

**PROF. DR. JOACHIM LANG**

---

Direktor des Instituts für Steuerrecht  
der Universität zu Köln  
Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln  
Telefon: 0221-470-2271  
Telefax: 0221-470-5027  
e-mail: joachim.lang@uni-koeln.de

Institut für Steuerrecht, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

An den  
Deutschen Bundestag  
Finanzausschuss  
Paul-Löbe-Haus

11011 Berlin

Köln, den  
14. Januar 2005

**Stellungnahme**

zu dem Antrag der Fraktion CDU/CSU

**“Ein modernes Steuerrecht für Deutschland -Konzept 21” (Drucks. 15/2745)  
und dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP**

**“Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer  
und zur Abschaffung der Gewerbesteuer” (Drucks. 15/2349)  
für die öffentliche Anhörung am 19. Januar 2005**

---

**I.**

Der Antrag der Fraktion CDU/CSU und der Gesetzentwurf der Fraktion der FDP sind Ausdruck eines überparteilichen Konsenses, dass das Einkommensteuerrecht einer grundlegenden Reform bedarf. Dies forderte auch die Fraktion der SPD mit der BT-Drucks. 13/3701 vom 6.2.1996 “Für eine gerechte und einfache Einkommensbesteuerung” und das BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN mit der BT-Drucks. 13/3874 vom 27.2.1996 “Für eine durchgreifende Einkommensteuerreform: Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung”. Der Reformbedarf besteht seit langem. Mit einer “grossen Steuerreform” befasste sich bereits vor einem halben Jahrhundert der Arbeitsausschuss unter der Leitung des hessischen Finanzministers *Heinrich Troeger* (siehe Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die grosse Steuerreform, Ein Bericht an den Finanzausschuss des Bundesrats, Stuttgart 1954).

Eine sog. "grosse Steuerreform" ist bis heute nicht verwirklicht worden, weil die weitreichenden Reformvorschläge in der *Opposition* gemacht zu werden pflegen. Die letzte umfassende deutsche Steuerreform hat Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger* 1919 und 1920 auf den Weg gebracht. Innerhalb von neun Monaten wurden 16 Steuergesetze verkündet, darunter die Reichsabgabenordnung von 1919 und das Einkommensteuergesetz 1920, beide Gesetze hervorragende Vorbilder für Steuergesetze in vielen Ländern. Die *Erzbergersche* Steuerreform wurde in einer Zeit großer wirtschaftlicher Not auf den Weg gebracht. Sie war keine Steuerentlastungsreform. Die Lasten des verlorenen ersten Weltkrieges zwangen dazu, das Steueraufkommen um das Fünffache zu steigern.

Immerhin war das internationale Ansehen der deutschen Steuergesetze und der deutschen Finanzverwaltung noch vor zwei Jahrzehnten so hoch, dass viele ehemals sozialistische Staaten die Bundesrepublik Deutschland um Hilfe bei dem Aufbau eines Steuersystems ersuchten. Allerdings war der Bundesregierung schon damals klar, dass die deutschen Steuergesetze mit ihrer Komplexität nicht mehr exportfähig waren. Somit erteilte sie mir den Auftrag, ein Mustersteuergesetzbuch (siehe *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Band 49, Bonn 1993) für die Beratung mittel- und osteuropäischer Staaten zu verfassen, in dem die deutschen Steuergesetze auf ihre wesentlichen Grundstrukturen zurückgeführt werden sollten.

Mittlerweile ist das internationale Ansehen des deutschen Steuerwesens vollkommen zerrüttet. Das belegt eine vom *World Economic Forum* im Jahre 2003 durchgeführte Meinungsumfrage zur Wettbewerbsfähigkeit der Volkswirtschaften von 102 Ländern zu verschiedenen wettbewerbsrelevanten Merkmalen. Deutschland nimmt besonders wegen seiner Umweltfreundlichkeit, seiner Infrastruktur und seiner technischen Standards insgesamt einen beachtlichen 13. Rang ein (siehe *Global Competitiveness Report 2003/2004*). Jedoch liegt Deutschland bei der Effizienzbewertung des Steuersystems von 1 (hochkomplex und wirtschaftliche Entscheidungen verzerrend) bis 7 (einfach und transparent) auf dem letzten Platz.

Meinungsumfragen, die das deutsche Steuersystem als weniger effizient bewerten als die Steuersysteme von Entwicklungsländern, sind gewiß mit Vorsicht zu genießen. Das Steuerrecht lässt sich in einem hochentwickelten sozialen Rechtsstaat schwerlich einfach und transparent gestalten. Der deutsche Steuerzahler finanziert auf der einen Seite eine hervorragende Infrastruktur, enorme Transfer- und Subventionsleistungen und eine komplizierte föderale Struktur mit weit ausgebauten Bürokratien. Auf der anderen Seite genießt der deutsche Steuerzahler eine Rechtsordnung der Individualgerechtigkeit, in der Gruppeninteressen in fast 14.000 Verbänden wohlorganisiert sind (siehe [www.verbaende.com](http://www.verbaende.com)).

Gleichwohl erschreckt der Abstand Deutschlands (Wertung 1,5) zu vergleichbaren Steuerstaaten wie Luxemburg (5,1), Niederlande (4,0), Großbritannien (3,5), USA (3,2), Frankreich (2,6) und Japan (2,6). Deutschland hält einen einsamen Weltrekord der Steuerprozesse. Nach den Geschäftsberichten der Finanzgerichte bewegen sich die jährlichen Neuzugänge gerichtlicher Verfahren bei 80.000 (Gegenstück Japan: 600). Das Streitklima zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen ist unerträglich geworden.

## II.

Der nunmehr erreichte Zustand des deutschen Steuerwesens verlangt eine Steuerreform, die weit über das hinausreicht, was bisher als "Jahrhundertreform" verkauft worden ist. Die Politik der Steueränderungsgesetzgebung genügt nicht mehr. Auch die jüngste steuerpolitische Debatte wird wieder allzusehr auf die Senkung von Steuersätzen und auf Singularitäten wie die Entfernungspauschale verengt, zielt wieder auf ein Steueränderungsgesetz mit Tarifkorrekturen und dem Abbau einzelner "Steuervergünstigungen". Tatsächlich ist eine Reform der Steuergesetze in der Dimension der *Erzbergerschen* Reform notwendig geworden. Eine derart tiefgreifende *Rechtsreform* der Steuergesetze kann allerdings unter sehr viel bequemeren Bedingungen geleistet werden als die Nach-

---

kriegsreform von 1919/1920.

### III.

Die Fraktionen CDU/CSU und FDP erkennen die Notwendigkeit, dass das *Einkommensteuergesetz neu verfasst* werden muss. Es ist richtig, dass ein neues Einkommensteuergesetz mit deutlich weniger Vorschriften auskommen muss als das 182 Paragraphen umfassende gegenwärtige Einkommensteuergesetz. Allerdings weist das geltende Einkommensteuergesetz trotz der jährlichen Änderungs- und Ergänzungsgesetze erhebliche *Regelungslücken* auf. So ist z. B. bereits die allgemeine Abgrenzung der Einkünfte nach dem Markteinkommensprinzip im Einkünftecatalog des § 2 Abs. 1 EStG nicht positiviert, so dass die Liebhaberejudikatur streng genommen ohne gesetzliche Grundlage ergangen ist. Auch die Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft ist nur sehr rudimentär geregelt. Das Steuerrecht der Personengesellschaft ist daher weitgehend Richterrecht.

In Deutschland sind 28 Millionen Steuerzahler alltäglich von den Wirkungen des Einkommensteuerrechts betroffen, das eine schwierige Gemengelage von staatlichen und privaten Interessen zu regeln hat. Daher kann das Einkommensteuerrecht nicht einfach sein. Wohl aber kann es sehr viel einfacher gesetzlich geregelt werden. Das Ziel der *Einfachheit* bildet nicht das einzige Ziel einer *Rechtsreform*. Ein neues Einkommensteuergesetz muss in erster Linie den verfassungsrechtlichen Anforderungen *gesetzmäßiger* und *gleichmäßiger* Besteuerung genügen. Das bedeutet, dass die einzelnen Merkmale des Steuertatbestandes *möglichst genau* und für den Steuerpflichtigen *verständlich* im Gesetz niedergelegt sein müssen. Ein auf wenige Generalklauseln reduziertes Einkommensteuergesetz ist nur scheinbar einfach, weil es zu viele Zweifelsfragen aufwirft. Das demokratische Element des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips verlangt auch, dass der parlamentarische Gesetzgeber den Steuertatbestand selbst regiert und der Exekutive nicht zu viel Spielraum belässt.

Die Fraktionen CDU/CSU und FDP heben zutreffend die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als *Grundprinzip der Einkommensbesteuerung* hervor. Hierbei geht es hauptsächlich um die für alle Steuerpflichtigen gleichmäßige Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, d. h. des zu *versteuernden Einkommens*.

So sind zunächst die *Einkünfte gleichheitsgerecht* auszugestalten. Die Fraktionen CDU/CSU und FDP führen das Prinzip des geltenden Einkommensteuerrechts fort, nach dem der Einkommensteuer nur die mit Gewinnabsicht erwirtschafteten Einkünfte unterliegen sollen. Eine Preisgabe dieses vor allem von der Liebhaberechtsprechung seit 1925 entwickelten Prinzips würde die Praxis des Einkommensteuerrechts erheblich erschweren und wäre daher mit dem Vereinfachungsziel unvereinbar.

Indessen ist die Regelung in einem *einzigem Einkünfteetatbestand* wegen der unterschiedlichen Einkünfteermittlungs- und Steuererhebungsmethoden nicht durchzuhalten. Die Fraktion CDU/CSU beschreitet m. E. den richtigen Weg, indem sie alle Einkünfte aus *unternehmerischer Tätigkeit* (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung) zu einer Einkunftsart zusammenzieht und für diese Einkunftsart ein Wahlrecht zwischen Einnahmen-Überschuss-Rechnung und Steuerbilanzierung einräumt.

Die Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit* müssen wegen des Lohnsteuerabzuges in einer besonderen Einkunftsart erfasst sein. Die vollständige Besteuerung aller *Veräußerungseinkünfte* bedarf einer besonderen Einkunftsart, weil nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip die inflationsbedingten Scheingewinne auszugrenzen sind, und die *nachgelagerte* Besteuerung der Alterseinkünfte erfordert ebenfalls eine besondere Einkünftermittlung und dementsprechend eine besondere Einkunftsart.

Schließlich müssen die *Begriffe der Einkünfteermittlung* vereinheitlicht werden. So sind z. B. die unterschiedlichen Legaldefinitionen der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und



Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1) nicht gleichheitsgerecht, auch wenn die Rechtsprechung bemüht ist, Werbungskosten wie Betriebsausgaben nach dem Veranlassungsprinzip zu interpretieren, was dem Gesetzeswortlaut nicht entspricht.

Das *Existenzminimum* sollte einheitlich in der Bemessungsgrundlage als der für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Einkommens geregelt sein. Dabei sind der Grundfreibetrag (sozialhilferechtlich der *regelmäßige Grundbedarf*), zusätzliche Freibeträge (*regelmäßiger Mehrbedarf*) und außergewöhnliche Belastungen (*Sonderbedarf*) besser aufeinander abstimmen. Im geltenden Einkommensteuergesetz sind die Einnahmen im Bereich des Existenzminimums unzulänglich geregelt, so z. B. die einkommensteuerliche Berücksichtigung der Sozialhilfe, die nachträgliche Erstattung der Kirchensteuer und die Erstattung von Krankheitskosten in späteren Veranlagungszeiträumen.

Schließlich muss auch die Besteuerung der Familie reformiert werden. Das Bundesverfassungsgericht fordert die realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltspflichten. Dieser Forderung wäre entsprochen, wenn das Ehegattensplitting in ein am Unterhaltsrecht ausgerichtetes *Familienrealsplitting* umgestaltet würde, wie dies 1994 der Deutsche Juristentag in Münster beschlossen hat. Das Familienrealsplitting würde z. B. verhindern, dass das Existenzminimum minderjähriger Kindern mit eigenen Einkünften doppelt berücksichtigt wird, durch einen Grundfreibetrag bei dem Kind und einem Kinderfreibetrag bei den Eltern.

Es versteht sich von selbst, dass in einem am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Einkommensteuergesetz *kein Platz* mehr für *Steuervergünstigungen* ist. Allerdings steht dann auch der Steuerabzug für Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen und an politische Parteien auf dem Prüfstand.

## IV.

Die Reform des Einkommensteuergesetzes steht zwar im Mittelpunkt der notwendigen Steuerreform. Jedoch ist nicht nur das Einkommensteuergesetz dringend reformbedürftig. Vielmehr zwingt der sog. Wettbewerb der Steuersysteme auch zu einer umfassenden *Reform der Unternehmensbesteuerung*.

a) Die Fraktion der FDP plädiert zu Recht für die Abschaffung der *Gewerbsteuer*, weil diese Steuer die Nutzer kommunaler Infrastruktur zu partiell erfasst. Es wird noch eingehend diskutiert und geklärt werden müssen, was an die Stelle der Gewerbesteuer treten soll, eine wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer oder ein System kommunalsteuerlicher Zuschläge, die alle Einkommensbezieher in einer Gemeinde belastet. Es macht wenig Sinn, die Abschaffung der Gewerbesteuer zu fordern, ohne eine überzeugende Ersatzlösung anbieten zu können.

b) Der sog. Wettbewerb der Steuersysteme dürfte in absehbarer Zeit eine weitere Absenkung des *Körperschaftsteuersatzes* erzwingen, während die Diskussion der Gesundheitsreform exemplarisch gezeigt hat, dass es kaum gelingen dürfte, den Spitzensatz der Einkommensteuer wesentlich weiter abzusenken. Mithin ist eine mehr oder weniger starke Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer zu erwarten, die international durchaus üblich geworden ist. Folgen sind eine erneute Revision des Körperschaftsteuersystems, etwa der Ersatz des Halbeinkünfteverfahrens durch ein Teilanrechnungsverfahren, und die Integration der Personenunternehmen in die Körperschaftsteuer. Am Ende dürfte die Erkenntnis stehen, dass auch das *Körperschaftsteuergesetz neu* zu verfassen ist.

c) Der Bundesfinanzhof hat das *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz* dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt. Die Anteile an Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften werden erbschaft- und schenkungsteuerlich höchst unterschiedlich

behandelt. Diese Ungleichheit müsste zunächst beseitigt und sodann geprüft werden, auf welche Weise die Unternehmensnachfolge gelöst werden sollte. Im Hinblick auf das europarechtliche Verbot der Wegzugsbesteuerung stellt sich aber schließlich die Frage, ob die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht ganz abgeschafft werden sollte, weil eine gleichmäßige Besteuerung aller Vermögensarten nicht möglich ist und das Erbschaftsteueraufkommen in keinem Verhältnis zum volkswirtschaftlichen Schaden der Erbschaftsteuer steht. Gleiches gilt für die *Vermögensteuer*.

#### V.

Im internationalen Vergleich ist die *Effizienz der deutschen Finanzverwaltung* stark zurückgefallen. Das gilt u. a. für die elektronische Datenverarbeitung. Die elektronische Steuererklärung ist in Ländern wie den USA und Japan wesentlich weiter entwickelt als in Deutschland. Hier müsste die Modernisierung der steuerlichen Massenverfahren energischer vorangetrieben werden, um die Bürger von der Bürokratie der Steuererklärungen zu entlasten.

Technisch ist es ohne weiteres möglich, Arbeitnehmern und anderen Steuerpflichtigen mit steuerabzugspflichtigen Einkünften einen *elektronischen Steuerklärungsentwurf* mit den Anfrage zuzuleiten, ob sich die Stammdaten (Familienstand, Kinder etc.) geändert haben und ob außer den elektronisch erfassten Einkünften noch weitere Einkünfte zu versteuern sind. Ist dies nicht der Fall, kann die jährliche Steuerklärungspflicht "per Mausclick" erledigt werden.

Diese elektronische Abwicklung von Massenfällen steuerabzugspflichtiger Bürger wäre für diese nicht nur eine grosse Erleichterung. Auch die Finanzverwaltung würde von Routinearbeit durchgreifend entlastet und die Beamten könnten sich Aufgaben zuwenden, die ihrer Qualifikation besser entsprechen.

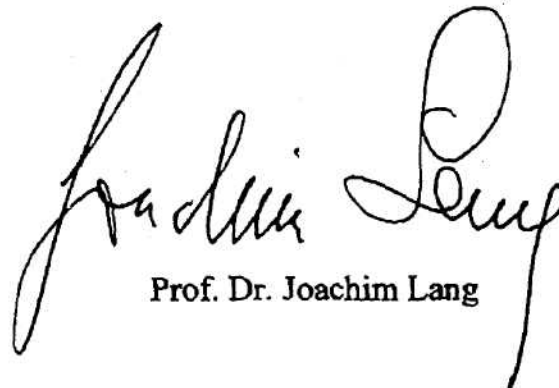


## VI.

In dieser Stellungnahme konnte der Reformbedarf aus Platzgründen nur kursorisch angesprochen werden. Mittlerweile liegen dem Gesetzgeber eine Reihe fundierter Reformentwürfe vor, die den gesamten Reformbedarf eindrucksvoll verdeutlichen.

Die Vorschläge der Fraktionen CDU/CSU und FDP weisen in die richtige Richtung und sind daher nachdrücklich zu unterstützen. In einer unter dem Dach der Berliner Stiftung Marktwirtschaft eingerichteten Kommission arbeiten mehr als siebenzig Experten partei- und verbandspolitisch neutral an dem Entwurf eines Steuergesetzbuchs, um eine sog. "grosse Steuerreform" für die nächste Legislaturperiode vorzubereiten.

Doch alle Bemühungen um die grundlegende Erneuerung des deutschen Steuerrechts sind vergeblich, wenn die *Parteien mit Regierungsverantwortung* nicht in der nächsten Legislaturperiode den Mut aufbringen, eine Fundamentalreform anzugehen, wie sie *Matthias Erzberger* unter sehr viel schwierigeren Bedingungen geglückt ist.



Prof. Dr. Joachim Lang