

In den letzten Jahrzehnten wurde eine Vielzahl von Reformvorschlägen bei der Einkommensteuer unterbreitet, die aber mit Ausnahme der Umsatzsteuerreform in 1967 und der Körperschaftsteuerreform 1977 nicht in Kraft traten. Hier werden die bisherigen Reformversuche auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung nachgezeichnet und die aktuellen Vorschläge kurz vorgestellt.

2005 ein Reformjahr?

Zu Jahresbeginn verkündete der Vorsitzende der die Bundesregierung prägenden politischen Partei, 2005 werde das »Jahr der Entschlossenheit«. Die Medien führten uno sono den unmündigen Steuerbürgern vor Augen, welche Einkommensteuerentlastungen durch die »3. Stufe der Steuerreform« im Jahre 2005 wirksam werden. Besorgniserregend ist die Tatsache, dass die Bezeichnung »Reform« für jede marginale Rechtsänderung oder Tarifsenkung verwendet wird. So wird derzeit der Eindruck erweckt, ein mehrstufiges echtes Reformwerk sei realisiert worden. In Wirklichkeit trat jedoch lediglich eine überfällige Tarifanpassung in Kraft.

Jüngst hat der Bundesfinanzminister in einem umfangreichen Interview geäußert, dass er von der SPD-Arbeitsgruppe rechtzeitig zur Bundestagswahl die Vorlage eines Konzepts zur Steuerreform erwarte, und: »Das wird dann mein ideales Steuersystem sein« (zitiert in Süddeutsche Zeitung vom 15./16. Januar 2005, S. 21). Im Übrigen hielt er die Anregungen, etwa zur dualen Einkommensteuer für sehr vernünftig. Es keimt somit ein Funken Hoffnung auf eine sachliche Reformdiskussion in diesem Jahr auf. Da in den letzten Jahrzehnten eine Vielzahl von Reformvorschlägen unterbreitet, aber mit Ausnahme der Umsatzsteuerreform in 1967 und der Körperschaftsteuerreform 1977 nicht in ein Gesetzeskleid transformiert wurden, sollen die bisherigen Reformversuche auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung nachgezeichnet und die aktuellen Vorschläge kurz vorgestellt werden. Da das ifo Institut die Reformdiskussionen nach dem Ende des Weltkrieges stets intensiv begleitet hat, werde ich diese Überlegungen – vor allem zur Steuerreform 1955 – in die Betrachtung einbeziehen.

Die »Große Steuerreform 1955« als erste gewichtige Steuerreform nach dem Zweiten Weltkrieg

Vorauszuschicken ist, dass als umfassende Steuerreformen auf deutschem Territorium die Miquelsche Steuerreform von 1891 in Preußen und die Erzbergerische Steuerreform von 1925 im Deutschen Reich zu nennen sind.

Nach dem Zweiten Weltkrieg wurden zunächst von den Militärregierungen Steuerregelungen (Kontrollratsgesetze) erlassen und mit exorbitanten Steuersätzen ausgestattet (vgl. Bareis 1999). Bis zur Währungsreform in 1948 wurden nur geringe Steuersenkungen vorgenommen. Nachdem die Gesetzgebungshoheit 1949 auf die Bundesrepublik Deutschland übergegangen war, bemühte sich der Gesetzgeber, die Steuerbelastung zu verringern. Da aber die Besatzungsmächte einer raschen Milderung der Einkommensteuerbelastung entgegenwirkten (vgl. Bühner 1990), bemühte sich der deutsche Gesetzgeber, die Bemessungsgrundlage zu verschlanken. Die Bemessungsgrundlage wurde die Zielgröße für Reformansätze. So wurde u.a. durch neue Sonderabschreibungen (z.B. § 7a EStG) die Bemessungsgrundlage gekürzt und trotz hoher Tarife die Steuerbelastung erträglich gestaltet.

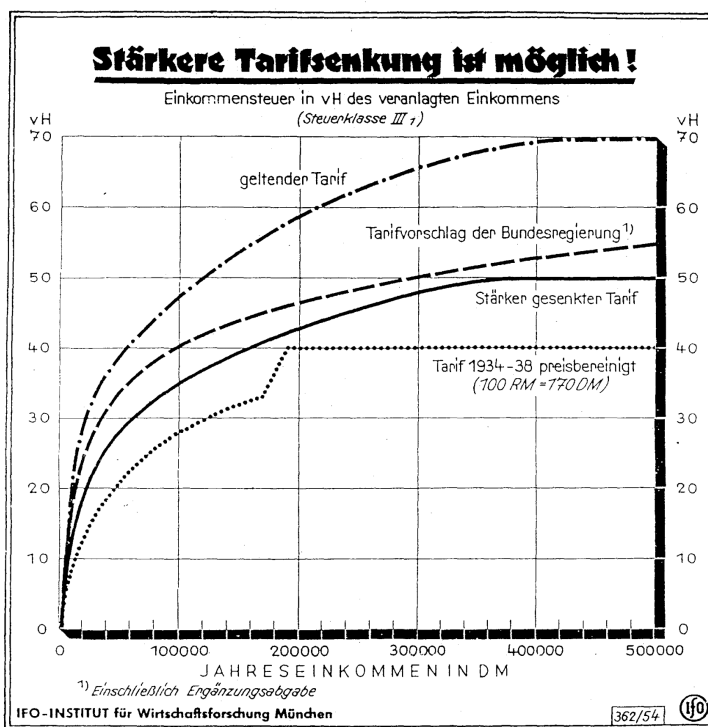
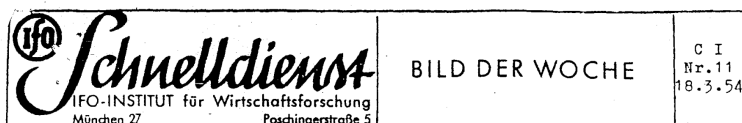
Allerdings konnte diese Methode nur bei denjenigen Steuerpflichtigen greifen, die Investitionen tätigten. Die Investitionsförderung wurde deshalb durch eine großzügige Sparförderung ergänzt. Zur Vermeidung von Verwerfungen bemühte sich der Gesetzgeber, weiterhin auch die Steuersätze kontinuierlich zu verringern. Dies geschah zunächst in kleinen, aber merklichen Schritten. Das wundersame

* Prof. Dr. Dieter Dziadkowski war Mitglied der Bareis-Kommission.

Wachstum gepaart mit sparsamer Haushaltsführung (Julius-Turm) ermöglichte jedoch bereits 1953 erhebliche Steuersenkungen zu planen. Bereits am 20. September 1949 hatte der damalige Bundeskanzler Konrad Adenauer im Rahmen seiner Regierungserklärung die Absicht verkündet, eine »umfassende Steuerreform« in die Wege zu leiten. Im Oktober 1951 hatte der Finanzausschuss des Bundesrates einen Arbeitsausschuss für die »Große Steuerreform« eingesetzt. Dieser legte unter Leitung des Hessischen Staatsministers der Finanzen, Heinrich Troeger, im November 1953 seinen Bericht vor, in dem die »Vordringlichkeit der Neugestaltung des Tarifs« in den Mittelpunkt gestellt wurde (vgl. Troeger 1954).

Die angestrebten Tarifsenkungen wurden in drei Schritten vorgenommen. Schwerpunkte bildeten die »Kleine Steuerreform«, die 1953 und 1954 ihre Wirkungen entfaltete, sowie die »Große Steuerreform«, die ab 1955 außer den Tarifsenkungen auch strukturelle Veränderungen bewirkte. Es sei nur hingewiesen auf die Einführung eines Formeltarifs und die Neuregelung der Rentenbesteuerung. Die ursprünglich erwogenen Verringerungen von Steuervergünstigungen wurden weitgehend zurückgestellt. Aus dieser Zeit stammt auch die Neigung, z.B. Sonderabschreibungen auch bei betriebswirtschaftlich nicht sinnvollen Investitionen anzustreben. Die Steuersparmodelle schossen wie Pilze aus dem Boden. Da sich für die Subventionsbereiche zudem ein verstärktes Besitzstandsdenken entwickelt hatte, konnten die Vergünstigungen bekanntlich bis heute nicht auf ein erträgliches Maß zurückgeführt werden.

Im Rahmen der Tarifdiskussion unterbreitete auch das ifo Institut am 18. März 1954 einen Vorschlag zur Neugestaltung des Einkommensteuertarifs. Es hielt die von der Bundesregierung geplante Tarifsenkung unter Berücksichtigung der Einschränkungen im Bereich der »Steuervergünstigungen« nicht für ausreichend und plädierte für eine stärkere Tarifsenkung. Der Vorschlag des ifo Instituts sah insbesondere eine erheblich stärkere Senkung des Spitzensteuersatzes und ebenfalls eine stärkere Abschmelzung des »Mittelstandsbauches« vor. Bei der Ausfallberechnung ging das ifo Institut von der Annahme aus, dass das »Sozialprodukt« 1955 gegenüber 1954 um 5% wachsen werde und das daraus resultierende Mehraufkommen im Vorschlag der Bundesregierung nicht vollständig berücksichtigt worden sei, zumal der »Fortfall der Begünstigungen« im geplanten Umfang zu steuerlichen Einkommensmehrungen und damit zu Einkommensteuererhöhungen führen werde. Hinzu komme die sich bei steigenden Einkommen verschärfende Pro-



gressionswirkung. Zudem wollte das ifo Institut an der Struktur eines Anstoßtarifs festhalten und kritisierte den Übergang auf einen von der Bundesregierung präferierten Formeltarif auf logarithmischer Basis. Die damals diskutierten Tarifverläufe (Ehepaar mit einem Kind) gehen aus dem »Bild der Woche« des ifo Schnelldienstes hervor.

Der Gesetzgeber lehnte sich weitgehend an den Vorschlag der Bundesregierung an und entschied sich auch für die Einführung eines Formeltarifs, der gerechter sein sollte als ein Stufen- oder Anstoßtarif. Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern wurde am 19. November 1954 vom Deutschen Bundestag beschlossen. Der Bundesrat stimmte dem Gesetz am 3. Dezember 1954 zu. Es datierte vom 16. Dezember 1954 und trat am 1. Januar 1955 in Kraft (BGBl. I 1954, 373 = BStBl. I 1954, 575). Damit war ein Gesetzgebungswerk beendet worden, das als »Große Steuerreform« bezeichnet wurde und im Hinblick auf sein Entlastungsvolumen bis heute unerreicht geblieben ist. Die Entlastungen beliefen sich rechnerisch bezogen auf die bisherige »alte« Rechtslage auf ca. 30%. Allerdings stellten die Tarifsenkungen nur zum Teil echte Steuerermäßigungen dar. Zum Teil handelte es sich lediglich um die Rückgewähr heimlicher Steuererhöhungen, die durch die Geldwertverschlechterung und die kalte Progression entstanden waren. Tabelle 1 ver-

Tab. 1
Nominelle Belastungsentwicklung bei der Einkommensteuer

Tarif	Einkommen in DM			
	6 000	10 000	20 000	100 000
1953	1 031	2 474	6 666	52 796
1954	975	2 319	6 307	48 623
1955	845	1 817	4 846	39 551

Quelle: Darstellung des Autors.

deutlich anhand einer beispielhaften Gegenüberstellung die nominelle Belastungsentwicklung.

Die Einkommensteuer wurde nach der Steuerklasse I, die der heutigen Grundtabelle entspräche, berechnet. Im Beispielsfall »Einkommen = 100 000 DM« ist der Durchschnittssteuersatz leicht erkennbar. Der Stufensteuersatz hierfür lag 1953 bei 71,25%, 1954 bei 65% und 1955 bei 48,26% (logarithmisch!).

Die erheblichen Tarifsenkungen waren u.a. auch deshalb notwendig, weil bei unverfälschter Bemessungsgrundlage die fast konfiskatorische Einkommensbesteuerung, die durch die Militärregierungen eingeführt worden war, zumindest nach heutigem Verständnis als verfassungswidrig zu qualifizieren gewesen wäre. Der Gesetzgeber konnte zur damaligen Zeit allerdings auch »großzügig« handeln, weil durch das Wirtschaftswachstum und die einhergehende Geldwertverminderung inflationär steigende Steuereinnahmen mit großer Sicherheit zu erwarten waren. An Grenzen des Wachstums war in der Wiederaufbauphase nicht zu denken. Umso bemerkenswerter ist die Tatsache, dass bereits vor Abschluss der Einkommensteuerfestsetzungen für das Jahr 1955 weiterer Reformbedarf erkannt wurde. Der Troeger-Ausschuss, der bereits 1954 die »Diskussionsbeiträge für die Große Steuerreform« vorgelegt hatte, veröffentlichte im November 1957 eine »Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung« (Troeger 1958). Die Vorschläge waren von dem Grundgedanken geleitet, »daß die Einkommensbesteuerung den jeweiligen wirtschaftspolitischen Notwendigkeiten angepaßt werden muß.« Diese Erkenntnis geriet leider alsbald in Vergessenheit. Bis heute ist nach wie vor Handlungsbedarf festzustellen.

Gewichtige Reformansätze seit 1956

Inzwischen ist seit der Verabschiedung des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern im Dezember 1954 ein halbes Jahrhundert vergangen. Die Debatte zur Einkommensteuerreform prägt immer noch die Steuerreformdiskussion. Während im ersten Jahrzehnt nach dem Zweiten Weltkrieg noch die Einflussnahme der Militärregierungen spürbar war, ist die notwendige Einkommensteuerreform inzwischen zwi-

schen die Mühlsteine »internationaler Wettbewerb« und »nationaler Verteilungskonflikt« geraten. Die halbherzigen Teilreformen in den letzten Jahrzehnten machen nunmehr eine Radikalreform notwendig. Allerdings besteht die Gefahr, dass die Reformvorhaben wieder an »haushaltsmäßigen Zwängen« scheitern. In subjektiver Auswahl sollen zunächst die gewichtigsten Reformansätze seit der Reform in 1955 erläutert werden.

In der bereits erwähnten »Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung«, die an die Finanzminister und Finanzsenatoren der Länder adressiert war, wurden bereits Vorschläge entwickelt, die noch heute Gültigkeit besitzen. Dort hieß es 1957 (!): »Das heute gültige Einkommensteuergesetz geht auf das Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934 zurück. Die zahlreichen Änderungen, die bisher vorgenommen wurden, haben das System im Kern nicht berührt, freilich ist aus dem kurzen und übersichtlichen Einkommensteuergesetz von 1934 eine z.T. kasuistisch differenzierte Regelung geworden, deren Schwergewicht in wichtigen Teilen in Durchführungsverordnungen und sogar in die Einkommensteuerrichtlinien verlagert wurde, die das Gesetz an Umfang trotz seiner Erweiterung und Ergänzungen um das Mehrfache übertreffen« (Troeger 1958, 5).

Diesem Befund aus dem Jahre 1957 ist nichts hinzuzufügen. Jedoch ist anzumerken, dass sich die Situation seit 1957 noch verschlimmert hat. Demjenigen, der sich einen Überblick über die üppige Gesetzgebungsarbeit zum Einkommensteuergesetz verschaffen will oder muss, seien die Vorworte des Einkommensteuerkommentars von Ludwig Schmidt zur Lektüre empfohlen. Der Kommentar erscheint in Kürze in 24. Auflage als Handkommentar. Kennzeichnend ist, dass im Laufe der Zeit aus den vormals schlichten Änderungsgesetzen inzwischen mediengerecht aufgebaute »Steuerentlastungsgesetze, Gesetz zur Familienförderung, Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts, Steuervergünstigungsabbaugesetz« geworden sind. Offensichtlich wird auf die Verpackung eines Gesetzes heutzutage sehr viel Wert gelegt.

Inhaltlich sind die meisten Vorhaben zur Reform nur in geringem Maße umgesetzt worden. Häufig wurden gewichtige Änderungen nur nach Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts durchgeführt. Im Zeitablauf sollen einige der gelungenen Teilreformen kurz skizziert werden. Vorab ist noch anzumerken, dass ein Kernproblem der Einkommensbesteuerung bis heute auch nicht ansatzweise gelöst wurde. Es handelt sich um die heimlichen Steuererhöhungen und die kalte Progression. Schon 1962 hatte der Bund der Steuerzahler für eine »Reform des Einkommensteuertarifs«, die vor allem den heimlichen Steuererhöhungen entgegenwirken sollte, plädiert. Insbesondere in der Aufbauphase nach dem Zweiten Weltkrieg nahmen die heimlichen Steuererhöhungen ein gravierendes Ausmaß an.

Tab. 2
Zuwachs der Steuern von Bund, Ländern und Gemeinden

Jahr	Insgesamt	Sozialprodukt-konform	Steuerlast-erhöhend
Milliarden DM			
1959	6,1	4,3	1,8
1960	10,1	7,5	2,6
1961	10,1	6,1	4,0

Quelle: Bund der Steuerzahler (1962, 9).

Ein kurzer Rückblick auf die Jahre 1959 bis 1961 verdeutlicht die Entwicklung. Der Zuwachs der Steuereinnahmen in diesem Zeitraum entwickelte sich weitaus stärker als das entsprechende Bruttosozialprodukt. Ein erheblicher Teil des Zuwachses war auf die »heimlichen Steuererhöhungen« zurückzuführen. Beim Abzug der der Steigerung des Bruttosozialprodukts entsprechenden Mehreinnahmen von den tatsächlich erhobenen Steuern ergab sich folgendes Bild in Tabelle 2.

Für die überproportionale Entwicklung der Steuereinnahmen waren vornehmlich die progressive Tarifstruktur, die unzureichenden Grundfreibeträge für das Existenzminimum sowie die Zementierung der Grenze zur oberen Proportionalzone ursächlich. Obwohl die Lebenshaltungskosten und in deren Gefolge die Einkommen merklich gestiegen waren, blieb der Grundfreibetrag von 1958 bis 1974 unverändert. Er betrug konstant 1 680 DM. Ebenso verharrte die Grenze zur oberen Proportionalzone, ab der der Spitzensteuersatz wirksam wurde, in dieser Zeit bei 110 000 DM. Auf diese Weise gelangten immer mehr Steuerbürger in höhere Einkommensklassen, obwohl sich ihr Einkommen real nicht oder nur relativ gering erhöht hatte. Die so anschwelenden Steuereinnahmen verführten die Regierenden zu immer mehr Wohltaten »für das Volk«. Änderungen traten bekanntlich erst – jedenfalls hinsichtlich des Grundfreibetrags – nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG vom 25. September 1992, BVerfGE 87, 153; vgl. auch Haller 1994, 409 ff.) im Jahre 1992 (!!!) ein. Tarifsenkungen wurden immer verspätet vorgenommen, so dass auch die reale Steuerkraft sich von der Realität ständig weiter entfernte. Man kann konstatieren, dass bereits in diesen Jahren der Grundstein für die späteren haushaltsmäßigen Probleme gelegt wurde.

Teilreformen nach der Einführung des Ehegatten-Splitting

Infolge der Verfassungswidrigkeit der Haushaltsbesteuerung wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1958 eine umfassende Tarifreform notwendig. Im Rahmen dieser Änderung – Einführung des Splitting-Verfahrens – wurde eine gänzlich neue Tarifstruktur gewählt. Sie ist in ihrer Konzeption bis heute un-

verändert geblieben. Es ist darauf hinzuweisen, dass 1958 ca. 95% der Steuerpflichtigen in der proportionalen Zone (8 000/16 000 DM) angesiedelt waren. Lediglich ca. 5% fielen in den Progressionsbereich.

Dem Gesetzgeber war jedoch bewusst geworden, dass eine Reform lediglich der Tarifstruktur nicht ausreichend war. Ende 1958 berief der damalige Bundesfinanzminister Franz Etzel die »erste« Einkommensteuerkommission, die den Auftrag erhielt, das Einkommensteuerrecht zu »durchforsten«. In ihrem Ende 1963 veröffentlichten umfangreichen Bericht (Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht 1964) setzte sich die »Durchforstungskommission« mit dem geltenden Einkommensteuerrecht »unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte« auseinander. Aus aktueller Sicht ist bemerkenswert, dass sich die »Durchforstungskommission« schon 1963 anlässlich der Erörterung von »Grundsatzfragen der Einkommensbesteuerung« mit dem Einkommensbegriff eingehend auseinandersetzte und den Übergang zu einem Schedulensystem ablehnte. Sie plädierte für das Festhalten am in § 2 EStG normierten pragmatischen Einkommensbegriff, zumal ein Schedulensystem »der allgemeinen Tendenz in der Entwicklung der europäischen Einkommensteuerrechte zuwiderlaufen würde«. Andererseits sollte erwogen werden, »ob, dem amerikanischen Beispiel und auch dem Beispiel der nordischen Staaten folgend, auch die Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und aus der Veräußerung von Grundbesitz« (Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht 1964, 34), die bis dahin nur unter bestimmten Voraussetzungen als Einkommen erfasst wurden, der Besteuerung unterworfen werden sollten. Bis heute hält der Gesetzgeber am Konzept der Gesamteinkommensteuer fest. Eine Aufgabe der synthetischen Einkommensteuer etwa zu Gunsten einer dualen Einkommensteuer wurde nicht weiter diskutiert. Erst in letzter Zeit ist ein System einer »Dual Income Tax« (DIT) wieder verstärkt thematisiert worden.

Ein weiterer Schritt auf dem Weg zu einer umfassenden Reform sollte durch die Ende 1968 eingesetzte Steuerreformkommission vorbereitet werden. Die Kommission wurde interdisziplinär besetzt und nicht mehr ausschließlich von Steuerjuristen dominiert. Das im April 1971 vorgelegte Gutachten kann als das umfassendste »Reformwerk«, das jemals erstellt wurde, bezeichnet werden. Das Gutachten enthielt für fast alle Steuerarten fundierte Änderungs- bzw. Reformvorschläge. Auf der Grundlage dieser Vorschläge wurde 1973 ein Reformpaket in die parlamentarischen Beratungen eingebracht. Die angestrebte Einkommensteuerreform scheiterte. Die Diskussion der Volksvertreter konzentrierte sich primär auf die Frage »Kinderfreibetrag versus Kindergeld«. Der Tarif wurde verändert. Ab 1975 wurde der Grundfreibetrag für das Existenzminimum auf 3 000 DM erhöht, die Grenze zur oberen Proportionalzone wurde auf

130 000 DM angehoben. Mit gegenläufiger Wirkung wurde der Eingangsteuersatz auf 22% (vorher 19%) erhöht, war allerdings jetzt bis 16 000 DM (vorher 8 000 DM) gültig. Ebenfalls angehoben wurde der Spitzensteuersatz von 53 auf 56%. Gewichtige Reformmaßnahmen waren aber noch nicht zu verzeichnen. Die Tarifsenkung war, wie sich zeigte, nicht ausreichend, weil Lebenshaltungskosten und die generelle Geldentwertungsrate sprunghaft anstiegen.

Die Körperschaftsteuerreform 1977 und das Anrechnungsverfahren

Eine gewichtige Reform, die auf dem Steuerreformgutachten 1971 basierte, war die Körperschaftsteuerreform, die durch das Anrechnungsverfahren eine reale Senkung der Steuerbelastung für inländische Dividendenbezieher brachte. Zur damaligen Zeit war das Verfahren eine optimale Lösung. Die Probleme der Mehrfachbesteuerung wurden weitgehend gelöst. Eine Prüfung der Europatauglichkeit war damals nicht notwendig. Ziel war u.a. Kleinanleger vermehrt für den Kapitalmarkt zu gewinnen.

Ein weiteres Jahrzehnt verstrich, ohne dass merkliche Reformschritte realisiert wurden. Der Gesetzgeber begnügte sich mit einer Vielzahl von Detailänderungen. Bis 1989 stieg die reale Steuerbelastung weiter an. Die geringfügigen Tarifkorrekturen ließen die Stärke des Steuerzugriffs immer fühlbarer werden. Die fast unveränderten Progressionszonen, unzureichende Existenzminima unterhalb der Sozialhilfesätze sowie inflationär bedingte »Einkommenssteigerungen« erhöhten die realen Steuerbelastungen von Jahr zu Jahr. Die marginalen Tarifermäßigungen erfolgten in der Regel erheblich zu spät. Ernsthafte Schritte zur Eindämmung der heimlichen Steuererhöhungen sind nicht erkennbar.

Die Einführung des linear-progressiven Tarifs

Mit dem Steuerreformgesetz vom 25. Juli 1988 wurde sodann der dreistufige Gesamtplan einer umfangreichen Steuerentlastung abgeschlossen. Der Einkommensteuertarif wurde ab 1990 linear progressiv strukturiert. Die in den Vorjahren vom Gesetzgeber geschaffenen »Mittelstandsbäuche« gehörten der Vergangenheit an. Die weitgehend willkürlich gestalteten Tarifverläufe hatten ungleiche Belastungssprünge verursacht. Der Tarif konnte nunmehr der realen Einkommensentwicklung angenähert werden. Obwohl die Arbeitslosenzahl im Mai 1989 wieder unter 2 Millionen gesunken war und die Zahl der Kurzarbeiter sich von über eine Million auf ca. 100 000 reduziert hatte, war die Wirtschaftsschwäche der Vorjahre noch spürbar. Eine völlige Rückgewähr der heimlichen Steuererhöhungen war jedoch aus haushaltsmäßigen Gründen nicht möglich. Zudem war durch die Wiedervereinigung eine völlig neue Situation eingetreten.

Die Bundesregierung wollte den Wiederaufbau im Beitrittsgebiet auf die gleiche Weise fördern wie den Wiederaufbau nach 1945 in Westdeutschland. Der Gesetzgeber schuf das Fördergebietsgesetz und bot den Investoren wie 1949 die Möglichkeit, die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter durch hohe Sonderabschreibungen mitzufinanzieren. Auf den Umfang der hierdurch induzierten Fehlinvestitionen soll an dieser Stelle nicht eingegangen werden. Das unerwartet hohe Abschreibungsvolumen reduzierte die Steuereinnahmen jedoch beträchtlich. Der Ruf nach Abbau von Steuervergünstigungen wurde laut. In diese Diskussion platzte im September 1992 die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zur unzureichenden Freistellung des Existenzminimums.

Die verfassungskonforme Ausgestaltung des Grundfreibetrags

Das Bundesverfassungsgericht hatte dem Gesetzgeber aufgegeben, ab 1996 für eine verfassungskonforme Freistellung des Existenzminimums von der Einkommensbesteuerung Sorge zu tragen. Die am 11. November 1993 vom Bundesfinanzminister Theo Waigel eingesetzte Einkommensteuerkommission, die aus nur acht Mitgliedern bestand und interdisziplinär besetzt war, legte im November 1994 ihre »Thesen zur Freistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer« (Einkommensteuer-(Bareis)Kommission 1995) vor. Während die Erhöhung des Grundfreibetrags vom Gesetzgeber durchgesetzt werden konnte, scheiterten die weiteren geplanten Reformmaßnahmen bekanntlich am Widerstand des Bundesrats. Ebenso erging es den Vorschlägen der »Petersberger Kommission«, die fast ausschließlich aus Politikern von CDU/CSU und FDP zusammengesetzt war.

Erneute Reform der Körperschaftsteuer und das Halbeinkünfteverfahren

Nach dem Regierungswechsel im Herbst 1998 wurde wiederum eine Kommission, und zwar die »Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung« (Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1999) einberufen. Bedeutsamster Vorschlag war die Konzeption des Halbeinkünfteverfahrens, das das bisherige Anrechnungsverfahren ablösen sollte. Es wurde vom Gesetzgeber rasch umgesetzt und konnte bereits 2002 wirksam werden. Da der Steuersatz für Körperschaften gleichzeitig auf 25% herabgesetzt wurde, trat für Kapitalgesellschaften eine erhebliche Steuerentlastung ein. Für den Ausschüttungsbezieher ergeben sich unterschiedliche Wirkungen in Abhängigkeit von seiner Einkommenshöhe. Als weitere Reformmaßnahmen mit Gewicht sind zu nennen die Einbeziehung der Gewinne von bestimmten Immobilien, die innerhalb der letz-

ten zehn Jahre erworben oder hergestellt wurden, in die Kategorie Einkünfte nach § 23 EStG, sofern sie veräußert werden. Auch Veräußerungsgewinne aus Wertpapierverkäufen sind nunmehr innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr als Einkünfte zu versteuern.

Anzeichen für eine tatsächliche Fundamentalreform

Seitdem offenbar Juristen und Ökonomen, wenn auch auf unterschiedlichen Pfaden, aber mit gemeinsamen Ziel vehement für eine Einkommensteuerreform eintreten und auch bei Politikern aus allen Lagern ein Echo vernommen haben, schien eine Einkommensteuerreform wieder einmal – wie 1953 bis 1955 – in greifbare Nähe zu rücken.

Der Vorstoß des ehemaligen Bundesverfassungsrichters Paul Kirchhof, der den Karlsruher Entwurf eines Einkommensteuergesetzes maßgeblich geprägt hat, fand auf politischer Ebene zunächst breite Zustimmung. Sein Ziel, eine radikale Vereinfachung der Einkommensbesteuerung herbeizuführen, erscheint inzwischen den Haushaltsexperten »zu teuer«. Gleichwohl wird die Konzeption grundsätzlich begrüßt.

Größere Chancen werden inzwischen der vom Sachverständigenrat mehrheitlich präferierten »dualen Einkommensteuer« eingeräumt. Auch der Bundesfinanzminister hegt für diese Lösung eine gewisse Sympathie. Allerdings möchte er den Vorschlag der SPD-Arbeitsgruppe abwarten. Da die Reformdiskussion wohl wieder in den Wahlkampf 2006 hineingezogen werden wird, ist eine Chancenabwägung recht schwierig.

Seit den Reformvorschlägen der »Bareis-Kommission« aus dem Jahr 1994 ist vor allem in den letzten Jahren eine Vielzahl von Entwürfen zur Reform des Einkommensteuerrechts veröffentlicht worden. Der erste Vorschlag wurde von Paul Kirchhof 2003 als Einkommensteuergesetzbuch unterbreitet. Er beruhte auf dem Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes aus 2001 (Karlsruher Entwurf zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001; vgl. auch Kirchhof 2004). Sodann sind zu nennen die Reformentwürfe der Preisträger des von der Frankfurter Humanistischen Stiftung in den Jahren 2002 und 2003 veranstalteten Wettbewerbs, die in der Reihenfolge der Platzierung aufgeführt werden:

- Joachim Mitschke, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2004;
- Michael Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004;
- Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005;
- Manfred Rose, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland (Einfachsteuer), Heidelberg 2002.

Mitschke präferiert eine konsequente Besteuerung nur des konsumierten Einkommens. In seinem Reformmodell spricht er sich für eine Einkommensteuer mit integrierten Sozialtransfers (Bürgergeld) aus.

Elicker favorisiert einen Einkommensteuertarif mit konstantem Steuersatz und wendet diesen auf eine neu definierte Bemessungsgrundlage an, die ein echtes Nettosystem verfolgt. Die Arbeit bringt ökonomische Grundsätze mit den Vorgaben des Steuerverfassungsrechts in Einklang.

Der Kölner Entwurf, der in Kürze veröffentlicht wird, hält am synthetischen Einkommensbegriff fest, spricht sich für einen Stufentarif (15 bis 35%) aus, beseitigt Ausnahmeregelungen und schließt bestehende Regelungslücken. Der Entwurf stützt sich auf bewährte und vertraute Begriffe und will so eine realitätsnahe Reformalternative bieten.

Auch das ifo Institut hat eine Einfachsteuer, die der dualen Einkommensteuer folgt, und nur noch vier Tarifbereiche und drei Steuersätze (15, 25 und 35%) vorsieht, konzipiert (vgl. Sinn 2003, 323 ff., 471 f.).

Zwischenzeitlich haben nun auch zwei Oppositionsparteien Reformentwürfe vorgelegt und in die parlamentarische Beratung eingebracht. Es sind dies:

- Der Gesetzentwurf der FDP-Fraktion zur »Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer« vom 14. Januar 2004 (BT-Drucksache 15/2349)
- sowie
- das »Konzept 21« der CDU/CSU-Fraktion (BT-Drucksache 15/2745; vgl. auch Merz 2004).

Beide Vorschläge waren Gegenstand der Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 19. Januar 2005 (vgl. Riedel 2005; Wiegard 2004). Die Sachverständigen Wolfgang Wiegard und Bert Rürup nahmen – unterstützt von Christoph Spengel – umfassend zu den Vorschlägen Stellung. Sie kritisieren, dass sich beide Konzepte im Wesentlichen auf die Einkommensteuer beschränken. Das CDU/CSU-Konzept bestehe aus zehn Leitsätzen mit einigen Erläuterungen und verzichte auf einen ausformulierten Gesetzentwurf. Die Sachverständigen vertreten die Auffassung, dass die Besteuerung ohne eine Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer jedoch nicht wirklich einfacher und gerechter wird.

Hinsichtlich der Zielsetzungen beider Konzepte, vornehmlich eine Senkung der Einkommensteuersätze anzustreben, verneinen die Sachverständigen die Notwendigkeit zur Senkung dieser Steuersätze, weil seit dem 1. Januar 2005 die niedrigsten Werte seit Bestehen der Bundesrepublik gelten. Sie sehen die Situation primär unter dem Blick-

winkel eines internationalen Vergleichs, indem sie die tariflichen Eingangs- und Spitzensätze der Einkommensteuer in der EU vergleichen. Eine Gegenüberstellung von Tarifen besitzt allerdings nur geringe Aussagekraft. Vielmehr kommt es nicht auf »optische« Steuersätze an, sondern auf die Tarifstruktur und die tatsächliche Steuerbelastung. Sie ergibt sich aus dem Produkt von Bemessungsgrundlage und Steuersatz unter Berücksichtigung weiterer Faktoren. Entscheidend ist der Progressionsverlauf und vor allem, ab welcher Einkommenshöhe der Spitzensatz greift. Hinzu kommt die jeweilige Einkommenssituation in den einzelnen Mitgliedstaaten.

Bekanntlich ist in Deutschland seit 1958 die Grenze zur oberen Proportionalzone, ab der der Spitzensteuersatz gilt, nicht der realen Einkommensentwicklung ausreichend angepasst worden. In jüngerer Zeit ist diese Grenze sogar gesenkt worden. Durch diese Maßnahme wurde auf kaltem Wege die Steuerbelastung stetig verschärft. Die Tarifsenkungen, die von Zeit zu Zeit vorgenommen wurden, konnten diese »heimlichen Steuererhöhungen« nicht ausgleichen. Aussagefähig ist hingegen die Durchschnittsbelastung vergleichbarer Einkommen. Wie Bareis (1999) nachgewiesen hat, ist vor allem durch die Kompression des Bereichs der direkten Progression die reale Steuerbelastung seit 1958 mit kurzen Unterbrechungen kontinuierlich angestiegen. Eine korrekte Inflationsbereinigung des Tarifs steht nach wie vor aus. Eine künftige Steuerreform böte hierzu die Gelegenheit. Schließlich ist auch noch darauf hinzuweisen, dass durch die unterschiedliche Struktur und Höhe der Sozialabgaben die optischen Steuersätze irreführend sein können (vgl. Sinn 2003, 273, 287).

In ihrer Stellungnahme zu den Steuerreformvorschlägen von CDU/CSU (Konzept 21) und FDP (Berliner Entwurf) untersuchen die Sachverständigen intensiv u.a. den Abbau von Steuerbefreiungen, die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und Besonderheiten einzelner Einkunftsarten. Sie räumen einer Reform der Unternehmensbesteuerung die Priorität ein und weisen darauf hin, dass bei einer Reform des Steuersystems die EU-rechtlichen Vorgaben zu beachten sind. Damit betonen sie auch den Vorrang einer wettbewerbsverträglichen Unternehmensbesteuerung. Zu weiteren Reformvorschlägen anderer Kreise nehmen sie zu treffend nicht Stellung, da diese nicht Gegenstand der Anhörung sein sollten.

Favorit dürfte der Vorschlag des Sachverständigenrats (2003) zur Einführung einer dualen Einkommensteuer bleiben. Da der Wissenschaftliche Beirat (2004) sich zwar mehrheitlich für eine Flat Tax ausgesprochen hat, aber auch durch eine duale Einkommensteuer eine erhebliche Verbesserung gegenüber dem geltenden Recht erwartet, könnte in der Tat in absehbarer Zeit eine grundlegende Einkommensteuerreform Wirklichkeit werden. Diese Annahme ist nicht reali-

tätsfern, wenn man die Aussage des Bundesfinanzministers berücksichtigt. Andererseits haben die Erfahrungen seit der Reform 1955 gelehrt, dass die besten Vorsätze, eine Reform durchzuführen, immer wieder scheitern können. Obwohl die Hauptziele aller Beteiligten nahezu gleichgerichtet sind, wurde bislang keine umfassende Einigung erzielt. Die bisherige Reformpolitik wurde allerdings auch noch nie so starkem Wettbewerbsdruck ausgesetzt wie seit der EU-Osterweiterung. Vielleicht kann die duale Einkommensteuer zu einem konsensfähigen Reformmodell werden.

Literatur

- Bareis, P. (1999), »Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934«, in: P. Kirchhof, W. Jakob und A. Beermann (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus*, Köln, 1053–1069.
- BdF (1964), *Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht*, Schriften des BdF, Heft 7, Bonn.
- Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999), Heft 66 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- Bühner, P. (1990), *Die Einkommensteuer in den drei Besatzungszonen der West-Alliierten*, Köln.
- Bund der Steuerzahler (1962), *Reform des Einkommensteuertarifs, Einzeldarstellungen* Nr. 65, Stuttgart.
- Dziadkowski, D. (1999), »Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Zielgröße von Reformansätzen«, in: P. Kirchhof, W. Jakob und A. Beermann (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus*, Köln, 1081–1112.
- Einkommensteuer-(Bareis)Kommission (1995), *Thesen der Einkommensteuerekommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*, Heft 55 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- Ganghof, S. (2004), *Wer regiert in der Steuerpolitik? Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten*, Frankfurt, New York.
- Gutachten der Steuerreformkommission (1971), Heft 17 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.
- Haller, H. (1994), »Zur Freistellung des »Existenzminimums« bei der Einkommensbesteuerung«, in: P. Kirchhof, K. Offerhaus und H. Schöberle (Hrsg.), *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein*, Köln, 409–417.
- Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer (2001), D5tR 2001.
- Kirchhof, P. (2004), »Perspektiven einer Steuerreform«, *ifo Schnelldienst* 57(12), 8–9.
- Merz, F. (2004), »Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland«, *ifo Schnelldienst* 57(12), 5–7.
- Riedel, D. (2005), »Unions-Steuerkonzept belastet Firmen, Sachverständige Wiegard und Rürup fordern Reform der Unternehmensbesteuerung«, *Handelsblatt* vom 17. Januar, 6.
- Sachverständigenrat (2003), *Jahresgutachten 2003/2004*.
- Schreiber, U., M. Finkenzeller und C. Rüggeberg (2004), »Reform der Einkommensbesteuerung durch die duale Einkommensteuer?«, *Der Betrieb*, 2767 ff.
- Sinn, H.-W. (2003), *Ist Deutschland noch zu retten?*, Econ, München.
- Stapperfend, T. (2005), »Die Unternehmensbesteuerung in den Entwürfen zur Reform des Einkommensteuerrechts«, *Finanz-Rundschau*, 74 ff.
- Tipke, K. (2003), *Die Steuerrechtsordnung*, Band II, 2.Aufl., Köln.
- Troeger, H. (1954, Hrsg.) *Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform*, Stuttgart.
- Troeger, H. (1958, Hrsg.), *Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957*, Stuttgart 1958.
- Wiegard, W. (2004), »Große Steuerreform für Deutschland«, *ifo Schnelldienst* 57(12), 7.
- Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (2004), *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung*, Heft 76 der Schriftenreihe des BMF, Bonn.