

Steuerreform: Notwendige Anpassungen vor- genommen, der große Wurf blieb aus

von Stefan Bach*

1 Einleitung

Die Steuerpolitik war nur ein Randthema auf der Agenda 2010. Bundeskanzler Schröder verwies in seiner Regierungserklärung im März 2003 auf die bereits beschlossenen Stufen der Einkommensteuerreform bis 2005, die weitere Entlastungen von Bürgern und Wirtschaft bringen würden. Ferner erwähnte Schröder die Pläne zur Gewerbesteuerreform im Rahmen der seinerzeit tagenden Gemeindefinanzreformkommission und die Pläne zur Einführung einer Abgeltungssteuer auf Zinserträge. Schließlich sollte das Steuerrecht für Kleinstbetriebe vereinfacht werden und eine stärkere Kontrolle der Schattenwirtschaft Mehreinnahmen generieren.

Große Pläne zur Steuerreform waren das nicht gerade. Nur wenige Monate später wurde die Steuerpolitik dann aber zum Top-Thema auf der politischen Agenda. Schon in den Jahren und Jahrzehnten davor waren immer wieder grundlegende Reformen der direkten Besteuerung diskutiert worden. Hohe Steuersätze, ausgehöhlte Bemessungsgrundlagen und ein kompliziertes Steuerrecht wurden zunehmend als Belastung für die wirtschaftliche Entwicklung ausgemacht und als Verletzung der Steuergerechtigkeit kritisiert. Anpassungsdruck im Zuge der Globalisierung, zunehmender internationaler Steuerwettbewerb, die schwache gesamtwirtschaftliche Entwicklung und die steigende Arbeitslosigkeit weckten die Aufmerksamkeit der breiten wirtschaftspolitischen Öffentlichkeit für das Thema spätestens seit Mitte der 90er Jahre. Im Zuge der „Politik der ruhigen Hand“ glaubte die Bundesregierung seinerzeit, mit der Unternehmenssteuerreform 2001 und der schrittweisen Senkung der Einkommensteuersätze bis 2005 die wichtigsten Hausaufgaben in der Steuerpolitik erledigt zu haben. Mit der Agenda 2010 wandte sie sich der Reform der sozialen Sicherung und des Arbeitsmarktes zu.

Im Herbst 2003 eröffnete dann der „Bierdeckel“-Vorschlag des Finanz- und Wirtschaftsexperten der CDU Friedrich Merz die Diskussion um eine grundlegende Steuerreform. CSU und FDP traten mit ähnlichen Steuerreformkonzepten an die Öffentlichkeit. Besonders einflussreich waren die Vorschläge des Heidelberger Steuerprofessors und Verfassungsrechters Paul Kirchhof, insbesondere, als Angela Merkel ihn als designierten Finanzminister in ihr Kompetenzteam berief und das Thema im Wahlkampf aufgegriffen wurde. In den begleitenden Diskussionen wurde schnell klar, dass die kräftigen Steuersatzsenkungen kurz- bis mittelfristig große Budgetdefizite ausgelöst hätten. Angesichts der hohen Haushaltsdefizite waren Steuerausfälle im Bereich von einem Prozent des Bruttoinlandsprodukts und

* DIW Berlin, E-Mail: sbach@diw.de

mehr nicht zu verkraften. Verschärfend kam hinzu, dass deutliche Entlastungen vor allem der Spitzenverdiener unter Verteilungsgesichtspunkten sehr unpopulär waren. Die Union musste erkennen, dass man mit solchen Konzepten keine Wahlen gewinnen kann.

Nach der Bildung der großen Koalition war das Thema dann schnell vom Tisch. Zwar wurden die Vorschläge weiter entwickelt und umsetzungsfreundlicher gemacht. Hier sei vor allem die „Duale Einkommensteuer“ des Sachverständigenrats erwähnt oder auch das Reformkonzept der Stiftung Marktwirtschaft. Aber auch diese Vorschläge waren den Finanzpolitikern fiskalisch zu riskant und in ihren Systemveränderungen zu weit reichend. In bewährter Manier widmete sich die große Koalition den dringendsten Handlungsnotwendigkeiten bei der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung. Ergebnisse waren die Unternehmenssteuerreform 2008 und die Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge von 2009 an. Ferner erhöhte man die Mehrwertsteuer gleich um 3 Prozentpunkte auf einen Streich. Die Reform der Erbschaftsteuer steht nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts noch auf der Agenda und wird zurzeit beraten. Dann hat die Große Koalition ihr steuerpolitisches Programm abgearbeitet.

Dieser Beitrag gibt einen Überblick zu den steuerpolitischen Herausforderungen im Vorfeld und im Umfeld der Agenda 2010. Dazu werden zunächst wesentliche Entwicklungstrends des Steuer- und Abgabensystems herausgearbeitet (Kapitel 2). Anschließend beschreibt Kapitel 3 den permanenten Steuerreformprozess der letzten Jahrzehnte vor dem Hintergrund der sich ändernden steuerpolitischen Leitbilder. Intensiv werden die rot-grünen Steuerreformen sowie die jüngste Reform der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung diskutiert.

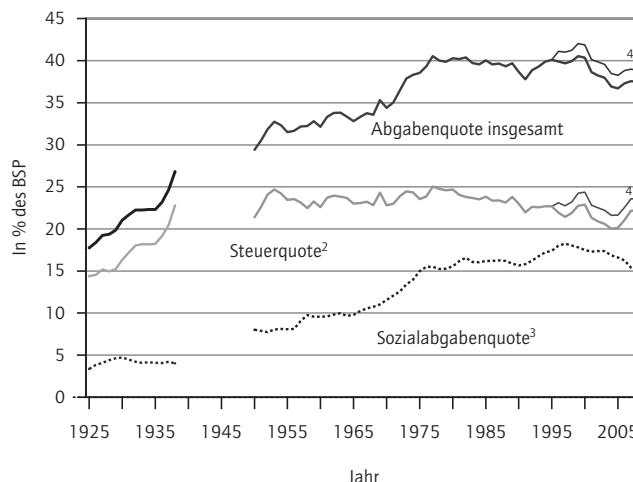
2 **Entwicklungstrends des Steuer- und Abgabensystems**

Der moderne Wohlfahrts- und Steuerstaat greift tief in die wirtschaftlichen Verhältnisse seiner Bürger und Unternehmen ein. Bei einer Abgabenquote (Steuern und Sozialabgaben in % des BIP) von gegenwärtig (2007) 39 % gehen zwei von fünf Euro volkswirtschaftlicher Wertschöpfung durch die „öffentliche Hand“. Aufgrund seiner großen wirtschaftlichen Bedeutung ist das Steuer- und Abgabensystem und seine Reform ein wichtiges Instrument der Wirtschaftspolitik, darüber hinaus von staatspolitischem Interesse allgemein. Denn es geht 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 Wirtschafts- und Sozialpolitik verfolgt. Nicht zuletzt ist zu bedenken, dass der Normalbürger primär durch die Besteuerung mit der staatlichen Eingriffsverwaltung konfrontiert wird. Der hoheitlich handelnde Staat gibt hier seine Visitenkarte ab. Die Erfahrungen, die die Bürger dabei machen, sind prägend für die Einstellung zu öffentlicher Verwaltung, Politik und Gemeinwohl.

Zunächst sei ein Blick auf die gesamtwirtschaftliche Bedeutung von Steuern und Sozialabgaben und deren Struktur im Zeitablauf geworfen. Die gesamtwirtschaftliche Steuerquote (Steueraufkommen in % des Bruttonsozialprodukts) verlief seit der Nachkriegszeit relativ konstant, sie schwankte in einer Bandbreite von 23 bis 25 %. In den letzten Jahren war sie eher niedriger, sie hat sich inzwischen aber wieder um die 23 % stabilisiert (Abbildung 1). Das ist im internationalen Vergleich eher niedrig (OECD 2007).

Abbildung 1

Gesamtwirtschaftliche Steuer- und Abgabenquoten 1925 bis 2008¹



¹ 2007 und 2008 geschätzt. ² Steuereinnahmen in % des BSP. ³ Sozialabgaben in % des BSP.
⁴ Einschließlich Kindergeld (das Kindergeld wird von 1996 an mit der Lohnsteuer verrechnet).

Quelle: DIW Berlin (2008).

Allerdings schließt das Steuersystem in Deutschland die Sozialbeiträge nicht ein, die ein Abgabensystem neben dem Steuersystem darstellen und im internationalen Vergleich hoch sind. Weite Bereiche der sozialen Sicherung werden in Deutschland nicht über allgemeine Steuern, sondern über lohn- und einkommensbezogene Beiträge finanziert. Durch die hohe Beitragsäquivalenz bei vielen Leistungen der Sozialversicherungen sind die Sozialbeiträge aus ökonomischer Sicht allerdings nur teilweise als Steuern einzustufen. Dies gilt für weite Bereiche der Renten- und Arbeitslosenversicherung. Bei Kranken- und Pflegeversicherung bewirken einkommensabhängige Finanzierung sowie die kostenlose Familienmitversicherung dagegen eine beträchtliche Umverteilung.

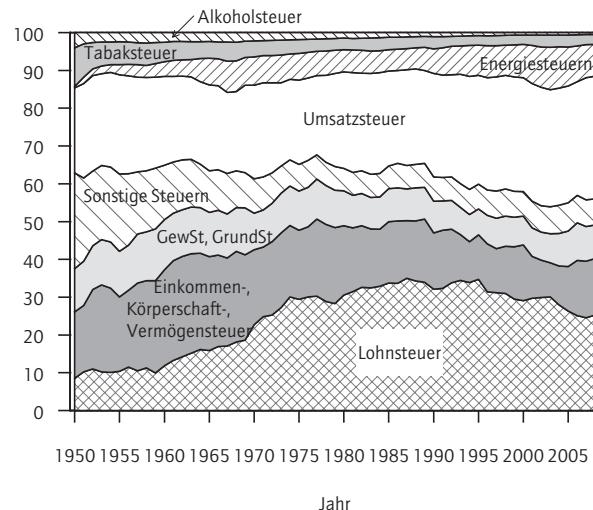
Lohnsteuer- und Sozialabgabenstaat kommt an Grenzen

Die Sozialbeiträge sind über die Jahrzehnte deutlich angestiegen. In den 70er und 80er Jahren machte sich der erhöhte Finanzierungsbedarf der Kranken- und Arbeitslosenversicherung bemerkbar. Nach 1990 sind die Sozialversicherungsbeiträge durch die Transferanforderungen der neuen Bundesländer angehoben worden. Erst in den letzten 10 Jahren konnten die Beitragsbelastungen durch die deutliche Aufstockung der staatlichen Zuschüsse an die Sozialversicherung leicht zurückgeführt werden. Dazu wurden Mehreinnahmen aus Erhöhungen der Mehrwertsteuer und der ökologischen Steuerreform verwendet. Innerhalb des Steueraufkommens ist das bis in die 90er Jahre zunehmende Gewicht der Lohnsteuer bemerkenswert (Abbildung 2). Der deutsche Steuerstaat ist im Laufe der Zeit zum Lohnsteuer- und Sozialabgabenstaat geworden.

Abbildung 2

Struktur des Steueraufkommens 1950 bis 2008¹

In %

¹ 2007 und 2008 geschätzt.

Quelle: DIW Berlin (2008).

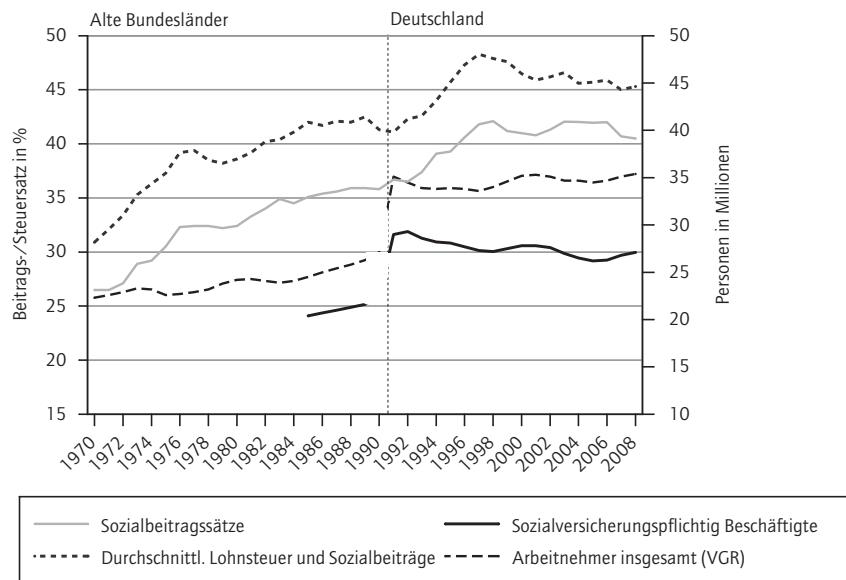
Dies blieb nicht ohne Folgen auf die Arbeitsmarktbeziehungen. Neben der allgemein schwachen Beschäftigungsentwicklung war die sozialversicherungspflichtige Beschäftigung rückläufig (Abbildung 3). Die Ausweitung von steuer- und abgabenbegünstigten Minijobs und („Schein-“)Selbständigkeit macht sich hier bemerkbar. Im Zusammenwirken mit der allgemeinen Lohnmoderation seit Beginn der 90er Jahre und verstärkt seit der Staginationsphase 2001 bis 2005 schlägt sich das in der schwachen Einnahmenentwicklung der Sozialkassen nieder. Die Lohnsteuer ist nicht so stark von dieser Erosion der Steuerbasis betroffen, da die starke Tarifprogression die Aufkommenselastizität erhöht. In die gleiche Richtung wirkt die tendenzielle Polarisierung der Lohnstruktur.

Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung: Von der synthetischen zur Dualen Einkommensteuer

Vergleichsweise schwach war in den letzten Jahren der Beitrag der Gewinn- und Vermögenseinkünfte zum Steueraufkommen. Neben schrittweisen Steuerentlastungen (Tarifsenkungen, Abschaffung der Vermögen- und Gewerbekapitalsteuer) drückten Steuervergünstigungen in den 90er Jahren das Aufkommen, die im Zuge der Investitionsförderung in den neuen Bundesländern gewährt wurden (Sonderabschreibungen, Investitionszulagen). Daneben spielen Gestaltungsspielräume und die geringere Kontrollintensität der Finanzverwaltung bei den Beziehern von Gewinn- und Kapitaleinkünften eine Rolle. Nicht zuletzt macht sich die Internationalisierung der wirtschaftlichen Beziehungen in den Steuersystemen bemerkbar. In Europa haben seit Beginn der 80er Jahre viele Länder ihre Steuersätze auf Gewinne und Kapitaleinkünfte gesenkt, um international mobile Investoren und Ka-

Abbildung 3

Sozialbeiträge und Lohnsteuer, Arbeitnehmer und sozialversicherungspflichtig Beschäftigte 1970 bis 2008



Quelle: DIW Berlin (2008).

pitalanleger anzulocken bzw. im Land zu halten. Eine umfassende Einkommensbesteuerung einschließlich der Unternehmensgewinne, wie sie mit der weitgehenden Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer durch das Vollanrechnungsverfahren in Deutschland bis 2001 praktiziert wurde, musste aufgegeben werden. Die Körperschaftsteuer wurde gesenkt und auf das klassische System umgestellt. Ferner wird von 2009 an eine Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte eingeführt. In vielen Ländern ist schon seit den 90er Jahren eine „Schedulierung“ der Einkommensteuer zu beobachten. Gewinn und Kapitaleinkünfte werden gesondert, proportional und niedriger besteuert im Vergleich zu den progressiv steigenden Steuersätzen auf Arbeits- und Transfereinkommen. Die skandinavischen Länder haben diese Entwicklung mit der „Dualen“ Einkommensteuer systematisch umgesetzt.

Von der direkten zur indirekten Besteuerung

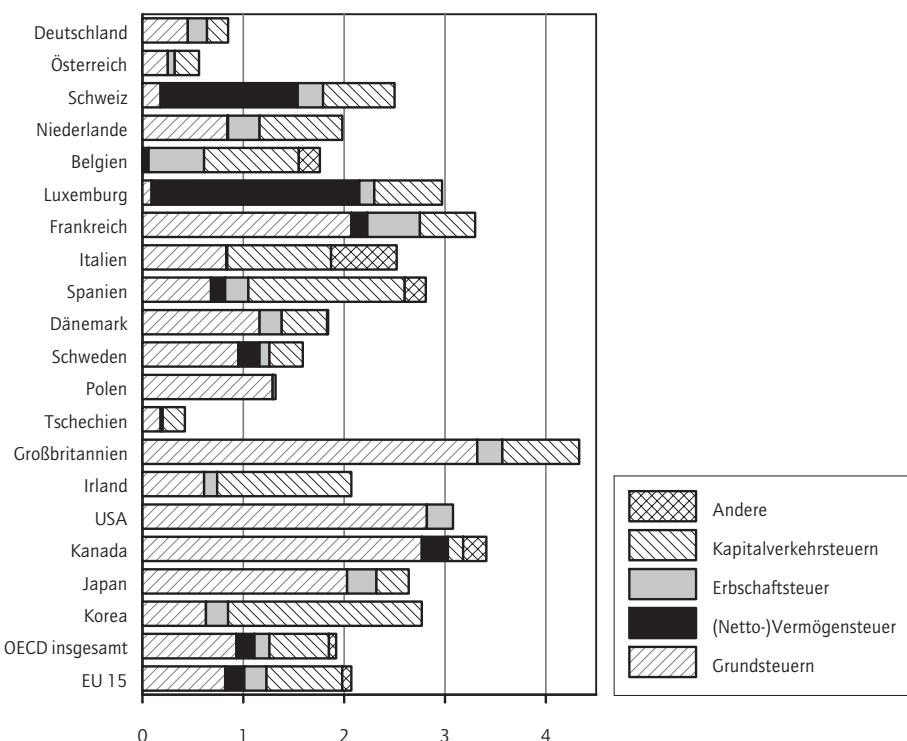
Während die „direkte“ Besteuerung der Einkommen und Vermögen bis in die 80er Jahre immer gewichtiger geworden ist, ist seitdem die indirekte Besteuerung wieder auf dem Vormarsch (Abbildung 2). Letztere wird vor allem durch die Mehrwertsteuer getragen, die im Laufe der Jahrzehnte zum zweiten Standbein des deutschen Steuerstaates wurde. Seit der Wiedervereinigung wurde sie schrittweise auf das europäische Durchschnittsniveau angehoben, zuletzt 2007 auf 19 %. Auch die Energiebesteuerung wurde in mehreren Stufen angehoben, während der 90er Jahre zur Finanzierung der einigungsbedingten Belastungen, dann in fünf Schritten durch die ökologische Steuerreform 1999 bis 2003.

Das Mehraufkommen der ökologischen Steuerreform wird zum größten Teil für die Aufstockung des Bundeszuschusses an die Rentenversicherung verwendet. Dadurch konnte der Beitragssatz der Rentenversicherung um 1,7 Prozentpunkte gesenkt werden. Die Alkohol- und Tabakbesteuerung hat dagegen in ihrer fiskalischen Bedeutung abgenommen. Die Tabaksteuern wurden zwar in den letzten Jahren regelmäßig angehoben, zuletzt um einen höheren Bundeszuschuss an die Gesetzliche Krankenversicherung zu finanzieren. Allerdings sind die Einnahmen kaum gestiegen und waren kurzfristig sogar rückläufig. Das Steuerbelastungsniveau befindet sich hier offenbar auf dem Scheitelpunkt der „Laffer-Kurve“. Während Tanken für die Rente gut klappt, hat Rauchen für die Gesundheit nicht funktioniert.

Abbildung 4

Aufkommen vermögensbezogener Steuern in ausgewählten OECD-Ländern 2004

In % des Bruttoinlandsprodukts (BIP)



Quelle: OECD Revenue Statistics (2007).

Vermögensbezogene Besteuerung schwach

Die Besteuerung von Vermögenswerten ist in Deutschland schwach. Dies liegt vor allem an den notorischen Problemen der steuerlichen Immobilienbewertung. Bei der Grundsteuer werden immer noch die völlig veralteten Einheitswerte nach den Wertverhältnissen von 1964 verwendet, in den neuen Ländern sogar nach den Werten von 1935. Vermögensteuer und die Gewerbekapitalsteuer wurden 1997/98 abgeschafft. In vielen Ländern, in denen die vermögensbezogene Besteuerung eine höhere fiskalische Bedeutung hat, spielen Grundsteuern oder lokale Vermögensteuern eine große Rolle bei der Finanzierung von kommunalen Leistungen (Abbildung 4). Auch die Erbschaftsteuer ist in anderen Ländern fiskalisch bedeutsamer, wenn auch mit abnehmender Tendenz im Zuge des Steuerwettbewerbs.

Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?

Daneben gibt es in einzelnen Leistungsbereichen des Staatssektors Entwicklungen, individuell zurechenbare Leistungen stärker entgeltlich zu machen. Dies kann geschehen durch verstärkte Gebührenfinanzierung oder Privatisierung unter öffentlicher Regulierung. Typische Bereiche sind die Hochschulen, die Verkehrsinfrastruktur oder einzelne Leistungen im Rahmen der kulturellen und sozialen Infrastruktur. Bei der sozialen Sicherung steht eine Beschränkung auf das Kerngeschäft des Risikoausgleichs bei den fundamentalen Lebensrisiken auf der Tagesordnung. Die erweiterte Lebensstandardsicherung muss dann stärker mit leistungsäquivalenten Beiträgen finanziert oder auf die private oder betriebliche Vorsorge verlagert werden. Größere fiskalische Bedeutung haben diese Tendenzen bisher allerdings nicht. Längerfristig könnten sie allerdings die Staatsquote spürbar zurückführen. Die Besteuerung wird aber weiterhin die wesentliche Finanzierungsquelle für die öffentlichen Leistungen bleiben.

3 Steuerpolitische Leitbilder und permanente Steuerreform

Vom Wohlfahrts- und Interventionsstaat zur angebotsorientierten Finanzpolitik

In der Geschichte der Bundesrepublik gab es seit der unmittelbaren Nachkriegszeit regelmäßige Anläufe zu einer umfassenden 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.¹ 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 (Schmölders 1954). Die Umsetzung dieser Ziele blieb jedoch Stückwerk. Die Steuerpolitik beschränkte sich zunächst im Wesentlichen auf Tarifsenkungen bei den direkten Steuern. Zugleich wurde der Wiederaufbau mit investitionsfördernden Steuervergünstigungen (etwa die „Sieben-

¹ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974: 9).

erparagraphen“ §§ 7a–7f) gefördert. Damit war zugleich dem „steuerpolitischen Mehrzweckinterventionismus“ mittels Steuervergünstigungen Bahn gebrochen. Ab Ende der 50er Jahre traten stärker regional- und strukturpolitische Fragen in den Vordergrund: die Mittelstandsförderung, die Förderung strukturschwacher Gebiete, die Förderung einzelner Branchen wie Kohlebergbau, Schiffbau (Muscheid 1986). Erst Mitte der 60er Jahre rückte die Reform der Umsatzsteuer, die damals noch nach dem Brutto-Allphasen-Verfahren erhoben wurde, in den Mittelpunkt des Interesses, wobei die Harmonisierungsanforderungen des Gemeinsamen Marktes der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft wichtige Anstöße brachten. Mit dem Übergang zum europäischen Mehrwertsteuersystem, einer Netto-Umsatzsteuer nach dem Vorsteuer-Abzugsverfahren, wurde eine grundlegende Reform durchgeführt, die bis heute Bestand hat und durch die europäische Steuerpolitik weiterentwickelt wurde.

Bei den weit reichenden Finanzreformen Ende der 60er Jahre, die Finanzverfassung und Finanzausgleich neu regelten und die öffentliche Finanzwirtschaft für die Zwecke der Konjunktursteuerung und der Strukturpolitik in Dienst nahmen, wurde das Steuersystem zunächst ausgeblendet. Erst nachdem die sozialliberale Regierung im Jahre 1969 die große Koalition abgelöst hatte, intensivierte sich die Diskussion um eine „große“ Steuerreform wieder. Sie stand nun unter den Vorzeichen von inneren Reformen, Ausweitung des öffentlichen Sektors, Strukturpolitik und Umverteilung. Zurückgreifend auf Vorüberlegungen aus der Zeit der großen Koalition war die Steuerreform von „Superminister“ Karl Schiller als Gesamtreform als eines der bedeutendsten und umfassendsten Reformvorhaben der Nachkriegszeit angekündigt worden. Eine Steuerreformkommission erarbeitete ein umfangreiches Gutachten (Gutachten der Steuerreformkommission 1971). Deren weit reichende 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 (Preusker 1979, Muscheidt 1986: 142 ff.). Nicht realisiert wurde dagegen die ursprünglich geplante systematische Reform und Neukodifizierung der Einkommensteuer. Auch die Gewerbesteuer und die einheitswertabhängige Vermögensbesteuerung hatten auf der Agenda der Steuerreform gestanden; heraus kamen lediglich kleinere Maßnahmen bei den Besteuerungsgrundlagen.

Als grundlegende Reformmaßnahme wurde von 1977 an die Körperschaftsteuer reformiert. Eingeführt wurde ein Vollarrechnungsverfahren mit gespaltenem Steuersatz, das bis 2000 Bestand hatte: Einbehaltene Gewinne wurden mit einem höheren Satz belastet (zuletzt mit 40%); bei Gewinnausschüttungen wurde diese Belastung auf 30% ermäßigt. Reformiert wurde in den 70er Jahren auch das Steuerverwaltungsrecht mit der Neufassung der Abgabenordnung. Ferner war bereits zu Beginn des Steuerreformprozesses das Außensteuergesetz eingeführt worden, mit dem Steuerumgehungen durch Einkünfteverlagerungen in das Ausland entgegengewirkt werden sollte. Gemessen an ihren ursprünglichen Ankündigungen blieben die Ergebnisse der Steuerreform in den 70er Jahren letztlich Stückwerk. Die große Reform der Einkommensteuer ist bis heute ausgeblieben.

Seit Beginn der 80er Jahre entstanden die Konzepte der angebotsorientierten Wirtschaftspolitik („supply-side-economics“), die für die Steuerreformdiskussion bis heute prägend

sind. Paradigmatisch und ideologisch rückten 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 fiskalische Funktion der öffentlichen Einnahmen zu beschränken hat. Abgelehnt werden diskretionäre Interventionen der staatlichen Wirtschaftspolitik, zum einen, weil sie häufig nicht hinreichend präzise dimensioniert werden können und zum anderen, da sie anfällig für Interventionen von Interessengruppen sind. Zentrale politische Leitlinien sind der Abbau von Allokations-, „Verzerrungen“, von Leistungshemmissen sowie von Beeinträchtigungen der Flexibilität der Produktionsfaktoren. Nicht zuletzt soll der Produktionsstandort im internationalen Wettbewerb gesichert werden, ein Aspekt, der in den letzten Jahren im Zuge von Internationalisierung und Steuerwettbewerb stark in den Vordergrund getreten ist. Popularisiert wurden die Ideen der angebotsökonomischen Steuerpolitik anhand der berühmten „Laffer Curve“.² Der Tenor der darauf beruhenden Steuerreformvorschläge lautete „niedrige Steuersätze bei breiten Bemessungsgrundlagen“.

Nach dem Regierungswechsel 1982 griff die 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 verringerte. 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 viele Ungereimtheiten des Steuersystems ausgeklammert.

Seit Anfang der 90er Jahre stand die Finanzpolitik im Zeichen der deutschen Einheit. Steuererhöhungen waren zunächst tabu, Steuerreformen kein Thema. Im Rahmen der regionalen Gebietsförderung wurden massive Steuervergünstigungen für Sachinvestitionen in den neuen Bundesländern eingeführt (Investitionszulage, Sonderabschreibungen). Die Veranlagungsbesteuerung von Gewinnen und Vermietungseinkommen war seit 1991 stark rückläufig. Nachdem aufgrund des anhaltend hohen Transferbedarfs die Finanzierungsdefizite steil anstiegen, wurden die Verbrauchsteuern mehrfach erhöht und der Solidaritätszuschlag erhoben, zuletzt permanent von 1995 an.

Seit den 90er Jahren setzte dann das Bundesverfassungsgericht mit seinen Urteilen zum Kinderfreibetrag, zum Grundfreibetrag, zur Zinsbesteuerung, zur Einheitsbewertung bei Vermögen- und Erbschaftsteuer, zur Besteuerung von Alterseinkünften sowie zur neuen Bewertung bei der Erbschaftsteuer 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% eingeführt. Gleichzeitig wurde der Sparerfreibetrag deutlich auf 6 000 DM erhöht, in den Folgejahren jedoch wieder mehrfach gesenkt. Mit dem Standortsicherungsgesetz wurden von 1994 an die Körperschaftsteuersätze weiter reduziert und auch der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte

² Benannt nach Arthur B. Laffer, dazu Wanniski (1979: 7 ff.).

te gesenkt. Finanziert wurden diese tariflichen Entlastungen durch Verschlechterungen der Abschreibungsbedingungen für Betriebsgebäude und betrieblich genutzte Pkw. Aus finanziellen Gründen wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 die vom Verfassungsgericht vorgegebene Orientierung des Grundfreibetrages am sozialhilferechtlichen Existenzminimum nicht vollständig realisiert und der linear-progressive Steuertarif wieder aufgegeben, gerade sechs Jahre nach dessen vielgelobter Einführung.

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, bei der allerdings von vornherein klar war, dass sie mit den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts nach Bewertungsgleichheit der Vermögensarten nicht zu vereinbaren sein war. Entsprechend kippte das Bundesverfassungsgericht diese Regelungen im Jahr 2006.

Hatten die Finanzpolitiker aller Parteien die vielbeachteten Vorschläge der Bareis-Kommission (1995) zunächst als unrealistisch und unfinanzierbar zu den Akten gelegt, so entwickelte sich vom Sommer 1996 an eine intensive Diskussion über grundlegende Reformen bei der Unternehmen- und Einkommensbesteuerung. Anhaltende Wachstumschwäche, 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 Aufnahmefähigkeit von Öffentlichkeit und politischer Willensbildung für grundlegende Strukturreformen bei der direkten Besteuerung der Leistungseinkommen geschärft. 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 (1996), der einen dreistufigen Einkommensteuertarif ab einem steuerfreien Existenzminimum von 12 000 DM vorschlug, der Spaltensteuersatz sollte bei 28 % ab einem Einkommen von 30 000 DM gelten. Andere Parteien und Verbände machten ähnliche Vorschläge. Die Diskussion glich in vielem der Reformdiskussion um die Vorschläge von Merz, Kirchhof etc. in den Jahren 2003 bis 2005 (vgl. unten). Schnell wurden die erheblichen Steuerausfälle deutlich, die mit drastischen Steuersatzsenkungen verbunden sind. Diese durch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen zu kompensieren hätte die ersatzlose Streichung sämtlicher Steuervergünstigungen bedeutet. Darüber hinaus wurden auch damals Abzugsverbote oder Pauschalierungen bei Werbungskosten oder Sonderausgaben vorgeschlagen, was den Kernbereich der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit tangiert.

Die von der Bundesregierung eingesetzte Steuerreform-Kommission (1997) legte ein umfassendes, aber weniger radikales Reformkonzept für Einkommen- und Körperschaftsteuer vor („Petersberger Steuervorschläge“). Diese empfahl eine deutliche Senkung des Einkommensteuertarifs, insbesondere im oberen Tarifbereich, als auch der Körperschaftsteuersätze. Zur Finanzierung waren zahlreiche Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen sowie Erhöhungen bei Verbrauchsteuern oder Umsatzsteuer vorgesehen. Die Reform scheiterte schließlich, da die Bundestagsopposition und Bundesratsmehrheit unter Führung des damaligen SPD-Vorsitzenden Oskar Lafontaine im Vorfeld der Bundes-

tagswahl von 1998 nicht bereit waren, Kompromisse einzugehen. Schließlich verständigte man sich auf die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer von 1998 an. Die Steuerausfälle der Gemeinden wurden durch eine Beteiligung an der Umsatzsteuer in Höhe von 2,2% kompensiert. Ferner wurde der Solidaritätszuschlag um zwei Prozentpunkte auf 5,5% gesenkt. In dieser Höhe wird er bis heute erhoben. Schließlich wurde von April 1998 an die Mehrwertsteuer um einen Prozentpunkt angehoben. Die Einnahmen kamen der gesetzlichen Rentenversicherung zugute, um den Beitragssatz stabil zu halten.

Rot-grüne Steuerreformen

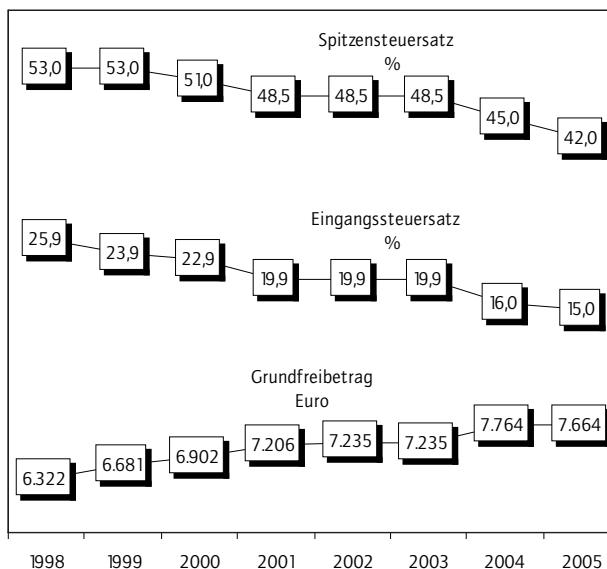
Die rot-grüne Regierungskoalition griff dann die im Wahlkampf steckenden gebliebenen Reformen der Unternehmens- und Einkommensbesteuerung wieder auf. Hatten deren Vertreter in der Opposition noch die „soziale Schieflage“ und „Gerechtigkeitslücke“ vieler angebotsökonomischer Leitbilder der Steuerpolitik angeprangert und die Steuerreformkonzepte der alten Regierung im Bundesrat blockiert, führten sie in der Regierungsverantwortung diese Politik weitgehend fort, allerdings mit gewissen Akzentverschiebungen.

In der Koalitionsvereinbarung vom Herbst 1998 wurde für die Unternehmensbesteuerung angestrebt, alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35% zu besteuern. Eine Bund-Länder-Kommission unter Beteiligung von Wissenschaft und Verbänden arbeitete anschließend konkrete Vorschläge aus (Brühler Empfehlungen 1999). Vorab wurden im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne auf 40% (1999) und der Spitzensatz der Einkommensteuer für gewerbliche Gewinne von 45% auf 43% (2000) gesenkt. Im Gegenzug wurden eine Reihe von Verschärfungen der Gewinnermittlung beschlossen, v.a. Einführung eines Wertaufholungsgebots, Einschränkungen der Teilwertabschreibung, Einschränkungen bei der Bildung von Rückstellungen, Abzugsverbot von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten in DBA-Staaten.

Mit dem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom Sommer 2000 wurden ab 2001 die Steuersätze gesenkt und die Struktur der Unternehmensbesteuerung grundlegend reformiert. Wesentliche Ziele waren die nachhaltige Förderung von Wachstum und Beschäftigung, die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und Investitionskraft durch Senkung der Steuerbelastung und die Stärkung der Innenfinanzierung und Eigenkapitalbasis durch Begünstigung der im Unternehmen belassenen Gewinne. Kernelemente der Reform waren schrittweise Tarifsenkungen bei der Einkommensteuer, insbesondere beim Spitzesteuersatz (Abbildung 5). Daneben enthielt die Reform einen Systemwechsel bei der Unternehmenssteuer weg vom bis dahin geltenden Vollergebnisverfahren hin zum „klassischen System“ der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer wird seit 2001 mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% erhoben, der für einbehaltene wie für ausgeschüttete Gewinne gilt. Die Vollergebnisverfahren der Körperschaftsteuer auf die Körperschaft- oder Einkommensteuer von steuerpflichtigen Inländern wurde abgeschafft. Zur Verminderung von Doppelbelastungen sind seitdem Dividendeneinkünfte bei den Anteilseignern nur zur Hälfte einkommensteuerpflichtig („Halbeinkünfteverfahren“), bei Kapitalgesellschaften steuerfrei gestellt. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, die eine Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft hält, werden seit 2002 ebenfalls steuerfrei gestellt. Die einkommensteuerpflichtigen Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personenge-

Abbildung 5

Grundfreibetrag, Eingangssteuersatz und Spitzensteuersatz der Einkommensteuer 1998 bis 2005



sellschaften) wurden neben der Senkung der Einkommensteuersätze gezielt durch eine Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer entlastet, die sich nach dem 1,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags bemäß. Zur Finanzierung der Steuerausfälle sah das Steuersenkungsgesetz im Wesentlichen eine Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen vor.

Dieser Systemwechsel gab die bis dahin sehr weitgehende Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer auf. Die Einkünfte von Kapitalgesellschaften werden seitdem abgeschlossen und im Vergleich zu den Spitzensteuersätzen der Einkommensteuer relativ niedrig belastet. Primäres Ziel war es, die steuerlichen Standortbedingungen für international agierende Unternehmen und Investoren deutlich zu verbessern. Damit wurde der erste Schritt getan hin zu einer „Dualisierung“ der Einkommensteuer (Bach et al. 2000). Allerdings geschah dies nur halbherzig, da nur die Gewinneinbehaltung in der Kapitalgesellschaft entlastet wurde, während die Einkünfte aus anderen Finanzierungsformen sowie die Gewinne der Personenunternehmen weiterhin der progressiven Einkommensteuer unterliegen. Weiterreichende Entlastungen auch in diesen Bereichen wären allerdings fiskalisch teuer geworden und auch nicht mit den Verteilungsvorstellungen der rot-grünen Regierungskoalition vereinbar gewesen.

Neben der Tarifentlastung und der Anhebung des Grundfreibetrags entlastete die rot-grüne Bundesregierung Familien mit Kindern. Kindergeld und Kinderfreibeträge wurden kräftig erhöht, Abzüge für berufsbedingte Kinderbetreuungskosten erhöht. Das 1996 eingeführte „Optionsmodell“ beim steuerlichen Familienleistungsausgleich, nach dem bei der Veranlagung zur Einkommensteuer entweder Kinderfreibeträge oder Kindergeld berücksichtigt werden, wurde beibehalten. Weitergehende Reformen der Ehegatten- und Familienbe-

steuerung, etwa eine Einschränkung des Splittingverfahrens bei zusammen veranlagten Ehepartnern und stärkere Entlastungen für Kinder, wurden mehrfach diskutiert, aber nicht umgesetzt (siehe hierzu den Beitrag von Katharina Wrohlich in diesem Heft).

Ferner schränkte die rot-grüne Bundesregierung die legalen Steuergestaltungsmöglichkeiten ein. Neben gezielten Regelungen gegen „hochprozentige“ Verlustzuweisungsmodelle (§ 2b EStG) wurde bei der Einkommensteuer eine Art „Mindestbesteuerung“ eingeführt, mit der die laufende Verrechnung von hohen Verlusten aus einzelnen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten begrenzt und zeitlich gestreckt wurde (§ 2 Abs. § EStG). Die Vorschrift erwies sich aber in der Anwendung als äußerst kompliziert und brachte letztlich kaum Mehreinnahmen. Von 2004 an wurde sie durch eine Begrenzung der Nutzung von Verlustvorträgen aus früheren Jahren ersetzt. Diese wirkt sich vor allem bei der Unternehmensbesteuerung aus, da die Unternehmen erhebliche Verlustvorträge bei der Gewerbe- und Körperschaftsteuer vor sich schieben. Das Haushaltbegleitgesetz 2004 reduzierte ferner eine Reihe von Steuervergünstigungen, die auf der Subventionsabbau-Liste der Ministerpräsidenten Koch und Steinbrück verzeichnet waren. Die für 2005 vorgesehene letzte Stufe der Steuerreform wurde teilweise auf 2004 vorgezogen, um die schwache Konjunktur zu stützen.

Ein steuerpolitischer Evergreen ist die Reform der Gemeindebesteuerung und der Kommunalfinanzen. Unter dem Druck einer sich zusätzlichen kommunalen Finanzkrise wurde 2002/03 eine Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen einberufen, in die Bund, Länder, Gemeindeverbände sowie die Wirtschaftsverbände und Gewerkschaften einbezogen waren. Greifbare steuerpolitische Ergebnisse kamen nicht heraus (Junkernheinrich 2003, Bericht der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ 2003). Im Zentrum stand die Gewerbesteuer, die im Laufe der Jahrzehnte zu einer Extra-Gewinnsteuer für Großunternehmen wurde. Die Kommunalverbände und die Gewerkschaften präferierten eine „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer durch eine breitere Besteuerung der kapitalbezogenen Wertschöpfung („Kommunalmodell“), um die Steuerbelastungen gleichmäßiger auf Wirtschaftsbereiche und Regionen zu verteilen. Dies stieß auf den massiven Widerstand der Wirtschaftsverbände, die eine Stärkung der ertragsunabhängigen Unternehmensbesteuerung strikt ablehnten. Sie schlugen ein kommunales Hebesatzrecht auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer vor („BDI/VCI-Modell“). Hier konnte kein Kompromiss gefunden werden. Auch der Vorschlag der rot-grünen Bundesregierung vom August 2003 zur Einführung einer rein gewinnbezogenen „Gemeindewirtschaftsteuer“, bei der auch die Freiberufler einbezogen werden sollten, scheiterte in den parlamentarischen Beratungen.

Nicht zuletzt war die ökologische Steuerreform ein Herzensanliegen der rot-grünen Bundesregierung. Die Idee, umweltpolitische Lenkungsimpulse mit anstehenden Reformen des Steuer- und Abgabensystems zu verbinden, war seit Beginn der 90er Jahren in einer breiteren Öffentlichkeit diskutiert worden. Im Zuge der ökologischen Steuerreform wurden ab 1999 Mineralölsteuersätze für Kraftstoffe, Gas und Heizöl erhöht sowie eine Stromsteuer eingeführt und erhöht (Tabelle 1). Das Steuermehraufkommen dieser Reform beträgt etwa 19 Milliarden Euro oder 0,8 % des BIP, wovon etwa 30 % auf die Stromsteuer und 55 % auf die höhere Kraftstoffbesteuerung entfallen. Davon wird der überwiegende Teil zur Aufstockung des Bundeszuschusses an die Rentenversicherung verwendet, was eine Senkung des Rentenversicherungsbeitragssatzes von 1,7 Prozentpunkten erlaubt. Allerdings waren Öffentlichkeit und Politik das wärmende energie-, standort- und beschäftigungspolitische Hemd letztlich näher als der umweltpolitische Rock. Mit Rücksicht auf

Tabelle 1

Energiesteuersätze 2007

Energieträger	Mengen-einheit	Steuer-sätze vor 1.4.1999	Erhöhung 1999 bis 2007 (kumuliert)			Nachrichtlich: Gesamtbelastung 2007		
			(ME)	Cent/ME	Cent/ME	Euro/GJ	Euro/tCO ₂	Cent/ME
Verkehrskraftstoffe								
Benzin	l	50,10	15,35	4,74	65,87	65,45	20,22	280,85
Diesel	l	31,69	15,35	4,29	57,97	47,04	13,14	177,63
Erdgas (Wärme)	kWh	0,186	0,364	1,01	18,04	0,550	1,53	27,28
Heizöl (leicht) (Wärme)	l	4,09	2,05	0,57	7,77	6,14	1,73	23,32
Heizöl (schwer), (Wärme) ¹	kg	1,79	0,71	0,18	2,31	2,50	0,64	8,12
Heizöl (schwer), Stromerz. ¹	kg	1,79	0,71	0,18	2,31	2,50	0,64	8,12
Kohle (Wärme)	GJ	–	33,00	0,33	2,22	33,00	0,33	2,22
Elektrischer Strom ²	kWh	–	2,05	5,69	37,96	2,05	5,69	37,96

1 Von 2000 an einheitlicher Mineralölsteuersatz für schweres Heizöl.

2 Unterstellt sind 0,54 kg CO₂-Emission je kWh im Durchschnitt über alle Kraftwerke.

die Wettbewerbsfähigkeit der energieintensiven Branchen blieben die Kohlen zunächst unbesteuert, lediglich im Wärmebereich werden sie von 2007 an geringfügig belastet. Heizöl und Gas werden bezogen auf den Energie- oder CO₂-Gehalt niedrig belastet (Tabelle 1).

Fazit zu den rot-grünen Steuerreformen: Die Entlastungen bei der Einkommensteuer sowie die Strukturreformen bei der Unternehmensbesteuerung trugen den dringenden Erfordernissen Rechnung. Weiterreichende Reformen mit unabsehbaren Folgen für das Steueraufkommen waren nicht angesagt. Der Anlauf zur Reform der Gemeindebesteuerung verlief im Sande. Mit der ökologischen Steuerreform wurde ein neuer Akzent gesetzt, der aber in der Umsetzung pragmatisch abgeschliffen wurde. Im Zuge der gesamtwirtschaftlichen Stagnationskrise und der „Politik der ruhigen Hand“ der Bundesregierung kamen dann die Strukturprobleme des Steuersystems in das Bewusstsein einer breiteren Öffentlichkeit. Vom Herbst 2003 an entbrannte dann eine breite Diskussion über grundlegende Steuerreformen, die sich bis in den Bundestagswahlkampf 2005 hinzog.

Diskussion über grundlegende Steuerreformen 2003–2005

Ab dem Herbst 2003 wurden eine Reihe von grundlegenden Reformkonzepten für die Einkommens- und Unternehmensbesteuerung in der breiteren Öffentlichkeit diskutiert. Die Vorschläge kamen aus dem bürgerlichen Lager und zielten darauf, durch eine Bereinigung der Besteuerungsgrundlagen und eine Senkung der Steuersätze das Steuersystem zu vereinfachen, standortfreundlicher zu machen und Anreize für mehr Wachstum und Beschäftigung zu setzen. Neu war, dass im Vergleich zu früheren Reformdebatten nicht nur einzelne Wirtschafts- und Finanzpolitiker, sondern maßgebliche Repräsentanten der bürgerlichen Parteien die Debatte prägten, Vorschläge machten und die Parteigremien zu entsprechenden Beschlüssen veranlassten.

Die Diskussion eröffnete der „Bierdeckel“-Vorschlag des seinerzeitigen Finanz- und Wirtschaftsexperten der CDU, Friedrich Merz (2003), der auf dem Bundesparteitag der CDU im November 2003 beschlossen wurde. Er enthielt einen Drei-Stufen-Einkommensteuertarif, der von einem Grundfreibetrag von 8 000 Euro an Sätze von 12 %, 24 % und 36 % (ab 40 000 Euro) aufweisen sollte. Steuerbefreiungen, Freibeträge, Steuerermäßigungen und Abzugsbeträge sollten weitgehend gestrichen, die Zahl der Einkunftsarten auf vier reduziert werden. Für die Unternehmensbesteuerung sollte ein neues Steuerbilanzrecht entwickelt werden, Kapitaleinkommen durch automatische Kontrollmitteilungen effektiver erfasst und in die Veranlagung einbezogen werden. Das Anrechnungsverfahren der Körperschaftsteuer sollte wieder eingeführt und die Gewerbesteuer durch eine wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer ersetzt werden. Ähnliche Konzepte wurden vom bayrischen Finanzminister Kurt Faltlhauser (2003) sowie von der FDP unter Federführung des Bundestagsabgeordneten Hermann Otto Solms (2003) vorgelegt. Wissenschaftliche Beratungsgremien wie der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung oder der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium beteiligten sich an dieser Diskussion mit weiteren Vorschlägen, ebenso die Wirtschaftsverbände oder „think tanks“ wie die Bertelsmann Stiftung oder die Stiftung Marktwirtschaft.

Besondere Aufmerksamkeit erregte dann der Heidelberger Steuerprofessor und ehemalige Verfassungsrichter Paul Kirchhof. Mit seiner Forschungsgruppe *Bundesteuergesetzbuch* hatte er einen Vorschlag für eine grundlegende Vereinfachung und Systematisierung des Einkommensteuerrechts entwickelt und breiter popularisiert (Kirchhof 2003). Vor allem nach seiner Berufung als Schattenfinanzminister der Unionsparteien im Bundeswahlkampf 2005 wurden diese Steuerreformpläne intensiv in einer breiten Öffentlichkeit diskutiert. Kirchhof schlug einen einheitlichen Steuersatz von 25 % (flat rate) ab einem steuerpflichtigen Einkommen von 18 000 Euro vor, der auch für die Körperschaftsteuer gelten sollte. Neben einem Grundfreibetrag von 8 000 Euro waren für niedrige Einkommen ermäßigte Eingangsteuersätze von 15 % und 20 % vorgesehen. Grundsätzlich sollte es nur noch eine Einkunftsart „Erwerbseinkünfte“ geben, alle einkunftsartspezifischen Sonderregelungen sollten wegfallen. Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Sparer-Freibetrag sollten ebenfalls gestrichen und an deren Stelle eine Vereinfachungspauschale von 2 000 Euro treten, die für alle Einkünfte außer den Gewinneinkünften gelten sollte. Die Bemessungsgrundlagen sollten durch weitgehende Streichung von Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen erheblich verbreitert werden, Abzugsmöglichkeiten mit teilweise privatem Charakter im Bereich der Einkunftsermittlung („gemischte Aufwendungen“ wie Pendlerkosten, häusliches Arbeitszimmer) sowie bei den Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen praktisch vollständig abgeschafft werden. Auf Grundlage eines neuen Steuerbilanzrechts sollten stille Reserven in den Bilanzen konsequent unterbunden, bei der Besteuerung von Vermietungsobjekten die Möglichkeiten zum Steuersparen radikal beschnitten werden.

Letztlich konnten sich diese Vorschläge nicht durchsetzen. Zum einen wurde deutlich, dass kräftige Senkungen der Steuersätze mit beträchtlichen Steuerausfällen verbunden gewesen wären. So ergaben Berechnungen des DIW Berlin, dass die Vorschläge von Merz/CDU, von Kirchhof und von der FDP zu Mindereinnahmen in Größenordnungen von 1,1 bis 1,6 % des BIP geführt hätten (Bach et al. 2004, Bach 2005, Bach und Steiner 2006). Noch gravierender war, dass die meisten Vorschläge vor allem die Steuerzahler mit den hohen Einkommen relativ stark entlasteten. Dies bot Rot-Grün im Wahlkampf gute Angriffspunkte, diese Pläne als fiskalisch unsolide und sozial unausgewogen zu brandmarken. Die möglichen Wachstumsimpulse und Steuervereinfachungseffekte wurden von der Fachwelt

ehler zurückhaltend eingeschätzt. Zwar sind positive Arbeitsmarktimpulse wahrscheinlich, längerfristig könnten verringerte Allokationsverzerrungen positive Wachstumsimpulse auslösen (Bach und Steiner 2006, Fuest et al. 2007). Diese sind aber unsicher, der Erfolg tritt frühestens nach einigen Jahren ein, und die zusätzlichen Steuereinnahmen bewirken vermutlich nur einen kleinen Selbstfinanzierungseffekt der Reformen. Deutliche Veränderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen können sich zudem kurz- bis mittelfristig negativ auf die wirtschaftliche Entwicklung auswirken, soweit sie mit Entwertungen von Investitionen und sonstigen Anpassungskosten verbunden sind. Unklar blieb, wie die beträchtlichen Budgetlücken die weit reichenden Reformkonzepte finanziert werden sollten. Angesichts der ausufernden Budgetdefizite hätten andere Steuern und Abgaben erhöht oder Staatsausgaben gesenkt werden müssen. Diese hätte die positiven wirtschaftlichen Impulse reduziert und weitere Wirkungen auf die Einkommensverteilung ausgelöst.

Im Hinblick auf die populäre Forderung nach Steuervereinfachung hätten die Vorschläge von Kirchhof et al. zweifellos große Fortschritte gebracht. Eine deutliche Senkung der Grenzsteuersätze reduziert auch die Anreize zur Steuergestaltung. Doch bedeutet eine systematische Durchforstung des Steuerrechts immer auch den Abschied von liebgewonnenen Privilegien einzelner Gruppen: angefangen von der Pendlerpauschale für Arbeitnehmer, über das Imparitätsprinzip bei der Gewinnermittlung bis hin zur Besteuerung von Immobilien und privaten Veräußerungsgewinnen. Dies löst naturgemäß heftigen Widerstand der Betroffenen aus. Die Erfahrungen aus der Steuerverwaltung zeigen zudem, dass vor allem die grundlegenden Fragen der Gewinnermittlung und des Werbungskostenabzugs am meisten Arbeit machen, etwa die Abgrenzung von den privaten Lebenshaltungskosten oder die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern (Haegert 1991, Stegmaier 1993). Auch bei Steuersätzen von 25 % wird es sich immer noch lohnen, Gewinne in das niedriger besteuerte Ausland zu verlagern oder mit dem Finanzamt über Sonderabschreibungen und Rückstellungen zu streiten, wenn auch weniger als heute. Gewinneinkommen sind eben kompliziert zur ermitteln, zumal in Zeiten internationalisierter Unternehmensverbünde mit den Möglichkeiten zur Arbitrage zwischen den nationalen Steuersystemen. Daher gibt es keine wirklich einfache Einkommensbesteuerung, hier muss man Kompromisse schließen.

Im Bundestagswahlkampf 2005 holte Bundeskanzler Schröder seine Partei mit einer bemerkenswerten Aufholjagd aus dem Stimmungstief, nicht zuletzt dank kräftiger Polemik gegenüber dem wirtschaftliberalen Kurs Angels Merkels und der Unionsparteien. Deren Steuerreformpläne sowie die nicht immer glückliche Kommunikation Kirchhofs spielten dabei eine gewisse Rolle. Bei der Bildung der großen Koalition wurden die grundlegenden Steuerreformmodelle schnell zu den Akten gelegt. Obgleich die SPD im Wahlkampf noch die von der Union vorgeschlagene Mehrwertsteuererhöhung auf 18 % als „Merkelsteuer“ abgelehnt hatte, einigte man sich schnell auf eine Mehrwertsteuererhöhung um 3 Prozentpunkte auf einen Streich ab 2007. Das Aufkommen wurde zur Senkung der Arbeitslosenbeiträge sowie zur Haushaltskonsolidierung verwendet. Dank der guten Konjunktur 2006/2007 ging diese Operation recht reibungslos über die Bühne. Das Mehraufkommen von gut einem Prozent des BIP hat maßgeblich dazu beigetragen, die öffentlichen Haushalte 2007 auszugleichen.

Angesichts von Internationalisierung, Standortwettbewerb und europäischem Steuersenkungswettlauf war allen Beteiligten klar, dass an der Unternehmensbesteuerung weiter gearbeitet werden musste. Deutschland war mit einer tariflichen Grenzbelastung von knapp

39 % bei den Gewinnen von Kapitalgesellschaften zuletzt europäischer Spitzenreiter. In Westeuropa lag die nominale Steuerbelastung 2007 im Durchschnitt bei etwa 30 %, in den neuen Mitgliedsländern bei unter 20 % (Sachverständigenrat 2006, European Commission 2007, Bach, Buslei und Dwenger 2007). Zwar ist durchaus umstritten, ob die effektiven Steuerbelastungen bezogen auf die tatsächlichen Gewinne in Deutschland ebenfalls an der Spitze liegen. So hatte das DIW Berlin für Deutschland aufgezeigt, dass in der Vergangenheit trotz der hohen Steuersätze nur ein mäßiges Aufkommen erzielt wurde und ein Vergleich der Unternehmensgewinne ausweislich der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) mit den steuerlich erfassten Gewinnen eine Lücke von mindestens 100 Milliarden Euro (2001) offenbart, dies entspricht gut 4 % des BIP (Bach und Dwenger 2007). Die tariflichen Grenzbelastungen sind aber für steuerliche Gestaltungen die entscheidende Größe und zumindest stimmungsmäßig auch für realwirtschaftliche Entscheidungen relevant.

In den Jahren 2005 und 2006 waren dann in der wirtschaftspolitischen Öffentlichkeit vor allem zwei Steuerreformkonzepte präsent: die Vorschläge einer Wissenschaftlergruppe im Auftrag der Stiftung Marktwirtschaft (2006) zur Unternehmensbesteuerung und zum Gemeindesteuersystem sowie die „Duale Einkommensteuer“, die der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006) mit Kooperationspartnern im Auftrag der Bundesregierung entwickelt hat. Die Große Koalition griff diese Vorschläge zwar nicht auf, weil sie ihr fiskalisch zu riskant und steuersystematisch zu weitreichend erschienen. Diese Vorschläge dürften jedoch wichtige Blaupausen für künftige Reformen darstellen.

Reformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft

Beim Reformkonzept der Stiftung Marktwirtschaft zur Unternehmensbesteuerung steht die Rechtsformneutralität im Vordergrund. Gewinne von größeren Unternehmen sollen zunächst einer „Einheitlichen Unternehmenssteuer“ unterliegen. Diese soll zwischen 19 und 22 % liegen, so dass zusammen mit einem Kommunalsteuerzuschlag als Ersatz der Gewerbesteuer von 6 bis 8 % eine Gesamtsteuerbelastung der Unternehmensgewinne von 25 bis 30 % entsteht. Ausschüttungen werden nach einem modifizierten Halbeinkünfteverfahren zusätzlich mit der persönlichen Einkommensteuer belastet, sodass die Gesamtbelastung der ausgeschütteten Gewinne maximal dem Spitzensatz der Einkommensteuer entspricht.

Damit Einzelunternehmer und Personengesellschafter wie bisher von den persönlichen Abzugsbeträgen und den niedrigeren Eingangssteuersätzen bei der Einkommensteuer profitieren, ist für jährliche Gewinne bis 120 000 Euro eine „transparente Entnahmesteuere“ vorgesehen: Bis zu dieser Höhe unterliegen die Gewinne der persönlichen Einkommensteuer des Unternehmers oder Gesellschafters gemeinsam mit seinen übrigen Einkünften; bei der Unternehmenssteuer bleibt diese Gewinnentnahme steuerfrei. Kleinunternehmer sollen wie bisher komplett in der Einkommensteuer bleiben können.

Die steuerliche Verselbstständigung des Unternehmens bewirkt, dass Verluste nicht mit positiven Einkünften bei der persönlichen Einkommensteuer verrechnet werden können, sondern auf der Unternehmensebene eingeschlossen bleiben (Lock-in-Effekt). Soweit Unternehmer persönlich für Verluste haften und für diese Verluste in Anspruch genommen

werden, sind Ausnahmen vorgesehen. Konzerne sollen von einer erleichterten Gruppenbesteuerung und Verlustverrechnung profitieren. Die Gewinnermittlung soll neu geregelt und das Einkommensteuerrecht sowie das Besteuerungsverfahren vereinfacht werden.

Zur Reform der Kommunalfinanzen schlägt die Stiftung Marktwirtschaft ein „Vier-Säulen-Modell“ vor:

- Für die Grundsteuer wird eine aufkommensneutrale Reform der Grundsteuer unter Beibehaltung des Hebesatzrechts mit einer vereinfachten und realitätsnäheren Bewertung der Immobilien angestrebt, wie sie von Bayern und Rheinland-Pfalz entwickelt wurde.
- Der Gemeindeanteil am Einkommensteueraufkommen (15 %) soll in eine kommunale Bürgersteuer überführt und mit Hebesatzrecht versehen werden. Vorgesehen ist ein proportionaler Steuersatz auf das zu versteuernde Einkommen nach Abzug des Grundfreibetrages, der bei heutigem Aufkommen durchschnittlich knapp 4 % betragen würde.
- Die Gewerbesteuer soll abgeschafft und durch eine kommunale Unternehmenssteuer mit Hebesatzrecht ersetzt werden. Vorgeschlagen werden Sätze in Höhe von 6 bis 8 % des Gewinns nach der einheitlichen Unternehmenssteuer.
- Eine kommunale Beteiligung am Lohnsteueraufkommen in Höhe von 2 % soll die Aufkommensverluste bei der Gewerbesteuer ausgleichen und die Einnahmen verstetigen. Die Mittel sollen nach Betriebsstättengemeinden verteilt werden, um die Arbeitsortkommunen zu stärken und auch Anreize zur Schaffung von Arbeitsplätzen zu setzen.

Duale Einkommensteuer des Sachverständigenrates

Mit seinem Vorschlag einer „Dualen Einkommensteuer“ will der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006) die steuerlichen Standortbedingungen verbessern und die wirtschaftliche Neutralität der Besteuerung erhöhen. Neben der Rechtsformneutralität soll vor allem die Investitions- und Finanzierungsneutralität der Unternehmensbesteuerung gestärkt werden. Das Konzept orientiert sich an Vorbildern aus den skandinavischen Ländern, die in den 90er Jahren diese Reform durchgeführt haben, insbesondere an Norwegen. Anders als die Stiftung Marktwirtschaft, deren Konzept durch die separate Besteuerung aller größeren Unternehmen nur deren einbehaltene Gewinne begünstigt, will die Duale Einkommensteuer die Steuerbelastung für sämtliche Unternehmens- und Kapitaleinkommen (einschließlich Vermietung und Verpachtung) begrenzen. Diese Einkünfte werden von der übrigen Einkommensbesteuerung abgetrennt und niedriger besteuert (daher „dual“), soweit sie eine Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals nicht übersteigen. Vorgeschlagen wird eine Belastung von 25 % (einschließlich Solidaritätszuschlag und Gewerbe- oder kommunalen Unternehmenssteuer) und eine kalkulatorische Verzinsung von 6 %. Darüber hinausgehende Gewinnanteile, die etwa durch persönliche Arbeitsleistungen der Unternehmer bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer, Risikoprämien oder Veräußerungsgewinne entstehen, sowie die übrigen Einkünfte, also vor allem Arbeitseinkommen sowie Renten und Pensionen, sollen weiterhin der progressiven Einkommensteuer unterliegen. Dafür ist die progressive Besteuerung wie bisher vorgesehen, um die hohen Aufkommenseinbußen und unerwünschten Verteilungswirkungen einer Flat Tax zu vermeiden.

Am Nebeneinander von „transparenter“ Besteuerung von Personenunternehmen durch die Einkommensteuer und separater Besteuerung der Kapitalgesellschaften durch die Körperschaftsteuer kann festgehalten werden, sodass hier kein Reformbedarf entsteht. Der Körperschaftsteuersatz wird mit dem Kapitalertragsteuersatz von 25 % abgestimmt. Die wesentliche Neuerung und „Achillesferse“ der Dualen Einkommensteuer ist die Aufteilung der Gewinneinkommen und anderer Kapitaleinkünfte in eine Normalverzinsung (Verzinsungsanteil) und sonstige Gewinnbestandteile (Ertragsanteil). Bei den Personenunternehmen kann dies anhand der Steuerbilanz des Unternehmens durchgeführt werden, indem das Aktivvermögen mit dem Rechenzins multipliziert wird und davon die Schuldzinsen abgezogen werden (Bruttomethode).³ Auch bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sollen Gewinnausschüttungen sowie Veräußerungsgewinne, die über die kalkulatorische Verzinsung der Finanzanlage hinausgehen, in die Kapitaleinkommensbesteuerung der Anteilseigner einbezogen werden. Dazu wird die Verzinsungsbasis auf Ebene der Anteilseigner über die Anschaffungskosten der Beteiligung ermittelt. Dies macht zwar die Besteuerung der Kapitaleinkünfte bei der Einkommensteuer komplizierter, hat aber den Vorteil, dass die tatsächliche Wertentwicklung aus Sicht des letzten Beteiligten einschließlich der Wertsteigerungen auf den Kapitalmärkten erfasst wird und zugleich Gewinnverlagerungen in den niedriger besteuerten Verzinsungsanteil vorgebeugt wird (z. B. durch niedrigere Geschäftsführer-Gehälter und andere „verdeckte Gewinnausschüttungen“).

Unternehmensteuerreform 2008

Wesentliches Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 war „neben der Erhöhung der Standortattraktivität die längerfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrats“. Es ging also maßgeblich um die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen ins Ausland und andere Gestaltungen bei der Gewinnermittlung. Dazu wurde die tarifliche Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften durchschnittlich auf unter 30 % gesenkt, indem der Körperschaftsteuersatz auf 15 % und die Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5 % reduziert wurde. Für Personenunternehmen wurden vergleichbare Entlastungen für nicht entnommene Gewinne bei der Einkommensteuer vorgesehen. Der Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer stieg vom 1,8-fachen auf das 3,8-fache des Steuermessbetrags. Bei der Gewerbesteuer wurde die 50 %-ige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen einschließlich bisher hinzugerechneter Mieten und Pachten durch eine 25 %-ige Hinzurechnung sämtlicher Zinsen sowie den Finanzierungsanteilen von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizzenzen unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 100 000 Euro ersetzt. Ferner gilt eine Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte mit einem Satz von 25 % von 2009 an. Um die Steuerausfälle zu begrenzen, fielen der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer sowie die Messzahl-Staffelung bei der Gewerbesteuer von Personenunternehmen weg. Außerdem wurden steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten verringert und die Bemessungsgrundlage verbreitert.

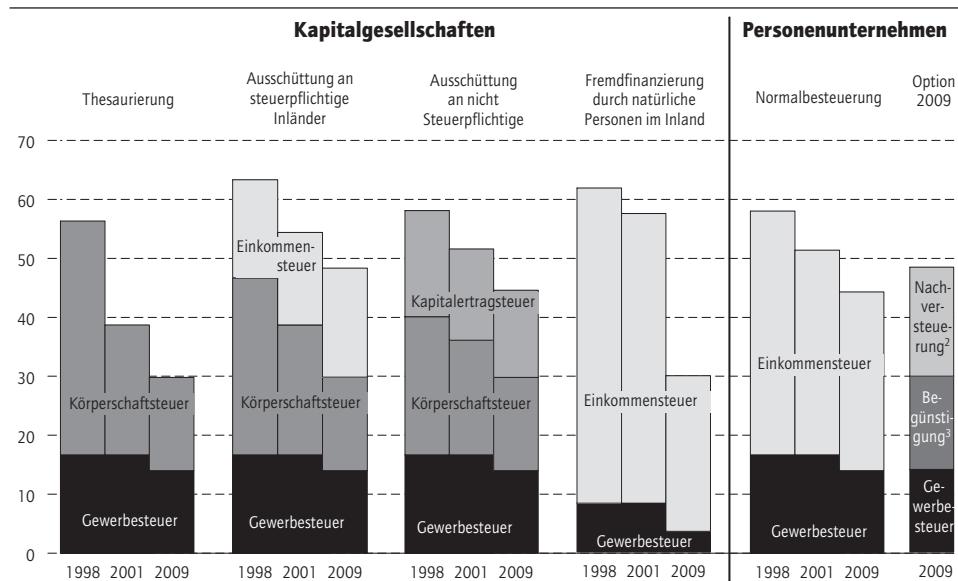
Mit Blick auf die internationalen Anforderungen der Gewinn- und Kapitaleinkommensbesteuerung geht die Senkung der Unternehmensteuersätze und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in die richtige Richtung. Die unterschiedliche Besteuerung von Finanzierungsformen, die durch die 2001er Reform eingeleitet wurde, wird durch die Reform

3 Das Finanzvermögen (Beteiligungen, sonstige Finanzanlagen und Kasse) bleibt bei der Verzinsung des Aktivvermögens außen vor, dafür werden die Kapitalerträge dem Verzinsungsanteil hinzugerechnet.

Abbildung 6

Nominale Grenzsteuerbelastung der Unternehmensgewinne¹ 1998, 2001 und 2009

In %



1 Unter folgenden Annahmen: Gewerbesteuer-Hebesatz 400 %; bei Personenunternehmen werden Freibetrag und Staffeltarif vernachlässigt; Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer; 2009: ohne „Reichensteuer“-Zuschlag, ohne Zinsschranke. **2** Bei Entnahme der begünstigten Gewinne.

3 Für nicht entnommene Gewinne.

Quelle: DIW Berlin (2008).

indes weiter fortgesetzt (Abbildung 6). Da man aus fiskalischen und verteilungspolitischen Gründen die Spitzenbelastungen der Einkommensteuer nicht weiter senken wollte, ist die Reform von der Vorstellung geprägt, zwar Unternehmen steuerlich zu entlasten (d. h., die Mittel, die im Unternehmen investiert werden), nicht jedoch die Unternehmer mit ihren Einkünften, die sie aus dem Unternehmen herausnehmen. Die Begünstigung der Gewinnthesaurierung wird verstärkt und auch auf die Personenunternehmen übertragen. Ange- sichts der beträchtlichen Nachversteuerung von Gewinnausschüttungen sind Lock-in-Ef- fekte wahrscheinlich. Die Marktenkung von Eigenkapital wird steuerlich beeinträchtigt. Neu ist die Begünstigung der Fremdfinanzierung durch die Abgeltungsteuer, die Zins- einkünfte nur noch mit maximal 25 % belastet. Dies gilt formal zwar auch für Gewinn- ausschüttungen von Kapitalgesellschaften, die Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens gleicht dies allerdings wieder aus.

Zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sah die Reform eine Reihe von Einzelmaß- nahmen vor. Eine systematische Strategie, die tatsächlichen ökonomischen Gewinne mög- lichst breit und gleichmäßig zu erfassen, ist allerdings nicht zu erkennen. Man konnte sich des Eindrucks nicht erwehren, dass teilweise „mit der Brechstange“ vorgegangen wurde, um die politisch vorgegebenen Steuerausfälle von 5 Milliarden Euro zu halten. Dies gilt vor allem für Einschränkung von „Funktionsverlagerungen“ ins Ausland sowie

der Nutzung von Verlustvorträgen bei Gesellschafterwechsel und die Einführung einer „Zinsschranke“ gegen hohe Fremdfinanzierung (Maiterth und Müller 2007).

Fazit: Die Unternehmensteuerreform bedeutet sicher nicht die Systematisierung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung. Eher ist das Gegenteil der Fall. Zudem wächst in einer Übergangsphase die Rechtsunsicherheit. Immerhin wurde die Tarifbelastung deutlich reduziert, vom Spaltenplatz in Europa ins obere Mittelfeld. Insoweit ist die Reform ein richtiger Schritt. Darüber hinaus kann man aus den Diskussionen der vergangenen Jahre lernen, dass eine durchgreifende Vereinfachung und Systematisierung der deutschen Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung unter den Rahmenbedingungen von Globalisierung und internationalem Steuerwettbewerb nur möglich ist, wenn man die maximalen Einkommensteuersätze deutlich senkt. Werden Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuersätze aufeinander abgestimmt, verschwinden die unterschiedlichen Belastungen Finanzierungsformen. Die Duale Einkommensteuer des Sachverständigenrats leistet das, ohne die höheren Steuersätze für Arbeits- und Transfereinkommen aufzugeben zu müssen. Auch eine solche Reform führt allerdings zu deutlich höheren Steuerausfällen und entlastet vornehmlich Steuerpflichtige mit hohen Einkünften. Dazu war die Große Koalition aus politischen Gründen nicht bereit.

4 Ausblick

Seit Jahrzehnten werden immer wieder grundlegende Reformdiskussionen zur Unternehmens- und Einkommensbesteuerung geführt, die nach einem ähnlichen Muster ablaufen: Der Berg kreist, geboren wird ein Mäuschen. Die Reformdebatte beginnt, wenn das Unbehagen von Steuerpflichtigen und Öffentlichkeit steigt und der wirtschaftspolitische Problemdruck zu groß wird. Überlegungen aus Wissenschaft, Verbänden und Publizistik werden von Politikern aufgegriffen, euphorische Visionen für eine grundlegende „große“ Steuerreform formuliert, Erwartungen geweckt. Think tanks und Kommissionen produzieren Positionspapiere und ausführliche Berichte. Im politischen Diskurs stoßen die Vorschläge jedoch schnell auf zahlreiche Widerstände. Gegen Steuersatzsenkungen hat niemand etwas, aber sie kosten die Finanzminister Geld. Wenn bei den Bemessungsgrundlagen Steuerprivilegien und Steuergestaltungsmöglichkeiten gestrichen werden sollen, mobilisieren sich die Gruppeninteressen. Das gilt gleichermaßen für die Erhöhung anderer Steuern und Abgaben oder Ausgabenkürzungen. Von diesen Maßnahmen sind einzelne Gruppen stark betroffen, während sich die Entlastungen breit auf alle Steuerpflichtigen verteilen, beim Einzelnen aber nur wenig ankommt. Daher werden diese Maßnahmen im „barter and compromise“ der steuerpolitischen Willensbildung schnell aufgerieben.

Feldstein (1996) hat in einem einflussreichen Aufsatz zwischen „tax design“ und „tax reform“ unterschieden. Steuerreformen lösen Anpassungskosten aus, Betroffene verlangen Vertrauensschutz, bei Risikoaversion werden mögliche Verluste höher gewichtet als Gewinne, der Informationsstand zu den Steuerbelastungen und erst recht zu den wirtschaftlichen Wirkungen der Besteuerung ist gering. Die wirtschaftspolitischen Diskurse und die politisch-parlamentarische Willensbildung verlaufen vor diesem Hintergrund nicht sehr gradlinig und rational (Förg et al. 2007). Es gilt die Regel: „Alte Steuern sind gute Steuern“ (Bach 1994). Wenig tröstlich ist, dass dies bei anderen Reformfeldern der Agenda 2010 nicht viel anders war und ist.

Dennoch gibt es keinen Grund zu übermäßigem Pessimismus. In der Rückschau der letzten zwei Jahrzehnte hat sich vieles verbessert. Wenn der Problemdruck groß genug wird, ist die deutsche Steuerpolitik durchaus in der Lage, notwendige Reformen durchzuziehen. Getrieben durch die Strukturprobleme auf dem Arbeitsmarkt, Internationalisierung und Steuersenkungswettlauf sowie die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wurden die viele Unzulänglichkeiten beseitigt, die noch bis Mitte der 90er Jahre das Steuerrecht prägten. Allerdings waren die öffentlichen Kassen ständig leer. Daher durften Steuerreformen nicht viel kosten. Die unmittelbaren Verteilungswirkungen begrenzen zudem den Spielraum der Steuerpolitik. Senkungen der Spitzesteuersätze mit Blick auf die internationalen Anforderungen der Unternehmen- und Kapitaleinkommensbesteuerung entlasten die Wohlhabenden relativ stark. Gleichzeitig stagnieren die Masseneinkommen angesichts von Wachstumsschwäche und struktureller Arbeitslosigkeit seit Jahren, der Aufschwung kommt beim Normalbürger kaum an, die Polarisierung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse nimmt zu, Mehrwertsteuer und Ökosteuer wurden erhöht und die sozialen Sicherungssysteme wurden mit der Agenda 2010 stärker „aktivierend“ ausgestaltet. Vor diesem Hintergrund ist die „gefühlte“ Ungerechtigkeit von weiteren Steuerentlastungen des wohlhabenden Teils der Bevölkerung beträchtlich. Durchgreifende Entlastungen hoher Unternehmens- und Kapitaleinkommen sind daher schwer zu vermitteln. Daher beschränkt sich die Politik auf die dringendsten Handlungsbedürfnisse.

Viele Unzulänglichkeiten und Ungereimtheiten in den steuertechnischen Normensystemen bleiben dadurch erhalten oder verschärfen sich sogar. Bei jeder Steuerreform steht Steuervereinfachung auf der Agenda. Tatsächlich wurde das Steuerrecht bei jeder Reform komplizierter. Die Unternehmensteuerreform 2008 ist dazu ein Paradebeispiel. Steuertechnische Innovationen wie die Zinsschranke hoben neue Paragraphenverhaue und Bleiwüsten in das Steuergesetz.

Daher ist im bürgerlich-liberalen Lager und in weiten Bereichen der Mainstream-Wirtschaftswissenschaft die Sehnsucht nach dem großen Wurf latent geblieben. Neben ideo-logischen Komponenten wie Subsidiarität und Liberalismus wird diese Debatte von der Vorstellung gespeist, hohe Steuern haben starke negative Einflüsse auf die wirtschaftliche Entwicklung. Die „Laffer“-Kurve brachte diese Zusammenhänge vor 30 Jahren auf den Punkt. Theoretisch und vor allem empirisch ist dies allerdings keineswegs eindeutig. Die „Laffer“-Kurve lebt von den „Substitutionseffekten“ der Besteuerung. Die sind bei Grenzsteuersätzen von 50% und mehr plausibel, unklar ist aber, wie hoch sie ausfallen. „Einkommenseffekte“ können auch in die andere Richtung weisen. Empirisch zeigen sich häufig nur geringe Elastizitäten. Höherqualifizierte Arbeitnehmer oder Selbständige reagieren mit ihren Engagements und Arbeitszeiten kaum auf steuerliche Anreize, zumindest nicht kurzfristig. Die Steuerpolitik hat auf diese Entwicklung mit einer „Schedulierung“ bzw. Dualisierung der Einkommensbesteuerung reagiert. Dort wo die Steuerpflichtigen mobil sind und ausweichen können, wird entlastet, angefangen von international orientierten Kapitalanlegern und Investoren, über Rentner und Hausfrauen auf dem Arbeitsmarkt (Minijobs) bis zu Dienstleistungen in Privathaushalten, die im Regelfall über Schwarzarbeit abgewickelt werden. Andere fordern, Frauen steuerlich zu entlasten, weil sie zumindest als verheiratete Frauen stärker auf die Besteuerung reagieren als Männer (Alesina et al. 2007). Dass das Steuerrecht dadurch nicht einfacher wird, ist wenig überraschend. Steuervereinfachung bleibt eine unerreichbare Utopie.

Die Wirtschaftswissenschaft und die wissenschaftliche Politikberatung sollten hier zur Gelassenheit mahnen und vor allem die empirische Forschung vorantreiben. Nach mittlerweile fast 40 Jahren Optimalsteuerlehre gibt es Theorie ohne Ende. Wie aber die Steuern tatsächlich wirken, vor allem längerfristig, darüber weiß die Fachwissenschaft vergleichsweise wenig, wenn sie ehrlich ist. Das liegt auch daran, dass belastbare Datensätze Mangelware sind. Für die Arbeitsmarkt- und Sozialforschung stehen seit langem gute Haushaltssurveys wie das Sozio-ökonomische Panel (SOEP) des DIW Berlin zur Verfügung. In den letzten Jahren wurden interessante Einzeldatensätze aus der Verwaltung erschlossen. Dies erlaubt belastbare Schätzungen zu möglichen Verhaltensreaktionen auf die Reformen der Agenda 2010. Dagegen ist die Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung ein weitgehend weißer Fleck auf der statistischen Landkarte. Vor allem bräuchte man genauere und repräsentative Informationen über die steuerliche Gewinn- und Einkommensermittlung sowie zu den Beziehungen zwischen Unternehmen und deren Teilhaber, möglichst als Einzeldaten und als Panel. Dies gibt es in Deutschland nicht. Man weiß noch nicht einmal, wie viel steuerliche Abschreibungen oder Zinsausgaben die Unternehmen bei der Gewinnermittlung abziehen, geschweige denn, dass man Verhaltenswirkungen auf Änderungen dieser Regelungen schätzen könnte. Daher sind Schätzungen zu den Wirkungen der Zinsschranke oder zur Verschärfung der Abschreibungsregelungen mit großen Unsicherheiten verbunden. Ein Finanzpolitiker der großen Koalition stellte hierzu bei den Beratungen der Unternehmenssteuerreform im Frühjahr 2007 resignierend fest: „Wir schießen in den Wald hinein und warten bis einer umfällt.“

Literaturverzeichnis

Alesina, Alberto, Andrea Ichino und Loukas Karabarbounis (2007): Gender Based Taxation and the Division of Family Chores. Download unter: www2.dse.unibo.it/ichino/loukas36.pdf

Bach, Stefan (1994): Warum sind alte Steuern gute Steuern? Canard'sche Steuerregel und neue Theorieansätze. *Wirtschaftsdienst*, 74, 151–156.

Bach, Stefan (2005): Grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung: Inwieweit kann die Bemessungsgrundlage verbreitert und das Steuerrecht vereinfacht werden? Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 36/2005, 523–527. Download unter: www.diw.de/documents/publikationen/73/43556/05-36-2.pdf

Bach, Stefan, Hermann Buslei und Nadja Dwenger (2007): Unternehmenssteuerreform 2008: Positives Signal auf Kosten der Steuersystematik. Wochenbericht DIW Berlin Nr. 18/2007. Download unter: www.diw.de/documents/publikationen/73/57328/07-18-1.pdf

Bach, Stefan und Nadja Dwenger (2007): Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen. Wochenbericht DIW Berlin Nr. 5/2007. Download unter: www.diw.de/documents/publikationen/73/55734/07-5-1.pdf

Bach, Stefan, Peter Haan, Hans-Joachim Rudolph und Viktor Steiner (2004): Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 16/2004, 185–204. Download unter: www.diw.de/documents/publikationen/73/41622/04-16.pdf

Bach, Stefan, Bernhard Seidel und Dieter Teichmann (2000): Unternehmenssteuerreform – Einstieg in die duale Einkommensteuer? Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 11/2000.

Download unter: www.diw.de/deutsch/wb_11/00_unternehmenssteuerreform_einstieg_in_die_duale_einkommensteuer/30565.html

Bach, Stefan und Viktor Steiner (2006): Reformen der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung: Aufkommens-, Verteilungs- und Arbeitsangebotswirkungen. In: Christian Seidl und Joachim Jickeli (Hrsg.): *Steuern und soziale Sicherung in Deutschland: Reformvorschläge und deren finanzielle Auswirkungen*. Heidelberg, Physica, 27–53.

Bareis-Kommision (1995): Thesen der Einkommensteuer-Kommision zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Heft 55. Bonn.

Bericht der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ (2003): Bericht an die Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen. Bundesministerium der Finanzen, Sekretariat der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“. Berlin, 20. Juni 2003. Download unter: www.bundesfinanzministerium.de/nn_4486/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_V/007,templatelId=raw,property=publicationFile.pdf

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999): Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen 66. Bonn.

European Commission (2007): Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway. 2007 edition. Luxemburg. Download unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf

Faltlhauser, Kurt (2003): *Konzept 21 – Steuerreform. Für eine radikale und soziale Steuervereinfachung*. München.

Feldstein, Martin (1996): On the Theory of Tax Reform. *Journal of Public Economics*, 6, 77–104.

Förg, Michael, Dieter Frey, Friedrich Heinemann, Eva Jonas, Waldemar Rotfuß, Eva Traut-Mattausch und Peter Westerheide (2007): Psychologie, Wachstum und Reformfähigkeit. Gutachten für das Bundesministerium der Finanzen. Mannheim. Download unter: [ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/div/BMF_PWR_Kurzfassung_20070321.pdf](http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/div/BMF_PWR_Kurzfassung_20070321.pdf)

Fuest, Clemens, Andreas Peichl und Thilo Schaefer (2007): Is a Flat Tax politically feasible in a grown-up Welfare State? FiFo-CPE Discussion Paper No. 07-6. Download unter: http://opus.zbw-kiel.de/volltexte/2007/5611/pdf/FiFo-CPE-DP_07-06.pdf

Gutachten der Steuerreformkommission (1971): Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Heft 17. Bonn.

Haegert Lutz (1991): Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte. *Betriebs-Berater* 1991, 36–47.

Junkernheinrich, Martin (2003): Reform des Gemeindefinanzsystems: Mission Impossible? *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 72 (3), 423–443. Download unter: www.diw.de/documents/publikationen/73/42025/v_03_3_7.pdf

Kirchhof, Paul (Hrsg.) (2003): *Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer*. Heidelberg. Download unter: www.bundessteuergesetzbuch.de/

Merz, Friedrich, MdB (2003): Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland. Zehn Leitsätze für eine radikale Vereinfachung und eine grundlegende Reform des deutschen Einkommensteuersystems. Beschluss B 1 des 17. Parteitages der CDU Deutschlands 2003. Download unter: www.grundsatzprogramm.cdu.de/doc/120203-beschluss-pt-merz.pdf

Muscheid, Jutta (1986): *Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949–1982*. Berlin.

OECD (2007): *Revenue Statistics 1965–2006*. OECD, Paris.

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.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006): Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs und Steuerrecht, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung: Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005. Wiesbaden. Download unter: www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/press/dit_gesamt.pdf

Schmölders, Günter (1954): *Organische Steuerreform*. Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe. Berlin, Frankfurt a. M.

Solms, Hermann Otto (Hrsg.) (2003): Niedrig – einfach – gerecht. Die neue Einkommensteuer. Vgl. auch FDP-Fraktion: Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer; Bundestagsdrucksache 15/2349. Download unter: <http://dip.bundestag.de/btd/15/023/1502349.pdf>

Stegmaier, Wolfgang (1993): *Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte und Vorschläge zu ihrer Beseitigung*. Hochschulschriften zur Betriebswirtschaftslehre. Bd. 105. München.

Steuerreform-Kommission (1997): Reform der Einkommensbesteuerung. Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22. Januar 1997 („Petersberger Steuervorschläge“). Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Heft 61. Bonn.

Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuergesetzbuch“ (Hrsg.) (2006): Einfacher, gerechter, sozialer: Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung. Steuerpolitisches Programm. Berlin 2006. Download unter: www.stiftung-marktwirtschaft.de/module/Steuerpolitisches-Programm-Druckfassung.pdf

Uldall, Gunnar (1996): *Vorschlag für eine vereinfachte Einkommen- und Körperschaftsteuer*. Bonn.

Wanniski, Jude (1979): Taxes, Revenue and the “Laffer Curve”. In: A. B. Laffer und J. P. Seymour (Hrsg.): *The Economics of the Tax Revolt*. New York u. a. O., 7–12.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974): Gemeinsame Erklärung zur Reform des Steuersystems. In: Entschlüsse, Stellungnahmen und Gutachten 1949–1973. Tübingen.