Steffen Ganghof

Wer regiert in der Steuerpolitik?

Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten

Mit einem Vorwort von Fritz W. Scharpf

Campus

Steffen Ganghof

Wer regiert in der Steuerpolitik?

Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten

Mit einem Vorwort von Fritz W. Scharpf

Campus Verlag
Frankfurt/New York

Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, Band 50

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie. Detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter http://dnb.ddb.de abrufbar.
ISBN 3-593-37473-0

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.
Copyright © 2004 Campus Verlag GmbH, Frankfurt/Main.
DTP: Thomas Pott; Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, Köln
Druck und Bindung: PRISMA Verlagsdruckerei GmbH
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.
Printed in Germany

Besuchen Sie uns im Internet: www.campus.de

Inhalt

Abbildungen und Tabellen 7

Danksagung 9

Vorwort
von Fritz W. Scharpf 11

Kapitel 1
Einleitung 17

1.1 Die Rolle der Globalisierung 18
1.2 Die Konflikthaftigkeit der Einkommensteuerreform 20
1.3 Die Rolle verfassungsrechtlicher Beschränkungen 21
1.4 Demokratische Repräsentation und Verantwortlichkeit 22
1.5 Alternativen zur Flat Tax 24
1.6 Aufbau des Buches 26

Kapitel 2
Zielkonflikte der Einkommensbesteuerung 28

2.1 Einkommen- und Ausgabensteuern im Vergleich 31
2.2 Reformtrends und die Rolle des Steuerwettbewerbs 38
2.3 Flache, duale oder differenzierte Einkommensteuer? 50

Kapitel 3
Deutschland im Steuerwettbewerb oder:
»Konsensdemokratie« ohne Konsens 57

3.1 Die Körperschaftsteuerreform 1977 62
3.2 Die Große Steuerreform 1986/88/90 67
3.3 Das Standortsicherungsgesetz 1994 73
3.4 Die Petersberger Steuervorschläge 1997 81
3.5 Die Steuerreform 2000 98
3.6 Zusammenfassung der Ergebnisse 118
3.7 Das Demokratiedefizit der deutschen Steuerpolitik 123

Kapitel 4
Einkommensteuerreform im internationalen Vergleich 131

4.1 Neuseeland und die Probleme der Flat Tax 132
4.2 Die Rolle der Einkommensteuern im Steuer- und Abgabensystem 137
4.3 Deutschlands Reformprofil im internationalen Vergleich 147

Kapitel 5
Ökonomische und politische Optionen
der Einkommensteuerreform 152

5.1 Die Nachteile der Flat Tax 155
5.2 Die duale Einkommensteuer als Alternative 159
5.3 Chancen und Probleme der politischen Einigung 170
5.4 Schluss: Die duale Einkommensteuer als konsensfähiges
und »demokratiefreundliches« Reformmodell 176

Anhang
Datenquellen und Erläuterungen 178
Literatur 181

Abbildungen und Tabellen

Abbildungen

2-1 Trends in der Einkommensbesteuerung, 1975–2003 29
2-2 Steuersätze für Kapitalgesellschaften und Ländergröße, 2003 46
2-3 Steuersätze für Kapitalgesellschaften und ihre Abhängigkeit von der Ländergröße, 1980–2003 47
2-4 Modelle der Einkommensbesteuerung 55
2-5 Das »Trilemma« der Einkommensbesteuerung 56
3-1 Steuerreformprofile der Bundesregierungen, 1974–2005 58
4-1 Einkommensteuerquoten und Spitzensteuersätze, 2001/2002 138
4-2 Abgabenquoten und Spitzensteuersätze, 2001/2002 139
5-1 Grenzsteuerbelastung von Arbeitseinkommen in Deutschland, Finnland und Schweden, 2000 166

Tabellen

2-1 Unterschiede zwischen idealtypischer Einkommen- und Ausgabensteuer 33
2-2 Ideologische Einordnung direkter Steuern 36

Danksagung

Das vorliegende Buch geht auf eine Anregung von Fritz W. Scharpf zurück, der mein Betreuer und ehemaliger Direktor am Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung (MPIfG) war. Unter seiner Anleitung habe ich eine englischsprachige Doktorarbeit zur Einkommensteuerpolitik im internationalen Vergleich verfasst, die Ende 2002 fertig gestellt und zu Beginn des Jahres 2003 an der Universität Bremen als Dissertation angenommen wurde. Die Arbeit befasst sich vor allem mit dem Wechselspiel zwischen internationalem Anpassungsdruck einerseits sowie nationalen Zielkonflikten und politisch-institutionellen Kräfteverhältnissen andererseits. Ich hatte ursprünglich nicht vor, ein deutschsprachiges Buch zu verfassen, aber Fritz Scharpf überzeugte mich, dass eine Buchauskopplung über die Eigenarten des deutschen Falls im internationalen Vergleich sowie die zukünftigen Optionen der deutschen Einkommensteuerreform die Mühe wert wäre. Auch wenn diese Auskopplung langwieriger war als zunächst gehofft, danke ich ihm herzlich für die Anregung und Ermutigung. Aber nicht nur dafür. Seine Art, Politikwissenschaft zu betreiben, hatte mich schon stark beeinflusst, bevor ich mit ihm zusammen arbeiten durfte, und er war ein Institutsdirektor, Projektleiter, Doktorvater und Mentor, wie ich mir keinen besseren hätte wünschen können.

Auch den anderen ehemaligen und derzeitigen Mitarbeitern des Max-Planck-Instituts bin ich zu Dank verpflichtet: seinem derzeit alleinigen Direktor Wolfgang Streeck, der meine Arbeit im Doktorandenkolloquium begleitete und mir auch nach Scharpfs Emeritierung ermöglichte, meine Forschungen am MPIfG fortzusetzen; Philip Manow, der mich in seine Forschungsgruppe aufgenommen hat; meinen Mitdoktoranden, die meine Arbeit in vielerlei Weise befruchtet haben; Jenny Braun und Miro Bogner, die bei der Datensammlung und dem Korrekturlesen behilflich waren; sowie – last but not least – Thomas Pott, Christel Schommertz, Raymund Werle und allen anderen, die am Produktionsprozess des Buches mitgewirkt haben.

Mein Dank gilt auch denjenigen, die zum reibungslosen Ablauf meines Promotionsverfahrens an der Universität Bremen beigetragen haben, vor allem Michael Zürn und Bernhard Kittel, der trotz eines äußerst engen Zeitplans bereit war, neben Scharpf als Gutachter der Arbeit zu fungieren. Der Studienstiftung des deutschen Volkes danke ich für die Unterstützung meines Studiums.

Simone Burkhart, Philipp Genschel, Thorsten Hüller, André Kaiser, Achim Kemmerling, Philip Manow, Fritz W. Scharpf, Alfons Weichenrieder und Hannes Winner haben das Manuskript ganz oder in Teilen gelesen und kommentiert. Darüber hinaus haben zahlreiche Personen durch die Kommentierung von Arbeitspapieren zur Verbesserung des Buches beigetragen: Mark Hallerberg, Ellen Immergut, Sven Jochem, Matthias L. Maier, Jonathan Moses, Thomas Plümper, Stefan Profit, Birgitta Rabe, Sven Steinmo und Reimut Zohlnhöfer. Ihnen allen – und denen, die ich vergessen habe – danke ich und spreche sie gleichzeitig von jeglicher Verantwortung für die verbliebenen Fehler und Ungereimtheiten frei.

Bedanken möchte ich mich auch bei den Experten und Praktikern, die Aspekte der Steuerpolitik in Deutschland und anderswo mit mir diskutiert oder mir Daten zur Verfügung gestellt haben. Zu ihnen gehören David Carey (OECD), Sijbren Cnossen (Erasmus Universität Rotterdam), Richard Eccleston (Griffith University, Brisbane), Rune Ervik (Stein Rokkan Zentrum, Bergen), Bernd Genser (Universität Konstanz), Silvia Giannini (Universität Bologna), Carsten Koch (Danske Invest), Joachim Lang (Universität zu Köln), Gert Müller-Gatermann (Bundesfinanzministerium), Ingo Müssener (Bundesamt für Finanzen), Patrick Nolan (New Zealand Treasury), Dirk Schindler (Universität Konstanz), Hans-Werner Sinn (Ifo-Institut München), Peter B. Sørensen (Universität Kopenhagen), Christoph Spengel (Universität Giessen), Robert J. Stephens (Victoria University, Wellington), Kari S. Tikka (Universität Helsinki), Alfons Weichenrieder (Universität Frankfurt) und Burkhard Winsemann (Gesamtpersonalrat für das Land und die Stadtgemeinde Bremen).

Mein wichtigster Dank gilt meiner Familie, die mich nach Kräften unterstützt und nie an mir gezweifelt hat, vor allem meinen Eltern, denen ich das Buch widme, Susan Pringsheim und meinen Liebsten: Anna und Younes.

Vorwort

von Fritz W. Scharpf

Das deutsche Abgabensystem ist reformbedürftig, aber es ist schwer zu reformieren. Entgegen einer verbreiteten Meinung ist die Gesamt-Abgabenbelastung in Deutschland nicht besonders hoch: Nach der Abgrenzung der OECD ist sie zwar deutlich höher als in den Vereinigten Staaten, aber nur wenig höher als in Großbritannien und viel niedriger als in Dänemark und anderen skandinavischen Ländern. Ungewöhnlich ist dagegen die deutsche Abgabenstruktur. Während in den Vergleichsländern die Steuern ganz eindeutig dominieren und die Sozialabgaben nur eine geringe Rolle spielen, ist das Aufkommen aus allen Steuern in Deutschland fast so niedrig wie in den Vereinigten Staaten und viel geringer als in Großbritannien und Dänemark, während die Belastung durch Sozialabgaben im Vergleich extrem hoch erscheint.

Tabelle 1 Steuern und Sozialabgaben als % des BIP (2000)

	Abgabenlast insgesamt	Alle Steuern	Sozialabgaben
Dänemark	49,0	46,5	2,5
Deutschland	37,8	23,0	14,8
Großbritannien	37,2	31,1	6,1
USA	29,7	22,8	6,9

Quelle: OECD (2002).

Das war nicht immer so. Der historische Vergleich (der sich auf Daten des Bundesfinanzministeriums stützt, die von denen der OECD-Statistiken geringfügig abweichen) zeigt, dass zwar die Abgabenbelastung insgesamt in Deutschland seit 1965 zugenommen hat, dass aber das Steueraufkommen im engeren Sinne sogar leicht gesunken ist. Der Zuwachs geht also allein auf das Konto der steigenden Beiträge zu den Sozialversicherungen. Diese Entwicklung hatte negative Verteilungswirkungen, weil die Sozialabgaben mit einem linearen Tarif, ohne Freibe-

trag und mit einer oberen Beitragsbemessungsgrenze nur auf die Arbeitseinkommen erhoben werden. Noch wichtiger sind jedoch die negativen Beschäftigungseffekte des steilen Anstiegs der Lohnnebenkosten, die inzwischen mehr als 42 Prozent der Arbeitskosten ausmachen.

Tabelle 2 Aufkommen aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen in % des BSP/BIP (1965–2002)

	Abgabenbelastung insgesamt	Alle Steuern	Beiträge zur Sozialversicherung
1965	32,8	23,0	9,8
1970	34,4	22,8	11,6
1975	38,5	23,5	15,0
1980	40,1	24,6	15,5
1985	40,0	23,8	16,2
1990	39,1	23,1	16,0
1995	40,9	23,1	17,7
2000	40,6	23,0	17,6
2002	38,2	20,8	17,4

Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft (BMF, Statistisches Bundesamt).

Während in den oberen Lohngruppen die Verteuerung der Arbeit vielleicht durch eine zurückhaltende Lohnpolitik der Gewerkschaften kompensiert werden konnte, kam eine solche Verlagerung auf die Arbeitnehmer in den unteren Lohngruppen, wo die Nettolöhne ohnehin in der Nähe des sozialstaatlich gesicherten Existenzminimums liegen, keineswegs in Frage. Die hohen Lohnnebenkosten vernichteten also vor allem die einfachen Arbeitsplätze, die in der Industrie entweder wegrationalisiert oder ins Ausland verlagert wurden, während sie in den Dienstleistungen durch Selbsthilfe oder Schwarzarbeit verdrängt wurden. Im internationalen Vergleich gehört Deutschland jedenfalls zu den Ländern, die niedrige Lohneinkommen mit den höchsten Abgaben belasten, und im Segment der einfachen Arbeitsplätze liegt auch der Schwerpunkt des deutschen Beschäftigungsdefizits (Scharpf 2000a).

Die deutsche Politik hat auf die negative Beschäftigungswirkung hoher Sozialabgaben bis zum Ende der neunziger Jahre kaum reagiert. Die seitdem unternommenen Reformen der Rentenversicherung, der Krankenversicherung und der Arbeitslosenversicherung haben jedoch gezeigt, dass die allenfalls politisch durchsetzbaren und normativ vertretbaren Kürzungen von Sozialleistungen kaum ausreichen, um bei rückläufiger Beschäftigung und steigender Alterslast die So-

zialbeiträge auch nur zu stabilisieren. Positive Beschäftigungseffekte können auf diesem Wege nicht erreicht werden. Deshalb richten sich nun die Überlegungen auch auf Möglichkeiten einer Umfinanzierung des deutschen Sozialstaats – weg von den lohnbezogenen Versicherungsbeiträgen und hin zu einem erheblich höheren Anteil der Finanzierung aus dem allgemeinen Steueraufkommen.

Aber weshalb sollte die Steuerfinanzierung weniger beschäftigungsschädlich sein als die Beiträge zur Sozialversicherung? Bei der vor allem in Betracht gezogenen Gegenfinanzierung durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer wäre dies in der Tat höchst zweifelhaft. Sie verteuert einerseits die besonders preisempfindlichen einfachen Dienstleistungen und sie vermindert andererseits die Kaufkraft von Haushalten mit niedrigem Einkommen, die ihren Konsum nicht durch vermindertes Sparen stabilisieren können. Anders wäre es jedoch, wenn die Entlastung von Lohnnebenkosten durch höhere Einkommensteuern gegenfinanziert würde. Diese werden ja erst auf Einkommen oberhalb eines Grundfreibetrags erhoben, und sie beginnen dann mit einem niedrigen Eingangstarif, so dass Arbeitsverhältnisse mit niedrigen Löhnen nur wenig oder gar nicht belastet werden. Als Gegenfinanzierung für eine Entlastung von Lohnnebenkosten käme also in erster Linie eine Erhöhung der Einkommensteuer in Frage.

Tabelle 3 Aufkommen der Steuern auf Einkommen, Gewinne und Kapitalzuwachs in % des BIP (2000)

Frankreich	11,3
Deutschland	11,4
Schweiz	13,8
Großbritannien	14,6
USA	15,1
Australien	18,0
Neuseeland	20,8
Schweden	23,4
Dänemark	28,7

Quelle: OECD (2002).

Freilich zeigt der internationale Vergleich, dass beim Aufkommen der Steuern auf Einkommen und Gewinne Deutschland fast an letzter Stelle unter den vergleichbaren OECD-Ländern liegt, nicht nur weit unter den skandinavischen Hochsteuerländern, sondern auch deutlich unter dem Niveau der angelsächsisch-liberalen Niedrigsteuerländer. Trotzdem aber ging es im vergangenen Jahrzehnt,

und geht es auch heute, bei den Diskussionen um eine Reform des deutschen Steuersystems nie um eine Erhöhung der zu geringen Ertragskraft der Einkommen- und Körperschaftsteuer, sondern immer nur um eine weitere Entlastung der Steuerzahler.

Warum aber war und ist das so? Und könnte sich daran im Zuge der gegenwärtigen Reformversuche etwas ändern? Dies sind die Fragen, die Steffen Ganghofs hier stellt und beantwortet.

Ganghofs Interesse gilt den akuten Problemen der deutschen Steuerpolitik, aber er analysiert sie aus einer interdisziplinären Perspektive, welche die Erklärungspotentiale der systematischen Steuertheorie, der ökonomischen Theorie und der institutionalistischen Politiktheorie miteinander verbindet. Die Steuertheorie definiert hier die idealtypischen Optionen, zwischen denen eine fiskalisch effiziente Besteuerung von Einkommen und Gewinnen grundsätzlich wählen kann, die ökonomische Theorie prognostiziert deren Folgen für Allokation und Verteilung unter unterschiedlichen wirtschaftlichen Randbedingungen, während die politische Theorie die darauf bezogenen Präferenzen politischer Parteien klassifiziert und die institutionellen Bedingungen spezifiziert, unter denen die jeweiligen Präferenzen in effektive Steuerpolitik umgesetzt werden können. Vor allem aber werden die theoretisch abgeleiteten Schlussfolgerungen dem doppelten Realitätstest des internationalen und des historischen Vergleichs unterworfen, ehe sie dann im Hauptteil der Arbeit für die Erklärung des »Sonderwegs« der deutschen Steuerpolitik eingesetzt werden.

Der theoretische Rahmen dieser Untersuchung ist also komplex genug, um mehrere Dimensionen der politischen Ökonomie moderner Steuersysteme zu erfassen, und die damit erzielbaren Erklärungen bewähren sich im historischen und internationalen Vergleich für die große Mehrheit der OECD-Staaten. In der historischen Entwicklung, so wird gezeigt, änderten sich die ökonomischen Rahmenbedingungen in den achtziger Jahren. Nachdem Großbritannien und die Vereinigten Staaten ihre nominalen Steuersätze radikal gesenkt hatten, gerieten auch die anderen OECD-Länder bei der Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Kapitaleinkommen unter starken Wettbewerbsdruck. Innerhalb weniger Jahre beugten sich dann fast alle OECD-Länder diesem ökonomischen Druck, indem sie zumindest ihre Kapitalsteuern reformierten – wobei erheblich niedrigere nominale Steuersätze zumeist durch eine breitere Bemessungsgrundlage kompensiert wurden. Im Übrigen unterscheiden sich aber auch die reformierten Steuersysteme erheblich voneinander, und die Untersuchung zeigt, dass diese Unterschiede im Aufkommen und in der Struktur der Einkommensteuern im Wesentli-

chen durch die politischen Präferenzen der jeweiligen parlamentarischen Mehrheiten erklärt werden können.

Von diesem generellen Muster weicht die Entwicklung der deutschen Steuerpolitik erheblich ab. Sie hat nicht nur mit deutlicher Verspätung auf den internationalen Steuerwettbewerb reagiert, sondern sie hat auch heute noch die höchsten und international kaum wettbewerbsfähigen nominalen Sätze bei der Kapitalbesteuerung. Anders als in den meisten OECD-Ländern gelang es in Deutschland auch nicht, die Senkung der nominalen Steuersätze mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zu verbinden, die ausgereicht hätte, um das Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer konstant zu halten.

Die Erklärung dieser ökonomischen und finanzwirtschaftlichen Fehlentwicklungen steht im Mittelpunkt der Untersuchung. Sie analysiert den Einfluss steuersystematischer Dogmen und parteipolitischer Orientierungen auf die Präferenzen der handelnden Akteure, und sie liefert – im Stil der »analytic narratives« – eine präzise und theoretisch fundierte Rekonstruktion der seit dem Ende der achtziger Jahre immer wieder erneuerten Bemühungen um eine ökonomisch notwendige und fiskalisch effektive Reform der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer. Am Ende erklärt Ganghof das Scheitern in erster Linie aus zwei Besonderheiten der deutschen institutionellen Struktur: die nirgendwo sonst zu findende Vetoposition einer ökonomisch unbelehrten Verfassungsrechtsprechung in grundlegenden Fragen der Abgabenstruktur und der ebenfalls höchst ungewöhnliche Zwang zur Einigung zwischen Regierungs- und Oppositionsparteien, deren steuerpolitische Präferenzen deutlich voneinander abweichen. Aber der eigentliche Wert dieser Analysen liegt nicht auf dieser Abstraktionsebene, sondern in der Subtilität und Präzision, mit der hier gezeigt wird, wie aus der Interaktion zwischen strategisch rationalen Akteuren unter den besonderen institutionellen Rahmenbedingungen des deutschen politischen Systems politische Ergebnisse hervorgehen, die auch aus der Sicht ihrer Urheber weder ökonomisch noch finanzwirtschaftlich rational genannt werden können.

Wer dieses Buch liest, der versteht, wie wir zu einem Steuersystem gekommen sind, das weder in sich stimmig noch ökonomisch wettbewerbsfähig noch verteilungspolitisch vertretbar erscheint – nicht weil unsere Politiker und Beamten inkompetenter wären als die der anderen Länder, sondern weil die institutionellen Bedingungen der Politikverflechtung, des Mehrparteiensystems und der Richterherrschaft klare und konsequente Lösungen ausschließen, sobald politische Richtungskonflikte eine Rolle spielen. Dass solche Konstellationen auch die

demokratische Legitimation in Frage stellen können, wird mit wünschenswerter Deutlichkeit gesagt und begründet. Aber dabei will es Ganghof nicht belassen.

Seine Kenntnisse der Steuertheorie und der steuerpolitischen Praxis der OECD-Länder erlauben es ihm, auch die gegenwärtig präsentierten Vorschläge für eine radikale Steuerreform im Hinblick auf ihre ökonomischen, fiskalischen und verteilungspolitischen Risiken und Nebenwirkungen zu befragen und sie mit einem für die deutsche Situation besser geeigneten Modell zu konfrontieren. Dieses Modell der »dualen Einkommensteuer« verbindet internationale Konkurrenzfähigkeit mit höherer Verteilungsgerechtigkeit und höherer Ertragskraft. Es hat sich in den skandinavischen Ländern praktisch bewährt, und Ganghof hält es jedenfalls nicht für ausgeschlossen, dass es auch in der deutschen Politik konsensfähig werden könnte. Ob er damit Recht hat, muss sich noch zeigen. Aber unabhängig davon ist seine Analyse der beste Leitfaden, den man sich für die Beurteilung der steuerpolitischen Vorschläge und Kontroversen in den kommenden Jahren wünschen könnte.

Kapitel 1
Einleitung

Dieses Buch analysiert die Politik der Einkommensteuerreform in Deutschland seit den achtziger Jahren. Die Bedeutung dieses Themas ist offenkundig. Zum einen haben die erfolgreichen und die gescheiterten Reformversuche intensive öffentliche und wissenschaftliche Debatten über die Probleme des deutschen Regierungssystems ausgelöst (Henkel 1997; Zohlnhöfer 1999; Lehmbruch 2000; Renzsch 2000b). Zum anderen steht die Reform der Einkommensteuer nach wie vor weit oben auf der politischen Tagesordnung. Während das Manuskript für dieses Buch fertig gestellt wurde, sind neue weitreichende Reformvorschläge der CDU sowie des Ex-Verfassungsrichters Paul Kirchhof bekannt geworden. Dessen Vorschläge sind am radikalsten: Sie sehen eine Art modifizierte »Flat Tax« vor, das heißt eine Einkommensteuer mit einem sehr niedrigen Spitzensteuersatz von nur noch 25 Prozent.

Das Buch will zu den Diskussionen über die Steuerpolitik und das deutsche Regierungssystem beitragen, indem es eine politökonomische Perspektive auf die deutsche Einkommensteuerreform entwickelt. Damit meine ich in erster Linie den Versuch, die Reformpräferenzen der politischen Akteure unter Rückgriff auf die ökonomische Literatur besser zu verstehen. Dieses Verständnis ist die Voraussetzung, um politische Prozesse angemessen interpretieren zu können. Bezogen auf die Einkommensteuerpolitik geht es dabei vor allem darum, die Zielkonflikte zu analysieren, mit denen es die politischen Akteure zu tun haben. Sind diese einmal verstanden, wird vieles klarer: zum Beispiel warum das deutsche Einkommensteuersystem überhaupt in so einen schlechten Zustand kommen konnte; warum trotz scheinbarer Einigkeit der Parteien über Grundprinzipien der Steuerreform die politische Einigung so schwer fällt; warum der Flat-Tax-Vorschlag von Paul Kirchhof nur eine Frage der Zeit war – und warum er in absehbarer Zeit wohl kaum umgesetzt werden wird.

Bei der Rekonstruktion von Parteipräferenzen und Zielkonflikten greife ich aber nicht nur auf die theoretische Literatur der Ökonomen zurück. Vielmehr

geht es auch darum, die deutsche Diskussion in eine historische und vergleichende Perspektive zu setzen. Die *Kombination* aus historischem und internationalem Vergleich wirft in der Tat ein besonderes Licht auf die deutsche Reformpolitik. Sie zeigt zum Beispiel, dass die Tendenz der deutschen Reformpolitik zu einem immer flacheren Einkommensteuertarif – und damit letztlich zu einer Flat Tax – im internationalen Vergleich ungewöhnlich ist. Bei der Erklärung dieser Tendenz spielt das Zusammenspiel zwischen einem immer heftigeren Steuerwettbewerb und der großen Anzahl von politischen Vetoakteuren in der deutschen Politik eine wichtige Rolle.

Im Folgenden skizziere ich fünf zentrale Argumentationslinien des Buches. Vier davon betreffen die Interpretation der vergangenen Reformpolitik. Dabei geht es um die Rolle von Globalisierung und Steuerwettbewerb, die Konflikthaftigkeit der Einkommensteuerreform, die Rolle verfassungsrechtlicher Beschränkungen und die Probleme demokratischer Repräsentation und Verantwortlichkeit. Die fünfte Argumentationslinie ist stärker wertend und beschäftigt sich mit den ökonomischen und politischen Optionen der zukünftigen Einkommensteuerreform in Deutschland. Dabei geht es vor allem um die Probleme von und Alternativen zum Modell der Flat Tax.

1.1 Die Rolle der Globalisierung

Obwohl »Globalisierung« und »Steuerwettbewerb« in der öffentlichen Debatte zunehmend eine Rolle spielen, ist für viele Beobachter unklar, ob und wie stark die deutsche Steuerpolitik einem internationalen Anpassungsdruck ausgesetzt war. Meines Erachtens resultiert diese Unklarheit häufig aus einem Mangel an analytischer Differenzierung. Richtig ist, dass die aggregierten Zahlen über Steuereinnahmen oder effektive Steuerbelastungen nur wenig Hinweise auf einen Einfluss der Globalisierung zeigen.[1] Trotzdem war die nationale Steuerpolitik in bestimmten, eng abgegrenzten Bereichen einem starken Anpassungsdruck ausgesetzt. Zu diesen Bereichen gehört unter anderem die Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften, die in Deutschland über die Körperschaftsteuer und

1 Vgl. Garrett (1998), Ganghof (2000), Genschel (2000), Swank/Steinmo (2002), Wagschal (2002), Hobson (2003), Basinger/Hallerberg (i.E.).

die Gewerbeertragsteuer »abgewickelt« wird.[2] Nach der berühmten Steuerreform der USA im Jahre 1986 entwickelte sich zwischen den Industrieländern ein intensiver Wettlauf um die niedrigsten Steuersätze auf die einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften. Wenn ich im Folgenden von »dem Steuerwettbewerb« spreche, meine ich diesen Wettbewerbsdruck auf die Steuersätze für Kapitalgesellschaften. Dieser Steuerwettbewerb folgte einer klaren ökonomischen Logik, betraf jedoch in erster Linie die *tariflichen* Steuersätze – also die Steuersätze, die im Gesetzblatt stehen. Aus diesem Grund musste der Steuerwettbewerb nicht unbedingt zu Einnahmeausfällen führen. Vielmehr konnten Steuersatzsenkungen durch die Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und die Verschlechterung von Abschreibungsregeln ausgeglichen werden (»Satzsenkung-plus-Basisverbreiterung«).[3]

Der Steuerwettbewerb war trotzdem von weitreichender Bedeutung, weil der Körperschaftsteuersatz auch für die persönliche Einkommensteuer wichtig ist. Der Finanzwissenschaftler Sijbren Cnossen (1999) hat ihn zu Recht als »Dreh- und Angelpunkt« für die Kapitaleinkommensbesteuerung insgesamt bezeichnet. Diese Beschreibung gilt für Deutschland in besonderem Maße, weil es hier seit 1977 zu den Prinzipien der Kapitalbesteuerung gehörte, dass der Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer mit dem Körperschaftsteuersatz identisch ist. Aus diesem Grund setzte der Steuerwettbewerb auch die persönliche Einkommensbesteuerung unter Druck. Der Steuerwettbewerb erforderte *nicht* unbedingt eine Senkung des Einkommensteueraufkommens, er erforderte aber die grundlegende *Umstrukturierung* des Einkommensteuersystems. Doch diese war politisch äußerst konfliktreich, weshalb Deutschland im Steuerwettbewerb weiter zurück fiel. Das Ziel der »Wettbewerbsfähigkeit« des deutschen Einkommensteuersystems wurde daher im Zeitverlauf immer bedeutender, bis es schließlich bei der Steuerreform 2000 der rot-grünen Bundesregierung dominant war. Diese Dominanz ist mit eine Erklärung dafür, warum sich die SPD mit der Steuerreform weit von dem Reformkonzept entfernte, das sie im Wahlkampf vertreten und im Koalitionsvertrag verankert hatte.

---

2 Zu den Kapitalgesellschaften gehören die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und die Aktiengesellschaft (AktG) sowie die Kommanditgesellschaft auf Aktien.

3 Eine »Entschleunigung« der steuerlichen Abschreibung ist keine Ausweitung der Bemessungsgrundlage im engeren Sinne. Sie bedeutet im Wesentlichen den Abbau des Zinsvorteils, der aus einer beschleunigten Abschreibung entsteht.

1.2 Die Konflikthaftigkeit der Einkommensteuerreform

In der Medienberichterstattung wie auch in der politikwissenschaftlichen Literatur wird häufig davon ausgegangen, dass die politischen Parteien im Grunde ganz ähnliche Reformkonzepte verfolgen. Was gute Steuerpolitik ist, scheint klar; die Erfolgsformel lautet generell »Satzsenkung-plus-Basisverbreiterung«. Das heißt, die Steuersätze sollen sinken und im Gegenzug sollen möglichst alle Einkommensarten vollständig in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Dadurch würde die Einkommensteuer nicht nur effizienter, sondern auch gerechter, weil Topverdiener und Vermögende sich nicht mehr mit Hilfe der »Steuervermeidungsindustrie« arm rechnen könnten. Angesichts dieses scheinbaren Konsenses werden parteipolitische Konflikte schnell als wahltaktische Spielereien oder gezielte Klientelpolitik gedeutet.

Ich betone dagegen, dass sich in der Einkommensteuerreform zwei grundsätzlich unterschiedliche Reformkonzeptionen gegenüber standen. Richtig ist: Alle relevanten deutschen Parteien sind sich mittlerweile einig, dass die tariflichen Steuersätze die wirkliche Steuerbelastung der Einkommen angemessen widerspiegeln. Es gab und gibt gleichwohl einen fundamentalen Konflikt darüber, wie hoch die relative Steuerbelastung unterschiedlicher Einkommensarten sein soll. FDP und CDU/CSU – und in zunehmenden Maße die Grünen – haben sich immer stärker am Ideal einer umfassenden, aber flachen Steuer orientiert: Alle Einkommensarten sollen einheitlich und gleichmäßig mit einem niedrigen (Spitzen-)Steuersatz belegt werden. Diese verstärkte Orientierung an einer Flat Tax war nicht zuletzt eine Konsequenz des Steuerwettbewerbs. Denn unter einer Flat Tax ist der Spitzensteuersatz so niedrig, dass er weiterhin auf einen wettbewerbsfähigen Körperschaftsteuersatz abgestimmt sein kann.

Die SPD hat dieses Ideal einer Flat Tax von Anfang an abgelehnt. Sie hat ein Modell dagegengesetzt, dem die meisten anderen Industriestaaten auch gefolgt sind: das einer *differenzierten Einkommensteuer*. Demnach sollen besonders »sensible« Kapitaleinkommen niedrig und proportional besteuert werden, weniger sensible Kapitaleinkommen sowie Arbeitseinkommen dagegen höher und progressiv. In Bezug auf den Steuerwettbewerb bedeutete dies vor allem, dass der Körperschaftsteuersatz deutlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegen sollte. Die differenzierte Einkommensteuer war für die SPD vor allem deshalb attraktiv, weil sie das Aufkommenspotential und die Progressivität der Einkommensbesteuerung hätte erhalten oder gar steigern können. Da die Einkommensteuer in Deutschland traditionell einen relativ geringen Teil der gesam-

ten Abgabenlast ausmacht, lag es nicht im Interesse der Sozialdemokraten, die Einkommensteuer weiter abzusenken und zu verflachen – schon gar nicht angesichts einer permanenten Haushaltskrise.

Zwischen den Grundmodellen der Flat Tax und der differenzierten Steuer ist ein vernünftiger Kompromiss schwer möglich. Strebt man wirklich eine umfassende Besteuerung aller Einkommensarten an, so muss man den Steuersatz konsequent absenken, so dass auch besonders sensible Einkommensarten wie zum Beispiel private Zinsen mit diesem Satz belegt werden können. Strebt man dagegen eine differenzierte Steuer an, so gibt es nicht unbedingt gute Gründe für eine Absenkung des Spitzensteuersatzes. Die zentrale Frage für die Sozialdemokraten war deshalb nicht, wie weit man den Spitzensteuersatz absenken muss, um eine »gleichmäßige« Besteuerung zu erreichen, sondern vielmehr, wo und wie man die Grenze zieht zwischen der niedrigen Besteuerung »sensibler« Einkommen und der höheren und progressiven Besteuerung weniger sensibler Einkommen.

1.3 Die Rolle verfassungsrechtlicher Beschränkungen

Das Bundesverfassungsgericht ist ein entscheidender Akteur in der deutschen Steuerpolitik; daran kann niemand zweifeln. Trotzdem hat es in der neueren politikwissenschaftlichen Literatur über Steuerreformen kaum eine Rolle gespielt (siehe aber: Wagschal 1999b). Dies ist problematisch, weil die konkreten Reformprogramme der Parteien nicht nur ökonomische und administrative Beschränkungen widerspiegeln, sondern auch verfassungsrechtliche. Parteien versuchen, die wahrscheinliche Position des Verfassungsgerichts schon im Vorhinein zu erahnen, und richten ihre eigene Programmatik entsprechend aus (Landfried 1992). Will man verstehen, warum die deutsche Einkommensteuerreform so konfliktreich und blockadeanfällig war, darf man das Verfassungsgericht nicht ausblenden.

Die verfassungsrechtlichen Restriktionen haben in der Einkommensteuerreform eine zentrale Rolle gespielt. Hervorzuheben ist vor allem, dass praktisch alle Varianten einer differenzierten Einkommensteuer – also einer Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer – zunehmend als verfassungsrechtliches Risiko diskutiert wurden. Eine dieser Varianten wurde in einem Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs auch als verfassungswidrig eingestuft. Ich versuche unter anderem zu zeigen, dass diese verfassungsrechtliche Diskussion zur Radikalisierung der Reformvorstellungen der CDU/CSU beige-

tragen und somit die politischen Konflikte über die Einkommensteuerreform verstärkt hat. Da jede Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer ein verfassungsrechtliches Risiko darstellte, rückte das Ideal der Flat Tax mit einheitlichem und niedrigem Steuersatz für die Union immer stärker in den Vordergrund. Diese Interpretation der Reform-Präferenzen der CDU/CSU wird von einer historischen Betrachtung und dem internationalen Vergleich unterstützt. Mitte-Rechts-Parteien in vergleichbaren Industriestaaten haben differenzierte Einkommensteuern befürwortet; und auch die führenden Steuerpolitiker der Union wie Kurt Faltlhauser oder Gunnar Uldall hatten sich noch Ende der achtziger Jahre mit ganz und gar »sozialdemokratischen« Argumenten für eine Form der differenzierten Einkommensteuer ausgesprochen. Dass sich die CDU/CSU danach zunehmend am Ideal der Flat Tax orientiert hat, ist ohne die außergewöhnlich starke Position des Verfassungsgerichts und die Dominanz verfassungsrechtlicher Argumente in der deutschen Steuerdiskussion kaum zu erklären.

1.4 Demokratische Repräsentation und Verantwortlichkeit

Die politikwissenschaftliche und öffentliche Diskussion über die Blockadeanfälligkeit des deutschen politischen Systems – in der Steuerpolitik und darüber hinaus – hat vor allem die Effizienz oder Effektivität der deutschen Politik problematisiert und demokratietheoretische Skrupel explizit hintangestellt (zum Beispiel Scharpf 1999: 24; Lehmbruch 2000: 182). Ein wichtiger Grund dafür war, so scheint mir, die Annahme, dass eine inhaltliche Einigung zwischen den politischen Akteuren in zentralen politischen Fragen ohne größere Probleme möglich gewesen wäre – wenn diese nur hinreichend an einer Einigung interessiert gewesen wären. In der Tat: In dem Maße, in dem es im demokratischen Prozess um die gemeinsame diskursive Suche nach den »besten« Mitteln geht, um allgemein akzeptierte Ziele zu erreichen, sind hohe Konsenserfordernisse demokratietheoretisch relativ unproblematisch. Stehen indes hinter den Reformkonzepten der politischen Akteure ganz unterschiedliche Interessen und Ziele, kann die konsensorientierte Suche nach »effizienten« Problemlösungen schnell an ihre Grenze kommen (Manin/Przeworski/Stokes 1999b: 5–8). In diesem Fall kommt der Mehrheitsregel eine große legitimatorische Bedeutung zu.

Dies gilt vor allem dann, wenn Demokratie mehr sein soll als »Regierungswechsel ohne Blutvergießen« (Popper 1989). Nach verbreiteter Auffassung soll sie »demokratische Repräsentation« gewährleisten, indem sie der Regierung einen strukturellen Anreiz gibt, die Wünsche und Vorstellungen der Wählermehrheit zu berücksichtigen und indem sie der Wählermehrheit die Möglichkeit gibt, die Regierung für ihre Politik zur Verantwortung zu ziehen. Dieses Ideal ist generell alles andere als leicht zu erreichen (Przeworski/Stokes/Manin 1999). Wird es jedoch überhaupt angestrebt, so braucht man »elektorale Institutionen, die klare Verantwortlichkeiten fördern und es den Bürgern erleichtern, die Verantwortlichen zu belohnen oder zu bestrafen« (Manin/Przeworski/Stokes 1999a: 50, eigene Übersetzung; siehe auch Shapiro 2003). An dieser Verantwortlichkeit herrscht in der deutschen Politik ein offensichtlicher Mangel.

Ich will für die Einkommensteuerpolitik zeigen, dass die Unterschiede in den Reformkonzepten zwischen Regierung und Opposition grundlegender und größer waren, als dies häufig angenommen wird. Damit rücken die demokratietheoretischen Nachteile des deutschen Politiksystems stärker in den Vordergrund, ein System, das institutionelle Verantwortlichkeiten für Politikergebnisse häufig verwischt und eine effektive Kommunikation zwischen Wählern und Repräsentanten erschwert. Diese Nachteile betreffen vor allem den verflochtenen deutschen Föderalismus und die große Macht des Bundesrats in der Gesetzgebung, sie müssen allerdings im Zusammenhang mit den strikten Beschränkungen betrachtet werden, denen sich die Regierungen aufgrund des internationalen Wettbewerbs und eines mächtigen und aktiven Verfassungsgerichts ohnehin gegenüber sehen. Angesichts dieser Beschränkungen wäre es aus demokratietheoretischer Sicht wünschenswert, wenn die gewählten Bundesregierungen versuchen könnten, ihre Reformkonzeptionen einigermaßen kohärent in die Praxis umzusetzen. Dies war aber in den deutschen Einkommensteuerreformen der neunziger Jahre unmöglich, weil die Regierungen Kohl und Schröder jeweils die Unterstützung oppositioneller Akteure im Bundesrat brauchten, die grundsätzlich andere Reformvorstellungen verfolgten. Das Ergebnis dieser Situation war zunächst eine Blockade der Reformvorschläge der Regierung Kohl und dann eine Reform, mit der sich die Regierung Schröder weit vom Koalitionsvertrag und vom Wahlprogramm der SPD entfernen musste und hinter der weder die Opposition noch große Teile der SPD stehen konnten oder wollten. Die Frage »Wer regiert in der Steuerpolitik?« erscheint insofern berechtigt.

Die Betonung des Mangels an »demokratischer Repräsentation« in der deutschen Steuerpolitik ist weder mit einer ausführlichen demokratietheoretischen Abhandlung noch mit konkreten institutionellen Reformvorschlägen verbunden. Beide Themenbereiche sind zu vielfältig und komplex, als dass man sie gleichsam im Vorbeigehen diskutieren könnte. Da die hier vorgelegte empirische Analyse allerdings demokratietheoretische Implikationen hat, kann sie – so hoffe ich – die demokratietheoretische und verfassungspolitische Diskussion befruchten und empirisch informieren.

1.5 Alternativen zur Flat Tax

Zum Abschluss der Analyse sollen auch die Optionen für die zukünftige Einkommensteuerpolitik in Deutschland diskutiert und bewertet werden. Dabei geht es um die Frage, welchen Nachteil das Modell der Flat Tax hat und ob es vertretbare Alternativen zu diesem Leitbild gibt. Ich konzentriere mich bewusst auf die Flat Tax, obwohl sie derzeit *in reiner Form* von keiner *politischen Partei* vertreten wird. Der Grund ist, dass sie konsequent diejenigen Ziele umsetzt, die in der neueren Reformdebatte von fast allen Seiten hervorgehoben werden: Einfachheit, Gleichmäßigkeit und niedrige Steuersätze. Wie ich zeigen werde, hat sich die deutsche Reformdiskussion langsam, aber stetig diesem Leitbild angenähert; und es gibt wenig Grund anzunehmen, dass dieser Annäherungsprozess nicht weitergehen wird. Es ist deshalb sinnvoll, sich mit dem wahrscheinlichen Endpunkt dieses Prozesses auseinanderzusetzen.

Dass ich mich auf die *Nachteile* von und *Alternativen* zu einer Flat Tax konzentriere, hat pragmatische Gründe. Jedes Modell einer Einkommensteuer hat Vor- und Nachteile, die gegeneinander abgewogen werden müssen. Die Flat Tax hat ohne Zweifel gewichtige Vorteile, die sie zu einem attraktiven Ideal machen. Diese Vorteile sind allerdings von ihren Befürwortern – unter ihnen einige der führenden deutschen Steuerrechtler und Finanzwissenschaftler – hinreichend dargestellt worden. Über die Nachteile der Flat Tax und alternative Modelle der Einkommensbesteuerung gab es indes bis vor kurzem kaum eine systematische öffentliche Diskussion. Das Buch will einen Beitrag dazu leisten, diese Schieflage zu beseitigen.

In Anknüpfung an frühere Veröffentlichungen (Ganghof 2002) plädiere ich für eine Alternative zur Flat Tax, die bisher im politischen Raum noch wenig

diskutiert wurde: die *duale Einkommensteuer*. Man kann diese Steuer als eine Art Kompromiss zwischen der differenzierten Steuer und der Flat Tax ansehen.[4] Die duale Einkommensteuer macht für Kapitaleinkommen dasselbe wie die Flat Tax: Der Steuersatz wird auf ein einheitliches und niedriges Niveau gesenkt, so dass Steuerschlupflöcher geschlossen und ökonomische Spar- und Investitionsentscheidungen möglichst wenig verzerrt werden. Arbeitseinkommen besteuert sie dagegen – wie die differenzierte Einkommensteuer – progressiv und mit einem höheren Spitzensteuersatz. Anders formuliert: Auch die duale Einkommensteuer zieht eine Grenze zwischen niedriger und proportionaler Besteuerung einerseits und höherer und progressiver Besteuerung andererseits, sie zieht diese Grenze jedoch systematischer und somit an der richtigen Stelle. Aus diesem Grund hat das Modell der dualen Einkommensteuer bei vielen Finanzwissenschaftlern Anklang gefunden und wird seit über zehn Jahren in Finnland, Norwegen und Schweden in die Praxis umgesetzt.

Neben zahlreichen konzeptionellen Vorteilen sprechen zwei praktische Gründe für die duale Steuer. Erstens: Werden Arbeits- und Kapitalbesteuerung systematisch entkoppelt, ist es leichter einen Kapitalsteuersatz zu finden, der niedrig genug ist, um wirklich alle oder möglichst viele Arten von Kapitaleinkommen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Dadurch ist das Ziel der gleichmäßigen Besteuerung von Kapitaleinkommen leichter zu erreichen. Zweitens: Die duale Einkommensteuer steckt den Spitzensteuersatz nicht in dieselbe »Zwangsjacke« (OECD 2000b: 164) wie die Flat Tax. Dadurch ist es möglich, Arbeitseinkommen höher und progressiver zu besteuern als Kapitaleinkommen. Dies erscheint aus zwei Gründen wünschenswert. Erstens werden Arbeitseinkommen *außerhalb der Einkommensteuer* ohnehin deutlich höher belastet als Kapitaleinkommen – vor allem durch Sozialbeiträge und die Mehrwertsteuer –, zweitens ist diese Belastung proportional und bei höheren Einkommen regressiv (aufgrund von Beitragsbemessungsgrenzen). Anders als die Flat Tax kann die duale Einkommensteuer somit als progressives Korrektiv im Gesamtsystem der Arbeitsbesteuerung wirken. Darüber hinaus würde sie es dem geneigten Gesetzgeber erlauben, Entlastungen niedriger Lohneinkommen in der Sozialversicherung (zum Beispiel durch Einführung eines Freibetrags) durch höhere Einkommensteuern zu finanzieren.

4 Eine ausführlichere Diskussion und Unterscheidung der drei Steuertypen erfolgt in Kapitel 2.

Vor kurzem hat sich auch der deutsche Sachverständigenrat (2003) für eine duale Einkommensteuer ausgesprochen. Dieses Votum markiert nicht nur eine deutliche Abkehr des Rats von früheren Stellungnahmen, es nährt auch die Hoffnung auf eine ernsthafte politische Diskussion über Alternativen zur Flat Tax. Mein Plädoyer für die duale Einkommensteuer ist weitgehend komplementär zu dem des Sachverständigenrats. Der Rat konzentriert sich stark auf konzeptionelle und technische Aspekte dualer Einkommensteuern sowie die Vorteile der proportionalen und niedrigen Kapitalbesteuerung. Meine Diskussion fasst die entsprechenden Argumente kurz zusammen, behandelt darüber hinaus die Gründe für eine höhere und deutlich progressive Besteuerung von Arbeitseinkommen innerhalb der Einkommensteuer sowie die Frage, ob und unter welchen Bedingungen eine breite parteipolitische Einigung auf einen systematischen Reformansatz in der Einkommensteuer möglich wäre. In beiden Fällen greift die Diskussion auf den systematischen Vergleich der Erfahrungen anderer Länder zurück.

1.6 Aufbau des Buches

Die weitere Argumentation ist in vier Kapitel aufgeteilt. Diese bauen einerseits aufeinander auf, andererseits sind sie so geschrieben, dass sie bei entsprechender Vorkenntnis und Interessenlage auch unabhängig von den anderen Kapiteln gelesen werden können. Allerdings sollten Leser, die sich bisher noch nicht mit der Theorie und Praxis der Einkommensbesteuerung beschäftigt haben, mit Kapitel 2 beginnen, da es einige zentrale Grundbegriffe der ökonomischen Steuertheorie möglichst verständlich erläutert.

Kapitel 2, »Zielkonflikte der Einkommensbesteuerung«, gibt einen Überblick über die Trends der Einkommensteuerreform in den entwickelten Industriestaaten seit Ende der siebziger Jahre und entwickelt einen einheitlichen analytischen Rahmen, der den folgenden Kapiteln zugrunde liegt. Grundlegend ist dabei die Unterscheidung zwischen Einkommensteuern und direkten Ausgabensteuern. Diese idealtypischen Steuern werden auch hinsichtlich ihrer Stellung im politischen Prozess eingeordnet. Die steuertheoretischen Konzepte werden benutzt, um eine zugespitzte analytische Skizze der internationalen Reformtrends in der Einkommensbesteuerung zu zeichnen. Dabei werden auch die Mechanismen und die Bedeutung des Steuerwettbewerbs erklärt und empirisch ausgelotet. Zum Abschluss werden drei Modelle der Einkommensteuer knapp dargestellt, die sich

aus der vergangenen Reformentwicklung ergeben und an denen sich die fortgeschrittensten Industrieländer heute orientieren: die flache Steuer oder »Flat Tax«, die differenzierte Steuer und die duale Steuer.

Kapitel 3, »Deutschland im Steuerwettbewerb oder: ›Konsensdemokratie‹ ohne Konsens«, untersucht, wie die deutschen Regierungen auf die oben beschriebenen Trends und Anpassungszwänge reagiert haben. Ich werde zeigen, dass von den deutschen Parteien bisher nur zwei der drei Modelle vertreten wurden. Angetrieben vom Druck des Steuerwettbewerbs und von wahrgenommenen verfassungsrechtlichen Restriktionen, haben sich FDP und Union im Zeitverlauf immer stärker am Ideal der Flat Tax orientiert. Die SPD hat dagegen von Anfang an auf die differenzierte Einkommensteuer gesetzt, um den Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer vom Druck des Steuerwettbewerbs abzuschirmen und somit sowohl die Progressivität als auch das Aufkommenspotential der Einkommensteuer zu erhalten oder sogar zu erhöhen. Diese ganz unterschiedlichen Reformpräferenzen der Parteien ergeben sich logisch aus deren generellen wirtschaftspolitischen Zielen und Überzeugungen. Sie mussten aber in der deutschen »Verhandlungsdemokratie« fast zwangsläufig zu Reformblockaden und faulen Kompromissen führen. Das Kapitel argumentiert, dass im Ergebnis ein Mangel an ökonomischer Effizienz *und* demokratischer Repräsentation entstanden ist.

Kapitel 4, »Einkommensteuerreform im internationalen Vergleich«, analysiert vergleichend, welche der drei Modelle die fortgeschrittenen Industriestaaten gewählt haben, von welchen Faktoren diese Wahl beeinflusst wurde und ob sie in anderen Ländern parteipolitisch umstritten war. Die Analyse zeigt, dass sich fast alle Industrieländer für differenzierte oder duale Einkommensteuern entschieden haben und dass die Annäherung an das Ideal der Flat Tax mit einer sinkenden Steuer- und Abgabenbelastung wahrscheinlicher wird.

Kapitel 5, »Ökonomische und politische Optionen der Einkommensteuerreform«, diskutiert schließlich die ökonomischen und politischen Optionen der zukünftigen Einkommensteuerpolitik in Deutschland. Ich argumentiere, dass das bisher von der SPD favorisierte Modell der differenzierten Einkommensteuer politisch chancenlos ist, dass die duale Einkommensteuer dagegen eine politisch und ökonomisch attraktive Alternative zum Konzept einer Flat Tax ist. Diese Steuer hat gewichtige konzeptionelle Vorzüge und bietet darüber hinaus die Chance eines mittelfristig stabilen Rahmens der Einkommensbesteuerung, innerhalb dessen begrenzte politische Konflikte – über die Höhe der Steuerbelastung oder einzelner Steuersätze – mit möglichst wenig Effizienzverlusten ausgetragen werden können.

Kapitel 2
Zielkonflikte der Einkommensbesteuerung

Welche zentralen Zielkonflikte kennzeichnen Einkommensteuern? Diese Frage soll in diesem Kapitel erörtert werden. Ziel ist es, ein genaueres Verständnis davon zu entwickeln, welches Problem die deutsche Politik in den achtziger und neunziger Jahren vorrangig zu lösen hatte und zwischen welchen Optionen sie wählen musste. Es geht dabei nicht um eine rein theoretische Diskussion. Vielmehr sollen auch die wesentlichen Trends der Einkommensbesteuerung seit Mitte der siebziger Jahre aus international vergleichender Perspektive kurz rekapituliert werden. Die Vergleichsgruppe besteht generell aus einundzwanzig fortgeschrittenen OECD-Ländern; werden keine weiteren Erklärungen gegeben, so bezeichnen Durchschnittswerte im Folgenden die ungewichteten Mittelwerte für diese einundzwanzig Länder.[1] *»Einkommensbesteuerung« schließt im Folgenden immer die Körperschaftsteuer ein*, die für die persönliche Einkommensteuer eine wichtige Ergänzungsfunktion besitzt (vgl. Mintz 1996).

Als Ausgangspunkt der Diskussion eignet sich Abbildung 2-1. Sie zeigt, wie sich drei wichtige Indikatoren zwischen 1975 und 2003 entwickelt haben:

- der Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer;
- der Unternehmensteuersatz auf einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften;[2]

---

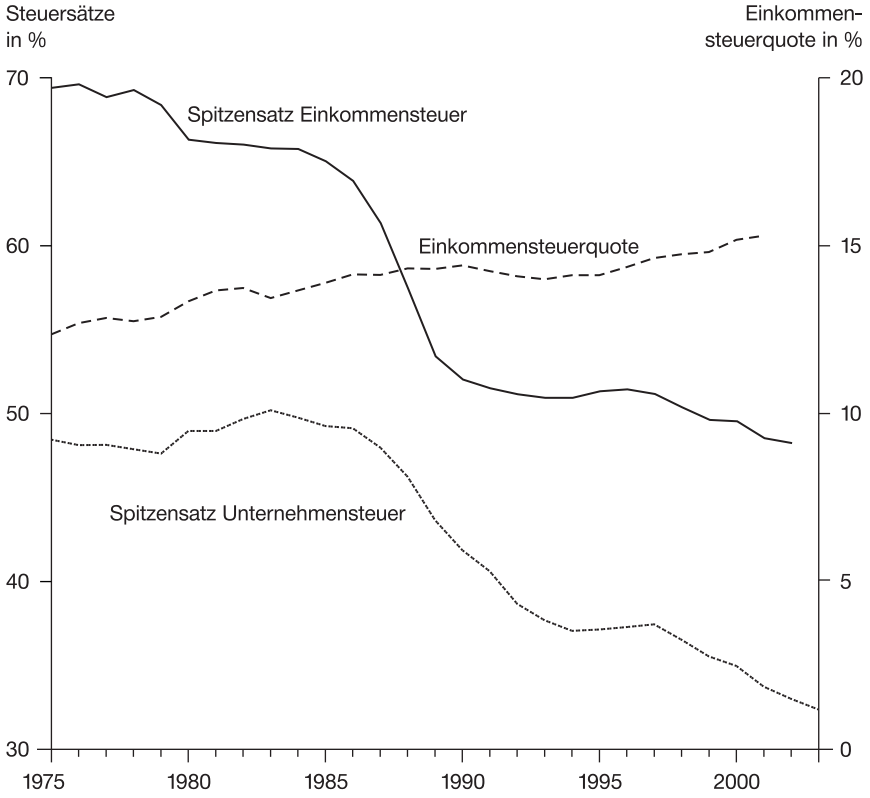
1 OECD steht für *Organization for Economic Co-Operation and Development*. Ich verwende »OECD-Länder« und »Industrieländer« im Folgenden synonym. Damit sind immer die folgenden einundzwanzig Länder gemeint: die EU-15 Länder ohne Luxemburg sowie Australien, Japan, Kanada, Neuseeland, Norwegen, Schweiz und die USA.

2 In fast allen OECD-Ländern gibt es heute nur noch einen proportionalen Körperschaftsteuersatz. Progressive Körperschaftsteuertarife, wie sie zum Beispiel Österreich bis 1988 kannte, wurden fast überall abgeschafft. Einige Länder haben jedoch unterschiedliche Sätze für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne (vgl. Anhang).

– die Einkommensteuerquote (Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer in Prozent des Bruttoinlandsprodukts [BIP]).

Die tariflichen Steuersätze berücksichtigen grundsätzlich alle relevanten gliedstaatlichen und lokalen Steuern, zum Beispiel die deutsche Gewerbesteuer, sowie Zuschlagsteuern, zum Beispiel den deutschen Solidaritätszuschlag (vgl. Anhang).

Abbildung 2-1 Trends in der Einkommensbesteuerung, 1975–2003



Anmerkung: Ungewichtete Durchschnitte von 21 OECD-Ländern.
Quellen: Einkommensteuerquote: OECD Revenue Statistics (2002); Steuersätze: siehe Anhang.

Zwei gegenläufige Trends werden sichtbar. Die Steuersätze sind jeweils um durchschnittlich etwa 20 Prozentpunkte gesunken: der Spitzensteuersatz von etwa 70 auf 50 Prozent und der Körperschaftsteuersatz von etwa 50 auf 30 Prozent. Bei der persönlichen Einkommensteuer hat dieser Trend schon früher angefangen als bei der Körperschaftsteuer, doch waren die Satzsenkungen zwischen Mitte der achtziger und Anfang der neunziger Jahre besonders stark. Dies wird in der Regel mit der Vorbild- oder Schockwirkung einer umfassenden Steuerreform in den USA erklärt, die 1986 in Kraft trat (und unten eingehender diskutiert wird). Indes hat die allgemeine Absenkung der Sätze im Durchschnitt nicht zu niedrigeren Einnahmen geführt. Im Gegenteil: Das Aufkommen aus der Einkommensbesteuerung ist langsam, aber fast kontinuierlich gestiegen. Von den häufig vermuteten Wirkungen der Globalisierung – Ende des Wohlfahrtsstaats, Verlust nationaler Autonomie, etc. – ist hier also nichts zu sehen. Die Regierungen der Industrieländer sind vielmehr der Devise gefolgt, die mittlerweile zur Erfolgsformel fast jeden Steuerpolitikers zählt: »Steuersätze senken, Steuerbasis verbreitern«. Die Einnahmeausfälle der Steuersatzsenkungen wurden also dadurch ausgeglichen, dass Steuerschlupflöcher geschlossen und mehr Einkommensarten in die Einkommensbesteuerung integriert wurden.

Im Folgenden will ich eine theoretisch zugespitzte Interpretation dieser Entwicklungen anbieten. Ausgangspunkt sind dabei die beiden theoretischen Idealtypen der direkten Besteuerung: die *Einkommensteuer*, wie es sie zumindest offiziell in Deutschland gibt, und die *direkte Ausgabensteuer*, wie sie seit vielen Jahren von Steuerexperten wie etwa Manfred Rose vorgeschlagen wird (jüngst: Rose 2003b). Die beiden Idealtypen unterscheiden sich vor allem darin, dass die Ausgabensteuer Gewinne und Kapitalerträge nur oberhalb einer gewissen »Grundrendite« besteuert. Die Einkommensteuer besteuert dagegen das gesamte Einkommen, definiert als Summe aller positiven und negativen Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen während eines Steuerjahres zufließen. Die ideale Einkommensteuer unterscheidet also nicht zwischen unterschiedlichen Einkunftsarten (»Syntheseprinzip«), weshalb sie auch als *synthetische* oder *umfassende* Einkommensteuer bezeichnet wird. Kodifiziert wurde das Ideal der Einkommensteuer durch die Ökonomen Georg von Schanz (1896), Murray Haig (1921) und Henry Simons (1938), weshalb Finanzwissenschaftler dieses Ideal häufig auch als »SHS«-Einkommensteuer bezeichnen. Neben dem Syntheseprinzip gehört auch das Reinvermögenszugangsprinzip zum SHS-Konzept. Demnach gilt als steuerpflichtiges Einkommen auch die Wertänderung aller Sach- und Finanzvermögensanlagen eines Steuerpflichtigen während eines Steuerjahres. Bei einer Ausgaben-

steuer ist dagegen nur jener Teil des umfassenden Einkommens steuerpflichtig, der konsumtiv verwendet wird.

Die Unterscheidung zwischen Einkommen- und Ausgabensteuern wird im nächsten Abschnitt näher erläutert. Zuvor soll hier kurz skizziert werden, welche Rolle sie in der weiteren Diskussion spielt. Ich werde argumentieren, dass die Steuersysteme der OECD-Länder, die sich nach dem Zweiten Weltkrieg herausgebildet haben, als Kompromiss zwischen den beiden Idealtypen verstanden werden können. Dieser Kompromiss stellte sich jedoch weitgehend als faul heraus, so dass sich die Regierungen seit den achtziger Jahren in mancher Hinsicht wieder stärker am Ideal der Einkommensteuer orientiert haben. Dass sie sich nicht generell am Ideal der Ausgabensteuer orientiert haben, hat – so will ich zeigen – auch mit dem zunehmenden Wettbewerbsdruck auf die Körperschaftsteuersätze zu tun. Gleichwohl ist die Orientierung am Ideal der Einkommensteuer in den meisten Ländern unvollständig geblieben. Dies liegt daran, dass viele Arten von Kapitaleinkommen so »sensibel« sind – ökonomisch, administrativ oder politisch –, dass sie nur mit geringen Steuersätzen belegt werden sollten. Dies stellt die Steuerpolitiker erneut vor eine schwierige Wahl zwischen drei Optionen: der flachen Einkommensteuer (Flat Tax), der dualen Einkommensteuer und der differenzierten Einkommensteuer.

2.1 Einkommen- und Ausgabensteuern im Vergleich

In schöner Regelmäßigkeit wird (nicht nur) in Deutschland darüber gestritten, ob die persönliche Einkommensteuer nicht durch eine persönliche Ausgabensteuer ersetzt werden sollte (Smekal/Sendlhofer/Winner 1999). Bei jedem neuen Reformversuch der Einkommensteuer melden sich die Befürworter einer Ausgabensteuer in der Presse zu Wort und erklären, warum dieser Versuch aussichtslos ist und nur der Wechsel zu einer Ausgabensteuer die Probleme löst. Es handelt sich dabei um eine weitgehend »akademische« Diskussion, weil es keine *politische* Kraft in diesem Land gibt, die sich die Einführung einer Ausgabensteuer auf ihre Fahnen geschrieben hätte.[3] Trotzdem ist es sinnvoll, sich kurz mit den

3 Es gibt auch international nur wenige Länder, die sich an der Einführung von Ausgabensteuern versucht haben. Ein Beispiel, auf das die weitere Diskussion zurückkommen wird, ist Kroatien (Rose/Wiswesser 1998; Keen/King 2003).

Unterschieden zwischen den beiden Idealtypen persönlicher Steuern auseinander zu setzen. Denn die Konzepte, die für diese Unterscheidung eine Rolle spielen, sind für die weitere Diskussion von entscheidender Bedeutung.

Wie wird »Einkommen« definiert?[4] Ein Weg, sich dem Einkommensbegriff zu nähern, ist die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung. Zieht man von der (Brutto-)Wertschöpfung einer Volkswirtschaft die Abschreibungen ab, erhält man die *Markteinkommen*. Daneben gibt es weitere Einkommen, wie zum Beispiel staatliche Transfers oder Wertveränderungen, auf die ebenfalls Einkommensteuer erhoben werden kann. Steuerrechtlich gehören zu den Einkommen nicht die Ausgaben, die nötig sind, um Einkommen zu erzielen (Nettoprinzip). Analytisch lässt sich die Bemessungsgrundlage einer Einkommensteuer in drei unterschiedliche Elemente aufspalten:[5]

– Arbeitseinkommen;
– Kapitaleinkommen (im engeren Sinne);
– Reingewinne (sowie andere ökonomische Renten).

Arbeits- und Kapitaleinkommen sind die Zahlungen, die notwendig sind, damit die beiden Produktionsfaktoren ihre Leistung hervorbringen. Darüber hinaus gibt es jedoch Einkommen, die über die reine »Entschädigung« der Produktionsfaktoren hinausgehen. Da diese so genannten ökonomischen Renten *nicht* notwendig sind, damit die beiden Produktionsfaktoren ihre Leistung hervorbringen, hat ihre Besteuerung *keinen Einfluss auf das Angebot an Produktionsfaktoren*. Eine wichtige Art von ökonomischer Rente, auf die wir uns im Folgenden konzentrieren, ist der so genannte Reingewinn. Ihn kann man folgendermaßen verstehen: Wenn ein Investor eine Maschine kauft, dann braucht er dafür Geld. Mit diesem Geld hätte er aber auch eine sichere Finanzanlage tätigen können, die ihm einen bestimmten Zins eingebracht hätte. Dieser entgangene Zinsertrag muss durch den Kauf der Maschine zumindest wieder reingeholt werden, damit diese Investition überhaupt getätigt wird; diese »Entschädigung« des Produktionsfaktors Kapital nennt man auch den Eigenkapitalzins. Er stellt das Kapitaleinkommen im engeren Sinne dar. Die Einkommen, die über die alternative Eigenkapitalverzinsung hinausgehen, nennt man dagegen Reingewinn.

---

4 Zum Folgenden ausführlich: Homburg (2000: 124–139, 329–340).

5 Es sei an dieser Stelle daran erinnert, dass sich »Einkommensteuer« hier nicht nur auf die persönliche Einkommensteuer bezieht, sondern die Körperschaftsteuer mit einschließt.

Tabelle 2-1 Unterschiede zwischen idealtypischer Einkommen- und Ausgabensteuer

Steuertyp	Einkommensteuer	Ausgabensteuer
Steuerbasis	Arbeitseinkommen + Kapitaleinkommen + Reingewinne (und andere ökonomische Renten)	Arbeitseinkommen + Reingewinne (und andere ökonomische Renten)
Steuersätze (bei gegebenem Aufkommen)	niedriger	höher

Sieht man der Einfachheit halber von Erbschaften ab, dann unterscheidet sich eine persönliche Ausgabensteuer von der Einkommensteuer dadurch, dass sie Kapitaleinkommen (im engeren Sinne) nicht besteuert. Formell belastet sie den Konsum, weshalb sie auch als Konsumsteuer bezeichnet wird. »*Persönliche* Ausgabensteuer« drückt aus, dass es sich wie bei der Einkommensteuer um eine *direkte* Steuer handelt, die auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerzahlers zugeschnitten ist und progressiv ausgestaltet sein kann. Hierdurch unterscheidet sich die persönliche Ausgabensteuer von der indirekt erhobenen Mehrwertsteuer.

Es gibt prinzipielle zwei Methoden, um eine Ausgabensteuer in die Praxis umzusetzen (BMF 1999c: 76–79). In Deutschland werden beide als »bereinigte« Einkommensteuern bezeichnet:

– *Sparbereinigte Einkommensteuer*: In dieser Methode darf ein Steuerzahler seine Ersparnis von der Bemessungsgrundlage der Steuer abziehen. Verdient jemand im Jahr 30.000 Euro und spart davon 5.000 Euro, versteuert er nur 25.000 Euro. Umgekehrt werden später die Rückflüsse des Gesparten dem Einkommen hinzugerechnet. Diese Steuer wird von Ökonomen auch Cashflow-Steuer genannt. In Bezug auf Alterseinkünfte kursiert dieselbe Methode auch unter der Bezeichnung »nachgelagerte Besteuerung«.
– *Zinsbereinigte Einkommensteuer*: Diese Methode funktioniert genau umgekehrt. Der Steuerzahler kann die Ersparnis nicht von der Bemessungsgrundlage abziehen, wohl aber seine Zinseinnahmen. Beträgt das zu versteuernde Einkommen 27.500 Euro und sind darin 2.500 Euro Zinsen enthalten, so beträgt die Steuerbemessungsgrundlage 25.000 Euro.

Unter vereinfachenden Annahmen und wenn man von Übergangsproblemen und Erbschaften absieht, erzeugen beide Formen der Ausgabenbesteuerung dieselben

Steuerbelastungen. Die Steuerbasis besteht in beiden Fällen aus Arbeitseinkommen und Reingewinnen.

Mittlerweile scheint weitgehender Konsens darüber zu bestehen, dass die Zinsbereinigung administrativ leichter umzusetzen ist. Wie oben beschrieben können die Steuerzahler ihre Zinseinnahmen von der Bemessungsgrundlage abziehen. Privatleute müssen auf ihre Zinseinnahmen keine Steuern zahlen; Unternehmen ermitteln den Gewinn nach den bisher üblichen Methoden, ziehen jedoch »fiktive« Zinseinnahmen in Höhe einer marktüblichen Verzinsung ihres Eigenkapitals von der steuerlichen Bemessungsgrundlage ab. Der entsprechende Zinssatz wird vom Gesetzgeber festgelegt. Kroatien etwa hatte zwischen 1994 und 2000 eine zinsbereinigte Einkommensteuer mit einer angenommenen Eigenkapitalverzinsung von zuletzt 5 Prozent (11,2 Prozent nach Inflationsausgleich; Keen/King 2003: 325).

Da die Ausgabensteuer Arbeitseinkommen und Reingewinne, aber keine Kapitaleinkommen (im analytischen Sinne) besteuert, ist ihre Bemessungsgrundlage schmaler als die der Einkommensteuer (siehe Tabelle 2-1). Dies hat eine wichtige Konsequenz: Um dasselbe Steueraufkommen zu erzielen, muss eine Ausgabensteuer Arbeitseinkommen und Reingewinne schärfer besteuern als eine Einkommensteuer (Homburg 2000: 136–137). Hält man die anderen Parameter von Steuersystemen gedanklich konstant, müssen also auch die (Spitzen-)Steuersätze einer Ausgabensteuer – für private Haushalte und Unternehmen – höher sein als die einer Einkommensteuer.

Die Befürworter einer persönlichen Ausgabensteuer betonen in der Regel die vermeintlich größere *ökonomische Effizienz* dieser Steuer. Die Besteuerung der Kapitaleinkommen sei spar- und investitionsfeindlich, weshalb die Einkommensteuer ineffizienter sei als die Ausgabensteuer. Dieses Argument ist zunächst wenig überzeugend (vgl. Homburg 2000: 184, 338). Denn wir müssen zwei Fälle unterscheiden: Gelten für die Ausgabensteuer dieselben Steuersätze wie für die Einkommensteuer, dann sinkt das Steueraufkommen. Dass *niedrigere* Steuern ökonomisch weniger Probleme bereiten als hohe, ist aber nicht besonders erstaunlich.[6] Ein Argument für die Ausgabensteuer muss also annehmen, dass das Steueraufkommen konstant ist. Wie bereits diskutiert, verschärft sich aber in diesem Fall die Besteuerung der Arbeitseinkommen und der Reingewinne. Befürworter

6 Freilich müssen die ökonomischen Kosten der Besteuerung immer mit dem ökonomischen Nutzen der öffentlichen Ausgaben verglichen werden.

einer Ausgabenbesteuerung müssen deshalb argumentieren, dass der ökonomische Effizienzverlust durch diese Steuerverschärfung geringer ist als der Effizienzgewinn durch die Steuerbefreiung der Kapitaleinkommen.

Was die Reingewinne angeht, fällt diese Argumentation nicht schwer – zumindest wenn man sich zunächst auf den Fall einer »geschlossenen« Volkswirtschaft konzentriert. In ökonomischen Standardmodellen löst die Besteuerung von Reingewinnen keinerlei ökonomische Verzerrungen aus. Eine Unternehmensteuer, die ausschließlich Reingewinne besteuert, gilt deshalb bei vielen Finanzwissenschaftlern als perfekte, ökonomisch unschädliche Steuer (Boadway/Bruce 1984: 231). Auch post-marxistische Politökonomen setzten in die Ausgabensteuer die Hoffnung, »Investitionen und Einkommensverteilung in relativ großem Maße unabhängig voneinander regulieren zu können« (Przeworski/Wallerstein 1986: 250, siehe auch 1982; Wallerstein/Przeworki 1995).

Ganz so einfach ist dies in der Praxis nicht. Denn da es weniger Reingewinne als Kapitaleinkommen gibt, müsste ihr Steuersatz schon sehr hoch sein, um die Steuerbefreiung der Kapitaleinkommen zu einem erheblichen Teil auszugleichen. Dies gilt insbesondere dann, wenn man akzeptiert, dass »der Anfangskapitalbestand beim Übergang zur Ausgabensteuer nicht ohne weiteres belastet werden darf« (Homburg 2000: 137). Hohe Steuersätze auf Reingewinne sind jedoch schon in einer geschlossenen Ökonomie problematisch, zum Beispiel weil sie zur Steuervermeidung einladen und als Steuern auf Unternehmergeist und gute Ideen wirken. Darüber hinaus sind, wie weiter unten gezeigt wird, sehr hohe Steuersätze auf die Reingewinne von Kapitalgesellschaften in offenen Ökonomien noch problematischer.

In der Praxis müsste die Steuerbefreiung der Kapitaleinkommen also in großem Maße durch die schärfere Besteuerung der Arbeitseinkommen »finanziert« werden. Ob solch eine Verschiebung der Steuerlast die ökonomische Effizient erhöht, ist allerdings theoretisch und empirisch hochgradig umstritten, und zwar selbst unter Bedingungen offener Märkte. Es ist wissenschaftlich ungeklärt, ob Arbeitseinkommen höher oder niedriger als Kapitaleinkommen besteuert werden sollten.

Die Frage, welcher der beiden Steuertypen *gerechter* ist, soll hier nicht eingehender diskutiert werden. Allerdings gibt es hier zwischen den Befürwortern auf beiden Seiten einen weitgehenden Konsens, dass ihre Beantwortung an philosophischen Fragen und Werturteilen hängt, die sich einer wissenschaftlichen Betrachtung entziehen (Schneider 1999; Homburg 2000: 225–227). Einkommensteuern können als gerecht gelten, wenn man das periodische (zum Beispiel jähr-

liche) Einkommen eines Steuerzahlers als Indikator von dessen steuerlicher Leistungsfähigkeit akzeptiert. Ausgabensteuern erscheinen dagegen als gerecht, wenn man über längere Zeiträume denkt und das gesamte Lebenseinkommen als angemessenen Indikator der Leistungsfähigkeit betrachtet.

Tabelle 2-2 Ideologische Einordnung direkter Steuern

Steuertyp	Einkommensteuer	Ausgabensteuer
Steuersätze		
niedrig und proportional	Mitte	Rechts
hoch und progressiv	Links	Mitte

Da die Effizienz und Gerechtigkeit der beiden Idealtypen der persönlichen Besteuerung jedenfalls abstrakt schwer zu entscheiden ist, verwundert es nicht, dass »Links-Rechts«-Zuordnungen nicht leicht sind. Tabelle 2-2 macht dies klarer. Sie unterscheidet vier Steuersysteme zum einen nach der Steuerbasis (Einkommen versus Ausgaben) und zum anderen danach, ob es nur einen niedrigen Steuersatz gibt oder einen progressiven Steuertarif mit relativ hohen Grenzsteuersätzen. Die Einordnung der resultierenden Steuertypen in ein Links-Rechts-Spektrum fällt nur bei den beiden Extremtypen leicht:

- Eine *proportionale Ausgabensteuer* ist die prototypische »rechte« Option. Diese Steuer legt den Schwerpunkt auf ökonomische Effizienz, weil sie die Kapitaleinkommen im engeren Sinne aus der Bemessungsgrundlage heraus nimmt *und* es einen niedrigen und proportionalen Steuersatz gibt. Die Kombination aus beidem führt zu einer starken Beschränkung des Einkommensteueraufkommens. Solch eine Steuer, mit einem Satz von 20 Prozent, ist in den USA zum Beispiel vom früheren Präsidentschaftskandidaten und Milliardär Steven Forbes vorgeschlagen worden.
- Eine *progressive Einkommensteuer* ist dagegen die prototypische »linke« Option. Sie belastet Kapital- und Arbeitseinkommen mit denselben, relativ hohen, Grenzsteuersätzen und erzielt somit auch insgesamt höhere Einnahmen als die proportionale Ausgabensteuer. Die Protagonisten einer solchen Steuer hoffen, dass der ökonomische Schaden durch die Besteuerung der Kapitaleinkommen geringer ist, als der ökonomische und soziale Nutzen, der durch die geringere Besteuerung des Faktors Arbeit und die höheren Ausgaben für öffentliche Güter und Sozialleistungen entsteht. Solch eine Position wird in Deutschland beispielsweise von den Globalisierungskritikern von *attac* ver-

treten. Sie setzen sich für eine stärkere Besteuerung von Kapitaleinkommen *ohne* gleichzeitige Absenkung der Progression ein.

Schwieriger ist die Einordnung der beiden verbliebenen Typen. Sie lassen sich am ehesten als Positionen der politischen Mitte charakterisieren:

- Eine *proportionale Einkommensteuer (Flat Tax)* verzichtet auf einen progressiven Steuertarif mit hohen Grenzsteuersätzen, belastet jedoch Arbeits- und Kapitaleinkommen gleichmäßig. Ihre Befürworter argumentieren häufig, dass Kapital nicht mit hohen und progressiven Steuersätzen belastet werden sollte. Sie sind bereit, die Progression für Kapital- und Arbeitseinkommen gleichermaßen zurückzunehmen, wenn dadurch beide Arten von Einkommen wirklich gleichbehandelt werden. Dieser Steuertyp betont also Gerechtigkeit im Sinne der Gleichbehandlung zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen. Er wird in Deutschland zum Beispiel vom wissenschaftlichen Beirat des Finanzministeriums vorgeschlagen sowie (in modifizierter Form) von Ex-Verfassungsrichter Paul Kirchhof.
- Eine *progressive Ausgabensteuer* stellt Kapitaleinkommen dagegen steuerfrei, belastet aber Arbeitseinkommen und Reingewinne progressiv und mit hohen Grenzsteuersätzen. Ihre Befürworter bewerten Effizienz- und Gerechtigkeitsaspekte anders. Einerseits glauben sie, dass die Besteuerung der Kapitaleinkommen tatsächlich schädlicher ist als die stärkere Besteuerung der Arbeitseinkommen; andererseits wollen sie die problematischen Verteilungswirkungen einer Ausgabensteuer (bezogen auf das periodische Einkommen) durch einen progressiveren Steuertarif ausgleichen (vgl. Musgrave 1994: 353). Sie betonen also die Gerechtigkeit im Sinne der progressiven Besteuerung von Arbeitseinkommen (und Reingewinnen). Eine starke Progression wird aus dieser Sicht gerade dadurch möglich, dass sie die ökonomisch sensiblen Kapitaleinkommen nicht betrifft.[7] In den USA wurde die progressive Ausgabensteuer jüngst zum Beispiel von dem Ökonomen Robert H. Frank vorgeschlagen. Wie alle Befürworter einer Ausgabensteuer verspricht er sich von der Steuerfreistellung der Kapitaleinkommen ein höheres Wirtschaftswachstum. Darüber hinaus will er jedoch durch die progressive Besteuerung

7 Eine progressive Ausgabensteuer erzeugt allerdings Probleme, die einer proportionalen Ausgabensteuer fremd sind. Insbesondere ihre Überlegenheit in Punkto ökonomischer Effizienz ist nicht mehr so eindeutig. Diese Probleme müssen jedoch hier nicht diskutiert werden.

Verhaltensweisen entgegenwirken, die er für gesamtgesellschaftlich ineffizient hält: den statusorientierten Konsum immer teurerer Luxusgüter und die Konkurrenz in so genannten »Winner-take-all«-Märkten (Frank/Cook 1996; Frank 1999, 2000; siehe auch Seidman 1997a, 1997b).[8] In Deutschland hat sich zum Beispiel Volker Hallwirth (1998: 196), ein Mitarbeiter des Bundesfinanzministeriums (BMF), für eine deutlich progressive Ausgabensteuer ausgesprochen (siehe unten).

2.2 Reformtrends und die Rolle des Steuerwettbewerbs

Der kurze analytische Vergleich von idealtypischen Einkommen- und Ausgabensteuern hilft zu verstehen, wie sich die »Einkommensteuer«-Systeme der fortgeschrittenen OECD-Länder zwischen dem Zweitem Weltkrieg und den siebziger Jahren entwickelt haben. Die Regierungen dieser Länder konnten sich für keines der vier beschriebenen Grundmodelle der persönlichen Besteuerung entscheiden. Einerseits wollten die Regierungen Kapitaleinkommen nicht generell aus der Steuerbasis der »Einkommensteuer« herausnehmen. Andererseits wollten die meisten Regierungen so hohe und progressive Einkommensteuern, dass die konsistente Einbeziehung aller Kapitaleinkommen ebenfalls nicht in Frage kam. Deshalb entwickelten sich komplizierte Mischformen zwischen progressiven Einkommen- und Ausgabensteuern. Dies war in gewisser Hinsicht naheliegend; und auch einige Ökonomen versuchten, systematisch Mischformen zwischen

8 Frank und Cook (1996: 215–216) liefern ein anschauliches Beispiel dafür, dass Steuern nicht unbedingt ökonomisch ineffizient sein müssen. Sie betrachten Luxusgüter, die genau deshalb gekauft werden, *weil* sie sehr teuer sind und so den gewünschten Status mit sich bringen. Will etwa ein junger Mann seiner Verlobten einen Diamanten schenken, um seine Liebe auszudrücken, so kommt es nicht so sehr darauf an, wie groß der Stein ist. Er muss in erster Linie teuer genug sein, zum Beispiel zwei Netto-Monatsgehälter, um einen hinreichenden Liebesbeweis darzustellen. Würde nun eine Ausgabensteuer erhoben, so bekäme der Mann zwar nur einen kleineren Ring für seine zwei Monatsgehälter als im Fall ohne Steuer, dieser kleinere Stein wäre jedoch als Liebesbeweis ausreichend, weil nun *alle* verliebten jungen Männer kleinere Steine kaufen würden. Das Paar würde also durch die Steuer nicht schlechter gestellt. »The only loser is the De Beers diamond cartel in South Africa, which would suffer a decline in the value of its stocks of diamonds« (Frank/Cook 1996: 216).

Ausgaben- und Einkommensteuern zu finden (vgl. etwa Sinn 1985). Hinter der »Hybrid«-Besteuerung, die sich in der OECD-Welt herausbildete, stand aber kein systematischer Ansatz. Vielmehr wurde in der Regel offiziell am Modell einer synthetischen Einkommensteuer festgehalten, während insbesondere vielen Formen von Kapitaleinkommen Privilegien zugestanden wurden, die eher zu einer Ausgabensteuer passten.

Die Regierungen der Industrieländer haben also die Besteuerung der Kapitaleinkommen tatsächlich als problematischer angesehen als die Belastung des Faktors Arbeit, und zwar sowohl innerhalb als auch außerhalb der Einkommensteuer. Gerade in den Ländern, in denen der Wohlfahrtsstaat bis Anfang der achtziger Jahre kontinuierlich anwuchs, musste ein Großteil der zusätzlichen »Steuerlast« von den Arbeitseinkommen getragen werden. Außerhalb der Einkommensteuer erhöhten viele Länder insbesondere Sozialabgaben und generelle Konsumsteuern (Mehrwertsteuern), die beide in großem Maße auf den Faktor Arbeit fallen (vgl. Kapitel 4).

Die Gründe für die stärkere Belastung des Faktors Arbeit liegen zum einen in den befürchteten negativen *ökonomischen* Auswirkungen hoher Kapitaleinkommensteuern auf Ersparnis und Investition und damit auf das Wirtschaftswachstum. Nicht zuletzt um diese negativen Auswirkungen zu minimieren, förderten OECD-Regierungen viele Arten des Sparens und Investierens über das Steuersystem, zum Beispiel durch großzügige Abschreibungsregelungen, die weit über den realen Wertverzehr der Wirtschaftsgüter hinausgingen.

Daneben gab es aber auch administrative und politische Gründe für eine geringere Besteuerung von Kapitaleinkommen. Die theoretisch perfekte Besteuerung vieler Formen von Kapitaleinkommen (zum Beispiel Wertzuwächse) ist *administrativ* entweder unmöglich oder äußerst aufwändig, vor allem bei progressiven Steuertarifen (Slemrod 1990). Darüber hinaus gibt es wichtige Arten von Kapitaleinkommen, die *politisch* äußerst sensibel sind. Ein wichtiges Beispiel sind die Erträge aus selbst genutztem Wohneigentum (Gravelle 1994: 70–71). In einer idealen Einkommensteuer würden die eigenen vier Wände als Investitionen behandelt. Das heißt, die Finanzierungskosten (Schuldzinsen) könnten bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden, aber im Gegenzug müssten die Erträge der Investition in der Form eines fiktiven Mietzinses besteuert werden. Diese Idee war den Wahlbürgern in OECD-Ländern jedoch nur schwer zu vermitteln, weshalb selbst genutztes Wohneigentum in fast allen OECD-Ländern lange Zeit starke Steuerprivilegien genoss – und teilweise immer noch genießt.

Die »Einkommen«-Steuern, die sich bis zu den frühen achtziger Jahren in OECD-Ländern entwickelt haben, lassen sich also als »Kompromiss« zwischen Einkommen- und Ausgabensteuern verstehen (Aaron/Galper/Pechman 1988). Dieser Kompromiss stellte sich jedoch weitgehend als faul heraus. Denn selbst wenn die Bevorzugung der Kapitaleinkommen vor allem das Ziel hatte, das *Niveau* von Ersparnissen und Investitionen zu erhöhen, so führte sie doch zu einem tiefgreifenden Eingriff in ihre *Struktur*. Um diesen wichtigen Punkt genauer zu verstehen, mag es hilfreich sein, die beiden angesprochenen Beispiele wieder aufzunehmen: Abschreibungsvergünstigungen und selbst genutztes Wohneigentum.

Im Rahmen einer perfekten Einkommensteuer sollen steuerliche Abschreibungen lediglich den realen Wertverzehr des eingesetzten Kapitals (genauer: die Veränderung des inflationsbereinigten Ertragswertes) berücksichtigen. Die Abschreibungsregeln in den meisten OECD-Ländern gingen jedoch weit darüber hinaus. In einigen Ländern gab es zeitweise sogar die Möglichkeit der »Sofortabschreibung«, also des vollständigen Abzugs der Investitionsausgaben von der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Diese Sofortabschreibung wäre auch bei einem bestimmten Typ der Ausgabensteuer (der »sparbereinigten« Einkommensteuer) erlaubt, allerdings würde dann im Gegenzug die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen zur Finanzierung der Investition abgeschafft. Kombiniert man dagegen die Sofortabschreibung mit dem Schuldzinsenabzug – was einige OECD-Länder zeitweise getan haben – so wird der Grenzsteuersatz auf schuldenfinanzierte Investitionen *negativ*; der Gesetzgeber subventioniert diese Investitionen, statt sie zu besteuern.

Das Beispiel des selbst genutzten Wohneigentums ist ganz ähnlich gelagert. Wie oben beschrieben, würde eine ideale Einkommensteuer auch bei der »Investition« in die eigenen vier Wände einen Schuldzinsenabzug zulassen, aber im Gegenzug den Ertrag dieser Investition in Form eines fiktiven Mietzinses besteuern. Tatsächlich haben viele Länder, allen voran die skandinavischen Wohlfahrtsstaaten, den Schuldzinsenabzug erlaubt, das selbst genutzte Wohneigentum anschließend jedoch nur gering oder gar nicht besteuert (Sørensen 1998b). Das Ergebnis war wiederum eine massive staatliche Subventionierung.

Aber nicht nur in der Unternehmensbesteuerung und beim Wohneigentum wurden Kapitaleinkommen steuerlich stark gefördert. Besonders große Steuerprivilegien – gemessen am Ideal einer umfassenden Einkommensteuer – genossen (und genießen) fast überall die verschiedenen Formen der Alterssicherung (vgl. Dilnot 1992; OECD 2001b: 39–41). Dies gilt auch für Deutschland, wo die

Steuerentlastung der entsprechenden Kapitaleinkommen teilweise sogar über jene hinausgeht, die von einer Ausgabensteuer ausgelöst würde (vgl. etwa Schindler 2003).

Die unsystematische Kombination von Einkommen- und Konsumsteuerelementen führte zu großen Unterschieden in der Steuerbelastung verschiedener Formen des Sparens und Investierens, wodurch ökonomische Entscheidungen verzerrt und Steuervermeidung gefördert wurden. Steuerzahler mit hohen Einkommen hatten starke Anreize schuldenfinanzierte Investitionen in steuerprivilegierte Anlagen zu tätigen; und eine immer größere Steuervermeidungsbranche stellte die entsprechenden Modelle bereit. Steuervergünstigungen senkten deshalb häufig nur die Steuern gut verdienender Steuerzahler, ohne zusätzliche Ersparnisse oder Investitionen anzuregen (zum Beispiel Steuerle 1985; Norrman/McLure 1997). Daraus resultierte nicht nur ökonomische Ineffizienz, sondern auch wachsende Ungerechtigkeit. Darüber hinaus wurde die Einkommensbesteuerung immer komplizierter, weil die Regierungen natürlich mit Einzelmaßnahmen versuchten, gegen Steuersparmodelle vorzugehen.

Ende der siebziger und Anfang der achtziger Jahre wurden die negativen Auswirkungen der Hybrid-Besteuerung in vielen Ländern so offensichtlich, dass eine Gegenbewegung entstand. Die Vorreiter dieser Gegenbewegung waren Länder wie Großbritannien und die USA, in denen die Hybrid-Besteuerung mit hohen Steuersätzen und zahlreichen Steuervergünstigungen ins Extrem getrieben worden war. Es war klar, dass ein systematischerer Ansatz gefunden werden musste, der sich entweder am Ideal der Ausgabensteuer oder dem der Einkommensteuer orientierte. In beiden Ländern setzte sich das Einkommensteuer-Ideal durch – wobei insbesondere in den USA der politische Prozess innerhalb der Reagan-Administration auch anders hätte ausgehen können (Conlan/Wrightson/Beam 1990: 55–58; Martin 1991: 174–175).

Mitte der achtziger Jahre führten die konservativen Regierungen in Großbritannien (1984) und den USA (1986) somit weitreichende Steuerreformen durch, die sich am Ideal einer echten Einkommensteuer orientierten. Die Regierungen senkten die Steuersätze auf breiter Front und verbreiterten im Gegenzug die Einkommensteuerbasis, indem sie Steuervergünstigungen für Arbeits- und Kapitaleinkommen abbauten. In der zweiten Hälfte der achtziger Jahre wurde dieses grundlegende Reformmuster der »Satzsenkung-plus-Basisverbreiterung« von fast allen anderen Industrieländern kopiert, so dass eine regelrechte Reformwelle entstand (Pechman 1988; Boskin/McLure 1990). Ein Ausdruck dieser Welle ist der

starke Abwärtstrend der (Spitzen-)Steuersätze bei den Körperschaftsteuern und persönlichen Einkommensteuern (Abbildung 2-1 oben).

Dass sich die meisten Reformen in den Industrieländern am Ideal der Einkommensteuer und nicht an dem der Ausgabensteuer orientiert haben, mag zunächst erstaunen. Würde man nicht erwarten, dass die Länder angesichts der zunehmenden ökonomischen »Globalisierung« das Leitbild der Ausgabenbesteuerung übernehmen, weil dadurch die Kapitaleinkommen (im engeren Sinne) geschont werden? Tatsächlich wird solch eine Orientierung an der Ausgabensteuer von vielen Finanzwissenschaftlern gefordert. Dabei geht es zumeist um eine proportionale Ausgabensteuer – also die »rechte« Option in Tabelle 2-2 oben. Es gibt aber auch Vorschläge für eine progressive Ausgabensteuer als Antwort auf den Steuerwettbewerb. So schreibt etwa Volker Hallwirth (1998: 194–196):

> Wer das Wachstum stärken will, muss auf die Steuerbefreiung von Ersparnissen setzen. Positiv ausgedrückt heißt dies: Besteuerung des Konsums … Neben dem Wachstumsargument spricht … auch die Standortkonkurrenz für die ausschließliche Besteuerung des Konsums … Eine veranlagte Konsumsteuer mit einem progressiven Steuersatz könnte für verteilungspolitische Ziele eingesetzt werden, ohne dass Standortnachteile befürchtet werden müssten. Die Steuerpolitik wäre aus der babylonischen Gefangenschaft der Standortkonkurrenz befreit. Statt die Spitzensteuersätze zurückzunehmen, könnte mit einer progressiven Konsumsteuer auch im Zeitalter der Globalisierung eine steuerliche Umverteilung zugunsten der sozial Schwachen geleistet werden. Einem forcierten Auseinanderdriften der Gesellschaft nach US-amerikanischem Muster könnte so entgegengewirkt werden.

Wie stark eine progressive Konsumsteuer wirklich zu verteilungspolitischen Zwecken eingesetzt werden könnte, darüber lässt sich streiten. Denn wie wir oben gesehen haben, belastet eine solche Steuer ja primär den Faktor Arbeit, so dass es sich weitgehend um Umverteilung innerhalb einer Einkommensart handeln würde. Die Frage bleibt trotzdem: Warum orientieren sich Staaten an der Einkommensbesteuerung, wenn doch die zunehmende Offenheit der Ökonomien einen Druck auf die Besteuerung der Kapitaleinkommen erwarten ließe?

Die Antwort ist vielfältig, weil es viele verschiedene Gründe gegen persönliche Ausgabensteuern gibt. Sie reichen von administrativen Problemen bis zur Schwierigkeit, sie der demokratischen Öffentlichkeit zu verkaufen (zum Beispiel Birnbaum 1998; Zodrow 2003). Einen Grund will ich im Folgenden betonen und verständlich machen: *Es war gerade der zunehmende Steuerwettbewerb, der einen Druck in Richtung Einkommensbesteuerung erzeugt hat*. Diese Aussage erscheint dann nicht mehr paradox, wenn wir die oben diskutierten Unterschiede zwischen Ausgaben- und Einkommensteuern ernst nehmen: Eine Ausgabensteuer

stellt die Kapitaleinkommen steuerfrei, so dass die Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer im Wesentlichen aus Reingewinnen besteht. Sie benötigt deshalb – *ceteris paribus* – höhere tarifliche Unternehmensteuersätze als eine Einkommensteuer, um dasselbe Steueraufkommen zu erzielen.

Eine Ausgabensteuer wäre demnach optimal, wenn der Steuerwettbewerb vor allem eine niedrige Gesamtbelastung der Kapitaleinkommen (im engeren Sinne) erzwingt, gleichzeitig aber hohe Steuersätze auf die Reingewinne nicht unter Druck setzt. Tatsächlich scheint bisher jedoch eher das Gegenteil der Fall gewesen zu sein. Der Steuerwettbewerb hat besonders starken Druck auf die tariflichen Steuersätze und die Reingewinnbesteuerung von Kapitalgesellschaften ausgeübt. Er hat dagegen nicht generell zu einer niedrigeren Besteuerung der Kapitaleinkommen geführt. Die Gründe für diesen Befund sollen hier nicht ausgeführt werden. Ich habe sie an anderer Stelle diskutiert (Ganghof 2002b, 2000). Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich stattdessen auf den Wettbewerbsdruck auf die tariflichen Steuersätze. Sie betrachten zunächst die drei wesentlichen »Mechanismen«, durch die ökonomische Internationalisierung auf die tariflichen Körperschaftsteuersätze wirkt (Hallerberg/Basinger 1998; Ganghof 1999).

Internationale Steuervermeidung. Multinationale Unternehmen haben die Möglichkeit, Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuer-Länder zu verschieben und somit Steuern zu vermeiden. Eine von mehreren wichtigen Techniken für diesen Zweck ist die Manipulation der Preise im Handel zwischen verbundenen Unternehmen (Verrechnungspreise). Da dieser Handel innerhalb von Unternehmen einen großen Teil des gesamten Welthandels ausmacht, stellt die Manipulation von Verrechnungspreisen für die Steuerverwaltungen ein großes Problem dar. Daran, dass internationale Steuervermeidung im großen Maßstab betrieben wird, besteht kein Zweifel (Hines Jr. 1999; Bartelsman/Beetsma 2003). Für unsere Zwecke entscheidend ist, dass es bei den wichtigen Steuervermeidungstechniken auf die *tariflichen* Körperschaftsteuersätze ankommt. Je höher diese sind, desto anfälliger ist ein Land im internationalen Steuerwettbewerb (vgl. auch Weichenrieder 1995; Haufler/Schjelderup 2000). Wie der dänische Sachverständigenrat 2001 in seinem Frühjahrsgutachten schrieb:

> Grundsätzlich sollten … normale Kapitaleinkommen und Reingewinne unterschiedlich behandelt werden … Kapitaleinkommen sollten niedriger als derzeit besteuert werden, Reingewinne dagegen auf einem beträchtlich höheren Niveau. Es gibt jedoch verschiedene praktische Probleme bei der Einführung einer Körperschaftsteuer, die zwischen diesen beiden Arten der Gewinne unterscheidet. Insbesondere multinationale Unternehmen können häufig hohe tarifliche

Körperschaftsteuersätze unterlaufen. Eine Art dies zu tun, ist die Nutzung von Verrechnungspreisen, um Gewinne von Tochterfirmen in Länder mit niedrigen Körperschaftsteuersätzen zu verlagern. (Det Økonomiske Råd 2001: Kapitel 2, eigene Übersetzung)

Internationale Investitionsentscheidungen I: Tarifliche Steuersätze spielen auch für die Standortentscheidungen multinationaler Unternehmen eine zentrale Rolle (Devereux/Griffith 1998; Devereux/Griffith/Klemm 2002a, 2003). Ein wichtiger Grund dafür ist, dass bei sehr profitablen Investitionen die Besteuerung der Reingewinne ebenso wichtig sein kann wie die Besteuerung der Kapitaleinkommen (vgl. Abschnitt 2.1 oben). Intuitiv ausgedrückt: Je mehr Profit ein Investitionsprojekt abwirft, desto unwichtiger werden Steuervergünstigungen und desto stärker wird die Gesamtsteuerlast der Investition vom Steuersatz bestimmt. Buhlen Staaten deshalb um besonders profitable ausländische Direktinvestitionen, entsteht ein Wettbewerb auf die tariflichen Steuersätze (siehe auch Bond 2000; Haufler/Schjelderup 2000). Aufgrund dieser Zusammenhänge hat auch der wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums vor der Einführung einer Ausgabensteuer im nationalen Alleingang gewarnt:

Im Bereich ökonomischer Reingewinne werden sich Allokations- und Erfassungsprobleme nach Übergang zur Zinsbereinigung eher verstärken, weil alle Einkommen, die nicht Zinsen sind, bei gegebenem Steueraufkommen einer schärferen Besteuerung unterliegen. Folglich … werden besonders innovative Unternehmen mit Renditen, die erheblich über der Standardverzinsung liegen, die hierfür vorgesehenen vergleichsweise hohen Steuersätze im Rahmen ihrer Standortpolitik berücksichtigen. (BMF 1999c: 81)

Internationale Investitionsentscheidungen II: Ein weiterer Grund für den zunehmenden Wettbewerbsdruck auf tarifliche Körperschaftsteuersätze hat mit den Regeln der internationalen Unternehmensbesteuerung zu tun (Arnold/McIntyre 1995; Arnold/Li/Sandler 1996). Viele wichtige Länder, speziell die USA, rechnen ausländische Steuern an. Das heißt: Schüttet etwa eine deutsche Tochterfirma eines US-amerikanischen Konzerns Gewinne an ihre Muttergesellschaft aus, so können die in Deutschland bereits gezahlten Steuern von der Steuerschuld in den USA abgezogen werden. Dabei definiert die US-Verwaltung die Bemessungsgrundlage *gemäß der in den USA geltenden Regeln*, so dass es tatsächlich auf den tariflichen Steuersatz ankommt. Wichtig ist, dass die Anrechnung natürlich nur bis zum US-Steuersatz erfolgt; die US-Steuerverwaltung zahlt den Unternehmen keine Erstattungen für ausländische Steuern. Liegt deshalb der deutsche Steuersatz *unter* dem US-Satz, zahlen die Unternehmen letztlich nur diesen Satz; liegt er *darüber*, zahlen die Unternehmen mehr. US-Firmen haben deshalb

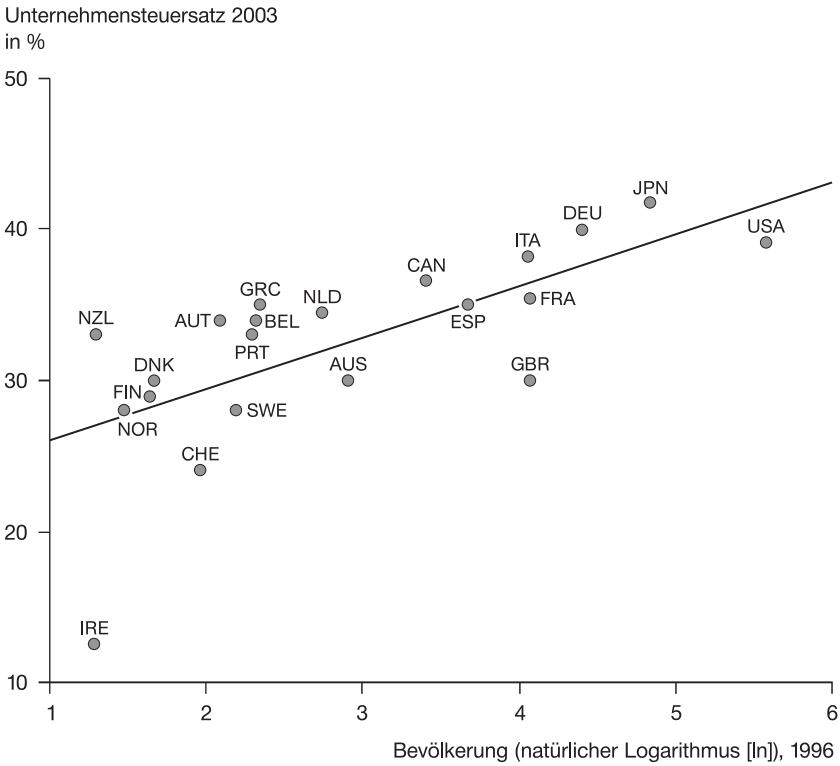
einen Anreiz in Ländern zu investieren, deren Körperschaftsteuersatz unter dem in den USA liegt. Und wenn sie – aus nichtsteuerlichen Gründen – trotzdem in anderen Ländern investieren wollen, so haben sie einen Anreiz, sich in einem Land mit möglichst niedrigem Körperschaftsteuersatz anzusiedeln. Diese Anreize wurden bei der US-Steuerreform von 1986 zusätzlich durch einige technische Details bei der Anrechnung ausländischer Steuern verschärft (Lyon 1996). Den Experten in den nationalen Finanzministerien war deshalb sofort klar, dass die US-Reform einen erheblichen Druck auf ihre eigenen Körperschaftsteuersätze ausüben würde. Wie Thomas Menck, ein ehemaliger Mitarbeiter des Bundesfinanzministeriums, rückblickend zusammenfasst:

> [D]ie 1986er Reform veränderte nicht wirklich die [relative] Wettbewerbsfähigkeit der Bundesrepublik Deutschland und der Vereinigten Staaten von Amerika; sie löste jedoch Wettbewerbseffekte zwischen Deutschland und zum Beispiel Großbritannien oder den Niederlanden aus. Tatsächlich reaktivierte sie europäische Steuerdifferentiale, welche zuvor durch die Feinheiten des US-Steueranrechnungssystems neutralisiert worden waren. Die Senkung des US-Körperschaftsteuersatzes machte amerikanische Investitionen in Europa ziemlich sensibel für diese intraeuropäischen Steuerdifferentiale. Dies ist in der Tat ein seltsames Paradox, das aber durch die verantwortlichen Entscheidungsträger multinationaler Unternehmen bestätigt wurde.
> (in McLure et al. 1990: 45, eigene Übersetzung)

Die drei Zitate zeigen, dass es sich bei den Mechanismen des Körperschaftsteuerwettbewerbs nicht nur um abstrakte theoretische Möglichkeiten handelt, sondern um Probleme, deren Bedeutung Steuerpolitikern und Politikberatern seit langem klar ist. Die Stärke des resultierenden Wettbewerbsdrucks auf die tariflichen Körperschaftsteuersätze lässt sich allerdings auch statistisch zeigen. Dazu betrachten wir im Folgenden den Zusammenhang zwischen der Größe eines Landes (gemessen anhand der Bevölkerungszahl) und dem Körperschaftsteuersatz. Eine wichtige Aussage der theoretischen Literatur zum Steuerwettbewerb ist nämlich, dass kleinere Länder aufgrund ihrer stärkeren Abhängigkeit von ausländischen Investitionen und Steuerbasen besonders profitieren können, wenn sie die Steuersätze senken (zum Beispiel Dehejia/Genschel 1999; Sørensen 2000: 436). Wenn die Senkung der Körperschaftsteuersätze also einen Wettbewerbsprozess widerspiegelt, dann würde man zweierlei erwarten:

1. dass kleinere Länder niedrigere Steuersätze haben als größere und
2. dass der Zusammenhang zwischen Ländergröße und Steuersätzen über die Zeit zunimmt.

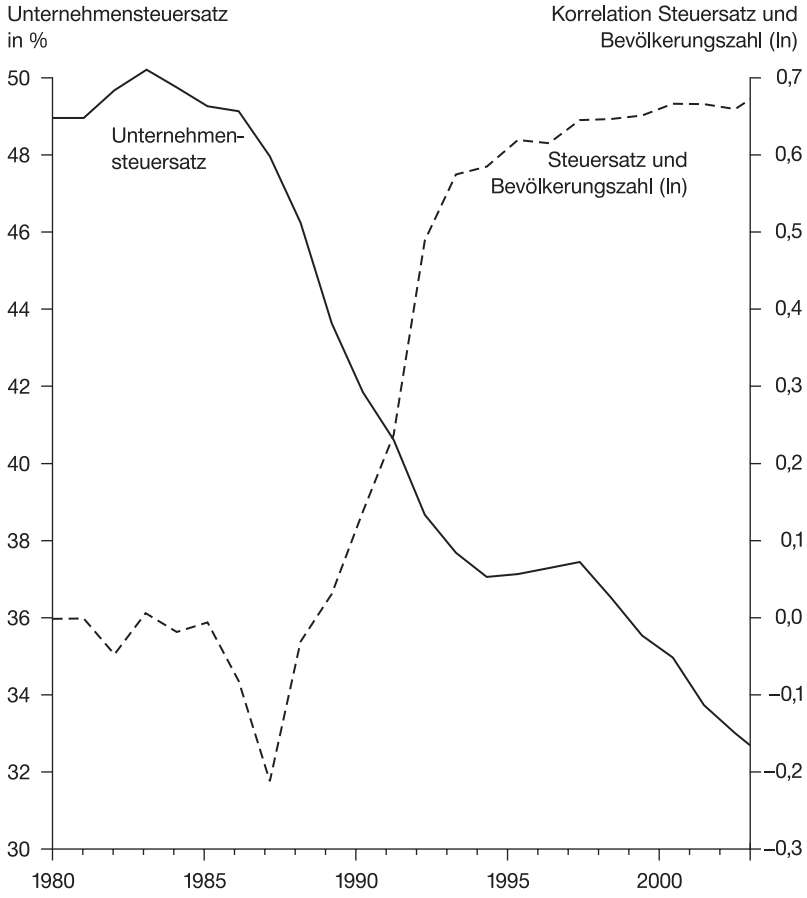
Abbildung 2-2 Steuersätze für Kapitalgesellschaften und Ländergröße, 2003



Quellen: Bevölkerung: OECD Statistical Compendium; Unternehmensteuersatz: siehe Anhang.

Abbildungen 2-2 und 2-3 zeigen, dass beide Erwartungen durch die verfügbaren Daten bestätigt werden. Abbildung 2-2 stellt den statistischen Zusammenhang zwischen Ländergröße und Körperschaftsteuersatz für das Jahr 2003 dar. Fast alle Industrieländer haben mittlerweile Steuersätze zwischen 25 und 45 Prozent, aber kleinere Länder haben systematisch niedrigere Steuersätze als größere. Die Stärke dieses Zusammenhangs lässt sich anhand einer statistischen Maßzahl ausdrücken, die zwischen −1 und +1 variiert (Pearsons Korrelationskoeffizient r); $r=-1$ markiert einen perfekten negativen, $r=+1$ einen perfekten positiven Zusammenhang. Der in Abbildung 2-2 dargestellte Zusammenhang entspricht einem Wert für r von etwa 0,7, der für die vergleichenden Sozialwissenschaften beachtlich ist.

Abbildung 2-3 Steuersätze für Kapitalgesellschaften und ihre Abhängigkeit von der Ländergröße, 1980–2003



Anmerkung: Unternehmensteuersatz: ungewichteter Durchschnitt von 21 OECD-Ländern (siehe Anhang für fehlende Werte); Korrelation: Pearsons *r*-Korrelationskoeffizient.
Quellen: Bevölkerung für das Jahr 1996: OECD Statistical Compendium; Unternehmensteuersätze: siehe Anhang.

Abbildung 2-3 zeigt die Entwicklung dieses Wertes über die Zeit und vergleicht sie mit der Entwicklung des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes. Die gegenläufige Bewegung der beiden Linien ist in erstaunlicher Übereinstimmung

mit unserer theoretischen Erwartung (vgl. auch Fuest/Weichenrieder 2002). In den Jahren vor der US-Reform ist der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz mehr oder weniger stabil und es gibt keinerlei statistischen Zusammenhang zwischen Ländergröße und Steuersatz ($r \approx 0$). Nach der US-Reform fällt der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz fast kontinuierlich. Direkt nach der Reform ergibt sich ein leicht negativer Zusammenhang zwischen Ländergröße und Steuersatz. Dies ist nicht weiter erstaunlich, weil mit den USA das mit Abstand größte Land den Steuersatz von fast 50 auf circa 38 Prozent gesenkt hat. In der Folgezeit jedoch ziehen die kleinen Länder nach und senken ihre Körperschaftsteuersätze so stark, dass der Wert für *r* zwischen 1987 und 1993 sprunghaft ansteigt. Auch danach haben sich die Regierungen bei ihren Steuerreformen an der Ländergröße ausgerichtet, so dass der positive statistische Zusammenhang kontinuierlich ansteigt – bis auf den in Abbildung 2-2 veranschaulichten Wert von fast 0,7.

Dieses klare statistische Bild lässt sich durch den genauen Blick auf die Steuerreformprozesse einzelner Länder noch untermauern. Dabei können wir zwei Gruppen von Ländern unterscheiden. Erstens gibt es Länder, die gerne ein gewisses Maß an steuerlicher Investitionsförderung – zum Beispiel durch günstige Abschreibungsregeln – behalten hätten, die aber durch den Steuerwettbewerb gezwungen wurden, diese Förderung immer weiter abzubauen. Denn natürlich konnte es sich in den achtziger und neunziger Jahren praktisch kein OECD-Land leisten, einfach den Körperschaftsteuersatz zu senken und die entsprechenden Einnahmeausfälle in Kauf zu nehmen. Wegen der Notwendigkeit zur Haushaltskonsolidierung mussten die Länder einen niedrigeren Unternehmensteuersatz vielmehr durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage finanzieren. Durch diese Politik der »Satzsenkung-plus-Basisverbreiterung« nahmen die Staaten zwar ihre Eingriffe in die Struktur der Investitionen zurück, gleichzeitig riskierten sie jedoch, dass sich das Investitionsklima für die bereits am Standort ansässigen Unternehmen insgesamt verschlechtert, statt verbessert. Zu den Ländern, die zur Politik der »Satzsenkung-plus-Basisverbreiterung« bei den Körperschaftsteuern mehr oder weniger gezwungen wurden, gehören zum Beispiel Australien, Dänemark und Kanada, aber auch Deutschland – wie wir im nächsten Kapital sehen werden.[9] Dass die Steuersenkungen in diesen Ländern Antworten auf die US-

9 Die entsprechenden Nachweise zu Australien und Dänemark finden sich in Ganghof/Eccleston (2004) sowie Ganghof (2003a); zu Kanada siehe Bossons (1987), Bird et al. (1998: 65, 87) sowie Daly et al. (1993: 125).

Reformen waren, zeigt sich auch darin, dass einige von ihnen ihren Körperschaftsteuersatz direkt vor der US-Reform erst *erhöht* hatten, um ihn am Spitzensteuersatz für private Kapitaleinkommen auszurichten: Australien und Dänemark etwa erhöhten ihre Körperschaftsteuersätze direkt vor der US-Reform von 46 auf 49 Prozent beziehungsweise von 40 auf 50 Prozent. In beiden Ländern hatten diese Satzerhöhungen keinen Bestand. In Australien fiel der Satz schon 1988 wieder auf 39 Prozent, in Dänemark ein Jahr später auf 40 Prozent und bis 1992 auf 34 Prozent.

Die zweite Gruppe von Ländern, an denen die Stärke des Steuerwettbewerbs deutlich wird, sind solche, in denen die Einführung echter Ausgabensteuern oder Elemente dieser Steuern ernsthaft diskutiert oder umgesetzt wurde. In einigen dieser Länder, zum Beispiel Großbritannien, wurden Ausgabensteuern von Steuerpolitikern unter anderem deshalb abgelehnt, weil sie bei einem gegebenen Aufkommen die Steuersätze deutlich erhöhen würden (Isaac 1997: 313). In anderen Ländern wie Österreich oder Italien wurden aus demselben Grund nur begrenzte Elemente von Ausgabensteuern eingeführt (Wala 1999; Bordignon/Giannini/Panteghini 2000, 2001). In Italien wurden diese vor kurzem auch wieder abgeschafft – bei gleichzeitiger Senkung des Körperschaftsteuersatzes. Ganz ähnlich war der Ablauf in Kroatien, einem der wenigen Länder, die vollständig zu einer Ausgabensteuer (»zinsbereinigte Einkommensteuer«) übergegangen waren. Dort erzeugte der Steuerwettbewerb permanente Probleme, die schließlich mit zur Abschaffung der Ausgabensteuer führten. 1994 führte Kroatien eine Ausgabensteuer ein. Obwohl das Finanzministerium einen Unternehmensteuersatz von 35 Prozent vorschlug, wählte das Parlament wegen des Steuerwettbewerbs einen Satz von 25 Prozent (Rose/Wiswesser 1998: 272). Da der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer jedoch mit 35 Prozent deutlich darüber lag, kam es zur Steuervermeidung, so dass der Unternehmensteuersatz später erneut auf 35 Prozent erhöht wurde. 2001 schließlich wurde das Ausgabensteuersystem unter dem Druck des Steuerwettbewerbs aufgegeben, und der Steuersatz fiel auf 20 Prozent – und damit auf das Steuersatzniveau vieler anderer neuer Demokratien in Europa (Keen/King 2003; Rose 2003a).

Insgesamt ergibt sich ein klares Bild, dass sich folgendermaßen zusammenfassen lässt: Nach der US-Reform von 1986 entstand ein zunehmend heftiger Wettbewerbsdruck auf die Körperschaftsteuersätze, der viele Regierungen zu aus ihrer Sicht problematischen Steuersatzsenkungen zwang, die sie andernfalls sicher nicht durchgeführt hätten. Da die Regierungen gleichzeitig unter dem Druck standen, ihre Haushalte zu konsolidieren, mussten Steuersatzsenkungen durch

eine Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeglichen werden. Der Steuerwettbewerb erzeugt somit einen Vorteil der Einkommensteuer gegenüber der Ausgabensteuer. Da erstere Kapitaleinkommen und Reingewinne gleichermaßen besteuert, braucht sie niedrigere Unternehmensteuersätze als letztere und ist somit im internationalen Wettbewerb robuster.

2.3 Flache, duale oder differenzierte Einkommensteuer?

Der Vorteil der Einkommensteuer gegenüber der Ausgabensteuer bezieht sich vor allem auf die relative Steuerlast von Kapitaleinkommen (im theoretischen Sinne) und Reingewinnen. Angesichts des Wettbewerbsdrucks auf die Körperschaftsteuersätze ist die Höherbesteuerung der Reingewinne nicht mehr unbedingt vorteilhaft. Dies ändert freilich nichts an den grundlegenden Zielkonflikten, die zur Hybrid-Besteuerung geführt hatten: Einerseits waren die meisten Regierungen nicht bereit, sensible Kapitaleinkommen hoch und progressiv zu besteuern; andererseits wollten sie jedoch weder starke Aufkommensverluste in der Besteuerung der Lohneinkommen noch eine generelle Abschaffung der progressiven Einkommensteuer hinnehmen. Es gibt also einen Konflikt zwischen dem Ziel der *Gleichmäßigkeit* der Besteuerung unterschiedlicher Einkommensarten einerseits und dem Ziel einer *progressiven und aufkommensstarken* Einkommensteuer andererseits. Durch den Trend zu niedrigeren Steuersätzen wurde dieser Konflikt lediglich transparenter. Früher konnten die Regierungen die unterschiedliche Behandlung von Einkommensarten dadurch »verschleiern«, dass sie grundsätzlich hohe tarifliche Einkommensteuersätze festlegten, die sie dann durch die Sonderbehandlung vieler Arten von (Kapital-)Einkommen unterliefen. Dies war nun schwieriger. Die tariflichen Steuersätze mussten die effektive Belastung stärker widerspiegeln, so dass auch Belastungsunterschiede zwischen unterschiedlichen Einkunftsarten deutlicher wurden.

Die Steuersätze auf (einbehaltene) Körperschaftsgewinne spielten dabei aus zwei Gründen eine entscheidende Rolle. Erstens mussten gerade sie wegen des Steuerwettbewerbs deutlich sinken; die einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften gehörten also eindeutig in die Kategorie relativ »sensibler« Kapitaleinkommen. Zweitens stellt der Körperschaftsteuersatz gleichsam den »Dreh- und Angelpunkt« (Cnossen 1999: 22) für die Kapitalbesteuerung insgesamt dar. Idealerweise sollte der Körperschaftsteuersatz mit dem (Spitzen-)Steuersatz für

private Kapitaleinkommen übereinstimmen, damit Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen (in Bezug auf Rechtsformwahl, Finanzierungsformen, etc.) und Steuerschlupflöcher vermieden werden. Will man aber gleichzeitig an der einheitlichen Besteuerung privater Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen festhalten, dann müsste auch der (Spitzen-)Steuersatz auf Arbeitseinkommen auf das Niveau des Körperschaftsteuersatzes sinken.

Damit standen die Regierungen vor der Wahl zwischen drei grundsätzlichen »Modellen« der Einkommensbesteuerung, je nachdem, ob und wo sie eine Grenze zwischen proportionaler und progressiver Besteuerung ziehen wollten. Diese werden im Folgenden kurz und etwas stilisiert dargestellt. Um die Diskussion möglichst generell zu halten, unterscheide ich nicht zwischen den einbehaltenen Gewinnen von Kapitalgesellschaften und privaten Kapitaleinkommen, sondern allgemeiner zwischen »sensiblen« und »weniger sensiblen« Kapitaleinkommen. Zur Vereinfachung wird angenommen, dass die Regierungen ihre einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen in allen drei Modellen weitgehend von unsystematischen und verzerrenden Steuervergünstigungen gereinigt haben. Wir nehmen also an, dass alle Formen von Kapitaleinkommen in die Bemessungsgrundlage einbezogen sind und es keine steuerliche Förderung zum Beispiel in Form beschleunigter Abschreibung gibt.

Flat Tax

Die theoretisch naheliegendste Option war natürlich, ernst zu machen mit dem Ideal der synthetischen oder umfassenden Einkommensteuer und Arbeitseinkommen genauso hoch oder niedrig zu besteuern wie Kapitaleinkommen und Reingewinne. Das hieße, dass der (Spitzen-)Steuersatz der Einkommensteuer nicht höher sein darf als der Körperschaftsteuersatz oder ein anderer Steuersatz auf Kapitaleinkommen. Angesichts der ökonomischen, politischen und administrativen Probleme bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen bedeutet dies jedoch, dass der Spitzensteuersatz nicht besonders hoch sein kann. Wie wir oben gesehen haben, beträgt der *durchschnittliche* Körperschaftsteuersatz in den fortgeschrittenen Industrieländern schon fast 30 Prozent. Bei einem so niedrigen Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer bietet es sich freilich an, auf einen progressiven Tarifverlauf ganz zu verzichten. Ein großzügiger Grundfreibetrag wäre ausreichend, um zu erreichen, dass die Durchschnittssteuersätze eines Steuerzahlers mit dem Einkommen ansteigen – und darum geht es schließlich bei der progressiven Einkommensteuer. Ökonomen sprechen in diesem Fall von »indirekter

Progression«. Es gilt also: Angesichts der ökonomischen, politischen und administrativen Beschränkungen, die es in der realen Welt bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen gibt, läuft die konsequente Durchsetzung einer umfassenden Einkommensteuer letztlich auf eine flache Steuer oder Flat Tax hinaus.

Die Flat Tax ist also eine Art der *Besteuerung auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner*. Ihr großer Vorzug liegt in der Gleichbehandlung unterschiedlicher Einkommensarten. Aufgrund des niedrigen Steuersatzes ist es wesentlich leichter, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu bereinigen, so dass der Einfluss der Einkommensteuer auf die Entscheidungen zwischen unterschiedlichen Spar- und Investitionsformen möglichst wenig verzerrt wird. Veräußerungsgewinne etwa lassen sich leichter in die Steuerbasis der Einkommensteuer integrieren, wenn der Steuertarif proportional und mäßig ist (siehe zum Beispiel BMF 1999c: 83). Die Ökonomen sprechen hier von einer »intersektoral neutralen« Besteuerung. In diesem Sinne ist die Flat Tax also effizient. Gleichzeitig verwirklicht sie auch eine bestimmte Idee von steuerlicher Gerechtigkeit, indem sie Arbeits- und Kapitaleinkommen gleichbehandelt.

Genau hierin liegt aber auch ihr Hauptproblem. Weil sich der (Spitzen-)Steuersatz der persönlichen Einkommensteuer an den sensibelsten Kapitaleinkommen ausrichten muss, ist das Aufkommenspotential und die Progressivität der Einkommensteuer beschränkt. Was die Progressivität angeht, gilt dies vor allem für den oberen Bereich der Einkommensskala. Als Faustregel gilt: Der aufkommensneutrale Übergang zu flachen Steuern bevorteilt typischerweise die hohen und die niedrigen Einkommen auf Kosten der Mitte (Davies/Hoy 2002: 33).[10]

Es ist deshalb nicht sehr verwunderlich, dass noch kein fortgeschrittenes Industrieland eine Flat Tax eingeführt hat. Insbesondere Neuseeland ist jedoch diesem Modell in den neunziger Jahren sehr nahe gekommen. Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer betrugen beide 33 Prozent und die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer war äußerst breit. Nur selbst genutztes Wohneigentum und private Veräußerungsgewinne wurden – und werden – in Neuseeland weiterhin steuerlich privilegiert. Kapitel 4 wird auf den neuseeländischen Fall näher eingehen.

---

10 In Ländern mit hohem Einkommensteueraufkommen kann freilich ein aufkommensneutraler Übergang zu einer Flat Tax unmöglich sein – oder nur dann möglich, wenn niedrige Einkommen deutlich höher belastet werden. Auf diesen Fall werden wir in Kapitel 4 zurückkommen.

Duale Einkommensteuer

Wenn Regierungen nicht bereit sind, Löhne auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner mit den sensibelsten Kapitaleinkommen zu besteuern, bietet es sich an, zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen eine möglichst saubere Grenze zu ziehen und erstere höher und direkt-progressiv zu besteuern. Dies ist die Grundidee der so genannten *dualen Einkommensteuer*. Diese Steuer teilt einen Vorzug der Flat Tax, nämlich die im obigen Sinne neutrale Besteuerung der Kapitaleinkommen. Da auf alle Kapitaleinkommen ein einheitlicher, niedriger und proportionaler Steuersatz angewendet wird, ist es leichter, eine möglichst breite Bemessungsgrundlage zu schaffen. Gleichzeitig ermöglicht eine duale Einkommensteuer aber die progressive und höhere Besteuerung der Arbeitseinkommen.

Im Gegenzug freilich handelt sich die duale Einkommensteuer Probleme ein, welche die Flat Tax vermeidet. Zum einen ist es nicht so einfach, eine Grenze zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen zu ziehen. Ein Hauptproblem sind dabei Selbstständige, Inhaber von Personengesellschaften und die in der Geschäftsführung aktiven Anteilseigner »kleiner« Kapitalgesellschaften. Würde diesen Steuerpflichtigen erlaubt, die Höhe ihrer Arbeitseinkommen selbst zu bestimmen, dann könnten sie durch die Festlegung ungerechtfertigt niedriger Löhne Arbeits- in Kapitaleinkommen »umwandeln« und somit Steuern sparen. Duale Einkommensteuern brauchen spezielle Regeln, um dies zu verhindern. Diese Regeln gibt es; sie werden in Kapitel 5 näher diskutiert. Das zweite Problem der dualen Einkommensteuer ist weniger administrativer und mehr politischer Natur. Die äußerst transparente »Diskriminierung« der Arbeitseinkommen innerhalb der Einkommensteuer ist den Wahlbürgern nicht leicht zu verkaufen. Oder genauer: Sie ist vom politischen Wettbewerber in der öffentlichen Diskussion sehr leicht auszubeuten.

Die duale Einkommensteuer wurde Mitte der achtziger Jahre in Dänemark entwickelt und in den späten achtziger und frühen neunziger Jahren von Finnland, Norwegen und Schweden übernommen. Anfang der neunziger Jahre hat sich Dänemark wieder von den Prinzipien der dualen Einkommensteuer abgewandt und eine differenzierte Einkommensbesteuerung eingeführt.

Differenzierte Einkommensteuer

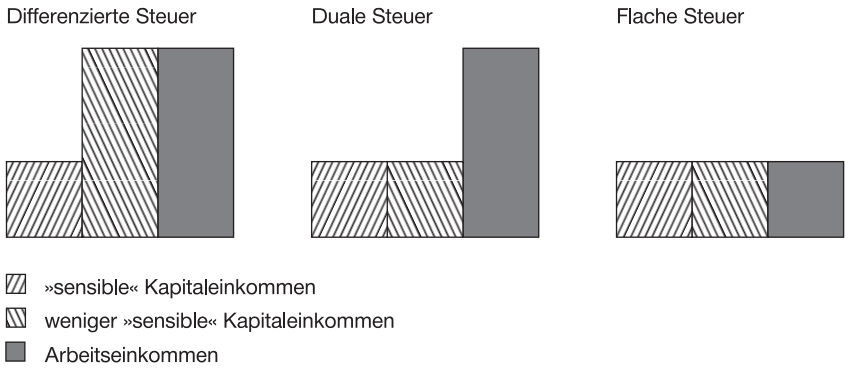
Die dritte und letzte Option nenne ich *differenzierte Steuer*. Was sie mit der dualen Steuer teilt, ist die direkt-progressive Besteuerung der Arbeitseinkommen

und die proportionale und niedrige Besteuerung der sensiblen Kapitaleinkommen. Anders als die duale Steuer wendet die differenzierte Steuer jedoch den proportionalen Steuersatz nicht auf alle Arten der Kapitaleinkommen an. Sie unterscheidet vielmehr zwischen sensiblen und weniger sensiblen Kapitaleinkommen. Erstere (zum Beispiel einbehaltene Unternehmensgewinne) werden niedrig und proportional besteuert, letztere (zum Beispiel ausgeschüttete Gewinne oder die Zinsen steuerehrlicher Anleger) höher und progressiv. Genau hier liegt freilich das Problem der differenzierten Einkommensteuer. Einerseits mildert sie das politische Problem der »Diskriminierung« von Arbeitseinkommen dadurch, dass sie die weniger sensiblen Arten von Kapitaleinkommen in die progressive Besteuerung eingliedert. Sie verwirklicht also zwei Ideen von Steuergerechtigkeit gleichzeitig: die (zumindest teilweise) Gleichbehandlung von Kapital- und Arbeitseinkommen und die direkte Progression. Andererseits erkauft sie diesen Vorzug dadurch, dass sie die Vorteile der anderen beiden Modelle in den Punkten Effizienz und Administrierbarkeit zerstört. Denn wenn unterschiedliche Arten von Kapitaleinkommen mit unterschiedlichen Steuersätzen belegt werden, dann verzerrt der Staat die Spar- und Anlageentscheidungen der Steuerbürger und befördert Steuersparmodelle. Die differenzierte Einkommensteuer verletzt also das Ziel der intersektoralen Neutralität.

Es gibt die differenzierte Einkommensteuer in verschiedenen Varianten, je nachdem *wo* die Trennlinie zwischen niedrig und hoch besteuerten Kapitaleinkommen gezogen wird. Angesichts der großen Bedeutung des Körperschaftsteuersatzes sind vor allem zwei Varianten zu unterscheiden. Eine Variante belegt wegen des Steuerwettbewerbs die einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften mit einem niedrigen Satz, besteuert jedoch (fast) alle anderen Arten von Kapitaleinkommen höher und progressiv. Diese Variante wird zum Beispiel in Australien praktiziert, wo der Körperschaftsteuersatz 30 Prozent, der Spitzensatz der Einkommensteuer hingegen 48,5 Prozent beträgt (Ganghof/Eccleston 2004). Sie verletzt – wie jede differenzierte Steuer – das Ideal intersektoraler Neutralität einschließlich der so genannten »Rechtsformneutralität«. Da die Gewinne von Personengesellschaften vollständig in die progressive Einkommensteuer einbezogen sind, werden sie – wenn Sie entsprechende Gewinne machen – gegenüber den niedriger besteuerten Kapitalgesellschaften benachteiligt.

Die Verletzung von Rechtsformneutralität ist bei differenzierten Einkommensteuern nicht unvermeidlich. Eine andere Variante weitet die Bevorzugung von einbehaltenen Gewinnen auch auf Personengesellschaften aus, so dass zumindest Rechtsformneutralität erhalten bleibt. Im Deutschen wird diese generelle Bevor-

Abbildung 2-4 Modelle der Einkommensbesteuerung

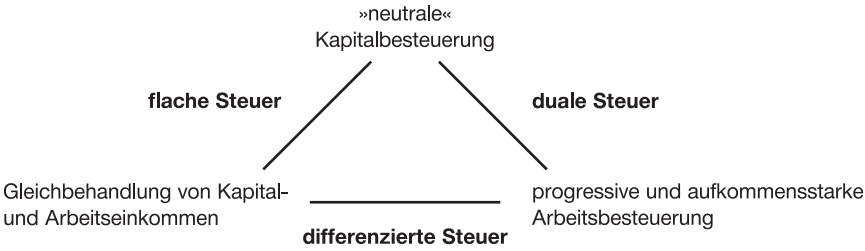


zugung einbehaltener Gewinne häufig mit dem Begriff der »Betriebssteuer« in Verbindung gebracht. Da diese Steuer jedoch von verschiedenen Autoren unterschiedlich verstanden wird, benutze ich im Folgenden den Ausdruck »Zaunmodell«, der sich in der internationalen ökonomischen Literatur eingebürgert hat (Mutén et al. 1996; Hagen/Sørensen 1998). Dieser beschreibt recht anschaulich, worum es geht, nämlich um die »Abzäunung« zweier Bereiche. Gewinne von Personengesellschaften sollen niedrig und proportional besteuert werden, solange sie sich im Unternehmen ansammeln. Werden sie hingegen vom Eigentümer zum Konsum oder zum privaten Sparen entnommen – über den Zaun gereicht –, dann werden sie progressiv (nach-)versteuert. Dadurch wird eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung möglich.

Abbildung 2-4 veranschaulicht die drei Modelle in vereinfachter Form. In der Darstellung wird auch für die Arbeitseinkommen ein indirekt-progressiver Tarif angenommen. Das heißt, es gibt nur einen positiven Steuersatz für jede Einkommensart sowie einen Grundfreibetrag. Bei der Flat Tax ist der Steuersatz für alle Einkommensarten gleich hoch – oder eher: gleich niedrig. Die duale Einkommensteuer zieht eine Trennlinie zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen und besteuert letztere mit einem höheren Satz. Und die differenzierte Steuer zieht die Trennlinie innerhalb der Kapitaleinkommen – zwischen sensiblen und weniger sensiblen Formen.

Bei der Wahl zwischen den drei dargestellten Einkommensteuermodellen haben es Regierungen also mit einem dreiseitigen Zielkonflikt, einem *»Trilemma« der Einkommensbesteuerung*, zu tun. Dieses Trilemma ist in Abbildung 2-5 dar-

Abbildung 2-5 Das »Trilemma« der Einkommensbesteuerung



gestellt. Jedes der drei Einkommensteuermodelle gibt eins von drei Zielen auf, um die anderen beiden zu erreichen:

- Die ideale *Flat Tax* beschränkt die Progressivität und die Aufkommensstärke der Einkommensteuer, erreicht aber sowohl die Gleichbehandlung von Arbeitseinkommen als auch die (intersektorale) Neutralität innerhalb der Kapitalbesteuerung.
- Die *duale Einkommensteuer* gibt die formale Gleichbehandlung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen auf, erreicht aber sowohl eine neutrale Kapitalbesteuerung als auch eine aufkommensstarke und (für Arbeitseinkommen) progressive Einkommensteuer.
- Die *differenzierte Einkommensteuer* schließlich verletzt das Ziel einer neutralen Kapitaleinkommensbesteuerung, erreicht eine zumindest stärkere Gleichbehandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen sowie eine aufkommensstarke und progressive Einkommensteuer.

Die Diskussion der drei Modelle der Einkommensbesteuerung soll an dieser Stelle nicht vertieft werden. Sie wird in den nächsten drei Kapiteln weitergeführt, wobei jeweils ein unterschiedlicher Schwerpunkt gewählt wird. Kapitel 3 zeigt, dass von den deutschen Parteien in der Vergangenheit nur zwei der drei Modelle – Flat Tax und differenzierte Einkommensteuer – vertreten wurden. Kapitel 4 analysiert, welche der drei Modelle die fortgeschrittenen Industriestaaten gewählt haben, von welchen Faktoren diese Wahl beeinflusst wird und wie parteipolitisch umstritten diese Wahl in anderen Ländern war. Kapitel 5 schließlich vergleicht Flat Tax und duale Einkommensteuer und entwickelt ein Plädoyer für letztere.

Kapitel 3
Deutschland im Steuerwettbewerb oder: »Konsensdemokratie« ohne Konsens

Deutschland kann sich ab dem nächsten Jahr mit seinem Steuersystem selbstbewusst dem internationalen Wettbewerb stellen. Ein Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent gehört dann zu den niedrigsten in Europa. Der Spitzensatz der Einkommensteuer wird in Stufen abgesenkt und soll im Jahre 2005 nur noch 42 Prozent betragen. Zurzeit gibt es nur zwei europäische Länder, die einen noch geringeren Spitzensteuersatz haben. Aber in Portugal und Großbritannien setzt er viel früher ein! Hans Eichel, Bundesfinanzminister, SPD (Eichel 2000a)

In dieser Aussage von Hans Eichel werden zwei »Rätsel« der deutschen Steuerpolitik deutlich. Das eine Rätsel ist, warum die SPD im Wahlkampf 1998 eine »Gerechtigkeitslücke« in Deutschland beklagt, um sich nur zwei Jahre später für den (fast) niedrigsten Spitzensteuersatz in der Europäischen Union zu preisen. Das andere Rätsel ist: Warum bedurfte es nach sechzehn Jahren liberal-konservativer Regierungszeit unter Helmut Kohl überhaupt einer rot-grünen Regierung, damit sich Deutschland endlich »selbstbewusst dem Steuerwettbewerb stellen« konnte? Schließlich war die Regierung Kohl 1982 nicht zuletzt dafür angetreten, den Standort Deutschland fit zu machen.

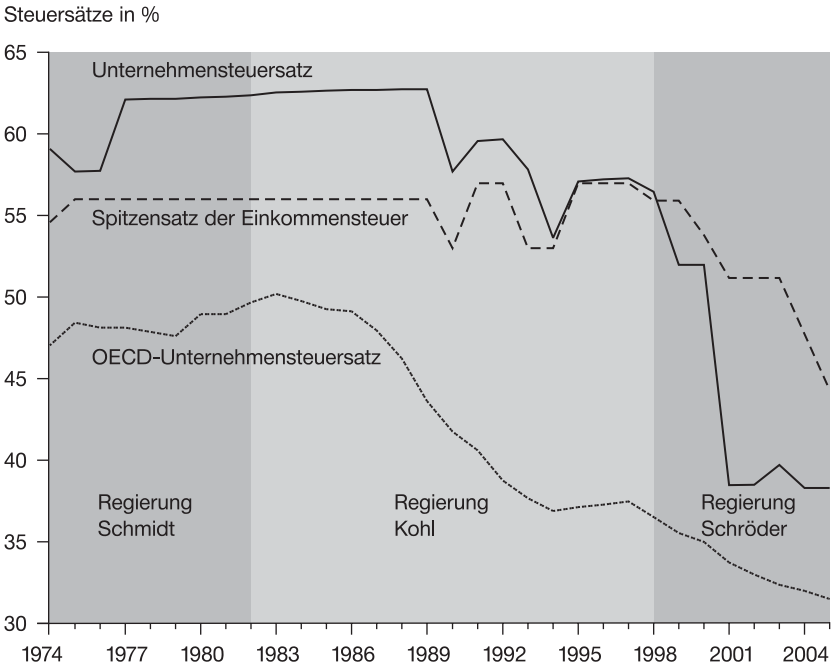
Abbildung 3-1 verdeutlicht die beiden Rätsel. Sie zeigt die Entwicklung dreier Steuersätze zwischen 1974 und 2005:

- des tariflichen »Unternehmensteuersatzes« auf den Gewinn von deutschen Kapitalgesellschaften (einschließlich Gewerbesteuer und Zuschlägen);
- des entsprechenden OECD-Durchschnittssatzes zum Vergleich und
- des deutschen Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer (einschließlich Zuschlägen).

Die sozial-liberale Regierung Schmidt hat in den siebziger Jahren beide Steuersätze in Deutschland erhöht. Nachdem sich dann Mitte der achtziger Jahre ein starker Steuerwettbewerb bei den Kapitalgesellschaften entwickelte (Kapitel 2), ist es der Regierung Kohl nicht gelungen, den Unternehmensteuersatz entschei-

dend zu senken. 1998 lag dieser Satz nur knapp unter dem Niveau von 1977 und der Abstand zum OECD-Durchschnitt hatte sich seit 1982 vergrößert statt verringert: von etwa 13 auf fast 20 Prozentpunkte. Deutschlands relative Wettbewerbsposition in diesem Bereich verschlechterte sich also während Kohls Amtszeit erheblich. Der rot-grünen Koalition ist es mit der Steuerreform 2000 gelungen, den deutschen Unternehmensteuersatz auf ein einigermaßen wettbewerbsfähiges Niveau zu senken, dabei aber sank gleichzeitig auch der Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer deutlich und die Steuerreform führte zu erheblichen Einnahmeausfällen.

Abbildung 3-1 Steuerreformprofile der Bundesregierungen, 1974–2005



Anmerkungen: Unternehmensteuersatz = Körperschaftsteuer + Gewerbeertragsteuer + Zuschläge, Spitzensatz der Einkommensteuer inkl. Zuschläge, OECD-Unternehmensteuersatz = ungewichteter Durchschnitt von 21 OECD-Ländern (vgl. Anhang). Die Werte für die Jahre 2004 und 2005 basieren auf bestehender Gesetzgebung bzw. sind extrapoliert.
Quellen: siehe Anhang.

Für beide Rätsel gibt es in der öffentlichen Diskussion wie auch in der politikwissenschaftlichen Literatur weithin akzeptierte Erklärungen. Was die magere Bilanz der Regierung Kohl angeht, so denkt man vor allem an die Petersberger Steuervorschläge, die der steuerpolitische Befreiungsschlag der Koalition werden sollten. Die Vorschläge wurden von der Mehrheit der SPD-Länder im Bundesrat blockiert, und diese Blockade sei nicht zuletzt wahltaktisch motiviert gewesen (zum Beispiel Wagschal 1999a; Zohlnhöfer 1999; Scharpf 2000a: 121). Die Steuerpolitik der Regierung Schröder wird dagegen häufig so interpretiert, dass es nach dem Rückzug Lafontaines im März 1999 eine Art »neoliberale Wende« gegeben habe, nach der die Koalition im Wesentlichen die Politik der Vorgängerregierungen fortgesetzt habe (zum Beispiel Bach 2001: 50–51; Bönker/ Wollmann 2001: 98; Eicker-Wolf 2002). Aus dieser Sicht hat die rot-grüne Regierung letztlich ihr steuerpolitisches Mandat verletzt und somit ihre Wähler getäuscht. Zugespitzt formuliert: Die SPD hat – um Susan Stokes' (2001) Begriff zu verwenden – »Überraschungs-Neoliberalismus« (*neoliberalism by surprise*) praktiziert.

Meines Erachtens sind diese beiden Interpretationsansätze nicht völlig befriedigend. Dies zeigt sich schon daran, dass sie einander tendenziell widersprechen. Denn wenn es stimmt, dass die von Lafontaine geprägte SPD eine »traditionelle« sozialdemokratische Steuerpolitik gemacht hat, die sich von den Petersberger Steuervorschlägen deutlich unterschied, warum sollten diese Vorschläge dann an wahltaktischen Motiven gescheitert sein? Ist es nicht plausibler anzunehmen, dass es zwischen den beiden Seiten schlicht keinen Einigungsspielraum gab? Umgekehrt: Wenn – wie die These wahltaktischer Blockade impliziert – die SPD in zentralen Fragen dasselbe wollte wie die Regierung Kohl, wie konnte sie dann nach Lafontaines Abtritt eine »neoliberale Wende« vollziehen?

Ich will im Folgenden zeigen, dass man beide »Rätsel« der deutschen Steuerpolitik innerhalb des im vorigen Kapitel entwickelten analytischen Rahmens einheitlich erklären kann. Die zentrale Antriebskraft hinter den Steuerreformbemühungen der letzten Jahre war der im letzten Kapitel beschriebene Steuerwettbewerb bei den Kapitalgesellschaften. Dieser war einerseits sehr intensiv, andererseits äußerst begrenzt – es ging nur um Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer und dort im Wesentlichen um die tariflichen Sätze, nicht um die effektiven Durchschnittssteuersätze. Es gab deshalb eine größer werdende Notwendigkeit, die tariflichen Unternehmensteuersätze in Deutschland zu senken. Die Senkung der Unternehmensteuersätze war einerseits eine relativ leichte Aufgabe, weil die effektive Belastung der Unternehmen in der Bundesrepublik schon immer weit unter der

tariflichen gelegen hatte. Wie andere Länder auch musste sich die deutsche Politik also »nur« die Formel der Satzsenkung-plus-Basisverbreiterung zu Eigen machen. Andererseits war die Senkung des Unternehmensteuersatzes aber auch eine schwierige Aufgabe, weil Deutschland 1977 als erstes Land der Welt ein besonders anspruchsvolles Körperschaftsteuersystem eingeführt hatte. Dieses System beinhaltete die Gleichheit von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer bei 56 Prozent. Aufgrund dessen stellte der Steuerwettbewerb die deutsche Politik von Anfang an vor die Wahl zwischen zwei Steuerreformpfaden (vgl. Kapitel 2):

- den Pfad einer gleichmäßigen Senkung der beiden Steuersätze, der letztlich zu einer Flat Tax führen muss;
- oder den Pfad zu einer zunehmenden Abkopplung der Sätze, der zu einer differenzierten oder dualen Steuer führen muss.

Der eigentliche politische Konflikt betraf somit die Frage, *welche Auswirkungen ein niedrigerer Körperschaftsteuersatz für die persönliche Einkommensteuer haben sollte*. Hier vertraten die Parteien ganz unterschiedliche Positionen. Die FDP verfolgte von Anfang an das Grundmodell einer Flat Tax mit einem niedrigen, aber einheitlichen (Spitzen-)Steuersatz für Kapitalgesellschaften und persönliche Einkommen. Für die SPD war dieses Modell dagegen inakzeptabel, weil es sowohl mit starken Einnahmeausfällen als auch einer geringeren Progression in der Einkommensteuer (insbesondere auf Arbeitseinkommen in der oberen Hälfte der Einkommensskala) verbunden ist. Die Sozialdemokraten verfolgten deshalb das Modell einer differenzierten Steuer. Die Positionen von CDU/CSU und Grünen befanden sich zwischen diesen beiden Polen, bewegten sich allerdings im Laufe der Zeit immer weiter auf die der FDP zu. Dies lag nicht zuletzt daran, dass die verschiedenen Varianten der differenzierten Steuer zunehmend unter verfassungsrechtlichen Vorbehalten standen.

Angesichts dieser reformpolitischen Präferenzen mussten die Konsenszwänge des deutschen Politiksystems fast zwangsläufig zu Politikblockaden oder faulen Kompromissen führen. Aufgrund der Mehrheitsverhältnisse im Bundesrat konnte seit Anfang der neunziger Jahre keine Regierung ihre Reformvorstellungen systematisch umsetzen. Zunächst blockierte der SPD-kontrollierte Bundesrat 1997/98 eine generelle Abflachung des Einkommensteuertarifs, weil er diese als Antwort auf den Steuerwettbewerb ablehnte. Und als die rot-grüne Regierung ab 1999 selbst eine Antwort auf den Steuerwettbewerb finden musste, wurde sie im Gegenzug von der Bundesratsmehrheit aus »oppositionellen« und »gemischten« Landes-

regierungen zu einer stärkeren Abflachung des Einkommensteuertarifs und zu einer deutlich höheren Nettoentlastung gezwungen.

Diese Rekonstruktion der jüngeren Geschichte deutscher Einkommensteuerreform hat wichtige *demokratietheoretische Implikationen*, die am Ende des Kapitels diskutiert werden. Wenn Reformblockaden und faule Kompromisse nicht in fehlendem konsensorientierten Verhalten begründet sind, sondern in einem Mangel an inhaltlicher Übereinstimmung, dann erzeugen die vielen Vetopositionen des deutschen Politiksystems nicht nur eine Effizienz-, sondern auch ein Demokratiedefizit.

Den Ausgangspunkt der folgenden historischen Rekonstruktion der deutschen Einkommensteuerreform bildet die Körperschaftsteuerreform 1977 der sozialliberalen Bundesregierung von Helmut Schmidt.[1] Sie etablierte – nach jahrelanger Vorbereitung – ein System der Kapitalbesteuerung, das in vielerlei Hinsicht vorbildlich war und um das Deutschland von anderen Ländern beneidet wurde. Wie sich herausstellen würde, war dieses System indes für den internationalen Steuerwettbewerb sehr anfällig. Dieser Wettbewerb entbrannte Mitte der achtziger Jahre, nach den Steuerreformen im Vereinigten Königreich und den in USA. Zu diesem Zeitpunkt war bereits die Regierung Kohl im Amt. Sie unternahm drei Versuche, den hohen Steuersatz auf einbehaltene Unternehmensgewinne zu senken: in der Steuerreform 1990 und dem Standortsicherungsgesetz von 1994 sowie mit den gescheiterten »Petersberger Steuervorschlägen« von 1997. Im Jahr 1998 kam die rot-grüne Koalition ins Amt und erreichte mit der Steuerreform 2000 das, was die Regierung Kohl vergeblich versucht hatte: einen im internationalen Vergleich erträglichen Unternehmensteuersatz. Dieser Erfolg hatte jedoch für die Sozialdemokraten einen Preis.

1 Bei der historischen Rekonstruktion geht es freilich nicht um eine Detaildarstellung, sondern um eine »analytische Erzählung«, die sich auf das Wesentliche konzentriert. Ausführlichere Nachweise finden sich in Ganghof (2003a).

3.1 Die Körperschaftsteuerreform 1977

Vor 1975 betrugen die (Spitzen-)Sätze der Körperschaft- und Einkommensteuer 51 beziehungsweise 53 Prozent.[2] Diese Sätze waren im internationalen Vergleich keineswegs besonders hoch; der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer lag sogar weit unter dem OECD-Durchschnitt von circa 70 Prozent (vgl. Abbildung 2-1). Dies kann gleichwohl nicht darüber hinweg täuschen, dass die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auch in der Bundesrepublik recht schmal war. Die Einkommensteuerquote betrug in den siebziger Jahren nur etwa 12,5 Prozent. Die Bundesrepublik konnte sich so eine »niedrige« Einkommensteuerquote leisten, weil der deutsche Sozialstaat in großem Maße über Sozialbeiträge finanziert wurde. Sie betrugen in den siebziger Jahren im Durchschnitt ebenfalls fast 12 Prozent des BIP.

Ein zentraler Grund für die schmale Bemessungsgrundlage waren die im vorherigen Kapitel skizzierten Zielkonflikte der Einkommensbesteuerung. Auch in Deutschland wollte die Politik einerseits eine deutlich progressive und aufkommensstarke Einkommensteuer, fürchtete jedoch andererseits die negativen Auswirkungen, die eine »umfassende« Einkommensteuer auf die Ersparnisse und Investitionen haben würde. Seit der Gründung der Bundesrepublik war deshalb auch die deutsche Einkommensteuer durch zahlreiche Maßnahmen der »Spar- und Investitionsförderung« gekennzeichnet (Muscheid 1986: 15–130). Abstrakter formuliert war auch die deutsche Einkommensteuer eine unsystematische Mischung aus einer Einkommen- und einer Ausgabensteuer (Kapitel 2).

Unsere Geschichte der Einkommensteuerreform in Deutschland beginnt mit dem Jahre 1977, als die sozial-liberale Bundesregierung ein in vieler Hinsicht vorbildliches Körperschaftsteuersystem einführte. Da diese Körperschaftsteuerreform ein verschobener Bestandteil der Steuerreform 1974/75 war, wollen wir uns zunächst kurz mit dieser beschäftigen. Wie fast jede neue Regierung war auch die sozial-liberale Koalition im Herbst 1969 mit dem Anspruch angetreten, das Steuersystem grundlegend zu reformieren. Grundlage dieser Reform sollte das Gutachten einer Steuerreformkommission sein. Diese Kommission war noch 1968 von Finanzminister Strauß einberufen worden und legte ihr 1.200 Seiten starkes Gutachten 1971 vor (BMWF 1971). Laut Wirtschafts- und Finanzminister

2 Dazu kam zwischen 1968 und 1974 noch eine Ergänzungsabgabe, so dass sich die Sätze auf 52,5 beziehungsweise 54,6 Prozent erhöhten (Muscheid 1986: 154).

Schiller sollte die Reform die unteren Einkommensschichten zu Lasten der Bezieher hoher Einkommen besser stellen und dadurch »soviel soziale Gerechtigkeit wie irgend möglich verwirklichen« (zitiert nach Muscheid 1986: 143). Zu den Steuersenkungen für Arbeitnehmer und Geringverdiener gehörte zum Beispiel die Verdopplung des Arbeitnehmerfreibetrags. Zu den Steuererhöhungen bei den Kapitalbesitzern gehörte, dass die Vermögensteuer nach der Reform nicht mehr als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer abzugsfähig war.[3] Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer stieg dagegen nur geringfügig an, von 53 auf 56 Prozent.[4] Insgesamt hielt sich die »Umverteilung« durch die Steuerreform in Grenzen, was auch an der Vetomacht des kleinen Koalitionspartners und des CDU/CSU-dominierten Bundesrats lag. FDP und Union zwangen die SPD zu zahlreichen Konzessionen (Muscheid 1986: 144, 150; *Frankfurter Allgemeine Zeitung* 29.8.1997).

Die ökonomische »Neutralität« der Einkommensbesteuerung war zu diesem Zeitpunkt generell kein besonders wichtiges Ziel der deutschen Steuerpolitik. Es gab jedoch eine Ausnahme: die Rechtsformneutralität. Das vor 1977 bestehende Körperschaftsteuersystem war nicht rechtsformneutral. Ausgeschüttete Gewinne wurden »doppelt« besteuert – bei den Unternehmen mit Körperschaftsteuer und dann nochmals bei den Anteilseignern mit Einkommensteuer. Die Belastung der Ausschüttungen war allerdings durch einen niedrigen Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne (15 Prozent) abgemildert. Dadurch wurden entweder Personen- oder Kapitalgesellschaften benachteiligt, je nachdem, ob Gewinne einbehalten oder ausgeschüttet wurden und wie hoch der Einkommensteuersatz des Anteilseigners war.[5]

Seit Ende der sechziger Jahre hatte sich in der Wissenschaft und Politikberatung eine intensive Diskussion darüber entwickelt, wie eine rechtsformneutrale Besteuerung zu erreichen sei (Engels/Stützel 1968; BMWF 1971: 285–418; Walter 1971; Rasenack 1974; Schneider 1975) – eine Diskussion, die im internationalen Vergleich recht außergewöhnlich war (Engels 1989: 345). Die wissen-

3 Schon zum Januar 1971 hatte die Regierung den Abzug privater Schuldzinsen bei der Ermittlung der Einkommensteuerschuld abgeschafft, der bis dahin in unbegrenzter Höhe möglich gewesen war (Muscheid 1986: 162).

4 Tatsächlich betrug die Steuersatzerhöhung nur etwa 1,5 Prozentpunkte, weil gleichzeitig die Ergänzungsabgabe entfiel.

5 Eine umfassende Liste der Kritikpunkte am vor 1977 bestehenden Körperschaftsteuersystem findet sich in Muscheid (1986: 166–167) und BMWF (1971: 363–364, 1977).

schaftlichen Impulse wurden von den Wirtschaftsverbänden bereitwillig aufgenommen (Riedel 1982: 275–276). Dass auch die Politik das Ziel der Rechtsformneutralität sehr ernst nahm, hängt sicher mit der relativ großen Bedeutung der Personengesellschaften in Deutschland zusammen. Diese Bedeutung ergibt sich nicht nur aus dem hohen Anteil der Personengesellschaften an allen Unternehmen – heute etwa 85 Prozent –, denn dieser ist auch in anderen Ländern hoch. Entscheidend scheint vielmehr, dass in Deutschland auch viele größere und ertragsstarke Unternehmen Personengesellschaften sind. In dieser Hinsicht unterscheidet sich Deutschland deutlich von anderen Ländern (OECD 1994: 25, Tabelle 3.1).

Um Rechtsformneutralität zu erreichen, würde man die Körperschaftsteuer idealerweise vollständig in die persönliche Einkommensbesteuerung »integrieren«. Dazu müsste man alle Gewinne der Kapitalgesellschaften innerhalb eines Zeitraums den Anteilseignern zurechnen und als ihr persönliches Einkommen besteuern. Der Unterschied zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer wäre damit für die Steuerbelastung unbedeutend, Rechtsformneutralität somit erfüllt. In der Praxis ist dies allerdings undurchführbar oder zumindest unpraktikabel.[6]

In den sechziger Jahren wurde deshalb eine zweitbeste Lösung entwickelt, die auf zwei Säulen basierte (Royal Commission on Taxation 1966; McLure Jr. 1979). Die erste Säule war das so genannte *Vollanrechnungssystem*. Bei diesem System wird der ausgeschüttete Gewinn beim Anteilseigner besteuert; der Anteilseigner erhält jedoch eine Gutschrift für die bereits gezahlte Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer wird somit im Ausschüttungsfall »neutralisiert« – entscheidend ist allein der persönliche Steuersatz des Anteilseigners.

Die zweite Säule war die *Angleichung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer*. Diese sollte erreichen, dass auch Anteilseigner, deren Grenzsteuersatz beim Spitzensteuersatz liegt, keinen steuerlichen Anreiz

6 Die Gründe, warum dies nicht praktikabel ist, erklären auch weitgehend, warum es überhaupt getrennte Körperschaftsteuern gibt. Ein zentrales Problem ist die Besteuerung von Wertzuwächsen. Da diese im Allgemeinen nur besteuert werden, wenn sie »realisiert« werden (das heißt beim Verkauf), sind nicht realisierte Wertzuwächse steuerlich bevorzugt. Gäbe es keine Körperschaftsteuer, hätten die Steuerzahler einen starken steuerlichen Anreiz, ihre Gewinne möglichst lange in einer Kapitalgesellschaft zu belassen. Die Körperschaftsteuer dient somit als eine Art »Auffangbecken« für die persönliche Einkommensteuer (Mintz 1996). Die Probleme einer Integration der Körperschaft- in die Einkommensteuer liegen bei dieser Zurechnung der einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften zum Einkommen der Anteilseigner.

haben, Gewinne im Unternehmen zu belassen. Idealerweise sollten die Unternehmen »freiwillig« ihre Gewinne vollständig an die Anteilseigner ausschütten, wodurch man der oben diskutierten Integration der beiden Steuern sehr nahe gekommen wäre (Head 1997: 80). Es ist dann die Entscheidung der Anteilseigner, ob sie im selben Unternehmen reinvestieren oder nicht (Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren). Dadurch wird ein »Einschließen« (*lock-in*) der Gewinne im Unternehmen vermieden und die Kapitalallokation wird stärker durch den Kapitalmarkt gesteuert (Sigloch 2000: 172–173).

Durch die Körperschaftsteuerreform führte die sozial-liberale Koalition genau dieses anspruchsvolle Modell von »Anrechnung-plus-Satzangleichung« ein. Der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne wurde auf 56 Prozent angehoben und damit dem Spitzensatz der Einkommensteuer angeglichen.[7] Der Satz auf ausgeschüttete Gewinne wurde auf 36 Prozent angehoben. Deutschland war das erste Industrieland, das solch ein System einführte. Das 1977 eingeführte Körperschaftsteuersystem war für die meisten Steuerrechtler und -ökonomen daher ein Glanzstück des deutschen Einkommensteuerrechts (Homburg 2001).

Der potentielle Nachteil dieses Systems lag freilich im relativ hohen Körperschaftsteuersatz. Dies war 1977 kein großes Problem, weil die Politik noch keinen Wettbewerbsdruck auf den Körperschaftsteuersatz wahrnahm. Wie im vorigen Kapitel erklärt, würde sich diese Situation nach der US-Reform im Jahr 1986 schlagartig ändern. Nach dieser Reform entstand ein heftiger Wettbewerbsdruck auf die Körperschaftsteuersätze. Schon 1990 – fast zehn Jahre vor der Steuerreform 2000 – machte ein Mitglied des wissenschaftlichen Beirats beim Finanzministerium in einem Minderheitsvotum eine eindeutige Vorhersage:

> Die Vollanrechnung verlangt … nominal höhere Tarife der Körperschaftsteuer und Einkommensteuer, wenn ein gleich hohes Aufkommen wie bei der Teilanrechnung oder der Nichtanrechnung erzielt werden soll … Vermutlich kann sich die Bundesrepublik der steuerpolitischen Konkurrenz nicht entziehen. Dann dürfte unter den heute gegebenen Bedingungen jedoch eine Situation zu erwarten sein, bei der im »freien Wettbewerb der Steuersysteme« das schlechtere System über das ökonomisch-rechtlich besser gestaltete System obsiegt. (BMF 1999b: 80)

Wie wir sehen werden, sollte sich diese Vorhersage bewahrheiten. Aber nicht nur das Vollanrechnungssystem bereitete der Politik nach 1986 Schwierigkeiten, auch die Angleichung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensteuersatz

---

7 Die vorher bestehende Satzspreizung von 5 Prozentpunkten (56–51) wäre in vielen anderen Industrieländern kaum einer Debatte wert gewesen, in Deutschland betrachtete man sie dagegen als »weit« (Muscheid 1986: 166).

der Einkommensteuer wurde immer mehr zum Problem. Die deutsche Politik musste sich entscheiden, ob sie den Spitzensteuersatz an den Notwendigkeiten des Steuerwettbewerbs ausrichten oder stattdessen das System der Satzangleichung wieder aufgeben wollte.

Bevor wir uns genauer ansehen, wie dieser Zielkonflikt im deutschen Politiksystem verarbeitet wurde, muss noch kurz auf die Gewerbeertragsteuer eingegangen werden.[8] Diese sehr alte Steuer hat nach Ansicht der meisten Finanzwissenschaftler in einem modernen Steuersystem nichts zu suchen, weshalb ihre Abschaffung oder grundsätzliche Reform seit langem gefordert wird. Auch die Steuerreformkommission, die der sozial-liberalen Koalition 1971 Reformvorschläge machte, legte detaillierte Vorschläge für eine Veränderung oder Abschaffung der Gewerbe(ertrag)steuer vor. Die sozial-liberale Regierung griff diese Vorschläge jedoch nicht auf, sondern veränderte die Gewerbesteuer stattdessen so – vor allem durch stark erhöhte Freibeträge –, dass viele Klein- und Mittelbetriebe ganz aus der Besteuerung herausfielen (Muscheid 1986: 149–169). Nach diesem Muster entwickelte sich die Gewerbesteuer im Zeitverlauf zu einer Sondersteuer für Großunternehmen.[9] Für die Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuern war die Gewerbeertragsteuer deshalb von zentraler Bedeutung, weil sie den im Steuerwettbewerb relevanten Unternehmensteuersatz erhöhte (vgl. Ganghof 1999). Im Jahr 1977 etwa erhöhte sich dieser Unternehmensteuersatz durch die Gewerbesteuer von 56 Prozent (Körperschaftsteuersatz) auf durchschnittlich etwa 62 Prozent.[10]

---

8 Vor 1998 bestand die Gewerbesteuer aus Gewerbekapital- und Gewerbeertragsteuer. Erstere wurde 1998 abgeschafft und spielt für die weitere Diskussion keine zentrale Rolle. Ich vernachlässige sie deshalb im Folgenden und verwende »Gewerbesteuer« und »Gewerbeertragsteuer« synonym.

9 Von Seiten der Politik wurde und wird die Gewerbesteuer vor allem mit dem so genannten Äquivalenzprinzip gerechtfertigt, also als Entgelt für kommunale öffentliche Leistungen. Sie wird für Kapital- und Personenunternehmen gleichermaßen fällig, nicht jedoch – zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Manuskripts – auf Einkommen aus selbstständiger Arbeit und Landwirtschaft. Der steuerpflichtige Gewerbeertrag entspricht den nach einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelten Einkünften aus Gewerbebetrieben, korrigiert um verschiedene Hinzurechnungen und Kürzungen. Die wichtigste Korrektur besteht in der hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen (Homburg 2000: 316).

10 Die Kommunen können den Gewerbesteuersatz durch »Hebesätze« innerhalb von Grenzen selbst festlegen. Der daraus resultierende Gewerbesteuersatz kann bis zu circa 20 Prozent betragen. Die effektive Erhöhung des tariflichen »Unternehmensteuersatzes« (Körperschaft-

3.2 Die Große Steuerreform 1986/88/90

1982 kam die »Wende«. Die FDP wechselte die Seiten, und die CDU/CSU/FDP-Regierung trat unter der Führung von Helmut Kohl an, die deutsche Wirtschaft leistungs- und wettbewerbsfähiger zu machen. Die Steuerpolitik spielte dabei durchaus eine wichtige Rolle. Die Regierung hatte zum Ziel, die Steuerbelastung von Kapital- und Arbeitseinkommen zu senken. Einen starken Wettbewerbsdruck auf die Kapitalsteuern nahm sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht wahr. Die Steuersenkungen sollten vielmehr die Investitions- und Leistungsanreize erhöhen. Sie ließen zunächst etwas auf sich warten, weil die Konsolidierung des Haushalts Vorrang hatte. Lediglich einige kleinere Entlastungen bei der Vermögensteuer und der Gewerbekapitalsteuer wurden umgesetzt.

Nachdem die Konsolidierung vorangeschritten war, wurde Mitte der achtziger Jahre eine »Große Steuerreform« geplant und in drei Schritten (1986/88/90) umgesetzt.[11] Die ersten beiden Schritte wurden im Sommer 1985 verabschiedet. Zu diesem Zeitpunkt waren die Steuerreformen in Großbritannien und den USA, die den Startschuss zu einem weltweiten Steuersenkungswettlauf bei der Körperschaftsteuer geben sollten, bereits abgeschlossen beziehungsweise in vollem Gange. In Großbritannien fiel der Körperschaftsteuersatz von 50 auf 35 Prozent (1986). In den USA fiel der bundesstaatliche Körperschaftsteuersatz von 46 auf 34 Prozent (1987), woraus sich ein gesamtstaatlicher Satz von durchschnittlich circa 38 Prozent ergab. Darüber hinaus planten die USA bedeutende Änderungen in der Besteuerung US-amerikanischer multinationaler Konzerne. Den Experten im Bundesfinanzministerium war schnell klar, dass dies einschneidende Folgen für die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands haben würde: »Die deutschen Entscheidungsträger machten sich schon 1985 Gedanken über eine deutsche Antwort auf die US-amerikanische Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 35 Prozent oder weniger« (Menck in McLure et al. 1990: 45, eigene Übersetzung).

Zunächst hatte die Besorgnis der Experten über die Höhe des deutschen Körperschaftsteuersatzes noch keinen Einfluss auf die »Große Steuerreform«. Die

---

steuer plus Gewerbesteuer) ist indes geringer, weil die Gewerbesteuer sowohl von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer als auch von ihrer eigenen abgezogen wird.

11 Detaillierte Analysen dieser Steuerreform, auf die im Folgenden zurückgegriffen wird, finden sich unter anderem in Findling (1995) und Zohlnhöfer (2001: 83–104).

Koalition verschob die Unternehmensteuerreform auf die dritte Stufe, weil die Reform der persönlichen Einkommensteuer vordringlich schien. Sie sollte zum einen die Arbeitsanreize verbessern, zum anderen Familien fördern und somit dem Rückgang der Geburtenraten entgegenwirken. Die Reform senkte die Steuersätze, erhöhte den Grundfreibetrag und führte den Kinderfreibetrag (wieder) ein. Die Nettoentlastung betrug fast 12,8 Mrd. €. Von der später viel beschworenen »Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage« in der Unternehmensbesteuerung war – ganz anders als in Großbritannien, den USA und anderen Ländern – zu diesem Zeitpunkt noch kaum die Rede. Im Gegenteil, während Großbritannien und die USA die Abschreibungsvergünstigungen für Unternehmen zurücknahmen, verbesserte die Regierung die Abschreibungsbedingungen für kleinere und mittlere Unternehmen (Leibfritz/Büttner/van Essen 1998: 154).[12]

Im Januar 1987 standen Bundestagswahlen an, so dass die Debatte über den dritten Schritt der Steuerreform im Wahlkampf eine wichtige Rolle spielte. Die Regierung Kohl wurde wiedergewählt und legte die Grundzüge der Steuerreform 1990 – also des dritten Schritts der »Großen Steuerreform« – bereits während der Koalitionsverhandlungen im Februar fest. Im Kern dieser Reform stand die Einführung des so genannten linear-progressiven Tarifs, bei dem die Grenzsteuersätze (über weite Strecken des Tarifs) linear mit dem Einkommen steigen. Dieser Tarif sollte den bestehenden »Mittelstandsbauch« abschaffen, der mittleren Einkommen besonders stark ansteigende Grenzsteuersätze bescherte. Generell bestand das Hauptziel der Reform darin, die mittleren Einkommen zu entlasten.

Darüber hinaus wollte die Koalition diesmal aber auch die Unternehmensteuerreform in Angriff nehmen und vor allem den Körperschaftsteuersatz senken. Dies war zweifellos auf den wachsenden Wettbewerbsdruck zurückzuführen (BMF 1988a: 99; Stoltenberg 1988). Der schon 1985 gesehene Handlungsbedarf hatte sich weiter erhöht. Kurz nach oder schon parallel zu der US-Reform von 1986 senkten die meisten anderen fortgeschrittenen OECD-Staaten ihre Körperschaftsteuersätze. In der Periode zwischen 1984 und 1990 fiel der durchschnittliche Steuersatz auf die Gewinne von Kapitalgesellschaften um etwa ein Fünftel, von knapp unter 50 auf knapp über 40 Prozent.

---

12 Auch in der deutschen Finanzwissenschaft gab es, so scheint mir, vergleichsweise wenig Diskussion über die Notwendigkeit massiver Satzsenkungen plus Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Einflussreiche Experten wie Hans-Werner Sinn plädierten vielmehr für eine Ausweitung und Systematisierung der Investitionsförderung oder den Übergang zu einer echten Ausgabensteuer (Sinn 1984a, 1984b).

Vor allem kleine und offene Volkswirtschaften reagierten heftig auf die Steuerreform in den USA. Das beste Beispiel war Österreich, dessen System der Unternehmensbesteuerung dem deutschen weitgehend entsprach. Die tarifliche Spitzenbelastung von Körperschaft- und Gewerbesteuer hatte Mitte der achtziger Jahre mit circa 61 Prozent nur knapp unter der deutschen (circa 62 Prozent) gelegen. Auf der Grundlage ihres 1987 beschlossenen Regierungsprogramms einigte sich die Koalition aus Sozialdemokraten und Volkspartei jedoch äußerst schnell auf eine umfassende Reform, die 1989 in Kraft trat. Der zuvor progressiv gestaltete Körperschaftsteuertarif wurde durch einen proportionalen Satz von 30 Prozent ersetzt und auch der Gewerbesteuersatz fiel. Insgesamt sank der gesamtstaatliche Steuersatz somit um ein Drittel auf unter 40 Prozent. Im Gegenzug wurde die steuerliche Investitionsförderung (Investitionsprämie und -rücklage, vorzeitige Abschreibung) deutlich zurückgefahren. Dies hatte zwar zur Folge, dass nach den gängigen Berechnungsmethoden die *innerstaatlichen* Investitionsanreize eher ab- als zunahmen (Felderer/Koman 1998: 16), aber dies war nun mal der Preis, den Regierungen zahlen mussten, wenn sie ohne größere Einnahmeverluste zu wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersätzen kommen wollten. Wichtig ist, dass die österreichische Steuerreform durchaus Gegenstand heftiger Kontroversen zwischen den beiden Regierungsparteien war. Anders als in Deutschland wurde die Entscheidungsfindung jedoch durch eine stärkere Zentralisierung des Entscheidungsprozesses erheblich erleichtert. Die Steuerreform wurde letztlich nur zwischen sechs Personen ausgehandelt, die gemeinsam Regierung, Parlamentsmehrheit und Spitzenverbände repräsentierten (Kittel 2002).

In der deutschen Regierungskoalition war man sich einig, dass die hohen Steuersätze auf Unternehmensgewinne dringend gesenkt werden mussten. Diese Zielsetzung konfrontierte die Regierung erstmals mit dem Zielkonflikt, der die deutsche Steuerpolitik die nächsten fünfzehn Jahre über begleiten sollte. Wollte die Regierung den Körperschaftsteuersatz von 56 Prozent senken, so musste sie entweder den Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer in selbem Umfang senken oder aber einen Abstand zwischen den beiden Sätzen in Kauf nehmen – und somit ein zentrales Prinzip der deutschen Kapitalbesteuerung nach 1977 aufweichen. Die Entscheidung zwischen den idealtypischen Optionen einer flachen, dualen oder differenzierten Steuer (Kapitel 2) konnte nicht mehr länger verdrängt werden.

Beide Lösungen – Senkung des Spitzensatzes oder Aufgabe der Steuersatzsymmetrie – waren für sich genommen problematisch und somit innerhalb der Regierungskoalition stark umstritten. Die FDP wollte eine symmetrische Senkung

der beiden Steuersätze, weil sie ohnehin für niedrige und weniger progressive Steuern eintrat. Die CSU sowie Finanzminister Gerhard Stoltenberg wollten ebenfalls eine symmetrische Steuersenkung, wobei insbesondere bei Stoltenberg die steuersystematischen Erwägungen im Vordergrund standen (vgl. Stoltenberg 1988: 13, 1997: 297). Normativ unterstützt und angetrieben wurde er dabei vom wissenschaftlichen Beirat seines Ministeriums. Dieser hatte sich explizit zur geplanten Reform geäußert und eindringlich gewarnt, dass das Zulassen einer auch nur geringen Satzspreizung gleichsam die Schleusen für eine völlig unsystematische Kapitalbesteuerung öffnen würde (BMF 1988b: Kapitel 10).

Im internationalen Vergleich war diese Fixierung auf die Angleichung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer ganz und gar ungewöhnlich. In den meisten Industriestaaten gab es schon lange erhebliche Abstände zwischen den beiden Sätzen; und auch die Länder, die sich um möglichst geringe Abstände bemühten, opferten diese Zielsetzung ohne größeres Wehklagen dem Steuerwettbewerb. Ein Beispiel dafür ist wiederum Österreich, wo nach 1989 der reduzierte Körperschaftsteuersatz auf einmal 20 Prozentpunkte unter dem ebenfalls reduzierten Einkommensteuersatz von 50 Prozent lag (Genser 1989). Ein noch besseres Beispiel ist Australien. Dort hatte eine recht wirtschaftsliberale sozialdemokratische Regierung nach jahrelanger akribischer Vorbereitung das »deutsche« Modell der Körperschaftsbesteuerung mit Angleichung der Spitzensätze übernommen. Als dann aber nach der US-Reform der Wettbewerbsdruck auf den Körperschaftsteuersatz massiv zunahm, wurde die Satzangleichung nach nur einem Jahr wieder aufgegeben (Ganghof/Eccleston 2004). In der stark verrechtlichten Reformdiskussion in Deutschland erschien die Symmetrie der Spitzensteuersätze dagegen als sakrosankt.

Das Problem war, dass große Teile der CDU eine Senkung des Spitzensteuersatzes vehement ablehnten (Zohlnhöfer 2001: 85–86). Dabei handelte es sich nicht nur um den Arbeitnehmerflügel der Partei, sondern unter anderem um einflussreiche Landespolitiker wie Bernhard Vogel, Ministerpräsident von Rheinland-Pfalz, oder Birgit Breuel, Finanzministerin Niedersachsens. Dies ist von Bedeutung, weil dadurch eine Zentralisierung des Entscheidungsprozesses nach österreichischem Muster unmöglich wurde. Denn weil man auf die Stimmen einzelner SPD-geführter Länderregierungen im Bundesrat keineswegs setzen konnte, hatte praktisch jedes CDU-geführte Land Vetomacht über die Steuerreform (Scharpf 1989: 130). Und da im Bundesrat die »Parteidisziplin« deutlich schwächer ausgeprägt ist als im Bundestag, mussten die Stimmen der Kritiker im Vorhinein berücksichtigt werden.

Viele dieser Kritiker argumentierten strikt »sozialdemokratisch«. Birgit Breuel etwa sagte dem *Handelsblatt* (29.1.1987), die Senkung des Spitzensteuersatzes begünstige eine gut verdienende Minderheit und verschwende gleichzeitig Finanzierungsoptionen für gezielte und Beschäftigung schaffende Steuersenkungen. Und Norbert Blüm erklärte den Erhalt des Spitzensatzes zur »Nagelprobe für eine ausgewogene Steuerreform«. Die Konfliktsituation entsprach damit einem scheinbar ausweglosen Zielkonflikt: Jeder Prozentpunkt Satzsenkung bei der Körperschaftsteuer bedeutete entweder einen Prozentpunkt Senkung des Spitzensteuersatzes oder einen Prozentpunkt mehr Satzspreizung. Für beide Seiten ging es ums Prinzip, was einen Kompromiss äußerst schwierig machte. Die Verhandlungen drohten festzufahren. Gab es nicht doch einen Ausweg?

Im Grundsatz gab es einen: die Gewerbesteuer. Der im internationalen Wettbewerb entscheidende Steuersatz von durchschnittlich über 62 Prozent beinhaltete nicht nur die Körperschaftsteuer von 56 Prozent, sondern wie in Österreich auch die Gewerbeertragsteuer. Wenn Deutschland also nicht wie Österreich den Körperschaftsteuersatz stark senken konnte, dann konnte es vielleicht endlich die Gewerbesteuer abschaffen und somit eine Satzsenkung von zumindest 6 Prozentpunkten erreichen. Dies wäre eine sehr elegante Lösung des Konflikts innerhalb der Regierungskoalition gewesen. Die Gewerbesteuer galt in der deutschen Finanzwissenschaft schon lange als veralteter und ineffizienter Fremdkörper im deutschen Steuersystem, und es gab eine Vielzahl von Reform- und Ersatzvorschlägen. Einen dieser Vorschläge brachte nun die niedersächsische Landesregierung in die Diskussion ein: Die Gewerbesteuer solle abgeschafft und die Kommunen durch eine Beteiligung an der Umsatzsteuer entschädigt werden (*Handelsblatt* 29.1.1987; Burger 1996: 154–157).

Innerhalb der Regierungskoalition auf Bundesebene wäre solch eine Abschaffung der Gewerbesteuer durchaus denkbar gewesen. Die FDP hatte schon lange dafür plädiert und auch eine Reihe von führenden CDU/CSU-Politikern stand dem Vorschlag aufgeschlossen gegenüber. Problematisch war, dass die Änderung der Finanzverfassung eine ganze Reihe weiterer potentieller Vetoakteure auf den Plan gerufen hätte. Denn während die Abschaffung der Gewerbesteuer vielleicht auch durch ein einfaches Gesetz zu bewerkstelligen gewesen wäre, brauchte es für die notwendige finanzielle Kompensation der Gemeinden auf jeden Fall eine Verfassungsänderung und somit Zweidrittel-Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat. Dadurch hätte nicht nur die SPD-Fraktion im Bundestag Vetomacht über die gesamte Steuerreform erhalten – die sie in weiten Teilen ablehnte –, sondern auch *alle* CDU/CSU-geführten sowie einige SPD-geführten Landesregierungen.

Die Abschaffung der Gewerbesteuer – so elegant sie aus gesamtstaatlicher Perspektive auch gewesen wäre – war somit *de facto* ausgeschlossen. Die SPD lehnte die Abschaffung ab, weil sie eine Verlagerung der Steuerlast von der »Großindustrie« auf die kleineren und mittleren Unternehmen befürchtete; und viele Länderregierungen aus beiden politischen Lagern hatten ebenfalls Vorbehalte. Zu Beginn des Jahres 1987 lehnte eine Arbeitsgruppe der Innen- und Finanzministerkonferenz den Vorschlag zur Abschaffung der Gewerbesteuer eindeutig ab (*Handelsblatt* 29.1.1987: 5).

Damit war das Thema Gewerbesteuer aber noch nicht vom Tisch. Es gab noch eine zweitbeste Lösung: Der Fiskus hätte die Gewerbesteuer bei der Berechnung der Einkommensteuer teilweise anrechnen können, so dass die Gewerbesteuerlast weitgehend neutralisiert worden wäre. Die tarifliche Steuerbelastung der Unternehmen wäre gesunken, ohne eine Senkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer notwendig zu machen. Schon früh in der Reformdebatte hatte etwa die Landesregierung von Rheinland-Pfalz diese Idee einer Gewerbesteueranrechnung in die Reformdiskussion eingebracht (Burger 1996: 138–142). Auch sie scheiterte in der Arbeitsgruppe der Innen- und Finanzminister der Länder. Im Februar 1987 jedoch, als die Kompromisssuche innerhalb der Koalition festzufahren drohte, brachte der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) einen entsprechenden Vorschlag erneut ein, um eine Entscheidungsblockade zu verhindern. Der BDI hatte ursprünglich natürlich auch dafür plädiert, die (Spitzen-)Sätze der Körperschaft- und Einkommensteuer gleichmäßig zu senken. Nachdem der BDI-Führung allerdings klar wurde, wie groß der Widerstand gegen eine Senkung des Spitzensteuersatzes innerhalb der CDU war, sah man in der Idee einer Gewerbesteueranrechnung die letzte Chance für eine effektive Entlastung der Unternehmen (Mann 1994: 232).

Der Kanzler stand dem Vorschlag offen gegenüber – zeigte ihm dieser doch, dass die Wirtschaft nicht länger eine Senkung des Spitzensteuersatzes forderte (Stoltenberg 1997: 298). Die Innen- und Justizministerien hatten gleichwohl verfassungsrechtliche Bedenken gegen den BDI-Vorschlag, welche später von der Bundesregierung präzisiert wurden. Durch die Anrechnung würde die Gewerbesteuer zu einer Vorauszahlung auf die Einkommensteuer, wodurch sie ihren Charakter als »Objektsteuer« verlieren würde (Bundestags-Drucksache 11/2822: 34). CSU und FDP machten sich die verfassungsrechtlichen Bedenken zu Eigen – ob aus Überzeugung oder aus strategischen Gründen – und lehnten den BDI-Vorschlag dementsprechend ab. So half auch ein im Auftrag des BDI erstelltes Rechtsgutachten wenig, das den Reformvorschlag für verfassungsgemäß hielt. Die Einbeziehung der Gewerbesteuer in die Reform war endgültig vom Tisch.

Es musste also ein Kompromiss bei den Steuersätzen gefunden werden. Der wurde gefunden, nachdem der Kanzler ein Machtwort gesprochen hatte. Der Körperschaftsteuersatz (auf einbehaltene Gewinne) wurde auf die anvisierte Marke von 50 Prozent gesenkt. Bei der Wettbewerbsfähigkeit wollte man also angesichts der ohnehin bescheidenen Zielsetzung keine weiteren Kompromisse mehr machen. Dafür wurden bei den beiden verbliebenen Zielen zu gleichen Teilen Abstriche gemacht: Der Spitzensteuersatz fiel auf 53 Prozent, so dass eine Spreizung zwischen den Steuersätzen von 3 Prozentpunkten entstand.

In den meisten anderen Industrieländern wäre eine so kleine Spreizung nicht der Rede wert gewesen, der Konflikt darüber weitgehend unverständlich. Aus Sicht der Beteiligten ging es jedoch um Weichenstellungen. Besonders die Befürworter einer niedrigen und gleichmäßigen Besteuerung wollten eine Steuersatzspreizung verhindern, um nicht ein wichtiges Druckmittel für weitere Steuersenkungen zu verlieren. Dementsprechend wurde der Kompromiss von allen Seiten scharf kritisiert. Die Steuerpolitiker der Koalition sorgten sich um die Wettbewerbsfähigkeit, die Finanzwissenschaftler geißelten die Prinzipienlosigkeit und die Opposition beklagte die »Umverteilung von unten nach oben«.

3.3 Das Standortsicherungsgesetz 1994

Den weiteren Anstrengungen zur »Standortsicherung« kam zunächst die Wiedervereinigung dazwischen. Die Regierung Kohl wurde wiedergewählt und fand sich in einer grundlegend veränderten Situation wieder. Ökonomisch standen die Zeichen nun auf »Steuererhöhung« statt »Steuersenkung« und politisch verlor die Koalition im April 1991 ihre Mehrheit »kongruenter« Landesregierungen im Bundesrat.

Die Zielkonflikte in der Einkommensbesteuerung wurden durch die Wiedervereinigung drastisch verschärft. Höhere Steuereinnahmen waren notwendig, um die Lasten der Vereinigung zu tragen, aber höhere Einkommensteuern hätten die in den achtziger Jahren unternommenen Anstrengungen zur Steuersenkung konterkariert. Auf dieses Dilemma reagierte die Koalition in zweierlei Weise. Zum einen wurde ein Großteil der Vereinigungskosten durch Konsumsteuern, Sozialversicherungsbeiträge und neue Schulden aufgebracht. Zum anderen machte die Regierung genau das Gegenteil von dem, was ihr die anderen Industrieländer nach der US-amerikanischen Reform von 1986 vorexerzierten. Statt die Einkom-

mensteuersätze zu senken und die Bemessungsgrundlage zu verbreitern, folgte sie der hergebrachten Logik hoher Steuersätze und gezielter Investitionsanreize. Einerseits erhob sie den Solidaritätszuschlag (für Körperschaften und persönliche Einkommen) von 3,75 Prozent in den Jahren 1991 und 1992, andererseits führte sie vor allem in Ostdeutschland äußerst lukrative Investitionsanreize ein (zum Beispiel Abschreibungssätze von bis zu 50 Prozent der Investitionskosten).[13]

So folgerichtig diese Strategie auch gewesen sein mag, sie war angesichts des verstärkten Steuerwettbewerbs auf Dauer nicht mehr durchführbar. Im Gegensatz zu Deutschland hatten die meisten Industrieländer ihre Körperschaftsteuersätze zwischen 1986 und 1992 stark gesenkt, und es gab mehr und mehr Anzeichen dafür, dass deutsche Unternehmen auf die Steuersatzunterschiede mit internationaler Steuervermeidung oder gar Abwanderung reagierten (Weichenrieder 1995). Hatten die Steuerpolitiker der Koalition schon 1988 den großen Abstand zwischen dem deutschen und den ausländischen Unternehmensteuersätzen beklagt (Uldall 1988: 124), so kam diesen Sätzen nun zunehmend die Funktion des »zentralen Orientierungspunktes der deutschen Steuerpolitik zu« – wie ein Mitglied des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium es 1990 ausdrückte (BMF 1999b: 79).

Wie ernst die Bedrohung durch den Steuerwettbewerb wahrgenommen wurde, zeigte sich auch darin, dass die SPD begann, eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes für nötig zu erachten. Sie wollte freilich keine Senkung der effektiven Belastung der Kapitalgesellschaften und gab daher ein Bekenntnis zur »Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage« ab. Steuerliche Investitionsanreize wurden nun zumindest offiziell nicht mehr als gangbarer Weg zu *mehr* Investitionen dargestellt, sondern als ineffizienter Eingriff in die *Struktur* der Investitionen (Poß 1992: 449).

Um das Problem der hohen Unternehmensteuersätze anzugehen, hätte sich nach wie vor angeboten, zunächst die Gewerbesteuer zu reformieren oder ganz abzuschaffen. Dies war jedoch politisch weiterhin ausgeschlossen. Die Senkung der Unternehmensteuersätze schien zu dringend, als dass man den Gesetzgebungsprozess durch die Einbeziehung der Gewerbesteuer hätte unsicher machen wollen (Ruppaner 1991; Solms 1991: 92).

---

13 Darüber hinaus wurden die Gewerbekapitalsteuer und die Vermögensteuer in Ostdeutschland nicht erhoben; und die Einnahmen aus der Gewerbeertragsteuer wurden aufgrund weiterer Erleichterungen für kleinere und mittlere Betriebe deutlich reduziert.

Durch die Ausblendung der Gewerbesteuerreform brachen nun innerhalb der Koalition dieselben Konflikte auf, die schon die Steuerreform 1990 an den Rand des Scheiterns gebracht hatten. Zunächst schien es, als könnten diese Konflikte einen Keil in die Koalition treiben. Die FDP beharrte auf einer symmetrischen Senkung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer auf (mittlerweile) 46 Prozent (Solms 1991: 92). Verständlicherweise war die Partei nicht bereit, den »steuersystematischen« Hebel für eine Senkung des Spitzensteuersatzes aus der Hand zu geben. CDU/CSU und Wirtschaftsverbände wie der BDI schätzten die Lage hingegen anders ein. Für sie war die Senkung des Unternehmensteuersatzes vorrangig, und sie hielten die parallele Senkung des Spitzensteuersatzes für politisch nicht durchsetzbar. Ihre Befürchtung war deshalb, dass das Festhalten an den steuersystematischen Prinzipien am Ende wieder der »Standortsicherung« im Wege stehen könnte (zum Beispiel Willemsen 1991: 110–111). Aus dieser Befürchtung heraus vertraten die steuerpolitischen Vordenker der CDU/CSU nach Verabschiedung der Steuerreform 1990 exakt die Argumentationen, die sie später bei der SPD strikt geißeln würden. Gunnar Uldall (1988: 124), der später eine modifizierte Flat Tax innerhalb der Union hoffähig machen würde, argumentierte:

> Betrachtet man die Körperschaftsteuersätze in wichtigen Industrieländern, dann wird deutlich, welchen Rückstand wir aufzuholen haben … Dieser Rückstand wird nur aufzuholen sein, wenn wir auf das Postulat verzichten, Einkommensteuerspitzensatz und der zu senkende Körperschaftsteuersatz müssten immer annähernd gleich hoch sein. Eine im internationalen Vergleich hinreichende Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes ist nämlich politisch nicht durchsetzbar, wie die Diskussion über »Verteilung von unten nach oben« gezeigt hat.

Und Kurt Faltlhauser (1988a: 246–249), der steuerpolitische Vordenker der CSU, argumentierte:

> Warum können andere Länder auf die Rechtsformneutralität verzichten? Werden uns die veränderten Kulissen des internationalen Wettbewerbs nicht zwingen, auch das eine oder andere »Reinheitsgebot« unseres Rechts- und Steuersystems zu überdenken? Ein Körperschaftsteuersatz, der attraktiver ist und der wegen der Akzeptanz der Kapitalgesellschaft mehr Breitenwirkung auch in den Mittelstand hinein entfalten würde, könnte dann gerade auch im Blick auf die mittelständischen Unternehmen gesenkt werden, ohne den Spitzensatz der Einkommensteuer gleichermaßen »hinterherzuziehen« … Eine wesentliche Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes ist weder in der Union noch gegenüber einer durch Neidgesichtspunkte leicht zu vergiftenden »öffentlichen Meinung« durchsetzbar. Der Abschied vom Gleichschritt Körperschaftsteuer – Einkommensteuer führt deshalb allein zum Ziel. … Alte Steuerdogmen müssen überprüft werden, ob sie geänderten Anforderungen gerecht werden. Wenn wir diese Flexibilität nicht aufbringen, werden wir uns mit unseren schönen Steuerprinzipien in der Kreisklasse der Nationen wiederfinden.

Uldall und Faltlhauser wollten also unter dem Druck des internationalen Wettbewerbs die heilige Kuh der Rechtsformneutralität schlachten. Die Rechtfertigungen dafür waren ganz und gar »sozialdemokratisch«. Zum einen argumentierten die beiden Steuerexperten dezidiert gegen das Neutralitätspostulat des deutschen Steuerrechts und rechtfertigten die Begünstigung einbehaltener gegenüber ausgeschütteten Gewinnen als pragmatischen Weg zur besseren Innenfinanzierung der Unternehmen (Faltlhauser 1988a: 246–249). Zum anderen schlugen sie für die Folgeprobleme einer Satzspreizung genau die Maßnahmen vor, die später auch die SPD vertreten würde und die in anderen Ländern gang und gäbe waren. Entweder müsste man den Personengesellschaften das Recht geben, sich zur Körperschaftsteuer veranlagen zu lassen (Uldall 1988: 124), oder deren vollständige Umwandlung in Kapitalgesellschaften müsste handelsrechtlich »versüßt« werden (Faltlhauser 1988a: 246–249).

Diese Aussagen sind erstaunlich – sollten es doch vor allem Uldall und Faltlhauser sein, die später die SPD für dieselben Argumentationen scharf kritisieren würden (etwa in Faltlhauser/Merz 2000). Rückblickend aber waren diese Aussagen nur Ausdruck einer vorübergehenden »sozialdemokratischen« Versuchung der Union. Nur kurze Zeit später fanden die Steuerexperten der Union zurück auf den Pfad steuersystematischer Tugend. Als Pfadfinder betätigte sich dabei der Vorsitzende des BDI-Steuerausschusses, Wolfgang Ritter. Er entwickelte eine Blaupause für eine »integrierte Unternehmensteuerreform«, welche die Reform-Präferenzen im Regierungslager wieder zusammenführte (Ritter 1990). Der Schlüssel dieser Zusammenführung lag in der scheinbar schon abgehakten Gewerbesteuer. Das »Ritter-Modell« basierte auf einer einfachen Argumentationsführung:

1. Das eigentliche systematische Problem des deutschen Einkommensteuersystems war anerkanntermaßen die Gewerbesteuer, welche *de facto* eine zusätzliche Einkommensteuer für große Unternehmen war.
2. Da die Gewerbesteuer aus politisch-institutionellen Gründen nicht abgeschafft werden konnte, musste die von ihr erzeugte Steuerlast neutralisiert werden.
3. Da die Neutralisierung über eine Anrechnung auf die Einkommensteuer durch das antizipierte Veto des Bundesverfassungsgerichts unmöglich geworden war, musste sie anders erreicht werden.
4. Die einfachste Alternative war, den Spitzensteuersatz nur für die Personenunternehmen zu senken, die Gewerbesteuer zu tragen hatten.

Dieser Vorschlag war politisch brilliant. Durch eine isolierte Senkung des Spitzensteuersatzes für entsprechende Personengesellschaften auf das Niveau eines reduzierten Körperschaftsteuersatzes konnte die Anpassung an den Steuerwettbewerb gelingen, ohne dass man die »alten Steuerdogmen« (Faltlhauser) als Hebel für zukünftige Senkungen des Spitzensteuersatzes aus der Hand geben musste. Die Union konnte nun in Anlehnung an Ritter argumentieren, dass man mit dem Ritter-Modell die Steuerprinzipien zwar streng genommen breche, dadurch aber dem »Geist« dieser Prinzipien näher käme (so Ritter 1990: 2201). Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer müsste also nicht mehr mit dem Körperschaftsteuersatz übereinstimmen, sondern mit dem Unternehmensteuersatz *einschließlich* der Gewerbesteuer.

Der Schlüssel zur Steuerreform lag also nach wie vor bei der Gewerbesteuer. Durch das von der Regierung antizipierte Veto des Bundesrats gegen eine grundlegende Gewerbesteuerreform und die verfassungsrechtlichen Risiken einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer wurde die Einbeziehung der Gewerbesteuer in die Einkommensteuer jedoch immer problematischer. Denn das Ritter-Modell einer »Tarifbegrenzung« für gewerbliche Einkünfte war zwar politisch brilliant, steuerrechtlich dagegen noch anfälliger als das 1987 gescheiterte Anrechnungsmodell. Zwei Probleme waren besonders offensichtlich:

1. Während die Senkung des Körperschaftsteuersatzes nur für einbehaltene Gewinne galt, profitierten von einer Senkung des Spitzensteuersatzes von Personengesellschaften auch deren »entnommene« Gewinne. Eine vollständige Symmetrie der Satzsenkungen war also unmöglich.
2. Während eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld im Prinzip allen Personengesellschaften, die Gewerbesteuer zahlen, zugute kommt, fördert eine Senkung des Spitzensteuersatzes nur diejenigen, die diesen Satz überhaupt zahlen.

Nicht zuletzt aus diesen beiden Gründen bezweifelten viele Steuerrechtler, dass das Ritter-Modell verfassungsgemäß war (Wendt 1993: 8; Tipke/Lang 1998: 451–452). Es war also nicht unwahrscheinlich, dass es früher oder später der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts beziehungsweise des Bundesfinanzhofs zum Opfer fallen würde.[14]

---

14 Die Entscheidung darüber, ob ein Gesetz verfassungsgemäß ist oder nicht, liegt allein beim Verfassungsgericht. Wie wir sehen werden, kann ein entsprechender Vorlagebeschluss des Finanzhofs ausreichen, um den vorauseilenden Gehorsam des Gesetzgebers auszulösen.

Angesichts der früheren verfassungsrechtlichen Bedenken hätte man erwarten können, dass damit auch das Ritter-Modell von Beginn an zum Scheitern verurteilt war. Dem war jedoch nicht so. Die Erklärung, so meine ich, liegt vor allem darin, dass der Koalition die Alternativen ausgegangen waren. Angesichts der finanziellen Lasten der Wiedervereinigung war eine Senkung des Spitzensteuersatzes Anfang der neunziger Jahre noch viel weniger zu rechtfertigen und durchzusetzen als Ende der achtziger Jahre, während gleichzeitig eine Senkung des Unternehmensteuersatzes immer dringender wurde. Die Koalition machte deshalb das Ritter-Modell zur Basis des »Standortsicherungsgesetzes« und gestand mehr oder weniger offen ein, dass sie gar keine andere Wahl hatte, als die verfassungsrechtlichen Bedenken beiseite zu schieben. Die isolierte Senkung des Spitzensteuersatzes für einen Teil der Personengesellschaften war nur die »zweitbeste Lösung« (Bundestagsdrucksache 12/5016: 78; BMF 1993: 128), aber die einzig realisierbare.

Das Standortsicherungsgesetz sah eine aufkommensneutrale Steuerreform vor, die den Körperschaftsteuersatz sowie den Spitzensatz für Personengesellschaften (die Gewerbesteuer zahlten) von 50 auf 44 Prozent senken sollte. Der allgemeine Spitzensteuersatz sollte unverändert bei 53 Prozent bleiben. Da die Steuerreform nicht zu Einnahmeausfällen führen durfte, musste die Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer verbreitert werden. Insbesondere sah die Gesetzesvorlage vor, die wichtigen Abschreibungssätze für bewegliche Wirtschaftsgüter (degressive Absetzung für Abnutzung, kurz: »degressive Afa«) von 30 auf 25 Prozent zu senken. Diese Maßnahme wurde von den Wirtschaftsverbänden und vielen Ökonomen skeptisch gesehen, da sie Investitionsanreize für die bereits in Deutschland ansässigen Unternehmen weiter verschlechtern würde. Eingezwängt zwischen internationalem Steuerwettbewerb einerseits und heimischer Finanzkrise andererseits, blieb der Regierung jedoch keine andere Wahl, als dem internationalen Trend mit einiger Verspätung zu folgen; spezifische Investitionsanreize sollten reduziert werden, um im Gegenzug die Steuersätze zu senken.

Das Problem der Regierung war, dass sie trotz aufwändiger Umgehung einer Gewerbesteuerreform die SPD als Vetoakteur nicht vollständig verhindern konnte. Die regierungsfreundlichen Bundesländer mit Alleinregierungen der Union oder CDU/FDP-Koalitionen hatten keine Mehrheit im Bundesrat. Zwar hatten die »oppositionellen« Bundesländer ohne Beteiligung einer der Koalitionsparteien im Bund auch keine eigene Mehrheit; da sich jedoch die »gemischten« Landesregierungen bei Konflikten in der Regel enthalten und die Regierung bei Zustimmungsgesetzen eine absolute Mehrheit der Bundesratsstimmen benötigt, hatte

der SPD-Block im Bundesrat Vetomacht. Er übernahm nun die Rolle, die zuvor Teile der CDU gespielt hatten – die Rolle des Verteidigers der progressiven Einkommensteuer. Wir können im Folgenden etwas vereinfachend von der »SPD« sprechen, weil es kaum Konflikte gab zwischen Partei und Fraktion auf der einen Seite und den SPD-geführten Landesregierungen auf der anderen. Die Landesregierungen waren vor allem auf die Sicherung ihrer Einnahmen bedacht, und diese Frage war aufgrund der allseits akzeptierten Aufkommensneutralität der geplanten Reform außen vor.

Wie bereits erwähnt, befürwortete auch die SPD eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 45 Prozent. Das Ritter-Modell lehnte sie dagegen vehement ab, wobei sie nicht minder opportunistisch argumentierte als die Union. Sie berief sich auf das Prinzip der umfassenden oder synthetischen Einkommensteuer, bezog es aber ausschließlich auf die persönliche Einkommensteuer und nicht auf die Körperschaftsteuer. Sie geißelte deshalb die isolierte Senkung des Spitzensteuersatzes für Personenunternehmen als Bruch des Syntheseprinzips, hielt aber die isolierte Senkung des Körperschaftsteuersatzes für unproblematisch. Allerdings versuchte sie steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Einwänden gegen die Verletzung von Rechtsformneutralität zuvor zu kommen, indem sie für Personengesellschaften das in Abschnitt 2.4 skizzierte »Zaunmodell« vorschlug. Dieses Modell war in Schweden und Dänemark ziemlich erfolgreich eingeführt worden – und zwar in beiden Fällen unter bürgerlichen Regierungen (Ganghof 2003a: Kapitel 7).[15] Die SPD strebte also die rechtsformneutrale Variante einer differenzierten Einkommensteuer an (Kapitel 2).

Diese Konzeption war im Prinzip dieselbe, wie sie Gunnar Uldall von der CDU 1988 skizziert hatte. Im Jahr 1993 jedoch, als das Standortsicherungsgesetz im Bundesrat zur Beratung stand, wollte die Union von derlei Überlegungen nichts mehr wissen. Über einen Einstieg in ein Zaunmodell wurde deshalb gar nicht geredet. Es ging lediglich darum, unter welchen Bedingungen man sich auf eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes würde einigen können.

Die Reaktion der Bundesrats-Mehrheit auf die Gesetzesvorlage der Regierung entsprach weitgehend den Präferenzen der SPD. Sie lehnte eine Satzdiffe-

---

15 Mir ist nicht bekannt, ob die Vorstellungen der SPD von den Reformen in Dänemark und Schweden beeinflusst waren. Ähnliche Regelungen für Personengesellschaften existierten auch schon früher in anderen Industrieländern wie Japan, Frankreich und den USA. Außerdem wurden entsprechende Modelle schon zu Beginn der achtziger Jahre in Österreich diskutiert (Heidinger 1995: 66).

renzierung innerhalb der persönlichen Einkommensteuer als ungerecht ab, hielt aber eine isolierte Senkung des Körperschaftsteuersatzes für akzeptabel. Sie lehnte auch die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen ab. Dies war zum Teil der schlechten Konjunktur geschuldet – 1993 befand sich Deutschland in einer Rezession –, zeigte aber auch, dass die Bekenntnisse der SPD zu einer systematischen Bemessungsgrundlage ohne spezifische Investitionsanreize zum Teil Lippenbekenntnisse gewesen waren. Keynesianisch geprägte SPD-Politiker wie Oskar Lafontaine oder der Ökonom und Hamburger Finanzsenator Hans-Jürgen Krupp machten deutlich, dass sie die unveränderte Beibehaltung der »degressiven Afa« für notwendig hielten.

Diese Position wurde auch von vielen prominenten Ökonomen vehement vertreten (zum Beispiel Sinn 1992; Krause-Junk 1992: 452). Denn wollte man trotz verschlechterter Abschreibungsbedingungen die innerstaatlichen Investitionsbedingungen ungefähr konstant halten, so hätte es im Gegenzug einer deutlichen Nettoentlastung der Unternehmen bedurft. Da dies ausgeschlossen war, sprach vieles für die Beibehaltung günstiger Abschreibungsregeln. In der Tat sprach sich der wissenschaftliche Beirat des Finanzministeriums dafür aus, *ganz auf die Reform zu verzichten, wenn eine Nettoentlastung nicht erreichbar sei* (BMF 1999b: Kapitel 6).

Die Bundesratsmehrheit lehnte die Gesetzesvorlage ab, so dass versucht werden musste, im Vermittlungsausschuss zu einer Einigung zu kommen. Als es im Juli 1993 soweit war, konnte man kaum Zweifel an einer Einigung haben. Durch die sich verschlechternde Wirtschaftslage – und die Kritik der Finanzwissenschaftler – waren zahlreiche Mitglieder des Regierungslagers zu den Kritikern einer Abschreibungsverschlechterung übergetreten. Zu ihnen gehörte auch Wirtschaftsminister Günter Rexrodt von der FDP. Zwei Tage vor den Verhandlungen im Vermittlungsausschuss hatte die Koalition sich deshalb darauf geeinigt, die geplanten Einschnitte bei der degressiven Afa in der Schublade zu lassen (Zohlnhöfer 2001: 221). Dies ermöglichte einen Kompromiss nach demselben Muster wie 1987 bei den innerkoalitionären Verhandlungen um die Steuerreform 1990: Um die Finanzierungslücke zu schließen, die durch die Beibehaltung der degressiven Afa entstand, wurde der Spitzensteuersatz für Personengesellschaften auf nur 47 statt 44 Prozent gesenkt, der Körperschaftsteuersatz nur auf 45 Prozent.[16]

16 Daneben wurden weitere Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage beschlossen, um eine aufkommensneutrale Reform zu erreichen. Da aber die Einnahmever-

Die SPD stimmte also einer (kleineren) Senkung des Spitzensatzes für Personengesellschaften zu, weil sie bei den Abschreibungsvergünstigungen und dem Körperschaftsteuersatz ihre Position durchsetzen konnte. Während das Ritter-Modell somit vom Bundesrat verwässert wurde, konnte doch wenigstens eine geringe Senkung des Körperschaftsteuersatzes erreicht werden. Die Reform wurde im Juli 1993 in Bundestag und Bundesrat endgültig beschlossen und trat größtenteils 1994 in Kraft.

3.4 Die Petersberger Steuervorschläge 1997

Im Oktober 1994 wurde die Regierung ein weiteres Mal im Amt bestätigt, allerdings nur knapp. Die Bundestagswahlen schwächten vor allem die FDP, deren Stimmenanteil im Bund von 11 Prozent im Jahr 1990 auf 6,9 Prozent fiel und die überdies in eine Reihe von neu gewählten Landtagen in Ostdeutschland gar nicht einziehen konnte. Zudem hatten die SPD-Länder nun eine eigene Blockade-Mehrheit im Bundesrat, so dass die Regierung Kohl nicht einmal darauf hoffen konnte, bei Steuerreformen gemischte Landesregierungen auf ihre Seite zu ziehen.

Die Schwächung der FDP war von Bedeutung, weil sie im Wahlkampf als einzige Partei weitreichende Steuersenkungen gefordert hatte. Es gelang den Liberalen in den Koalitionsverhandlungen nicht, die neue Regierung auf eine ambitionierte Steuerreform-Agenda zu verpflichten. Natürlich spielte dabei neben der geschwächten Rolle der FDP vor allem der enge finanzpolitische Spielraum eine Rolle. Die Finanzierungslasten der Einheit drückten nach wie vor schwer auf die öffentlichen Haushalte, die üppigen Investitionsanreize führten zunehmend zu einer Erosion der Einkommensteuerbasis, die anvisierte Europäische Währungsunion machte eine Verringerung der Neuverschuldung notwendig und überdies fällte das Bundesverfassungsgericht eine Reihe von »teuren« Urteilen. Kurz: Der fiskalische Bewegungsspielraum war denkbar klein.

Dass Steuersenkungen trotzdem auf der Tagesordnung blieben, lag vor allem am internationalen Steuerwettbewerb. Alle Koalitionsparteien hatten in ihren Wahlprogrammen die Notwendigkeit weiterer Steuersatzsenkungen betont, was

---

luste schneller realisiert wurden als die geplanten Einnahmeerhöhungen, kam es 1994 zu erheblichen Einnahmeverlusten infolge der Reform.

angesichts der objektiven Situation nur zu verständlich war. Die mühsam errungene Steuersatzsenkung von 1994 war nämlich schon ein Jahr später wieder aufgezehrt. Viele Gemeinden hoben die Hebesätze der Gewerbesteuer an und der Solidaritätszuschlag wurde mit einem Satz von 7,5 Prozent wieder eingeführt. Auf diese Wiedereinführung hatten sich Bundestag und Bundesrat schon im Mai 1993 geeinigt – im Rahmen eines breiten Kompromisses zwischen Bund und Ländern –, also noch vor der Verabschiedung des Standortsicherungsgesetzes (Altemeier 1999: 226). Die nominale Gesamtbelastung der Körperschaftsgewinne stand somit 1995 wieder bei etwa 57 Prozent, womit Deutschland eine unangefochtene »Spitzenposition« in der Welt einnahm. Damit aber nicht genug: Während Deutschland seit der Einheit auf der Stelle getreten war, hatten viele andere Industrieländer – insbesondere einige Hochsteuerländer – weitreichende Reformen ihrer Kapitalbesteuerung umgesetzt und die nominalen Unternehmensteuersätze radikal gesenkt. Wieder waren die Reformen in den kleineren Industrieländern besonders umfassend und systematisch. Die österreichische Große Koalition etwa tat genau das, wozu die deutsche Politik nicht in der Lage war: Sie entledigte sich der Gewerbesteuer und erhöhte im Gegenzug die Körperschaftsteuer leicht auf 34 Prozent. Im Vergleich dazu war der deutsche Satz von fast 60 Prozent geradezu absurd hoch, zumal die *Einnahmen* aus der Unternehmensbesteuerung in dieser Periode (vor allem durch die Investitionsvergünstigungen in Ostdeutschland) mehr oder weniger kontinuierlich sanken. Der Durchschnittssatz der fortgeschrittenen Industrieländer lag nun etwa 20 Prozentpunkte unter dem deutschen Satz (Abbildung 3-1).

Es war deshalb nicht weiter erstaunlich, dass die Koalition das Ziel niedrigerer Unternehmensteuersätze nicht aus den Augen verlor. Erstaunlich war hingegen, dass dieses eng abgegrenzte Ziel trotz der Finanznot zu einem ziemlich radikalen Reformprogramm – den »Petersberger« Vorschlägen – führte, das schließlich Anfang 1998 am Veto des SPD-dominierten Bundesrats scheiterte. Um zu verstehen, welche Rolle der internationale Steuerwettbewerb dabei spielte, die Diskussion um eine grundlegende Einkommensteuerreform anzutreiben, müssen wir wiederum sowohl die Gewerbesteuer als auch verfassungsrechtliche Bedenken in die Betrachtung einbeziehen.

Die Abwärtsspirale bei den Unternehmensteuersätzen der Industrieländer führte dazu, dass nun alle Parteien im Bundestag außer der PDS einen Körperschaftsteuersatz von 35 Prozent anpeilten (Kraeusel 1997). Eine Senkung dieses Satzes um 10 Prozentpunkte wäre also politisch ohne weiteres durchsetzbar gewesen – wenn das alte Problem des Abstands zum Spitzensteuersatz der Ein-

kommensteuer nicht gewesen wäre. Tatsächlich gab es mittlerweile zwei unterschiedliche »Satzspreizungs«-Probleme. Erstens wissen wir bereits, dass viele Steuerrechtler den 1994 reduzierten Spitzensteuersatz für Personengesellschaften *innerhalb der persönlichen Einkommensteuer* für verfassungswidrig hielten. Die Regierung musste also fürchten, dass dieses abgespeckte Ritter-Modell früher oder später durch eine systematischere Lösung würde ersetzt werden müssen. Zweitens wurde jetzt auch die Spreizung *zwischen* dem Körperschaftsteuersatz und dem (reduzierten) Spitzensatz für Personenunternehmen als verfassungsrechtliches Problem diskutiert. Einige Verfassungsrechtler argumentierten, dass eine starke Spreizung zwischen den beiden Sätzen – wie sie etwa der SPD vorschwebte – gar keine verfassungsgemäße politische Option mehr sei (Wendt 1996; Bareis 2000; Lang 2001: 54, 103–104). Diese verfassungsrechtlichen Bedenken wurden unter Steuerexperten und Politikern sehr ernst genommen. Finanzminister Theo Waigel betonte wiederholt, dass eine zu große Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer verfassungswidrig sei (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 20. und 25.2.1997).

Somit war jede Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und dem normalen Spitzensteuersatz der Einkommensteuer mittlerweile verfassungsrechtlich verdächtig. Um die politischen Konsequenzen dieser Sachlage zu verstehen, muss man sich nur folgende Frage stellen: Was hätte die Regierung tun müssen, um den nominalen Unternehmensteuersatz zum Durchschnitt der Industrieländer von etwa 37 Prozent zu führen? Dies wäre für eine liberal-konservative Regierung, die sich die Standortsicherung auf die Fahnen geschrieben hatte, zweifellos ein nahe liegendes Ziel gewesen. In Anbetracht der institutionellen Hindernisse der deutschen Politik war die Erreichung dieses Satzes indes fast ausgeschlossen. Denn wenn die Gewerbesteuer aufgrund des SPD-Vetos weiterhin außen vor bleiben musste, dann hätte der Körperschaftsteuersatz auf circa 25 Prozent sinken müssen, um die angepeilten 37 Prozent Gesamtbelastung zu erreichen. Wegen des drohenden Verfassungsgerichtsvetos gegen eine starke Steuersatzspreizung hätte dies jedoch eine Senkung des Spitzensteuersatzes von bis zu 28 Prozentpunkten notwendig gemacht – was zu diesem Zeitpunkt undenkbar war.

Dieses Szenario erklärt, warum die Regierung Kohl zum Zeitpunkt der Koalitionsverhandlungen trotz der weiteren Verschlechterung von Deutschlands relativer Position keine weiteren Senkungen des Körperschaftsteuersatzes plante. Es erklärt auch, warum sich das Augenmerk der Koalition stattdessen wieder verstärkt auf die Gewerbesteuer richtete. Denn angesichts der verfassungsrechtlichen Unsicherheit, mit der jede Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und

Spitzensatz der Einkommensteuer verbunden war, musste es das vordringliche Ziel sein, die Zusatzlast durch die Gewerbeertragsteuer zunächst zu verringern und letztlich ganz abzubauen. Der Unternehmensteuersatz wäre dann gefallen, ohne dass eine Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer notwendig gewesen wäre. Auch die meisten ökonomischen Experten – allen voran der Sachverständigenrat – hatten wiederholt betont, wie wichtig es sei, die Gewerbesteuer in ihrer bestehenden Form abzuschaffen. Dies macht verständlich, warum sich die Regierung in den Koalitionsverhandlungen vor allem darauf verständigte, endlich eine Reform dieser Steuer anzugehen; die Gewerbekapitalsteuer sollte abgeschafft, die Gewerbeertragsteuer reduziert werden.

Das Problem war dabei die Durchsetzbarkeit gegenüber der SPD, welche einer Gewerbesteuerreform nach wie vor wenig aufgeschlossen gegenüber stand. Schon 1992 hatte die Regierung Kohl versucht, wenigstens die Gewerbekapitalsteuer abzuschaffen, und war damit am Bundesrat gescheitert. Die mangelnde Aufgeschlossenheit der SPD lag unter anderem daran, dass sie die Verflechtung von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerreform nicht so wahrnahm wie die Regierung. Sie sah nach wie vor kein Problem darin, den Körperschaftsteuersatz weiter zu senken und den Spitzensatz der Einkommensteuer gleichzeitig unangetastet zu lassen. Sie schätzte die Wahrscheinlichkeit eines nachträglichen Vetos des Verfassungsgerichts also geringer ein und hatte deshalb keinen Grund, ihre Ansichten zur Gewerbesteuerreform nur deshalb zu ändern, weil dies die Voraussetzung für eine systematischere Einkommensteuerreform gewesen wäre.

Trotz dieser schlechten Aussichten scheute die Regierung diesmal nicht die Auseinandersetzung im Gesetzgebungsprozess. 1995 und 1996 machte sie – im Rahmen der Jahressteuergesetze 1996 und 1997 – Vorschläge zur Abschaffung der Gewerbekapital- und Senkung der Gewerbeertragsteuer. Die anvisierten Senkungen waren bescheiden und hätten lediglich zu einer Senkung der tariflichen Unternehmensteuerbelastung von bis zu 2,5 Prozentpunkten geführt.[17] Die Kommunen sollten Umsatzsteueranteile erhalten, und zum Ausgleich sollte die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer verbreitert werden (Krebs 1997). Erwartungsgemäß wurden diese Vorschläge von der SPD abgelehnt. Nur über die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer konnten sich Regierung und Bundesrat endlich im Juli 1997 – parallel zu den Verhandlungen um die »Petersberger

17 Für die Kenner der Materie etwas präziser: Die Steuermesszahl sollte um 10 Prozent, also 0,5 Prozentpunkte, gesenkt werden.

Steuerreform« – einigen. Das Grundgesetz wurde geändert, um die Kommunen mit 2,2 Prozent am Umsatzsteueraufkommen zu beteiligen. Zur Gegenfinanzierung wurde die Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuern etwas verbreitert.

Dies war ein Erfolg für die Koalition – gleichwohl einer, der besonders für die FDP seinen Preis hatte. Während sie eine vollständige Abschaffung der Gewerbeertragsteuer anstrebte, war der Kompromiss mit der SPD nur dadurch zu erreichen, dass der verfassungsrechtliche Schutz der verbliebenen Gewerbesteuer gestärkt wurde. Weil die Kommunen befürchtet hatten, dass die Rest-Gewerbesteuer ihren Charakter als Realsteuer und damit ihren Schutz durch das Grundgesetz verliert, wurde dessen Artikel 28 im September 1997 um einen Satz ergänzt, der den Kommunen eine wirtschaftsbezogene Steuer mit kommunalen Hebesätzen garantierte. Die FDP bemühte sich danach zwar – unter Berufung auf den Koalitionsvertrag – weiterhin für den vollständigen Ersatz der Gewerbesteuer, konnte die Koalition jedoch zu keinen weiteren Initiativen mehr anregen. Die CDU/CSU konnte verständlicherweise nicht erkennen, wie eine Einigung zu diesem Thema möglich sein sollte. Eine weitergehende Reform der Gewerbesteuer war somit wieder einmal vom Tisch.

Dies hatte weitreichende Konsequenzen. Denn nun gab es für die Regierung keine Hoffnung mehr, das Problem der hohen Unternehmensteuersätze durch eine Gewerbesteuerreform zu lösen und damit die verfassungsrechtlichen Probleme einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes zu umgehen. Es war klar, dass der Körperschaftsteuersatz gesenkt werden musste; und um dies ohne verfassungsrechtliche Risiken zu bewerkstelligen, musste auch der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer sinken. Kurz: Es ging – wie es FDP-Generalsekretär Guido Westerwelle später ausdrückte – um einen »wettbewerbsfähigen Spitzensteuersatz« (*Spiegel* 24.2.1997: 24).

Vor diesem Hintergrund ist besser verständlich, warum sich nun innerhalb der Koalitionsparteien die Stimmen für eine grundlegende Einkommensteuer mehrten, und zwar trotz einer nach wie vor äußerst angespannten Haushaltssituation. Das »Überschwappen« des Körperschaftsteuerwettbewerbs in die persönliche Einkommensteuer – vermittelt durch die Blockade bei der Gewerbesteuerreform und die verfassungsrechtlichen Probleme – macht verständlich, warum die steuerpolitische Diskussion innerhalb der Koalition eine Dynamik bekam, die letztlich zu den »Petersberger Steuervorschlägen« führte. Für die Steuerreformkommission, die diese Vorschläge erarbeite, ging es laut Kommissionsmitglied Gerold Krause-Junk (1997: 63–64) darum, die Konsequenzen

aus der offenkundigen Tatsache [zu ziehen], dass der Standort nicht mehr gut genug ist, um sich die Steuersatzdifferentiale im bisherigen Ausmaß leisten zu können … Die Regierung will das ihre tun, um den Standort zu verbessern, sie ist bereit zu reagieren … Die Karawane der internationalen Standort suchenden Unternehmen kann hier rasten und findet freundliche Aufnahme.

Aber natürlich war der internationale Druck nicht hinreichend, um zu erklären, warum es zu den Petersberger Reformvorschlägen kam. Die Saat des Steuerwettbewerbs musste auf fruchtbaren nationalen Boden fallen, um aufgehen zu können. Diesen fruchtbaren Boden bereiteten zum einen die Vorschläge der so genannten »Bareis-Kommission« und zum anderen die dramatisch schlechten Erfahrungen mit der steuerlichen Investitionsförderung in Ostdeutschland.

Durch die Vorschläge der *Bareis-Kommission* kam es in Deutschland zum ersten Mal zu einer umfassenden Diskussion über die Systematisierung und Verbreiterung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Die Einsetzung der Bareis-Kommission ging auf ein Verfassungsgerichtsurteil zurück. 1992 hatte das Gericht entschieden, dass der deutsche Grundfreibetrag zu niedrig und somit verfassungswidrig war, weil er kein steuerfreies Existenzminimum gewährleistete. Das Gericht verlangte vom Gesetzgeber, mit Beginn des Jahres 1996 einen verfassungsgemäßen Steuertarif in Kraft zu setzten – ein Auftrag, dessen Umsetzung im Koalitionsvertrag von 1994 mit lediglich 7,7 Mrd. € veranschlagt worden war. Die Kommission veröffentlichte ihre Vorschläge am Ende des Jahres 1994 (BMF 1995). Der Grundfreibetrag sollte von 2.871 auf 6.647 € steigen, was zu geschätzten Einnahmeausfällen von 25,6 Mrd. € geführt hätte. Etwa 5,1 Mrd. € sollten durch eine Anhebung des Eingangssteuersatzes von 19 auf 22 Prozent wieder eingenommen werden und weitere 7,7 Mrd. € als Nettoentlastung verbleiben. Die Summe von 12,8 Mrd. € sollte dagegen durch eine Verbreiterung und »Systematisierung« der Einkommensbesteuerung aufgebracht werden, wobei alle Einkunftsarten (Kapital-, Lohn- und Transfereinkommen) betroffen waren (Bareis 1999).

Die Kommissionsvorschläge sahen also im Wesentlichen den Ersatz unsystematischer Steuervergünstigungen durch einen hohen Grundfreibetrag vor, hingegen *keine Senkung der Steuersätze*. Im Gegenteil: Nicht nur der Eingangssteuersatz sollte wie erwähnt angehoben werden, auch die erst 1994 eingeführte (von Wolfgang Ritter inspirierte) »Tarifbegrenzung« für gewerbliche Einkünfte war den Steuersystematikern der Kommission verständlicherweise ein Dorn im Auge. Der Spitzensteuersatz für gewerbesteuerpflichtige Personenunternehmen sollte deshalb wieder auf den Standardsatz steigen.

Diese *Kombination* von steigenden Steuersätzen und unpopulären Einschnitten bei den Steuervergünstigungen war für die Kommissionsvorschläge politisch fatal. Aufgrund der relativ geringen Nettoentlastung hätte es gut abgegrenzte Gruppen von Reformverlierern gegeben, und die dadurch vorhersehbaren Aufschreie der Betroffenen hätten nicht durch Verweise auf niedrige Steuersätze für alle gekontert werden können. Und selbst wenn die Regierung die politischen Konflikte um die Gegenfinanzierungsmaßnahmen durchgestanden hätte, so hätte sich durch die Reform die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Einkommensteuersystems eher verschlechtert als verbessert. Es verwundert deshalb nicht, dass sowohl der Bundesfinanzminister Waigel (CSU) als auch führende SPD-Politiker die Kommissionsvorschläge schon zurückwiesen, bevor sie vollständig bekannt waren (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 7.11.1994). Selbst Kurt Faltlhauser (CSU), nun parlamentarischer Staatssekretär von Waigel und der reinen Steuerlehre wieder stärker zugetan, hielt es für völlig ausgeschlossen, die Kommissionsvorschläge umzusetzen – angesichts starken Zeitdrucks und einer SPD-Mehrheit im Bundesrat (Faltlhauser 1995: 25). Die Regierung ließ die Kommissionsvorschläge deshalb in der Schublade verschwinden und wählte eine andere Gegenfinanzierungsstrategie. Der Grundfreibetrag wurde auf 6.184 € angehoben (ab 1996), der Eingangssteuersatz dafür auf 25,9 Prozent erhöht und die Progression für niedrige Einkommen verschärft. Die durch den erhöhten Grundfreibetrag entstehende tarifliche Entlastung wurde auf Einkommen unterhalb von 28.493 € begrenzt.

Obwohl die Vorschläge der Bareis-Kommission somit keine unmittelbare Wirkung hatten, so stießen sie doch eine grundlegendere Diskussion um die Reform der deutschen Einkommensteuer an. Weiter angeheizt wurde diese von den schlechten Erfahrungen mit der *steuerlichen Investitionsförderung in Ostdeutschland*. Dort zeigten sich die Gefahren, die das Modell hoher Steuersätze und spezifischer Investitionsanreize mit sich bringt, nun in voller Schärfe. Die Investitionsanreize wurden in großem Maße als Steuersparmodelle missbraucht, die Gutverdienern Verluste (also negative Kapitaleinkommen) bescherten, die dann zur Minderung ihrer Einkommensteuer eingesetzt werden konnten (Bork/ Mueller 1998). Die Ergebnisse waren eine erodierende Einkommensteuerbasis, die Abnahme der *effektiven* Progression im Steuersystem und eine große Anzahl leer stehender (Büro-)Gebäude in Ostdeutschland. Deutschland machte nun die Erfahrungen, die andere OECD-Länder schon in den achtziger oder früheren neunziger Jahren zu einer steuerpolitischen Kehrtwende bewogen hatten. Diese Erfahrungen ließen auch einflussreiche Finanzwissenschaftler wie Hans-Werner Sinn nicht unbeeindruckt, die in den Jahren zuvor wiederholt vor einem Abbau

von Investitionsanreizen bei gleichzeitiger Senkung der Steuersätze gewarnt hatten (zum Beispiel Sinn 1992). Der Konsens für eben diese Strategie hatte sich somit verbreitert (Krause-Junk 1997; Sinn 1997).

Die Saat, die der Steuerwettbewerb gesät hatte, konnte nun aufgehen. Die Steuersätze mussten auf breiter Front sinken, um einen »wettbewerbsfähigen« Körperschaftsteuersatz zu erreichen, und es war nun klar, wie dies geschehen sollte – durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Von nun an machten Abgeordnete, Parteigruppierungen, Wissenschaftlergruppen oder Verbände immer neue Vorschläge, welche die vorliegenden Konzepte zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (selektiv) aufnahmen und mit mehr oder weniger drastischen Tarifsenkungen verbanden. Spätestens im April 1996 war auch für die Regierungskoalition klar, dass eine »Große Steuerreform« noch in der laufenden Legislaturperiode notwendig sein würde. Auch die Teile der CDU, die sich bei der Steuerreform 1990 strikt gegen eine Abflachung des Steuertarifs und Senkung des Spitzensteuersatzes gestellt hatten, waren mittlerweile überzeugt, dass genau dies notwendig war. Die Koalition setzte eine Steuerreformkommission unter Vorsitz des Finanzministers ein, welche die »Petersberger Steuervorschläge« erarbeitete (BMF 1997).

Sie hatte einen schwierigen Balanceakt zu vollführen. Einerseits brauchte sie einen Körperschaftsteuersatz, der *trotz Gewerbesteuer* niedrig genug war, um im Steuerwettbewerb bestehen zu können. Andererseits mussten sich die Steuersatzsenkungen einigermaßen in Grenzen halten, damit die Reform finanzierbar blieb. Die Kommission einigte sich darauf, dass der Körperschaftsteuersatz von 45 auf 35 Prozent fallen sollte. Dies war in der Tat das Minimum des Vertretbaren. Einschließlich eines ebenfalls abzusenkenden Solidaritätszuschlags von 5,5 Prozent und der Gewerbesteuer hätte dies immer noch einen Steuersatz von durchschnittlich etwa 48 Prozent ergeben.

Aber auch diese Senkung von 10 Prozentpunkten war nur schwer zu bewerkstelligen. Idealerweise (aus Sicht der Koalition) wäre auch der Spitzensteuersatz auf 35 Prozent gesenkt und der Tarifverlauf entsprechend abgeflacht worden. Solch eine Reform hätte allerdings zu enormen Einnahmeausfällen geführt, weil ein entsprechend abgeflachter Tarif auch Steuerzahler mit mittleren Einkommen deutlich entlastet hätte. Die Kommission musste deshalb nicht nur einen höheren Spitzensteuersatz von 39 Prozent vorschlagen, sondern sie sah auch vor, die Einkommensgrenze für diesen Satz von 61.355 auf 46.016 € zu senken. Damit wurde ein großer Teil der Entlastung auf die hohen Einkommen konzentriert: Steuerzahlern mit Einkommen von 61.355 € oder mehr wurde eine Senkung des Grenz-

steuersatzes von 14 Prozentpunkten in Aussicht gestellt; solchen mit zum Beispiel 30.677 € Einkommen dagegen nur eine von 3 Prozentpunkten. Da der Spitzensteuersatz weiterhin über dem Körperschaftsteuersatz liegen sollte, wollte die Reformkommission darüber hinaus an der umstrittenen »Tarifbegrenzung« für gewerbliche Einkünfte (dem Ritter-Modell) festhalten: Der Spitzensteuersatz für gewerbesteuerpflichtige Unternehmen sollte deshalb ebenfalls auf 35 Prozent, also um 12 Prozentpunkte, sinken. Die Einkommensgrenze sollte aus Kostengründen auch für diesen Steuersatz gesenkt werden, auf 37.069 €. Die Fixierung auf den Spitzensteuersatz führte also bei den tariflichen Entlastungen unweigerlich zu einer gewissen Schieflage zugunsten der hohen Einkommen.[18] Dabei sah die Reformkommission auch eine deutliche Senkung des Eingangssteuersatzes vor: von 25,9 auf 15 Prozent. Dieser niedrige Eingangssteuersatz sollte aber nur für Einkommen zwischen 6.647 € (dem Grundfreibetrag) und 9.203 € gelten. Oberhalb dessen sollte der linear-progressive Tarif wieder einsetzen, und zwar mit einem Steuersatz von 22,5 Prozent.

Trotz aller Versuche, die Einnahmeverluste im Rahmen zu halten, wurden sie insgesamt mit etwa 42 Mrd. € veranschlagt. Dazu kamen noch einmal 3,8 Mrd. € durch die geplante Absenkung des Solidaritätszuschlages auf 5,5 Prozent. Von den 42 Mrd. € sollten etwa 19,4 Mrd. € durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage von Einkommen- und Körperschaftsteuer wieder in die Kassen kommen, welche etwa zu gleichen Teilen den Unternehmens- und Haushaltsbereich betraf. Im Unternehmensbereich sollten vor allem die Gewinnermittlungsvorschriften verschärft werden (Abschreibungen, Rückstellungen, etc.). Im Haushaltsbereich waren eine Fülle von Einzelmaßnahmen vorgesehen: von der Aufhebung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit über die Senkung der Werbungskostenpauschale bis zur hälftigen Erfassung der Einkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

---

18 Ob man eine Schieflage sieht oder nicht, hängt von der Perspektive ab. Konzentriert man sich nur auf die Einkommensteuer, so wird zu Recht immer wieder festgestellt, dass die überdurchschnittlichen Einkommen deutlich überproportional zum Einkommensteueraufkommen beitragen. Daraus kann man den Schluss ziehen, dass sie gerechterweise auch von einer Steuersenkung überproportional profitieren sollten. Anzuzweifeln ist dieser Schluss hingegen, wenn man berücksichtigt, dass insbesondere Arbeitseinkommen im großen Maße außerhalb der Einkommensteuer belastet werden, und zwar in proportionaler oder regressiver Art und Weise (siehe Kapitel 4).

Obwohl diese Maßnahmen eindeutig eine »Systematisierung« und damit ein Schritt *in Richtung* einer echten synthetischen Einkommensteuer darstellten, blieb das Ergebnis doch weiter hinter einer idealen Einkommensteuerbasis zurück. Das konnte auch gar nicht anders sein, weil sich auch bei einem Spitzensteuersatz von 39 Prozent niemand trauen konnte, alle Arten von Kapitaleinkommen voll zu besteuern. So sollten zum Beispiel einkunftsbezogene Freibeträge (etwa der Sparerfreibetrag) erhalten bleiben, und private Veräußerungsgewinne sollten weiterhin unbesteuert bleiben (lediglich die Spekulationsfristen sollten verlängert werden).

Angesichts der Gegenfinanzierung von 19,4 Mrd. € verblieb eine Lücke von circa 22,5 Mrd. €. Circa 7,2 Mrd. € sollten durch höhere indirekten Steuern gewonnen werden. Die restlichen 15,3 Mrd. € sollten dagegen als Netto-Entlastung verbleiben. Der Großteil dieser Summe musste entweder durch Ausgabensenkungen oder durch höhere Schulden finanziert werden – auch wenn die Koalitionäre auf einen gewissen Selbstfinanzierungseffekt (»Laffer-Effekt«) hofften. Welche Ausgaben allerdings zu kürzen oder in welchem Umfang höhere Schulden akzeptabel waren, blieb unklar.

Aufgrund des ambitionierten Nettoentlastungsziels – bei nach wie vor angespannter Haushaltslage – ist es nahe liegend, die Reformvorschläge als Versuch der Koalitionsparteien zur »Profilierung im Parteienwettbewerb« zu interpretieren (so etwa Lehmbruch 2000: 167–168). Die Vorschläge folgten aber auch einer eindeutigen ökonomischen und politischen Logik. Wie oben ausgeführt, waren die starken Steuersatzsenkungen aufgrund des zunehmenden Steuerwettbewerbs, der Vetoposition der SPD bei der Gewerbesteuer und der verfassungsrechtlichen Unsicherheiten einer Satzspreizung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer folgerichtig. Satzsenkungen dieser Größenordnung müssen jedoch aus ökonomischen wie politischen Gründen fast zwangsläufig mit einer Nettoentlastung einhergehen.

Die *ökonomischen Probleme aufkommensneutraler Reformen* waren bereits bei den Beratungen des Standortsicherungsgesetzes deutlich geworden. Auch wenn sich die Formel des »Steuersätze senken und Bemessungsgrundlage erweitern« schön anhört, so führen strikt aufkommensneutrale Reformen doch leicht zu verschlechterten Investitionsanreizen für die bereits angesiedelten Unternehmen. Schließlich haben die »Vergünstigungen« für Kapitaleinkommen nicht nur Unheil angerichtet. Ihr Zweck war nicht nur, die Investitionen zu lenken, sondern auch das Investitionsniveau insgesamt zu erhöhen. Der Abbau der Investitionsvergünstigungen hätte deshalb die Investitionsneigung gesenkt, und der Wert

vieler verbliebener Vergünstigungen wäre darüber hinaus durch die Steuersatzsenkungen gesunken. Die Investitionsanreize in Deutschland wären – um eine ältere Wendung von Hans-Werner Sinn (1992) zu benutzen – »doppelt gebremst« worden, weil Sachkapital relativ zu Finanzkapital unattraktiver geworden wäre. Die meisten beratenden Ökonomen beharrten deshalb nach wie vor darauf, dass die Steuerreform dringend zu einer erheblichen Nettoentlastung führen müsste, um die relative Schlechterstellung des Sachkapitals auszugleichen. Der Wissenschaftliche Beirat des FDP-Wirtschaftsministers Günter Rexrodt (der auch der Steuerreformkommission angehörte), forderte deshalb 1996 sogar einen Spitzensteuersatz von 30 Prozent, eine starke Nettoentlastung sowie die Beibehaltung oder Erhöhung bestimmter Investitionsanreize, insbesondere der beschleunigten Abschreibung (BMWi 1996: 10–12).

Zu dem ökonomischen Problem der Investitionsanreize kam das *politische Problem der Reformverlierer*. Eine strikt aufkommensneutrale Reform hätte noch stärker zu klar identifizierbaren Gruppen von Reformverlierern geführt. Dies hatte schon bei den Beratungen der Steuerreformkommission einige Konflikte ausgelöst, zum Beispiel wegen der Schicht- und Nachtarbeiter. Bei noch rigoroserer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hätten sich diese Probleme zweifellos weiter vergrößert und somit die öffentliche Unterstützung für die Reform gefährdet.

Diese öffentliche Unterstützung war von entscheidender Bedeutung. Es war von Anfang an klar, dass es äußerst schwierig sein würde, die Zustimmung des SPD-dominierten Bundesrats zu erhalten. Die Reformkonzepte von Koalition und SPD waren zu unterschiedlich. Vollständige Übereinstimmung gab es höchstens beim Ausgangspunkt der Reformdynamik: der Notwendigkeit für einen niedrigeren Körperschaftsteuersatz. Wie die Koalition strebte die SPD mittlerweile einen Satz von 35 Prozent an. Hier endete die Übereinstimmung aber auch schon fast. Denn für die SPD-Führung ergab sich daraus keineswegs die Notwendigkeit, den Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer generell zu senken. Die Rede der Koalitionsparteien vom »wettbewerbsfähigen Spitzensteuersatz« hielt sie für reine Rhetorik. Für Parteichef Oskar Lafontaine war es »der neueste Witz der Standort-Ideologen« – eine »Albernheit«, mit der die SPD nicht ihre Zeit verschwenden wollte (*Spiegel* 17.3.1997: 27). Die SPD wies – korrekterweise – darauf hin, dass eine mehr oder weniger große Kluft zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer in vergleichbaren Industrieländern gang und gäbe sei.

Die SPD wollte also auf den Druck des Steuerwettbewerbs reagieren, wie dies sozialdemokratische (und auch viele liberale und konservative) Parteien in anderen Ländern auch getan haben. Sie wollte die Steuersätze differenzieren und sich damit ausdrücklich von der Fiktion einer vollkommen gleichmäßigen Besteuerung aller Einkommen verabschieden. Das Modell der SPD war nicht die *Flat Tax*, sondern eine Form der *differenzierten Steuer* (Kapitel 2). Die Sozialdemokraten verfolgten weiterhin das Zaunmodell, dass sie schon 1993/94 in die Diskussion gebracht hatten (Kraeusel 1997: 147): einbehaltene Unternehmensgewinne sollten proportional und einheitlich in Höhe des Körperschaftsteuersatzes besteuert werden, ausgeschüttete Gewinne dagegen progressiv, zusammen mit allen anderen Einkommen. Durch diese Art der differenzierten Einkommensteuer wollte die SPD Rechtsformneutralität erreichen, ohne dass *allein wegen der Senkung des Körperschaftsteuersatzes* eine Senkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer nötig geworden wäre.

Das Zaunmodell war intern jedoch durchaus umstritten. Steuerfachleute äußerten Zweifel an dessen Praktikabilität, welche zumindest eine Minderheit in der SPD-Führung nicht unbeeindruckt ließen. Als der SPD-Vorstand im Mai 1997 ein Steuerkonzept beschloss, dem auch alle SPD-Ministerpräsidenten zustimmten, votierten die stellvertretenden Vorsitzenden der Bundestagsfraktion, Anke Fuchs und Ingrid Matthäus-Maier, dagegen. Matthäus-Maier begründete ihre Ablehnung unter anderem damit, dass sich die SPD mit der Bereitschaft, den Körperschaftsteuersatz auf 35 Prozent abzusenken, in eine »Falle manövriert« habe (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 28.5.1997). Das Zaunmodell werde sich als zu kompliziert herausstellen, und man sei dann gezwungen, den Spitzensteuersatz erheblich zu senken. Matthäus-Maiers »Strategie« war offensichtlich, den Steuerwettbewerb weiter zu verdrängen.

Auch wenn sich die Kritiker des Zaunmodells bei der Abstimmung des SPD-Vorstands nicht durchsetzen konnten, verblieben doch Zweifel an der Praktikabilität des Modells. Diese wurden eventuell auch durch die Gefahr eines verfassungsgerichtlichen Vetos verstärkt. Zumindest Politiker der Regierungskoalition argumentierten, dass auch ein Zaunmodell mit einer starken Spreizung zwischen Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer verfassungswidrig sei (*Spiegel* 24.2.1997: 27). Deshalb schloss die SPD stillschweigend ihren Frieden mit dem Ritter-Modell, das sie noch 1993 scharf als verfassungswidrige Aushöhlung der umfassenden Einkommensteuer kritisiert hatte. Sie hätte sich also anstelle eines komplizierten Zaunmodells auch darauf eingelassen, den Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkommen auf 35 Prozent zu senken. Wichtig war

für die SPD in erster Linie, dass sie nicht auch den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer senken musste.

Dabei waren die Sozialdemokraten nicht kategorisch gegen eine Senkung des Spitzensteuersatzes. Auf Drängen einiger SPD-Ministerpräsidenten nahm der SPD-Vorstand diese Möglichkeit in das Reformkonzept auf. Allerdings sollte der Satz nur in dem Maße gesenkt werden, wie Steuervergünstigungen für Besserverdiener abgebaut würden (Kraeusel 1997: 146). Die SPD wollte also die reale Belastung für Besserverdiener keinesfalls reduzieren, sondern diese allenfalls in den Steuertarifen sichtbar machen. Was sie nicht wollte, war eine darüber hinaus gehende Senkung des Spitzensteuersatzes, die nur dazu dienen sollte, einen niedrigeren Unternehmensteuersatz möglich zu machen.

Dieses Festhalten an einem hohen Spitzensteuersatz für nicht unternehmerische Einkommen hatte weitreichende Folgen für das Gesamtkonzept der SPD. Aus Sicht der Partei gab es keinen Grund für Nettoentlastungen. Was das Steueraufkommen anging, wolle die SPD den Status quo erhalten. Wie im Jahr 1993 sahen die Sozialdemokraten durchaus die Möglichkeit von Netto-Entlastungen auf mittlere Sicht, aber angesichts der Haushaltslage keinesfalls kurzfristig (Poß 1996; Kraeusel 1997: 144).

Darüber hinaus gab es für die SPD wenig Grund, bei der Reduzierung der Gesamtabgabenlast ausgerechnet bei der Einkommensteuer anzufangen. Schließlich waren die Lasten der Wiedervereinigung im großen Maße durch Schulden und Sozialabgaben getragen worden, während Deutschland gleichzeitig – wie Lafontaine betonte – die »drittniedrigste Steuerquote in der Europäischen Union« hatte (*Spiegel* 17.3.1997: 27). Den Sozialdemokraten war deshalb die Senkung der Sozialabgaben ein dringenderes Anliegen. Zwar wollten sie niedrigere Sozialabgaben nicht durch höhere Einkommensteuern finanzieren, sondern durch höhere Energie- und Mehrwertsteuern; doch waren diese Maßnahmen über den Gesamthaushalt miteinander verbunden. Wenn eine Mehrwertsteuererhöhung nötig gewesen wäre, um die umfassenden Tarifsenkungen der Koalition zu finanzieren, hätte dieser Spielraum für die Umfinanzierung der Sozialabgaben gefehlt. Indirekt ging es für die SPD somit durchaus um die Wahl zwischen niedrigeren Einkommensteuern und niedrigeren Sozialabgaben. Das Steuerkonzept der SPD sah deshalb nur eine Nettoentlastung von 3,8 Mrd. € vor – was genau der Reduzierung des Solidaritätszuschlags entsprach, die der Bundesrat mit einfacher Mehrheit ohnehin nicht verhindern konnte (Kraeusel 1997: 149).

Da die SPD geringere Satzsenkungen anstrebte, waren für sie die Probleme aufkommensneutraler Steuerreformen leichter zu lösen als für die Koalition. Was

das ökonomische Problem der Investitionsanreize betraf, war die SPD zwar generell für eine systematische Ausweitung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Unternehmen – sie übernahm hier einfach viele der Petersberger Vorschläge; wie schon 1993 war sie aber gegen eine Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen für die Unternehmen (Kraeusel 1997: 147). Während die Regierung die »degressive Afa« von 30 auf 20 Prozent senken wollte, um allein dadurch eine Gegenfinanzierung der Satzsenkungen von 5,1 Mrd. € zu erreichen, konnte die SPD angesichts geringerer Satzsenkungen auf diese Gegenfinanzierung verzichten. Das politische Problem der Reformverlierer löste die SPD dadurch, dass sie praktisch alle Gegenfinanzierungsmaßnahmen aus den Petersberger Steuervorschlägen ablehnte, die niedrige Einkommen und Arbeitnehmer-Einkommen besonders betrafen (Lafontaine 1999: 61). Vor allem die Besteuerung der Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit war ihr ein Dorn im Auge.

Statt diese Steuervergünstigungen für ihre eigene Klientel abzubauen, wollte die SPD die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Unternehmensbereich nutzen, um niedrige Einkommen und Familien zu entlasten. Sie wollte den Grundfreibetrag auf 7.158 € anheben, den Eingangssteuersatz auf 22 Prozent senken und das Kindergeld auf 127,8 € erhöhen. Insgesamt veranschlagte die SPD die Einnahmeverluste auf 24,5 Mrd. €, von denen 20,5 Mrd. € durch den Abbau von »Steuervergünstigungen« wettgemacht werden sollten und weitere 4 Mrd. € durch die Wiedereinführung einer Steuer auf Privatvermögen (Kraeusel 1997: 150). Insgesamt verband das SPD-Steuerreformkonzept also eine Strukturreform bei der Unternehmensteuer mit einer Entlastung niedriger Einkommen und Familien. Zum Teil war das Ziel dabei schlicht Umverteilung, zum Teil aber auch die keynesianische Hoffnung darauf, dass die Entlastung »konsumintensiver« Einkommen bei gleichzeitiger Belastung der Besserverdienenden die Nachfrage anregen könne (Kraeusel 1997: 144; vgl. auch Lafontaine 1999: 155).

Nimmt man die offiziellen Konzepte beider Seiten als Ausdruck ihrer wahren steuerpolitischen Präferenzen, so standen die Chancen auf eine Einigung von Anfang an äußerst schlecht – worauf insbesondere von den SPD-Akteuren immer wieder hingewiesen wurde. Dies wird deutlich, wenn man die vielen Einzelthemen ganz grob zu drei Dimensionen der Einkommensteuerreform zusammenfasst:

1. *Netto-Entlastung*: Entlang dieser Dimension gab es keinen Einigungsspielraum, weil die SPD den Status quo bewahren wollte.
2. *Verteilung der Steuerlast*: Auch entlang dieser Dimension gab es keine Möglichkeit, den Status quo zu verändern, weil sich beide Seiten schon über die

Richtung der Veränderungen nicht einig waren. Von den Vorschlägen der Koalition profitierten die Besserverdiener und Kapitalbesitzer stark, trotz allen Bemühens um Ausgewogenheit. Bestenfalls kann man die Vorschläge als Versuch zum Erhalt des Status quo mit niedrigeren Steuersätzen werten. Die SPD dagegen wollte eindeutig eine Veränderung der Steuerlastverteilung zugunsten niedriger Einkommen und der Familien.

3. *Strukturreform der Unternehmensbesteuerung*: Nur auf dieser Dimension gab es Einigungsspielraum, weil Koalition und SPD niedrige *tarifliche* Unternehmensteuersätze wollten.

In dieser Konstellation steuerpolitischer Präferenzen hing eine Einigung von der letztgenannten Dimension ab. Dass das gemeinsame Interesse an einem niedrigeren Unternehmensteuersatz aber eine Einigung ermöglichen würde, war aus zwei Gründen unwahrscheinlich. Zum einen war diese Dimension für die Sozialdemokraten politisch nicht so bedeutsam, dass sie *Verschlechterungen* – aus sozialdemokratischer Sicht – auf den anderen beiden Dimensionen hätte ausgleichen können. Zum anderen war die »Nähe« zwischen Koalition und SPD auch auf dieser dritten Dimension geringer, als es auf den ersten Blick schien. Denn die Koalition war strikt gegen eine *große* Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer, auch wegen verfassungsrechtlicher Bedenken. Der reduzierte Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkommen (Ritter-Modell) war für sie nur ein gewisser Ausgleich für die Gewerbesteuerlast von Personenunternehmen, nicht jedoch der offizielle Einstieg in eine differenzierte Einkommensteuer. Wie es CDU/CSU-Fraktionschef Wolfgang Schäuble ausdrückte:

> Wir wollen die Steuersätze für unternehmerische Tätigkeit … auf 35 Prozent senken. Wenn man aber die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieben so weit senkt, kann man den Spitzensteuersatz nicht in der Nähe von 53 Prozent belassen. (*Spiegel* 24.2.1997: 27)

Diese Schlussfolgerung konnten die Sozialdemokraten nicht teilen. Ihr Vorsitzender Oskar Lafontaine sagte dazu:

> Ich habe den Unternehmen immer erklärt: Wenn ihr nominal geringere Sätze haben wollt und einverstanden seid, dass viele Ausnahmeregeln wegfallen, dann können wir das machen. Ich sage aber – um Advokatenspitzfindigkeiten vorzubeugen – dazu: Wenn man daraus schließt, dass dann auch der Einkommensteuersatz für private Einkommen zwingend deutlich heruntergehen müsse, weil die Sätze nicht so weit auseinanderklaffen dürfen, dann kann der Steuersatz für gewerbliche Einkünfte eben nicht so weit gesenkt werden. (*Spiegel* 17.3.1997: 28)

Man kann nur darüber spekulieren, ob eine Einigung zwischen den beiden Seiten leichter gewesen wäre, wenn verfassungsrechtliche Bedenken keine Rolle gespielt hätten. Es ist aber durchaus vorstellbar, dass die Koalitionsparteien in diesem Fall einer isolierten Absenkung der Unternehmensteuersätze auf 35 Prozent eher hätten zustimmen können. Zum einen muss man sich nur an die Aussagen von Uldall oder Faltlhauser Ende der achtziger Jahre erinnern. Zum anderen sahen auch liberale Steuerexperten der Wirtschaftspresse wie Hans Mundorf vom *Handelsblatt* – der in der Vergangenheit immer wieder das Ideal der umfassenden Einkommensteuer verteidigt hatte – im SPD-Vorschlag einer differenzierten Einkommensteuer einen pragmatisch sinnvollen Einigungsvorschlag. Gerade angesichts der einbrechenden Steuereinnahmen in der zweiten Hälfte des Jahres 1997 erschien ihm das Versprechen weitreichender Nettoentlastungen als »Versuch der Bürgertäuschung« und der SPD-Vorschlag als Weg zu einem Steuersystem, »das zwar immer noch dasselbe Schwergewicht auf die Waage bringt, aber in sich wenigstens proportionierter und auf der Tanzfläche des internationalen Steuerwettbewerbs begehrter ist« (*Handelsblatt* 27.5.1997, 9.12.1997).

Der Raum für Kompromisse war jedenfalls äußerst klein. Selbst wenn sich die beiden Seiten auf einen Kompromiss hätten einigen können, hätte dieser vom Status quo nicht weit entfernt sein können. Weitergehende Reformen wären nur dann möglich gewesen, wenn eine der beiden Seiten im Prozess ihre Präferenzen deutlich *verändert* hätte. Insbesondere die Koalition hoffte darauf, dass die SPD ihre steuerpolitischen Vorstellungen ändern würde – entweder auf Druck der Wähler oder aus Einsicht in die ökonomischen und verfassungsrechtlichen Notwendigkeiten.

Dies ist nicht passiert. Die Petersberger Steuervorschläge sind nicht Gesetz geworden, auch nicht in stark abgewandelter Form. Es ist nicht notwendig, die langwierigen Verhandlungsprozesse innerhalb und außerhalb des formalen Gesetzgebungsverfahrens hier im Detail nachzuzeichnen.[19] Diese reflektieren im Wesentlichen die oben skizzierte dreidimensionale Interessenkonstellation. Notgedrungen bewegte sich die Koalition in den (miteinander verbundenen) Fragen von Nettoentlastung und Steuersatzsenkungen auf die SPD zu – nicht zuletzt, weil die Steuerschätzer im Laufe des zweiten Halbjahres 1997 immer neue Horrorzahlen über Einbrüche des Steueraufkommens in 1997 und 1998 bekannt gaben. Die Nettoentlastung kam also zum Teil von allein.

19 Siehe dazu vor allem Zohlnhöfer (1999, 2001: 236–265).

Nichtsdestotrotz liefen sich die Verhandlungen immer wieder fest. Nachdem das Gesetzespaket der Koalition im Oktober 1997 im Bundesrat zum zweiten Mal abgelehnt worden war, setzte die FDP in der Koalition eine Reduzierung des Solidaritätszuschlags um 2 Prozentpunkte zum Januar 1998 durch, die zu geschätzten Einnahmeausfällen von 3,8 Mrd. € führte und zum Teil durch höhere Schulden und Privatisierungserlöse bezahlt wurde (Zohlnhöfer 1999: 340). Daraufhin wurde die Koalition beim Thema Nettoentlastung noch kompromissbereiter, weil nun auch die FDP (zumindest zeitweise) ihr Veto gegen eine völlig aufkommensneutrale Reform als ersten Schritt aufzugeben schien. Zu einer Einigung kam es dennoch nicht. Einerseits waren die von der SPD angebotenen Steuersatzsenkungen – zuletzt ging es um einen Spitzensteuersatz von 49 Prozent – der Koalition zu wenig. Andererseits erwies es sich angesichts der Konflikte über die Lastenverteilung bei der Steuerreform als unmöglich, über die Finanzierung dieser Steuersatzsenkungen eine Einigung zu erzielen (*Handelsblatt* 10.12. 1997: 4). Getrennt von der Steuerreform konnten sich beide Seiten lediglich darauf einigen, den Mehrwertsteuersatz von 15 auf 16 Prozent zu erhöhen, um die Rentenbeiträge zu reduzieren (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 12.12.1997: 1–2). Marc Beise trifft mit seinem Kommentar für das *Handelsblatt* (11.12.1997) die Gründe für das Scheitern recht gut:

> Endlich einmal sind die Akteure am Rhein ihrer Aufgabe gerecht geworden, auf wichtigen Politikfeldern Kompromisse zu suchen – aber auch hart zu bleiben, wenn es den Verrat wesentlicher Elemente der eigenen Politik bedeuten würde. Das war wohltuend nach dem allein taktisch bestimmten Hickhack der vergangenen Wochen. Natürlich spielt politische Strategie auch künftig eine Rolle. Oppositionschef Oskar Lafontaine hat den Bundestagswahlkampf im Auge, und die selbsternannte Steuersenkungspartei FDP schwankt weiterhin zwischen Koalitionsräson und eigener Glaubwürdigkeit. Dahinter jedoch steckt weit mehr – ein ehrenwerter Dissens über die grundsätzliche wirtschaftspolitische Ausrichtung.

Was die Einkommensteuerreform anging, lag ein Kerndissens in der Frage, mit welchem Grundmodell der Einkommensteuer auf den immer intensiver werdenden Steuerwettbewerb bei der Körperschaftsteuer reagiert werden sollte: mit dem Modell der Flat Tax, wie es vor allem der FDP vorschwebte, oder mit der differenzierten Steuer, wie es die SPD wollte. Diesem Grunddissens konnten sich die Akteure auch in Zukunft nicht entziehen. Allerdings wurde der Konflikt nach der Bundestagswahl 1998 mit umgekehrten Rollen ausgetragen.

3.5 Die Steuerreform 2000

Anfang 1998 waren die Petersberger Steuervorschläge endgültig vom Tisch. Die grundlegenden Unterschiede in den Konzepten beider Seiten waren deutlich geworden – nun sollten die Wähler den Konflikt entscheiden. Die im Oktober anstehende Bundestagswahl sollte der neuen Regierung ein klares Mandat für eine Einkommensteuerreform nach ihren Vorstellungen geben. Dieses Mandat erhielt die rot-grüne Koalition aus SPD und Bündnis 90/Die Grünen. Gerhard Schröder wurde Kanzler, Oskar Lafontaine Finanzminister. Damit war die Periode geteilter Regierungsmacht mit einer »oppositionellen« Mehrheit im Bundesrat zunächst beendet. Die SPD schien die Chance zu haben, zusammen mit den Grünen ihre zuvor entwickelte Steuerreformkonzeption in die Praxis umzusetzen.

Die Grünen tauchten somit in der Steuerpolitik als neuer Vetoakteur auf. Ihre steuerpolitischen Vorstellungen waren seit Anfang der neunziger Jahre klarer geworden und nun deutlich wirtschaftsliberal geprägt. Nur bei der Nettoentlastung übernahmen die Grünen zumindest zunächst den »linken« Part. Die SPD strebte immerhin eine geringfügige Nettoentlastung für die gesamte Legislaturperiode an, die Grünen beharrten dagegen (wie schon während der Diskussion um die Petersberger Vorschläge) auf Aufkommensneutralität. Bei fast allen anderen Themen jedoch brachten die Grünen in abgeschwächter Form die Punkte ein, die zuvor von den vormaligen Regierungsparteien gemacht wurden (Kaltenborn 1999: 43–47, 171). Hatte Jürgen Trittin als niedersächsischer Bundes- und Europaminister noch dem Standortsicherungsgesetz demonstrativ seine Zustimmung verweigert und vor weiteren Senkungen des Spitzensteuersatzes gewarnt, war es nun seine Partei, die sich innerhalb der Koalition für einen niedrigeren Spitzensteuersatz von 45 Prozent einsetzte. Die Grünen strebten außerdem einen Körperschaftsteuersatz von 35 Prozent an, lehnten aber einen entsprechend niedrigen Spitzensatz für gewerbesteuerpflichtige Personenunternehmen ab. Sie hielten einen 10-Prozentpunkte-Abstand zwischen Körperschaft- und Spitzensteuersatz für verfassungskonform, sahen aber die Notwendigkeit weiterer Satzsenkungen in der Zukunft. Im Grundsatz hatten sich die Grünen also eher für das Grundmodell der umfassenden Einkommensteuer entschieden (Bündnis 90/Die Grünen 2002: 38).

Damit waren für die Koalitionsverhandlungen ähnliche Konflikte vorprogrammiert, wie sie die SPD zuvor mit den ehemaligen Regierungsparteien ausgetragen hatte. Die Grünen wollten beispielsweise Steuervergünstigungen für Arbeitnehmer abschaffen und die Abschreibungsbedingungen für Investitionen verschlech-

tern (Kaltenborn 1999: 44, 139, 146–156).[20] Unter der inhaltlichen Führung von Oskar Lafontaine konnte sich aber die SPD in den meisten der angesprochenen Punkte durchsetzen. Der Spitzensteuersatz sollte im Jahr 2002 »nur« auf 48,5 Prozent fallen, die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkommen sollte nicht abgeschafft, sondern auf 43 Prozent gesenkt werden, und die wichtigen Steuervergünstigungen für Abschreibungen und Arbeitnehmer sollten erhalten bleiben. Lafontaine (1999: 155) schrieb später über die Koalitionsverhandlungen:

> In der Wirtschafts- und Finanzpolitik gewannen Vorschläge an Zustimmung, die auch von der FDP befürwortet wurden. So plädierte eine ganze Reihe von Grünen für einen niedrigeren Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer und machten dies zum Thema der Koalitionsverhandlungen. Da sie dabei zur Gegenfinanzierung Vorschläge machten, die gegen die Arbeitnehmerschaft gerichtet waren, mussten wir sie auflaufen lassen. Dass selbst die USA Anfang der neunziger Jahre die »Besserverdienenden« zur Kasse gebeten hatten, weil so der Konsum nicht gedämpft wurde, hatten die Grünen nicht mitbekommen.

Mit dem letzten Satz meinte Lafontaine Bill Clintons Gesetz zur Haushaltskonsolidierung aus dem Jahr 1993, welches den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer von 31 auf 39,6 Prozent erhöhte. Dies war in der Tat kein Einzelfall. Mitte der neunziger Jahre erhöhte die sozialdemokratische Regierung in Schweden den Spitzensteuersatz von 51 auf 57 Prozent, ebenfalls zum Zwecke der Haushaltskonsolidierung. Und 1999 gelang es den norwegischen Sozialdemokraten sogar aus der Opposition heraus, gegen eine kleine bürgerliche Minderheitsregierung eine Erhöhung des Spitzensatzes von 41,7 auf 47,5 Prozent zu erzwingen. Lafontaine befand sich also mit seinen steuerpolitischen Vorstellungen in guter sozialdemokratischer Gesellschaft. Wie die Regierung Schmidt 1975 wollte auch Lafontaine die Steuerentlastungen bei den Privaten auf die niedrigen und mittleren Einkommen konzentrieren.

Die Koalition plante eine Nettoentlastung von nur 7 Mrd. €, die überdies erst ab dem Jahr 2002 fällig werden sollte. Solch eine relativ bescheidene Nettoentlastung war nur möglich, weil die Regierung entschlossen war, die notwendigen Satzsenkungen bei den Unternehmensteuern nicht in die persönliche Einkommensteuer »hinüberschwappen« zu lassen. Sie wollte ernst machen mit der Idee einer rechtsformneutralen Unternehmensteuer auf der Grundlage des Zaunmo-

---

20 Wie die SPD wollten auch die Grünen einen niedrigeren Eingangssteuersatz und einen größeren Grundfreibetrag (18,5 Prozent beziehungsweise 7.670 €). Darüber hinaus wollten die Grünen, anders als die SPD, den Splittingvorteil für Verheiratete deutlich reduzieren (Kaltenborn 1999: 44, 70).

dells. Einbehaltene Gewinne sollten schon ab dem Jahr 2000 mit »nicht mehr als 35 Prozent« besteuert werden. Wie dies im Detail bewerkstelligt werden konnte, arbeitete die Koalitionsvereinbarung allerdings nicht aus. Diese Aufgabe kam einer Bund-Länder-Kommission zu, der so genannten »Brühler Kommission«.

Anfangs waren die Möglichkeiten zur Umsetzung der Koalitionsvereinbarung ausgesprochen gut. Oskar Lafontaine selbst saß im Finanzministerium und die »kongruenten« Landesregierungen – an denen also weder CDU noch FDP beteiligt waren – kontrollierten die Mehrheit im Bundesrat. Die Regierung nutzte diese Mehrheit, indem sie sehr schnell zwei Steuerreformgesetze durch Bundestag und Bundesrat brachte, die wesentliche Elemente des Koalitionsvertrags umsetzten. Schon 1999 beziehungsweise 2000 sanken der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne und der Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkünfte – ersterer auf 40, letzterer (in zwei Schritten) auf 43 Prozent. Bis zum Jahr 2002 sollten (in Schritten) der Grundfreibetrag auf 7.206 € steigen und die Eingangs- und Spitzensteuersätze auf 19,9 Prozent beziehungsweise 48,5 Prozent sinken. Schon zum Januar 1999 würde darüber hinaus das Kindergeld für das erste und zweite Kind von 112 € auf 128 € angehoben.

Eine weitere Anhebung auf 133 € war zwar im Koalitionsvertrag vorgesehen, wurde aber in den Steuerreformgesetzen nicht umgesetzt. Der Grund war eine Intervention des Bundesverfassungsgerichts. Im Januar 1999 wurde ein Urteil bekannt, das der Regierung eine umfassende und kostenreiche Reform der Familienförderung auferlegte. Dazu wurden 1999 und 2001 zwei Gesetze zur Familienförderung verabschiedet, in denen unter anderem das Kindergeld bis 2002 auf 154 € erhöht wurde (Dingeldey 2001). Das Finanzministerium veranschlagte die Nettoentlastung für diese beiden Reformgesetze allein auf etwa 5,8 Mrd. € (BMF 2002b: 6) – also fast soviel, wie der Koalitionsvertrag für die *gesamte* Nettoentlastung ab 2002 vorsah.

Aber zurück zu den Steuerreformgesetzen. Diese enthielten neben den tariflichen Satzsenkungen eine Reihe von Maßnahmen zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, die überwiegend von Unternehmen (Stichwort: Gewinnermittlung) und höheren Einkommen getragen werden mussten. Diese Maßnahmen wurden nach langen und heftigen öffentlichen Debatten im Gesetzgebungsprozess abgeschwächt, um befürchtete negative Auswirkungen auf einzelne Branchen zu verhindern oder abzumildern (siehe zum Beispiel Hickel 1999: 250–254; Leibfritz/Steinherr 1999). Zu einer Nettoentlastung sollte es erst 2002 kommen, wobei auch deren Höhe über den Zielwert des Koalitionsvertrags für die Gesamtentlastung hinausging. Sie wurde mit etwa 10 Mrd. € veran-

schlagt, wobei Privathaushalte und mittelständische Unternehmen eine höhere Entlastung von fast 16 Mrd. € erhielten, während Großunternehmen mit circa 6 Mrd. € zusätzlich belastet werden sollten (BMF 2003: 51). Die bis dahin beschlossene Satzsenkung bei der Körperschaftsteuer wurde also von der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mehr als kompensiert.

Aber die eigentliche Unternehmensteuerreform stand noch aus. Im Dezember hatte die Regierung die »Brühler Kommission« eingesetzt, die unter dem Vorsitz des DIHT-Steuerexperten Alfons Kühn eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung ausarbeiten sollte. In der Kommission war die Ministerialbürokratie des Bundes und der Länder stark vertreten und äußerst einflussreich – ein Umstand, der vom stellvertretenden Kommissionsvorsitzenden, Prof. Joachim Lang (Universität Köln), im Nachhinein scharf kritisiert wurde (*Rheinische Post* 2.8.2001). Ohne eine starke Vorstrukturierung durch die Ministerialbürokratie hätte die Kommission den Zeitplan wohl kaum einhalten können. Denn obwohl es für die Sozialdemokraten um eine strategisch zentrale Frage ging, hatte die Kommission nur etwa vier Monate Zeit. Schon Ende April war die Kommissionsarbeit abgeschlossen (BMF 1999a).

Während die Brühler Kommission ihrer Arbeit nachging, veränderte sich die politische Situation grundlegend. Im Februar 1999 verlor die rot-grüne hessische Landesregierung die Landtagswahlen, wodurch die »kongruenten«, SPD-regierten Bundesländer im Bundesrat ihre Mehrheit verloren. Die Regierung brauchte von diesem Zeitpunkt an im Bundesrat wieder die Zustimmung von Bundesländern, an deren Regierung zumindest eine der Oppositionsparteien im Bund beteiligt war. Darüber hinaus trat im März 1999 Oskar Lafontaine überraschend von seinen Ämtern als Bundesfinanzminister und SPD-Vorsitzender zurück. Auslöser waren nicht zuletzt inhaltliche Konflikte um die Wirtschaftspolitik der Bundesregierung. Schröder wurde nun SPD-Vorsitzender und Hans Eichel, der frühere Ministerpräsident von Hessen, Finanzminister. Lafontaines Staatssekretär Claus Noé wurde durch Heribert Zitzelsberger ersetzt, einem anerkannten Steuerexperten, Mitglied der Brühler Kommission und vormaligem Chef der Steuerabteilung der Bayer AG.

Durch den Wechsel von Lafontaine zu Eichel änderten sich die Steuerreformpläne der Regierung nicht. Eichel vertrat das Ziel eines niedrigen Unternehmensteuersatzes (Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer plus Solidaritätszuschlag) aber noch offensiver. Er nutzte jede Gelegenheit, der Öffentlichkeit zu vermitteln, wie wichtig dieser Satz im internationalen Steuerwettbewerb ist (vgl. Kapitel 2). In der Tat hatte sich Deutschlands relative Position in diesem Wettbewerb

weiter verschlechtert. Während der deutsche Unternehmensteuersatz 1999 immer noch circa 52 Prozent betrug, hatten die anderen Nachzüglerländer Italien und Japan weitreichende Steuerreformen durchgeführt und Steuersätze von knapp über 40 Prozent erreicht.[21] Deutschlands Unternehmensteuersatz war zum alleinigen »Ausreißer« unter den OECD-Ländern geworden. Jochen Thiel, leitender Ministerialrat im Finanzministerium Nordrhein-Westfalens und einer der Köpfe hinter der Steuerreform 2000, bezeichnete den hohen Steuersatz auf einbehaltene Gewinne als »Geburtsfehler« des deutschen Körperschaftsteuersystems und argumentierte, dass die negativen Pressemeldungen auf internationalen Vergleichen dieses Satzes beruhten. Er müsse gesenkt werden, »damit die deutsche Wirtschaft im internationalen Steuerwettbewerb mithalten kann« (Thiel 1999: 72).

Mit diesem Ziel kam nun auch das Thema der Gewerbeertragsteuerreform wieder an die Oberfläche. War die SPD der Regierung Kohl bei diesem Thema keinen Schritt entgegengekommen, so musste sie jetzt selbst erkennen, dass eine systematische Unternehmensteuerreform eigentlich Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerreform gleichzeitig angehen müsste, um Ineffizienzen und neue verfassungsrechtliche Probleme zu vermeiden. Dementsprechend bezogen erste Reformüberlegungen die Gewerbesteuer ein. Dies gilt beispielsweise für eine frühe Reformskizze, die von einem leitenden Beamten des Bundesfinanzministeriums erstellt wurde und unter dem Namen »Lafontaines Gedankenskizze« die Journalisten beschäftigte. Wie zuvor hatten diese Überlegungen gleichwohl keine Chance, weil Reformen, die vom Bundesverfassungsgericht unangreifbar gewesen wären, Verfassungsänderungen nötig gemacht hätten. Dies betonte die Steuerabteilung des NRW-Finanzministeriums in einem Gutachten vom Februar 1999. Die Notwendigkeit verfassungsändernder Mehrheiten hätte jedoch – wie zuvor unter umgekehrten Vorzeichen – die gesamte Steuerreform in Frage gestellt. Eine Einbeziehung der Gewerbesteuer wurde deshalb innerhalb der Brühler Kommission von Anfang an ausgeblendet (Eichel 2000b; Schaumburg/Rödder

21 Interessanterweise verfolgten diese beiden Länder, die ebenfalls erhebliche lokale Unternehmensteuern haben, genau die Strategien, die sich bis dato in Deutschland als undurchführbar erwiesen hatten. Italien transformierte seine lokale Ertragsteuer in eine Wertschöpfungssteuer mit breiterer Bemessungsgrundlage, so dass der lokale Steuersatz von 16,2 auf 4,25 Prozent sinken konnte (Bordignon/Giannini/Panteghini 2000, 2001). Und Japan verabschiedete eine starke Senkung der Körperschaftsteuer, um damit die hohen Unternehmensteuern auf lokaler Ebene teilweise zu kompensieren (Dalsgaard/Kawagoe 2000; Masui 2001).

2000: 102) – entsprechende Vorschläge schafften es nur in den Anhang der »Brühler Empfehlungen« (BMF 1999a: Anhang 2).

Damit stand die Politik wieder vor dem alten Problem: Der Körperschaftsteuersatz musste deutlich *unter* dem »wettbewerbsfähigen« Unternehmensteuersatz liegen, um die Last der Gewerbeertragsteuer zu kompensieren. Angesichts dessen veränderten sich die Präferenzen der Koalitionsparteien äußerst schnell. Aufgrund der Aussagen beider Parteien im Wahlkampf war klar, dass die im Koalitionsvertrag festgelegte Zielmarke von »35 Prozent« die Gewerbeertragsteuer *ausschloss*. Doch in Anbetracht des fortgeschrittenen Steuerwettbewerbs war diese Position nicht haltbar. In der konstituierenden Sitzung der Brühler Kommission im Dezember 1998 konnten oder wollten die Repräsentanten der Bundesregierung, unter anderen die parlamentarische Staatssekretärin Barbara Hendricks, nicht präzisieren,

> ob die für die Besteuerung der Unternehmenseinkünfte vorgegebene Zielgröße von »höchstens 35 Prozent« auch die Gewerbesteuer erfasse. Die Mitglieder der Kommission konnten sich allerdings darauf einigen, eine Unternehmensteuer in der Höhe von 25 v.H. zzgl. Gewerbesteuer und damit eine Gesamtsteuerbelastung von 38–40 Prozent zu empfehlen. Unter Berücksichtigung der Lage der öffentlichen Haushalte erschien in einem ersten Schritt zunächst eine Unternehmensteuer von 28 v.H. zzgl. Gewerbesteuer hinnehmbar. (Schaumburg/Rödder 2000: 102)

Diese Zielsetzung war nur zu verständlich. Denn mit einem Körperschaftsteuersatz von 25 bis 28 Prozent konnte man wenigstens zu den anderen Ländern mit hohen Steuersätzen wie Italien oder Japan aufschließen. Als Reaktion auf die Kommissionsfestlegung wurde auch innerhalb der Regierungskoalition die Zielmarke von 35 Prozent einschließlich Gewerbesteuer festgelegt. Auch Oskar Lafontaine – zu diesem Zeitpunkt noch Finanzminister – unterstützte demnach diese »Anpassung« der im Koalitionsvertrag festgelegten Zielsetzung.

Es sprach auch im Prinzip nichts dagegen. Schließlich unterstützten die Sozialdemokraten schon lange das Ziel eines wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersatzes. Ihnen ging es vor allem darum, ein »Überschwappen« der Satzsenkungen in den Bereich privater Einkommen zu verhindern. Dieses Problem stellte sich nun in zuvor ungekannter Schärfe. Ein Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent hätte bei einem für 2002 angepeilten Spitzensteuersatz von 48,5 Prozent eine Steuersatzspreizung von 23,5 Prozentpunkten bedeutet.

Der einfachste Weg, um diese Satzspreizung erträglich zu machen, wäre die weitere Absenkung des Spitzensatzes für gewerbliche Einkommen gewesen. Die SPD hatte mit diesem Ritter-Modell bereits ihren Frieden gemacht und die Regierung – nun schon mit Hans Eichel als Finanzminister – stellte dieselben Über-

legungen an, wie seinerzeit die SPD in den Verhandlungen mit der Regierung Kohl: Der Steuersatz für gewerbliche Einkommen könne sinken, *ohne* weitere Absenkungen des Spitzensteuersatzes notwendig zu machen (*Handelsblatt* 22.4. 1999). Auch der Vorsitzende der Brühler Kommission Alfons Kühn und die Grünen-Finanzexpertin Christine Scheel sympathisierten mit diesem Modell als pragmatischem Weg zu einem niedrigen Unternehmensteuersatz (BMF 1999a: Anhang 3; *Frankfurter Allgemeine Zeitung* 29.4.1999).

Die Regierung verfolgte dieses Modell indes nicht weiter, weil Ende April ein Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom Februar bekannt wurde, wonach das Ritter-Modell nicht verfassungskonform sei (BFHE 188, 69; BStBl 1999 II, 450). Der Finanzhof sah den speziellen Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkommen im Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes, weil er durch keine konsistente ökonomische und soziale Begründung gerechtfertigt sei. Insbesondere kritisierte der BFH die unterschiedslose Privilegierung von einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen. Die Meinung des Gesetzgebers, dass diese Privilegierung das Gemeinwohl fördere, sei deshalb nicht überzeugend, die Privilegierung somit verfassungswidrig. Damit verdichteten sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Ritter-Modell, die viele Steuerrechtler schon bei der Beratung des Standortsicherungsgesetzes 1993 vorgebracht hatten. Aus Sicht der Regierung erhöhte sich durch die Argumentation des BFH die Wahrscheinlichkeit eines nachträglichen »Vetos« des Bundesverfassungsgerichts so stark, dass eine weitere isolierte Absenkung des Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkommen vom Tisch war.

Die BFH-Entscheidung löste große Unruhe in der Regierungskoalition aus. Hatte sich Finanzminister Hans Eichel bis dato – in Fortführung der Lafontaineschen Position – einer weiteren Absenkung des Spitzensteuersatzes, wie sie die Grünen forderten, strikt widersetzt, musste er nun eingestehen, dass die Entscheidung des BFH weitergehende Senkungen notwendig machen könnte (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 30.4.1999). Die Festlegung auf einen Körperschaftsteuersatz von circa 25 Prozent brachte die Koalition nun in ernsthafte Schwierigkeiten. Es war unklar, ob die Koalition einen Weg finden würde, das »Überschwappen« des Steuerwettbewerbs in die persönliche Einkommensteuer zu verhindern. Klar war hingegen, dass sich die Regierung an den Optionen orientieren würde, die von der Brühler Kommission erarbeitet worden waren.

In Bezug auf die Körperschaftsteuer war die Empfehlung der Kommission eindeutig. Das Vollanrechnungssystem, ein Grundpfeiler des deutschen Kapitalsteuersystems, sollte durch ein modifiziertes klassisches System, das »Halbein-

künfteverfahren«, ersetzt werden. »Klassisch« bedeutet, dass ausgeschüttete Gewinne doppelt besteuert werden: einmal beim Unternehmen und ein zweites Mal in den Händen des Anteilseigners. Das Halbeinkünfteverfahren reduziert diese Doppelbesteuerung allerdings, indem es Dividenden nur mit der Hälfte des Grenzsteuersatzes des Anteilseigners besteuert. Praktisch geschieht dies dadurch, dass nur 50 Prozent der Dividenden mit dem Grenzsteuersatz des Anteilseigners besteuert werden.

Der Abschied vom Anrechnungssystem war eine logische Folge des Steuerwettbewerbs. Zum einen verlor dieses System seine Attraktivität, weil die Angleichung eines Körperschaftsteuersatzes von 25 Prozent mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer für die Regierung undenkbar war. Zum anderen war die (teilweise) Doppelbesteuerung der Dividenden notwendig, um einen niedrigen Körperschaftsteuersatz von circa 25 Prozent zu *finanzieren*. Durch den Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren sollte ein Teil der Steuerlast von der Ebene der Kapitalgesellschaft auf die Ebene der Anteilseigner verschoben werden. Höhere Steuersätze auf ausgeschüttete Gewinne sollten einen niedrigeren und somit wettbewerbsfähigen Steuersatz auf einbehaltene Gewinne ermöglichen. Wie Lang (2000: 27) schreibt:

> Der Bund-Länder-Kommission war es von Anfang an klar, dass ein niedriger Körperschaftsteuersatz nur mit einer Abkehr vom Vollanrechnungssystem zu finanzieren ist. Die Beibehaltung des Vollanrechnungssystems wurde in der Kommission erst gar nicht zur Diskussion gestellt. Es bestand die Grundauffassung, dass Deutschland von Steuersystemen mit definitiver Körperschaftsteuerbelastung eingekreist sei und daher im Wettbewerb der Steuersysteme nur mit einer Rückbesinnung auf das klassische Körperschaftsteuersystem bestehen könne.

Aber die Kombination aus Steuerwettbewerb und Haushaltskrise war nicht der einzige Grund, warum die Koalition das Anrechnungsverfahren abzuschaffen gedachte. Die Regierung argumentierte auch, dass das Anrechnungsverfahren zu kompliziert sei, Steuervermeidung ermögliche und dem europäischen Recht widerspräche. Diese Argumente waren jedoch umstritten (zum Beispiel Reiß 1999; Siegel et al. 2000; Homburg 2001). Zahlreiche Steuerexperten und die Oppositionsparteien plädierten für die Beibehaltung des Anrechnungsverfahrens und den konsequenten Marsch in Richtung einer Flat Tax (BMF 1999a: 110–112; Pollak 2001: 56–58).

Die Regierung ließ sich von dieser Kritik zunächst wenig beeindrucken. Ihr Hauptproblem bestand darin, eine Lösung für die Personenunternehmen zu finden. Das lange beschworene Zaunmodell musste nun konkretisiert werden. Es gab zwei Varianten, die sich potentiell ergänzten. Die erste Variante war das so

genannte *Optionsmodell*: Personengesellschaften, insbesondere größere, sollten die Wahl haben, sich wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen. Die zweite Variante war die so genannte *Sondertarifierung* nicht entnommener Gewinne von (kleineren) Personengesellschaften innerhalb der persönlichen Einkommensteuer. Viele Mitglieder der Brühler Kommission standen beiden Modellen skeptisch gegenüber, so dass die Kommission der Regierung empfahl, die Administrierbarkeit beider Modelle in Planspielen zu testen (BMF 1999a: 109; Schaumburg/Rödder 2000). Diese Planspiele wurden, in enger Abstimmung mit dem BMF, von Unternehmensberatern durchgeführt. Ihre Ergebnisse wurden im Dezember 1999 präsentiert (BMF 2000).

Zwischen Ende April, als die Ergebnisse der Brühler Kommission und das BFH-Urteil bekannt wurden, und Ende Dezember 1999, als die Regierung ihre Pläne für die »Steuerreform 2000« vorstellte, vergingen acht Monate – harte Monate für die Regierung. Ihre Reformpläne waren heftigen Attacken von fast allen Seiten ausgesetzt, wobei speziell die prinzipiellen Fragen im Vordergrund standen: die Abkehr vom Anrechnungssystem und die »Bevorzugung« von Kapitalgesellschaften. Interessanterweise waren sich rechte und linke Kritiker in der Ablehnung der Reformpläne weitgehend einig. Beide Seiten beriefen sich auf die Prinzipien der umfassenden Einkommensteuer. Die »rechten« Kritiker – also solche, die für eine insgesamt geringere Steuerlast und tarifliche Progression eintraten – kritisierten das Modell einer differenzierten Einkommensteuer als ineffizient und plädierten für eine stark abgeflachte umfassende Einkommensteuer. Die »linken« Kritiker – die um verteilungspolitische Ziele besorgt waren – argumentierten, dass ein Körperschaftsteuersatz von 35 bis 40 Prozent niedrig genug sei und deshalb auch ohne Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer weitere Senkungen des Spitzensteuersatzes nicht oder nur in bescheidenem Maße notwendig seien (Hickel 1999; Schratzenstaller 1999; Bach/Seidel/Teichmann 2000). Auch die Grünen kritisierten die Reformpläne des Finanzministers und forderten weitere Tarifsenkungen, erteilten allerdings einer radikalen Abflachung des Steuertarifs eine Absage. Unterstützung bekam der Finanzminister am ehesten aus den Reihen der Wirtschaft. Die Führungskräfte der deutschen Wirtschaft wollten von den niedrigen Unternehmensteuersätzen profitieren und hatten gegen die starke Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer wenig einzuwenden (*Handelsblatt* 17./18.12.1999).

Trotz Gegenwind in der öffentlichen Diskussion verfolgte Eichel das – noch unter Lafontaine ausgearbeitete – Reformkonzept weiter. Dies hatte nicht zuletzt fiskalische Gründe. Denn zu der Zeit, als die Steuerreform 2000 diskutiert wurde,

war die öffentliche Wahrnehmung der strukturellen Haushaltskrise auf einem Zwischenhoch und innerhalb der Regierungskoalition wurde über das Ausmaß und die Struktur der notwendigen Sparbemühungen gestritten. In der Kabinettssitzung am 23. Juni 1999 einigte man sich auf die wesentlichen Elemente der Steuerreform 2000 (die nun erst zum Januar 2001 wirksam werden sollte) *und* gleichzeitig auf hart umkämpfte Ausgabensenkungen in Höhe von 15 Mrd. €. Es ist deshalb nicht erstaunlich, dass der Finanzminister die Einnahmeausfälle der neuen Steuerreform in möglichst engen Grenzen halten wollte. Sie wurden auf etwa 3 Mrd. € beziffert. Offiziell wurde eine Zahl von etwa 4 Mrd. € genannt, doch war dabei die Gegenfinanzierung nicht berücksichtigt, die durch die weitere Verschärfung der Abschreibungsregeln erreicht werden sollte.[22]

Um die Einnahmeausfälle gering zu halten, musste der Finanzminister auch eine weitere Absprache des Koalitionsvertrags aufkündigen. Wurde im Vertrag die generelle Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen für die Unternehmen abgelehnt, so sollte der Satz der »degressiven Afa« nun von 30 auf 20 Prozent fallen. Diese Senkung widersprach klar der Position, welche die SPD in den Jahren zuvor immer wieder vertreten und im Koalitionsvertrag verankert hatte. Darüber hinaus wurde die starke Satzsenkung auf 20 statt 25 Prozent von vielen Ökonomen kritisiert, die negative Konsequenzen für die Investitionsanreize (inländischer Investoren) befürchteten (Sinn/Leibfritz/Weichenrieder 1999; Bach/Seidel/Teichmann 2000). Angesichts des angepeilten Körperschaftsteuersatzes von 25 statt 35 Prozent blieb der SPD jedoch kaum etwas anderes übrig, als ihre Position zu ändern. Denn die Satzsenkung bei der degressiven Afa allein sollte dem Finanzminister geschätzte Mehreinnahmen von 6,5 bis 7 Mrd. € bringen, und auf die wollte er nicht verzichten (Kapitel 2).

In dem Kabinettsbeschluss legte sich die Regierung auf den Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren fest, fasste aber noch keinen Beschluss zur Besteuerung von Personenunternehmen. Zunächst sollten die Ergebnisse der Planspiele abgewartet werden. Bei der Bewertung dieser Ergebnisse wurde das Finanzministerium durch einen Beirat unterstützt, dessen Mitglieder zum Teil auch Mitglieder der Brühler Kommission waren. Spätestens Ende November 1999 entschied sich der Beirat mehrheitlich »nach kontroverser Diskussion« (Schaumburg/Rödder 2000: 125) gegen die Sondertarifierung bei Personenunternehmen und für das

22 Dabei ging es um die amtlich festgelegten Nutzungsdauern, die bei der Abschreibung von unterschiedlichen Wirtschaftsgütern zugrunde gelegt werden müssen.

Optionsmodell (siehe auch BMF 2000). Das Hauptargument gegen die Sondertarifierung bei Personenunternehmen waren praktische Schwierigkeiten bei der erforderlichen Führung unterschiedlicher Kapitalkonten. Stattdessen wurde das »Optionsmodell« weiterverfolgt, welches Personenunternehmen die Möglichkeit geben sollte, sich wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen.

Die Regierung übernahm das Votum des Beirats. Die Idee, eine klare und systematische Trennung zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen bei allen Unternehmen zu ziehen (Zaunmodell), war damit vom Tisch. Denn es wurde geschätzt, dass das Optionsmodell nur für circa 10 Prozent der Unternehmen interessant sein würde – denjenigen mit hohen Gewinnen. Das Modell der differenzierten Einkommensteuer also, das der BFH dem Gesetzgeber als verfassungsgemäß nahe gelegt hatte, wurde aus administrativen Gründen verworfen. Darüber hinaus hatte diese Entscheidung natürlich auch eine politische Komponente, weil die Regierung schon zu diesem Zeitpunkt daran denken musste, wie sie eine Mehrheit im Bundesrat erlangen könnte. Zum einen musste sie die scharfe Kritik der Opposition am Zaunmodell mit einbeziehen. Zum anderen führte der Fokus auf den Bundesrat zu einem relativen Einflussverlust der SPD-Fraktion – insbesondere der SPD-Linken, die in dieser Phase des Reformprozesses kaum in Erscheinung trat und sich stattdessen mit der Wiedereinführung der privaten Vermögensteuer beschäftigte (*Handelsblatt* 9.12.1999).

Um die Personenunternehmen, für die das Optionsmodell wahrscheinlich nicht in Frage kam, zu entlasten, griff die Regierung auf einen Alternativplan der Brühler Kommission zurück. Dieser zielte darauf ab, für Personenunternehmen die Zusatzlast der Gewerbesteuer zu neutralisieren – so wie der niedrige Körperschaftsteuersatz die Zusatzlast der Gewerbesteuer für die Kapitalgesellschaften neutralisieren sollte. Die Kommission schlug vor, dass gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaften ihre Gewerbesteuerschuld auf ihre Einkommensteuerschuld in pauschalierter Form anrechnen können. Dadurch sollte die Mehrheit der Personenunternehmen von der Gewerbesteuerlast befreit werden, zu Lasten der Einkommensteuer. Dieser Plan war äußerst problematisch, weil er das deutsche Steuersystem weiter verkomplizieren würde und verfassungsrechtlich ebenfalls fragwürdig war (zum Beispiel *Handelsblatt* 14.12.1999). Schon 1987 hatte die Regierung Kohl die Idee der Gewerbesteueranrechnung erwogen, sie dann unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Bedenken verworfen. Die Kommission, und mit ihr die Regierung, hoffte aber, dass ein verfassungsgemäßes Anrechnungsmodell möglich sei. Sie hatte auch kaum eine andere Wahl, weil die Gewerbesteueranrechnung helfen sollte, den Druck auf den Spitzensteuersatz zu redu-

zieren. Bei einer solchen Anrechnung musste nämlich der geplante Spitzensteuersatz von 48,5 Prozent nicht mehr mit dem geplanten Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent verglichen werden, sondern mit dem Unternehmensteuersatz (einschließlich Gewerbesteuer) von circa 40 Prozent.

Trotzdem war jetzt der Weg zu weiteren Tarifsenkungen und stärkeren Steuerausfällen bereitet – auch wenn dies der Finanzminister zunächst immer wieder bestritt. Wie wir sehen werden, hatte die Regierung nicht vor, in direkte Verhandlungen mit den Partei- und Fraktionsspitzen der Oppositionsparteien einzusteigen. Deshalb musste ein Reformvorschlag entwickelt werden, der eine hinreichend breite Unterstützung von Wirtschaft und Öffentlichkeit erhielt und auf dessen Grundlage es möglich sein würde, die Zustimmung der »gemischten« Landesregierungen zu erhalten. Die Kritik der Opposition – der sich die Grünen teilweise anschlossen – musste deshalb berücksichtigt werden. Sie richtete sich vor allem auf den großen Abstand zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer, auf die erhöhte Dividendenbesteuerung (für Anleger mit einem Grenzsteuersatz von unter 40 Prozent) infolge des Halbeinkünfteverfahrens und darauf, dass kleinere Unternehmen, die gar keine oder nur geringe Gewerbesteuer zahlten, ungenügend entlastet würden.

Die Entwicklung der Reformpläne bekam nun eine neue Dynamik. Anfang Dezember sickerten Rechnungen aus dem Finanzministerium durch, nach denen die Kosten der »Unternehmensteuerreform« von den ursprünglich veranschlagten 4 Mrd. auf circa 10 Mrd. € steigen würden – Zahlen, die einen SPD-Finanzexperten zu der Vermutung führten, dass nur eine rechnerische Verschleierung einen Aufstand innerhalb der SPD werde vermeiden können (*Spiegel* 6.12.1999: 113). Das Finanzministerium reagierte auf die durchgesickerten Zahlen mit derselben Argumentation wie in den Monaten zuvor: Eine Steuerentlastung von 10 Mrd. € würde es für die Regierung unmöglich machen, ihren Kurs der Budgetkonsolidierung konsequent durchzusetzen (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 8.12. 1999).

Diese Argumentation war schon eine Woche später hinfällig. Die Regierung bereitete nun weitreichende Steuersenkungen vor und wollte ihre Steuerreformpläne noch vor Weihnachten, am 21. Dezember 1999, verkünden. Diese Pläne sahen eine Nettoentlastung von 20 Mrd. € vor, also doppelt so viel wie die 10 Mrd. €, die Eichel noch zwei Wochen zuvor als unvereinbar mit dem Konsolidierungskurs der Bundesregierung dargestellt hatte. Auch wenn die volle Nettoentlastung erst im Jahr 2005 wirksam werden sollte, hatte die Bundesregierung eine erstaunliche Wende vollzogen. Innerhalb von zwei Wochen wich die Betonung

des Konsolidierungsziels den Slogans »Wachstum stärken« und »den Steuerzahlern ihr Geld zurück geben« (BMF 1999d).

Zu den Reformvorschlägen im Einzelnen: Die eigentliche Unternehmensteuerreform – Senkung des Körperschaftsteuersatzes, Halbeinkünfteverfahren, Optionsmodell, Gewerbesteueranrechnung, etc. – sollte insgesamt zu einer Nettoentlastung von circa 4,2 Mrd. € führen. Die Bruttoentlastung sollte fast dreimal so hoch sein. Etwa zwei Drittel dieser Bruttoentlastung wurden also über die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (insbesondere verschlechterte Abschreibung) und die Anhebung des Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkommen gegenfinanziert. Die Nettoentlastung der Unternehmensteuerreform entsprach damit etwa dem im Kabinettsbeschluss vom Sommer festgelegten Wert. Die restliche Nettoentlastung resultierte aus weitergehenden Senkungen bei den persönlichen Einkommen. Zum einen wollte die Regierung die letzte Stufe der schon beschlossenen Steuerreform, wie von den Grünen gefordert, um ein Jahr auf 2001 vorziehen. Eingangs- und Spitzensteuersatz sollten also schon früher auf 19,9 beziehungsweise 48,5 Prozent fallen, der Grundfreibetrag auf 7.158 € steigen. Diese Maßnahmen sollten zu Entlastungen von etwa 13,8 Mrd. € führen. Der Anteil des Bundes an dieser Summe, in Höhe von 6,1 Mrd. €, sollte durch Privatisierungserlöse finanziert werden (*Handelsblatt* 22.12.1999: 6). Zum anderen sollten in den folgenden Jahren weitere tarifliche Entlastungen umgesetzt werden: der Eingangssteuersatz sollte zunächst (2003) auf 17 und dann (2005) auf 15 Prozent gesenkt werden, der Spitzensteuersatz zunächst auf 47 und dann auf 45 Prozent. Der Grundfreibetrag sollte im ersten Schritt auf 7.413 € (14.500 DM) und dann auf 7.669 € (15.000 DM) steigen. Diese Maßnahmen führten zu weiteren geschätzten Einnahmeausfällen von 6,6 Mrd. € in 2003 and 17,4 Mrd. € in 2005. Es waren diese Einnahmeausfälle, die der Finanzminister zuvor als nicht finanzierbar betrachtet hatte. Und obwohl er betonte, dass die Regierung nicht vom Konsolidierungskurs abweichen würde, spezifizierte er keine Finanzierungsmaßnahmen (*Handelsblatt* 23.12.1999; *Frankfurter Allgemeine Zeitung* 17.2. 2000).

Die neuen Reformpläne enthielten ein weiteres Element, das Schröder und Eichel jedoch auf der Pressekonferenz nicht ansprachen und das erst in den nächsten Tagen in den Mittelpunkt des öffentlichen Interesses rückte. Für Kapitalgesellschaften sollten die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen ab 2002 generell steuerfrei sein.[23] Die implizierten Einnahmeausfälle dieses Re-

23 Der ursprüngliche Impuls dieser Regelung war ein steuersystematischer. Das oben disku-

formelements wurden mit 2 Mrd. € veranschlagt. Über die Gründe dieser Entscheidung kann man nur spekulieren. Die Regierungskoalition betonte in der Folgezeit, die Steuerfreistellung solle dabei helfen, überkommene Unternehmensstrukturen aufzubrechen und damit die Effizienz zu steigern. Die Steuerfreistellung hatte gleichwohl – wie der Rest des neuen Steuerreformplans – auch eine klare politische Logik. Die Regierung wusste, dass die Opposition die Grundentscheidungen der Steuerreform (Halbeinkünfteverfahren, etc.) ablehnte, und musste deshalb befürchten, dass die »oppositionelle« Mehrheit im Bundesrat auch den stark veränderten Reformplan ablehnen könnte. Die Regierung musste deshalb versuchen, die Reformpläne in erster Linie für die Wirtschaft so attraktiv zu machen, dass es der CDU-Führung schwer fallen würde, die Landesregierungen mit Unionsbeteiligung auf eine Ablehnungslinie festzulegen. Eichel jedenfalls zeigte von Verkündung der neuen Reformpläne an keinerlei Interesse, in Verhandlungen mit der Opposition einzutreten. Er argumentierte explizit, dass die Wirtschaft die Reform unterstützte und dass sich die Bundesratsmehrheit deshalb nicht trauen würde, diese scheitern zu lassen (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 22.12.1999).

In der Tat stand die Wirtschaft den Reformplänen jetzt noch positiver gegenüber. Dass die Chefs der großen Finanzkonzerne wie Allianz oder Deutsche Bank die neuen Pläne geradezu euphorisch aufnahmen, ist nicht weiter verwunderlich. Aber auch die Vertreter des BDI und DIHT erkannten an – bei aller verbleibenden Kritik an bestimmten Weichenstellungen –, dass die Regierung sich deutlich bewegt habe. Die DIHT-Führung kündigte an, dass die Wirtschaftsverbände die Opposition massiv attackieren würden, wenn diese die Reform im Bundesrat blockierte. Dies führte zu einiger Verstimmung auf Seiten der Oppositionsparteien, geißelten diese doch die Körperschaftsteuerbefreiung von Gewin-

---

tierte Standortsicherungsgesetz von 1994 hatte die Gewinne aus der Veräußerung *ausländischer* Anteile freigestellt, um den »Holding-Standort« Deutschland zu stärken (Ritter 1994: 5). Die Brühler Kommission hielt es aufgrund der Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren für notwendig, diese Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Anteilen abzuschaffen. Alle entsprechenden Veräußerungsgewinne sollten entweder steuerfrei oder steuerpflichtig sein. Darüber, welche der beiden Optionen gewählt werden sollte, konnte sich die Brühler Kommission dagegen nicht einigen (Schaumburg/Rödder 2000: 107). Der Beirat des Finanzministeriums, der auch die Planspiele zur Besteuerung von Personengesellschaften mit auswertete, drängte die Regierung auf seiner letzten Sitzung am 13. Dezember 1999 dazu, in der Frage eine klare Entscheidung zu treffen (Schaumburg/Rödder 2000: 126). Diese wurde auf allerhöchster politischer Ebene getroffen – für die Steuerbefreiung.

nen aus der Veräußerung von Kapitalanteilen als weiteren Beleg dafür, dass die Regierung die großen Kapitalgesellschaften bevorzuge. Um diese Ungleichbehandlung zu vermeiden, wollte die Opposition das Anrechnungsverfahren beibehalten und den Spitzensteuersatz weiter senken.

Nicht zuletzt um dieser Oppositionskritik den Wind aus den Segeln zu nehmen, besserten die Regierungsfraktionen den Gesetzesentwurf nochmals nach. Im Mai akzeptierte die Koalitionsmehrheit des Finanzausschusses im Deutschen Bundestag einen veränderten Vorschlag. Unter anderem wurde das Halbeinkünfteverfahren »freundlicher« gestaltet, indem die nicht besteuerte Hälfte der Dividenden nun auch nicht in die Bestimmung des Steuersatzes eingehen sollte, und indem der Freibetrag beim Verkauf von Personengesellschaften angehoben wurde. Durch diese und andere Maßnahmen erhöhte sich die von der Regierung geschätzte Nettoentlastung (ab 2005) nochmals um 2,6 Mrd. € auf circa 23 Mrd. €.

Nun brauchte die Gesetzesvorlage die Zustimmung des Bundesrats. Die Zustimmung der »kongruenten« Landesregierungen – denen ohne Beteiligung von Oppositionsparteien im Bund – war kein Selbstläufer, weil die geplanten Einnahmeausfälle für viele Landeshaushalte nur schwer zu verkraften sein würden. Laut Berechnungen des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalens wurden diese Einnahmeausfälle vom Bundesfinanzministerium unterschätzt. Insgesamt ginge es um etwa 30 statt nur 23 Mrd. €. Trotzdem war die Zustimmung der kongruenten Landesregierungen nicht gefährdet, auch deshalb, weil diese die politischen und wahltaktischen Interessen ihrer jeweiligen Parteien mit im Blick hatten (vgl. Bräuninger/Ganghof 2004). Aber die Landesregierungen versuchten natürlich, bestimmte Änderungen durchzusetzen. Insbesondere sahen einige Landesregierungen das »Optionsmodell« für größere Personengesellschaften aus administrativen Gründen mit Skepsis. Schon im März hatte es deshalb Spekulationen gegeben, dass dieses Modell letztlich im Bundesrat gekippt werden würde.

Schwieriger war es für die Regierung, die Zustimmung der »oppositionellen« und »gemischten« Landesregierungen zu bekommen, wobei man zwei Hauptkonfliktdimensionen unterscheiden kann. Die erste war die Nettoentlastung der Steuerzahler. Entlang dieser Dimension war die Regierung den Oppositionsparteien schon weit entgegengekommen, was vor allem die CDU/CSU in Schwierigkeiten brachte. Sie wollte sich von der Regierung inhaltlich absetzen, weshalb das gemeinsame Reformkonzept von CDU und CSU stärker das weitergehende Konzept der CSU-Landesgruppe widerspiegelte. Es ergab sich nun eine Art Wettbewerb, wer die höchsten Steuersenkungen anbot. Nach eigenen Schätzungen peilten CDU und CSU eine Nettoentlastung von etwa 25,5 Mrd. € ab 2003

an. Das Finanzministerium behauptete dagegen, dass die geplanten Maßnahmen zu einer Nettoentlastung von fast 40 Mrd. € führen würden, wovon 22,5 Mrd. € von den Ländern geschultert werden müssten. Die Maßnahmen waren im Wesentlichen dieselben wie in früheren Reformkonzepten. Sie waren nur etwas radikalisiert und mit politischem Feinschliff versehen worden. So sollte etwa der Spitzensteuersatz nun auf 35 Prozent fallen (ab etwa 56.300 € Einkommen), wodurch der Körperschaftsteuersatz auf 30 Prozent hätte sinken können. Die politisch explosive Abschaffung der Sonn-, Feiertags- und Schichtzuschläge wurde aus dem Konzept genommen.[24] Das Anrechnungssystem bei der Körperschaftsteuer sollte erhalten bleiben, die Gewerbesteuer dagegen abgesenkt werden. Darüber hinaus war die Union nun auch bereit, die Zinsbesteuerung aus der synthetischen und progressiven Einkommensteuer herauszunehmen und mit einer proportionalen Steuer zu belegen, die direkt von den Finanzinstitutionen einbehalten werden sollte (»Abgeltungssteuer«).

Das FDP-Konzept war ganz ähnlich, aber noch etwas radikaler. Der Spitzensteuersatz sollte zwar auch »nur« auf 35 Prozent fallen, doch sollte dieser Satz schon bei einem Einkommen von etwa 30.700 € beginnen. Die Trennung zwischen Körperschaftsteuer und persönlicher Einkommensteuer sowie die Besteuerung von Dividenden sollte dafür ganz abgeschafft werden. Außerdem wollte die FDP den linear-progressiven Tarif durch einen Stufentarif mit Sätzen von 15, 25 und 35 Prozent ersetzen sowie die Gewerbesteuer abschaffen. Eine Abgeltungssteuer für Zinsen in Höhe von 25 Prozent sah auch die FDP vor. Insgesamt hätte der FDP-Vorschlag zu massiven Einnahmeverlusten geführt, für die es aber kein spezifiziertes Finanzierungskonzept gab. Wie schon bei den Petersberger Steuervorschlägen sollte es letztlich um eine Mischung aus Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Ausgabensenkungen und Selbstfinanzierungseffekten gehen.

Die Frage der Gesamt-Nettoentlastung war jedoch bei den Verhandlungen im Bundesrat nicht die eigentliche Konfliktdimension. Denn während sich CDU/CSU und FDP bemühten, die Entlastungsvorschläge der Regierung noch zu übertreffen, waren diese doch schon an der Grenze dessen, was viele Bundesländer verkraften konnten. Dies machten auch die CDU-Ministerpräsidenten der schwä-

24 Natürlich war die CDU/CSU weiterhin für deren Abschaffung, doch wollte man der SPD nicht wieder – wie bei der Diskussion um die Petersberger Steuervorschläge – politische Angriffsfläche geben. Die Hoffnung bestand darin, dass man die Abschaffung im Vermittlungsausschuss hinter verschlossenen Türen beschließen würde, so dass keine Seite die andere würde beschuldigen können (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 12.2.2000).

cheren Länder, etwa der Saarländer Peter Müller, klar. Nachdem die Regierung der Opposition schon so weit entgegengekommen war, konnte die Einigung also an der Nettoentlastung kaum scheitern.

Ganz anders stellte sich die Interessenkonstellation im Hinblick auf die zweite Hauptdimension des Konflikts dar, bei der es im Wesentlichen um die steuersystematischen Fragen ging.[25] Hier standen sich nach wie vor die beiden Grundkonzepte gegenüber. Die Regierungskoalition (vor allem die SPD) wollte eine differenzierte Einkommensteuer. Sie wollte das Anrechnungsverfahren abschaffen und sah einen Körperschaftsteuersatz vor, der deutlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer lag. Union und FDP orientierten sich dagegen am Ideal einer umfassenden Einkommensteuer und wollten deshalb das Anrechnungsverfahren beibehalten und den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer stärker senken. Die Opposition wollte also die »Gleichmäßigkeit« der Besteuerung erhalten oder sogar vergrößern, während die Regierungskoalition mehr Differenzierung zwischen unterschiedlichen Einkommensarten wollte. Wäre es ausschließlich um diese steuersystematischen Fragen gegangen, wäre eine Einigung deshalb kaum möglich gewesen.

In der öffentlichen Debatte schien klar – wie bei der Diskussion um die Petersberger Vorschläge –, dass das entscheidende Thema die Nettoentlastung sei, weshalb allgemein eine Einigung erwartet wurde (zum Beispiel *Spiegel* 10.7. 2000: 32). Diese Interpretation hat viel für sich, jedoch sollte aber der Konflikt um die steuersystematischen Fragen nicht unterschätzt werden. Der Grund dafür ist nicht zuletzt, dass Einkommensteuerstruktur und Einkommensteuerniveau langfristig eng verkoppelt sind. Das Oppositions-Ideal der Flat Tax zielte auf die dauerhafte Beschränkung der Progression und des Aufkommens der Einkommensteuer, während das Konzept der Regierungskoalition darauf angelegt war, die Sogwirkung des Steuerwettbewerbs in Bezug auf den Spitzensteuersatz abzuschwächen. Auch wenn ein wirklich systematischer Ansatz in der Besteuerung von Personengesellschaften nach den Planspielen gescheitert war, konnte doch

25 Die verteilungspolitischen Konflikte, die bei den Verhandlungen um die Petersberger Steuerreform eine wichtige Rolle gespielt hatten, verloren durch die Konvergenz der Reformvorschläge an Bedeutung. Erstens waren die Maßnahmen vom Tisch, welche Rot-Grün bereits 1999 in den Steuerentlastungsgesetzen umgesetzt hatten. Zweitens war die SPD (teils gezwungenermaßen) mittlerweile zu stärkeren Tarifsenkungen bereit. Und drittens hatte die Union die Abschaffung der Sonn-, Feiertags- und Schichtzuschläge aus ihrem Reformkonzept genommen.

das Halbeinkünfteverfahren den Grundstein für eine *differenzierte Einkommensteuer* sein (vgl. Fuest/Huber 2001: 523). Dieses Konzept hätte der SPD mittel- und langfristig sogar eine erneute Anhebung des Spitzensteuersatzes und eine Erhöhung der Einkommensteuereinnahmen erlaubt. Die Akteure hatten also guten Grund, über die steuersystematischen Fragen mit aller Härte zu verhandeln.

Trotzdem sprach alles für eine Einigung. Eine Blockade der großen Nettoentlastung wegen steuersystematischer Fragen war für die Union kaum vertretbar und somit unwahrscheinlich, zumal die breitere Öffentlichkeit mit den steuersystematischen Konflikten wenig anfangen konnte. Die Strategie der Oppositionsparteien war eher darauf gerichtet, der Regierung in diesen Fragen so viele Konzessionen wie möglich abzuringen. CDU/CSU-Fraktionschef Friedrich Merz bezeichnete die Beibehaltung des Anrechnungsverfahrens als »Knackpunkt« der Verhandlungen. Die Bundesregierung betonte dagegen, dass ohne den Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren der niedrige Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent nicht zu finanzieren sei und dass eine weitere Absenkung des Spitzensteuersatzes ungerecht und ebenfalls unfinanzierbar sei. Angesichts dessen wiederum waren frühzeitige Fortschritte in den Verhandlungen unwahrscheinlich. Es ging um prinzipielle Themen, bei denen Kompromisse nicht leicht zu finden waren. Beide Seiten verlegten sich deshalb zunächst darauf, Drohungen auszustoßen und die Geduld der anderen Seite auszuloten. Der am 9. Juni 2000 eingesetzte Vermittlungsausschuss führte zu keiner Einigung.

Der Ausschuss endete jedoch nicht ohne formalen Beschluss. Da die Regierungsseite eine Mehrheit besaß, konnte sie ein »unechtes« Vermittlungsergebnis beschließen. Die Strategie der Bundesregierung war, auf der Grundlage eines solchen Beschlusses eine Mehrheit im Bundesrat zusammenzubringen. Auch deshalb beinhaltete das am 4. Juli 2000 beschlossene Vermittlungsergebnis weitere Konzessionen an die Länder. Unter anderem wurde das »Optionsmodell« zugunsten einer stärkeren Senkung des Spitzensteuersatzes von 45 auf 43 Prozent aufgegeben und dessen Einkommensgrenze wurde von 50.106 € auf 52.152 € angehoben. Die Gesamtnettoentlastung (ab 2005) stieg damit um circa 2,6 Mrd. € auf insgesamt 25,5 Mrd. €, etwa die Summe, die auch das CDU/CSU-Konzept (ab 2003) nach den Berechnungen der Union vorsah. Das unechte Vermittlungsergebnis wurde vom Bundestag akzeptiert und stand am 14. Juli im Bundesrat zur Abstimmung.

Die Regierung brauchte eine Mehrheit von 35 Stimmen, konnte allerdings nur auf 23 Stimmen der »kongruenten« Landesregierungen bauen. Die »Überzeugungsbemühungen« der Bundesregierung richteten sich natürlich an die gemisch-

ten Landesregierungen, an denen sowohl die SPD als auch eine Oppositionspartei vertreten war: Mecklenburg-Vorpommern (Koalitionspartner PDS, 3 Stimmen), Rheinland-Pfalz (FDP, 4), Bremen (CDU, 3), Berlin (CDU, 4), Brandenburg (CDU, 4). Ohne die Zustimmung von mindestens zwei Landesregierungen mit CDU-Beteiligung konnte die Steuerreform also im Bundesrat nicht verabschiedet werden. CDU/CSU-Fraktionschef Merz war zuversichtlich, dass es zu dieser Zustimmung nicht kommen würde und begann schon mit dem Festlegen der Unions-Position für die nächste Verhandlungsrunde. Er akzeptierte, dass bei der Nettoentlastung das Maximum des Vertretbaren erreicht war und wollte darüber reden, wie diese Summe »gerechter« verteilt werden konnte (*Handelsblatt* 13.7.2000). Was die Führung der CDU/CSU unterschätzte, war, wie stark die »Parteidisziplin« der Landesregierungen im Bundesrat vom Abstand zwischen den inhaltlichen Positionen der Bundestags- und Bundesratsmehrheiten abhängig ist. Das heißt: Wenn es große inhaltliche Konflikte zwischen den beiden Seiten gibt – so wie bei den Petersberger Steuervorschlägen der Regierung Kohl –, dann fällt es der Opposition im Bundesrat leichter, die Landesregierungen auf die Parteilinie festzulegen. Je kleiner hingegen die inhaltlichen Konflikte zwischen beiden Seiten sind, desto attraktiver wird es für jede einzelne Landesregierung, im Tausch gegen »Seitenzahlung« der Regierung einer Reform zuzustimmen. Denn schließlich würde in der nächsten Verhandlungsrunde mit großer Wahrscheinlichkeit ohnehin eine Einigung erzielt. Der einzige Unterschied wäre, dass nicht die einzelnen Landesregierungen Seitenzahlungen für ihr Land erhielten, sondern die Oppositionsparteien der Regierung noch mehr *inhaltliche* Konzessionen abverlangen könnten.

Letzten Endes stimmten *alle* gemischten Landesregierungen der Steuerreform 2000 zu, so dass das Reformgesetz vom Bundesrat mit 41 zu 28 Stimmen angenommen wurde. Die Bundesregierung sicherte sich die Zustimmung zum Teil durch Seitenzahlungen und Koppelgeschäfte. Diese reichten von finanzieller Hilfe (etwa für Berlin oder Mecklenburg-Vorpommern) über Unterstützung bei der Reform des Länderfinanzausgleichs (für Bremen und Berlin) bis zur Beteiligung an Konsensgesprächen zur Rentenreform (Mecklenburg-Vorpommern). Darüber hinaus verlangte jedoch insbesondere Rheinland-Pfalz auch zusätzliche inhaltliche Konzessionen bei der Steuerreform. In der Nacht vor der Abstimmung bot die Bundesregierung den Ländern eine weitere Absenkung des Spitzensteuersatzes von einem Prozentpunkt auf 42 Prozent an sowie die Wiedereinführung einer Steuervergünstigung für Betriebsveräußerungen des Mittelstands (*Frankfurter Allgemeine Zeitung* 15.7.2000). Infolgedessen erhöhte sich die Nettoentlastung

nochmals um circa 5 Mrd. € auf geschätzte 30,7 Mrd. €. Später schätzte das Bundesfinanzministerium die Gesamtentlastung ab 2005 noch etwas höher: auf 32,1 Mrd. € (BMF 2003: 51).[26]

Die Verabschiedung der Steuerreform im Bundesrat war eine peinliche und bittere Niederlage für die CDU-Führung und ein großer Sieg für die Regierung Schröder. Doch ob die Steuerreform selbst ein Sieg für die SPD war, ist weniger eindeutig. Der große Erfolg der Reform bestand sicherlich darin, dem deutschen Einkommensteuersystem endlich eine international wettbewerbsfähige *Struktur* gegeben zu haben. Der Unternehmensteuersatz (Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer plus »Soli«) betrug nun im Durchschnitt etwas weniger als 40 Prozent – ein Wert, der zwar immer noch am oberen Ende der OECD-Länder liegt, aber endlich, nach fast fünfzehn Jahren, kein völliger »Ausreißer« mehr ist (Abbildung 3-1). Damit wurde das zentrale Ziel der Steuerreform 2000 umgesetzt. Was die Abflachung des Steuertarifs und die Nettoentlastung angeht, kann man aber aus Sicht der SPD schwerlich von einem Erfolg reden. Das andere zentrale Ziel der SPD ist immer gewesen, ein »Überschwappen« des Steuerwettbewerbs in die persönliche Einkommensbesteuerung zu vermeiden. Wenn es am Ende doch zu solch einem Überschwappen kam, dann ist es zwar verständlich, dass die SPD die damit einhergehenden Steuersenkungen in der persönlichen Einkommensteuer als Erfolg ihrer Politik verkauft – so wie es Hans Eichel im Zitat am Beginn dieses Kapitels tut. Aber wegen dieser rhetorischen Wende sollte man einen *Strategie*wechsel nicht für einen *Präferenz*wechsel halten. Was die SPD vollzogen hat, war mehr als alles andere ein Strategiewechsel – eine Anpassung an das politisch, institutionell und administrativ Machbare. Insofern war die Verzehnfachung der geplanten Nettoentlastung innerhalb eines Jahres – von circa 3 Mrd. € laut Kabinettsbeschluss vom Juni 1999 auf 32 Mrd. € infolge des Bundesrat-Deals vom Juli 2000 – nicht unbedingt ein Sieg. Zugespitzt könnte man sagen: Der Überraschungs-Neoliberalismus (*neoliberalism by surprise*, Stokes 2001) der SPD war zu einem großen Teil Zwangs-Neoliberalismus (*neoliberalism by default*). Genauso wenig wie es der Regierung Kohl möglich war, ihr Konzept einer abgeflachten, aber möglichst umfassenden Einkommensteuer zu verfolgen, gelang es der Regierung Schröder, ihr Konzept einer differenzierten Steuer umzusetzen.

---

26 Diese weiteren Konzessionen konnten nicht mehr formal ins Gesetz integriert werden. Sie wurden später in einem Ergänzungsgesetz zum »Steuersenkungsgesetz« geregelt.

3.6 Zusammenfassung der Ergebnisse

Damit endet meine »analytische Erzählung« der Einkommensteuerreform in Deutschland. Natürlich hat die steuerpolitische Diskussion nach der Verabschiedung der Steuerreform 2000 nicht aufgehört. Der Versuch, die anschließenden Ereignisse hier zusammenzufassen, ist jedoch wenig sinnvoll. Der Fokus meiner Analyse lag auf der Frage, wie sich die deutschen Regierungen an den Steuerwettbewerb angepasst haben und diese Anpassung war mit der Steuerreform 2000 vorläufig abgeschlossen. Danach gab es keine neuen Weichenstellungen mehr; es ging nur noch um begrenzte Fragen innerhalb des beschlossenen Rahmens, etwa um die Verschiebung der zweiten Reformstufe auf 2004 zur Finanzierung der Flutkatastrophe des Jahres 2002, um das Vorziehen der dritten Reformstufe auf 2004 zur Konjunkturstimulierung oder um weitere Kürzungen von Steuervergünstigungen. Erst im Herbst 2003 entwickelte sich wieder eine Diskussion über eine – nun endlich – »umfassende« und »systematische« Einkommensteuerreform. Angeregt wurde sie vor allem von dem radikalen Reformvorschlag einer Expertengruppe um den ehemaligen Verfassungsrichter Paul Kirchhof, der einen einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent vorsieht. Dieser Vorschlag sollte nach der Lektüre dieses Kapitels nicht überraschen. Die ernsthafte politische Diskussion über ihn war lediglich eine Frage der Zeit. Denn er ist die konsequente Fortsetzung der bisherigen Ideen von FDP, Union und zunehmend auch den Grünen. Mit diesem Vorschlag beschäftigt sich das nächste Kapitel.

Hier sollen zunächst die wesentlichen Ergebnisse dieses Kapitels zusammengefasst werden. Sie betreffen die Bedeutung des Steuerwettbewerbs, die Rolle verfassungsrechtlicher Restriktionen sowie die gängigen Interpretationen der gescheiterten Petersberger Steuervorschläge und der Steuerreform 2000. Auf der Grundlage dieser Zusammenfassung können wir dann im folgenden Abschnitt die in der Einleitung aufgeworfene Frage nach der demokratischen Repräsentation in der Steuerpolitik wieder aufnehmen.

Die Bedeutung des Steuerwettbewerbs. Die Beschränkung der deutschen Steuerpolitik durch Steuerwettbewerb und Internationalisierung bleibt häufig unklar und umstritten. Dies liegt vor allem daran, dass nicht klar zwischen unterschiedlichen Formen und Mechanismen des Steuerwettbewerbs differenziert wird. Mein Fokus war der Wettbewerbsdruck auf die *tariflichen* Unternehmensteuersätze, über dessen reale Bedeutung kein Zweifel bestehen kann (Kapitel 2). Die historische Erzählung hat gezeigt, wie das Ziel eines niedrigen Unterneh-

mensteuersatzes (einschließlich Gewerbeertragsteuer) im Zeitverlauf zu einem immer wichtigeren Ziel der deutschen Steuerpolitik wurde, bis es schließlich im Jahr 1999 ganz und gar dominant war.

Insbesondere für die Sozialdemokraten stellte der Steuerwettbewerb eine starke Beschränkung dar – aus zwei Gründen. Erstens waren führende sozialdemokratische Wirtschaftspolitiker, allen voran Lafontaine, für das zumindest teilweise Festhalten an der gezielten steuerlichen Investitionsförderung über beschleunigte Abschreibung und andere Maßnahmen. Dies wurde allerdings mit wachsendem Wettbewerbsdruck unmöglich, weil niedrigere Steuersätze über eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert werden mussten. Zweitens stellte die Senkung des Unternehmensteuersatzes für die Sozialdemokraten ein Problem dar, weil sie angesichts wachsender institutioneller Beschränkungen durch den Bundesrat und die Gerichte nur bei einer gleichzeitigen Senkung des Spitzensteuersatzes der persönlichen Einkommensteuer zu erreichen war. Der Steuerwettbewerb machte den Status quo hoher Unternehmensteuersätze so unattraktiv, dass die Sozialdemokraten nicht mehr länger – wie bei den Petersberger Steuervorschlägen – auf eine Reform verzichten konnten. Dies zwang sie zu Konzessionen an den Koalitionspartner und die oppositionelle Bundesratsmehrheit.

Verfassungsrechtliche Beschränkungen. Bevor näher auf die Rolle der Vetoakteure im Gesetzgebungsprozess eingegangen wird, müssen die verfassungsrechtlichen Restriktionen angesprochen werden. Wie ich versucht habe zu zeigen, waren die Policy-Präferenzen der Parteien im Gesetzgebungsprozess immer auch Reaktionen auf mögliche verfassungsrechtliche Beschränkungen. Der Schatten des Verfassungsgerichts war allgegenwärtig. Entsprechende Beschränkungen gab es vor allem bei zwei zusammenhängenden Themen: die Einbeziehung der Gewerbeertragsteuer in die Einkommensteuerreform und die Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer. Das letztgenannte Thema war politisch am wichtigsten. Während es in anderen Industrieländern normal war, dass der Körperschaftsteuersatz deutlich unterhalb des Spitzensatzes der Einkommensteuer lag, wurde die (annähernde) Angleichung der beiden Sätze in Deutschland in verstärktem Maße als verfassungsrechtliche Notwendigkeit angesehen. Bestimmte Formen der steuerlichen Neutralität – allen voran die Rechtsformneutralität – wurden zunehmend nicht mehr nur als wichtiges politisches Ziel angesehen, sondern als verfassungsrechtliche Notwendigkeit.

Freilich darf man die verfassungsrechtlichen Beschränkungen nicht übertreiben. Schließlich ging es für die Gesetzgebungsakteure immer um *vermutete* Beschränkungen, also verfassungsrechtliche *Risiken*. Niemand konnte mit Sicherheit sagen, wie das Verfassungsgericht im Streitfall entscheiden würde. Verfassungsrechtliche Argumente konnten deshalb von den Parteien auch strategisch eingesetzt werden, um (verteilungs-)politische Präferenzen zu legitimieren. Aus folgenden Gründen sollte die Bedeutung verfassungsrechtlicher Argumente trotzdem nicht unterschätzt werden:

1. Die hier relevanten verfassungsrechtlichen Bedenken waren allesamt stichhaltig. Ein gutes Bespiel dafür ist, dass der Bundesfinanzhof die schon 1993 geäußerten Bedenken vieler Steuerrechtler gegen die isolierte Absenkung des Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkommen 1999 übernahm.
2. Gerade in der Steuerpolitik spielt Rechtssicherheit eine zentrale Rolle. Aus diesem Grund mögen schon die verfassungsrechtlichen *Risiken* einer bestimmten Reform-Option ausreichend sein, um den an der Gesetzgebung beteiligten Akteuren andere Optionen nahe zu legen.
3. Ist die Wahrscheinlichkeit eines nachträglichen »Vetos« des Verfassungsgerichts groß genug, stärkt dies schon im Vorhinein die Position derjenigen, die jegliche Vermeidung solcher Risiken befürworten – und zwar auch innerhalb der Parteien. Die Dominanz verfassungsrechtlicher Argumente mag also durchaus erklären, warum sich nach der Steuerreform 1990 *innerhalb* der CDU die Anhänger einer umfassenden, aber flachen Einkommensteuer durchgesetzt haben und warum die CDU auch in Verhandlungen mit der SPD nicht zum Modell einer differenzierten Einkommensteuer (zurück-)gefunden hat. Solch eine Erklärung würde jedenfalls zu der Tatsache passen, dass vergleichbare Parteien in vergleichbaren Ländern durchgehend dem Modell der differenzierten Steuer gefolgt sind (siehe Kapitel 4).
4. Verfassungsrechtliche Beschränkungen müssen im Zusammenhang mit ökonomischen, politischen und administrativen Beschränkungen gesehen werden. Zum Beispiel wurde die Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer nur deshalb zu einem akuten verfassungsrechtlichen Problem, weil es einen heftigen ökonomischen Steuerwettbewerb gab. Und das Zaunmodell wurde für die SPD auch deshalb so attraktiv, weil es – wie der Bundesfinanzhof bestätigte – verfassungsrechtlich unbedenklicher war als andere Varianten der differenzierten Einkommensteuer. Das verfassungsrechtlich unbedenklichere Modell ist dann jedoch aus administrati-

ven und politischen Gründen gescheitert. Kurz: Es war die *Multiplizierung* von Beschränkungen, durch die eine systematische Steuerreform in Deutschland so schwierig wurde.

Das Scheitern der Petersberger Steuervorschläge. Die Petersberger Steuervorschläge sind meines Erachtens vor allem daran gescheitert, dass die inhaltlichen Präferenzen der relevanten Vetoakteure (FDP, Union, SPD-regierte Bundesländer) zu unterschiedlich waren. Damit bestreite ich nicht, dass insbesondere FDP und SPD *Anreize* gehabt haben mögen, die Reform aus wahltaktischen Gründen scheitern zu lassen (Zohlnhöfer 1999, 2000; Lehmbruch 2000; Renzsch 2000a, 2000b). Damit Reformen aber an den wahltaktischen Motiven eines oder mehrerer Vetoakteure scheitern können, muss es zunächst einen *inhaltlichen* Einigungsspielraum geben (vgl. Bräuninger/Ganghof 2004). Diesen Einigungsspielraum gab es indes nicht – oder wenn es ihn gab, dann war er so klein, dass der Status quo auch im Falle einer Einigung kaum verändert worden wäre. Die Einigung auf eine tiefgreifende Steuerreform war vor allem deshalb unmöglich, weil die Regierungsparteien einerseits und die SPD andererseits fundamental unterschiedliche Reformkonzeptionen verfolgten.

Wahlstrategische Erwägungen haben höchstens insofern eine Rolle gespielt, als dass sie den Einigungsspielraum *nicht erweitert* haben. Solch eine Erweiterung scheint im Bundesrat häufig stattzufinden, wenn die Regierungsparteien im Bund dort die Mehrheit besitzen. Dann nämlich haben die Regierungsparteien auf Landesebene einen Anreiz, die Bundesregierung auch dann zu unterstützen, wenn deren Pläne ihren eigenen Interessen zum Teil zuwider laufen. Zum Beispiel finden sich »kongruente« Landesregierungen auch unter haushaltspolitisch schwierigen Bedingungen mit reformbedingten Steuerausfällen ab, wenn dies aus Sicht der jeweiligen Gesamtparteien notwendig erscheint. Auf eine ähnliche Ausweitung des Einigungsspielraums hat vielleicht auch die Regierung Kohl gehofft. Die Unterstützung für die Steuerreformpläne sollte so groß werden, dass sich die SPD aus wahltaktischen Gründen gezwungen sehen würde, einer Reform zuzustimmen. Wie wir wissen, kam es dazu nicht.

Die Steuerreform 2000. Die SPD hat ihre Präferenzen nach der Übernahme der Regierungsverantwortung in einem wichtigen Punkt verändert. Die Zielmarke für den Körperschaftsteuersatz wurde um 10 Prozentpunkte gesenkt – von 35 auf 25 Prozent. Diese weitere Anpassung an den Druck des Steuerwettbewerbs stärkt die These einer »neoliberalen« Wende der Bundesregierung oder der SPD hingegen nicht. Erstens wurde sie noch in der Amtszeit von Lafontaine getroffen;

zweitens betraf sie genau die Frage, die zwischen den Parteien ohnehin nicht sonderlich umstritten war. Die SPD akzeptierte lediglich die ganze Härte des Steuerwettbewerbs und damit ein System niedriger Unternehmensteuersätze bei stark verringerter steuerlicher Investitionsförderung. Diese Änderung in den rot-grünen Reformplänen *musste jedoch nicht zwangsläufig zu einer stärkeren Absenkung des Spitzensteuersatzes und einer erhöhten Nettoentlastung führen*. Dass es am Ende doch zu dieser Ausweitung der Steuerreform kam, liegt meines Erachtens in erster Linie daran, dass die SPD anderen Vetoakteuren und vor allem dem Bundesrat gegenüber Konzessionen machen musste. Zwar hätten die Sozialdemokraten – wie bei den Petersberger Steuervorschlägen – den Status quo beibehalten können, statt auf die Forderungen der anderen Vetoakteure eingehen zu müssen. Jedoch war dies keine vertretbare Option mehr. Zum einen war die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes ökonomisch zu dringlich geworden, zum anderen konnte die SPD anders als 1997 nicht mehr darauf hoffen, ihr eigenes Modell einer differenzierten Steuer kurze Zeit später durchzusetzen. Dazu fehlten ihr die Mehrheiten im Bundesrat. Kurz: Die entscheidende Weichenstellung für die Steuerreformpolitik der rot-grünen Regierung war nicht Lafontaines Rücktritt, sondern der Verlust der Bundesratsmehrheit.

Die SPD hat letztlich ihr Ziel einer »Abkopplung« des Spitzensteuersatzes vom Unternehmensteuersatz nicht erreicht. Die Steuerreform 2000 hat stattdessen verändert, welche Sätze einander angeglichen werden: Nach 1977 galt das Prinzip der Satzangleichung für den Körperschaftsteuersatz *ohne* Berücksichtigung der Gewerbesteuer. Da es der Regierung Kohl aufgrund der Konsenserfordernisse der deutschen Politik jedoch nicht gelang, die Gewerbesteuer abzuschaffen oder grundlegend zu reformieren, bezog die Steuerreform 2000 diese Steuer schließlich in die angestrebte Satzangleichung ein. Für die Kapitalgesellschaften wurde der Steuersatz so stark gesenkt (auf 25 Prozent), dass sich einschließlich Gewerbeertragsteuer und Solidaritätszuschlag ein »Unternehmensteuersatz« von durchschnittlich etwa 39 Prozent ergab. Bei der persönlichen Einkommensteuer wird dagegen die Gewerbesteuer nun pauschaliert angerechnet, so dass sich ab 2005 ein Spitzensteuersatz von circa 44 Prozent ergibt. Somit wurde zwar die strikte Angleichung der (Spitzen-)Steuersätze aufgegeben – und die Rechtsformneutralität ohnehin –, das Ziel einer möglichst geringen Satzspreizung spielt aber unverändert eine zentrale Rolle in der deutschen Steuerpolitik. Aus diesem Grund war es auch nur eine Frage der Zeit, bis eine neue Diskussion darüber entbrennen würde, wie man die beiden Steuersätze wieder auf niedrigem und wettbewerbsfähigem Niveau zusammenführen könnte – und zwar in einem we-

niger komplizierten System. Der Konflikt zwischen unterschiedlichen Modellen der Einkommensbesteuerung wird deshalb weitergehen.

3.7 Das Demokratiedefizit der deutschen Steuerpolitik

Die hier entwickelte Interpretation der jüngeren deutschen Steuerreformgeschichte impliziert auch bestimmte Schwerpunkte bei ihrer normativen Bewertung. In den jüngeren Debatten zur Steuerpolitik und den Problemen des deutschen politischen Systems spielten Kriterien der Effizienz oder Effektivität eine größere Rolle als demokratietheoretische Bedenken. Gerhard Lehmbruch (2000: 182) schreibt etwa: »Der Parteienwettbewerb im Bundesstaat ist nicht in erster Linie von einer *Legitimitäts*lücke bedroht, wie es in den siebziger Jahren scheinen mochte, sondern von einer *Effektivitäts*lücke« (Hervorhebung im Original). Und Scharpf (1999: 24) konstatiert, dass das Effizienzkriterium »für die gegenwärtige Diskussion [um den deutschen Föderalismus] sicher größere Bedeutung hat als etwaige demokratietheoretische Skrupel«.

Die Betonung des Effizienzkriteriums gegenüber dem Demokratiekriterium ist vor allem dann gerechtfertigt, wenn man den relevanten Akteuren hinreichend ähnliche Präferenzen unterstellt. Denn in diesem Fall sollten Verhandlungslösungen zwischen den verschiedenen Vetoakteuren möglich sein, die demokratietheoretisch nicht unbedingt minderwertig sind (Benz 1998; Scharpf 1993). Schließlich sind zum Beispiel die Landesregierungen im Bundesrat selbst demokratisch legitimiert (Lehmbruch 2000: 181). Probleme gibt es höchstens dann, wenn solche Verhandlungslösungen *trotz ähnlicher Präferenzen* scheitern. In diesem Sinne interpretiert zum Beispiel Lehmbruch (2000: 167–170) die Petersberger Steuervorschläge der Regierung Kohl primär als symbolische »Profilierung im Parteienwettbewerb« und das Scheitern einer Verhandlungslösung als wahltaktische »Blockade der Institutionen« durch die FDP. Das Problem war aus dieser Sicht nicht die Unterschiedlichkeit der Akteurpräferenzen, sondern die mangelnde Kooperation zwischen den beteiligten Parteien und Landesregierungen.

Ich habe argumentiert, dass FDP und Union auf der einen und die Sozialdemokraten auf der anderen Seite ganz unterschiedliche Konzepte der Einkommensteuerreform vertreten haben, zwischen denen nur schwer Kompromisse gefunden werden konnten. Damit tritt die demokratietheoretische Problematik viel deutli-

cher in Erscheinung. Wenn die konsensorientierte Suche nach »effizienten« Problemlösungen an ihre Grenze kommt, gewinnt die Mehrheitsregel größere legitimatorische Bedeutung (vgl. auch McGann 2004).

Zweifellos ist das Ideal »demokratische Repräsentation« – also die Rückkopplung des Regierungshandelns an die mehrheitlichen Präferenzen der Wählerschaft – grundsätzlich schwer zu erreichen (Przeworski/Stokes/Manin 1999). Wird es aber überhaupt angestrebt, so braucht es auch nach Ansicht skeptischer Demokratietheoretiker vor allem »elektorale Institutionen, die klare Verantwortlichkeiten fördern und es den Bürgern erleichtern, die Verantwortlichen zu belohnen oder zu bestrafen« (Manin/Przeworski/Stokes 1999a: 50, eigene Übersetzung; siehe auch Shapiro 2003). An dieser Verantwortlichkeit herrscht in der deutschen Politik ein offensichtlicher Mangel.

Zu beachten ist überdies Folgendes. Zwar richtet sich die demokratietheoretische Kritik zu Recht primär auf die Struktur des deutschen Föderalismus und die Macht »oppositioneller« Regierungsparteien im Bundesrat. Jedoch muss diese Macht im Zusammenhang mit den anderen Beschränkungen gesehen werden, mit denen deutsche Bundesregierungen konfrontiert sind. In der Steuerpolitik haben diese es nicht nur mit äußerst strikten ökonomischen und administrativen Beschränkungen zu tun; sie sehen sich überdies einem mächtigen und aktiven Verfassungsgericht gegenüber (vgl. Kapitel 4). Die Freiheitsgrade einer jeden Regierung sind also in der Steuerpolitik ohnehin eng begrenzt, weshalb die zusätzliche »Abschleifung« und Verwässerung von Reformkonzepten der Regierung im Bundesrat im besonderen Maße als normatives Problem betrachtet werden kann.

Die hier skizzierte Sichtweise demokratischer Repräsentation basiert keineswegs auf der empirisch falschen Annahme, die Wähler hätten detaillierte oder unveränderliche Präferenzen über Politikinhalte, auf die sich die politischen Eliten in eindeutiger Weise beziehen könnten. Im Gegenteil: Starke institutionelle Beschränkungen für die Regierungsmehrheit sind auch deshalb problematisch, weil es im demokratischen Prozess immer auch darum geht, die Möglichkeiten und Grenzen des politischen Gestaltens auszuloten. Dieser Punkt lässt sich anhand eines einfachen Modells von Przeworski (2001) klar machen. Er argumentiert – im Einklang mit breiter empirischer Evidenz –, dass bürgerliche und sozialdemokratische Regierungen meistens eine ganz ähnliche Wirtschaftspolitik verfolgen, und zwar nicht erst aufgrund echter und vermeintlicher Zwänge der Globalisierung. Er beschreibt diese Situationen als »Policy-Regime«. Wähler lernen mit der Zeit, ob eine bestimmte Politik die erwünschten Ergebnisse liefert oder nicht. Wenn sie eine Politik für überlegen halten, stimmen sie in den Wahlen

auch weiterhin für diese Politik, so dass die nach (Wieder-)Wahl strebenden Parteien ganz ähnliche Politikangebote machen. Die Präferenzen der Parteien konvergieren deshalb. Aber:

> Policies [of social democratic and bourgeois governments] diverge when there are leaders who find ways of overcoming real trade-offs or who free their imagination from illusory ones. They converge as the experience with new policies accumulates. What does matter is which policy regime dominates everyone's thinking: who leads and who follows. If this analysis is correct, then the periodic disenchantment with democracy – the widespread perception that elections make no difference – is both justified and misplaced. It is justified because most of the time, no one, whether voter or politician, knows anything better to do. But there are moments when the future is in voters' hands. Whenever a party does propose to do new things, the voters' decision is crucial. Democracy, it seems, works in spurts. (Przeworski 2001: 333)

Dass die inhaltlichen Präferenzen der Wähler zum guten Teil das *Ergebnis* des politischen Prozesses sind, kann also das normative Plädoyer für möglichst klare politische Verantwortlichkeits- und Handlungsstrukturen unterstützen. Demokratische Gesellschaften befinden sich permanent in einem kollektiven Prozess der Exploration von Handlungsmöglichkeiten und -grenzen. Dieser Prozess wird zum großen Teil von den objektiven ökonomischen, administrativen, sozialen oder technischen Beschränkungen bestimmt, aber er wird auch von politisch-ideologischen Prämissen beeinflusst – und zwar in pfadabhängiger Art und Weise. In Großbritannien oder Neuseeland wirken die politischen Ideen und Programme der radikalen Reformer noch heute nach – obwohl sozialdemokratische Regierungen wieder an der Macht sind. Umgekehrt haben in Skandinavien auch bürgerliche Regierungen häufig eine sozialdemokratische Politik verfolgt. Wenn aber die Wirtschafts- und Sozialpolitik eines Landes in dieser Art pfadabhängig ist, dann kommt es in der Tat darauf an, wer »führt und wer folgt« – wessen Ideen ausprobiert und wessen Ideen im Vorhinein verworfen werden. Auch aus diesem Grund sollte es einen Unterschied machen, welche (Bundes-)Regierung die Wähler wählen.

Dagegen war in der deutschen Einkommensteuerreform bisher keines der beiden politischen Lager auch nur zeitweise in der Lage, sein Konzept in kohärenter Form umzusetzen und es anschließend einem Wählervotum auszusetzen. Stattdessen gibt es entweder Blockaden oder eilig zusammengestrickte Kompromisse, die keinerlei System folgen und die niemand den Wählern erklären kann oder will. Auch in diesem Prozess werden selbstverständlich die Wahrnehmungen und Präferenzen der Wähler permanent beeinflusst. Natürlich stellen Hans Eichel und andere Regierungsvertreter die Steuerreform 2000 anschließend

als einzig richtige Politik dar, die Wachstum schafft und trotz starker Absenkung des Spitzensteuersatzes gerecht ist. Und natürlich werden viele Wähler daraus schließen, dass es zu erheblichen Nettoentlastungen und Tarifsenkungen in der Einkommensteuer keine glaubwürdigen Alternativen gibt. Wie ich gezeigt habe und im nächsten Kapitel weiter ausführen werde, sind jedoch die Reformideen der SPD als führender Regierungspartei nicht – oder zumindest nicht nur – an ökonomischen oder administrativen Beschränkungen gescheitert, sondern insbesondere an den institutionellen Beschränkungen des deutschen Regierungssystems.

Dieses normative Plädoyer für eine stärkere Gewichtung der Mehrheitsregel im deutschen Politiksystem darf *nicht* gleichgesetzt werden mit einem Plädoyer für die »Westminster«-Demokratie nach britischem oder (vormals) neuseeländischem Muster – also für die »majoritäre Demokratie« oder »Mehrheitsdemokratie« im Sinne des Politikwissenschaftlers Arend Lijphart (1999). Wie ich zu Beginn des nächsten Kapitels am Beispiel der neuseeländischen Einkommensteuerreform zeigen werde, gibt es in der Westminster-Demokratie durchaus die Gefahr, dass sich die politische Elite der Mehrheitspartei vom Wählerwillen weitgehend abkoppelt. Denn in Neuseeland war es die sozialdemokratische Labour Party, die – unter dem Einfluss einer »kleinen geschlossenen Gesellschaft« von Eliten (Dänemark 2001: 81) – radikale neoliberale Reformen durchsetzte. Diese Reformen unterschieden sich teilweise so stark vom Wahlprogramm der Labour Party, dass in der Tat von »Überraschungs-Neoliberalismus« gesprochen werden kann (Stokes 2001: 2–3). Wie stark die Präferenzen der Regierungselite von den Präferenzen der sozialdemokratischen Wähler abwichen, wird auch daran deutlich, dass einige der wichtigsten Politiker der Regierung, wie etwa Finanzminister Roger Douglas, die Labour Party später verließen und die Steuersenkungspartei ACT gründeten, welche sich am äußersten rechten Ende des neuseeländischen Parteienspektrums befindet (Brechtel/Kaiser 1999).

Der Grund für eine solche Abkopplung der regierenden Eliten vom Wählerwillen liegt unter anderem darin, dass es sich bei der »Westminster«-Demokratie analytisch nicht um eine majoritäre, sondern um eine *pluralitäre* Form der Demokratie handelt. Die »pluralitäre Demokratie« ist auf drei Ebenen durch pluralitäre, statt majoritäre Prozesse gekennzeichnet (Nagel 2000: 118). Erstens produziert die relative Mehrheitswahl in Einerwahlkreisen häufig Regierungen, die viel weniger als 50 Prozent der Wählerstimmen gewonnen haben. Die letzte durch relative Mehrheitswahl ermittelte neuseeländische Mehrheitsregierung erhielt zum Beispiel nur 35,1 Prozent der Wählerstimmen. Zweitens kann es die relativ große Parteidisziplin in Westminster-Parlamenten einer Minderheit von Parla-

mentariern erlauben, die Gesetzgebung weitgehend zu kontrollieren. Und drittens kann der pluralitäre Charakter von Entscheidungsprozessen durch Mehrheitsentscheidungen im Kabinett weiter verstärkt werden. Im Ergebnis kann es so im Extremfall – und unter dem Banner der »Mehrheitsdemokratie« – zur Herrschaft einer kleinen Elite kommen, deren Reformpolitik von den Zielen und Vorstellungen der Wählermehrheit weit entfernt ist.

»Echte« Mehrheitsdemokratien zeichnen sich dagegen durch Folgendes aus: Die Parteien, welche die Regierung stellen oder – im Falle von Minderheitsregierungen – sie im Gesetzgebungsprozess unterstützen, vereinigen gemeinsam die Mehrheit der Wählerstimmen auf sich. Mehrheitsdemokratien dieser Art sind nicht durch Mehrheitswahlsysteme, sondern durch Verhältniswahlsysteme gekennzeichnet. Es sind diese echten Mehrheitssysteme, die in einer demokratietheoretischen Betrachtung besonders gut abschneiden (Kaiser et al. 2002) und denen die vergleichende Politikforschung eine hohe Kongruenz zwischen den Präferenzen der Regierungen und der Wähler bescheinigt (zum Beispiel Huber/Powell 1994; Powell 2000).[27]

Nach dieser terminologischen Klärung können wir zum deutschen Fall zurückkommen. Betrachtet man nur das Wahlsystem, Parteiensystem und die Regierungsbildung, so kann die Bundesrepublik der achtziger und speziell der neunziger Jahre zweifellos als Beispiel eines echten Mehrheitssystems gelten (Kaiser et al. 2002: 325). Das deutsche Parteiensystem funktionierte nach einer relativ klaren Zwei-Block-Logik und brachte minimale Gewinnkoalitionen hervor. Dies führte zu relativ effektiver Entscheidungsfindung innerhalb der Regierungskoalitionen sowie zu großer Transparenz im Parteienwettbewerb, die es den Wählern ermöglichte, sich mit ihrer Wählerstimme für eine *Regierung* zu entscheiden. Aus diesen Gründen sind die Rufe nach einem Mehrheitswahlrecht in Deutschland weitgehend verstummt (Jesse 2000: 130–131).

Im Gegensatz zu anderen »Mehrheitsdemokratien« wie Norwegen, Schweden oder das reformierte Neuseeland (nach 1993) gibt es in Deutschland zahlreiche

27 Freilich setzen auch Mehrheitsdemokratien in diesem veränderten Verständnis bestimmte gesellschaftliche Verhältnisse voraus. Gibt es tiefe, zum Beispiel religiöse oder ethnische, Konflikte, so kann die Einführung und Aufrechterhaltung einer Mehrheitsdemokratie unmöglich oder zumindest nicht ratsam sein. Vielmehr bieten sich unter diesen Umständen Demokratiemodelle an, die auf Machtteilung beruhen. Ab welcher »Tiefe« des Konflikts solche Machtteilungs- oder Konkordanzdemokratien notwendig und ob sie auf Dauer sinnvoll sind, ist allerdings umstritten (Shapiro 2003: Kapitel 4; McGann 2004).

institutionelle Vetopunkte – insbesondere den Bundesrat – die letztlich doch die informellen »großen Koalitionen« erzwingen, welche die Parteien bei der Regierungsbildung vermeiden (Schmidt 2002). Genau hier lag auch das Problem der deutschen Einkommensteuerreform. Die jeweiligen Koalitionsparteien hatten keine großen Probleme, untereinander zu einer Einigung zu kommen. Sie hatten dagegen Probleme, eine Einigung mit der Bundesratsmehrheit zu erreichen. Diese Probleme waren dann am größten, wenn die beiden Parteien mit den extremsten Präferenzen – SPD und FDP – einer Einigung zustimmen mussten.

Das Westminster-System ist also nicht die angemessene Kontrastfolie, um die demokratietheoretischen Vor- und Nachteile des deutschen Politiksystems zu diskutieren. Das Wahl- und Parteiensystem der Bundesrepublik bietet gute Voraussetzungen für majoritäre (statt pluralitäre) politische Prozesse. Umso bedauerlicher erscheint es deshalb aus demokratietheoretischer Perspektive, wenn solche Prozesse durch die Vetopunkte des deutschen Regierungssystems, vor allem des Bundesrats, konterkariert werden. Und dies gilt insbesondere dann, wenn ein breiter parteipolitischer Konsens über die Inhalte der Politik nicht zu erreichen ist.

Gegen die hier skizzierte normative Sicht auf die deutsche Steuerreformpolitik lassen sich freilich Einwände erheben. Zwei Arten von Einwänden sollen hier kurz diskutiert werden, weil sie zu den Aufgaben des nächsten Kapitels überleiten. Ein Einwand lautet, dass die *demokratietheoretischen Skrupel zwar berechtigt, aber stark übertrieben sind*. Was macht es angesichts einer Gesamtabgabenbelastung von über 40 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (BIP) schon für einen Unterschied, ob die Nettoentlastung 10 oder 20 Mrd. € mehr beträgt? Spielt es wirklich eine große Rolle, ob die (Grenz-)Steuersätze für höhere Einkommen fünf oder sechs Prozentpunkte höher oder niedriger liegen?

Eine Antwort auf diese Fragen wurde oben bereits gegeben. Gerade angesichts enger werdender politischer Handlungsspielräume erscheint es wünschenswert, parteipolitische Differenzen sichtbar zu machen und auszutragen, anstatt auch noch ihren letzten Rest durch institutionelle Vetopositionen abzuschleifen. Die zweite Antwort ist hier wichtiger. Der Konflikt über die Richtung der Einkommensteuerreform ist von grundlegenderer Bedeutung, als dies gemeinhin angenommen wird. Den Grund dafür will ich im nächsten Kapitel ausführen und hier nur skizzieren. Die *Struktur* des Steuersystems – sowohl die Struktur einzelner Steuern als auch der Mix zwischen unterschiedlichen Steuerarten – ist untrennbar verbunden mit dem *Niveau* der Besteuerung und damit mit dem Niveau der öffentlichen Ausgaben (vgl. Przeworski/Wallerstein 1988; Hettich/Winer 1999). Linke Parteien, die höhere Staatsausgaben bevorzugen, müssen versu-

chen, die Steuerlast stärker zu differenzieren, um die negativen Auswirkungen der Besteuerung in Grenzen zu halten. Linke Parteien müssen sich deshalb besonders stark bemühen, die Steuerlast von sensiblen Steuerbasen auf weniger sensible Steuerbasen zu verschieben. Steuerliche Sparförderung, Investitionsförderung, Lohnsubventionierung, spezielle Anreize für ausländische Unternehmen oder Arbeitskräfte, etc. sind immer dann besonders nötig, wenn das generelle Steuerniveau zu hoch ist, um eine gleichmäßige Belastung unterschiedlicher Einkommensarten oder wirtschaftlicher Aktivitäten zu erlauben. Der politische Konflikt über die Steuerstruktur ist deshalb untrennbar verbunden mit dem Konflikt über die Größe des (Sozial-)Staats.

Der zweite Einwand lautet, dass *die demokratietheoretischen Skrupel aus einer unangemessenen historischen Rekonstruktion der Steuerreformprozesse resultieren*. Gäbe es nicht auch andere Interpretationen dieser Prozesse, die zu anderen normativen Schlussfolgerungen führten? War nicht zum Beispiel die permanente Ausweitung der Reformagenda der rot-grünen Regierung doch stärker eine Anpassung an neue ökonomische Rahmenbedingungen als an die Vetomacht des Bundesrats? Diesem Einwand ist schwerer zu begegnen, weil die Rekonstruktion komplexer historischer Prozesse immer »unterdeterminiert« ist. Das heißt, es gibt in der Regel mehrere plausible Interpretationen derselben historischen Daten. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass wir es mit strategischen Akteuren zu tun haben, die ständig versuchen, auf die unterstellten Präferenzen und Erwartungen der anderen Akteure zu reagieren. Entscheidungen einzelner Akteure können deshalb als Ergebnis eines »Gleichgewichts« der Präferenzen und Erwartungen vieler verschiedener Akteure verstanden werden (Scharpf 2000b). Wir wissen aus formalen Rationalwahlmodellen, dass solche Gleichgewichte äußerst anfällig sein können für sehr kleine Veränderungen in den Präferenzen und Erwartungen eines oder mehrerer Akteure. Die daraus resultierende Offenheit historischer Prozesse wird noch dadurch verstärkt, dass man es nicht mit einzelnen Personen zu tun hat, sondern mit kollektiven Akteuren wie zum Beispiel Parteien. Es finden deshalb ständig Prozesse über mehrere Ebenen statt, bei denen die strategische Situation zwischen kollektiven Akteuren Einfluss auf die Entscheidungsfindung innerhalb der Akteure hat – und umgekehrt.

Der beste Weg, um meine Interpretation der historischen Evidenz zu stützen, besteht deshalb nicht darin, mehr historische Daten zu sammeln, sondern die Perspektive zu wechseln und *Einkommensteuerreformen im internationalen Vergleich* zu betrachten. Zwar haben wir es dann mit anderen kollektiven Akteuren in anderen Kontexten zu tun, doch konzentrieren sich Sozialwissenschaftler im-

mer in großem Maße auf das *typische* Verhalten von Akteuren (Zintl 1991, 2001). Auch in historischen Analysen spielt das typische Verhalten der Akteure eine zentrale Rolle (Roberts 1996; de Mey/Weber 2003). Denn gerade weil die historische Evidenz unterschiedlich interpretiert werden kann, setzt eine überzeugende historische Analyse voraus, dass sich die Präferenzen und Erwartungen der Akteure wenigstens teilweise aus ihren Interessen und ihrem »Platz in der Welt« (Dennett 1987: 17) *ableiten* lassen (Bartelborth 1999; Scharpf 2000b; Ganghof 2003b). Genau hier hilft der internationale Vergleich. Aus ihm können wir etwas über den typischen Umgang unterschiedlicher Parteien mit bestimmten steuerpolitischen Zielkonflikten lernen; und die *Kombination* aus historischer und vergleichender Analyse kann helfen, den Interpretationsspielraum weiter zu begrenzen.

Diese Strategie habe ich bereits in Kapitel 2 genutzt. Ich bin deshalb so ausführlich auf die Mechanismen des Steuerwettbewerbs und die statistischen Zusammenhänge eingegangen, weil erst dadurch deutlich wird, wie zentral und alternativlos die Senkung der tariflichen Unternehmensteuersätze für die deutsche Steuerpolitik war. Ohne diese systematisch vergleichende Sicht wäre die Rolle des Steuerwettbewerbs unklar geblieben, man hätte nicht zwischen Globalisierungsrhetorik und echten Anpassungszwängen unterscheiden können, und die deutschen Steuerreformprozesse wären in einem völlig anderen Licht erschienen.

Das nächste Kapitel soll zum einen zeigen, auf welche Weise rechte und linke Parteien in anderen Ländern mit den Zielkonflikten der Einkommensbesteuerung umgegangen sind; so sollen die deutschen Erfahrungen mit der Einkommensteuerreform in vergleichender Perspektive beleuchtet werden. Zum anderen konzentriert sich diese vergleichende Betrachtung besonders auf die Frage, welche Rolle der Einkommensteuer im Gesamtabgabensystem zukommt und wie Steuerstruktur und Steuerniveau sich gegenseitig beeinflussen.

Kapitel 4
Einkommensteuerreform im internationalen Vergleich

Dieses Kapitel untersucht die Einkommensteuern fortgeschrittener OECD-Länder in vergleichender Perspektive. Zwei der drei Ziele dieses Vergleichs wurden bereits am Ende des vorigen Kapitels benannt. Erstens geht es darum, die dort entwickelte Interpretation der deutschen Reformerfahrung in eine internationale Perspektive zu setzen. Zweitens wird der analytische Fokus im Folgenden erweitert. Es geht nicht mehr nur um die Einkommensteuer an sich, sondern auch um ihre Rolle im Gesamtabgabensystem und darum, wie sich die Struktur und das Niveau der Steuer- und Abgabenbelastung gegenseitig beeinflussen. Drittens liefert die folgende Betrachtung der Reformpolitik vergleichbarer Industrieländer auch wichtige Einsichten für die Abwägung unterschiedlicher Reformoptionen in Kapitel 5. Die beiden wichtigsten Befunde dieses Kapitels seien in Kurzfassung vorweggenommen:

1. Die deutsche Reformdiskussion, mit ihrer Fixierung auf die Gleichbehandlung unterschiedlicher Einkommen und die Angleichung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer, war (und ist) im internationalen Vergleich ganz und gar ungewöhnlich. Im Jahr 2003 betrieben alle einundzwanzig hier betrachteten Industrieländer entweder differenzierte oder duale Einkommensteuern – und in fast allen diesen Ländern gab es über diese Tatsache keine ernsthaften parteipolitischen Auseinandersetzungen. Würde Deutschland tatsächlich – wie von Paul Kirchhof und anderen vorgeschlagen – eine (modifizierte) Flat Tax mit einem Spitzensteuersatz von 25 Prozent einführen, so wäre Deutschland ein starker »Ausreißer« unter den entwickelten Industrieländern.
2. Befund Nummer 1 gilt in besonderem Maße für Länder mit einer überdurchschnittlichen Abgabenquote (Steuern und Abgaben in Prozent des BIP). Der Grund dafür liegt meines Erachtens in Folgendem. Hohe Abgabenquoten implizieren vor allem eine hohe Belastung der Arbeitseinkommen. Diese Be-

lastung entsteht aber nicht nur durch die Einkommensteuer, sondern auch durch Sozialabgaben und Konsumsteuern (Mehrwertsteuer). Da letztere häufig proportional und teils regressiv ausgestaltet sind, kommt der progressiven Einkommensteuer eine Art kompensatorische Funktion für die »Besteuerung« der Arbeitseinkommen insgesamt zu. Und da hohe Einkommensteuersätze den »sensiblen« Formen von Kapitaleinkommen nicht zugemutet werden können, sind duale oder differenzierte Einkommensteuern die wahrscheinliche Folge einer hohen Gesamtabgabenbelastung.

Die Diskussion schreitet folgendermaßen voran. Der nächste Abschnitt behandelt das einzige OECD-Land, das einen ernsthaften Versuch gemacht hat, eine gleichmäßige und somit stark abgeflachte Einkommensteuer einzuführen: Neuseeland. Es hat als einziges Land auch nach der US-Steuerreform von 1986 an der strikten Gleichheit von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer festhalten können – zumindest bis vor einigen Jahren. Die Analyse des neuseeländischen Falls verdeutlicht die Vorteile, aber auch die Probleme einer Flat-Tax-Strategie und führt uns zu einer systematischeren Analyse folgender Fragen. Welche Rolle spielt die Einkommensteuer im Gesamtsystem der Steuern und Abgaben und wie wichtig ist die Steuer- und Abgabenbelastung eines Landes für die Struktur von Einkommensteuern? Diese Fragen werden im zweiten Abschnitt beantwortet. Auf der Grundlage dieser Antworten zeige ich abschließend, dass der internationale Vergleich die historische Erklärung des vorangegangenen Kapitels stützt.

4.1 Neuseeland und die Probleme der Flat Tax

Bis zum Jahre 1993 war das kleine Neuseeland der paradigmatische Fall des »Westminster«-Modells: unitarisch, ohne kodifizierte Verfassung und mit einem Einkammerparlament, das durch relative Mehrheitswahl in Einerwahlkreisen gewählt wurde und Einparteien-Mehrheitsregierungen hervorbrachte. Einmal an der Macht, konnten die neuseeländischen Regierungsparteien weitgehend ungestört regieren. Wie am Ende des vorigen Kapitels bereits diskutiert, nutzte die regierende neuseeländische Labour Party diese Situation zu radikalen marktliberalen wirtschaftspolitischen Reformen.

Neuseeland war neben Australien das einzige Industrieland, das Mitte der achtziger Jahre das hochgelobte »deutsche« System der Körperschaftsbesteuerung übernahm: Vollanrechnung plus Angleichung der (Spitzen-)Steuersätze von Körperschaften und persönlichen Einkommen (vgl. Abschnitt 3.1). Der Spitzensteuersatz fiel von 66 auf 48 Prozent und der Körperschaftsteuersatz wurde von 45 auf 48 Prozent angehoben. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wurde verbreitert und bereinigt. Dass Neuseeland stark um die Effizienz der Einkommensteuer bemüht war, erklärt sich auch daraus, dass diese traditionell ein großes Gewicht hatte. 1985 betrug die Einkommensteuerquote (Einnahmen in Prozent des Bruttoinlandsprodukts) 22,2 Prozent und war damit fast doppelt so hoch wie in der Bundesrepublik (11,9 Prozent). Die Regierung wollte jedoch die Bedeutung der Einkommensteuer auch verringern und führte deshalb eine der Mehrwertsteuer ähnliche Steuer, die *Goods and Services Tax* (GST), ein (Stephens 1993).

Angetrieben vom Steuerwettbewerb und dem Wunsch, die neuseeländischen Staatsausgaben dauerhaft zu beschränken, verfolgte Finanzminister Roger Douglas weitergehende Reformen. Er wollte eine Flat Tax mit einem Satz von 24 Prozent bei gleichzeitiger Abschaffung fast aller Steuervergünstigungen und Freibeträge. Trotz dieser geplanten Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hätte dies weitere schmerzhafte Einschnitte bei Sozialprogrammen bedeutet – was freilich ganz in Douglas' Sinne war. Doch diese Pläne waren selbst dem marktliberalen neuseeländischen Kabinett zu viel. Die Vorschläge für eine Flat Tax führten zu einer tiefen politischen Krise, die zunächst dem Finanzminister und später auch dem Premierminister, David Lange, das politische Amt kosteten (Chapman 1992).

Umgesetzt wurde letztlich nur eine modifizierte Version von Douglas' Reformvorschlägen. Zusätzlich zum Standardsteuersatz von 24 Prozent wurde ein Spitzensteuersatz von 33 Prozent vorgesehen, was etwas mehr Geld in die Kassen brachte. Nichtsdestotrotz war die Reform unterfinanziert, so dass später der Steuersatz der GST von 10 auf 12,5 Prozent angehoben werden musste. Der Körperschaftsteuersatz fiel ebenfalls auf 33 Prozent, so dass Neuseeland die Satzangleichung der (Spitzen-)Steuersätze verteidigen konnte.

Die neuseeländischen Erfahrungen verdeutlichen sowohl die Vorteile als auch die Risiken einer Flat-Tax-Strategie. Die Vorteile liegen in einer äußerst systematischen, transparenten und relativ unkomplizierten Einkommensbesteuerung. Erst durch die niedrigen Steuersätze wurde es möglich, Einkommensarten konsistent in die Einkommensbesteuerung zu integrieren, die andernorts weiterhin große Privilegien genossen. So hat Neuseeland sogar die private Altersvor-

sorge voll und ganz in die Einkommensteuer einbezogen, was im internationalen Vergleich eine große Ausnahme darstellt (OECD 1992). Aber auch die Nachteile und Risiken der Flat-Tax-Strategie werden deutlich. Logischerweise folgen auch diese aus dem zentralen Charakteristikum der Flat Tax: der Gleichbehandlung aller Einkommen. Für einige steuerpolitische Ziele sind die Steuersätze immer noch zu hoch, für andere jedoch zu niedrig.

Zu hohe Steuersätze: Der neuseeländische Spitzensteuersatz von 33 Prozent war der neuseeländischen Regierung immer noch nicht niedrig genug, um wirklich alle Arten von Kapitaleinkommen in die Bemessungsgrundlage zu integrieren. Insbesondere Veräußerungsgewinne sind nach der Reform unbesteuert geblieben; und auch selbst genutztes Wohneigentum – welches circa 70 Prozent der Ersparnis der Haushalte darstellt – profitiert weiterhin von steuerlichen Privilegien (*TaxReview2001*). Darüber hinaus ist der Körperschaftsteuersatz von 33 Prozent mittlerweile für ein kleines Land wie Neuseeland schon wieder sehr hoch (vgl. Abbildung 2-2). Eine von der Regierung einberufene Steuerreformkommission hat deshalb in ihrem umfassenden Gutachten vorgeschlagen, den Steuersatz für neue ausländische Direktinvestitionen auf 18 Prozent zu senken. Die »Gleichmäßigkeit« der Besteuerung ist also nur annähernd erfüllt und ständig unter Druck.

Zu niedrige Steuersätze: Gleichzeitig waren die Steuersätze für Arbeitseinkommen eher zu niedrig. Die Folge war zum einen eine deutliche verteilungspolitische Schlagseite der Reform und zum anderen die fehlende Stabilität des neuen Steuerregimes. In Kapitel 2 hatten wir gesehen, dass die Protagonisten der Flat Tax in der Regel deren indirekte Progressionswirkung durch den Grundfreibetrag hervorheben. Solch einen Grundfreibetrag gibt es indes in Neuseeland nicht, wo Einkommensteuern im Prinzip schon ab dem ersten Dollar fällig werden. Umgekehrt: Gäbe es einen substantiellen Grundfreibetrag, dann bräuchte Neuseeland doch höhere Steuersätze, um seine hohe Einkommensteuerquote von circa 21 Prozent konstant zu halten – was die oben genannten Probleme zu hoher Steuersätze wiederum verschärfen würde.

Die neuseeländische Reform erhöhte für die Mehrheit der neuseeländischen Steuerzahler die Durchschnitts- und Grenzsteuersätze. Dies lag zum einen daran, dass die Steuersatzsenkungen durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die Erhöhung der Konsumsteuern überkompensiert wurden. Zum anderen führten die dennoch vorhandenen Ausfälle zu verstärkter Bedürftigkeitsprüfung bei den Sozialprogrammen, woraus hohe »Transferentzugsraten« für Bedürftige resultierten (Quiggin 1998; Boston 1999). Die eigentlichen Gewinner der Re-

form waren somit die Steuerzahler mit sehr hohen Arbeits- und Zinseinkommen, die von der Halbierung des Spitzensteuersatzes am meisten profitierten (Toder/Himes 1992). Selbst die Ökonomen der OECD – nicht gerade als Umverteilungsfanatiker bekannt – haben deshalb das neuseeländische System als »Zwangsjacke« für den Spitzensteuersatz bezeichnet (OECD 2000b: 164).

Angesichts dieser verteilungspolitischen Ergebnisse verwundert es nicht, dass sich kein gesellschaftlicher Konsens für die Flat Tax entwickelte. Anfang der neunziger Jahre setzten die neuseeländischen Bürger ein Verhältniswahlrecht und somit ein Mehrparteiensystem durch – nicht zuletzt, um wirtschaftspolitische Radikalkuren wie in den achtziger Jahren unmöglich zu machen. 1999 wählten sie eine neu ausgerichtete *Labour Party* an die Spitze einer Minderheitsregierung, die im Wahlkampf angekündigt hatte, den Spitzensteuersatz auf 39 Prozent zu erhöhen. Die Umsetzung dieses Plans war kein Problem, weil die Regierung die nötige Unterstützung im Einkammer-Parlament hatte und es in Neuseeland kein Verfassungsgericht gibt, das eine Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer als verfassungswidrig ansehen könnte.

Die Nachteile und Risiken der neuseeländischen Reformstrategie helfen zu verstehen, warum die Flat Tax bei den Regierungen der entwickelten Industrieländer weit weniger beliebt ist als bei den Steuertheoretikern am Schreibtisch. Eine ausreichende Erklärung liefern sie aber noch nicht. Zu beachten ist vor allem die hohe Einkommensteuerquote (Einnahmen/BIP) Neuseelands. Sie betrug in den neunziger Jahren durchschnittlich circa 21 Prozent, womit Neuseeland hinter Dänemark den zweiten Platz in der Welt belegte. Der Grund für diese hohe Quote ist, dass Neuseeland seinen Sozialstaat aus Steuern finanziert; Sozialabgaben gibt es nicht.

Es ist plausibel, dass mit zunehmender Einkommensteuerlast die Umsetzung einer Flat Tax immer schwieriger wird. Denn wie die beiden vorangegangenen Kapitel deutlich gemacht haben, liegen die Restriktionen der Einkommensbesteuerung beim Faktor Kapital. Viele Arten von Kapitaleinkommen sind äußerst »sensibel«, das heißt, ihre Besteuerung ist für den Staat mit hohen politischen, ökonomischen oder administrativen Kosten verbunden. Diese Kosten haben sich in einigen Bereichen durch die »Globalisierung« erhöht, sie waren jedoch schon immer relativ hoch. Wenn aber die Besteuerung der sensiblen Kapitaleinkommen nicht im Gleichklang mit der Belastung der Löhne erhöht werden kann, sondern *absoluten* Beschränkungen unterworfen ist, dann ist die Gleichbehandlung der beiden Arten von Einkommen umso schwerer, je höher das angestrebte Steueraufkommen ist.

Um diesen Punkt zu verdeutlichen, bietet sich als Beispiel ein Blick auf Dänemark an, dessen Einkommensteuerquote mit circa 29 Prozent noch einmal deutlich über der neuseeländischen liegt. Angesichts einer solchen Quote ist ein aufkommensneutraler Übergang zu einer Flat Tax fast unmöglich. Dies zeigen selbst die Berechnungen der Befürworter einer Flat Tax. So sah ein durchgerechneter Reformvorschlag für Dänemark einen flachen Steuersatz von 40 Prozent vor, verglichen mit einem Spitzensteuersatz von heute 59 Prozent (*Brøste Report* o.J.). Selbst unter der Annahme eines Selbstfinanzierungseffekts wären die Einnahmeausfälle solch einer Steuersatzsenkung allerdings so groß, dass auch in Dänemark der persönliche Grundfreibetrag der dänischen Einkommensteuer vollständig abgeschafft werden müsste (vgl. auch Nielsen/Frederiksen/Lassen 1999). Gleichzeitig müsste der Körperschaftsteuersatz von derzeit 30 auf 40 Prozent steigen, was sich ein kleines Land wie Dänemark angesichts des Steuerwettbewerbs kaum leisten kann (vgl. Abbildung 2-2). Es verwundert deshalb nicht, dass bisher nicht einmal die Konservativen und Liberalen in Dänemark das Projekt einer Flat Tax ernsthaft verfolgt haben.

Diese Einsicht legt jedoch als Umkehrschluss nahe, dass eine Flat Tax überall dort attraktiv sein sollte, wo die bestehende Einkommensteuerquote relativ niedrig ist – also zum Beispiel in den kontinentaleuropäischen Ländern, die ihre Sozialstaaten weitgehend aus Sozialbeiträgen finanzieren. Wie etwa in Deutschland: Hier betrug die Einkommensteuerquote in den neunziger Jahren durchschnittlich nur circa 11 Prozent, also wenig mehr als die Hälfte des neuseeländischen Werts. Deutschland sollte es also viel leichter fallen, zu einer Flat Tax überzugehen – ohne dafür den Grundfreibetrag abschaffen oder auch nur abschmelzen zu müssen. Genau auf dieser Einsicht basieren ja die Vorschläge für eine deutsche Flat Tax von deutlich unter 30 Prozent. Sollte man also nicht doch erwarten, dass zumindest in Ländern mit niedriger Einkommensteuerquote intensiv über die Flat Tax nachgedacht wird? Haben sich diese Länder nicht zumindest an die Flat Tax angenähert? Um diese Fragen zu beantworten, müssen wir den Zusammenhang zwischen dem Aufkommen von Einkommensteuern und ihrer Struktur etwas genauer untersuchen.

4.2 Die Rolle der Einkommensteuern im Steuer- und Abgabensystem

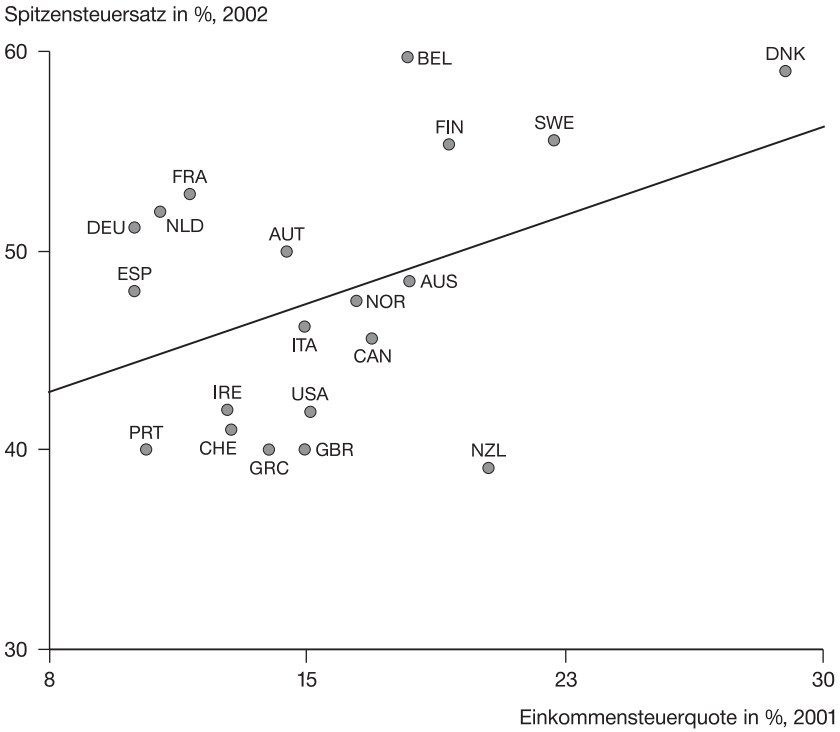
Wenn es stimmte, dass sich Länder mit niedriger Einkommensteuerquote (zum Beispiel Deutschland) eher dem Modell einer stark abgeflachten, aber gleichmäßigen Einkommensteuer annähern, dann müsste es einen statistischen Zusammenhang zwischen dieser Quote und dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer geben. Länder mit niedriger Einkommensteuerquote würden demnach versuchen, den Spitzensteuersatz soweit zu senken, dass er grundsätzlich auf alle Kapitaleinkommen angewendet werden kann. Länder mit hoher Einkommensteuerquote (zum Beispiel Dänemark) würden dagegen besonders »sensible« Arten von Kapitaleinkommen mit getrennten Steuersätzen belegen, so dass der Spitzensteuersatz höher bleiben kann. Lässt sich diese Hypothese mit den vergleichbaren Daten bestätigen?

Die Kurzantwort lautet: Nein. Ich werde zeigen, dass es nicht die Einkommensteuerquote (Einkommensteueraufkommen in Prozent des BIP) ist, mit der sich der Spitzensteuersatz eines Landes recht gut vorhersagen lässt, sondern die Abgabenquote (gesamtes Steuer- *und* Sozialbeitragsaufkommen in Prozent des BIP). Und ich werde eine Erklärungsskizze dafür anbieten, warum dies so ist. Zuvor ist ein kurzer Exkurs über den Vergleich von Steuer- und Abgabenquoten nötig.

Obwohl sich die OECD alle Mühe gibt, diese Quoten vergleichbar zu machen, hat dieses Unterfangen Grenzen. Diese liegen darin, dass gleiche wirtschaftliche Sachverhalte je nach Steuertechnik und Subventionstechnik zu unterschiedlichen Quoten führen können. Zwei für Deutschland wichtige Beispiele sind das Kindergeld und die Eigenheimzulage. Seit 1996 wird das Kindergeld nicht mehr von den Arbeitsämtern als offene Subvention an die Familien gezahlt, sondern grundsätzlich in Form eines vom Arbeitgeber vorgenommenen Steuerabzugs (Homburg 2000: 22). Gemäß den OECD-Abgrenzungen, die auf der Finanzstatistik beruhen, sinkt dadurch sowohl die Staatsquote (Ausgaben in Prozent des BIP) als auch die Einkommensteuerquote, ohne dass sich am Ausmaß der Staatstätigkeit etwas geändert hätte. Ähnliches gilt für die Eigenheimzulage. Im Ergebnis, so die Bundesbank (2002: 16), wird »das steuerliche Belastungsniveau in Deutschland in zunehmendem Maße … unterzeichnet«.

Die gleichen Probleme ergeben sich beim internationalen Vergleich der Abgabenquoten. Während die OECD auf der Grundlage der Finanzstatistik für das Jahr 2001 auf einen Wert von 36,4 Prozent kommt, errechnet die Bundesbank

Abbildung 4-1 Einkommensteuerquoten und Spitzensteuersätze, 2001/2002

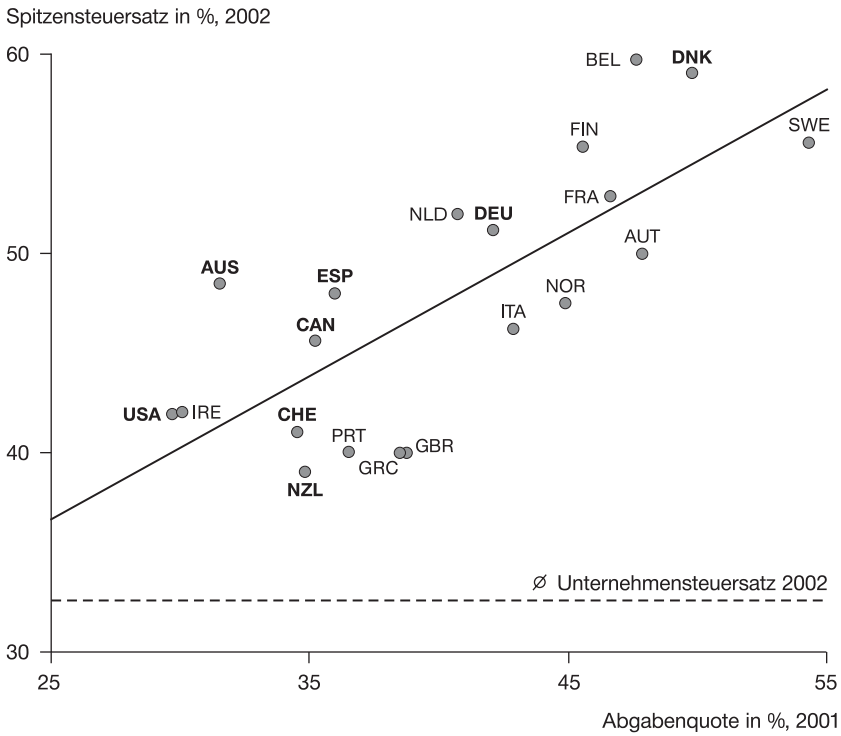


Anmerkung: Einkommensteuerquoten waren für das Jahr 2002 noch nicht verfügbar.
Quellen: Einkommensteuerquote: OECD (2002), Ergänzungen wurden auf der Basis einer OECD-Presseerklärung von 10. Oktober 2002 vorgenommen; Spitzensteuersatz: siehe Anhang.

(2002: 17) auf der Grundlage der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) eine deutsche Abgabenquote von 42,1 Prozent. Diese große Diskrepanz von 5,7 Prozentpunkten liegt zum einen daran, dass die VGR die oben genannten Leistungen als Ausgaben und nicht als Steuerminderungen betrachtet. Quantitativ noch wichtiger sind jedoch ähnliche Abgrenzungsunterschiede bei den Sozialbeiträgen (Karl-Bräuer-Institut 2000).

Mit dieser Problematik wird folgendermaßen umgegangen. Was die Einkommensteuerquoten angeht, sind die OECD-Daten für den internationalen Vergleich alternativlos. Es gilt aber, nicht zu vergessen, dass die »richtige« deutsche Einkom-

Abbildung 4-2 Abgabenquoten und Spitzensteuersätze, 2001/2002



Anmerkungen: Abgabenquoten waren für das Jahr 2002 noch nicht verfügbar. In den durch Fettdruck kenntlich gemachten Ländern werden private Zinsen gemeinsam mit Arbeitseinkommen und im normalen progressiven Tarif besteuert.
Quellen: Abgabenquoten: Deutsche Bundesbank (2002); OECD Statistical Compendium; Spitzensteuersatz: siehe Anhang. Die Informationen über die Behandlung privater Zinseinkommen stammen aus BMF (2002a), Dalsgaard (2001) und Huizinga/Nicodeme (2004).

mensteuerquote – ebenso wie die anderer Länder – dabei unterschätzt werden mag. Für den Vergleich der Abgabenquoten verwende ich, soweit verfügbar, die Daten der Bundesbank (2002: 17), um Einwänden vorzubeugen, die deutsche Abgabenbelastung sei unterzeichnet. Gleichwohl gilt meine grundlegende Schlussfolgerung, dass die Abgabenquote eines Landes der bessere Prädiktor seines Spitzensteuersatzes ist, unabhängig vom verwendeten Messkonzept.

Betrachten wir zunächst den Zusammenhang zwischen Spitzensteuersatz und *Einkommensteuerquote* (Abbildung 4-1).[1] Wie oben ausgeführt, ist es plausibel, dass sich Länder mit niedrigerer Einkommensteuerquote eher dem Ideal einer Flat Tax anpassen, welche alle Einkommensarten gleichmäßig und mit einem niedrigen Satz besteuert. In der Tat gibt es einen entsprechenden statistischen Zusammenhang, obwohl er nicht besonders stark ist (r=0,46). Auffällig sind vor allem zwei »Gruppen« von Ausreißern: einerseits die kontinentaleuropäischen Länder (DEU, NLD, FRA, BEL) mit unerwartet hohen Spitzensteuersätzen und andererseits Neuseeland mit einem unerwartet niedrigen Spitzensteuersatz. Was alle diese Länder gemein haben, ist, dass ihre Einkommensteuerquoten die Abgabenquoten sehr schlecht widerspiegeln. Die kontinentaleuropäischen Sozialversicherungsländer haben mit die geringsten Einkommensteuerquoten, obwohl ihre Gesamtabgabenbelastung recht hoch ist. Umgekehrt kombiniert Neuseeland eine sehr hohe Einkommensteuerquote mit einer relativ geringen Abgabenquote. Könnte es sein, dass die Festlegung des Spitzensteuersatzes stärker von der Abgabenquote als von der Einkommensteuerquote abhängt?

Der in Abbildung 4-2 dargestellte statistische Zusammenhang unterstützt diese Vermutung. Er ist stärker, und die einzelnen Fälle streuen weniger um die Regressionsgrade (r=0,76). Die Spitzensteuersätze aller fünf oben genannten »Problemfälle« werden durch die Abgabenquote deutlich besser vorhergesagt als durch die Einkommensteuerquote. Natürlich darf man diesen Befund nicht überbewerten. Steuerpolitiker schlagen nicht die Abgabenquote ihres Landes nach, wenn sie den Spitzensteuersatz festlegen. Der statistische Zusammenhang ist meines Erachtens nicht völlig zufällig, sondern unterstützt die Hypothese, dass Regierungen bei der Festlegung der Einkommensteuerstruktur auch den Rest des Steuersystems im Blick haben.[2] Dies ist auch theoretisch plausibel. In Ländern

1 Abbildungen 4-1 und 4-2 vergleichen jeweils die letzten Jahre, für die Daten verfügbar waren: 2001 bei den Belastungsquoten und 2002 beim Spitzensteuersatz. Der japanische Fall wird im Folgenden als statistischer Ausreißer vernachlässigt. Japan verbindet die geringste Abgaben- und Einkommensteuerquote der entwickelten OECD-Länder (27,5 beziehungsweise 5,9 Prozent in 2001) mit einem immer noch sehr hohen Spitzensteuersatz von 50 Prozent. Die Einbeziehung Japans würde am grundsätzlichen Muster in den beiden Abbildungen nichts ändern.

2 Gegen die Zufälligkeit des Zusammenhangs spricht auch folgender Befund. Anhand der von der OECD berechneten Abgabenquoten, die über längere Zeiträume verfügbar sind, lässt sich zeigen, dass die Korrelation seit Mitte der achtziger Jahre mehr oder weniger stabil ist – trotz des generellen Abwärtstrends beim Spitzensteuersatz.

mit hohen Abgaben-, aber niedrigen Einkommensteuerquoten wird der überwiegende Teil der Einnahmen von Steuern und Abgaben erbracht, die in großem Maße als proportionale und teils regressive »Steuern« auf den Faktor Arbeit angesehen werden können. In diesen Ländern hat die progressive Einkommensteuer deshalb häufig eine Art kompensatorische Funktion für die Arbeitsbesteuerung insgesamt. In Ländern mit niedriger Abgaben-, aber hoher Einkommensteuerquote hat die Einkommensteuer diese Funktion nicht oder in geringerem Maße. Diese mögliche Kompensationsfunktion der Einkommensteuer soll im Folgenden eingehender analysiert werden.

Betrachten wir zunächst, mit welchen Steuern und Abgaben der Staat seine Einnahmen deckt. Neben den Einkommen- und Körperschaftsteuern sind drei weitere Steuerarten von Bedeutung:

- Steuern auf Vermögen und Vermögensverkehr (zum Beispiel Grund- und Erbschaftsteuer);
- Verbrauchssteuern (insbesondere Mehrwertsteuern);
- Sozialbeiträge der Arbeitnehmer und Arbeitgeber.

Der Einfachheit halber spreche ich im Folgenden von »Steuern«, auch wenn ich die Sozialbeiträge einbeziehe, da diese »steuerähnlichen Charakter« (Homburg 2000: 23) besitzen (siehe auch schon Mann 1929: 88).[3]

Die Steuern auf Vermögen und Vermögensverkehr müssen uns hier nicht näher beschäftigen. Der Hauptgrund ist, dass sie quantitativ eine untergeordnete Rolle spielen, vor allem in den Ländern mit hohen Abgabenquoten. Am höchsten sind Vermögensteuern (insbesondere Grundsteuern) in Ländern mit niedrigen Abgabenquoten – den angelsächsischen Ländern, Japan und der Schweiz. In den zehn Ländern mit überdurchschnittlichen Abgabenquoten erbrachten Vermögensteuern im Jahr 2001 dagegen nur etwa 3,4 Prozent des gesamten Steueraufkommens (OECD 2002). Ganz anders sieht es in Bezug auf Sozialabgaben und Konsumsteuern aus. Diese erbrachten bei den Ländern mit überdurchschnittlichen Abgabenquoten durchschnittlich etwa 57 Prozent der Steuereinnahmen.[4] Der entscheidende Punkt ist nun, dass Sozialabgaben und Konsumsteuern in großem Maße

3 Für einen Überblick über die Steuersysteme in OECD-Ländern siehe Wagschal (2001).

4 Henry Simons, einer der gedanklichen Väter der »synthetischen« Einkommensteuer (Simons 1938), glaubte, dass Steuergerechtigkeit nur erreichbar sei, wenn fast das gesamte Steueraufkommen durch Einkommensbesteuerung erzielt wird (Hettich / Winer 1999: 110). Offensichtlich ist dies in den meisten Industrieländern nicht einmal annähernd der Fall.

Steuern auf Arbeitseinkommen darstellen, die zudem grundsätzlich *proportional und teils regressiv* sind.

Zunächst zur ersten Feststellung. Warum sind Sozialabgaben und Konsumsteuern im Wesentlichen Steuern auf den Faktor Arbeit? Schließlich werden zum Beispiel Sozialabgaben in der Regel auch von den Arbeitgebern bezahlt. Der Grund liegt darin, dass bei keiner Steuer der *Steuerschuldner* notwendig identisch mit dem *Steuerträger* ist. Die Steuerlast kann im Wirtschaftsprozess »überwälzt« werden. Worauf es letztlich ankommt, ist der Keil, den Steuern zwischen den »Brutto-Arbeitslohn« eines Steuerzahlers und der Menge an Gütern treiben, die der Steuerzahler damit kaufen kann (»Netto-Konsumlohn«); und dieser Keil ergibt sich als Summe aus den Sozialabgaben von Arbeitnehmern *und* Arbeitgebern, den meisten Konsumsteuern und den Einkommensteuern auf Arbeit (Nickell/Layard 1999: 3037). Wie stark diese gesamte Steuerlast von den Arbeitseinkommen getragen wird, hängt von zahlreichen Faktoren ab, zum Beispiel davon, wie viel Macht das nationale Lohnverhandlungssystem Arbeitgebern und Arbeitnehmern im Lohnsetzungsprozess gibt. Es sprechen jedoch gewichtige theoretische Gründe und empirische Evidenz dafür, dass alle drei Arten von »Steuern« weitgehend von den Arbeitseinkommen getragen werden (siehe zum Beispiel Nickell/Layard 1999; Homburg 2000: 11, Kapitel 4). Ein renommierter Arbeitsmarktforscher wie Stephen Nickell kann deshalb lapidar behaupten: »Ich betrachte Sozialabgaben, Einkommensteuern und Konsumsteuern im Wesentlichen als Steuern auf Arbeit« (Nickell 2002: 148).[5]

Die Besteuerung der Faktors Arbeit nimmt also unterschiedliche Gestalt an. Verschiedene Länder kombinieren die drei Steuerarten in unterschiedlichem Maße. Einige Länder belasten Arbeit vor allem über Einkommen- und Konsumsteuern (zum Beispiel Dänemark), andere vor allem über Konsumsteuern und Sozialabgaben (zum Beispiel Frankreich) und wieder andere vor allem über Einkommensteuern und Sozialabgaben (zum Beispiel Schweiz). Was die Gesamtbelastung des Faktors Arbeit angeht, ist das Ergebnis dasselbe. Hier ist weniger entscheidend, welche Steuerarten ein Land benutzt, sondern vielmehr, wie hoch ein Land insgesamt besteuert. Dies lässt sich auch statistisch zeigen. So haben sich in

5 Dass die Mehrwertsteuer als wichtigste Verbrauchssteuer weitgehend auf den Faktor Arbeit fällt, ergibt sich schon aus der Diskussion in Kapitel 2. Die in Europa angewandten Steuern sind »Mehrwertsteuern des Konsumtyps«, das heißt, ihre Bemessungsgrundlagen entsprechen im Prinzip denen direkter Ausgabensteuern (Homburg 2000: 139–146). Sie stellen also die Kapitaleinkommen steuerfrei und belasten vor allem den Faktor Arbeit.

jüngster Zeit empirische Ökonomen daran gemacht, die effektive Belastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen sowie Konsum empirisch zu ermitteln (zum Beispiel Hettich/Schmidt 2001; OECD 2001c; Carey/Rabesona 2002). Dabei werden die Einnahmen der verschiedenen Steuerarten den drei Steuerbemessungsgrundlagen zugeordnet, um dann mit Hilfe der Daten aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung »effektive Steuersätze« zu berechnen. Korreliert man nun die oben benutzte Abgabenquote der OECD-Länder mit ihrem effektiven Steuersatz auf Arbeit und Konsum (für das Jahr 2000), so ergibt sich ein äußerst starker statistischer Zusammenhang von $r=0{,}92$.[6] Eine hohe Gesamtabgabenlast übersetzt sich also mehr oder weniger direkt in eine hohe Belastung des Faktors Arbeit, auch wenn diese Belastung institutionell unterschiedlich gestaltet ist.[7] Wir könnten deshalb in Abbildung 4-2 statt der Abgabenquote auch den effektiven Steuersatz auf Arbeit und Konsum benutzen, ohne dass sich an dem Zusammenhang mit den Spitzensteuersätzen etwas ändern würde.

Welche Form die Besteuerung des Faktors Arbeit annimmt, ist freilich *nicht* unerheblich für die Progressivität der Arbeitsbesteuerung. Denn während Einkommensteuern in der Regel progressiv ausgestaltet sind und hauptsächlich niedrige Arbeitseinkommen schonen, sind Konsumsteuern und Sozialabgaben proportionale und teils regressive Steuern. Konsumsteuern sind grundsätzlich proportional. Sie werden häufig als regressiv betrachtet, weil sie Kapitaleinkommen nicht belasten. Hier interessiert uns jedoch die Progression *innerhalb* der Arbeitsbesteuerung, weshalb wir Konsumsteuern vereinfacht als proportional betrachten können. Sozialabgaben können dagegen regressiv sein, insbesondere im oberen Teil der Einkommensskala – zum einen weil es Beitragsbemessungsgrenzen gibt, oberhalb derer das Einkommen nicht mehr berücksichtigt wird, und zum anderen, weil Sozialabgaben typischerweise bei der Bemessung der Einkommensteuer geltend gemacht werden können (OECD 2001b: 19–20).

Drei kurze Beispiele mögen den Punkt noch klarer machen. Schweden und Neuseeland haben nicht nur ähnliche Einkommensteuerquoten (Abbildung 4-1), sondern auch ähnliche Konsumsteuerquoten (11 beziehungsweise 12,5 Prozent im Jahr 2001). Anders als Neuseeland erhebt Schweden aber *zusätzlich* Sozial-

---

6 Die dabei verwandten Daten stammen aus Carey und Rabesona (2002). Ich danke David Carey für die freundliche Überlassung der Zeitreihen.

7 Das gleiche Ergebnis zeigt sich, wenn man längere Zeiträume betrachtet und die Abgabenquoten der OECD verwendet. Für die Durchschnittswerte des Zeitraums 1990–2000 etwa beträgt die Korrelation zwischen Abgabenquote und Arbeit/Konsum-Steuersatz 0,93.

abgaben in Höhe von fast 16 Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Dies hilft zu verstehen, warum der Spitzensatz der Einkommensteuer in Schweden rund 17 Prozentpunkte über dem in Neuseeland (56 – 39 Prozent) liegt. Weil Neuseeland keine Sozialabgaben erhebt, kann es sich eher leisten, die Einkommensteuer in Punkto Progression einer Sozialabgabe anzunähern. Österreich hat dagegen eine deutlich geringere Einkommensteuerquote als Neuseeland, jedoch einen höheren Spitzensteuersatz. Ein Grund dafür ist, so meine ich, dass Österreich relativ hohe Sozialabgaben und Konsumsteuern erhebt und deshalb eine stärker progressive Einkommensteuer gewählt hat.

Kommen wir nun zurück zum Ausgangspunkt der Argumentation. Die kleine Fallstudie der Flat-Tax-Einführung in Neuseeland führte zu der Hypothese, dass Länder mit »kleineren« Einkommensteuern eher versuchen werden, sich an das Ideal einer gleichmäßigen, aber stark abgeflachten Steuer anzunähern. Diese Hypothese hat sich nicht bestätigt. Vielmehr scheint die Abgabenquote insgesamt entscheidend zu sein. Die veränderte Hypothese lautet also: *Je höher die Abgabenquote eines Landes – und damit die Belastung der Arbeitseinkommen – desto eher werden sich Regierungen für eine differenzierte oder duale Steuer entscheiden.* Lässt sich diese Hypothese untermauern? Ja. Fast alle Länder mit überdurchschnittlichen Abgabenquoten haben das Ideal einer gleichmäßigen, »synthetischen« Einkommensteuer seit langem *de facto* aufgegeben und betreiben stattdessen differenzierte oder duale Einkommensteuern. Diese Tatsache lässt sich zunächst anhand zweier einfacher quantitativer Tests zeigen.

Der erste Test betrifft die Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und dem Spitzensatz der Einkommensteuer. Wie in Kapitel 3 gezeigt, sollten diese beiden Sätze in einer idealen synthetischen Einkommensteuer identisch sein. Der Streit um diese Idealvorstellung hat ja große Teile des steuerpolitischen Diskurses in Deutschland dominiert. Man kann deshalb die Satzspreizung als einen Indikator dafür nehmen, wie stark ein Land vom Ideal der gleichmäßigen Einkommensteuer abweicht. Aus diesem Grund ist in Abbildung 4-2 auch der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz der berücksichtigten Länder für das Jahr 2002 eingezeichnet, der bei 32,6 Prozent lag. Wir können uns auf diesen Durchschnittswert konzentrieren, weil ein systematischer Zusammenhang zwischen Körperschaftsteuersatz und Abgabenquote nicht existiert.[8] Das Muster in

8 Bezieht man alle einundzwanzig Industrieländer ein, ergibt sich $r = -0{,}13$. Vernachlässigt man die beiden statistischen »Ausreißer« Japan und Irland, ergibt sich eine schwache nega-

der Abbildung bestätigt unsere Hypothese. Mit der Abgabenquote steigt auch die Satzspreizung. Am größten ist sie verständlicherweise in kleinen Ländern mit sehr geringen Körperschaftsteuersätzen, am kleinsten in großen Ländern mit relativ hohen Körperschaftsteuersätzen. In Dänemark betrug die Satzspreizung 29 (59–30), in den USA dagegen nur etwa 3 (42–39) Prozentpunkte.

Der zweite Test betrifft die Zinsbesteuerung. In einer idealen synthetischen Einkommensteuer sollten Zinsen gemeinsam mit allen anderen Einkommen progressiv besteuert werden. Da Zinsen angesichts mangelnder internationaler Kooperation (Informationsaustausch) relativ leicht hinterzogen werden können, sind zahlreiche Länder zu so genannten Abgeltungssteuern übergegangen. Dabei handelt es sich um eine von der progressiven Einkommensteuer abgetrennte proportionale Steuer, die direkt an der »Quelle« (der Bank) einbehalten wird. In Bezug auf die Abgeltungssteuern ist kein so klares Bild zu erwarten. Denn wie wir in Kapitel 3 am Beispiel von CDU/CSU und FDP gesehen haben, plädieren auch Befürworter eines stark abgeflachten Steuertarifs mittlerweile für Abgeltungssteuern. Nichtsdestotrotz lässt sich vorhersagen, dass sich Länder mit niedrigeren Abgabenquoten und damit flacheren Einkommensteuertarifen am längsten gegen die Ausgliederung der Zinsen aus der Einkommensteuer stemmen. Abbildung 4-2 legt nahe, dass dies tatsächlich der Fall ist. In dem Streudiagramm sind die Länder hervorgehoben, die Zinsen noch immer im Rahmen der normalen Tarifprogression behandeln. Wie man sieht, sind dies weit überwiegend Länder mit unterdurchschnittlichen Abgabenquoten und somit flacheren Einkommensteuern. Die einzigen Ausnahmen sind Deutschland und Dänemark. Wie wir wissen, wird der deutsche Spitzensteuersatz aber spätestens 2005 noch einmal deutlich niedriger liegen als 2002; und überdies ist die Einführung einer Abgeltungssteuer wohl ohnehin nur eine Frage der Zeit. Der einzige echte Ausreißer ist daher der dänische Fall, auf den Kapitel 5 näher eingehen wird.

Festzuhalten ist, dass es in der Tat vor allem die Länder mit unterdurchschnittlichen Abgabenquoten sind, die sich ernsthaft bemühen, dem Ideal der gleichmäßigen Besteuerung aller Einkommensarten einigermaßen nahe zu kommen. Dieser Eindruck bestätigt sich auch bei genauerer Betrachtung der einzelnen Länder. Etwas vereinfacht kann man sagen, dass mit steigender Abgabenquote

---

tive Korrelation von (r=–0,21). Dies liegt daran, dass die kleinen skandinavischen und kontinentaleuropäischen Länder wegen des Steuerwettbewerbs geringere Körperschaftsteuersätze (Kapitel 2) und gleichzeitig überdurchschnittliche Abgabenquoten haben.

die *progressive* Einkommensteuer zunehmend zu einer reinen Steuer auf die Arbeitseinkommen wird. Am einen Ende des Kontinuums liegt Neuseeland, das fast alle Kapitaleinkommen in die progressive Einkommensteuer einbezieht (Abschnitt 4.1 oben). Am anderen Ende liegen Finnland, Norwegen und Schweden. Diese Länder haben duale Einkommensteuern gewählt, bei denen der progressive Tarif *ausschließlich* auf Arbeitseinkommen angewendet wird (Sørensen 1998b). Doch auch in den anderen Ländern mit überdurchschnittlichen Abgabenquoten wie Österreich, Frankreich, Italien oder den Niederlanden werden die meisten Arten von Kapitaleinkommen *nicht* progressiv und gemeinsam mit den Arbeitseinkommen besteuert (Blotnicki/Heckly 1998; Messere 1998; Genser 1999; Bordignon/Giannini/Panteghini 2000, 2001; Cnossen/Bovenberg 2001). Ein gutes Beispiel sind die Niederlande. Nach der letzten großen Steuerreform unterliegen die meisten Kapitaleinkommen nur noch einer so genannten Sollertragsbesteuerung (Cnossen/Bovenberg 2001). Auf eine angenommene Verzinsung des Kapitals von 4 Prozent wird ein proportionaler Steuersatz (30 Prozent) angewendet.[9] Ein Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten ist nicht möglich (Schedulenbesteuerung). Die Besteuerung der Arbeitseinkommen ist dagegen progressiv geblieben; der Spitzensteuersatz liegt nach der Reform mit 52 Prozent fast so hoch, wie er in Deutschland schon Mitte der achtziger Jahre war.

Dieser Befund fügt sich gut in die bisherige Argumentation ein. Spitzensteuersätze sind nur als Spitzensteuersätze auf Arbeitseinkommen vergleichbar, da sie in Hochsteuerländern gar nicht oder kaum auf Kapitaleinkommen angewendet werden. Weil dies so ist, kann die Progression der Einkommensteuer auch das Niveau und die Progression der Abgabenlast des Faktors Arbeit außerhalb der Einkommensteuer berücksichtigen. Die in Abbildung 4-2 dargestellte Korrelation legt nahe, dass dies so ist. Darüber hinaus spricht sie dafür, dass die Spitzensteuersätze durchaus aussagekräftige, wenngleich grobe Indikatoren für die Progressivität der Einkommensbesteuerung darstellen. Diese Sichtweise wird dadurch unterstützt, dass die Spitzensteuersätze mit OECD-Indikatoren für die Lohnsteuer-Progressivität stark korrelieren.[10]

---

9 In der Terminologie aus Kapitel 2 lässt sich vereinfacht sagen: Die Niederlande besteuern nur noch Kapitaleinkommen im engeren Sinne, Reingewinne sind dagegen steuerfrei gestellt. In dieser Hinsicht ist das niederländische System also die Umkehrung einer Ausgabensteuer.

10 Auf der Grundlage aller Informationen über die Einkommensteuersysteme der OECD-Länder (Steuersätze, Freibeträge, etc.) berechnet die OECD Durchschnittssteuersätze für

Fassen wir also zusammen:

1. Der Spitzensteuersatz eines typischen Hochsteuerlandes gilt (fast) nur für Arbeitseinkommen.
2. Er ist ein brauchbarer Indikator für die Progressivität der Arbeitsbesteuerung *innerhalb* der Einkommensteuer.
3. Das Ausmaß dieser Progression spiegelt aber auch die Belastung der Arbeitseinkommen außerhalb der Einkommensteuer wider. Aus diesem Grund sollte die Einkommensteuer nicht isoliert vom Rest des Steuer- und Abgabensystems betrachtet werden.

4.3 Deutschlands Reformprofil im internationalen Vergleich

Wir sind nun in der Lage, das deutsche Steuerreformprofil im internationalen Vergleich klarer zu umreißen. Im Gegensatz zu einer rein nationalen Betrachtung erscheinen nun ganz andere Aspekte der deutschen Reformgeschichte erklärungsbedürftig. Der wichtigste Punkt ist die Tatsache, dass mit Neuseeland bisher nur ein OECD-Land einen ernsthaften Versuch unternommen hat, sich an das Modell der wirklich gleichmäßigen, aber flachen Steuer anzunähern. Alle anderen fortgeschrittenen Industrieländer – und besonders solche mit hohen Abgabenquoten – haben sich dagegen für differenzierte oder duale Einkommensteuern entschieden. Diese Einsicht führt zu ganz anderen Fragen.

Aus rein deutscher Perspektive erscheint erklärungsbedürftig, warum sich die SPD als einzige Partei nicht am Ideal der umfassenden Einkommensteuer orientiert. Schließlich betonen mittlerweile auch CDU/CSU und die Grünen vor allem die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und sind zu einer weiteren Abflachung des Tarifs bereit. Aus international vergleichender Perspektive ist das Gegenteil der Fall. Die Policy-Präferenzen der SPD erscheinen als Normalfall, während insbesondere die Präferenzen von CDU/CSU und FDP erklärungsbedürftig werden.

Steuerzahler mit unterschiedlichen Lohneinkommen (OECD 2003b). Durch den Vergleich dieser Steuersätze lassen sich Indikatoren für Hoch- und Niedriglohnprogressivität bilden (OECD 2001b: 19). Berechnet man den Durchschnitt aus diesen beiden Maßzahlen (ohne Sozialabgaben oder indirekte Steuern) und korreliert ihn mit den oben betrachteten Spitzensteuersätzen, so zeigt sich ein starker Zusammenhang ($r = 0{,}8$ für das Jahr 2002).

Denn in den anderen Industrieländern – vor allem in solchen mit hohen Abgabenquoten – haben selbst Rechts-Parteien und Mitte-Rechts-Parteien eher die Steuerreformen verfolgt, wie sie der deutschen SPD vorschwebten. Die dualen Einkommensteuern in Skandinavien sind allesamt entweder unter Mitte-Rechts-Regierungen oder mit Zustimmung der entsprechenden Parteien eingeführt worden (Ganghof 2003a: Kapitel 7). Ähnliches gilt für die kontinentaleuropäischen »Sozialversicherungsländer«. Die differenzierte Besteuerung in Österreich basiert auf einem Kompromiss zwischen Sozialdemokraten und Volkspartei und auch die neuesten Steuerreformpläne der Mitte-Rechts-Regierung von Volkspartei und Freiheitlichen sehen keine Senkung des Spitzensteuersatzes von 50 Prozent vor. Ein ähnliches Bild zeigt sich in den Niederlanden. Die jüngste umfassende Einkommensteuerreform wurde von einer Koalition aus Rechtsliberalen (VVD), Linksliberalen (D66) und Sozialdemokraten (PvdA) beschlossen und hat einen Spitzensteuersatz von 52 Prozent etabliert.

Dies bedeutet nicht, dass sich die steuerpolitischen Präferenzen rechter und linker Parteien andernorts nicht unterscheiden. Nur gab es in den meisten Ländern viel weniger Streit um das zu verfolgende Grundmodell der Einkommensteuer (flach, dual oder differenziert). Marktliberale und konservative Parteien bemühten sich in der Regel um niedrigere Steuern für Kapital und Arbeitseinkommen, indes beharrten sie nicht auf der Annäherung an den Idealtyp einer Flat Tax. Stattdessen gab es in den meisten Ländern einen Konsens über die Notwendigkeit einer differenzierten oder dualen Grundstruktur, in deren Rahmen dann begrenztere Konflikte über die Festlegung der Steuersätze ausgetragen werden konnten.

Dass es diese Konflikte zu Genüge gab, zeigen einige Beispiele (Ganghof 2003a). Wie oben diskutiert, haben marktliberale Regierungen in Neuseeland einen extrem niedrigen Spitzensteuersatz durchsetzen können und eine sozialdemokratische Minderheitsregierung hat ihn anschließend wieder erhöht. In Australien wollte die marktliberale Regierung unter Premierminister Howard den Spitzensteuersatz absenken, sie wurde daran aber unter anderem von den »Democrats« im Senat gehindert (Ganghof/Eccleston 2004). In Schweden haben die Liberalen ihre Vetomacht unter einer sozialdemokratischen Minderheitsregierung ausgenutzt, um den Spitzensteuersatz auf circa 51 Prozent zu senken. Als die Sozialdemokraten jedoch auf die Unterstützung linker Parteien im Parlament setzen konnten, erhöhten sie den Spitzensteuersatz 1996 wieder auf circa 57 Prozent. In Norwegen haben die *oppositionellen* Sozialdemokraten ihre Macht gegenüber einer kleinen bürgerlichen Minderheitsregierung genutzt, um den Spitzensteuer-

satz ab 2002 von 41,5 auf 47,5 Prozent zu erhöhen. Es gab also in anderen Ländern die üblichen Links-Rechts-Gegensätze, doch waren die politisch ausgetragenen Konflikte begrenzt. Hingegen gab es selten ernsthaften Streit um das Grundmodell der Einkommensbesteuerung, und der Konflikt um das Niveau der Steuersätze spielte sich auch in engen Grenzen ab. Dies lässt sich mit Blick auf Abbildung 4-2 veranschaulichen. Die politischen Konflikte um den Spitzensteuersatz drehten sich darum, ob und wie stark ein Land unter- oder oberhalb der Regressionslinie liegen sollte. Aber weder wollten die Linksparteien in Neuseeland einen Spitzensteuersatz von 60 Prozent, noch forderten die Rechtsparteien in Dänemark einen Spitzensteuersatz von 30 Prozent.

Der internationale Vergleich unterstützt somit die Schlussfolgerungen der historischen Fallanalyse in Kapitel 3. Drei Punkte sind besonders hervorzuheben. Erstens legt auch der internationale Vergleich eine wichtige Rolle des Bundesverfassungsgerichts nahe. Warum sich insbesondere die Union zunehmend am Ideal einer Flat Tax orientiert hat, lässt sich ohne die Dominanz verfassungsrechtlicher Erwägungen in der deutschen Steuerpolitik kaum erklären. In keinem anderen Land der Welt sehen sich Regierungen in steuerpolitischen Fragen einer so starken richterlichen Kontrolle gegenüber. Dies liegt zum einen daran, dass es in vielen Ländern überhaupt keine nennenswerte oder eine nur sehr schwache richterliche Kontrolle gibt (Alivizatos 1995; Lijphart 1999). Zum anderen spielt diese Kontrolle auch dort, wo sie generell bedeutsam ist, wie etwa in den USA, *in der Steuerpolitik* eine geringe Rolle (vgl. Thiele 1999). So stellt Joachim Lang auf unser Thema bezogen fest, dass die Auflösung des Konflikts zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Verfassungsgerechtigkeit des deutschen Steuerrechts – anders als in anderen Ländern – durch die grundrechtlichen Schranken »erheblich … erschwert« wurde; »[d]ie deutsche steuerverfassungsrechtliche Theorie und Praxis stellt sich wohl als die strengste in der Welt dar« (Lang 2001: 54–55).

Kapitel 3 hat detailliert nachgezeichnet, wie die *Kombination* aus Steuerwettbewerb und antizipierten verfassungsrechtlichen Hürden zu einer stetigen Radikalisierung der steuerpolitischen Präferenzen von Union und FDP geführt hat. Da eine starke Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer unter verfassungsrechtlichem Vorbehalt stand, wurde das Ideal einer gleichmäßigen, aber stark abgeflachten Einkommensteuer zunehmend zum Leitbild dieser beiden Parteien, aber auch der Grünen. Die historische und die vergleichende Analyse stützen sich also wechselseitig.

Damit kommen wir zum zweiten Punkt: *der Konflikthaftigkeit der deutschen Einkommensteuerreform*. Auch diese wird durch den internationalen Vergleich

verständlicher. Dass die SPD als die relevante linke Partei in der Steuerpolitik den Präferenzwechsel (oder besser: Strategiewechsel) hin zum Ideal der Flat Tax nicht mitmachte, ist nun leicht nachzuvollziehen. Sie hatte mit Blick auf die Erfahrungen anderer Länder guten Grund, das Modell einer dualen oder differenzierten Einkommensteuer zu verfolgen. Umgekehrt war es angesichts der geringen deutschen Einkommensteuerquote für eine sich radikalisierende marktliberale Partei wie die FDP attraktiv, sich auf das Ideal der Flat Tax festzulegen. In einem Land mit hoher Einkommensteuerquote wäre dies nur schwer möglich gewesen. In Deutschland dagegen war die Flat Tax für die Liberalen eine realistische Option, welche die Progression für höhere Einkommen deutlich reduziert und das Aufkommenspotential der Einkommensteuer restringiert. Vor diesem Hintergrund erscheint das Scheitern der Petersberger Steuervorschläge nicht besonders überraschend.

Drittens unterstreicht der internationale Vergleich auch die wichtige Rolle der institutionellen Vetospieler Bundesrat und Bundesverfassungsgericht bei der Steuerreform 2000. Wie wir gesehen haben, haben linke Parteien in anderen Ländern konsistent für duale oder differenzierte Einkommensteuern plädiert, und sie haben sich konsequent für die Erhöhung des Aufkommens und der Progressivität der Einkommensbesteuerung eingesetzt. Wenn sie gegenüber Mitte-Rechts-Regierungen eine Vetoposition einnahmen, haben sie eine Absenkung des Spitzensteuersatzes verhindert (wie zum Beispiel in Australien); wenn sie selbst an der Regierung waren und nicht die Zustimmung von konservativen oder liberalen Parteien brauchten, haben sie den Spitzensteuersatz häufig erhöht (wie in den USA, Neuseeland oder Schweden). Manchmal gelang es ihnen sogar, den Spitzensteuersatz aus der Opposition heraus zu erhöhen (wie in Norwegen). Nur in Deutschland wurde unter einer sozialdemokratisch geführten Regierung der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer von einem überdurchschnittlichen auf ein unterdurchschnittliches Niveau gesenkt (von 56 auf 44 Prozent einschließlich Solidaritätszuschlag). Hätte die Koalition ihre Koalitionsvereinbarung umgesetzt, wäre sie dagegen in etwa auf der in Abbildung 4-2 dargestellten Position verblieben.

Deutschland ist damit auch das einzige Land mit überdurchschnittlicher Abgabenquote, dessen Steuerpolitik sich weiterhin stark am Ideal der umfassenden Einkommensteuer mit Angleichung zwischen Körperschaft- und Spitzensteuersatz orientiert. Insofern ist es nicht verwunderlich, dass Deutschland einerseits spätestens im Jahr 2005 einen unterdurchschnittlichen Spitzensteuersatz von 44 Prozent haben wird (vgl. Abbildung 4-2) und andererseits einen deutlich über-

durchschnittlichen Unternehmensteuersatz von fast 40 Prozent (einschließlich Gewerbesteuer, vgl. Abbildung 2-2). Daher kann die neuerliche Diskussion über einschneidende Steuersatzsenkungen kaum verwundern. Angesichts anderer Nachteile des »Standorts Deutschland« ist es für die Steuerpolitiker erstrebenswert, den Unternehmensteuersatz weiter abzusenken. Dies bedeutet gemäß den Prinzipien umfassender Einkommensbesteuerung auch, den Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer entsprechend abzusenken. Kurzum, es geht um die abermalige Stellung genau der Reformfrage, die seit nun fast zwanzig Jahren immer wieder debattiert wird. Bewegt sich Deutschland angesichts des Steuerwettbewerbs weiter in Richtung Flat Tax oder wird irgendwann der Wechsel zu einem anderen Einkommensteuersystem vollzogen?

Doch damit stellen sich zunächst einige andere Fragen. Gibt es überhaupt noch vertretbare Alternativen zur Flat Tax, nachdem das Modell der differenzierten Steuer bei der Steuerreform 2000 gescheitert ist? Welche Vor- oder Nachteile hat ein etwaiges Alternativmodell gegenüber einer Flat Tax? Wie wahrscheinlich ist es, dass sich – bei unterschiedlichen Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat – die deutschen Parteien auf einen systematischen Reformansatz werden einigen können? Welche der Reformalternativen bietet am ehesten die Chance auf einen mittel- und langfristig stabilen Rahmen für die Einkommensteuerpolitik? Mit diesen Fragen beschäftigt sich das nächste und letzte Kapitel.

Kapitel 5
Ökonomische und politische Optionen der Einkommensteuerreform

Dieses abschließende Kapitel verfolgt zwei Ziele. Es diskutiert die Chancen und Probleme einer parteipolitischen Einigung und argumentiert, dass das Modell einer dualen Einkommensteuer dieser Einigung eher förderlich ist als das Modell einer umfassenden, aber flachen Einkommensteuer. Die Argumentation greift auf die Erfahrungen anderer Länder und den konzeptionellen Rahmen der vorangegangenen Kapitel zurück. Es ist deshalb zunächst hilfreich, sich die wesentlichen Einsichten dieser Kapitel in Erinnerung zu rufen.

Es gibt zwei *Idealtypen* der direkten und persönlichen Besteuerung: die umfassende Einkommensteuer und die direkte Ausgabensteuer. Erstere besteuert Kapitaleinkommen (im engeren Sinne), Reingewinne und Arbeitseinkommen gleichmäßig. Letztere besteuert nur Reingewinne und Arbeitseinkommen und stellt »normale« Kapitaleinkommen steuerfrei. Die meisten Regierungen der fortgeschrittenen Industrieländer konnten sich bisher nicht eindeutig für einen der beiden Steuern entscheiden. Nach dem Zweiten Weltkrieg haben sie Elemente beider Idealtypen kombiniert, um so unterschiedliche Effizienz- und Gerechtigkeitsziele miteinander in Einklang zu bringen. Diese Kombination hat jedoch mehr Probleme erzeugt als gelöst.

Seit Mitte der achtziger Jahre bemühen sich die Regierungen darum, einen systematischeren Ansatz umzusetzen. Dabei sind sie eher dem Ideal der Einkommensteuer als der Ausgabensteuer gefolgt. Die tariflichen Steuersätze wurden auf breiter Front gesenkt und gleichzeitig wurden Steuervergünstigungen für bestimmte Einkommensarten – besonders bei den Kapitaleinkommen – abgebaut, so dass es nicht generell zu Einnahmeverlusten kam. Die stärkere Annäherung an das Ideal der Einkommensteuer wurde auch durch den Steuerwettbewerb begünstigt, der seit Mitte der achtziger Jahre einen zunehmenden Druck auf die tariflichen Unternehmensteuersätze ausübt. Da eine Einkommensteuer Reingewinne und Kapitaleinkommen belastet, können die tariflichen Unternehmensteuersätze niedriger sein als unter einer Ausgabensteuer. In dieser Hinsicht begünstigt der

Steuerwettbewerb also die Einkommensteuer gegenüber der Ausgabensteuer. Zwar ist es weiterhin möglich, Kapitaleinkommen *niedriger* zu besteuern als Reingewinne, eine vollständige Freistellung der Kapitaleinkommen scheint indes derzeit in allen Industrieländern außer Frage zu stehen.

Trotz der Wiederentdeckung der »umfassenden« Einkommensteuer als Leitbild der Steuerreform, ist es bisher keinem fortgeschrittenen Industrieland gelungen, eine solche Steuer in die Praxis umzusetzen. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass die alten Zielkonflikte der Einkommensbesteuerung fortbestehen. Um die »sensibelsten« Arten von Kapitaleinkommen vollständig in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, muss der Spitzensteuersatz auf Kapitaleinkommen stark abgesenkt werden; und nach der Logik der umfassenden Einkommensteuer muss dann auch der Spitzensatz auf Lohneinkommen entsprechend abgesenkt werden. Der Versuch, eine wirklich umfassende Einkommensteuer umzusetzen, die alle Arten von Einkünften mit denselben Steuersätzen belegt, führt also unweigerlich zu einer Flat Tax mit einem sehr niedrigen Steuersatz. Der Übergang zur Flat Tax beschränkt jedoch das Einnahmepotential und die Progressivität der Einkommensteuer erheblich.

Aus diesem Grund haben sich praktisch alle fortgeschrittenen Industrieländer für differenzierte oder duale Einkommensteuern entschieden. Differenzierte Einkommensteuern besteuern Arbeits- und Kapitaleinkommen grundsätzlich in einem einheitlichen Rahmen, machen hingegen für viele Arten von »sensiblen« Kapitaleinkommen Ausnahmen. Sie ziehen also eine Grenze zwischen sensiblen und weniger sensiblen Kapitaleinkommen. Nur letztere werden gemeinsam mit den Lohneinkommen im Rahmen der generellen Tarifprogression besteuert. Die dualen Einkommensteuern in Finnland, Norwegen und Schweden ziehen die Grenze zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen. Nach diesem Modell werden grundsätzlich alle Kapitaleinkommen mit einem proportionalen und niedrigen Satz besteuert, während Löhne weiterhin progressiv und mit höheren Spitzensteuersätzen belegt werden.

Während es in den meisten Industrieländern bisher einen breiten parteipolitischen Konsens für differenzierte oder duale Einkommensteuern gab, war die Grundstruktur der Einkommensteuer in Deutschland heftig umstritten. Vor allem CDU und CSU als Parteien der (wirtschafts-)politischen Mitte haben andere Reformpräferenzen entwickelt als vergleichbare Parteien in anderen Ländern. Sie haben sich zunehmend am Ideal der Flat Tax orientiert und somit der FDP-Position angenähert. Diese Entwicklung resultierte auch aus den verfassungsrechtlichen Bedenken, die in Deutschland gegen eine differenzierte Einkom-

mensteuer vorgebracht wurden. Die SPD hat dagegen bis zur Steuerreform 2000 an der Idee einer differenzierten, aber rechtsformneutralen Einkommensteuer festgehalten. Sie wollte einen wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersatz, ohne den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer immer weiter absenken zu müssen.

Die Kombination aus unterschiedlichen Reformpräferenzen und hohen Konsenserfordernissen in der deutschen Politik erklärt, warum Einkommensteuerreform in Deutschland so ein schwieriges Geschäft war und ist. In anderen Ländern hatten die Regierungen entweder die notwendigen Mehrheiten, um kontroverse Reformen umzusetzen (zum Beispiel Neuseeland); oder die Reformen konnten trotz hoher Konsenserfordernisse verabschiedet werden, weil sie nicht kontrovers waren (zum Beispiel Dänemark oder Finnland). In Deutschland mussten dagegen Parteien kooperieren, die unterschiedlichen Leitideen der Einkommensteuerreform gefolgt sind. Das Resultat waren Blockaden und erzwungene Kompromisse. Diese Kompromisse waren nicht nur in vielerlei Hinsicht ineffizient, sondern haben auch politische Verantwortlichkeiten verwischt und eine effektive Kommunikation zwischen den Wählern und ihren Repräsentanten über die Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensbesteuerung erschwert.

Auch in der Steuerpolitik – und auch aus demokratietheoretischen Gründen – ergibt sich daher die Notwendigkeit institutioneller Reformen, insbesondere um den deutschen Föderalismus zu entflechten und die Macht des Bundesrats zu reduzieren. Solche Reformen sind jedoch alles andere als einfach (zum Beispiel Scharpf 1999; Lehmbruch 2000). Der Widerwille der Ende 2003 eingesetzten Föderalismus-Reformkommission, eine Entflechtung des Steuerverbunds überhaupt ernsthaft zu diskutieren, ist dafür symptomatisch. Angesichts der Komplexität der verfassungspolitischen Themen beschränke ich mich im Folgenden auf die Frage, ob und unter welchen Bedingungen sich die relevanten Parteien auch innerhalb des existierenden Institutionensystems auf einen systematischen Reformansatz für die Einkommensteuer einigen könnten. Ich versuche zu zeigen, dass eine parteipolitische Einigung schwierig, aber möglich ist und dass das Modell der dualen Einkommensteuer einer solchen Einigung eher förderlich ist als das Modell der Flat Tax. Ich betrachte zunächst die Nachteile der Flat Tax als derzeit dominierendes Leitbild der Reformdiskussion, stelle dann die duale Einkommensteuer als attraktive Alternative vor und diskutiere anschließend die Probleme und Chancen einer politischen Einigung.

5.1 Die Nachteile der Flat Tax

Das Thema so zu stellen, verlangt in zweierlei Hinsicht nach einer Rechtfertigung. Erstens: Warum wird der Fokus auf die Nachteile der Flat Tax gerichtet? Hat sie keine Vorteile? Gewiss hat sie diese, und sie sind keinesfalls gering zu schätzen. Diese Vorteile – vor allem Einfachheit und Gleichmäßigkeit – sind allerdings mittlerweile recht gut bekannt und werden regelmäßig von einigen der besten deutschen Steuerexperten hervorgehoben. Aus rein pragmatischen Gründen bietet es sich deshalb an, die Nachteile der Flat Tax zu beleuchten und zu zeigen, dass auch andere Modelle der Einkommensteuer wichtige Vorzüge besitzen. Zweitens: Kann man die »umfassende« Einkommensteuer mit der Flat Tax gleichsetzen? Schließlich fordern die Politiker von FDP, Union oder auch den Grünen *keine* echte Flat Tax mit einem Steuersatz von 25 Prozent oder niedriger. Sie wollen Einkommen zwar flacher, aber weiterhin direkt-progressiv besteuern, nur eben gleichmäßig – alle Arten von Einkommen sollen gleichbehandelt werden. So schreiben etwa die Grünen in ihrem neuen Grundsatzprogramm:

> Aus Gründen der Gerechtigkeit ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auszurichten. Ein einfaches Einkommensteuersystem ist die Voraussetzung für ein gerechtes Steuersystem. Die Einkommensteuer auf Erwerbs- und Kapitaleinkünfte und die vermögensbezogenen Steuern wie z.B. die Erbschaftssteuer sind die Gerechtigkeitssteuern, denn sie bemessen den Beitrag zum Gemeinwesen an der individuellen Leistungsfähigkeit jeder und jedes Einzelnen. Wir wollen eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die nicht nach Einkunftsarten oder -quelle unterscheidet. (Bündnis 90/Die Grünen 2002: 57–58)

Viele Befürworter einer gleichmäßigen Einkommensbesteuerung übersehen jedoch, dass es einen Konflikt gibt zwischen dem Ziel der Gleichmäßigkeit und dem Ziel einer aufkommensstarken und progressiven Besteuerung. Dieser Konflikt wurde in den vorangegangenen Kapiteln ausführlich diskutiert. Er resultiert daraus, dass viele Arten von Kapitaleinkommen nicht mit hohen Grenzsteuersätzen belegt werden können oder sollten – aus ökonomischen, administrativen oder politischen Gründen. Zwar mag der *politische* Spielraum durch die Diskussionen der letzten Jahre größer geworden sein (Stichwort: Eigenheimzulage), dies ändert aber nichts an den *administrativen* und *ökonomischen* Beschränkungen der Kapitalbesteuerung. Politisch am wichtigsten ist in dieser Hinsicht der andauernde Wettbewerbsdruck auf die Unternehmensteuersätze. Wie die Abbildungen 2-1 und 2-2 zeigen, befindet sich Deutschland mit einem Unternehmensteuersatz von knapp unter 40 Prozent (einschließlich Gewerbesteuer) nach wie vor am oberen

Ende der Verteilung. Unterdessen bewegt sich der OECD-*Durchschnitt* auf einen Wert von unter 30 Prozent zu. Der Plan der österreichischen Mitte-Rechts-Regierung, den Körperschaftsteuersatz auf 25 Prozent zu senken, zeigt wohin die Reise geht.[1] Es scheint deshalb nur eine Frage der Zeit zu sein, bis der deutsche Satz weiter sinken muss. Eine umfassende Einkommensteuer mit einem Spitzensatz von 36 oder 39 Prozent ist im Steuerwettbewerb kaum langfristig überlebensfähig.

Aber die einbehaltenen Gewinne der Kapitalgesellschaften sind bei weitem nicht die einzigen »sensiblen« Kapitaleinkommen. Veräußerungsgewinne oder Zinseinkommen privater Investoren mit Grenzsteuersätzen von über 35 Prozent zu besteuern, ist nicht minder problematisch. Diese und andere Arten von Kapitaleinkommen sollten aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung am besten gar nicht progressiv besteuert werden (vgl. Slemrod 1990). Darüber hinaus haben wir in Kapitel 2 gesehen, dass die mittlerweile von allen Seiten geforderte »nachgelagerte Besteuerung« der Alterseinkünfte nicht den Prinzipien der Einkommensteuer entspricht, sondern denen der Ausgabensteuer (siehe etwa Wiegard 2000; Schindler 2003). Auch dies kann man als Steuerprivileg kritisieren. Für Wolfgang Wiegard (2001: 12) etwa, den derzeitigen Vorsitzenden des Sachverständigenrats, gibt es

> keine überzeugenden Gründe für eine auf die Alterseinkünfte beschränkte nachgelagerte Besteuerung … Tatsächlich könnte man die nachgelagerte Besteuerung als weiteren, wenn auch versteckten Schritt in Richtung Konsumsteuersystem sehen, die sich nahtlos in die steuerliche Behandlung von Kapitallebensversicherungen mit Mindestlaufzeiten, von bestimmten Formen der betrieblichen Altersvorsorge, Beamtenpensionen oder dem selbst genutzten Wohneigentum einfügt.

All diese Beispiele zeigen: Wer es wirklich ernst meint mit der Gleichmäßigkeit der Einkommensbesteuerung, der wird früher oder später bei der Flat Tax ankommen. Denn nur ein sehr niedriger Steuersatz schafft die Voraussetzung, um möglichst viele Arten von Kapitaleinkommen vollständig in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und sich so dem Ideal einer umfassenden Einkommensteuer so weit wie möglich anzunähern. Wer wirklich Gleichmäßigkeit anstrebt, der muss zu einer Art Besteuerung auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner bereit sein. Es ist deshalb folgerichtig, dass überzeugte Anhänger der umfassenden Einkommensbesteuerung für eine Flat Tax plädieren. Und aus demselben Grund

1 Wie in Kapitel 3 erwähnt, hat Österreich die Gewerbesteuer bereits 1994 abgeschafft.

sollte man sich mit dem logischen Endpunkt dieses Reformpfades beschäftigen, statt mit einem beliebigen Zwischenstopp auf dem Weg dorthin.

Das Hauptproblem der Flat Tax ist damit bereits angesprochen. Es liegt darin, einen einheitlichen niedrigen Steuersatz zu finden, der einerseits die Beschränkungen der Kapitalbesteuerung beachtet und andererseits das Aufkommen der Einkommensteuer und die Progressivität der Lohnbesteuerung nicht zu stark reduziert. Dass dies alles andere als leicht ist, hat die neuseeländische Fallstudie in Kapitel 4 gezeigt. Auch dort ist die Quadratur des Kreises nicht gelungen; trotz massiver Senkung der Steuersätze und Begünstigung hoher Einkommen blieben wichtige Arten von Kapitaleinkommen steuerbegünstigt. Gewiss: Ein »Sozialversicherungsland« wie Deutschland hat es leichter, weil das Einkommensteueraufkommen traditionell viel geringer ist als in Ländern wie Neuseeland oder Dänemark, die ihren Sozialstaat weitgehend über Steuern finanzieren. Nur deshalb ist es den Protagonisten der Flat Tax in Deutschland überhaupt möglich, für diese Steuer zu plädieren (vgl. Ganghof 2002). Nur deshalb können sie einen aufkommensneutralen Übergang zu einer Flat Tax in Aussicht stellen.[2] Hätte Deutschland eine neuseeländische oder gar dänische Einkommensteuerquote, gäbe es eine ganz andere politische Diskussion (Kapitel 4).

Aber an dem grundsätzlichen Problem ändert auch die niedrige deutsche Einkommensteuerquote nichts. Zum einen werden bestimmte Kapitaleinkommen – gemessen an einem engen Begriff von gleichmäßiger Einkommensbesteuerung – auch bei einer Flat Tax von 25 Prozent privilegiert werden. Zum anderen ist die immer weitere Abflachung des Einkommensteuertarifs jedenfalls dann problematisch, wenn man zur Kenntnis nimmt, dass gerade niedrige und mittlere Arbeitseinkommen *außerhalb* der Einkommensteuer erheblich belastet werden. Deutschland könnte sich zwar wegen der geringen Einkommensteuerquote eine Flat Tax leisten, die niedrige Einkommen relativ stark schont – aber eben nur deshalb, weil diese Einkommen hohe Sozialabgaben zu tragen haben. *De facto* haben wir also bereits ein »duales« Besteuerungssystem, welches gerade niedrige und mittlere Arbeitseinkommen deutlich höher belastet als Kapitaleinkommen. Die Frage, wie die Belastung der Arbeitseinkommen verteilt werden soll, stellt sich deshalb – aus Gerechtigkeits- und Effizienzgründen – genau so scharf wie in

2 An dieser Stelle sei daran erinnert, dass das Ziel der Aufkommensneutralität häufig auf dem Weg zur Umsetzung eines Steuerreformplans verloren geht. Denn ohne Nettoentlastung werden bestimmte Gruppen und Einkommensarten Reformverlierer sein, was unweigerlich politische oder ökonomische Kosten für die Reformer mit sich bringt (vgl. Kapitel 3).

anderen Ländern mit hoher Abgabenquote (Kapitel 4). Die Frage lautet schlicht, was Priorität hat: die weitere Entlastung hoher Einkommen oder die Entlastung niedriger Arbeitseinkommen und Familien, der Defizitabbau und die Erhöhung der staatlichen Investitionen in Bildung und Wissenschaft.

Der Zusammenhang zwischen niedriger Einkommensteuerquote und hohen Sozialabgaben ist auch der Grund, so meine ich, warum sich die Unionsparteien – aller öffentlichen Beschwörung von »Gleichmäßigkeit« und »Einfachheit« zum Trotz – noch nicht zu einer echten Flat Tax durchringen konnten. Die innere Zerrissenheit der Union reflektiert den Konflikt zwischen dem Ziel einer gleichmäßigen Einkommensteuer – die nur bei einer radikalen Abflachung des Tarifs zu erreichen ist – und dem Ziel, die Einkommensteuer als progressives Korrektiv im Gesamtabgabensystem zu erhalten. Dieser Konflikt hat sich am Streit über »Kopfpauschalen« in der Gesundheitsversicherung und ihrer sozialpolitischen Abfederung neu entzündet, doch er zieht sich durch die Reformgeschichte der letzten zwanzig Jahre. Immer wieder mussten die Unionsparteien ihre eigenen Prinzipien in Bezug auf die Bemessungsgrundlage untergraben, weil die vorgeschlagenen Steuersätze noch zu hoch waren, als dass man sie den sensiblen Kapitaleinkommen hätte zumuten können.

Drei Beispiele: *Private Veräußerungsgewinne* gehören in die Bemessungsgrundlage einer umfassenden Einkommensteuer, aber damit konnte es die Regierung Kohl mit Rücksicht auf den »Finanzplatz Deutschland« dann doch nicht so genau nehmen (BMF 1997: 23). Der *Körperschaftsteuersatz* sollte idealerweise dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer entsprechen, aber unter dem Eindruck des Steuerwettbewerbs wurde dieses Prinzip Ende der achtziger Jahre schnell zum überholten »Dogma« und übertriebenen »Reinheitsgebot« des deutschen Steuerrechts (Faltlhauser 1988b; Uldall 1988). Einige Jahre später freilich – als die parallele Senkung des Spitzensteuersatzes wieder möglich schien – war das Dogma doch nicht mehr übertrieben und wurde mit erheblichem rhetorischem Aufwand gegen die SPD verteidigt. Schließlich die *Zinsbesteuerung*: Noch 1997 wollte Kurt Faltlhauser (1997), der steuerpolitische Vordenker der CSU, der Verlockung einer proportionalen Abgeltungssteuer für Zinsen unbedingt widerstehen, einige Jahre später erlag er ihr dann aber doch. Und während die CDU, angetrieben von Friedrich Merz, versucht, eine Abgeltungssteuer durch weitergehende Tarifsenkung und -abflachung überflüssig zu machen, hält die CSU an einem höheren Spitzensteuersatz fest und kann daher auf die Abgeltungssteuer nicht verzichten.

Diese Beispiele zeugen keineswegs von Inkompetenz oder Opportunismus der Unionspolitiker. Im Gegenteil: Die Union ist in Fragen der Einkommensteuerreform am ehesten die Partei der politischen Mitte und hat deshalb am stärksten mit den Zielkonflikten der Einkommensbesteuerung gerungen. Der FDP machen verteilungspolitische Fragen wenig zu schaffen, während die SPD mit steuersystematischen Fragen bisher äußerst pragmatisch umgegangen ist. Und die Grünen scheinen noch am stärksten der Vorstellung anzuhängen, eine wirklich gleichmäßige Einkommensbesteuerung ließe sich mit einem deutlich progressiven Einkommensteuertarif verbinden. Dass dies jedoch gerade angesichts des internationalen Steuerwettbewerbs unmöglich ist, belegen auch die drei Beispiele.

5.2 Die duale Einkommensteuer als Alternative

Wollen die Parteien den Weg zu einer Flat Tax aus den genannten Gründen nicht konsequent weitergehen, dann stellt sich die Frage nach den Alternativen. Ich will zunächst kurz auf die differenzierte Einkommensteuer eingehen und mich dann ausführlich mit der dualen Einkommensteuer beschäftigen.

In der Praxis ist tendenziell jede angeblich umfassende Einkommensteuer eine differenzierte, weil für bestimmte Einkommensarten immer Ausnahmen gemacht werden. Die CSU-Präferenz für eine Abgeltungssteuer für Zinsen ist dafür ein gutes Beispiel. Wie in Kapitel 2 ausgeführt, meine ich hingegen mit »differenzierter Einkommensteuer« etwas anderes: die sichtbare Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der persönlichen Einkommensteuer, die in der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland so heftig umstritten war (Kapitel 3). Gerade wegen dieser ideologisch aufgeladenen Diskussion ist der Hinweis wichtig, dass eine rechtsformneutrale differenzierte Steuer (wie sie der SPD vorschwebte) in Dänemark schon recht lange und erfolgreich umgesetzt wird. Seit 1987 werden dort grundsätzlich die »einbehaltenen« Gewinne von Personenunternehmen mit demselben Satz besteuert wie die einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften (zum Beispiel Lotz 1993; OECD 2000a: 88).

Die dänischen Steuerpolitiker führten 1987 zunächst eine duale Einkommensteuer mit einem Kapitalsteuersatz von 50 Prozent und einem Spitzensteuersatz auf Arbeit von 68 Prozent ein. Im Jahr 1992 entschieden sie sich jedoch für die differenzierte Steuer. Der Körperschaftsteuersatz fiel wegen des Steuerwettbewerbs auf 34 Prozent, der Spitzensteuersatz wurde (bis 1998) auf 58 Prozent re-

duziert und viele Formen von Kapitaleinkommen (zum Beispiel Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne) wurden wieder progressiv besteuert.[3] Dieser Systemwechsel ging auf das Gutachten einer Reformkommission zurück, die noch von der *bürgerlichen Koalition* aus Konservativen und Liberalen unter der Führung von Poul Schlüter eingesetzt worden war. Die Gründe für den Wechsel waren unterschiedlich; zwei waren für die Kommission zentral (Sørensen 1998a: 23):

1. Das Einkommensteuersystem wurde durch die progressive Besteuerung zumindest einiger Kapitaleinkommen *gerechter*, jedenfalls in den Augen der Steuerbürger.
2. Das System wurde aus Sicht der Kommission auch *effizienter*, weil die zusätzlichen Einnahmen aus der progressiven Kapitalbesteuerung zur Senkung der Grenzsteuersätze auf Arbeitseinkommen eingesetzt werden konnten.

Diese beiden Punkte stellen in der Tat die zentralen Vorteile der differenzierten Einkommensteuer dar und helfen zu erklären, warum dieses Modell für die deutschen Sozialdemokraten so attraktiv war.

Aber die differenzierte Einkommensteuer hat natürlich auch gewichtige Nachteile. Die steuerliche Bevorzugung einbehaltener Gewinne bringt vor allem zwei Gefahren mit sich:

1. die Gefahr, dass Kapital aus steuerlichen Gründen im Unternehmen eingeschlossen bleibt und so die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarkts beeinträchtigt (»lock-in«);
2. die Gefahr, dass Kapitalbesitzer die Unternehmen generell als »Spardose« für all ihre Kapitaleinkommen benutzen.

Wie schwer diese beiden Nachteile ökonomisch wirklich wiegen, ist schwer zu sagen. Sicher scheint jedoch, dass ein neuerlicher Vorschlag für eine differenzierte Einkommensteuer im stark verrechtlichten Reformdiskurs Deutschlands dieselbe heftige Reaktion auslösen würde wie 1998/1999. Als Modell für einen breiten parteipolitischen Kompromiss taugt die differenzierte Einkommensteuer deshalb kaum.[4]

---

3 Mittlerweile beträgt der Spitzensteuersatz 59 Prozent. Bezieht man die 1994 und 1998 eingeführten Sozialabgaben ein, die den Charakter von Steuern haben, dann ergibt sich sogar ein Satz von knapp 63 Prozent.

4 Als ein solches Modell könnte allerdings die von Joachim Lang entwickelte »Inhabersteuer« taugen (BMF 1999a: Anhang 1). Vereinfacht kann man diese Steuer als Generalisierung

Als ein solches Modell bietet sich dagegen die duale Einkommensteuer an. Es gibt sie in einigermaßen reiner Form in Finnland, Norwegen und Schweden. Die unterschiedlichen Varianten haben alle Folgendes gemeinsam (Sørensen 1998b; Cnossen 1999): Das Einkommen jedes Steuerzahlers wird in Arbeits- und Kapitaleinkommen aufgeteilt. Persönliche Kapitaleinkommen werden mit einem einheitlichen proportionalen Steuersatz belegt, der dem Körperschaftsteuersatz entspricht – wie bei einer Flat Tax. Arbeitseinkommen werden dagegen mit zusätzlichen, progressiven Steuersätzen belegt. Um Steuervermeidung einzudämmen, sollten Kapitalsteuersatz und Eingangssteuersatz der Arbeitssteuer einander idealerweise entsprechen. Unter einer idealen dualen Einkommensteuer gibt es keinerlei Doppelbesteuerung von Gewinnen – wie dies etwa beim deutschen Halbeinkünfteverfahren der Fall ist. Da der Körperschaftsteuersatz dem Steuersatz auf persönliche Kapitaleinkommen entspricht, kann auf eine gesonderte Dividendenbesteuerung ganz verzichtet werden. Die Gewinne von Freiberuflern, Einzelunternehmen, Personengesellschaften und kleinen Kapitalgesellschaften werden in Arbeits- und Kapitaleinkommen aufgeteilt. Dies geschieht mit der gleichen Technik wie sie die »zinsbereinigte Einkommensteuer« anwendet, das heißt durch die Berechnung einer marktüblichen Eigenkapitalverzinsung (vgl. Kapitel 2, Abschnitt 2.1 sowie Wagner 2000: 439). Zieht man diese vom unternehmerischen Gewinn ab, bleiben der Unternehmerlohn sowie der Reingewinn. Sie werden beide (in der Regel) mit dem progressiven Steuertarif für Arbeitseinkommen besteuert.[5]

Die (Spitzen-)Steuersätze in den drei Ländern für das Jahr 2002 lassen sich aus Abbildung 4-2 im vorigen Kapitel ablesen. In Norwegen beträgt der Kapitalsteuersatz (einschließlich Körperschaftsteuer) 28 Prozent und der Spitzensteuersatz 47,5 Prozent; in Finnland liegen die beiden Sätze bei 29 beziehungsweise

---

des in Dänemark praktizierten »Zaunmodells« verstehen. *Alle* investierten Einkünfte eines Steuerzahlers werden zusammengefasst und in einem inhabersteuerpflichtigen Beteiligungsbetrieb von der progressiven Einkommensteuer abgeschirmt. Werden Gewinne *entnommen*, folgt eine progressive Nachbelastung, wobei die inhabersteuerliche Vorbelastung angerechnet wird. Da die Inhabersteuer noch nie in der Praxis erprobt wurde und bisher im politischen Prozess auf wenig Gegenliebe gestoßen ist, wird sie im Folgenden nicht weiter diskutiert.

5 Die höhere Besteuerung von Reingewinnen findet nicht bei den (großen) Kapitalgesellschaften statt, deren Investitionsentscheidungen am stärksten von dieser Besteuerung beeinflusst werden (Kapitel 2). Sie ist insofern an den Steuerwettbewerb angepasst.

55,3 Prozent. In Schweden liegt der Körperschaftsteuersatz mit 28 knapp unter dem Kapitalsteuersatz von 30 Prozent. Der Spitzensteuersatz liegt bei 55,5 Prozent. Ein wichtiger Punkt, in dem sich die dualen Einkommensteuern unterscheiden, betrifft den Grundfreibetrag der Einkommensteuer. In Norwegen gibt es einen gemeinsamen Grundfreibetrag für Arbeits- und Kapitaleinkommen, doch ist dieser nur von dem Eingangssteuersatz von 28 Prozent absetzbar. Anders gesagt: Die norwegische duale Einkommensteuer setzt sich zusammen aus einer indirektprogressiven Flat Tax und einer zusätzlichen progressiven Bruttosteuer auf höhere Arbeitseinkommen. Anders in Finnland und Schweden: Dort sind Kapital- und Arbeitsbesteuerung im Grundsatz vollständig getrennt, so dass es zum Beispiel für Kapitaleinkommen keinen Grundfreibetrag gibt. Eine begrenzte Verrechnung von negativen Kapitaleinkommen (Verlusten) und positiven Arbeitseinkommen ist gleichwohl auch in Schweden und Finnland erlaubt.

Die Steuerreformen in den nordischen Ländern haben vielen Steuersparmodellen die Grundlage entzogen. Hochverdiener konnten sich nun nicht mehr arm rechnen. Die weitgehende Trennung von Arbeits- und Kapitalbesteuerung und die Einführung eines niedrigen, aber einheitlichen Kapitalsteuersatzes spielte dabei eine zentrale Rolle. Bis heute nämlich sind in den nordischen Ländern Fremdfinanzierungskosten (private Schuldzinsen) weitgehend oder vollständig abzugsfähig. Wie in Kapitel 2 ausgeführt, ist dies im Einklang mit dem Ideal der umfassenden Einkommensteuer, *wenn* die Erträge aus den getätigten Investitionen ebenfalls mit entsprechenden Steuersätzen belegt werden. Dies war vor Einführung der dualen Einkommensteuer natürlich nicht der Fall. In Schweden etwa betrug der Spitzensteuersatz bis Mitte der achtziger Jahre 88 Prozent. Bis zu diesem Satz beteiligte sich der Fiskus an den Fremdfinanzierungskosten der Steuerzahler, besteuerte aber die hieraus resultierenden Einkommen nur mäßig oder gar nicht. Dies führte zu massiver Steuervermeidung und somit zur weiteren Aushöhlung der Kapitalbesteuerung. In der Tat war das Aufkommen aus der Besteuerung der persönlichen Kapitaleinkommen in den nordischen Staaten *negativ*, weil Abzüge für Fremdfinanzierungskosten die positiven Kapitaleinkünfte überstiegen (Viherkenttä 1996: 131). *Die Besteuerung des Faktors Arbeit musste also verschärft werden, um die Subventionierung der privaten Verschuldung zu finanzieren*.

Die meisten OECD-Länder reagierten auf diese Probleme, indem sie die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten einschränkten. Die nordischen Länder wollten diesen Weg nicht gehen, sondern sorgten stattdessen für eine »Symmetrie« zwischen Abzugsbeträgen und korrespondierenden Einnahmen: Die priva-

ten Schuldzinsen sind nur noch gegen den proportionalen Kapitalsteuersatz abzugsfähig, und die positiven Kapitaleinnahmen werden im Prinzip mit diesem Steuersatz belegt. Durch Herstellung dieser Symmetrie wurden die Steuerprivilegien der Kapitaleinkommen schlagartig reduziert, so dass das Steueraufkommen aus der Kapitalbesteuerung stieg und der Faktor Arbeit entlastet werden konnte (Cnossen 1996: 74; Sørensen 2001).[6]

Dies hilft auch zu erklären, warum die Einführung der dualen Einkommensteuern in *allen* nordischen Ländern auf einem breiten parteipolitischen Konsens beruhte (Ganghof 2003a: Kapitel 7). Durch starke Absenkung des Kapitalsteuersatzes konnte ein wettbewerbsfähiges, ökonomisch neutraleres, gerechteres *und* aufkommensstärkeres System geschaffen werden. Aber das ist natürlich nicht die ganze Erklärung. Ein wettbewerbsfähiges und ökonomisch neutrales System hätte auch durch die Einführung einer Flat Tax mit einem Steuersatz von 25 bis 30 Prozent erreicht werden können. Eine Absenkung des Spitzensteuersatzes auf Arbeitseinkommen hätte jedoch entweder zu einer starken Absenkung der Progression oder massiven Einnahmeausfällen geführt – oder zu einer Mischung aus beidem (vgl. Kapitel 4). Dies war nicht nur für die Sozialdemokraten indiskutabel. Gerade angesichts der Notwendigkeit, die Staatshaushalte zu konsolidieren, verfolgten auch liberale und konservative Parteien in den nordischen Ländern diese Option nicht.

Aber auch wenn man von den Besonderheiten der nordischen Steuersysteme absieht, gibt es gute Gründe für das Modell einer dualen Einkommensteuer – und dafür, es als aussichtsreiche Grundlage einer parteipolitischen Einigung auf einen systematischen Reformansatz in Deutschland anzusehen. Drei Gründe sollen hier genannt werden.

Erstens kann man die duale Einkommensteuer sogar als die *bessere umfassende Einkommensteuer* ansehen, weil sie deren grundlegende Mängel behebt oder abmildert. Ein wichtiger Punkt ist dabei die mangelnde Inflationsanpassung bestehender Einkommensteuern (Nominalwertprinzip). Auch bei moderaten Inflationsraten müsste der tarifliche Kapitalsteuersatz erheblich unter dem angestrebten effektiven Satz liegen (Sørensen 1994: 64). Dieses Inflationsargument hat bei

6 Allerdings erreichen auch die dualen Einkommensteuern in den nordischen Ländern nicht die theoretisch ideale Bemessungsgrundlage. Wie in fast allen OECD-Ländern werden besonders sensible Formen von Kapitaleinkommen wie selbst genutztes Wohneigentum oder Alterseinkünfte weiterhin bevorzugt behandelt. Aber dies wäre natürlich bei einer Flat Tax nicht anders.

der Einführung der dualen Einkommensteuer eine wichtige Rolle gespielt, weil die Inflationsraten in den achtziger Jahren noch relativ hoch waren. Während der Einführungsphase der dualen Einkommensteuer in Schweden etwa lag die Inflationsrate bei 10,4 Prozent (OECD 2001a: 246). Angesichts geringerer Inflationsraten ist dieses Argument zwar abgeschwächt, aber immer noch gültig.[7]

Zweitens kann man die duale Einkommensteuer als *Reformmodell der politischen Mitte* ansehen. Sie stellt einen systematischen Kompromiss zwischen den beiden Steuermodellen dar, die Kapitel 2 in der Mitte des politischen Spektrums verortet hat – der flachen Einkommensteuer und der progressiven Ausgabensteuer. Warum? Wie oben erwähnt, wird bei einer dualen Einkommensteuer der Gewinn von Freiberuflern, Einzelunternehmen, Personenunternehmen und kleinen Kapitalgesellschaften in Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen (sowie Reingewinnen) zerlegt. Die dazu verwendete Technik entspricht im Wesentlichen der Technik einer Ausgabensteuer vom Typ der Zinsbereinigung. Man ermittelt das »normale« Kapitaleinkommen, indem man eine bestimmte Verzinsung des Eigenkapitals der Unternehmen berechnet; was über diese Verzinsung hinausgeht, wird als »Arbeitseinkommen« und somit progressiv besteuert. Dadurch stellt die duale Einkommensteuer genau den systematischen Kompromiss zwischen Einkommen- und Ausgabensteuer dar, nach dem die OECD-Staaten so lange gesucht haben (Kapitel 2). Anders als bei einer Einkommensteuer werden »normale« Kapitaleinkommen *geringer* besteuert als Arbeitseinkommen und Reingewinne, sie werden aber nicht – wie bei einer reinen Ausgabensteuer – gänzlich von der Steuer freigestellt. Dies wiederum erlaubt eine niedrigere Besteuerung der Arbeitseinkommen als dies unter einer reinen Ausgabensteuer der Fall wäre. Durch die Veränderung des Steuersatzes auf Kapitaleinkommen kann jeder Punkt auf dem Kontinuum zwischen Einkommen- und Ausgabensteuer erreicht werden.[8]

---

7 Der zweite wichtige Grund, warum duale Einkommensteuern von manchen als bessere Einkommensteuern betrachtet werden, hat mit der Besteuerung des Humankapitals zu tun. Das Ideal der umfassenden Einkommensteuer diskriminiert Sachkapitalakkumulation gegenüber Humankapitalakkumulation. Einerseits werden die laufenden Erträge des Sachkapitals (Zinsen, Dividenden, Gewinnausschüttungen) *und* dessen Wertsteigerung besteuert; andererseits werden Einkünfte aus Humankapital nur in dem Ausmaß der laufenden Erträge als steuerpflichtiges Einkommen erfasst. Diese Ungleichbehandlung wird auch als »Einkünftedualismus« bezeichnet. Dieser kann durch den »Tarifdualismus« der dualen Einkommensteuer behoben oder abgemildert werden (Wagner 2000).

8 Wie Reingewinne unter einer dualen Einkommensteuer besteuert werden, hängt von konzeptionellen und pragmatischen Aspekten ab. Sieht man die duale Einkommensteuer als

Die duale Einkommensteuer gibt dem Gesetzgeber also einen zusätzlichen Gestaltungsparameter (vgl. Genser 2003). Die Festlegung des Steuersatzes für Kapitaleinkommen kann sich nach den Anforderungen des Steuerwettbewerbs richten, während mit dem Steuertarif für Arbeitseinkommen die Gerechtigkeit und Effizienz der Besteuerung insgesamt im Auge behalten werden kann.[9]

Damit sind wir bereits beim dritten Vorteil der dualen Einkommensteuer: Während bei der Kapitalbesteuerung fast alles für einen proportionalen und niedrigen Steuersatz spricht, ist dies in der Arbeitsbesteuerung nicht der Fall. Hier gibt es auch zahlreiche ökonomische Argumente dafür, dass progressive Besteuerung positive Auswirkungen haben kann, zum Beispiel weil sie zu einer stärkeren Entlastung niedriger Lohneinkommen führt (Frank 1999, 2000; Scharpf 2000a; Kemmerling 2002; Røed/Strøm 2002; Heinze/Streeck 2003). Dabei ist wiederum zu berücksichtigen, dass in Deutschland Arbeitseinkommen in großem Maße außerhalb der Einkommensteuer belastet werden, und zwar proportional und teils regressiv (Kapitel 4).

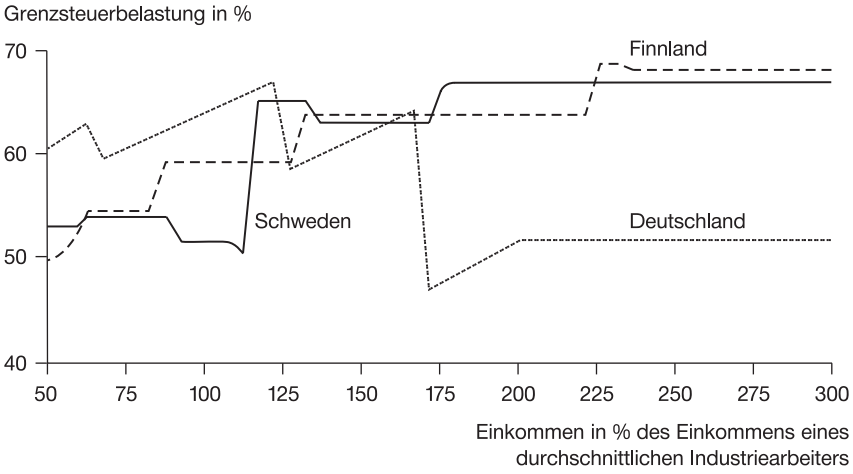
Ein Vergleich zwischen Norwegen und Deutschland kann diesen Punkt klarer machen. Nehmen wir an, die nächste Bundesregierung führe eine indirekt-progressive Flat Tax mit einem Satz von 28 Prozent ein. Wäre diese Steuer wirklich gerechter als die norwegische duale Einkommensteuer? Wenn man nur auf die Einkommensteuer schaut, ist dies gewiss der Fall. Arbeitseinkommen werden in der norwegischen, nicht aber in der deutschen Einkommensteuer »diskriminiert«. Bezieht man dagegen die Besteuerung der Arbeitseinkommen außerhalb der Einkommensteuer mit ein, muss die Schlussfolgerung eine andere sein. Wie oben gezeigt, *ist die norwegische Einkommensteuer eine Flat Tax*, allerdings ergänzt

---

bessere umfassende Einkommensteuer, sollten Reingewinne so niedrig besteuert werden wie »normale« Kapitaleinkommen (Wagner 2000). Sieht man die duale Einkommensteuer dagegen als Mischsystem zwischen Einkommen- und Ausgabensteuer, sollte die Aufspaltung der Einkommen auch bei Kapitalgesellschaften durchgeführt werden. Diese Variante – die zeitweilig in Italien angewandt wurde (Bordignon/Giannini/Panteghini 2000) – ist allerdings angesichts des Steuerwettbewerbs nicht unproblematisch (Kapitel 2).

9 Die Kombination aus proportionaler Kapitalbesteuerung und progressiver Lohnbesteuerung hilft auch, internationale Verzerrungen in der Besteuerung zu vermeiden, ohne die nationale steuerpolitische Autonomie vollends auszuhöhlen. Die duale Einkommensteuer wird deshalb auch als Ansatz für eine weitergehende steuerpolitische Koordination in Europa diskutiert (Cnossen 2000; Spengel 2003: 340–361). Zur politischen Ökonomie der europäischen Steuerharmonisierung siehe auch Genschel (2002).

Abbildung 5-1 Grenzsteuerbelastung von Arbeitseinkommen in Deutschland, Finnland und Schweden, 2000



Anmerkung: Die Grenzsteuerbelastung von Arbeitseinkommen setzt die Summe von Lohnsteuer sowie Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Beziehung zum Zuwachs des Bruttolohnaufwandes des Arbeitgebers (Grenzbelastung mit Lohnsteuer und Sozialbeiträgen in Prozent der Brutto-Arbeitskosten).
Quelle: OECD (2002: 15).

durch eine Bruttosteuer auf höhere Arbeitseinkommen (Cnossen 1999; van den Noord 2000). Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Ländern liegt also nicht in der Ungleichbehandlung von Kapital- und Arbeitseinkommen – denn die gibt es in beiden Ländern –, sondern darin, dass in Norwegen zumindest ein Teil der Zusatzbelastung des Faktors Arbeit innerhalb der Einkommensteuer und somit progressiv ausgestaltet ist. Es ist deshalb irreführend, die Präferenz für eine Flat Tax mit der Gleichbehandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen zu begründen.

Wie sich die unterschiedlichen Besteuerungsmodelle auf die Grenzsteuerbelastung der Arbeitseinkommen auswirken, hat die OECD für das Jahr 2000 untersucht (Joumard/Suyker 2002: 15). Abbildung 5-1 zeigt die Grenzsteuerbelastung der Arbeitseinkommen durch Einkommensteuer und Sozialabgaben in Prozent der Bruttoarbeitskosten für unterschiedliche Einkommensniveaus in Deutschland, Finnland und Schweden. Alle drei Länder belasten Arbeitseinkommen in erheblichem Maße sowohl durch Einkommensteuern als auch durch Sozialabgaben.

Im Jahr 2000 betrug die Summe aus Einkommensteuer und Sozialabgabenquote in Deutschland circa 26 Prozent, in Finnland 32 Prozent und in Schweden fast 41 Prozent. Obwohl Deutschland die geringste Quote bei den direkten Einkommensabzügen hat, weist Abbildung 5-1 Deutschland als das Land mit der höchsten Grenzsteuerbelastung für Arbeitseinkommen zwischen 50 und circa 120 Prozent des durchschnittlichen Industriearbeiterlohns aus. Während die schwedische und finnische Steuer- und Abgabenpolitik die generell hohe Grenzbelastung für niedrige Arbeitseinkommen senkte, fand in Deutschland geradezu das Gegenteil statt: Schon bei einem Einkommen von der Hälfte des durchschnittlichen Industriearbeiterlohns erreichte die Grenzbelastung 60 Prozent und war somit 10 Prozentpunkte *höher* als die Grenzbelastung eines Hochverdienereinkommens.

Diese Unterschiede sind nicht nur das Ergebnis unterschiedlicher Pfade der Steuer- und Sozialstaatsentwicklung in den drei Ländern, sondern sie spiegeln auch den politischen Gestaltungswillen und die Gestaltungsmöglichkeiten der jeweiligen Gesetzgeber wider. Anders als in Deutschland haben die Regierungen in Schweden und Finnland in der zweiten Hälfte der neunziger Jahre dem Abbau ihrer Haushaltsdefizite und der Entlastung niedriger Arbeitseinkommen politischen Vorrang eingeräumt. Die dualen Einkommensteuern spielten dabei eine zentrale Rolle, weil sie es den Regierungen gleichzeitig erlaubten, die Steuerlast auf Kapitaleinkommen trotz (oder vielmehr: gerade wegen) der niedrigen Steuersätze zu *erhöhen* und die Entlastung des Faktors Arbeit auf niedrige Einkommen zu fokussieren.

Das finnische Beispiel ist besonders eindrucksvoll. Anfang der neunziger Jahre war Finnland in einer tiefen Wirtschaftskrise, die zu hoher Arbeitslosigkeit und hohen Haushaltsdefiziten führte. Politisch reagierte Finnland darauf mit einer übergroßen Koalition, die von der äußersten Linken (Post-Kommunisten) bis zur äußersten Rechten (Konservative) reichte und Finnland von 1995 bis 2003 regierte (Ganghof/Bräuninger 2003). Die Koalition erhöhte den Kapitalsteuersatz der dualen Einkommensteuer von 25 auf 28 (1996) und später auf 29 Prozent (2000) und verbreiterte darüber hinaus die Bemessungsgrundlage der Kapitaleinkommensteuer weiter. Der Spitzensteuersatz wurde jedoch nur minimal gesenkt. Stattdessen wurde das Haushaltsdefizit konsequent abgebaut und ist seit 1998 wieder Überschüssen gewichen. Im Jahr 2000 betrug der Überschuss fast 7 Prozent des Bruttoinlandsprodukts – ohne dass dies, wie in Deutschland, auf einmalige Einkünfte aus der Versteigerung von Mobilfunklizenzen zurückzuführen wäre (OECD 2003a: 222). Die trotzdem mögliche Entlastung des Faktors Arbeit wurde weitgehend auf die niedrigen Arbeitseinkommen konzentriert (Sinko 2002);

Freibeträge für Arbeitseinkommen und der Grundfreibetrag für Arbeitseinkommen wurden deutlich angehoben und ein »earned income tax credit« wurde eingeführt sowie stetig ausgeweitet. Diese Maßnahmen trugen zur Erhöhung der Erwerbsquote bei, die im internationalen Vergleich ohnehin überdurchschnittlich ist (Joumard/Suyker 2002: 10).

Insgesamt stellt sich die duale Einkommensteuer somit als überaus attraktive Alternative zur Flat Tax dar. Sie kann die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems sichern, Steuervermeidung eindämmen und einen Ausgleich zwischen unterschiedlichen Effizienz- und Gerechtigkeitszielen schaffen. Sie kann mit guten Gründen als Reformmodell der politischen Mitte bezeichnet werden und bietet somit gute Voraussetzungen für einen breiten parteipolitischen Konsens.

Der wichtigste *Nachteil* der dualen Einkommensteuer liegt in administrativen Fragen. Einerseits schafft ein einheitlicher und proportionaler Kapitalsteuersatz eine hervorragende Grundlage, um Vereinfachungen zu erzielen und Steuervermeidungsmodellen entgegenzuwirken. Dies gilt insbesondere dann, wenn er so niedrig ist, dass in der Kapitalbesteuerung auf einen Grundfreibetrag verzichtet werden kann (Slemrod 1990; Cnossen 1999). Andererseits erzeugt die Aufspaltung von Kapital- und Arbeitseinkommen bei den Unternehmen aber auch Probleme. Diese Aufspaltung ist notwendig, weil die betroffenen Steuerzahler einen deutlichen Anreiz haben, sich selbst möglichst niedrige Löhne auszuzahlen und somit Arbeits- in Kapitaleinkommen umzuwandeln. Im Unterschied zur Flat Tax braucht die duale Einkommensteuer daher weitere Regelungen, um Steuervermeidung einzuschränken. Der Verwaltungsaufwand erhöht sich somit.

Diese Nachteile sind real, sollten aber nicht überbewertet werden. Erstens ergeben sich entsprechende Probleme nicht nur unter einer dualen Einkommensteuer (Sørensen 2001: 10–11, 2003: 3). Sie betreffen logischerweise auch die viel propagierte zinsbereinigte Einkommensteuer; und sie existieren bereits heute, zum Beispiel bei der Ermittlung angemessener Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH oder bei Familiengesellschaften. »Auch dort wurden pragmatische Lösungen gefunden« (Spengel 2003: 346). Darüber hinaus gibt es in den meisten Ländern spezielle steuerliche Regelungen für kleinere Unternehmen (OECD 1994). Zweitens waren die Erfahrungen in den nordischen Ländern insgesamt positiv. Laut Viherkenttä (1996: 134) war die Steuervermeidung aufgrund der Steuersatzdifferenzen zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen weniger verbreitet, als bei Einführung der Reformen vermutet wurde. Und auch Cnossen (2000: 186) stellt fest, dass die Einführung der dualen Einkommensteu-

ern wenig administrative Probleme erzeugt hat. Aber natürlich muss man auch hier differenzieren. In Norwegen etwa waren die Versuche, die Umqualifizierung von Einkommen bei *kleinen Kapitalgesellschaften* zu verhindern, nicht besonders erfolgreich. Eine Steuerreformkommission unter dem Vorsitz des ehemaligen norwegischen Finanzministers Arne Skauge hat indes einen viel versprechenden Vorschlag gemacht, wie diese Umqualifizierung in Zukunft in effizienter Weise vermieden werden kann (Sørensen 2003).

Insgesamt betrachtet sind Verwaltungsprobleme kein hinreichender Grund, um das Modell der dualen Einkommensteuer abzulehnen. Wie der Sachverständigenrat (2003: Ziffer 594) schreibt:

> Diese Probleme sollten … nicht übertrieben werden. Eine umfassend gerechte und neutrale Besteuerung ist auch innerhalb der synthetischen Einkommensteuer nicht gewährleistet. Sie scheitert regelmäßig an der Unmöglichkeit, den Kapitalgebern sämtliche Einkünfte, die in gesellschaftsrechtlich gebundenen Einheiten erzielt werden, in materieller und zeitlicher Hinsicht exakt zuzurechnen. Die Steuerpolitik in Deutschland kann … auf umfassende praktische Erfahrungen in den nordischen Staaten zurückgreifen, wenn sie sich für eine duale Einkommensteuer entscheidet.

Ein zweiter Nachteil der dualen Einkommensteuer könnte darin liegen, dass sie verfassungsrechtlich unzulässig ist. Auf das Plädoyer des Sachverständigenrats für diese Steuer hat etwa der ehemalige Verfassungsrichter Paul Kirchhof mit der Aussage reagiert, ein prinzipieller Belastungsunterschied zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen verstoße gegen die im Grundgesetz garantierte Berufs- und Eigentumsfreiheit (*Financial Deutschland Times* 14.11.2003). Doch es wäre völlig falsch daraus zu folgern, dass die duale Einkommensteuer verfassungsrechtlich ausgeschlossen ist. Die abstrakten Normen des Grundgesetzes müssen immer interpretiert und gegeneinander abgewogen werden, und diese Interpretation ist unweigerlich ein hochgradig offener und unbestimmter Prozess. Aus diesem Grund sind sich die Juristen in Fragen des Steuerverfassungsrechts selten einig. Man kann also – auch auf Grundlage der obigen Argumentation – zu einer anderen Einschätzung kommen als Paul Kirchhof (Sachverständigenrat 2003: Ziffern 614–623).

Dies zeigen auch die Argumente von Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof in der Vergangenheit. Der Gesetzgeber darf die Besteuerung der Kapitaleinkünfte auf die gesamtwirtschaftlichen Anforderungen an das Kapitalvermögen ausrichten und entsprechend differenzieren (BVerfG 84, 239, BStBl 1991 II, 654). Welche *Art* von Differenzierung erlaubt ist, und unter welchen Bedingungen, liegt im Ermessen des Gerichts. So hat etwa der Bundesfinanzhof nicht

alle Formen der differenzierten Einkommensteuer als verfassungswidrig angesehen, sondern dem Gesetzgeber zur Verfolgung des Gemeinwohls nahe gelegt, bei *allen* Unternehmen zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen zu unterscheiden (BFHE 188, 69, BStBl 1999 II, 450). Dieses »Zaunmodell« ist, wie wir wissen, jedoch *politisch* gescheitert (Kapitel 3). Ökonomisch kann man nun aber mit guten Gründen argumentieren, dass das Gemeinwohl nicht durch eine Begünstigung der einbehaltenen Unternehmensgewinne am ehesten gefördert wird, sondern durch eine generelle Begünstigung der Kapitaleinkommen (Sachverständigenrat 2003: Ziffer 622). In dem Maße, in dem es sich bei dem Verfassungsgericht um eine »deliberative Institution« (Rawls 1992: 231–236) handelt, wird es diesen ökonomischen Argumenten für eine duale Einkommensteuer Rechnung tragen.

Aber natürlich sind Richter *auch* politische Akteure, und zwar in zweierlei Hinsicht. Erstens fließen ihre eigenen Werturteile und politischen Präferenzen unweigerlich in die juristische Normauslegung und -abwägung mit ein. Zweitens reagieren Gerichte durchaus strategisch auf die politischen Gegebenheiten (Tsebelis 2002: Kapitel 10; Vanberg 2004). Basiert etwa eine bestimmte Politik auf einem breiten gesellschaftlichen und parteipolitischen Konsens, so wird ihre Beschränkung durch das Bundesverfassungsgericht unwahrscheinlicher. Auch wenn man die politische Seite des Verfassungsgerichts anerkennt, gibt es deshalb keinen Grund, die duale Einkommensteuer zu verwerfen. Zum einen ist es durchaus möglich (oder gar wahrscheinlich), dass der steuerrechtliche »Aktivismus« des Verfassungsgerichts schon aufgrund seiner derzeitigen Zusammensetzung nachlassen wird; zum anderen würde ein breiter parteipolitischer Konsens – sollte er erreichbar sein – selbst dazu beitragen, die »Zustimmung« des Gerichts wahrscheinlicher zu machen.

5.3 Chancen und Probleme der politischen Einigung

Die Probleme der parteipolitischen Einigung liegen vor allem im Zusammenhang zwischen der *Struktur* der Einkommensteuer und dem *Niveau* der Steuer- und Abgabenlast, auf den ich wiederholt eingegangen bin. Eine linke Partei, die das derzeitige Niveau der Steuer- und Abgabenlast erhalten (oder sogar erhöhen) will, muss alle Hebel in Bewegung setzen, um diese Last möglichst gerecht und wachstums- und beschäftigungsfreundlich zu verteilen. Ein viel diskutierter

Weg, um dies zu erreichen, ist eine Verlagerung der Abgabenlast von den Sozialabgaben zur Einkommensteuer. In dem Maße, in dem höhere Einkommensteuern auf den Faktor Arbeit fallen, wäre dies freilich eine Umfinanzierung innerhalb derselben Einkommensart. Beschäftigungspolitische Vorteile könnten allerdings dadurch erzielt werden, dass *niedrige* Arbeitseinkommen durch die progressive Einkommensteuer weit weniger belastet werden als durch proportionale Sozialabgaben (Scharpf 2000a). Diese Vorteile könnten noch größer sein, wenn die Senkung der Sozialbeiträge nicht linear, sondern durch die Einführung eines Grundfreibetrags erfolgen würde. Solch eine Umfinanzierung ist dagegen nur bei einer progressiven und aufkommensstarken Einkommensteuer sinnvoll und möglich. Deshalb führt die Präferenz für einen Erhalt der derzeitigen Steuer- und Abgabenbelastung zur Präferenz für eine differenzierte oder duale Einkommensteuer. Eine rechte Partei hingegen, die eine schnelle und durchgreifende Senkung der Abgabenbelastung anstrebt, hat jedes Interesse, das Aufkommenspotential und die Progressivität der Einkommensteuer zu beschränken. Zwar könnte eine deutlich verstärkte Steuerfinanzierung der Sozialausgaben auch durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer erreicht werden (vgl. etwa: Bartels 2003), jedoch würde dadurch im Wesentlichen eine proportionale Steuer auf Arbeit durch die andere ersetzt.[10] Steht deshalb die Einkommensteuer für eine Umfinanzierung nicht zur Verfügung, verliert die Umfinanzierung des Sozialstaats ihren Sinn und das Problem der hohen Sozialbeiträge muss *allein* innerhalb der Sozialversicherung gelöst werden: durch Strukturreformen und Ausgabensenkungen. Die Präferenz für eine möglichst schnelle und weitgehende Senkung der Steuer- und Abgabenlast führt also zu einer Präferenz für die Flat Tax.[11]

---

10 Vgl. Kapitel 2 und 4. Wie Homburg (2000: 142, Hervorhebung im Original) ausführt: »*Demnach ist die Mehrwertsteuer eine Steuer auf Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen, Reingewinne und Erbschaftssalden*, während Kapitaleinkommen durch sie nicht belastet werden … An dieser Stelle sollte vermerkt werden, dass die hier entwickelte Sicht der Mehrwertsteuer meilenweit vom *common sense* entfernt ist, der beispielsweise meint, eine Mehrwertsteuer sei im Vergleich zur Einkommensteuer leistungsfreundlich und halte weniger von produktiver Tätigkeit ab.« In dem Maße, in dem die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung tatsächlich die Gewinne schmälern, würde eine Umfinanzierung durch die Mehrwertsteuer sogar zu einer Erhöhung der Abgabenlast auf den Faktor Arbeit führen.

11 Die wechselseitige Beeinflussung von Steuerstruktur und -niveau spielt in der Literatur zur Politischen Ökonomie der Besteuerung eine zentrale Rolle (Hettich/Winer 1999). Ein hohes Steuerniveau geht mit einer differenzierten Steuerstruktur einher. Dies ist auch in Bezug auf die Wahl zwischen Einkommen- und Ausgabensteuer seit langem bekannt. Sozial-

Würden diese beiden Präferenzprofile genau so wie skizziert durch Parteien repräsentiert, so gäbe es kaum Aussicht auf eine parteipolitische Einigung. Aber natürlich ist dies nicht der Fall. Zwar kann man die zugespitzt dargestellten Positionen grob SPD und FPD zuordnen – den beiden Endpunkten des steuerpolitischen Spektrums –, doch werden sie nur von einem Teil der jeweiligen Partei- und Fraktionsführung geteilt. Vielen Sozialdemokraten ist klar, dass die Probleme des deutschen Sozialstaats nicht ausschließlich über Umfinanzierung zu lösen sind; und vielen Liberalen ist ebenso klar, dass ausreichende Mehrheiten für eine einschneidende Senkung der Steuer- und Abgabenlast zumindest kurzfristig nicht zu erreichen sind. Darüber hinaus sind Parteien in der Realität nicht so opportunistisch und weitsichtig, wie dies in der politökonomischen Theorie unterstellt wird. In allen Parteien gibt es Politiker, die vorrangig eine systematische Einkommensteuerreform anstreben und somit auch bereit sind, Erwägungen über die mittelfristige Abgabenbelastung getrennt davon zu behandeln. Eine breite parteipolitische Einigung ist deshalb zwar schwierig, aber nicht unmöglich.

Die Konsensfindung muss aber vielleicht durch Verfahrensinnovationen erleichtert werden. Ein Ansatzpunkt läge darin, die Anzahl der Verhandlungsdimensionen zu erhöhen (vgl. Scharpf 2000b; Tsebelis 2002). Dies kann die Konsensfindung erleichtern, weil »Koppelgeschäfte« über unterschiedliche Entscheidungsdimensionen hinweg möglich würden – eine Partei verliert an einer Stelle und gewinnt an einer anderen. Dies sollte die Einigung insbesondere dann befördern, wenn die Parteien verschiedene Dimensionen unterschiedlich stark gewichten. Inhaltlich bietet sich eine stärkere Verkopplung unterschiedlicher Reformvorhaben ohnehin an, weil – wie in Kapiteln 3 und 4 gezeigt – die Reform der Einkommensteuer von den Reformen der Gewerbesteuer oder der Sozialversicherung kaum sinnvoll zu trennen ist. Mit Verfahrensinnovationen hat dies insofern zu tun, als die Verknüpfung mehrerer Entscheidungsgegenstände die Komplexität von Verhandlungen erhöht und die Teilnehmer somit leicht überfordern kann. In diesem Punkt sehe ich deshalb die Attraktivität eines Vorschlags

---

staatsfreundliche Politikökonomen haben für Ausgabensteuern plädiert, weil durch die Steuerfreistellung der Kapitaleinkommen eine »effiziente Umverteilung« möglich sei (Przeworski / Wallerstein 1988; Wallerstein / Przeworki 1995; siehe auch Sinn 1998; Przeworski 1999: 43). Andere finden umgekehrt Einkommensteuern »genau deshalb attraktiv, weil sie stärker verzerrend wirken; denn dies impliziert … ein geringeres Niveau der Transferausgaben« (Krusell / Quadrini / Ríos-Rull 1996: 475, eigene Übersetzung).

von Gerhard Lehmbruch (2000: 199), wonach sich die deutsche Gesetzesvorbereitung am Beispiel der nordischen Länder, insbesondere Schwedens, orientieren sollte. Dort sorgen *langfristig angelegte* und *überparteiliche* Kommissionen unter prominenter Einbeziehung von Wissenschaftlern, Beamten und Verbändevertretern für die lösungsorientierte Bearbeitung eines Problems im späteren Gesetz. Die systematische Einbeziehung von wissenschaftlichem Sachverstand kann helfen, der Komplexität der Entscheidungsgegenstände gerecht zu werden und politisch einigungsfähige Kompromisse zu entdecken und durchzudeklinieren. Wie Eichhorst und Wintermann (2003: 169) über das schwedische Beispiel schreiben:

> Den Kommissionen fällt die Aufgabe zu, nicht nur Informationen aufzubereiten, sondern selbst auch durch Sachorientierung konfliktlösend zu wirken. Wissenschaftlicher Sachverstand fließt in die Gesetzgebung ein und hilft, sach- und parteipolitische Mehrheiten zu bilden.

Doch leider ist dieser Vorschlag nicht mehr als ein genereller Merkpunkt für institutionelle Reformen unterhalb der Ebene einer Verfassungsreform. Dass er in absehbarer Zeit in der Einkommensteuerreform umgesetzt würde, ist kaum zu erwarten. Die Diskussion zeigt jedoch auch, dass wir in der Suche nach einer konsensfähigen Einkommensteuerreform weder die Gewerbesteuer noch die Reform der Sozialversicherung aus dem Auge verlieren sollten.

Wie wahrscheinlich ist nun eine breite parteipolitische Einigung auf einen systematischen Reformansatz? Und welches der beiden Grundmodelle bietet bessere Voraussetzungen für einen Konsens: die Flat Tax oder die duale Einkommensteuer?

Eine konsequente Flat-Tax-Reform ist unwahrscheinlich. Richtig ist, dass die Grundidee einer solchen Reform in den letzten Jahren enorm an Unterstützung gewonnen hat (vgl. Kapitel 3). Spätestens nach dem Strategiewechsel der SPD bei der Steuerreform 2000 ist »gute« Einkommensteuerpolitik für viele Kommentatoren gleichbedeutend mit einer möglichst starken Senkung der Steuersätze, insbesondere des Spitzensteuersatzes. Angesichts dessen mögen schon schlichte Wahlkalküle ausreichen, um die SPD zu weiteren Steuersatzsenkungen für hohe Einkommen zu bewegen. Trotzdem ist es unwahrscheinlich, dass die SPD – aber auch Teile von CDU und CSU – wirklich ernst machen mit der Idee einer Flat Tax. Den Hauptgrund dafür sehe ich in der oben beschriebenen »kompensatorischen« Funktion der progressiven Einkommensteuer (auf Arbeitseinkommen) im Gesamtsystem der Steuern und Abgaben. Weil die Einkommensteuer niedrige Einkommen schont und als progressives Korrektiv im Gesamtsystem der Steuern

und Abgaben wirkt, kann insbesondere die SPD wenig Interesse an weiteren Einnahmeverlusten oder einer starken Verminderung der Tarifprogression haben. Die Zustimmung der SPD zu einem weitergehenden Flat-Tax-Ansatz würde allerdings dann wahrscheinlicher, wenn gleichzeitig – Staaten wie Frankreich und den Niederlanden folgend – Elemente der Einkommensteuer in die Sozialversicherung integriert werden könnten. Ein Beispiel ist die von SPD und Grünen vorgeschlagene Bürgerversicherung, mit der Kapitaleinkommen in die Sozialversicherung einbezogen werden sollen, ein anderes die – inzwischen auch vom DGB geforderte – Einführung eines steuerfinanzierten Grundfreibetrags in die Sozialversicherung, mit dem niedrige Arbeitseinkommen entlastet und ein Element der Progression eingeführt würden.[12]

Alles in allem scheint aber höchstens eine Einigung auf eine weitere Abflachung des Steuertarifs möglich – nach demselben Muster der schrittweisen Reformen wie in den letzten zwanzig Jahren. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die heutige Situation derjenigen nach den »Petersberger Steuervorschlägen« gleicht und nicht etwa der Situation vor der Steuerreform 2000 (vgl. Kapitel 3). Nachdem die dringendste Anpassung an den Steuerwettbewerb geschafft ist, hat sich der Druck auf die Sozialdemokraten, zu einer Einigung zu kommen, wieder reduziert. Dementsprechend sind so weitreichende Konzessionen wie bei der Steuerreform 2000 von ihnen kaum zu erwarten. Ein weiterer Schritt in Richtung Flat Tax dürfte somit nicht besonders groß ausfallen, womit auch die Systematik der Reform hinter den Erwartungen zurückbleiben würde.

Wäre die Einigung auf eine *duale Einkommensteuer* leichter? Dies scheint zunächst nicht so, weil eine ganz ähnliche Situation mit vertauschten Rollen besteht. Die Flat-Tax-Befürworter in FDP und Union sollten dieser Steuer gegenüber abgeneigt sein, weil sie den Druck auf den Spitzensteuersatz abschwächt. Und sie könnten einer dualen Einkommensteuer wahrscheinlich dann am ehesten zustimmen, wenn sich in der Sozialversicherung Modelle wie die »Kopfpauschalen« der Herzog-Kommission durchsetzen.[13] Bei genauerer Betrachtung zeigen sich indes wichtige Unterschiede zwischen den beiden Szenarien, welche die duale Einkommensteuer als konsensfähigeres Reformmodell erscheinen lassen:

---

12 Ob solch eine Reform, die dem Äquivalenzprinzip zuwider läuft, verfassungsrechtlich zulässig wäre, ist eine andere Frage.

13 Umgekehrt könnten Sozialdemokraten und Grüne Kopfpauschalen dann am ehesten akzeptieren, wenn die soziale Kompensation durch die Einkommensteuer erreicht wird und nicht durch die Mehrwertsteuer.

1. Wenn eine Einigung von Union und SPD notwendig ist, dann ist sie auch hinreichend. Die FPD kann also im Zweifelsfall übergangen werden, jedenfalls solange sie sich in der Opposition befindet. Dies könnte die Einigung befördern, weil die Liberalen – anders als die Grünen – in Fragen der Einkommensteuerreform in der Regel nicht zwischen Union und SPD stehen, sondern die stärkste Präferenz für Flat Tax und Ausgabensenkung besitzen.
2. Die Flat-Tax-Befürworter haben eine andere relative Lage zum Status quo als die SPD. Die SPD liegt dem Status quo am nächsten (wie schon 1997/1998) und kann deshalb im Zweifelsfall eine Blockade gegenüber einer radikalen Flat-Tax-Reform vorziehen. Die Reformkräfte innerhalb von FDP und Union dürften dagegen im Grundsatz jede weitere Systematisierung des Steuersystems und jede weitere Steuersatzsenkung begrüßen. Gewiss: Die duale Einkommensteuer ist aus den oben genannten Gründen nicht ihr Wunschmodell. Wenn aber aufgrund des wahrscheinlichen Vetos der Sozialdemokraten – und von Teilen der Union – eine echte Flat Tax ohnehin nicht zu realisieren ist, dann sprechen gute ökonomische Gründe für den Übergang zu einer dualen Einkommensteuer statt dem Festhalten am weiterhin unverwirklichten Ideal einer umfassenden Einkommensteuer. Diese Position wurde in der Vergangenheit politisch kaum diskutiert, wird aber mittlerweile vom Sachverständigenrat (2003) und anderen prominenten Ökonomen wie Ifo-Präsident Hans-Werner Sinn (2003) vertreten. War die »umfassende Einkommensteuer« für die Union bisher die Prämisse und nicht das Ergebnis steuerpolitischer Abwägungen, so könnte sich dies in der Zukunft ändern. Wäre mit der SPD Einigkeit darüber zu erzielen, dass zumindest für Kapitaleinkommen eine proportionale, niedrige und gleichmäßige Steuer der beste Weg ist, hätten FDP und Union schon einiges erreicht. Einer späteren Absenkung der Steuersätze auf Arbeitseinkommen stünde darüber hinaus nichts im Wege. Dies leitet zum letzten Punkt über.
3. Selbst wenn die Zustimmung der SPD nicht erforderlich wäre und CDU/CSU sich zu einer echten Flat Tax durchringen könnten, sprächen aus Sicht von Union und FDP *langfristige Erwägungen* für eine duale Einkommensteuer. Denn es ist zweifelhaft, ob ein langfristiger gesellschaftlicher Konsens für eine stark abgeflachte Einkommensteuer erreichbar ist. In den steuerpolitischen Vorzeigeländern USA und Neuseeland jedenfalls konnte er nicht erreicht werden. Nach Reagans berühmter US-Reform von 1986 galt der niedrige föderale Spitzensteuersatz von 28 Prozent nur für kurze Zeit und stieg unter Clintons Präsidentschaft wieder auf fast 40 Prozent. Und nachdem die

neuseeländischen Regierungen unter Führung der National Party die gesamten neunziger Jahre über einen Spitzensteuersatz von nur 33 Prozent beibehalten haben, wurde dieser im Jahr 2000 von der Labour Party wieder auf 39 Prozent erhöht, um zentrale Wahlversprechen zu finanzieren. In beiden Fällen wurde der Körperschaftsteuersatz nicht entsprechend angehoben, so dass sich die Verzerrungen in der Unternehmensbesteuerung vergrößerten. Die duale Einkommensteuer bietet dagegen einen *dauerhaft effizienten Rahmen*, innerhalb dessen die politischen Konflikte über die Höhe der Arbeits- und Kapitalbesteuerung im demokratischen Prozess ausgetragen werden können. Die viel beschworene Neutralität in der Kapitalbesteuerung bliebe auch dann erhalten, wenn es in Zukunft linke Mehrheiten für die Erhöhung der Einkommensteuersätze auf Arbeitseinkommen geben sollte. Und umgekehrt wären rechte Mehrheiten jederzeit in der Lage, sich so weit sie wollen an das Ideal der Flat Tax anzunähern, indem sie die Steuersätze auf Arbeitseinkommen senken.

5.4 Schluss: Die duale Einkommensteuer als konsensfähiges und »demokratiefreundliches« Reformmodell

Als Folge der hohen Konsenshürden des deutschen Regierungssystems wurde die Politik der Bundesrepublik treffend als »Politik des mittleren Weges« charakterisiert (Schmidt 1990, 1999). In der Einkommensteuerpolitik der letzten zwanzig Jahre ist es jedoch äußerst schwierig gewesen, diesen mittleren Weg zu finden. Ein Grund dafür ist, dass Deutschland in vielen Fragen der Wirtschafts- und Sozialpolitik an einer Wegscheide steht und dies auch Auswirkungen auf die Einkommensteuerreform hat. FDP und Union sind eher bereit, die Steuer- und Abgabenlast in Deutschland kurzfristig deutlich abzusenken und können deshalb in der Einkommensteuerreform eher auf das Modell der Flat Tax setzen. Die SPD setzt dagegen stärker auf eine effizientere und gerechtere Verteilung dieser Last und hat deshalb bisher das Modell einer differenzierten Einkommensteuer verfolgt. Dieser einfache Unterschied erklärt einen großen Teil der steuerpolitischen Konflikte der letzten zwanzig Jahre.

Wenn kein Konsens zu erzielen ist, entscheidet in der Demokratie in der Regel die Mehrheit. Dies war in der Einkommensteuerpolitik nur selten möglich. Daraus resultierten nicht nur Blockaden und faule Kompromisse, sondern auch eine bedauernswerte Verwischung politischer Profile und Verantwortlichkeiten. Institutionelle Reformen, die mehrheitsdemokratischen – nicht pluralitären! – Prozessen größeren Raum einräumen, sind deshalb wünschenswert.

Solange Konsens jedoch notwendig ist, sollte sich die Suche nach einer Einigung auf Reformmodelle konzentrieren, die für die Einkommensteuer einen *dauerhaft effizienten Rahmen schaffen können und gleichzeitig die politischen Unterschiede zwischen Parteien respektieren*. Die duale Einkommensteuer ist solch ein Modell. Sie ist nicht nur in theoretischer Hinsicht das Einkommensteuersystem der politischen Mitte, sondern verlangt auch beiden Seiten des Konflikts schmerzhafte Konzessionen ab. SPD und Grüne müssten sich von der Idee einer progressiven Besteuerung von Kapitaleinkommen verabschieden, die Union und FDP von der Idee einer immer stärkeren generellen Abflachung des Einkommensteuertarifs. Die duale Einkommensteuer ermöglicht trotz Konsenszwang ein effizientes Einkommensteuersystem und erlaubt es zukünftigen Mehrheiten darüber hinaus, ihre parteipolitischen Präferenzen und Wahlversprechen zu verfolgen. Eine linke Mehrheit könnte die Steuersätze auf Kapital- und höhere Arbeitseinkommen anheben und eine rechte Mehrheit könnte durch die weitere Absenkung des Spitzensteuersatzes jederzeit eine Flat Tax realisieren. Die Entscheidung läge beim Wähler. Diese »Demokratiefreundlichkeit« der dualen Einkommensteuer ist ebenso wichtig wie ihre Gerechtigkeits- und Effizienzeigenschaften. Das Modell der dualen Einkommensteuer ist nicht nur die beste Chance, um trotz Konsenszwang eine systematische Steuerreform zu erreichen, sie bietet auch dann gute Voraussetzungen, wenn Konsens nicht mehr notwendig ist.

Anhang
Datenquellen und Erläuterungen

Behandelt werden zunächst die Spitzensteuersätze der persönlichen Einkommensteuer und anschließend die Unternehmensteuersätze (Körperschaftsteuer plus weitere Ertragsteuern) für Kapitalgesellschaften. Die Daten wurden jeweils für den Zeitraum von 1975 bis 2002 beziehungsweise 2003 erhoben. Die Länge der Zeitreihen für einzelne Länder ist zusätzlich in Klammern hinter dem Ländernamen angegeben, um fehlende Werte zu kennzeichnen.

Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer

Generell basieren die Daten auf Informationen aus den folgenden Quellen: OECD (1986), BMF »Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich«, Coopers&Lybrand International Tax Summaries, der World Tax Data Base an der University of Michigan sowie nationalen Quellen.

In folgenden Ländern werden Einkommensteuern nur auf nationaler beziehungsweise föderaler Ebene erhoben: Frankreich (1975–2002), Griechenland (1975–2002), Großbritannien (1975–2002), Irland (1975–2002), Neuseeland (1975–2002), Niederlande (1975–2002), Österreich (1975–2002), Portugal (1975–2002) und Spanien (1975–2002).

In folgenden Ländern sind weitere Steuern, Abgaben oder Zuschläge berücksichtigt. In *Australien* (1975–2002) wird eine seit 1986 erhobene Krankenversicherungsabgabe berücksichtigt, die vollständig in das Einkommensteuersystem integriert ist. In *Belgien* (1975–2002) sind lokale Steuern und Zuschlagssteuern berücksichtigt. Zwischen 1978 und 1988 gab es einen Höchstsatz für die tarifliche Gesamtsteuerbelastung (Plafond). In *Kanada* (1975–2002) werden die Provinzsteuersätze für Ontario einbezogen, die von 1975 bis 2000 als Zuschlagssteuern ausgestaltet waren. Neuere Daten über die Provinzsteuersätze stammen aus: www.taxpayer.com. Für *Deutschland* (1975–2002) wird der Solidaritätszu-

schlag berücksichtigt. Für *Dänemark* (1975–2002) werden lokale Steuern berücksichtigt; der Höchstsatz (Plafond) ist gesetzlich festgelegt. Die Daten sind auf der Web-Seite des dänischen Finanzministeriums verfügbar. In *Finnland* (1979–2002) werden neben der nationalen Einkommensteuer der Durchschnitt der lokalen Steuern sowie die Beiträge für die Gesundheitsversicherung einbezogen. Die entsprechenden Daten stammen vom finnischen Finanzministerium. Für *Italien* (1975–2002) wird die lokale Einkommensteuer berücksichtigt, die 1998 abgeschafft wurde. Seit dem Jahr 2000 gibt es variierende regionale Zusatzsteuern. Für *Japan* (1975–2002) werden nationale, präfekturale und lokale Steuern auf Einkommen berücksichtigt. Für *Norwegen* (1979–2003) werden nationale und lokale Steuern berücksichtigt. In *Schweden* (1975–2002) werden ebenfalls nationale und lokale Steuern berücksichtigt, wobei für die lokalen Steuern ein vom Finanzministerium bereitgestellter Durchschnitt herangezogen wird. Für die *Schweiz* (1979–2002) werden nationale, kantonale und lokale Einkommensteuern berücksichtigt, wobei sich letztere auf Zürich beziehen. Für fehlende Jahre sind die Daten interpoliert (1982–1983, 1987, 1992–1995). Für die *USA* werden föderale und gliedstaatliche Einkommensteuern berücksichtigt. Gliedstaatliche Steuern sind von der Bemessungsgrundlage der föderalen Steuer abziehbar. Als gliedstaatlicher Steuersatz wird ein ungewichteter Durchschnitt aller Staaten verwendet.

Unternehmensteuersatz für Kapitalgesellschaften

Generell basieren die Daten auf Informationen aus den folgenden Quellen: BMF »Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich«, Coopers&Lybrand International Tax Summaries, der World Tax Data Base an der University of Michigan, dem Institute for Fiscal Studies (Chennells/Griffith 1997; Devereux/Griffith/Klemm 2002) sowie der KPMG Corporate Tax Rate Surveys.

In folgenden Ländern werden nur Körperschaftsteuern auf nationaler beziehungsweise föderaler Ebene erhoben: Australien (1970–1975, 1980–2003), Dänemark (1975–2003), Großbritannien (1975–2003), Griechenland (1979–2003), Irland (1975–2003), Niederlande (1975–2003), Neuseeland (1975–2003) und Spanien (1975–2003).

In folgenden Ländern sind weitere Steuern, Abgaben oder Zuschläge berücksichtigt. In *Frankreich* (1975–2003) wird generell der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne zugrunde gelegt. Seit 1995 existierende Zuschlagssteuern werden berücksichtigt. In *Österreich* (1975–2003) gab es bis 1988 einen pro-

gressiven Körperschaftsteuertarif; es wird der Höchstsatz zugrunde gelegt. Bis 1993 gab es eine lokale Gewerbesteuer, die ebenfalls berücksichtigt wird. Für *Belgien* (1975–2003) wird eine seit 1994 bestehende Zuschlagssteuer von 3 Prozent auf die Körperschaftsteuer berücksichtigt. Für *Kanada* (1976–2003) werden die provinziellen Steuersätze für Ontario berücksichtigt. Die Werte für 1982–1983 sind interpoliert. Für *Deutschland* (1975–2003) wird bei der Körperschaftsteuer der Satz für einbehaltene Gewinne betrachtet. Zusätzlich wird ein durchschnittlicher Gewerbesteuersatz einbezogen. Für *Finnland* (1980–2003) werden lokale Körperschaftsteuern berücksichtigt. *Italien* (1975–2003) hatte bis 1998 eine lokale Körperschaftsteuer, die zeitweise von der Bemessungsgrundlage der nationalen Steuer absetzbar war. Seit 1998 wird der Satz der lokalen Wertschöpfungssteuer einbezogen, obwohl deren Bemessungsgrundlage nicht nur Gewinne einbezieht. In *Japan* (1979–2003) werden neben der nationalen Körperschaftsteuer auch präfekturale und lokale Unternehmensteuern betrachtet. Die präfekturale Steuer ist bei der Berechnung der nationalen Steuer (im Folgejahr) absetzbar. Für *Norwegen* (1975–2003) werden zentralstaatliche und lokale Steuern berücksichtigt. Für Portugal (1982–2003) werden lokale Steuern sowie Zuschläge einbezogen. Die Daten stammen vom Institute for Fiscal Studies sowie von den KPMG Corporate Tax Rate Surveys. Für *Schweden* (1980–2003) werden nationale und lokale Steuersätze betrachtet. Die *Schweiz* (1992–2003) erhebt progressive Körperschaftsteuern auf nationaler, kantonaler und lokaler Ebene. Kantonale und lokale Sätze beziehen sich auf Zürich. Die Daten stammen von KPMG. Für die *USA* (1975–2003) wird neben der föderalen Körperschaftsteuer der ungewichtete Durchschnitt der gliedstaatlichen Steuersätze einbezogen.

Literatur

Aaron, Henry J./Harvey Galper/Joseph A. Pechman (Hrsg.), 1988: *Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*. Washington, D.C.: Brookings.

Alivizatos, Nicos, 1995: Judges as Veto Players. In: Herbert Döring (Hrsg.), *Parliaments and Majority Rule in Western Europe.* Franfurt a.M.: Campus, 566–591.

Altemeier, Jens, 1999: *Föderale Finanzbeziehungen unter Anpassungsdruck. Verteilungskonflikte in der Verhandlungsdemokratie*. Frankfurt a.M.: Campus.

Arnold, Brian J./Jinyan Li/Daniel Sandler, 1996: *Comparison and Assessment of the Tax Treatment of Foreign-Source Income in Canada, Australia, France, Germany and the United States.* Working Paper 96-1 Prepared for the Technical Committee on Business Taxation. Ottawa: Technical Committee on Business Taxation, Department of Finance.

Arnold, Brian J./Michael J. McIntyre, 1995: *International Tax Primer*. Boston: Kluwer Law International.

Bach, Stefan, 2001: Die Unternehmensteuerreform. In: Achim Truger (Hrsg.), *Rot-grüne Steuerreform in Deutschland. Eine Zwischenbilanz.* Marburg: Metropolis, 47–94.

Bach, Stefan/Bernhard Seidel/Dieter Teichmann, 2000: *Unternehmenssteuerreform – Einstieg in die duale Einkommensteuer?* DIW-Wochenbericht 11/2000. Berlin: Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Basinger, Scott/Mark Hallerberg: Remodeling the Competition for Capital: How Domestic Politics Erases the Race-to-the-Bottom. In: *American Political Science Review*, im Erscheinen.

Bareis, Peter, 1999: Systematisierung der Einkommensteuer. In: Klaus-Dirk Henke (Hrsg.), *Zur Zukunft der Staatsfinanzierung.* Baden-Baden: Nomos, 87–113.

Bartelborth, Thomas, 1999: Verstehen und Kohärenz. Ein Beitrag zur Methodologie der Sozialwissenschaft. In: *Analyse & Kritik* 21, 97–116.

Bartels, Hans-Peter, 2003: Mit der Mehrwertsteuer die Sozialbeiträge senken. Fünf Prozentpunkte entlasten Arbeitskosten um 40 Milliarden Euro. In: *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 20.5.2003, 12.

Bartelsman, Eric J./Roel M.W.J. Beetsma, 2003: Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD Countries. In: *Journal of Public Economics* 87, 2225–2252.

Benz, Arthur, 1998: Postparlamentarische Demokratie? Demokratische Legitimation im kooperativen Staat. In: Michael Th. Greven (Hrsg.), *Demokratie – Eine Kultur des Westens?* Opladen: Leske + Budrich, 201–222.

Bird, Richard A. / David B. Perry / Thomas A. Wilson, 1998: Canada. In: Ken Messere (Hrsg.), *The Tax System of Industrialized Countries*. Oxford: Oxford University Press, 39–92.

Birnbaum, Jeffrey H., 1998: Fundamental Tax Reform – Public Perception and Political Rhetoric. In: *National Tax Journal* 51, 565–567.

Blotnicki, Laurence / Christophe Heckly, 1998: France. In: Ken Messere (Hrsg.), *The Tax System in Industrialized Countries*. Oxford: Oxford University Press, 93–127.

BMF (Bundesministerium für Finanzen), 1988a: *Finanzbericht 1989*. Bonn: BMF.

—— (Hrsg.), 1988b: *Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987*. Tübingen: Mohr.

——, 1993: *Finanzbericht 1994*. Bonn: BMF.

—— (Hrsg.), 1995: *Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*. Heft 55 der Schriftenreihe des BMF. Bonn: BMF.

—— (Hrsg.), 1997: *Reform der Einkommensbesteuerung – Vorschläge der Steuerreformkommission – vom 22. Januar 1997 »Petersberger Steuervorschläge«*. Heft 61 der Schriftenreihe des BMF. Bonn: BMF.

——, 1999a: *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*. Heft 66 der Schriftenreihe des BMF. Bonn: BMF.

—— (Hrsg.), 1999b: *Gutachten und Stellungnahmen 1988–1998*. Bonn: BMF.

——, 1999c: *Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung. Gutachten erstattet vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*. Heft 65 der Schriftenreihe des BMF. Bonn: Stollfuß.

——, 1999d: *Tax Reform 2000. Cutting Taxes – Strengthening Growth – Tackling Unemployment.* Presseerklärung von Hans Eichel, Bundesfinanzminister, während der Präsentation der Regierungspläne zur Steuerreform auf der *Bundespressekonferenz* in Berlin, 21. Dezember 1999.

——, 2000: *Administrierbarkeit der Modelle zur Unternehmensteuerreform bei Finanzverwaltung, Steuerpflichtigen und Steuerberatern. Ergebnisse der Planspiele und des Modellvergleichs. Abschlussbericht.* Heft 67 der Schriftenreihe des BMF. Bonn: BMF.

——, 2002a: *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*. Bonn: BMF.

——, 2002b: *Steuerpolitik der Bundesregierung. Eine Politik im Interesse der Arbeitnehmer und Familien.* Bonn: BMF.

——, 2003: *Datensammlung zur Steuerpolitik. Stand: Februar 2003*. Berlin: BMF.

BMWF (Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Hrsg.), 1971: *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*. Bonn: BMWF.

BMWi (Bundesministerium für Wirtschaft), 1996: *Anstehende große Steuerreform. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium für Wirtschaft*. Heft 94 der Schriftenreihe des BMWi. Bonn: BMWi.

Boadway, Robin / Neil Bruce, 1984: A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax. In: *Journal of Public Economics* 24, 231–239.

Bond, Stephen R., 2000: Levelling up or Levelling Down? Some Reflections on the ACE and CBIT Proposals, and the Future of the Corporate Tax Base. In: Sijbren Cnossen (Hrsg.), *Taxing Capital Income in the European Union.* Oxford: Oxford University Press, 161–179.

Bönker, Frank / Hellmut Wollmann, 2001: Stumbling Towards Reform: The German Welfare State in the 1990s. In: Peter Taylor-Gooby (Hrsg.), *Welfare States Under Pressure.* London: Sage Publications, 75–99.

Bordignon, Massimo / Silvia Giannini / Paolo Panteghini, 2000: Corporate Taxation in Italy: An Analysis of the 1998 Reform. In: *Finanzarchiv* 57, 235–262.

——, 2001: Reforming Business Taxation: Lessons from Italy? In: *International Tax and Public Finance* 8, 191–210.

Bork, Christhart / Klaus Mueller, 1998: Effekte der Verrechnungsmöglichkeit negativer Einkünfte im deutschen Einkommensteuerrecht. In: *Konjunkturpolitik* 44, 353–366.

Boskin, Michael J. / Charles E. McLure Jr. (Hrsg.), 1990: *World Tax Reform. Case Studies of Developed and Developing Countries*. San Francisco, CA: ICS Press.

Bossons, John, 1987: The Impact of the 1986 Tax Reform Act on Tax Reform in Canada. In: *National Tax Journal* 40, 331–338.

Boston, Jonathan, 1999: New Zealand's Welfare State in Transition. In: Jonathan Boston et al. (Hrsg.), *Redesigning the Welfare State in New Zealand: Problems, Policies, Prospects*. Oxford: Oxford University Press, 3–19.

Bräuninger, Thomas / Steffen Ganghof, 2004: Bikameralismus und Parteipolitik. In: Steffen Ganghof / Philip Manow (Hrsg.), *Theoretische Perspektiven auf das deutsche Regierungssystem.* Frankfurt a.M.: Campus, im Erscheinen.

Brøste Report, o.J.: *English Summary.* <http://www.broste.com/skat/pbrapp.htm>

Brechtel, Thomas / André Kaiser, 1999: Party System and Coalition Formation in Post-Reform New Zealand. In: *Political Science* 51, 182–186.

Bündnis 90 / Die Grünen, 2002: *Die Zukunft ist grün.* Grundsatzprogramm von Bündnis 90 / Die Grünen, beschlossen auf der 18. ordentlichen Bundesdelegiertenkonferenz, 15.–17.3.2002, Berlin.

Burger, Christine, 1996: *Die Gewerbesteuer in Deutschland. Eine fehlentwickelte und überholte Steuer*. Dissertation. Freiburg, CH: Universität Freiburg.

Carey, David / Josette Rabesona, 2002: Tax Ratios on Labour and Capital Income and on Consumption. In: *OECD Economic Studies* 35, 129–174.

Chapman, Robert, 1992: A Political Culture Under Pressure: The Struggle to Preserve a Progressive Tax Base for Welfare and the Positive State. In: *Political Science* 44, 1–27.

Chennells, Lucy / Rachel Griffith, 1997: *Taxing Profits in a Changing World*. London: Institute for Fiscal Studies.

Cnossen, Sijbren, 1996: Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform. In: *Fiscal Studies* 17, 67–97.

——, 1999: Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union? In: *Finanzarchiv* 56, 18–50.

——, 2000: Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union? In: Sijbren Cnossen (Hrsg.), *Taxing Capital Income in the European Union.* Oxford: Oxford University Press, 180–213.

Cnossen, Sijbren / Lans Bovenberg, 2001: Fundamental Tax Reform in the Netherlands. In: *International Tax and Public Finance* 8, 467–480.

Conlan, Timothy J. / Margaret T. Wrightson / David R. Beam, 1990: *Taxing Choices. The Politics of Tax Reform*. Washington, D.C.: CQ Press.

Dalsgaard, Thomas, 2001: *The Tax System in New Zealand: An Appraisal and Options for Change.* Economics Department Working Papers no. 281. Paris: OECD. <http://www.oecd.org/dataoecd/13/53/1884702.pdf>

Dalsgaard, Thomas / Masaaki Kawagoe, 2000: *The Tax System in Japan: A Need for Comprehensive Reform.* Economics Department Working Papers no. 231. Paris: OECD.

Daly, Michael J., 1993: Canada. In: Dale Jorgenson / Ralph Landau (Hrsg.), *Tax Reform and the Cost of Capital.* Washington, D.C.: Brookings, 93–130.

Davies, James B. / Michael Hoy, 2002: Flat Rate Taxes and Economic Inequality Measurement. In: *Journal of Public Economics* 84, 33–46.

Dehejia, Vivek H. / Philipp Genschel, 1999: Tax Competition in the European Union. In: *Politics and Society* 27, 304–430.

De Mey, Tim / Erik Weber, 2003: Explanation and Thought Experiments in History. In: *History and Theory* 42, 28–38.

Denemark, David, 2001: Choosing MMP in New Zealand: Explaining the 1993 Electoral Reform. In: Matthew Soberg Shugart / Martin P. Wattenberg (Hrsg.), *Mixed-Member Electoral Systems.* Oxford: Oxford University Press, 70–95.

Dennett, Daniel C., 1987: *The Intentional Stance*. Cambridge, MA: MIT Press.

Det Økonomiske Råd, 2001: *Danish Economy*, Spring 2001, English Summary. <http://www.dors.dk/rapp/dors086.htm>

Deutsche Bundesbank, 2002: *Monatsbericht Dezember 2002*. Frankfurt a.M.: Bundesbank.

Devereux, Michael P. / Rachel Griffith, 1998: Taxes and the Location of Production: Evidence from a Panel of US Multinationals. In: *Journal of Public Economics* 68, 335–367.

——, 2003: Evaluating Tax Policy for Location Decisions. In: *International Tax and Public Finance* 20, 107–126.

Devereux, Michael P. / Rachel Griffith / Alexander Klemm, 2002: Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition. In: *Economic Policy* 17(35), 451–495.

Dilnot, Andrew, 1992: Taxation and Private Pensions: Costs and Consequences. In: OECD (Hrsg.), *Private Pensions and Public Policy*. Paris: OECD, 65–78.

Dingeldey, Irene, 2001: Familienbesteuerung in Deutschland. Kritische Bilanz und Reformperspektiven. In: Achim Truger (Hrsg.), *Rot-grüne Steuerreform in Deutschland. Eine Zwischenbilanz.* Marburg: Metropolis, 201–227.

Eichel, Hans, 2000a: *Europäische Wirtschaftspolitik*. Rede auf dem Eurochambres Congress 2000, 19. Oktober 2000, Berlin.

——, 2000b: Mehr Beschäftigung durch Investitionen. In: *Wirtschaftsdienst* 80, 75–78.

Eichhorst, Werner / Ole Wintermann, 2003: Reformstau: Beratungsresistenz oder Versagen der Politikberatung? Wirtschafts- und sozialpolitische Beratung im Vergleich. In: *Sozialer Fortschritt* 7, 163–170.

Eicker-Wolf, Kai, 2002: Von haushaltspolitischen Sparschwein-Operationen und Inflations-Paranoia. In: Kai Eicker-Wolf et al. (Hrsg.), »*Deutschland auf den Weg gebracht.« Rot-grüne Wirtschafts- und Sozialpolitik zwischen Anspruch und Wirklichkeit.* Marburg: Metropolis, 17–46.

Engels, Wolfram, 1989: Tax Reforms in Germany. In: Gerhard Fels / George M. von Furstenberg (Hrsg.), *A Supply-Side Agenda for Germany.* Berlin: Springer, 341–353.

Faltlhauser, Kurt (Hrsg.), 1988a: *Steuerstrategie*. Köln: Kölner Universitätsverlag.

——, 1988b: Unternehmensbesteuerung: Überkommene Steuerprinzipien überdenken. In: Kurt Faltlhauser (Hrsg.), *Steuerstrategie.* Köln: Kölner Universitätsverlag 244–249.

——, 1995: Alternativen zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums. In: *Wirtschaftsdienst* 75, 22–27.

——, 1997: Die Verlockungen der Schedule. In: Max Dietrich Kley et al. (Hrsg.), *Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht.* Köln: Otto Schmidt, 511–518.

Faltlhauser, Kurt / Friedrich Merz, 2000: Das Steuerreformkonzept der CDU / CSU. In: *Wirtschaftsdienst* 80, 78–80.

Felderer, Bernhard / Reinhard Koman, 1998: *Perspektiven des Wirtschaftsstandortes Österreich aus der Sicht der Steuerpolitik. Endbericht.* Wien: Institut für Höhere Studien (IHS).

Findling, Marion, 1995: *Die Politische Ökonomie der Steuerreform – Eine Untersuchung der politischen Grenzen von Steuerreformen unter besonderer Berücksichtigung der Steuerreform 1990.* Aachen: Shaker.

Frank, Robert H., 1999: *Luxury Fever*. New York: Free Press.

——, 2000: Progressive Taxation and the Incentive Problem. In: Joel B. Slemrod (Hrsg.), *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 490–507.

Frank, Robert H. / Philip J. Cook, 1996: *The Winner-Take-All-Society*. New York: Free Press.

Fuest, Clemens / Bernd Huber, 2001: Can Corporate-personal Tax Integration Survive in Open Economies? Lessons from German Tax Reform. In: *Finanzarchiv* 57, 514–523.

Fuest, Clemens / Alfons Weichenrieder, 2002: Tax Competition And Profit Shifting: On The Relationship Between Personal And Corporate Tax Rates. In: *ifo Studien* 48, 611–632.

Ganghof, Steffen, 1999: Steuerwettbewerb und Vetospieler: Stimmt die These der blockierten Anpassung? In: *Politische Vierteljahresschrift* 40, 458–472.

——, 2000: Adjusting National Tax Policy to Economic Internationalization: Strategies and Outcomes. In: Fritz W. Scharpf / Vivien A. Schmidt (Hrsg.), *Welfare and Work in the Open Economy. Vol. 2: Diverse Responses to Common Challenges*. Oxford: Oxford University Press, 597–645.

——, 2002a: Grüne Steuerpolitik – überangepasst oder sachgerecht? Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich. In: *Kommune* 20, 43–46.

——, 2002b: Implications of Tax Competition for Welfare States. In: Martin Rhodes (Hrsg.), *Globalisation, European Economic Integration and Social Protection.* San Domenico di Fiesole: European University Institute, 110–115.

——, 2003a: *Parties, Power and Progressivity. On the Political Economy of Income Taxation in Open States*. Dissertation. Bremen: Universität Bremen.

——, 2003b: Promises and Pitfalls of Veto Player Analysis. In: *Swiss Political Science Review* 9, 1–25.

Ganghof, Steffen / Thomas Bräuninger, 2003: *Government Status and Legislative Behavior. Partisan Veto Players in Australia, Denmark, Finland and Germany.* MPIfG Working Paper 03 / 11. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung.

Ganghof, Steffen / Richard Eccleston, 2004: *Globalisation and the Dilemmas of Income Taxation in Australia*. Manuskript. Köln.

Garrett, Geoffrey, 1998: Shrinking States? Globalization and National Autonomy in the OECD. In: *Oxford Development Studies* 26, 71–97.

Genschel, Philipp, 2000: Der Wohlfahrtstaat im Steuerwettbewerb. In: *Zeitschrift für internationale Beziehungen* 7, 267–296.

——, 2002: *Steuerwettbewerb und Steuerharmonisierung in der Europäischen Union*. Frankfurt a.M.: Campus.

Genser, Bernd, 1989: Steuerreform in Österreich. In: Hanns Abele et al. (Hrsg.), *Handbuch der österreichischen Wirtschaftspolitik.* Wien: Manz, 461–478.

——, 1999: Konsumorientierung – Realisierungschancen in Österreich. In: Christian Smekal et al. (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum.* Heidelberg: Physica-Verlag, 197–215.

——, 2003: Ist eine duale Einkommensteuer einfacher und gerechter als eine umfassende Einkommensteuer? In: Manfred Rose (Hrsg.), *Integriertes Steuer- und Sozialsystem*. Heidelberg: Physica-Verlag, 176–190.

Gravelle, Jane G., 1994: *The Economic Effects of Taxing Capital Income*. Cambridge: MIT Press.

Hagen, Kare Peter / Peter Birch Sørensen, 1998: Taxation of Income from Small Businesses: Taxation Principles and Tax Reforms in the Nordic Countries. In: Peter Birch Sørensen (Hrsg.), *Tax Policy in the Nordic Countries.* Houndmills: Macmillan, 28–71.

Haig, Robert M., 1921: The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. In: Robert M. Haig (Hrsg.), *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921. – Wiederabdruck in: Richard M. Musgrave / Carl S. Shoup (Hrsg.), *Readings in the Economics of Taxation*. New York: Richard D. Irwin, 1959, 54–76.

Hallerberg, Mark / Scott Basinger, 1998: Internationalization and Changes in Tax Policy in OECD Countries: The Importance of Domestic Veto Players. In: *Comparative Political Studies* 31, 321–352.

Hallwirth, Volker, 1998: *Und Keynes hatte doch recht: Eine neue Politik für Vollbeschäftigung.* Franfurt a.M.: Campus.

Haufler, Andreas / Guttorm Schjelderup, 2000: Corporate Tax Systems and Cross Country Profit Shifting. In: *Oxford Economic Letters* 52, 306–325.

Head, John G., 1997: Company Tax Structure and Company Tax Incidence. In: *International Tax and Public Finance* 4, 61–100.

Heidinger, Gerald, 1995: Reformen der Unternehmens- und Kapitalbesteuerung in Österreich. In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 83, 65–71.

Heinze, Rolf G. / Wolfgang Streeck, 2003: Optionen für den Einstieg in den Arbeitsmarkt oder: Ein Lehrstück für einen gescheiterten Politikwechsel. In: *Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung* 72, 25–35.

Henkel, Hans-Olaf, 1997: Für eine Reform des politischen Systems. In: Manfred Bissinger (Hrsg.), *Stimmen gegen den Stillstand.* Hamburg: Hoffmann und Campe, 87–90.

Hettich, Frank / Carsten Schmidt, 2001: Die deutsche Steuerbelastung im internationalen Vergleich: Warum Deutschland (k)eine Steuerreform braucht. In: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2, 45–60.

Hettich, Walter / Stanley L. Winer, 1999: *Democratic Choice and Taxation. A Theoretical and Empirical Analysis*. Cambridge: Cambridge University Press.

Hickel, Rudolf, 1999: Mit Schrumpfpolitik läßt sich nicht wachsen. Eine erste Bilanz rotgrüner Steuerpolitik. In: Horst Schmitthenner / Hans-Jürgen Urban (Hrsg.), *Sozialstaat als Reformprojekt. Optionen für eine andere Politik.* Hamburg: VSA-Verlag, 239–259.

Hines Jr., James R., 1999: Lessons from Behavioral Responses to International Taxation. In: *National Tax Journal* 52, 305–322.

Hobson, John M., 2003: Disappearing Taxes or the »Race to the Middle«? Fiscal Policy in the OECD. In: Linda Weiss (Hrsg.), *States in the Global Economy.* Cambridge: Cambridge University Press, 37–57.

Homburg, Stefan, 2000: *Allgemeine Steuerlehre*. 2. Aufl. München: Vahlen.

——, 2001: Die Unternehmensteuerreform 2001 aus der Sicht der Wissenschaft. In: *Die Steuerberatung* 44, 8–16.

Huber, John D. / Bingham G. Powell, 1994: Congruence between Citizens and Policymakers in Two Visions of Liberal Democracy. In: *World Politics* 46, 291–326.

Huizinga, Harry / Gaetan Nicodeme, 2004: Are International Deposits Tax-driven? In: *Journal of Public Economics* 88, 1093–1118.

Isaac, John, 1997: A Comment on the Viability of the Allowance for Corporate Equity. In: *Fiscal Studies* 18, 303–318.

Jesse, Eckhard, 2000: The Electoral System: More Continuity than Change, In: Ludger Helms (Hrsg.), *Institutions and Institutional Change in the Federal Republic of Germany.* Houndmills: Macmillan, 124–142.

Joumard, Isabelle / Wim Suyker, 2002: *Options for Reforming the Finnish Tax System*. Economics Department Working Papers No. 319. Paris: OECD.

Kaiser, André, et al., 2002: The Democratic Quality of Institutional Regimes: A Conceptual Framework. In: *Political Studies* 50, 313–331.

Kaltenborn, Bruno, 1999: *Streit um die Einkommensteuer: Die Reformvorschläge der Parteien im Vergleich*. Baden-Baden: Nomos.

Karl-Bräuer-Institut, 2000: *Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland*. Heft 91 der Schriftenreihe. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Institut.

Keen, Michael / John King, 2003: The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice. In: Manfred Rose (Hrsg.), *Integriertes Steuer- und Sozialsystem.* Heidelberg: Physica-Verlag, 323–342.

Kemmerling, Achim, 2002: *The Employment Effects of Different Regimes of Welfare State Taxation: An Empirical Analysis of Core OECD Countries*. MPIfG Discussion Paper 02 / 8. Köln: Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung. <http: / / www.mpi-fg-koeln.mpg.de / pu / mpifg_dp / dp02–8.pdf>

Kittel, Bernhard, 2002: Verbände in der österreichischen Finanzpolitik: Akteurespektrum und Interaktionsmodi in Gesetzgebungsprozessen. In: Engelbert Theurl et al. (Hrsg.), *Handbuch der österreichischen Finanzpolitik.* Berlin: Springer, 129–152.

Kraeusel, Jörg, 1997: *Die Große Steuerreform. Stand der Diskussion*. Bonn: Stollfuß.

Krause-Junk, Gerold, 1997: Erfolgsaussichten der Einkommensteuerreform. In: Manfred Rose (Hrsg.), *Standpunkte zur aktuellen Steuerreform.* Heidelberg: Verlag Recht und Wirtschaft, 53–64.

Krebs, Hans-Joachim, 1997: Die Reform der Gewerbesteuer. In: Max Dietrich Kley (Hrsg.), *Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag.* Köln: Otto Schmidt, 397–412.

Krusell, Per / Vincenzo Quadrini / José-Victor Ríos-Rull, 1996: Are Consumption Taxes Really Better than Income Taxes? In: *Journal of Monetary Economics* 37, 475–503.

Lafontaine, Oskar, 1999: *Das Herz schlägt links*. München: Econ.

Lang, Joachim, 2000: *Europa- und verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine Besteuerung der Unternehmen*. Unveröffentlichtes Manuskript. Köln.

——, 2001: Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. In: Iris Ebling (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen.* Köln: Otto Schmidt, 49–133.

Lehmbruch, Gerhard, 2000: *Parteienwettbewerb im Bundesstaat*. 3. Aufl. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag.

Leibfritz, Willi / Wolfgang Büttner / Ulrich van Essen, 1998: Germany. In: Ken Messere (Hrsg.), *The Tax System in Industrialized Countries.* Oxford: Oxford University Press, 128–158.

Leibfritz, Willi / Matthias Steinherr, 1999: Auswirkungen der Steuerreform auf die Wirtschaft. In: *ifo Schnelldienst* 52(5), 16–21.

Lijphart, Arend, 1999: *Patterns of Democracy*. New Haven: Yale University Press.

Lotz, Kaj, 1993: The Danish Tax Reform 1987. In: Nordic Council for Tax Research (Hrsg.), *Tax Reform in the Nordic Countries.* Uppsala: Iustus, 13–26.

Lyon, Andrew B., 1996: *International Implications of U.S. Business Tax Reform*. Working Paper 96-6 Prepared for the Technical Committee on Business Taxation. Ottawa: Technical Committee on Business Taxation, Department of Finance.

Manin, Bernard / Adam Przeworski / Susan C. Stokes, 1999a: Elections and Representation. In: Adam Przeworski et al. (Hrsg.), *Democracy, Accountability, and Representation.* Cambridge: Cambridge University Press, 29–54.

——, 1999b: Introduction. In: Adam Przeworski et al. (Hrsg.), *Democracy, Accountability, and Representation.* Cambridge: Cambridge University Press, 1–26.

Mann, Fritz Karl, 1929: *Deutsche Finanzwirtschaft*. Jena: Fischer.

Mann, Siegfried, 1994: *Macht und Ohnmacht der Verbände*. Baden-Baden: Nomos.

Martin, Cathie J., 1991: *Shifting the Burden: The Struggle over Growth and Corporate Taxation.* Chicago: University of Chicago Press.

Masui, Yoshihiro, 2001: Transformation of Japan's Corporation Tax: 1988 to 2000. In: *Bulletin for International Fiscal Documentation* 55, 100–106.

McGann, Anthony J., 2004: The Tyranny of the Supermajority. How Majority Rule Protects Minorities. In: *Journal of Theoretical Politics* 16, 52–77.

McLure, Charles E. Jr., 1979: *Must Corporate Income Be Taxed Twice?* Washington, D.C.: The Brookings Institution.

——, et al. (Hrsg.), 1990: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Deventer: Kluwer.

Messere, Ken (Hrsg.), 1998: *The Tax Systems of Industrialized Countries*. Oxford: Oxford University Press.

Mintz, Jack M., 1996: Corporation Tax: A Survey. In: *Fiscal Studies* 16, 23–68.

Muscheid, Jutta, 1986: *Die Steuerpolitik der Bundesrepublik Deutschland 1949–1982*. Berlin: Duncker & Humblot.

Musgrave, Richard A., 1994: Progressive Taxation, Equity, and Tax Design. In: Joel Slemrod (Hrsg.), *Tax Progressivity and Income Inequality.* New York: Cambridge University Press, 341–356.

Mutén, Leif, et al., (Hrsg.), 1996: *Towards a Dual Income Tax?* London: Kluwer Law International.

Nagel, Jack H., 2000: Expanding the Spectrum of Democracies: Reflections on Proportional Representation in New Zealand. In: Markus M. L. Crepaz/Thomas A. Koelble/David Wilsford (Hrsg.), *Democracy and Institutions: The Life and Work of Arend Lijphart.* Ann Arbor: The University of Michigan Press, 113–128.

Nickell, Stephen, 2002: *How Important is Labor Market Flexibility?* In: Martin Rhodes (Hrsg.), *Globalisation, European Economic Integration and Social Protection.* San Domenico di Fiesole: European University Institute, 147–152.

Nickell, Stephen/Richard Layard, 1999: Labour Market Institutions and Economic Performance. In: Orley Ashenfelter/David Card (Hrsg.), *Handbook of Labor Economics.* Amsterdam: Elsevier, 3029–3084.

Nielsen, Soren B./Niels Kleis Frederiksen/David Dreyer Lassen, 1999: Would the Flat Tax Fall Flat in Denmark? In: Torben M. Andersen/Svend E. Hougaard Jensen (Hrsg.), *Macroeconomic Perspectives on the Danish Economy.* London: Macmillan, 106–133.

Norrman, Erik/Charles E. McLure Jr., 1997: Tax Policy in Sweden. In: Richard B. Freeman et al. (Hrsg.), *The Welfare State in Transition.* Chicago: University of Chicago Press, 109–154.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), 1986: *Personal Income Tax Systems under Changing Economic Conditions: Report*. Paris: OECD.

——, 1992: *Private Pensions and Public Policy*. Paris: OECD.
——, 1994: *Taxation and Small Businesses*. Paris: OECD.
——, 2000a: *Economic Surveys: Denmark 1999–2000.* Paris: OECD.
——, 2000b: *OECD Economic Surveys: New Zealand.* Paris: OECD.
——, 2001a: *Economic Outlook*. Paris: OECD.
——, 2001b: *Tax and the Economy. A Comparative Assessment of OECD Countries.* Paris: OECD.
——, 2001c: *Tax Ratios: A Critical Survey.* Paris: OECD.
——, 2002: *Revenue Statistics 1965–2001*. Paris: OECD.
——, 2003a: *OECD Economic Outlook No. 73*. Paris: OECD.
——, 2003b: *Taxing Wages. Special feature: Taxing Families.* Paris: OECD.

Pechman, Joseph A. (Hrsg.), 1988: *World Tax Reform. A Progress Report*. Washington, D.C.: Brookings.
Pollak, Helga, 2001: Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht. In: Paul Kirchhof / Manfred J. M. Neumann (Hrsg.), *Freiheit, Gleichheit, Effizienz. Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung.* Bad Homburg: Frankfurter Institut, 49–58.
Popper, Sir Karl R., 1989: Über das Problem der Demokratie. In: Manfred Lahnstein / Hans Matthöfer (Hrsg.), *Leidenschaft zur praktischen Vernunft. Helmut Schmidt zum Siebzigsten.* Berlin: Siedler, 391–398.
Powell, G. Bingham, 2000: *Elections as Instruments of Democracy: Majoritarian and Proportional Visions*. New Haven: Yale University Press.
Przeworski, Adam, 1999: Minimalist Conception of Democracy: A Defense. In: Ian Shapiro / Casiano Hacker-Cordón (Hrsg.), *Democracy's Value.* Cambridge: Cambridge University Press, 23–55.
——, 2001: How Many Ways Can Be Third? In: Andrew Glyn (Hrsg.), *Social Democracy in Neoliberal Times.* Oxford: Oxford University Press, 312–333.
Przeworski, Adam / Susan C. Stokes / Bernard Manin, 1999: *Democracy, Accountability and Representation*. Cambridge: Cambridge University Press.
Przeworski, Adam / Michael Wallerstein, 1982: Democratic Capitalism at the Crossroads. In: *Democracy* 2, 52–86.
——, 1986: Popular Sovereignty, State Autonomy, and Private Property. In: *Archives européennes de sociologie* 27, 215–259.
——, 1988: The Structural Dependence of the State on Capital. In: *American Political Science Review* 82, 11–29.

Quiggin, John, 1998: Social Democracy and Market Reform in Australia and New Zealand. In: *Oxford Review of Economic Policy* 14, 76–95.

Rawls, John, 1992: *Political Liberalism*. New York: Columbia University Press.
Reiß, Wolfram, 1999: Diskussionsbeitrag: Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung. In: *Deutsches Steuerrecht* 1999, 2011–2019.

Renzsch, Wolfgang, 2000a: Bundesstaat oder Parteienstaat: Überlegungen zu Entscheidungsprozessen im Spannungsfeld von föderaler Konsensbildung und parlamentarischem Wettbewerb in Deutschland. In: Everhard Holtmann/Helmut Voelzkow (Hrsg.), *Zwischen Wettbewerbsdemokratie und Verhandlungsdemokratie. Analysen zum Regierungssystem der Bundesrepublik Deutschland.* Opladen: Westdeutscher Verlag, 53–78.

——, 2000b: Die große Steuerreform 1998/99: Kein Strukturbruch, sondern Koalitionspartner als Vetospieler und Parteien als Mehrebenensysteme. In: *Zeitschrift für Parlamentsfragen* 31, 187–191.

Riedel, Wolfgang, 1982: *Die steuerpolitische Willensbildung der Körperschaftsteuerreform 1977.* Frankfurt a.M.: Peter Lang.

Ritter, Wolfgang, 1990: Konzept einer Reform der Unternehmensbesteuerung. In: *Betriebs-Berater* 45, 2197–2202.

——, 1994: Steuerliche Perspektiven für den Standort Deutschland. In: Lutz Fischer (Hrsg.), *Wirtschaftsstandort Deutschland im Internationalen Steuerrecht.* Köln: Schmidt, 1–27.

Roberts, Clayton, 1996: *The Logic of Historical Explanation*. University Park, PA: Pennsylvania State University Press.

Røed, Knut/Steinar Strøm, 2002: Progressive Taxes and the Labour Market – Is the Trade-Off between Equality and Efficiency Inevitable? In: *Journal of Economic Surveys* 16, 77–110.

Rose, Manfred, 2003a: Eine einfache, faire und marktorientierte Besteuerung von Unternehmensgewinnen. In: Manfred Rose (Hrsg.), *Integriertes Steuer- und Sozialsystem.* Heidelberg: Physica-Verlag, 343–382.

——, 2003b: *Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Rose, Manfred/Rolf Wiswesser, 1998: Tax Reform in Transition Economies: Experiences from the Croation Tax Reform Process of the 1990s. In: Peter Birch Sørensen (Hrsg.), *Public Finance in a Changing World.* Houndmills: Macmillan, 257–278.

Royal Commission on Taxation, 1966: *Report*. Ottawa: Queens Press.

Ruppaner, Konrad, 1991: Die Steuerreformvorstellungen der Fraktion der CDU/CSU im deutschen Bundestag. In: Diether Döring/Paul Bernd Spahn (Hrsg.), *Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der neunziger Jahre.* Berlin: Duncker & Humblot, 75–80.

Sachverständigenrat, (zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung), 2003: *Jahresgutachten 2003/04: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren*. Stuttgart: Metzler-Poeschel.

Schanz, Georg von, 1896: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. In: *Finanzarchiv* 13, 1–87.

Scharpf, Fritz W., 1989: Der Bundesrat und die Kooperation auf der dritten Ebene. In: Bundesrat (Hrsg.), *Vierzig Jahre Bundesrat.* Baden-Baden: Nomos, 121–162.

——, 1993: Versuch über Demokratie im verhandelnden Staat. In: Roland Czada/Manfred G. Schmidt (Hrsg.), *Verhandlungsdemokratie, Interessenvermittlung, Regierbarkeit.* Opladen: Westdeutscher Verlag, 25–49.

——, 1998: Zur Wiedergewinnung politischer Handlungsfähigkeit. In: Bertelsmann Stifung (Hrsg.), *Demokratie neu denken. Verfassungspolitik und Regierungsfähigkeit in Deutschland.* Gütersloh: Verlag Bertelsmann Stifung, 55–69.

——, 1999: Föderale Politikverflechtung: Was muß man ertragen? Was kann man ändern? In: Konrad Morath (Hrsg.), *Reform des Föderalismus.* Bad Homburg: Frankfurter Institut, 23–36.

——, 2000a: Economic Changes, Vulnerabilities, and Institutional Capacities. In: Fritz W. Scharpf / Vivien A. Schmidt (Hrsg.), *Welfare and Work in the Open Economy. Volume I. From Vulnerability to Competitiveness.* Oxford: Oxford University Press, 20–124.

——, 2000b: *Interaktionsformen. Akteurzentrierter Institutionalismus in der Politikforschung*. Opladen: Leske + Budrich.

Schaumburg, Harald / Thomas Rödder, 2000: *Unternehmenssteuerreform 2001*. München: Beck.

Schindler, Dirk, 2003: Die Fiktion der deutschen Einkommensteuer als synthetisches Besteuerungssystem – Das Karlsruher Rentenurteil als Chance für eine konsistente Steuerreform. In: *ÖHW – Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich* 44, 65–83.

Schmidt, Manfred G., 1990: Die Politik des mittleren Weges. Besonderheiten der Staatstätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland. In: *Aus Politik und Zeitgeschichte* B-9-10/90. Beilage zur Wochenzeitung Das Parlament vom 23. Februar 1990, 23–31.

——, 1999: Immer noch auf dem »mittleren Weg«? Deutschlands Politische Ökonomie am Ende des 20 Jahrhunderts. In: Roland Czada / Hellmut Wollmann (Hrsg.), *Von der Bonner zur Berliner Republik. 10 Jahre Deutsche Einheit.* Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 491–513.

——, 2002: Germany: The Grand Coalition State. In: Josep M. Colomer (Hrsg.), *Political Institutions in Europe.* London: Routledge, 62–98.

Schneider, Dieter, 1999: Ist die Einkommensteuer überholt? Kritik und Reformvorschläge. In: Christian Smekal et al. (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum.* Heidelberg: Physica-Verlag, 1–14.

Schratzenstaller, Margit, 1999: Die Unternehmensteuerreform 2001. In: *Wirtschaftsdienst* 79, 611–618.

Schratzenstaller, Margit / Holger Wehner, 2000: Zinsbesteuerung in der Europäischen Union. In: *Wirtschaftsdienst* 80, 675–683.

Seidman, Laurence S., 1997a: A Progressive Consumption Tax. In: *Challenge* 40, 63–84.

——, 1997b: *The USA Tax: A Progressive Consumption Tax.* Cambridge, MA: MIT Press.

Shapiro, Ian, 2003: *The State of Democratic Theory*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

Siegel, Theodor, et al., 2000: Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen! In: *Betriebs-Berater* 55, 1269–1270.

Sigloch, Jochen, 2000: Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und Analyse. In: *Steuer und Wirtschaft* 77, 160–176.

Simons, Henry C., 1938: *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*. Chicago: Chicago University Press.

Sinko, Pekka, 2002: *Labour Tax Reforms and Labour Demand in Finland 1997–2001*. VATT-Discussion Papers No. 237. Helsinki: Government Institute for Economic Research.

Sinn, Hans-Werner, 1984a: Neue Wege der Unternehmensbesteuerung. In: *Wirtschaftsdienst* 64, 328–334.

——, 1984b: Systeme der Kapitaleinkommensbesteuerung. Ein allokationstheoretischer Vergleich. In: Dieter Bös et al. (Hrsg.), *Beiträge zur neueren Steuertheorie*. Berlin: Springer, 209–238.

——, 1985: *Kapitaleinkommensbesteuerung. Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen*. Tübingen: Mohr.

——, 1992: Doppelt gebremst. In: *Wirtschaftswoche* 40, 53–56.

——, 1997: Deutschland im Steuerwettbewerb. In: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik* 216, 672–692.

——, 1998: European Integration and the Future of the Welfare State. In: *Swedish Economic Policy Review* 5, 113–132.

——, 2003: *Ist Deutschland noch zu retten?* München: Econ.

Sinn, Hans-Werner / Willi Leibfritz / Alfons Weichenrieder, 1999: Ifo-Vorschlag zur Steuerreform. In: *ifo Schnelldienst* 52(18), 3–18.

Slemrod, Joel, 1990: Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. In: *Journal of Economic Perspectives* 4, 157–178.

Smekal, Christian / Rupert Sendlhofer / Hannes Winner (Hrsg.), 1999: *Einkommen versus Konsum*. Heidelberg: Physica-Verlag.

Solms, Hermann Otto, 1991: Die Steuerreformvorstellungen der Fraktion der FDP im deutschen Bundestag. In: Diether Döring / Paul Bernd Spahn (Hrsg.), *Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der neunziger Jahre.* Berlin: Duncker & Humblot, 91–95.

Sørensen, Peter Birch, 1998a: Recent Innovations in Nordic Tax Policy: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax. In: Peter Birch Sørensen (Hrsg.), *Tax Policy in the Nordic Countries*. London: Macmillan, 1–27.

——, 1994: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries. In: *International Tax and Public Finance* 1, 57–79.

——, (Hrsg.), 1998b: *Tax Policy in Nordic Countries*. Houndmills: Macmillan.

——, 2000: Tax Co-ordination. Its Desirability and Redistributional Consequences. In: *Economic Policy* 15, 429–461.

——, 2001: *The Nordic Dual Income Tax – In or Out?* Paper Presented at the Meeting of Working Party 2 on Fiscal Affairs, OECD, June 14, 2001, Copenhagen.

——, 2003: *Neutral Taxation of Shareholder Income: A Norwegian Tax Reform Proposal.* EPRU Working Paper Series 03-06. Copenhagen: University of Copenhagen, Economic Policy Research Unit (EPRU).

Spengel, Christoph, 2003: *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union.* Düsseldorf: IDW-Verlag.

Stephens, Robert, 1993: Radical Tax Reform in New Zealand. In: *Fiscal Studies* 14, 45–63.

Steuerle, Eugene, 1985: *Taxes, Loans, and Inflation*. Washington, D.C.: Brookings.

Stokes, Susan C., 2001: *Mandates and Democracy. Neoliberalism by Surprise in Latin America.* Cambridge: Cambridge University Press.

Stoltenberg, Gerhard, 1988: Vorwort. In: Kurt Faltlhauser (Hrsg.), *Steuerstrategie.* Köln: Kölner Universitätsverlag, 8–14.

——, 1997: *Wendepunkte. Stationen deutscher Politik 1947–1990*. Berlin: Siedler.

Swank, Duane/Sven Steinmo, 2002: The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies. In: *American Journal of Political Science* 46, 642–655.

Tax Review 2001: *Final Report, October 2001*. Wellington: Government Printer. <http://www.treasury.govt.nz/taxreview2001/finalreport/index.html>

Thiel, Jochen, 1999: Umgestaltung der Körperschaftsteuer. In: *Steuerberaterjahrbuch* 1998/1999, 71–79.

Thiele, Clemens, 1999: Der Einfluß der US-Verfassung auf das US-amerikanische Steuerrecht. In: *Internationales Steuerrecht* 8, 9–11.

Tipke, Klaus/Joachim Lang, 1998: *Steuerrecht*. 16. Aufl. Köln: Otto Schmidt.

Toder, Eric/Susan Himes, 1992: Tax Reform in New Zealand. In: *Tax Notes International* 56, 821–843.

Tsebelis, George, 2002: *Veto Players. How Political Institutions Work*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

Uldall, Gunnar, 1988: Gewerbliche Wirtschaft und die Große Steuerreform. In: Kurt Faltlhauser (Hrsg.), *Steuerstrategie.* Köln: Kölner Universitätsverlag, 119–125.

Vanberg, Georg, 2004: Bundesverfassungsgericht und Bundestag: Die politischen Grenzen der Verfassungsgerichtsbarkeit. In: Steffen Ganghof/Philip Manow (Hrsg.), *Theoretische Perspektiven auf das deutsche Regierungssystem*. Frankfurt a.M.: Campus, im Erscheinen.

van den Noord, Paul, 2000: *The Tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges*. Economics Department Working Papers No. 244. Paris: OECD.

Viherkenttä, Timo, 1996: Das Nordische Modell – Ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen. In: Otto H. Jacobs/Christoph Spengel (Hrsg.), *Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa.* Baden-Baden: Nomos, 117–138.

Wagner, Franz W., 2000: Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation. In: *Steuer und Wirtschaft* 2000, 431–438.

Wagschal, Uwe, 1999a: Blockieren Vetospieler Steuerreformen? In: *Politische Vierteljahresschrift* 40, 628–640.

——, 1999b: *Schranken staatlicher Steuerungspolitik: Warum Steuerreformen scheitern können*. In: Andreas Busch/Thomas Plümper (Hrsg.), *Nationaler Staat und internationale Wirtschaft*. Baden-Baden: Nomos, 223–247.

——, 2001: Deutschlands Steuerstaat und die vier Welten der Besteuerung. In: Manfred G. Schmidt (Hrsg.), *Wohlfahrtsstaatliche Politik: Institutionen – Prozesse – Leistungsprofil.* Opladen: Westdeutscher Verlag, 126–162.

——, 2002: Die Politische Ökonomie der Besteuerung. In: Herbert Obinger et al. (Hrsg.), *Politische Ökonomie. Politik und wirtschaftspolitische Leistungsprofile in OECD-Demokratien*. Opladen: Leske + Budrich, 317–354.

Wala, Thomas, 1999: Der Abzug fiktiver Eigenkapitalzuwachszinsen als »Sparvariante« einer zinsbereinigten Gewinnsteuer – Was bringt der neue §111 EStG? In: *RWZ Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen* 1999, 166–170.

Wallerstein, Micheal / Adam Przeworki, 1995: Capital Taxation with Open Borders. In: *Review of International Political Economy* 2, 425–445.

Weichenrieder, Alfons J., 1995: *Besteuerung und Direktinvestition*. Tübingen: Mohr.

Wendt, Rudolf, 1993: Steuerreform durch Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte. In: *Finanz-Rundschau* 1993, 1–8.

Wiegard, Wolfgang, 2000: Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften: Das trojanische Pferd der Befürworter einer Konsumsteuer. In: *ifo Schnelldienst* 53, 8–12.

——, 2001: *Einige Bemerkungen zur Debatte über die Reform der Rentenversicherung*. Unveröffentlichtes Manuskript.
<http://www-cgi.uni-regensburg.de/Fakultaeten/WiWi/Wiegard/start/publications/wiegard_a072_(2001)_debatte-reform-rentenversicherung.pdf>

Willemsen, Arnold, 1991: Die Steuerreformvorstellungen der Arbeitgeber-Verbände. In: Diether Döring / Paul Bernd Spahn (Hrsg.), *Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der neunziger Jahre.* Berlin: Duncker & Humblot, 105–114.

Zintl, Reinhard, 2001: Rational Choice as a Tool in Political Science. In: *Associations* 5, 35–50.

——, 1991: Politikwissenschaft und die Rekonstruktion politischen Handelns. In: Fakultät für Pädagogik (Hrsg.), *Sozialwissenschaftliche Disziplinen und ihre Gegenstandskonstitution.* Neubiberg, 45–62.

Zodrow, George R., 2003: Prospects for Consumption-Based Tax Reform in the United States. In: *Finanzarchiv* 59, 264–294.

Zohlnhöfer, Reimut, 1999: Die große Steuerreform 1998 / 99: Ein Lehrstück für Politikentwicklung bei Parteienwettbewerb im Bundesstaat. In: *Zeitschrift für Parlamentsfragen* 30, 326–345.

——, 2000: Der Parteienwettbewerb, die kleinen Koalitionspartner und das Scheitern der Steuerreform. Eine Erwiderung auf Wolfgang Renzsch. In: *Zeitschrift für Parlamentsfragen* 31, 719–724.

——, 2001: *Die Wirtschaftspolitik der Ära Kohl*. Opladen: Leske + Budrich.

Renate Mayntz, Bernd Rosewitz,
Uwe Schimank, Rudolf Stichweh
Differenzierung und Verselbständigung
Zur Entwicklung gesellschaftlicher Teilsysteme
1988. 329 Seiten

Renate Mayntz,
Thomas P. Hughes (Eds.)
The Development of Large Technical Systems
1988. 299 Seiten
(copublished with Westview Press)

Clemens Schumacher-Wolf
Informationstechnik, Innovation und Verwaltung
Soziale Bedingungen der Einführung moderner Informationstechniken
1988. 339 Seiten

Volker Schneider
Technikentwicklung zwischen Politik und Markt
Der Fall Bildschirmtext
1989. 293 Seiten

Bernd Rosewitz, Douglas Webber
Reformversuche und Reformblockaden im deutschen Gesundheitswesen
1990. 349 Seiten

Raymund Werle
Telekommunikation in der Bundesrepublik
Expansion, Differenzierung, Transformation
1990. 409 Seiten

Hans-Willy Hohn, Uwe Schimank
Konflikte und Gleichgewichte im Forschungssystem
Akteurkonstellationen und Entwicklungspfade in der staatlich finanzierten außeruniversitären Forschung
1990. 444 Seiten

Bernd Marin, Renate Mayntz (Eds.)
Policy Networks
Empirical Evidence and Theoretical Considerations
1991. 331 Seiten
(copublished with Westview Press)

Jens Alber,
Brigitte Bernardi-Schenkluhn
Westeuropäische Gesundheitssysteme im Vergleich
Bundesrepublik Deutschland, Schweiz, Frankreich, Italien, Großbritannien
1992. 700 Seiten

Arthur Benz, Fritz W. Scharpf,
Reinhard Zintl
Horizontale Politikverflechtung
Zur Theorie von Verhandlungssystemen
1992. 205 Seiten

Fritz W. Scharpf (Ed.)
Games in Hierarchies and Networks
Analytical and Empirical Approaches to the Study of Governance Institutions
1993. 448 Seiten
(copublished with Westview Press)

Andreas Stucke
Institutionalisierung der Forschungspolitik
Entstehung, Entwicklung und Steuerungsprobleme des Bundesforschungsministeriums
1993. 297 Seiten

Susanne Lütz
Steuerung industrieller Forschungskooperation
Funktionsweise und Erfolgsbedingungen des staatlichen Förderinstrumentes Verbundforschung
1993. 251 Seiten

Uwe Schimank, Andreas Stucke (Eds.)
Coping with Trouble
How Science Reacts to Political Disturbances of Research Conditions
1994. 401 Seiten (copublished with St. Martin's Press)

Edgar Grande, Jürgen Häusler
Industrieforschung und Forschungspolitik
Staatliche Steuerungspotentiale in der Informationstechnik
1994. 566 Seiten

Philip Manow
Gesundheitspolitik im Einigungsprozeß
1994. 195 Seiten

Katrin Behaghel
Kostendämpfung und ärztliche Interessenvertretung
Ein Verbandssystem unter Streß
1994. 326 Seiten

Renate Mayntz (unter Mitarbeit von Hans-Georg Wolf)
Deutsche Forschung im Einigungsprozeß
Die Transformation der Akademie der Wissenschaften der DDR 1989 bis 1992
1994. 301 Seiten

Renate Mayntz (Hg.)
Aufbruch und Reform von oben
Ostdeutsche Universitäten im Transformationsprozeß
1994. 312 Seiten

Frank Thomas
Telefonieren in Deutschland
Organisatorische, technische und räumliche Entwicklung eines großtechnischen Systems
1995. 415 Seiten

Uwe Schimank
Hochschulforschung im Schatten der Lehre
1995. 357 Seiten

Philipp Genschel
Standards in der Informationstechnik
Institutioneller Wandel in der internationalen Standardisierung
1995. 237 Seiten

Renate Mayntz, Fritz W. Scharpf (Hg.)
Gesellschaftliche Selbstregelung und politische Steuerung
1995. 368 Seiten

Helmut Voelzkow
Private Regierungen in der Techniksteuerung
Eine sozialwissenschaftliche Analyse der technischen Normung
1996. 380 Seiten

Jochen Gläser, Werner Meske
Anwendungsorientierung von Grundlagenforschung?
Erfahrungen der Akademie der Wissenschaften der DDR
1996. 424 Seiten

Gerhard Krauss
Forschung im unitarischen Staat
Abhängigkeit und Autonomie der staatlich finanzierten Forschung in Frankreich
1996. 239 Seiten

Hans-Georg Wolf
Organisationsschicksale im deutschen Vereinigungsprozeß
Die Entwicklungswege der Institute der Akademie der Wissenschaften der DDR
1996. 375 Seiten

Dietmar Braun
Die politische Steuerung der Wissenschaft
Ein Beitrag zum »kooperativen Staat«
1997. 450 Seiten

Renate Mayntz
Soziale Dynamik und politische Steuerung
Theoretische und methodologische Überlegungen
1997. 342 Seiten

Marian Döhler
Die Regulierung von Professionsgrenzen
Struktur und Entwicklungsdynamik von Gesundheitsberufen im internationalen Vergleich
1997. 248 Seiten

Jürgen Wasem
Vom staatlichen zum kassenärztlichen System
Eine Untersuchung des Transformationsprozesses der ambulanten ärztlichen Versorgung in Ostdeutschland
1997. 333 Seiten

Roland Czada,
Gerhard Lehmbruch (Hg.)
Transformationspfade in Ostdeutschland
Beiträge zur sektoralen Vereinigungspolitik
1998. 421 Seiten

Jelle Visser, Anton Hemerijck
Ein holländisches Wunder?
Reform des Sozialstaates und Beschäftigungswachstum in den Niederlanden
1998. 272 Seiten

Susanne K. Schmidt
Liberalisierung in Europa
Die Rolle der Europäischen Kommission
1998. 403 Seiten

Tobias Robischon
Telekommunikationspolitik im deutschen Einigungsprozeß
Steuerung und Eigendynamik sektoraler Transformation
1998. 254 Seiten

Hans-Willy Hohn
Kognitive Strukturen und Steuerungsprobleme der Forschung
Kernphysik und Informatik im Vergleich
1998. 354 Seiten

Wolfgang Streeck (Hg.)
Internationale Wirtschaft, nationale Demokratie
Herausforderungen für die Demokratietheorie
1998. 209 Seiten

Reiner Grundmann
Transnationale Umweltpolitik zum Schutz der Ozonschicht
USA und Deutschland im Vergleich
1999. 402 Seiten

Fritz W. Scharpf
Regieren in Europa
Effektiv und demokratisch?
1999. 201 Seiten

Jens Altemeier
Föderale Finanzbeziehungen unter Anpassungsdruck
Die Regelung vereinigungsbedingter Verteilungskonflikte in der Verhandlungsdemokratie
1999. 279 Seiten

Raymund Werle, Uwe Schimank (Hg.)
Gesellschaftliche Komplexität und kollektive Handlungsfähigkeit
2000. 319 Seiten

Werner Eichhorst
Europäische Sozialpolitik zwischen nationaler Autonomie und Marktfreiheit
Die Entsendung von Arbeitnehmern in der EU
2000. 333 Seiten

Volker Schneider
Durchbrochene Gleichgewichte
Institutionelle Evolution in der Telekommunikation 1800 bis 2000
2001. 344 Seiten

Renate Mayntz (Hg.)
Akteure – Mechanismen – Modelle
Zur Theoriefähigkeit makro-sozialer Analysen
2002. 236 Seiten

Susanne Lütz
Der Staat und die Globalisierung von Finanzmärkten
Regulative Politik in Deutschland, Großbritannien und den USA
2002. 354 Seiten

Philipp Genschel
Steuerwettbewerb und Steuerharmonisierung in der Europäischen Union
2002. 313 Seiten

Renate Mayntz, Wolfgang Streeck (Hg.)
Die Reformierbarkeit der Demokratie
Innovationen und Blockaden
2003. 367 Seiten

Martin Höpner
Wer beherrscht die Unternehmen?
Shareholder Value, Managerherrschaft und Mitbestimmung in Deutschland
2003. 265 Seiten

Wolfgang Streeck, Martin Höpner (Hg.)
Alle Macht dem Markt?
Fallstudien zur Abwicklung der Deutschland AG
2003. 289 Seiten

Britta Rehder
Betriebliche Bündnisse für Arbeit in Deutschland
Mitbestimmung und Flächentarif im Wandel
2003. 296 Seiten

Henrik Enderlein
Nationale Wirtschaftspolitik in der europäischen Währungsunion
2004. 228 Seiten

Steffen Ganghof
Wer regiert in der Steuerpolitik?
Einkommensteuerreform in Deutschland zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten
2004. 195 Seiten