucherpreise induziert (ca. 0,5 bis 0,6 Prozentpunkte je Prozentpunkt Steuersatzerhöhung), darf nicht durch restriktive geldpolitische Maßnahmen entgegengewirkt werden; gleiches gilt auch für die Erhöhung der Mineralölsteuer oder die Einführung von weiteren Umweltsteuern.

Nicht zuletzt erscheint es notwendig, auch in einen durch die „Globalisierung“ der Wirtschaftsbeziehungen gekennzeichneten Umfeld die Leistungsfähigkeit des öffentlichen Sektors und dessen distributive Funktionen zu erhalten. Die Herausforderungen des wirtschaftlichen und sozialen Wandels — Strukturwandel und dessen regional- sowie strukturpolitische Anforderungen, Infrastrukturan-

bote des Staates, die Beschäftigungskrise bei andauernder Massenarbeitslosigkeit bis hin zu Veränderungsprozessen in der Familien- und Sozialstruktur sowie veränderten Lebens- und Arbeitskarrieren — erfordern einen leistungsfähigen Sozialstaat, der soziale Polarisierung und Desintegration verhindert. Stabile soziale Verhältnisse wirken sich längerfristig auch positiv auf die wirtschaftliche Entwicklung aus. Eine durchgreifende Senkung des Einkommensteuer-Spitzensteuersatzes auf unter 40 vH — wie vorgeschlagen — erscheint vor diesem Hintergrund als zu weitgehend. Damit werden zu hohe Steuerausfälle für die Entlastung der Spitzenverdiener aufgewendet. Sofern aus wettbewerbs- und standortpolitischen Gründen die Steuersätze für unternehmerische Betätigungen gesenkt werden sollen, sind primär Reformen bei der Gewerbesteuer angesprochen. Über die relativ hohe Belastung von einbehaltenen Gewinnen der Kapitalgesellschaften wäre nachzudenken. Bei der Einkommensteuer sollten unter Anreiz- und Leistungsgesichtspunkten eher die unteren und mittleren Einkommensgruppen entlastet werden.

Wichtig in der gegenwärtigen wirtschaftspolitischen Situation ist es, daß die Wirtschaftssubjekte wieder Vertrauen in Handlungsfähigkeit der Politik gewinnen. Dabei zeichnen sich bei den Grundlinien der Steuerreformpolitik — Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen zur Senkung der Steuertarife, vorsichtige Umschichtung weg von Sozialabgaben und direkter Besteuerung hin zur indirekten Verbrauchsbesteuerung — durchaus Kompromißlinien ab. Ein gelungener Einstieg in die Steuerreform wäre hier neben der finanzpolitischen Bedeutung auch von politischem Symbolgehalt.

## Literaturverzeichnis

- Bach, Stefan* (1992): Cash-flow-Steuern: Ein Weg zu einem konsumorientierten Steuersystem. In: *Wirtschaftsdienst*, 1992, S. 325-332.
- Bach, Stefan* (1993): Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems. Sonderheft des DIW 150, Berlin.
- Bach, Stefan* (1994): Warum sind alte Steuern gute Steuern? — Canard sche Steuerregel und neue Theorieansätze. In: *Wirtschaftsdienst*, S. 151-156.
- Bach, Stefan* (1997): Institutionelle Beschränkungen der Finanzpolitik. In: *Wirtschaftsdienst*, S. 360-368.
- Bach, Stefan u.a.* (1995): Wirtschaftliche Auswirkungen einer ökologischen Steuerreform. Sonderheft des DIW Nr. 153, Berlin.
- Bach, Stefan u.a.* (1998): Sonderregelungen zur Vermeidung von unerwünschten Wettbewerbsnachteilen bei energieintensiven Produktionsbereichen im Rahmen einer Energiebesteuerung mit Kompensation. Sonderheft des DIW Nr. 163, Berlin.
- Bareis-Kommission* (1995): Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 55. Bonn.
- Bedau, Klaus-Dietrich u.a.* (1987): Auswirkungen der Mehrwertsteuererhöhung vom 1.7.1983 auf volkswirtschaftliche Gesamtaggregate sowie Haushalte unterschiedlicher Einkommensstruktur. Beiträge zur Strukturforschung des DIW, Heft 99, Berlin.
- Birk, Dieter* (1983): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Köln.
- Blankart, Charles B.* (1995): Knut Wicksells Finanztheoretische Untersuchungen 1896-1996. Ihre Bedeutung für die moderne Finanzwissenschaft. In: *Finanzarchiv*, S. 437-459.
- Brennan, Geoffrey, James M. Buchanan* (1980): *The Power to Tax. Analytical foundation of a fiscal constitution.* Cambridge u.a.O.
- Brennan, Geoffrey, James M. Buchanan* (1985): *The reason of rules. Constitutional political economy.* Cambridge u.a.O.
- DIW* (1994): „Bürgergeld“: Keine Zauberformel. Bearb.: Volker Meinhardt, Dieter Teichmann, Gerd Wagner. Wochenbericht des DIW, Nr. 41, S. 689-696.
- DIW* (1996): Zur Neuregelung von Vermögen- und Erbschaftsteuer. Bearb.: Stefan Bach, Bernd Bartholmai. Wochenbericht des DIW, Nr. 30, S. 497-506.

- DIW* (1997a): Geplante Einkommensteuerreform: Erhebliche Folgen für den Wohnungsbau. Bearb.: Stefan Bach, Bernd Bartholmai. Wochenbericht des DIW, Nr. 10, S. 169-181.
- DIW* (1997b): Steuerreform 1998/99: Kein Durchbruch bei der Bekämpfung der Arbeitslosigkeit. Bearb.: Dieter Teichmann und Rudolf Zwiener. Wochenbericht des DIW, Nr. 15, S. 241-257.
- DIW* (1997c): Subventionspolitik: Umschichtungen nur ansatzweise gelungen. Bearb.: Frank Stille, Dieter Teichmann. Wochenbericht des DIW, Nr. 50, S. 953-963.
- Franke*, Siegfried F. (1983): Ein Beitrag zur Steuerreformpolitik in der Demokratie. In: K.-H. Hansmeyer (Hrsg.): Staatsfinanzierung im Wandel. Berlin, S. 171-188.
- Franke*, Siegfried F. (1984): Zur politischen Funktion konsensmobilisierender Formeln in der parlamentarischen Demokratie: Das Beispiel des Leistungsfähigkeitsprinzips. In: Steuer und Wirtschaft, S. 38 ff.
- Franke*, Siegfried F. (1993): Steuerpolitik in der Demokratie. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. Berlin.
- Grossekettler*, Heinz (1981): Der Brennan-Buchanan-Plan zur Eindämmung von Staatstätigkeit oder: Brauchen wir eine neue Finanzwissenschaft? In: Finanzarchiv, S. 495-508.
- Grunow*, Dieter, Friedbert *Hegner*, Franz Xaver *Kaufmann* (1978): Steuerzahler und Finanzamt. Frankfurt/New York.
- Gutachten der Steuerreformkommission* (1971), Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17. Bonn.
- Haller*, Heinz (1980): Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen. In: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Band III. Tübingen, S. 173-201.
- Hansen*, Susan B. (1983): The Politics of Taxation. New York.
- Hansjürgens*, Bernd (1997): Äquivalenzprinzip und Finanzpolitik: Ein Besteuerungsprinzip erneut auf dem Prüfstand. In: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, S. 275-301.
- Hansmeyer*, Karl-Heinrich, Horst *Zimmermann* (1991): Bewegliche Einkommenbesteuerung durch die Gemeinden. In: Wirtschaftsdienst, S. 639-644.
- Hansmeyer*, Karl-Heinrich, Horst *Zimmermann* (1992): Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil. In: Wirtschaftsdienst, S. 490-496
- Horlemann*, Heinz-Gerd (1997): Überblick über das Jahressteuergesetz 1997. Teil I. In: Deutsche Steuer-Zeitung, S. 286-297.
- Lang*, Joachim (1985): Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Münsteraner Symposium. Band II. Köln.
- Lang*, Joachim (1993a): Einkommensteuer — quo vadis? In: Finanz-Rundschau, S. 661-670.
- Lang*, Joachim (1993b): Entwurf eines Steuergesetzbuchs. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49. Bonn.
- Mann*, Fritz-Karl (1937): Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihrer Wirkung in der öffentlichen Meinung 1600-1935. Jena.
- Mann*, Hugo: Theorie und Politik der Steuerreform in der Demokratie. Frankfurt a. M. u.a.O.
- Meade Committee* (Institute for Fiscal Studies) (1978): The Structure and Reform of Direct Taxation. Report of a Committee chaired by Professor J.E. Meade. London.
- Mitschke*, Joachim (1994): Integration von Steuer- und Sozialleistungssystem — Chancen und Hürden. In: Steuer und Wirtschaft, S. 153-162.
- Möller*, Alex (1971): Reichsfinanzminister Matthias Erzberger und sein Reformwerk. Bonn.
- Muscheid*, Jutta (1986): Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949-1982. Berlin.
- Neck*, Reinhard (1983): Zur politischen Ökonomie von Steuerreformen. In: K.-H. Hansmeyer (Hrsg.): Staatsfinanzierung im Wandel. Berlin, S. 141-169.
- Oates*, Wallace E. (1972): Fiscal Federalism, New York.
- Oberhauser*, Alois (1997): Nachfrageorientierte Beschäftigungspolitik statt Sparprogramme und Steuerreform. In: WSI-Mitteilungen, S. 357-373.
- Olsen*, Mancur (1969): The Principle of „Fiscal Equivalence“: The Division of Responsibilities among different Levels of Government. In: American Economic Review, 1969, S. 479-487.
- Olson*, Mancur (1992): Die Logik des kollektiven Handelns. 3. Aufl., Tübingen.
- Preusker*, Uwe Karl (1979): Politiksteuerung durch allgemeine Wahlen, Untersuchung anhand einer Fallstudie über das Zustandekommen des Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974, Köln u.a.O.
- Rappen*, Hermann (1989): Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers. In: RWI-Mitteilungen, S. 221-246.
- Rechnungshof Baden-Württemberg* (1997): Denkschrift 1997 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Baden-Württemberg mit Bemerkungen zur Landeshaushaltsrechnung 1995.
- Ruding-Report* (1992): Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Brussels.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (1990): Auf dem Wege zur wirtschaftlichen Einheit Deutschlands. Jahresgutachten 1990/91.
- Scharpf*, Friedrich Wilhelm (1994): Für eine Subventionierung niedriger Erwerbseinkommen. In: Wirtschaftsdienst, S. 111-114.
- Schmölders*, Günter (1954): Organische Steuerreform. Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe. Berlin/Frankfurt a. M.
- Schmölders*, Günter (1970): Finanz- und Steuerpsychologie. Reinbeck bei Hamburg 1970.
- Sinn*, Hans-Werner (1997): Deutschland im Steuerwettbewerb. In: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, S. 672-692.
- Spermann*, Alexander (1996): Das „Einstiegsgehalt“ für Langzeitarbeitslose. In: Wirtschaftsdienst, S. 240-246.
- Steuerreform-Kommission* (1997): Reform der Einkommensbesteuerung. Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997 („Petersberger Steuervorschläge“). Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 61. Bonn.
- Stürmer*, Michael (1992): Hungriger Fiskus —schwacher Staat. Das europäische Ancien Régime. In: U. Schultz (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Besteuerung. München, S. 174-188.
- Tipke*, Klaus, Joachim *Lang*, (1994): Steuerrecht. 14. Aufl. Köln.
- Tofaute*, Hartmut (1994): Verteilungswirkungen der Mehrwertsteuer auf private Haushaltseinkommen. In: WSI Mitteilungen, Nr. 10, S. 644 ff.
- Troeger*, H. (Hrsg.) (1954): Große Steuerreform. Ein Bericht an den Finanzausschuß des Bundesrates. Stuttgart.
- Uldall*, Gunnar (1996): Vorschlag für eine vereinfachte Einkommen- und Körperschaftsteuer. Bonn.
- Wagner*, Adolph (1890): Finanzwissenschaft. Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. 2. Auflage, Leipzig.

- Wanniski, Jude (1979): Taxes, Revenue and the „Laffer Curve“. In: A. B. Laffer/J. P. Seymour (Hrsg.): The Economics of the Tax Revolt, New York u.a.O., S. 7-12.*
- Wicksell, Knut (1896): Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens. Jena.*
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974): Gemeinsame Erklärung zur Reform des Steuersystems. In: Entschließungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973. Tübingen.*
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1995): Einnahmenverteilung zwischen Bund und Ländern. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 56. Bonn.*
- Wolf, Jürgen Rainer (1992): „...zu Einführung einer Gott wohlgefälligen Gleichheit auf ewig ...“. In: U. Schultz (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Besteuerung. München, S. 162-173.*

## Summary

### Tax Reform in Germany

*The reform of Germany's tax system has been subject to intensive discussion over the course of the past few years. This is particularly true for the taxation of private and corporate income (corporation tax, local business tax). In order to broaden the tax base deductions and allowances or other specific tax subsidies should be cut back. This would allow, in turn, to reduce the tax rates. Furthermore, the rise of the social security contributions that could be observed since the beginning of the 90s should be brought to an end. The propositions generally aim at achieving a more equal distribution of the tax burden, increasing economic incentives and improving economic framework conditions for an efficient allocation of production factors.*

*The political discussions are currently converging towards a consensus model consisting of a reduction of direct taxation (including social security contributions) financed by an increase in the taxation of consumption. This would imply an increase of value-added tax, fuel tax and possibly other environmental taxes. Significant effects on growth and employment, however, are not to be expected from a revenue-neutral tax reform.*

*This article tries to give an overall picture of the different aspects of the current tax reform debates in Germany. The most important of these aspects are treated in subsequent articles of this special issue.*