

durch ein regelloses anything goes gerecht werden zu können. Dazu kooperiert sie mit den Interessenverbänden. Regierungs- und Abgeordnetenmehrheiten vergehen, die Lobby und ihre Privilegien bleiben bestehen. Die mit den Wahlperioden wechselnden Regierungs- und Abgeordnetenmehrheiten veranlassen zu einer dynamischen Politik und zu ständigen Gesetzesänderungen. Zu einer dauerhaften Gesetzkodifi-

kation ist die reale parlamentarische Gesetzgebung nicht fähig.

Die beschriebenen Divergenzen in der Zielsetzung lassen eine Überwindung der Disharmonie nicht erwarten. Nur das Verfassungsgericht könnte daran etwas ändern. Das ist aber nur ein schwacher Hoffnungswert.

## Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung

Zu Klaus Tipkes Analyse des Scheiterns von Steuerreformen, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 2012, S. 1783 ff. und 1820 ff.\*

Prof. Dr. JOHANNA HEY

### Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Die Bedeutung der Aufkommenswirkungen aus der Sicht der Steuerpolitik             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Desinteresse der Bundestagsabgeordneten an der Qualität der Steuergesetze</li> <li>2. Interesse an der Verfolgung außerfiskalischer Lenkungsziele</li> <li>3. Die Bedeutung der Verteilungswirkungen von Gesetzesänderungen für die Zustimmung zu Steuerreformvorhaben</li> <li>4. Interesse an Steuereinnahmen und fiskalischen Folgen von Steuerreformen               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Wachsende Bedeutung der Steuereinnahmen vor dem Hintergrund von Verschuldungsrestriktionen</li> <li>b) Gegenfinanzierung als eine der zentralen Ursachen schlechter Steuergesetzgebung</li> <li>c) Ein Beispiel: Das Trauma des Negativkörperschaftsteueraufkommens infolge der Unternehmensteuerreform 2000 und die Deckelung der Kosten der Unternehmensteuerreform 2008 auf 5 Mrd. €</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>d) Die verfassungsrechtliche Dimension der Betonung der Aufkommenswirkungen</li> <li>5. Informationsdefizite und Prognoseunsicherheiten bei der Ermittlung der Gesetzesfolgen</li> <li>III. Mangelndes Interesse von Steuerrechtswissenschaftlern an den finanziellen Auswirkungen ihrer Reformvorschläge und dem politischen Durchsetzungsprozess</li> <li>IV. Verbesserung der Gesetzesfolgenabschätzung             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Versachlichung der Diskussion über die Auswirkungen von Steuergesetzen durch Transparenz</li> <li>2. Einbeziehung externer Einrichtungen in die Berechnung der finanziellen Auswirkungen von Gesetzesvorschlägen</li> <li>3. Institutionalisierung einer Erfolgskontrolle</li> <li>4. Reflexion über das Verhältnis zwischen Vollzugskosten und Steuereinnahmen</li> </ul> </li> <li>V. Aufgaben der Zukunft für die Steuer(rechts)wissenschaften: Der Weg ist das Ziel!</li> </ul> |
|---|---|

### I. Einleitung

Der 2012 in neuer Auflage veröffentlichte letzte Band der Steuerrechtsordnung von Klaus Tipke schließt mit Reflexionen über die Zukunft der Steuerrechtswissenschaft<sup>1</sup>. Als nüchterner Steuerrealist mahnt Klaus Tipke, dass sich die Steuerrechtswissenschaft nicht allein auf der Produktion von Gesetzentwürfen und groß angelegten Reformvorschlägen kaprizieren solle. Er sieht die „Hauptzukunftsaufgabe“ in der Erforschung des Istzustandes, der unvollkommenen Steuerrechtswirklichkeit<sup>2</sup> und der Erarbeitung der theoretischen Grundlagen der Besteuerung. Die Einwirkungsmöglichkeiten der Steuerrechtswissenschaft auf Steuerpolitik und Steuergesetzgebung beurteilt er dagegen sehr pessimistisch: „Der rechtswissenschaftliche Steuerekodex passt nicht zur real existierenden parlamentarischen Demokratie“<sup>3</sup>.

Klaus Tipkes Skepsis gegenüber der Umsetzbarkeit monumental angelegter Kodifikationsvorschläge ist mehr als berechtigt<sup>4</sup>. Es ist still geworden um die gro-

ßen Reformprojekte<sup>5</sup>. Und doch folgt aus der von Tipke angeregten Erforschung der Defizite des geltenden Rechts auch die Aufgabe, Reformvorschläge zu machen, dort wo die Grenzen der Korrektur im Wege der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung erreicht sind. Mit der Kritik darf man es schon deshalb nicht bewenden lassen, weil die Ausarbeitung besserer Alternativen notwendige Gegenprobe der Kritik sein muss. Schlüpft der Wissenschaftler in die Rolle des Steuergesetzgebers, lernt er zuweilen Demut. Bekundet die Politik selbst Reformwillen, indem sie Felder zukünftiger gesetzgeberischer Maßnahmen benennt<sup>6</sup>, muss sich eine dem Folgerichtigkeitsgebot verpflichtete Wissenschaft zudem herausgefordert fühlen, an der Konzeption derartiger Maßnahmen mitzuarbeiten, um dem Flickwerk, einer häufig nicht zu Ende gedachten, durch (vermeidbare) Brüche gekennzeichneten Steuergesetzgebung entgegenzuwirken.

Dabei geht es nicht mehr primär nur um die große Gerechtigkeitsreform. Auch eine systematisch saubere Teilreform wäre bereits ein Erfolg. Derzeit scheitert

\* Zur Rubrik „Die Steuerrechtsordnung von Klaus Tipke“ in: StuW Nr. 1/2013 (StuW 2013, 53 ff.).

1 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III<sup>2</sup>, Köln 2012, S. 1879 ff.

2 Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1861.

3 Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1898.

4 Ähnlich pessimistisch Helsper, FR 1999, 49; Schön, Beihefter zu DStR 2008, Heft 17, 10 f.

5 Siehe insb. die von Klaus Tipke ausführlich analysierten (s. Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1820-1877)

Reformarbeiten von Paul Kirchhof, s. insb. Bundessteuergesetzbuch, 2011, und der Kommission Steuergesetzbuch unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft.

6 Freilich – das hat die 17. Legislaturperiode gelehrt – ist hier feinsäuberlich zwischen der Ankündigung konkreter Maßnahmen und „Prüfvorhaben“ zu differenzieren, s. „Wachstum, Bildung, Zusammenhalt“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode vom 26.10.2009, insb. S. 14.



– dies ist in der 17. Legislaturperiode überdeutlich geworden – selbst die Neuordnung abgegrenzter Bereiche, wie etwa eine Reform der Regelungen der Verlustverrechnung oder die Modernisierung der Konzernbesteuerung, von der Reform des kommunalen Steuersystems<sup>7</sup> gar nicht zu sprechen. Es herrscht weitgehender Stillstand<sup>8</sup>. In der Finanz- und Währungskrise mag die Rettung des Euro für den Finanzminister Vorrang gehabt haben vor dem Reformbedarf im Steuerrecht. Hauptsache die Einnahmen stimmen. In manchen Bereichen wird der Gesetzgeber aber handeln müssen, weil entweder der Europäische Gerichtshof oder das Bundesverfassungsgericht ihn dazu zwingt. Die Antworten können mehr oder weniger systematisch sein.

Ein Grund für das Scheitern von Reformvorhaben ebenso wie für die negative Wahrnehmung durchgeführter Reformen liegt in dem Umgang mit den fiskalischen Auswirkungen der Maßnahmen. Vor dem Hintergrund der als zunehmende Bedrohung empfundenen Staatsverschuldung bei gleichzeitig ungedrosseltem Ausgabeverhalten bekommen die finanziellen Auswirkungen von Steuerreformen in der politischen Diskussion immer mehr Gewicht. Aus der Gefahr von Mindereinnahmen resultiert nahezu automatisch die Forderung nach Maßnahmen der „Gegenfinanzierung“<sup>9</sup>, denen häufig große Beliebtheit innewohnt. Sie orientieren sich vorrangig am Maßstab der erzielbaren Mehreinnahmen und können selbst gute Reformansätze verderben. Mittlerweile ist die Sorge, der Gesetzgeber könne mit den Gegenfinanzierungsmaßnahmen mehr kaputt machen, als an anderer Stelle gewonnen wird, so groß, dass selbst an sich unstrittige Reformanliegen und -bedürfnisse nicht weiterverfolgt werden<sup>10</sup>. Dieses Phänomen gilt es zunächst näher zu analysieren.

Angesichts der Sprengkraft der in den Gesetzentwürfen enthaltenen Angaben zu den finanziellen Auswirkungen im Gesetzgebungsprozess, sollten diese Zahlen nicht länger unbesehen hingenommen werden. Hieraus resultiert die Forderung nach einer generellen Verbesserung der Gesetzesfolgenabschätzung, aber auch nach Mechanismen, um finanzielle Risiken, die sich im Rahmen einer Prognosebetrachtung nie ganz werden ausschließen lassen, durch Übergangsregelungen handhabbarer zu machen. Vielleicht ist es auf diese Weise möglich, Reformblockaden aufzulö-

sen und dem blinden Gegenfinanzierungsaktionismus Einhalt zu gebieten.

## II. Die Bedeutung der Aufkommenswirkungen aus der Sicht der Steuerpolitik

Will man die Bedeutung des hinter den Gesetzgebungsvorschlägen stehenden Zahlenwerks im politischen Diskurs verstehen, muss man sich vor Augen halten, auf welcher Entscheidungsgrundlage und aus welchen Motiven, sich Parlamentarier für oder gegen einen Steuerreformvorschlag entscheiden.

### 1. Desinteresse der Bundestagsabgeordneten an der Qualität der Steuergesetze

Klaus Tipke definiert Steuerpolitik differenzierend als „Entwicklung von Ideen“ (theoretische Steuerpolitik) und „Maßnahmen, die Steuern betreffen“ (angewandte Steuerpolitik)<sup>11</sup>. Steuerpolitiker, die das Zeug zu theoretischer Steuerpolitik haben, sei es, in eigener Person steuertheoretische Konzepte zu entwickeln, sei es, sie auch nur zu verstehen, sind in den Parlamenten so gut wie nicht vertreten. Dass ein Parlamentarier über Gesetzesentwürfe abstimmt, macht ihn nicht zum Steuerpolitiker. Ausnahmen wie Hermann Otto Solms als Initiator der Steuerreformarbeiten der FDP<sup>12</sup> sind selten. Auch Friedrich Merz hat sich durch sein Engagement in der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft als Steuerpolitiker zu erkennen gegeben. Beiden ging es um einen systematischen Reformansatz als Gegenantwort zu punktuellen Steueränderungsgesetzen. Beiden hat es jedoch an der Machtposition gefehlt, ihre Vorstellungen umzusetzen. Angesichts des hohen Gesetzgebungsaufwandes, der mit grundlegenden Steuerreformen verbunden ist, bedarf es erheblicher Beharrlichkeit und Leadership<sup>13</sup>, um ein solches Vorhaben anzugehen.

Dass Steuerrecht und Steuergerechtigkeitsfragen die wenigsten Politiker interessiert, liegt vor allem an der Komplexität und Technizität der Materie. Große Wählergunst wird man damit in der Regel nicht erringen. Denn allem Steuerunmut zum Trotz interessiert sich auch der Bürger nicht wirklich für die Ausgestaltung des Steuerrechts, allenfalls für die Höhe der Steuerbelastung oder singuläre Steuervergünstigungen. Selbst die verbreitete Meinung, das deutsche Steuerrecht sei

(viel zu) kompliziert, dürfte in den seltensten Fällen auf Kenntnis beruhen. Die Beurteilung gesetzgeberischer Maßnahmen erfolgt anhand eines Vorher-/Nachher-Vergleichs der individuellen Steuerbelastung, die den Reformerfolg aus Sicht des Einzelnen leicht messbar macht. Aus der Individualperspektive ist dies durchaus nachvollziehbar. Ob das Steuersystem insgesamt gerechter, effizienter, praktikabler wird, was noch dazu sehr schwierig zu beurteilen ist, all das interessiert den einzelnen Steuerpflichtigen nicht. Der Wähler ist, wie Klaus Tipke formuliert „steuertheoretisch anspruchslos“<sup>14</sup>.

In der politischen Auseinandersetzung spielen Steuern gleichwohl eine herausragende Rolle. Kein Bundestagswahlkampf kommt ohne ein großes Steuerthema aus. Die Botschaften sind jedoch denkbar schlicht. Geworben wird mit Steuersenkungen und neuen Steuervergünstigungen oder es geht um Verteilungswirkungen (z.B. Reichensteuer, Vermögensteuer).

### 2. Interesse an der Verfolgung außerfiskalischer Lenkungsziele

Das Interesse der Politik an Steuervergünstigungen und steuerlicher Lenkung lässt sich darauf zurückführen, dass es sich in Wirklichkeit um Sach- und nicht Steuergesetzgebung handelt<sup>15</sup>. Steuerpolitik wird auf einmal bunt und anschaulich. Hier wird Umweltpolitik, Familienpolitik oder Wirtschaftspolitik im Kleide des Steuerrechts betrieben. Zwar sind klientelorientierte Lenkungsinteressen die natürlichen Feinde jedes Steuersystems, doch es geht in der politischen Steuerinterventionismus-Diskussion weder um steuerliche Lastengerechtigkeit noch um Praktikabilität. Nicht die technische Ausgestaltung, die – wenn man die Verfolgung von Lenkungszielen im Steuerrecht nicht von vornherein ablehnt<sup>16</sup> – ebenfalls besser und schlechter geraten kann, interessiert, sondern nur die Kernaussage: Etwa Förderung der deutschen Hotellerie, der energetischen Gebäudesanierung oder der Handelsschifffahrt. Interessanterweise werden auch die mit Steuervergünstigungen einhergehenden Mindereinnahmen relativ leicht weggesteckt<sup>17</sup>. Im Vordergrund stehen hier eben nicht der Fiskalzweck, sondern die Verfolgung außersteuerlicher Ziele, die man sich (gerne) etwas kosten lässt.

### 3. Die Bedeutung der Verteilungswirkungen von Gesetzesänderungen für die Zustimmung zu Steuerreformvorhaben

Für die Bereitschaft, Steuerreformmaßnahmen zuzustimmen, spielen auch die Verteilungswirkungen eine immens wichtige Rolle. Die politische Rhetorik (Mittelstandsbauch, Schere zwischen Arm und Reich, Umverteilung von unten nach oben) verrät, warum das Gelingen von Steuerreformen stets auch davon abhängt, welche Gruppen verlieren bzw. gewinnen. Ob die Verlierer einer Reform zu Recht verlieren, weil sie zuvor zu Unrecht begünstigt waren, interessiert bei dieser Vorher-/Nachher-Betrachtung nur am Rande<sup>18</sup>.

Dabei basiert die politische Auseinandersetzung in der Regel auf Illusionen. Argumentiert wird unvollständig, weil nur Einzelmaßnahmen in den Blick genommen werden. Eine sinnvolle Verteilungsdebatte ließe sich nur führen, wenn das Gesamtbild staatlicher Abgaben, das heißt neben Steuern auch Vorzuglasten, insbesondere Sozialversicherungsbeiträge, und auf der anderen Seite die Inanspruchnahme staatlicher Leistungen in den Blick genommen würde. Eine derartige Gesamtbetrachtung ist jedoch viel zu komplex, als dass sie in der Diskussion einzelner steuerlicher Maßnahmen geleistet werden könnte.

Hinzu kommt, dass die Verteilungsdebatte zu vordergründig an der Steuerschuldnerschaft ansetzt, anstatt die Steuerinzidenz und Überwälzungsmechanismen zu analysieren<sup>19</sup>. Wird beispielsweise die Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer auch für Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaften gefordert<sup>20</sup>, um „die Unternehmen“ zu treffen und an der Staatsfinanzierung zu beteiligen, bleibt unberücksichtigt, dass sich eine derartige Belastung sowohl in der Höhe der Löhne niederschlägt als auch in den Dividendenansprüchen der Aktionäre, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Groß- oder Kleinaktionäre handelt. Es werden dann also keineswegs nur „die Reichen“ getroffen, die doch gerade mittels der Vermögensteuer zur Kasse gebeten werden sollen.

In Bezug auf die Antagonisten „Unternehmen“ versus „Bürger“ krankt die Verteilungsdebatte vor allem daran, dass sich die Politik einem einfachen ökonomischen Theorem beharrlich verschließt: Unternehmen sind zwar Steuerschuldner, sie tragen aber keine Steuern, sondern nur die hinter ihnen stehenden

7 Zu den Ursachen des erneuten Scheiterns einer Reform der Kommunalfinanzen s. Hey, in: FS Stern, 2012, 25 (26 f.); Leroy, Internationales Steuer- und Gesellschaftsrecht, 2010, 144 (147 f.), benennt als Ursache für die Unreformierbarkeit des Kommunalsteuersystems für Frankreich das Problem der Machtfülle der Kommunalpolitiker durch Ämterhäufung. Damit wird die Reform auch zum Ebenenkonflikt. Diese Beobachtung lässt sich auch auf die Situation in Deutschland übertragen.

8 Dies kann man durchaus positiv sehen, s. Schön, StuW 2002, 23 (35); Schön, Beihefter zu DStR 2008, Heft 17, 10 (19); „Im Zweifel für den Status quo“.

9 Kritisch gegenüber der Gegenfinanzierungsgesetzgebung etwa J. Lang, DB Nr. 5/2010, Standpunkte, 9; Schneider, DStR 1998, 1287 (1289 ff.).

10 Ein Beispiel stellt die in der 17. Legislaturperiode trotz der

Ankündigung einer Modernisierung der Gruppenbesteuerung gescheiterte Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages dar; vgl. v. Wolfersdorff, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrages, IFSt-Schrift Nr. 481 (2012), S. 6 ff.

11 Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1886.

12 Solms, Die neue Einkommensteuer, Berliner Entwurf der FDP, 2003; Solms, Liberale Reform der direkten Steuern, Berliner Entwurf der FDP, 2005.

13 Insb. durch einen mächtigen, durchsetzungsfähigen Finanzminister, s. Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1889; J. Lang, in: FS Spindler, 2011, 139 (152). Noch eher gelingen Reformen, wenn sie zur Chefsache gemacht werden, s. die Reagan'sche tax reform without tears.

14 Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1887.

15 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II<sup>2</sup>, 2003, S. 340.

16 Sehr weitgehend P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 1 Rz. 31 ff.; 57. DJT, Sitzungsbericht N, Mainz 1988, 211; differenzierend Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II<sup>2</sup> (FN 15), 340 ff., soweit die Steuervergünstigung dem Gemeinwohl dient und zur Zielerreichung geeignet, erforderlich und angemessen ist.

17 Vgl. die großzügige Förderung des Hotelwesens durch Absenkung des Mehrwertsteuersatzes auf 7 % durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950, im Umfang von knapp 1 Mrd. € Steuerentlastung, vgl. BT-Drucks. 17/15, S. 15. Am Beispiel der Steuervergünstigung für Aufwendungen zur energetischen Sanierung, die nach einjährigem Vermittlungsausschussverfahren vor allem daran gescheitert ist, dass sich die Länder nicht an den Kosten beteiligen wollen, zeigt sich aller-

dings, dass auch hier die fiskalischen Wirkungen – jedenfalls im Verhältnis von Bund und Ländern – eine immer stärkere Rolle spielen; hierzu Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden, BT-Drucks. 17/11843.

18 Sehr kritisch zum „kassenmäßigen Ausgleich von Gruppeninteressen“ auch Schön, Beihefter zu DStR 2008, Heft 17, 10 (17).

19 Siehe z.B. Brümmerhoff, Finanzwissenschaft<sup>9</sup>, 2007, 284 ff.

20 So der vom DIW evaluierte Vorschlag einer Reihe SPD-regierter Länder, s. hierzu Pressemitteilung des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz vom 17.10.2012; Bach/Beznoska, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012), S. 36 ff.



Menschen<sup>21</sup>. Der Versuch, die Steuerlast zu anonymisieren, indem man sie Unternehmen abverlangt, greift verteilungspolitisch zu kurz.

Die Verteilungswirkungen von Steuerreformvorschlägen entscheiden zum Teil frühzeitig darüber, ob ein Vorhaben überhaupt in Angriff genommen wird. Ein gutes Beispiel stellt die im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode avisierte Überprüfung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes dar<sup>22</sup>. Das Vorhaben wurde, obwohl sich die Mehrbelastung selbst in der Gruppe der größten Reformverlierer auf wenige Euro im Monat beschränkt hätte<sup>23</sup>, schnell wieder fallen gelassen. Scheinbar fehlte es der Politik an dem Willen, die positiven Effekte einer derartigen Reform (Effizienzgewinne und Vereinfachungswirkung) als Gegengewicht zu den geringfügigen Umverteilungswirkungen in Stellung zu bringen. Auch daran lässt sich ablesen, dass Steuervereinfachung in der Wählermeinung nicht besonders hoch im Kurs steht. Die Einführung von Feinstaubschutz zonen in Innenstädten hat möglicherweise viel größere Auswirkungen auf Geringverdiener, die in der Regel alte Autos fahren, die diese Normen nicht erfüllen und daher entweder kostspielig nachgerüstet oder gar ganz stillgelegt werden müssen. Der offensichtlich allen plausible Wert des Gesundheits- und Umweltschutzes macht derartige Folgen hinnehmbar. Der Wert der Vereinfachung des Steuerrechts und des Abbaus von Privilegien und Ungerechtigkeiten hat demgegenüber scheinbar keine Überzeugungskraft.

#### 4. Interesse an Steuereinnahmen und fiskalischen Folgen von Steuerreformen

##### a) Wachsende Bedeutung der Steuereinnahmen vor dem Hintergrund von Verschuldungsrestriktionen

Falsch wäre es, das Desinteresse der Politik am Steuerrecht mit fehlendem Interesse an „den Steuern“

gleichzusetzen. Ganz im Gegenteil, schließlich sind die *Steuereinnahmen* das Lebenselixier der Politik. So interessieren sich Politiker zwar nur selten für den Zustand des Steuerrechts und für Gerechtigkeitsfragen, wohl aber für das *Steueraufkommen*, das politische Gestaltungsspielräume verspricht. Je enger dabei die Spielräume zusätzlicher Staatsverschuldung werden, desto mehr treten die finanziellen Auswirkungen von Steuerreformmaßnahmen in den Vordergrund<sup>24</sup>. Der „gute“ Haushaltspolitiker verweigert sich Steuerreformmaßnahmen, die Geld kosten könnten, im Hinblick auf das Ziel der Sanierung der öffentlichen Haushalte und die Einhaltung der grundgesetzlichen Verschuldungsrestriktionen, freilich ohne gleichzeitig Ausgabensenkungen ins Kalkül zu ziehen. Deshalb werden selbst der Sache nach unstrittige Reformvorhaben blockiert wie das Gesetz zum Abbau der kalten Progression<sup>25</sup>, zu dem es, soweit es um die Anpassung des Grundfreibetrags an die Geldentwertung geht, aus verfassungsrechtlichen Gründen<sup>26</sup> keine Alternativen gab<sup>27</sup>. Dennoch waren die hiermit verbundenen Steuermindereinnahmen schwer vermittelbar. Das Problem wird verschärft durch die Konkurrenz der verschiedenen bundesstaatlichen Ebenen um Einnahmen. Die Blockadehaltung der Länder im Bundesrat ist nicht nur Machtkämpfen zwischen den Parteien geschuldet, sondern auch der Beteiligung der Länder an Steuermindereinnahmen im Bereich der Gemeinschaftsteuern. Die finanzverfassungsrechtlichen Verflechtungen<sup>28</sup> wirken sich damit unmittelbar auf die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts aus. Die 2009 eingeführte<sup>29</sup> und ab 2016 für den Bund, ab 2020 für die Länder vollwirksame<sup>30</sup> Schuldenbremse des Art. 109 Abs. 3; 115 Abs. 2 GG wird, sollte es nicht zu einer Anpassung der Finanzverfassung kommen, tiefgreifenden Einfluss auf die Durchsetzbarkeit von Steuerreformen haben. Schon jetzt zeichnet sich ab, dass die Länder immer weniger gewillt sind, Aufkommenseinbußen infolge von im Bundestag beschlossenen Gesetzesänderungen kompensationslos hinzu-

21 *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, 4. Bd.: Grundzüge der Steuerlehre, 1902, 188; *Haller*, StB.Jb 1970/71, 15 (22); *Schneider*, StuW 1975, 97 (102); *Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung, 1989, 354.

22 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode vom 26.10.2009, 15.

23 Daher aus Sicht des Sachverständigenrats zur Beurteilung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2010/2011, S. 16, 224 (5 Euro pro Monat) nicht notwendigerweise kompensationsbedürftig.

24 S. etwa *Klotz*, Steuerentlastung als Verfassungsbruch, DÖV 2012, 504 ff., der die Auswirkungen der Schuldenbremse auf Steuerreformspielräume diskutiert, im Hinblick auf die Interpretationsspielräume der Art. 109, 115 GG jedoch davon ausgeht, dass es kaum möglich ist, einzelne Steuerreformmaßnahmen mit dem Argument einer Verletzung der neuen Schuldengrenzen gerichtlich zu stoppen. Davon zu unterscheiden ist die Bedeutung der Schuldenbremse in der (steuer)politischen Debatte, in diese Richtung auch *Leisner*, Sparzwang als staatsrechtlicher Destabilisierungsfaktor?, DÖV 2012, 533 (536 f.).

25 Vgl. die Gesetzesvorlage, BT-Drucks. 17/8683 mit dem deutlich reduzierten Gesetzesinhalt als Ergebnis des Vermittlungsausschussesverfahrens im Gesetz vom 20.02.2013, BGBl. I 2013, 283.

26 Siehe BVerfG v. 3.11.1982, BVerfGE 61, 319 (344); BVerfG v.

29.5.1990, BVerfGE 82, 60; BVerfG v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 153 (169).

27 S. Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2014 (Neunter Existenzminimumbericht) v. 7.11.2012. In der politischen Diskussion von der SPD-Fraktion bezweifelt, s. Beratungen des Finanzausschusses, BT-Drucks. 17/9201, S. 9. Erst nach zähem Ringen im Vermittlungsausschuss kam es zu einer Einigung über die Anhebung der Freibeträge. Der Inflationsanpassung des Tarifs hat sich der Bundesrat dagegen gesperrt (Siehe Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses BT-Drucks. 17/1842). Auf diese Weise leistet die kalte Progression den Gegenfinanzierungsbeitrag. Zum Ringen um das Gesetz zum Abbau der kalten Progression auch die bissige Darstellung von *Tipke*, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1817 f.

28 *Waldhoff*, Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, VVDStRL 66 (2007), 216 ff.; *Hey*, Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, VVDStRL 66 (2007), 277 ff.; *Waldhoff*, in: *Kahl*, Nachhaltige Finanzstrukturen im Bundesstaat, 2011, 167 (180, 184).

29 Gesetz vom 29.7.2009, BGBl. I 2009, 2248.

30 Zu den Vorwirkungen *Klotz*, DÖV 2012, 504 (506).

nehmen<sup>31</sup>. Mangels autonomer Steuergesetzgebungskompetenzen der Länder haben sie, wenn nicht mehr in die Staatsverschuldung ausgewichen werden kann, kaum eine andere Wahl, Blockaden im Bundesrat und – in der Regel wenig rationale – Gegengeschäfte sind die Folge.

##### b) Gegenfinanzierung als eine der zentralen Ursachen schlechter Steuergesetzgebung

Dementsprechend wird jede Steuergesetzesänderung mittlerweile vor allem an ihren finanziellen Auswirkungen gemessen<sup>32</sup> und hat, soweit sie mit Mindereinnahmen verbunden ist, kaum Realisierungschancen, wenn nicht gleichzeitig Gegenfinanzierungsmaßnahmen vorgesehen werden. Gerade weil Politiker sich selten für die Inhalte von Steuergesetzen interessieren, sie häufig noch nicht einmal verstehen (können), werden die finanziellen Auswirkungen zur einzigen Entscheidungsgrundlage. Ein Gesetz wird abgelehnt, wenn es mit Mindereinnahmen einhergeht.

Zwar müssen an Prinzipien ausgerichtete Steuerreformen keineswegs notwendigerweise mit Steuermindereinnahmen einhergehen. Im Gegenteil, die Abschaffung ungerechtfertigter Steuerprivilegien verspricht Mehraufkommen. Teuer werden Steuerreformen aber, wenn die Gruppe der Verlierer möglichst klein gehalten werden soll, um den politischen Widerstand zu reduzieren<sup>33</sup>. Dies führt zu der – ohne die Inkaufnahme von Mindereinnahmen unerfüllbaren – Forderung, nach der Reform solle niemand schlechter stehen als zuvor. Die hiermit verbundenen Steuerausfälle müssen dann an anderer Stelle, nach Möglichkeit weitgehend unbemerkt, gegenfinanziert werden.

Dabei wird das Spektrum möglicher Gegenfinanzierungsmaßnahmen meist von vornherein eingeeengt. Da in der politischen Arena einfache Botschaften gefragt sind, nehmen Steueränderungsdebatten ihren Ausgangspunkt in der Regel von der Tarifgestaltung. Beispiele sind das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002<sup>34</sup>, in dessen öffentlichkeitswirksamem Zentrum die Senkung des Einkommensteuertarifs stand, ebenso die beiden Unternehmensteuerreformen 2000 und 2008, deren Primärziel in der standortpolitisch motivierten Absenkung des Körperschaftsteuertarifs von 40 % auf 25 % und dann 15 % lag. Damit ist eine zentrale Stellschraube zur Vermeidung von Mindereinnahmen bereits von vornherein festgezurr. Es bleibt nur die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Die entscheidende Frage ist dann, ob das steuersystematisch folgerichtig – insbesondere unter Berücksichti-

gung des Nettoprinzips – zu bestimmende Verbreitungspotential ausreicht, um die Gleichung aufgehen zu lassen. Um diese Frage beantworten zu können, bedürfte es einer systematischen Analyse der Verbreitungsspielräume und deren Aufkommenswirkungen, bevor man eine Auswahl trifft, welche Maßnahmen ergriffen werden und bevor man Aussagen zum Tarif trifft. Richtigerweise müsste dabei der Abbau von Steuervergünstigungen im Vordergrund stehen.

Die steuerpolitische Realität sieht anders aus. Ein System der Gegenfinanzierung ist nicht erkennbar, und die Liste der Gegenfinanzierungssünden ist lang. Man denke an die Einfügung des sog. Mittelstandsbauchs in den Einkommensteuertarif zur Finanzierung der verfassungsrechtlich notwendig gewordenen Anhebung der persönlichen Freibeträge<sup>35</sup>, die das Nettoprinzip missachtenden Einschnitte in die Bemessungsgrundlage im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (etwa Einführung einer ersten allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkung in § 2 Abs. 3 EStG, rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfristen für Privatvermögen), die Gegenfinanzierungsmaßnahmen zur Unternehmensteuerreform 2008 oder die (verfassungswidrige<sup>36</sup>) Einschränkung der Entfernungspauschale<sup>37</sup>. Kurzerhand wird – wie im Fall der Entfernungspauschale – der Abzug von (gemischt veranlassten) Erwerbenaufwendungen zur Steuervergünstigung umdeklariert, um auf diese Weise Gegenfinanzierungspotential zu schaffen<sup>38</sup>.

Zwar ist Gegenfinanzierung nicht per se negativ zu beurteilen. Gegenfinanzierung, die sich nicht auf den Abbau von Steuervergünstigungen konzentriert, läuft jedoch Gefahr, die Besteuerungsgleichheit zu verletzen. *Joachim Lang* weist zudem zu Recht darauf hin, dass die Maßnahmen zur Gegenfinanzierung von Tarifsenkungen maßgeblich zur Kompliziertheit des Steuerrechts beitragen<sup>39</sup>. Auch wenn es aufkommens-technisch um ein Nullsummenspiel geht, bleibt ein Überhang auf der Sollseite, weil dasselbe Steueraufkommen durch kompliziertere, systemwidrige Normen erzielt wird.

Aus politischer Sicht ist die Heranziehung echter Steuervergünstigungen zur Gegenfinanzierung jedoch oft nicht opportun. Auch wenn seit Ende der 1990er Jahre in durchaus nennenswertem Umfang Steuervergünstigungen abgebaut wurden<sup>40</sup>, so dass das Gegenfinanzierungspotential bereits deutlich zusammengeschrumpft ist, gibt es insbesondere in den §§ 3, 3b EStG viele „heilige Kühe“<sup>41</sup>, die zwar ohne Schaden für die Systematik der Einkommensteuer ab-

rechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1911.

36 BVerfG v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210.

37 Durch Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.7.2006, BGBl. I 2006, 1652.

38 S. dagegen *Hennrichs*, Die Fahrtkostenpauschale – willkommenes Gegenfinanzierungsinstrument unter dem Banner des Subventionsabbaus?, BB 2004, 584.

39 *J. Lang*, in: FS Spindler (FN 13), 141.

40 Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>21</sup>, 2013, § 19 Rz. 85. Insbesondere Abschaffung der Vergünstigungen für Schiff- und Flugzeugindustrie, Rückführung der Sonderabschreibungen für die neuen Länder, Auslaufen der Eigenheimzulage.

41 S. auch *Schneider*, DStR 1998, 1287: „geheiligte“ Steuerbefreiungen.

31 Unmittelbare Kompensation durch Anpassung des Finanzausgleichsgesetzes (Erhöhung des Umsatzsteueranteils) zum Ausgleich von Einnahmeausfällen der Länder in der Einkommensteuer durch das Gesetz zum Abbau der kalten Progression, vgl. BT-Drucks. 17/8683.

32 *J. Lang*, in: FS Spindler (FN 13), 146 f.: Fiskalische Auswirkungen genießen „höchste Aufmerksamkeit“.

33 Zur Notwendigkeit, Steuervereinfachung zu „erkaufen“, s. *Ondracek*, DStR 2011, 1.

34 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 40.

35 *Klaus Tipke* beschließt die Steuerrechtsordnung mit der Frage: „... was sind Staaten, die in den Einkommensteuertarif nur aus fiskalischen Gründen einen „Mittelstandsbauch“ einbauen, anderes als Räuber?“, *Tipke*, Steuer-



geschafft werden könnten und sich folglich für eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gut eignen würden, deren Abschaffung indes politökonomisch zu aufwendig erscheint. Gerade weil es an einem rationalen Konzept zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage fehlt, ist der Widerstand gegen die Abschaffung einzelner Vergünstigungen groß. Bleiben andere Steuervergünstigungen erhalten, ohne dass hinter der Auswahl eine erkennbare Wertentscheidung des Gesetzgebers steht<sup>42</sup>, lässt sich die mit der Gegenfinanzierung einhergehende Umverteilung nur schwer rechtfertigen<sup>43</sup>. Zudem beschränkt die Logik der Verteilungsdebatte die Auswahl möglicher Gegenfinanzierungsmaßnahmen. So ist es aus politischer Sicht schlechterdings undenkbar, die Abschaffung von Steuervergünstigungen für Arbeitnehmer zur Finanzierung von Steuererleichterungen für Unternehmen einzusetzen.

c) *Ein Beispiel: Das Trauma des Negativkörperschaftsteueraufkommens infolge der Unternehmensteuerreform 2000 und die Deckelung der Kosten der Unternehmensteuerreform 2008 auf 5 Mrd. €*

Dass gerade im Unternehmensteuerrecht in jüngerer Zeit so intensiv über die Aufkommenswirkungen von Reformmaßnahmen gestritten wird, liegt nicht nur daran, dass Steuerentlastungen zugunsten von Unternehmen politisch schwer durchsetzbar sind, sondern lässt sich auch auf das Trauma des Negativkörperschaftsteueraufkommens infolge der Unternehmensteuerreform 2000 zurückführen. In der Regel werden die finanziellen Auswirkungen und ihre Gegenfinanzierung, um die im Gesetzgebungsverfahren so erbitert gefeilscht wird, später gar nicht nachgehalten, so dass unklar bleibt, ob die Rechnung aufgegangen ist. Der dramatische Einbruch des Körperschaftsteueraufkommens in den Jahren 2001 und 2002<sup>44</sup>, mit einem negativen Steueraufkommen im Jahr 2001<sup>45</sup>, war dagegen erstens sehr eindrucksvoll und zweitens unmittelbar auf die Reform, genauer gesagt auf die Übergangsregelung zum Abbau der vorhandenen Guthaben des früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, zurückführbar<sup>46</sup>. Auch wenn es sich nur um ein vorübergehendes Phänomen handelte, das zudem erwartbar war, weil die Steuerpflichtigen – wie die diversen Folgeänderungen bewiesen haben<sup>47</sup> zu Recht –

nicht auf die Kontinuität der zum Abbau der Guthaben vorgesehenen Regelung vertrauten und die Altguthaben daher so schnell wie möglich abbauten, schien die Steuerpolitik überrascht, ja schockiert.

Die Aufkommensfolgen der Unternehmensteuerreform 2000 haben Reformbereitschaft und Reformverhalten nachhaltig beeinflusst. Als eine Lehre aus der bösen Überraschung der Körperschaftsteuerreform 2000 wurde das Entlastungsvolumen in der Unternehmensteuerreform 2008 von vornherein auf 5 Mrd. Euro gedeckelt<sup>48</sup>. Dieser Ansatz hatte vor allem deshalb gravierende Folgen, weil als ein weiteres Fixdatum die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % sowie die Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte mit festem Einkommensteuersatz von 25 % vorfestgelegt worden war. Die Absenkung der Steuersätze wurde zulasten des objektiven Nettoprinzip durch eine massive Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erkaufte<sup>49</sup>. Der heftigen Kritik insbesondere an der Zinsschranke, der Beschränkung der Verlustverrechnung bei Anteilseignerwechsel durch § 8c KStG und der Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung in § 8 Nr. 1 GewStG wurde stets entgegengehalten, die Regelungen seien zur Gegenfinanzierung unverzichtbar. Auch geringfügige Abmilderungen zogen unmittelbar die Forderung nach anderweitigen Gegenfinanzierungsmaßnahmen nach sich. Dabei lag der Suche nach Gegenfinanzierungsmasse kein steuersystematisch fundiertes Konzept zugrunde. Hauptkriterium war, dass die Gegenfinanzierung aus dem Bereich der Unternehmensbesteuerung stammen musste, um die Vorgabe, die Unternehmen nicht um mehr als 5 Mrd. € zu entlasten<sup>50</sup>, einzuhalten. Aber auch innerhalb der Abgeltungsteuer wurden Systembrüche hingenommen, um die Rechnung aufgehen zu lassen. Gerold Loos beschreibt plastisch und belegt mit den das Gesetzgebungsverfahren begleitenden Pressenachrichten<sup>51</sup>, dass die Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Aktiengeschäften (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG) nur zur Kompensation der an anderer Stelle vorgenommenen Abmilderung der Gegenfinanzierungsmaßnahmen ins Gesetz gefunden hat. Hinterher wurde der Maßnahme zwar eine andere Begründung untergeschoben<sup>52</sup>, doch die Kritik<sup>53</sup> hat dies nicht verstummen lassen.

unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Gesetz und späteren wirtschaftlichen Entwicklungen zu ermitteln.

47 S. im Einzelnen Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup> (FN 40), § 11 Rz. 10.

48 Eckpunktepapier v. 12.7.2006, Pressemitteilung des BMF Nr. 88/2006.

49 Hey, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BB 2007, 1303 ff.

50 Dabei entfiel ein nicht unbeträchtlicher Anteil der gegenzufinanzierenden Mindereinnahmen ohnehin nicht auf die Unternehmen, sondern auf die Einführung der Abgeltungsteuer, s. im Einzelnen das Finanztableau BT 16/4841.

51 Loos, DStZ 2010, 78 ff.

52 Bericht des Finanzausschusses v. 24.5.2007, BT-Drucks. 16/5452.

53 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup> (FN 40), § 8 Rz. 500 m.w.N.

42 Es mag nämlich durchaus Gründe dafür geben, einzelne Steuerbefreiungen zu erhalten, wenn sie sich als effizient zur Beseitigung eines Marktversagens erwiesen haben. Eine inhaltliche Gewichtung vermeidet die sog. Rasenmähermethode, hierzu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup> (FN 40), § 19 Rz. 86.

43 Zu wenig differenziert ist allerdings die Forderung, § 3 EStG müsse komplett gestrichen werden, da die Vorschrift nicht auf Steuervergünstigungen beschränkt ist, vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup> (FN 40), § 8 Rz. 137 ff.

44 Vgl. www.Bundesfinanzministerium.de, Rubrik: Steuereinnahmen. [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2012.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2012.html), (zuletzt besucht: 3.4.2013).

45 Siehe hierzu auch BT-Drucks. 14/9811.

46 BT-Drucks. 14/9811, 4. Normalerweise ist es dagegen bei der ex-post-Evaluation von Gesetzen sehr schwierig einen

Jenseits der weitgehenden Abwesenheit steuersystematischer Reformkalküls wird die Glaubwürdigkeit des Gegenfinanzierungsgeschäfers dadurch in Frage gestellt, dass die Erreichung der Aufkommensziele nicht kontrolliert wurde. Obwohl es für die Zinsschranke einen expliziten Evaluierungsauftrag des Finanzausschusses gibt<sup>54</sup>, wurden die Wirkungen des § 4h EStG bisher nicht überprüft<sup>55</sup>. Überdies wurden sowohl die Zinsschranke<sup>56</sup> als auch § 8c KStG<sup>57</sup> mehrfach abgemildert, um die größten Verwerfungen zu beseitigen. Wie sich diese späteren Korrekturen im Gegenfinanzierungssaldo niedergeschlagen haben, wurde nicht nachgehalten. Dies ist keine Kritik an der dringend gebotenen Abmilderung der gleichwohl weiterhin über das Ziel hinausschießenden Regelungen, zeigt aber, wie beliebig die Entlastungs- und Belastungszusammenhänge sind und nimmt dem Gezerre um die Gegenfinanzierung im Gesetzgebungsprozess der Unternehmensteuerreform 2008 im Nachhinein jegliche Berechtigung.

d) *Die verfassungsrechtliche Dimension der Betonung der Aufkommenswirkungen*

Gegenfinanzierungsmaßnahmen sind nicht nur oft unsystematisch. Es stellt sich darüber hinaus die Frage nach der verfassungsrechtlichen Dimension der Aufkommenswirkungen von Steuerreformen und der Berechtigung von Gegenfinanzierungsmaßnahmen.

Dass es sich bei Gegenfinanzierungsinteressen nur um „normale“ staatliche Einnahmeinteressen handelt, denen keine besondere Rechtfertigungswirkung innewohnt<sup>58</sup>, ist in den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 7.7.2010 zu den verfassungsrechtlichen Rückwirkungsgrenzen deutlich geworden. Zwar sind rückwirkende Steuererhöhungen als Gegenfinanzierungsmaßnahmen besonders effektiv, da ihnen nicht ausgewichen werden kann. Indes handelt es sich, selbst wenn der Steuerpflichtige an anderer Stelle entlastet wird und die Gegenfinanzierungsmaßnahme diese Steuererleichterung letztlich nur ausgleicht, nur um die Absicht, Mehreinkünfte zu erzielen, die

für sich genommen grundsätzlich noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse begründet<sup>59</sup>.

„Gegenfinanzierung“ bedeutet nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts

„nichts anderes als Umverteilung von Steuerlasten. Diese ist als typischer Gegenstand politischer Gestaltung durch den Einkommensteuergesetzgeber aber grundsätzlich zukunftsgerichtet. Das Bedürfnis nach Gegenfinanzierung bezeichnet daher ebenfalls nur einen allgemeinen Änderungsbedarf .... Dies kann anders zu beurteilen sein, wenn mit der innerhalb eines Veranlagungszeitraums rückwirkenden Verschärfung unerwartete Mindereinnahmen oder ein sonstiger außerordentlicher Finanzbedarf aufgefangen werden soll. Ein solcher Fall liegt jedoch bei bloßen Umverteilungsmaßnahmen nicht vor, denn der Gesetzgeber hat die Wahl zwischen Gegenfinanzierung und Verzicht auf Entlastung.“<sup>60</sup>

Gerade weil der Gesetzgeber, stellt sich heraus, dass eine Reform zu größeren Steuerausfällen führt als erwartet, nicht rückwirkend mit Nachforderungen an den Bürger herantreten darf, ist er auf eine möglichst genaue Prognose angewiesen. Dabei hat das Interesse des Steuergesetzgebers an Vorhersehbarkeit und gegebenenfalls Gegenfinanzierung reformbedingter Steuerausfälle auch verfassungsrechtlich durchaus einen hohen Stellenwert. Er kann sich auf den Topos der „Verlässlichkeit der Finanz- und Haushaltsplanung“<sup>61</sup> stützen, den das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung heranzieht, um dem Fiskus die Einnahmen aus verfassungswidrig erhobenen Steuern für die Vergangenheit und einen Übergangszeitraum bis zur Neuregelung zu erhalten. Es handelt sich hierbei aus Sicht des Verfassungsgerichts um ein sehr hohes Gut, da sogar in Fällen evident verfassungsrechtlicher Rechtslagen die finanziellen Interessen des Staates über den Grundrechtsschutz der Bürger gestellt werden<sup>62</sup>.

Dass (verfassungskonformer) Gegenfinanzierung eine immer größere Bedeutung zukommt, wird auch mit den verschärften Verschuldungsrestriktionen des Art. 115 Abs. 2 GG begründet. Nimmt man Art. 115 Abs. 2 GG und das absolute Verschuldungsverbot für

ge Beihilfe durch die EU-Kommission. Zur Rechtsentwicklung im Einzelnen Suchanek, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Anm. 2.

58 Ständige Rechtsprechung, etwa BVerfG v. 17.1.1957, BVerfGE 6, 55 (80); BVerfG v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 (182).

59 BVerfG v. 7.7.2010, BVerfGE 127, 1 (26 f.).

60 BVerfG v. 7.7.2010, BVerfGE 127, 1 (26 f.).

61 BVerfG v. 8.12.2009, BVerfGE 125, 104 (136); BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73, (134); BVerfG v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1 (70).

62 BVerfG v. 8.12.2009, BVerfGE 125, 104 ff. Dieser Rechtsprechung fehlt allerdings jedenfalls dann die Grundlage, wenn der Gesetzgeber nach entsprechenden Warnungen im Gesetzgebungsverfahren sehenden Auges verfassungsrechtliche Risiken eingegangen ist. In diesem Fall muss der Haushaltsgesetzgeber Vorsorge treffen und kann sich bei nachfolgender Bestätigung des Verfassungsverstoßes durch das Bundesverfassungsgericht nicht darauf berufen, er habe die Haushaltsrisiken nicht vorhersehen können, siehe Hey, in: FS Spindler, 2011, 97 ff.; und jetzt zu Recht auch die Beschlüsse zur Entfernungs pauschale und zum häuslichen Arbeitszimmer, BVerfG v. 6.7.2010, BVerfGE 126, 268 (285).

54 Vgl. BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007; wiederholt in der Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), BT-Drucks. 16/12674.

55 S. die Antwort der Bundesregierung auf eine diesbezügliche kleine Anfrage (BT-Drucks. 17/10354), wo die bisherige Untätigkeit mit fehlendem Datenmaterial begründet wird, BT-Drucks. 17/10354, S. 2 ff.

56 Insbesondere durch Heraufsetzung der Freigrenze von 1 Mio. auf 3 Mio. € durch Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen, Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009, BGBl. I 2019, 1959. Zur Rechtsentwicklung im Einzelnen Hick, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4h EStG Anm. 2.

57 Insbesondere durch Einführung der sog. stillen Reserven-Klausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.9.2009, BGBl. I 2009, 3950. Die durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959, eingeführte Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1 a KStG) wirkt sich dagegen nicht aus, vgl. Suspendierung nach § 34 Abs. 7 c KStG (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) im Hinblick auf die Einordnung als unzulässig-



die Länder ernst, dann verbietet sich aus verfassungsrechtlicher Sicht jeder fiskalische Blindflug. Zwar wird eine Verletzung der Verschuldungsgrenzen nicht zur Verfassungswidrigkeit einzelner, Steuerentlastungen enthaltender Gesetze führen<sup>63</sup>. Das Ausmaß der Staatsverschuldung, auch eine etwaige Neuverschuldung ist auf eine Vielzahl politischer Maßnahmen zurückzuführen, so dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Bruch der Verschuldungsgrenzen und einer einzelnen steuergesetzlichen Norm hergestellt werden kann. Allerdings dürfte der Gesetzgeber von sich aus vorsichtig agieren, wenn die Gefahr besteht, die Schuldenbremse nicht einhalten zu können.

#### 5. Informationsdefizite und Prognoseunsicherheiten bei der Ermittlung der Gesetzesfolgen

Trotz der Bedeutung, die die Steuerpolitik den finanziellen Auswirkungen steuergesetzlicher Maßnahmen beimisst und be messen muss, krankt die Debatte nicht nur an der jeder Gesetzesfolgenabschätzung immanenten Unsicherheit, sondern auch an Informationsdefiziten.

Vorgaben für die Gesetzesfolgenabschätzung<sup>64</sup> regeln derzeit die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien, die Geschäftsordnung des Bundestages ebenso wie das Normenkontrollratsgesetz. Nach § 43 Nr. 5 i.V.m. § 44 GGO (Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien) müssen Gesetzesbegründungen Aufschluss über die Gesetzesfolgen geben. § 96 Abs. 3 der Geschäftsordnung des Bundestages sieht zudem für Finanzvorlagen, zu denen Steuergesetzentwürfe stets zählen, die Darlegung der „finanziellen Auswirkungen“ in der Begründung vor. Darüber hinaus prüft der 2006<sup>65</sup> eingesetzte Nationale Normenkontrollrat die Darstellung des Erfüllungsaufwandes neuer Regelungen in den Gesetzentwürfen. Das aus zehn Mitgliedern bestehende Gremium hat seit der Kompetenzerweiterung im Jahr 2011<sup>66</sup> gem. §§ 1 Abs. 3; 4 Abs. 1 NKR-Gesetz die Überprüfung der Darstellung des Erfüllungsaufwandes ... auf ihre Nachvollziehbarkeit und Methodengerechtigkeit sowie der Darstellung der sonstigen Kosten der Wirtschaft, insbesondere für die mittelständischen Unternehmen zur Aufgabe.

Steuerliche Gesetzesvorlagen enthalten folglich stets Angaben zu den Steuermehr- und -mindereinnahmen (Haushaltsaufwand ohne Erfüllungsaufwand) und -entsprechend der Vorgaben des Normenkontrollratsgesetzes - dem Erfüllungsaufwand a) für Bürger, b) für die Wirtschaft und c) für die Verwaltung. Als Entscheidungsgrundlage sind die Angaben jedoch nur bedingt geeignet. Dazu sind sie zu pauschal<sup>67</sup>. Dies gilt insbesondere für die Berechnung der Steuermehr- und -mindereinnahmen, da deren Berechnungsgrundlagen nicht näher erläutert werden. Die - auf den Erfüllungsaufwand beschränkten - Stellungnahmen des nationalen Normenkontrollrats, die den Gesetzentwürfen angehängt sind, tragen ebenfalls nur wenig zur Transparenz bei, da hier lediglich Defizite der Darstellung bemängelt und Bedenken angemeldet werden, ohne dass eigene Alternativberechnungen angestellt würden, was auch nicht zu den Aufgaben des Normenkontrollrats gehört.

Generiert werden die Zahlen im Bundesfinanzministerium als dem federführenden Ressort. Parlamentarier sind mangels eigener Sachkenntnis oder unabhängiger Institutionen<sup>68</sup>, auf die sie zurückgreifen könnten, in erster Linie auf die Einschätzung des Bundesfinanzministeriums angewiesen. Zwar sind alle Bundestagsabgeordneten berechtigt, sich der Wissenschaftlichen Dienste des Bundestages zu bedienen. Diesem fehlt es aber an der Kapazität, belastbare Gegenrechnungen aufzustellen, geschweige denn diese kurzfristig an Veränderungen im Gesetzgebungsverfahren anzupassen<sup>69</sup>.

Aus demokratiestaatlicher Sicht ist es angesichts des Gewichts, das Finanzierungsfragen in der steuerpolitischen Debatte zukommt, problematisch, wenn die in Gesetzesvorlagen angegebenen Zahlen nicht nachvollzogen, geschweige denn überprüft werden können. Ohne dem Bundesfinanzministerium per se mangelnde Objektivität unterstellen zu wollen, ist die Allein herrschaft über die Zahlen schon insofern unglücklich, als der Bundesfinanzminister aufgrund seiner Haushaltsverantwortung zugleich „Partei“ ist. Er muss ein ureigenes Interesse an vorsichtigen Aufkommenschätzungen und der Vermeidung fiskalischer Risiken haben<sup>70</sup>. Umso wichtiger wäre es, die Berechnungen des Ministeriums zu hinterfragen.

63 Im Ergebnis wohl ebenso Klotz, DÖV 2012, 504 ff.

64 Allgemein zur Gesetzesfolgenabschätzung Karpen, Gesetzesfolgenabschätzung in der Europäischen Union, AÖR 124 (1999), 400 ff.; Prognos AG, Der monetäre Teil der Gesetzesfolgenabschätzung, internationale Ansätze im Vergleich, 2008; Böhrer/Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung, 2001; Schulz, Alles verändert Gesetze, Gesetze verändern nichts?, DÖV 2009, 1113; Veit, Bessere Gesetze durch Folgenabschätzung?, 2010; Hensel/Bizer/Führ/Lange, Gesetzesfolgenabschätzung in der Anwendung, 2010; Lund, Gesetzesfolgenabschätzung auf europäischer Ebene und in Deutschland, Verwaltungsrundschau 2011, 87 ff.; Sicko, Erfüllen Gesetzesfolgenabschätzung und Gesetzesevaluation die verfassungsrechtlichen Anforderungen an das innere Gesetzgebungsverfahren?, Zeitschrift für Rechtssoziologie 32 (2011), 27 (30 ff.).

65 Gesetz zur Einrichtung eines Nationalen Normenkontrollrates vom 14.8.2006, BGBl. I 2006, 1866.

66 Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Einsetzung eines Nationalen Normenkontrollrates vom 16.3.2011, BGBl. I 2011, 420.

67 So auch die Kritik von Führ, in: Hensel/Bizer/Führ/Lange, Gesetzesfolgenabschätzung (FN 64), 323 (324).

68 Auffällig ist die im Vergleich zu den USA nur schwach ausgeprägte Kultur sog. Think Tanks, so auch Schulz, DÖV 2009, 1113 (1114).

69 Zu Recht wurde daher die damals in der Geschäftsordnung des Bundestages enthaltene Pflicht zur Erbringung eines Vorschlags zur Kostendeckung im Zusammenhang von einnahmewirksamen Gesetzesvorlagen als Voraussetzung ihrer Behandlung von BVerfG v. 6.3.1952, BVerfGE 1, 144 (159) als unzulässige Beschränkung des Initiativrechts der Abgeordneten gewertet

70 Zum Problem interessengeleiteter Gesetzesfolgenabschätzung allgemein Sicko, Zeitschrift für Rechtssoziologie 32 (2011), 27 (36 f.).

Dabei beinhalten die Berechnungen des Bundesfinanzministeriums erhebliche - in den Gesetzesvorlagen jedoch nicht zum Ausdruck kommende - Unsicherheitsfaktoren und Wertungsspielräume. Die Unsicherheit betrifft bereits die der Folgenabschätzung zugrundeliegenden turnusmäßigen Steuerschätzungen des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“<sup>71</sup>, die auf einer Vielzahl von Annahmen über die zukünftige konjunkturelle Entwicklung beruhen<sup>72</sup>. Auf zusätzliche Schwierigkeiten stößt die Ermittlung der Aufkommenswirkungen zukünftiger Gesetzeslagen mangels aktuellen Datenmaterials. Steuerstatistiken betreffen in der Regel mehrere Jahre zurückliegende Zeiträume<sup>73</sup>; sie können zudem nur in modifizierter Form herangezogen werden, weil ihr Aussagewert durch zwischenzeitliche Steueränderungen eingeschränkt wird<sup>74</sup>. So mussten etwa die Aufkommenswirkungen der - letztlich vor allem aus Kostengründen gescheiterten - Modernisierung der Gruppenbesteuerung<sup>75</sup> auf der Grundlage der Körperschaftsteuerstatistik<sup>76</sup> 2006 ermittelt werden<sup>77</sup>, in der die Wirkungen der zum 1.1.2008 in Kraft getretenen Unternehmensteuerreform 2008 naturgemäß noch nicht enthalten waren.

Zur Prognose von Steuermehr- und -mindereinnahmen reicht es zudem nicht aus, die neuen Regelungen auf in die Zukunft fortgeschriebene Sachverhalte anzuwenden, sondern es müssen - zwangsläufig mit erheblicher Prognoseunsicherheit behaftete - Annahmen über mögliche Verhaltensänderungen getroffen werden<sup>78</sup>, etwa Eröffnung von Umgehungsmöglichkeiten, Abwanderung ins Ausland, verstärkte Investition in einen bestimmten Bereich. Gerade der Hinweis auf die Gefahr von Umgehungsmöglichkeiten und Abwanderung beinhaltet ein hohes Drohpotential, das für die Abgeordneten nicht überprüfbar und schon gar nicht bezifferbar ist.

So ist, um bei dem Beispiel der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages zu bleiben, unklar, wie viele Unternehmen, die die Anforderungen der finanziellen Eingliederung erfüllen, derzeit die Verlustverrechnung nur deshalb nicht in Anspruch nehmen, weil sie keinen Gewinnabführungsvertrag abschließen können oder wollen. Besonders vage werden die Vorhersagen, wenn Auslandssachverhalte aufkommenswirk-

sam werden, wie etwa bei der Öffnung der Konzernbesteuerung über die Grenze.

Noch schwieriger prognostizier- und evaluierbar sind volkswirtschaftliche „Fernwirkungen“ von Steuergesetzen. Sie bewegen sich oft eher im Bereich von Glaubenssätzen. Zwar speist sich die Motivation zu wirtschaftsfreundlicher Steuerpolitik vielfach nur aus den Folgewirkungen, etwa dem Ziel, Abwanderung oder Arbeitsplatzverluste zu vermeiden<sup>79</sup>. Ein Nachweis, wie sich die einzelnen Maßnahmen auf Arbeitsplätze, Unternehmensansiedlungen oder die gesamtwirtschaftliche Entwicklung niedergeschlagen hat, ist aber extrem schwer zu führen, weil diese von einer Vielzahl (außersteuerlicher) Faktoren und gegenläufigen Effekten abhängt.

Bereitet teilweise schon die Ermittlung der Auswirkungen einer Änderung einzelner Regelungen erhebliche Schwierigkeiten, so gilt dies umso mehr für die Neuordnung ganzer Bereiche. Je größer das Reformvorhaben und je weiter sich der neue Rechtszustand im Sinne einer Systemumstellung<sup>80</sup> von den bisherigen Strukturen entfernt, desto schwieriger wird die Einschätzung der finanziellen Gesamtwirkungen<sup>81</sup>.

### III. Mangelndes Interesse von Steuerrechtswissenschaftlern an den finanziellen Auswirkungen ihrer Reformvorschläge und dem politischen Durchsetzungsprozess

Erkennt man an, dass die finanziellen Auswirkungen von Reformmaßnahmen, maßgebliches Entscheidungskriterium der Politik sind, wird verständlich, warum die Wissenschaft mit ihren Reformvorschlägen im politischen Bereich nicht viel Gehör gefunden hat.

Wissenschaftlich erarbeitete Steuerreformvorschläge beziehen sich regelmäßig auf die Bemessungsgrundlage. Dem Einwand, die Rücknahme systemwidriger Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage oder eine realitätsgerechte Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzip, koste Geld, wird entgegengehalten, dann müsse eben entweder gespart werden (wo? an welcher Stelle?) oder der Tarif entsprechend angepasst werden. Dies sei allemal ehrlicher. In der Gleichung Bemessungsgrundlage x Tarif = Aufkommen sind aus

71 Der Arbeitskreis „Steuerschätzungen“ ist ein Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, dem neben dem federführenden BMF, das BMWi, die fünf großen Wirtschaftsforschungsinstitute, das Statistische Bundesamt, die Deutsche Bundesbank, der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, die Länderfinanzministerien und die Bundesvereinigung kommunaler Spitzenverbände angehören.

72 Zur Methodik s. Oestreicher/Koch/Vomdamme/Hohls, IFSt-Schrift Nr. 482 (2012), S. 12 f.

73 Dies erschwert auch eine zeitnahe ex post-Beurteilung der Reformfolgen, s. BT-Drucks. 17/10354.

74 Zum begrenzten Aussagewert von Steuerstatistiken und den notwendigen Anpassungen s. Dehne, Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik für die Ermittlung finanzieller Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen, in: Statistisches Bundesamt, Statistik und Wissenschaft, Bd. 3, 2005, 64.

75 Durch Abschaffung des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrages als Voraussetzung der Ergebniszurechnung.

76 Allgemein zur Körperschaftsteuerstatistik und deren Aussagekraft Gude, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik - Methodik und erste Ergebnisse, Wirtschaft und Statistik 2010, 1089.

77 Siehe Arbeitsbericht der Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 10.11.2011, 24. Zu den sich hieraus ergebenden Anpassungsnotwendigkeiten (für die Mindestbesteuerung) s. Dorenkamp, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung, IFSt-Schrift Nr. 461 (2010), 35 ff.

78 Drüen, AG 2006, 707.

79 Voraussetzung ist ein relativ weit fortgeschrittenes Verständnis komplexer Wirkungszusammenhänge. Im Vordergrund stehen muss der Erhalt von Unternehmen als langfristige Garantie von Steuerquellen gegenüber kurzfristigen Einnahmesteigerungen durch potentiell den Fortbestand von Unternehmen gefährdende Maßnahmen.

80 Zu den besonderen Prognoseschwierigkeiten bei Systemumstellungen auch BT-Drucks. 14/9811, S. 5.

81 Zu den besonderen Prognoseschwierigkeiten umfangreicher Änderungsgesetze auch Hederich, ZG 2006, 44 (56).



steuerrechtswissenschaftlicher Sicht vor allem Tarif und Aufkommen variabel, während die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage durch Prinzipien und Regeln vorgezeichnet ist. Aus theoretischer Sicht ist an dieser Aussage nichts falsch. Nur entspricht sie nicht den Mechanismen des politischen Prozesses.

Ähnlich wenig Beachtung finden in rechtswissenschaftlich erarbeiteten Reformvorschlägen auch die Verteilungswirkungen. Möglicherweise ist es im Sinne eines veil of ignorance gerade bei komplexen Reformvorhaben besser, gar nicht erst offenzulegen, wer Gewinner und wer Verlierer des Vorschlags ist. Steuergerechtigkeitsreformen führen zwangsläufig zu einer Veränderung der Steuerlastverteilung. Wenn die Austeilung der Steuerlasten zuvor ungerecht war, dann kann es nicht sein, dass nach Abbau der Ungerechtigkeiten, alle genauso dastehen wie zuvor. Bezifert man die Vor- und Nachteile gruppenspezifisch, dann wird Interessengruppen die Möglichkeit eröffnet, sich zu formieren.

Indes ist Ignoranz gegenüber den finanziellen Folgen einer Reform und ihren Verteilungswirkungen ungeachtet dessen, ob sich Politiker überhaupt für grundlegende Steuersystemreformen interessieren, Garantie für das Scheitern von Reformvorschlägen. Insbesondere Modelle, die explizite Aussagen zum Tarif treffen wie der Berliner EStG-Entwurf der FDP oder Paul Kirchhofs Einkommensteuerentwurf, bei dem der 25 %ige Einheitssteuersatz notwendiger Bestandteil der Integration von Einkommen- und Körperschaftsteuer ist, müssen nachvollziehbare Antworten auf die Finanzierbarkeit geben. Ein allgemeiner Hinweis auf die Möglichkeit der Finanzierung von Tarifsenkungen durch den Abbau von Steuervergünstigungen<sup>82</sup> ist zu vage, zumal wenn nicht vorher präzisiert wird, was unter Steuervergünstigung zu verstehen ist<sup>83</sup>. Zwar haben *Boss* und *Elender*<sup>84</sup> sich bemüht, die finanziellen Auswirkungen verschiedener Einkommensteuerreformentwürfe, insbesondere des Vorschlags von Paul Kirchhof zu konkretisieren. Doch die verbleibenden Unsicherheiten sind groß, wenn die Annahmen zu pauschal sind und entscheidende Elemente ausgeblendet werden<sup>85</sup>.

82 P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 360: Das durch den Verzicht auf die Steuerausnahmen erzielte Mehraufkommen wird insgesamt durch die Entlastung unterer Einkommen, eine verdeckte Progression und sodann einen Steuersatz von 25 % an die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen zurückgegeben. An anderer Stelle formuliert P. Kirchhof etwas vorsichtiger: „Die angestrebte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dürfte ausreichen um eine Tarifsenkung auf einen Steuersatz von 25 % aufzufangen“, vgl. Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 378.

83 Kritisch hinterfragt etwa von *Maiterth/Houben*, StuB 2005, 839 ff.; krit. gegenüber dem Schlagwort der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zur Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen auch *Schneider*, DStR 1998, 1287 (1289).

84 *Boss/Elender*, Vorschläge zur Steuerreform in Deutschland. Was bedeuten sie? Was „kosten“ sie?, Kieler Arbeitspapier Nr. 1205, März 2004.

85 So wurde von *Boss/Elender* zur Ermittlung der Mindereinnahmen allein die Absenkung des Tarifs herangezogen, zur Gegenfinanzierung die beabsichtigte Streichung von Steuervergünstigungen. Zur Ermittlung des Gegenfinan-

Explizit ausgeklammert wurde von *Boss/Elender* beispielsweise die im Steuergesetzbuch von Paul Kirchhof vorgesehene Vereinfachungspauschale in Höhe von 2000 €. Bereits die Kosten der Anhebung des Arbeitnehmerpauschbetrages von 920 auf 1 000 € durch das Steuervereinfachungsgesetz vom 1.1.2011 haben fast zum Scheitern dieses Vorhabens geführt<sup>86</sup>. Kirchhof schlägt eine Verdoppelung des Freibetrags vor, der einkunftarunabhängig allen Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen würde. Es mag sein, dass dessen Wirkungen kompensiert werden durch die im Gegenzug vorgesehene erheblichen Einschnitte beim Abzug von gemischt veranlasseten Erwerbsaufwendungen<sup>87</sup>, in der politischen Durchsetzung eines derartigen Reformvorschlages müsste dies jedoch konkret nachgewiesen werden.

#### IV. Verbesserung der Gesetzesfolgenabschätzung

##### 1. Versachlichung der Diskussion über die Auswirkungen von Steuergesetzen durch Transparenz

Ungeachtet der Frage, ob es der Gesetzesqualität förderlich ist, dass die finanziellen Auswirkungen steuerlicher Gesetzesvorlagen im politischen Entscheidungsprozess eine derart große Rolle spielen, bedarf es der Verbesserung der Gesetzesfolgenabschätzung, um dabei wenigstens von den richtigen Entscheidungsgrundlagen auszugehen. Dass die Angabe der finanziellen Auswirkungen derzeit eine black box darstellt<sup>88</sup>, ist nicht hinnehmbar. Angesichts der Komplexität der Einschätzung der Steuermehr- und -mindereinnahmen ist vor allem größere Transparenz zu fordern, indem nachvollziehbar gemacht wird, wie die Zahlen zustande kommen. Erst dies ermöglicht ihre Relativierung. Zentral ist folglich auch die Sensibilisierung für die erhebliche Unsicherheit, die derartigen Zahlenwerken innewohnt.

Ohne den diese Zahlen produzierenden Ministerien bewusste Manipulation der politischen Auseinandersetzung vorwerfen zu wollen, würde die Integrität dieser Einflussnahme auf den politischen Prozess doch erheblich gestärkt, wenn die Berechnungen besser nachvollziehbar wären. Es gibt mit Ausnahme der Einhaltung des Steuergeheimnisses kein schutzwürdiges

zierungspotentials durch Abschaffung von Steuervergünstigungen wurde auf den Subventionsbericht der Bundesregierung abgestellt (*Boss/Elender*, Vorschläge zur Steuerreform in Deutschland. Was bedeuten sie? Was „kosten“ sie?, Kieler Arbeitspapier Nr. 1205, März 2004, 21).

86 Zustimmungsfähig war die Maßnahme nur durch den Trick der Berücksichtigung erst beim Lohnsteuerabzug im Dezember 2011 (§ 52 Abs. 51 EStG), obwohl die Anhebung bereits ab 1.1.2011 galt, vgl. *Hechtner*, Die politische Dezember-Lösung beim Arbeitnehmer-Pauschbetrag, FR 2011, 272.

87 Vgl. P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 417 ff. zu § 45 des Entwurfs.

88 Zwar ist man im BMF um mehr Transparenz bemüht, was die Arbeit des „Arbeitskreises Steuerschätzung“ angeht, etwa durch die Studie „Steuerschätzung im internationalen Vergleich“, Monatsbericht des BMF, Juni 2008, 55 ff. Wie die Folgen von Steuerrechtsänderungen geschätzt werden, wird aber in der Regel nicht offengelegt. Dies mag auch daran liegen, dass es an einem nachvollziehbaren Instrumentarium fehlt.

staatliches Interesse an Geheimhaltung der Berechnungsmethoden und Berechnungsgrundlagen<sup>89</sup>.

Angesichts der unbefriedigenden geltenden Praxis stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber rechtlich zu mehr Transparenz gezwungen werden kann und welche Folgen die Verletzung eines etwaigen Transparenzgebots nach sich zieht. Das Bundesverfassungsgericht verweist die Einschätzung der finanziellen Folgen steuergesetzlicher Maßnahmen weitgehend in den verfassungsgerichtlich nicht überprüfbaren Prognose- und Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers, schränkt allerdings ein, dass die Annahmen des Gesetzgebers nachvollziehbar und vertretbar sein müssen<sup>90</sup>. Solange das Bundesverfassungsgericht die Angabe der finanziellen Auswirkungen in den Gesetzesvorlagen für ausreichend erachtet, auch wenn deren Zustandekommen nicht weiter begründet wird, kann die Forderung nach mehr Transparenz durch bessere Begründung des Zahlenwerks jedoch nicht mehr sein als ein Appell an den Gesetzgeber<sup>91</sup>. Die Staatsrechtslehre geht davon aus, ein Verstoß gegen das Gebot eines transparenten und rationalen Gesetzgebungsverfahrens<sup>92</sup> führe nicht zur Verfassungswidrigkeit der auf dieser Grundlage beschlossenen (oftmals nicht beschlossenen) Gesetze<sup>93</sup>. Transparenz der Zahlen ist daher eher eine politische Anstandsregel denn ein über die Einhaltung des parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens<sup>94</sup> hinausgehender einklagbarer oder sanktionierter Anspruch.

##### 2. Einbeziehung externer Einrichtungen in die Berechnung der finanziellen Auswirkungen von Gesetzesvorschlägen

Größere Transparenz der Berechnungen, aber auch die Stärkung des Vertrauens in die BMF-eigenen Berechnungen verspricht die Einbindung externer Insti-

tutionen in den Berechnungsvorgang<sup>95</sup>. Bedenken, wie sie in der Staatsrechtslehre gegen die Einschaltung externer Experten in den Gesetzgebungsprozess aus demokratiestaatlicher Perspektive erhoben werden<sup>96</sup>, bestehen jedenfalls insofern nicht, als die derzeit in den Gesetzentwürfen enthaltenen Zahlen aus dem Bundes- und den Landesfinanzministerien stammen. Externe Berechnungen können dazu beitragen, den vielfach beklagten<sup>97</sup> Einfluss der Exekutive auf die steuerrechtliche Gesetzgebung zurückzudrängen. Derzeit hat das Bundesfinanzministerium hier ein Monopol, das als Gesetzesverhinderungsinstrument oder Gesetzesförderungsinstrument gebraucht werden kann<sup>98</sup>. Dabei werden Reformvorschläge, die politisch nicht opportun sind – etwa die Forderung, Einschnitte in das objektive Nettoprinzip zurückzudrehen – regelrecht kaputtgerechnet<sup>99</sup>. Sind erst einmal astronomische Zahlen für mögliche Steuerausfälle in der Welt, hilft es in der Regel auch nicht, dem noch andere Zahlen entgegenzusetzen. Um die Hoheit in der Finanzierungsdebatte nicht sofort an das Bundesfinanzministerium zu verlieren, wäre es wichtig, jeden Reformvorschlag unmittelbar auch durch eigene Zahlen und gegebenenfalls Gegenfinanzierungsvorschläge zu begleiten<sup>100</sup>.

Nicht sinnvoll erscheint es, den Nationalen Normenkontrollrat weiter aufzuwerten. Zwar handelt es sich um eine unabhängige Institution<sup>101</sup>, allerdings mit beschränktem Auftrag, der lediglich die Plausibilitätskontrolle der Erfüllungskosten umfasst. Steuermehr- und -mindereinnahmen oder die Effektivität steuerlicher Lenkungsnormen zu prüfen, gehört nicht zu den Aufgaben des Normenkontrollrats. Zwar ließe sich das Aufgabenspektrum erweitern. Es dürfte jedoch nicht sinnvoll sein, die komplexe Aufgabe der Gesetzesfolgenabschätzung in der Hand einer einzigen Institution zu bündeln, zumal der Normenkontrollrat

89 Zu den Anforderungen an die Qualität von Berechnungsgrundlagen im Gesetzgebungsverfahren im Kontext der Ermittlung des Anspruchsumfanges im Rahmen der Hartz IV-Gesetzgebung BVerfG v. 9.2.2010, BVerfGE 125, 175, 3. Leitsatz. Gesetzesfolgenabschätzung als Beitrag zur Transparenz des Gesetzgebungsprozesses *Sicko*, Zeitschrift für Rechtssoziologie 32 (2011), 27 (34).

90 BVerfG v. 5.2.2002, BVerfGE 105, 17 (35).

91 *Gusy*, Das Grundgesetz als normative Gesetzgebungslehre, Zeitschrift für Rechtspolitik 18 (1985), 291 (298); zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein optimales Gesetzgebungsverfahren mit Bezug auf die Rechtsprechung des BVerfG auch *Kapfen*, Gesetzgebungslehre – neu evaluiert<sup>2</sup>, 2008, 20.

92 Hierzu BVerfG v. 1.3.1979, BVerfGE 50, 290 (333 f.): Der Gesetzgeber muss sich an einer sachgerechten und vertretbaren Beurteilung des erreichbaren Materials orientieren. Er muss die ihm zugänglichen Erkenntnisquellen ausgeschöpft haben, um die voraussichtlichen Auswirkungen seiner Regelung so zuverlässig wie möglich abschätzen zu können.

93 Ebenso *Gusy*, Zeitschrift für Rechtspolitik 18 (1985), 291 (298 f.); *Huster*, Die Beobachtungspflicht des Gesetzgebers, Zeitschrift für Rechtssoziologie 24 (2003), 3 (19); *Hebel*, Ist der Gesetzgeber verfassungsrechtlich verpflichtet, Gesetze zu begründen?, DÖV 2010, 754, 755 f.: a.A. *Ennuschat*, DVBl. 2004, 986 (993) jedenfalls soweit die gesetzgeberische Maßnahme Grundrechtspositionen verkürzt, dann allerdings die Justifiabilität verneinend (S. 994).

94 S. *Führ*, in: Hensel/Bizer/Führ/Lange, Gesetzesfolgenab-

schätzung in der Anwendung, 2010, 17 (24 f.).

95 Hierfür plädiert etwa *Sicko*, Zeitschrift für Rechtssoziologie 32 (2011), 27 (38 f.); ebenso *Dehne*, Statistik (FN 74), S. 73.

96 Siehe *Lund*, Verwaltungsrundschau 2011, 87 (91); hierzu ausführlich – und zwischen der Einbindung externer Berater in die Gesetzesfolgenabschätzung und in die Gesetzesvorbereitung unterscheidend – *Battis*, ZG 2011, 58 ff.

97 Siehe etwa *Tipke*, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1383 ff.; *Borgmann*, Stbg 1989, 392 (393); *Pezzer*, DStR 2004, 525 (526).

98 Kritisch zur einseitigen Gesetzesfolgenabschätzung durch die mit dem Gesetzentwurf betrauten Ministerien *Schäuble*, ZG 2007, 209 (215) noch zu Zeiten als Bundesinnenminister.

99 Eklatant der Arbeitsbericht der Facharbeitsgruppe „Gruppenbesteuerung und Verlustverrechnung“, der ohne Begründung im Einzelnen für den Vorschlag der IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471, zu Steuerausfällen im Umfang „eines mittleren bis hohen einstelligen Milliardenbetrages“ (S. 140) kommt. So wenig seriös eine derart vage Angabe daherkommt, das Gros der Parlamentarier dürfte sich verschreckt von den Reformplänen zurückziehen.

100 Auch *Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwettbewerb?, 2006, S. 92, betont, dass Gesamtkonzept und seine Umsetzung – und zu dieser gehören eben auch die finanziellen Folgen – frühzeitig bis ins Detail vorliegen müsse.

101 Angesiedelt beim Bundeskanzleramt.



gar nicht über die Kapazität verfügt, eigene Quantifizierungen anzustellen. Statt dessen, sollten für alternative Berechnungen externe Institute<sup>102</sup> beauftragt werden, die ja bereits bei den turnusgemäßen Steuerabschätzungen mitwirken. Dabei muss die Abschätzung der fiskalischen Auswirkungen als gemeinsame Aufgabe der Ministerien und der externen Institutionen begriffen werden. Dies beinhaltet auch, dass die Finanzverwaltung, soweit dies mit den Restriktionen des Steuergeheimnisses vereinbar ist, das erforderliche Datenmaterial zur Verfügung stellen und den Abgleich und die Fortschreibung privater Datensammlungen ermöglichen.

### 3. Institutionalisierung einer Erfolgskontrolle

Unsicherheit ist das Wesen jeder Prognose<sup>103</sup>. Um so wichtiger ist es zu überprüfen, wie treffsicher die Prognosen sind und die Prognoseinstrumente zu verfeinern. Zwar können Abweichungen der tatsächlichen Entwicklung von den erwarteten finanziellen Auswirkungen eine Vielzahl von Gründen haben<sup>104</sup>, dennoch wäre es – zur Einschätzung der Validität der Angaben in den Gesetzesvorlagen – überaus aufschlussreich, wenn der Eintritt der prognostizierten Steuer- und -mindereinnahmen wenigstens stichprobenartig überprüft und die Ergebnisse in Form einer Gegenüberstellung mit den Vorhersagen veröffentlicht würden.

Bei steuerlichen Lenkungsnormen sollte eine regelmäßige und vollumfängliche Überprüfung der Gesetzesfolgen routinemäßig gesetzlich angeordnet werden<sup>105</sup>. Während das Volumen direkter Subventionen durch das Erfordernis der Einstellung einer bestimmten Summe in den Haushaltsplan von vornherein betragsmäßig begrenzt werden kann, fehlt es an einer derartigen Deckelung von Steuervergünstigungen. Die Kosten von Steuervergünstigungen können daher schnell die Prognosen übersteigen. Gleichzeitig verlieren Steuervergünstigungen ihre Legitimation sowohl bei Zielerreichung als auch bei Zweckverfehlung. Sie werden zu gleichheitswidrigen Steuerprivilegien<sup>106</sup>. Dies kann nur durch kontinuierliches Monitoring vermieden werden. Ein späteres Nachsteuern

durch rückwirkende Abschaffung von Vergünstigungen begegnet dagegen seinerseits verfassungsrechtlichen Bedenken.

Dabei ist eine verbindlich angeordnete Gesetzesevaluation<sup>107</sup> der generellen Befristung von Gesetzen überlegen. Befristung und Evaluation können miteinander kombiniert werden. Die alleinige Befristung hat sich dagegen nicht als wirksames Instrument einer Wirksamkeitskontrolle erwiesen. Das Beispiel der dann plötzlich und vertrauenszerstörend abgeschafften Sonderabschreibungen für die Schifffahrt<sup>108</sup> hat deutlich gemacht, dass befristete Steuervergünstigungen unbeschrieben mehrfach verlängert werden<sup>109</sup>, auch wenn die Subvention bekanntermaßen zu Fehllenkungen geführt hat. Die Befristung als solche zwingt noch nicht zur Effizienzkontrolle. Auch besteht die Gefahr, dass Befristungen kurz vor ihrem Auslaufen zu einem run auf die Vergünstigung führen und damit erst Recht Fehlallokationen nach sich ziehen.

### 4. Reflexion über das Verhältnis zwischen Vollzugskosten und Steuereinnahmen

Die Einschätzung der Bürokratiekosten gehört grundsätzlich zu den am weitesten entwickelten Bereichen der Gesetzesfolgenabschätzung<sup>110</sup>. Dennoch spielen die Erfüllungskosten in der politischen Debatte keine große Rolle<sup>111</sup>. Die Finanzverwaltung hat zwar mit der Deutschen Steuergewerkschaft ein durchaus öffentlichkeitswirksam agierendes Organ, um vor zusätzlichen Verwaltungslasten zu warnen, in der Regel flankiert mit der Forderung nach neuen Stellen<sup>112</sup>. Die den Steuerpflichtigen erwachsenden Kosten finden demgegenüber in der Regel kaum Beachtung. Sei es, weil es nur um Eigenleistungen geht, sei es, weil man der Auffassung ist, zusätzliche Anforderungen ließen sich kostenneutral in unternehmerische Prozesse integrieren.

Dabei könnte eine genauere Analyse des Erfüllungsaufwandes maßgeblich zur Qualitätsverbesserung des Steuerrechts beitragen. Die Kosten der Gesetzesanwendung sollten Auswirkungen auf die inhaltliche Ausgestaltung haben, um komplizierte, mit hohem ad-

102 Beispiele sind neben den Wirtschaftsforschungsinstituten wie DIW, ZEW, ifo-Institut die prognos AG.

103 Zu Prognosen im Steuerrecht, insb. in der Steuergesetzgebung s. auch *Drüen*, AG 2006, 707.

104 Zum Problem der Identifikation eindeutiger Kausalbeziehungen *Sicko*, in: *Scharrer/Dalibor/Fröhlich/Schächterle*, Risiko im Recht – Recht im Risiko, 2011, 199 (212 ff.); *Ernuschat*, DVBl. 2004, 986 (994).

105 Zum besonderen Bedürfnis nach Erfolgs- und Effizienzkontrollen im Bereich von Sozialzwecknormen auch *Kanzler*, in: FS Raupach, 2006, 49 (61).

106 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I<sup>2</sup>, Köln 2000, S. 340 ff.; *Kanzler*, in: FS Raupach, 2006, 49 (61).

107 Hierzu *Seckelmann*, ZRP 2010, 213 (216); *Wegrich/Shergold/van Stolk/Jann*, Wirksamkeit von Sunset Legislation und Evaluationsklauseln, 2005; *Jantz/Veit*, Bessere Rechtssetzung durch Befristungs- und Evaluationsklauseln, hrsg. von der Bertelsmann Stiftung, 2010; zur verfassungsrechtlichen Dimension (Beobachtungspflicht) *Führ*, in: *Hensel/Bizer/Führ/Lange*, Gesetzesfolgenabschätzung in der Anwendung, 2010, 17 (19).

108 Allerdings durch die Vermeidung von Ankündigungseffekten gerechtfertigt, vgl. BVerfG v. 3.12.1997, BVerfGE 97, 67.

109 S. auch *Kanzler*, in: FS Raupach, 2006, 49 (60) mit dem Beispiel der Befristung und wiederholten Verlängerung der Subvention des § 14a Abs. 4 EStG.

110 Insb. durch Einsatz des sog. Standardkosten-Modells s. z.B. *Förster*, Das Verhältnis von Standardkostenmodell und Gesetzesfolgenabschätzung, in: *Hensel/Bizer/Führ/Lange*, Gesetzesfolgenabschätzung in der Anwendung, 2010, 71 ff.

111 Dies liegt auch an den unzureichenden Ausführungen zu diesem Punkt in den Gesetzentwürfen. *Veit*, Bessere Gesetze durch Gesetzesfolgenabschätzung?, 2010, 315, kritisiert zu Recht die lediglich formale Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen an die Gesetzesfolgenabschätzung durch floskelhafte Kurzantworten. Beispiele für unsaubere Begründungen auch bei *Hederich*, ZG 2006, 44 (56 f.).

112 Siehe in Bezug auf die Vermögenssteuer *Eigenthaier*, DB Nr. 47/2012, Standpunkte, 45 f.

ministrativen Aufwand verbundene Regelungen zu vermeiden.

Ein Beispiel bildet die Vermögenssteuer. Man kann aus diversen Gründen gegen, aber auch für eine Vermögenssteuer sein<sup>113</sup>. Gerade weil das Thema extrem ideologisch besetzt ist, sollte über die Wirkungen Klarheit bestehen<sup>114</sup>. Einer Vermögenssteuer, die den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes genügt, das heißt sämtliche Vermögensarten gleichmäßig und realitätsgerecht mit dem gemeinen Wert zum Ansatz bringt, wird – soweit man es überhaupt für möglich erachtet, ohne Markttransaktionen realitätsgerechte Vermögenswerte zu ermitteln<sup>115</sup> – regelmäßig entgegengehalten, sie sei ineffizient, weil die Steuereinnahmen in hohem Maße durch den Vollzugsaufwand zeitnah laufender Bewertung aufgefressen würden. So plausibel es ist, dass die Vermögenssteuer, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen, hohe Kosten verursacht, bleibt dieses Argument ohne konkrete Bezifferung angreifbar. Erst wenn die Vollzugskosten feststehen, lassen sie sich in ein Verhältnis zu den möglichen Steuereinnahmen setzen.

Zu einem zentralen Entscheidungsfaktor kann – bessere Daten vorausgesetzt – der Erfüllungsaufwand jedoch nur dann werden, wenn man sich zuvor klarer über die Bedeutung der Effizienz von Steuergesetzen wird. In welchem Verhältnis sollen Steuereinnahmen und Aufwand stehen? Liegt diese Frage in der Gestaltungsmacht des Gesetzgebers oder gibt es verfassungsrechtliche Grenzen? Die Konturen sind bisher sehr vage<sup>116</sup>. Dabei ist zu unterscheiden zwischen reinen Fiskalzwecknormen mit dem einzigen Ziel, Steuereinnahmen zu generieren, und Sozialzwecknormen, die eigentlich anderen Zwecken dienen. Desweiteren ist zu differenzieren, ob es nur um die Vollzugskosten der Finanzverwaltung geht oder der Bürger mit neuen Mitwirkungspflichten belastet wird. Hinsichtlich der Vollzugskosten der Finanzverwaltung stellt sich die Frage, ob der Steuereingriff auch dann

gerechtfertigt werden kann, wenn die auf diese Weise erwirtschafteten Einnahmen zu einem wesentlichen Anteil für die Steuererhebung eingesetzt werden müssen. Schließlich ist die Steuererhebung kein Selbstzweck, sondern grundsätzlich nur gerechtfertigt, um dem Staat Einnahmen für die Erfüllung seiner (anderweitigen) Aufgaben zu verschaffen. Enthalten Gesetzentwürfen neue Anforderungen an die Mitwirkung der Steuerpflichtigen tritt neben den Steuereingriff ein zusätzlicher Freiheitseingriff. Bisher wird hierüber in erster Linie unter dem Stichwort der Indienstnahme diskutiert<sup>117</sup>. Es geht aber keineswegs nur um die Einbindung Dritter in die Erfüllung fremder Steuerpflichten, sondern auch um den mit der Erfüllung eigener Steuerpflichten verbundenen Aufwand. Dabei spielen angesichts der Änderungsgeschwindigkeit auch die Implementations- und Schulungskosten eine nicht zu vernachlässigende Rolle. Kostentreiber sind ferner aufwendige Dokumentationspflichten. Sie sind nur dann gerechtfertigt, wenn auch eine Auswertung der Daten durch die Finanzverwaltung möglich ist. Gerne wird in diesem Kontext auf den kostenreduzierenden Einsatz moderner Datenverarbeitung hingewiesen. Doch die später elektronisch erfassten Daten müssen zunächst erhoben werden; auch bedarf es einer sinnvollen Auswertung. Die Einführung der sog. E-Bilanz (§ 5b EStG) ist nur ein Beleg dafür, dass der Einsatz elektronischer Datenverarbeitung – jedenfalls zu Beginn der Maßnahme – auch zu einer Zunahme der Bürokratielasten<sup>118</sup> führen kann<sup>119</sup>. Immerhin hatte hier der Normenkontrollrat in seiner Stellungnahme zum Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens schon frühzeitig gewarnt, dass die Einführung der elektronischen Bilanz keineswegs automatisch zu einer Reduktion von Bürokratiekosten führe, sondern die Vereinfachungswirkung stark von dem Umfang der zu liefernden Datensätze abhängig<sup>120</sup>. Der Streit, der im Anschluss an die Verabschiedung der gesetzlichen Grundlage, um die sog. Taxonomie ausbrach, belegt die Bedenken.

113 Hierzu aktuell *Hey/Maiterth/Houben*, Zur Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 483 (2012).

114 Nicht im Mindesten nachvollziehbar sind in diesem Zusammenhang die Angaben des DIW zu den aktuellen Vorschlägen. So sind insbesondere die massiven Differenzen in den Erfüllungskosten zwischen der Grünen Vermögensabgabe, für die (bei einem Freibetrag von 1 Mio. €) von einem Erhebungsaufwand von 7 % ausgegangen wird (*Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 59 (2010), S. 106) während für eine allgemeine Vermögenssteuer von Erhebungskosten in Höhe von 1,8 % geschätzt werden (vgl. *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögenssteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012), S. 65). Das Handelsblatt v. 28.1.2013 zitiert demgegenüber eine RIW-Studie aus den 1980er Jahren, wonach – noch unter Anwendung der eben nicht realitätsgerechten Einheitsbewertung – für jede Million DM Vermögenssteueraufkommen 200 000 DM Verwaltungskosten beim Fiskus anfielen und 123 000 DM beim Steuerzahler. Dies entspräche 32 % des Steueraufkommens; so auch *Meyding*, DSIR 1992, 1113, 1116. Die große Streubreite zeigt bereits, dass es vor Wie-

der Einführung einer Vermögenssteuer einer fundierten Untersuchung des tatsächlichen Erfüllungsaufwands bedürfte.

115 Zweifelnd *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, 587, 591; *Maiterth/Sueth*, StuB 2005, 70 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>21</sup> (FN 40), § 16 Rz. 62.

116 Dies liegt sicherlich auch daran, dass die letzte Befassung mit der verfassungsrechtlichen Dimension der Effizienz von Normen die Habilitationsschrift von *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, aus dem Jahr 1983 ist.

117 Grundlegend *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Gesetzesvollzug von Steuergesetzen, Bochumer Habilitationsschrift, 2012, 309 f., 378 ff.; s. auch *Hey*, Steuern verwalten durch Banken – Zur Heranziehung der Banken zu Steuerverwaltungsaufgaben aus Anlass der BGH-Urteile vom 15.7.1997, FR 1998, 497 (502 ff.).

118 Zu den weitreichenden Konsequenzen für die gesamte Organisation des Rechnungswesens *Herzig*, DB 2012, 1, 8; sehr kritisch auch *Kußmaul/Weiler*, StuB 2010, 607.

119 *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>21</sup> (FN 40), § 9 Rz. 6 weist zudem auf mögliche Rückwirkungen der vermeintlich rein verfahrensrechtlichen Vorschrift auf das materielle Recht der Gewinnermittlung hin.

120 Anlage 2 zu BT-Drucks. 16/10188, 32.



## V. Aufgaben der Zukunft für die Steuer(rechts)-wissenschaften: Der Weg ist das Ziel!

Klaus Tipke hat die Gründe für das Scheitern wissenschaftlicher Reformvorschläge ausgiebig analysiert<sup>121</sup>. Die großen Gesetzentwürfe zur Erneuerung der Einkommensteuer haben gar nicht erst ein Stadium erreicht, in dem ihre finanziellen Auswirkungen ernsthaft und im Detail diskutiert worden wären. Aber auch kleinere Reformvorschläge werden unmittelbar an ihren finanziellen Auswirkungen gemessen<sup>122</sup> – und scheitern regelmäßig, wenn sie zu Mindereinnahmen führen.

Bisher hat sich die steuerrechtliche Gesetzgebungsforschung primär mit modelltheoretischen Alternativen zum bestehenden Steuerrecht befasst. Das fortgesetzte Scheitern von Reformbestrebungen gibt Anlass, den Fokus der Forschung in Zukunft stärker auch auf das Instrumentarium zur Zielerreichung zu lenken. Um Steuerreformen eine Chance zu geben, muss es zum einen gelingen, deren Verteilungswirkungen und finanzielle Auswirkungen präziser vorherzusagen. Zum anderen bedarf es intelligenter Regelungen, die eine schnelle Reaktion auf unerwartete Steuerausfälle ermöglichen. In den meisten von der Wissenschaft entwickelten Reformvorschlägen kommt dieser Aspekt zu kurz. Zwar wird überall auf die Bedeutung des Übergangsrechts hingewiesen<sup>123</sup>, freilich ohne diesem für die Durchsetzbarkeit von Reformvorschlägen entscheidenden Bereich die nötige Aufmerksamkeit zu schenken. Es gibt positive Ausnahmen, etwa die Arbeit von Christian Dorenkamp, der seine Forderung nach Abschaffung der Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG durch verschiedene, die mit der Rückkehr zum uneingeschränkten Verlustabzug verbundenen Steuerausfälle abmildern- de Übergangsmechanismen flankiert hat<sup>124</sup>. Dem Übergangsrecht kommt eben nicht nur die Funktion der Gewährung von Vertrauensschutz zu<sup>125</sup>, sondern auch der Finanzierbarkeit von Reformen. Dies ist besonders deutlich geworden an der Umstellung der Rentenbesteuerung auf das System nachgelagerter

Besteuerung durch das Alterseinkünftegesetz<sup>126</sup> mit einer 35-jährigen Übergangsfrist (§§ 10 Abs. 3 Satz 3; 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) Satz 3 EStG). Ein derart langer Übergangszeitraum mag abschreckend wirken, kann aber notwendig sein, um eine komplexe Umstellung zu bewältigen. Dabei gibt es zur Reduktion der Haushaltsrisiken verschiedene Techniken. Neben einer schrittweise Verwirklichung der Gesetzesänderung durch sog. phasing in bzw. phasing out<sup>127</sup> kann auch das Instrument einer gezielt eingesetzten Experimentalgesetzgebung<sup>128</sup>, vor allem bei Einführung von Lenkungsnormen, aber auch zur Erleichterung deren Abschaffung, zu einer besseren Einschätzung der Gesetzesfolgen beitragen, vor allem wenn die Erwartungen kontinuierlich überprüft werden.

Die Gesetzgebungsforschung zwingt zur Zusammenarbeit der Disziplinen<sup>129</sup>. Dies gilt für das Steuerrecht in besonderem Maße. Politikwissenschaften und Soziologen sind gefragt, wenn es um das bessere Verständnis der Umsetzungsprobleme in der parlamentarischen Demokratie geht. Zur (besseren) Abschätzung der finanziellen Folgen bedarf es zudem einer engen Zusammenarbeit von Steuerjuristen mit Vertretern der Finanzwissenschaft und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Allerdings ist Klaus Tipke zuzustimmen, dass Empirie und Schlussfolgerungen hieraus nicht allein der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Finanzwissenschaft überlassen werden dürfen<sup>130</sup>. Berechnungen und empirische Erhebungen sind nur dann aussagekräftig, wenn ihnen reale Steuergesetzeszenarien unter Berücksichtigung der Verwaltungspraxis zugrundeliegen. Zwar sind Steuer-schätzungen und deren Fortschreibung unter Berücksichtigung von Gesetzesänderungen zunächst Gegenstand der ökonomischen Steuerwissenschaften<sup>131</sup>, ihre Bewertung und die Suche nach Alternativen mit weniger gravierenden Aufkommensausfällen erfordert dann aber ein enges Zusammenwirken zwischen steuerökonomischer Empirie und normativen steuerjuristischen Konzepten.

121 Siehe etwa Tipke, Ein Ende dem Einkommensteuerwarrwarr?, 2006, S. 22 ff., mit Folgerungen S. 89 ff.

122 So beispielsweise der IFSt-Vorschlag für die Reform der Gruppenbesteuerung; hierzu FN 101.

123 J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, Rz. 519.

124 Dorenkamp, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung, IFSt-Schrift Nr. 461 (2010), 66 ff.

125 Dazu ausf. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 392 ff.

126 Alterseinkünftegesetz v. 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427. Veranlasst durch BVerfG v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73.

127 Hierzu auch Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 414 ff.

128 Hierzu grundlegend Kanzler, Gedanken zum Experimentalgesetz im Steuerrecht, in: FS Raupach, 2006, 49 ff.

129 Zur Bedeutung interdisziplinärer Zusammenarbeit im Rahmen der Gesetzesfolgenabschätzung s. auch Sicko, Zeitschrift für Rechtssoziologie 32 (2011), 27 (34, 37, 40); Führ, in: Hensel/Bizer/Führ/Lange, Gesetzesfolgenabschätzung (FN 64), 17 (26.)

130 Tipke, Steuerrechtsordnung Band III<sup>2</sup> (FN 1), S. 1883.

131 Drüen, AG 2006, 707.

## Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7ff. AStG

### Zugleich ein Beitrag zum räumlichen Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips

Prof. Dr. CHRISTIAN WALDHOFF, Humboldt-Universität zu Berlin\*

#### Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <p>I. Einleitung</p> <p>II. Leitentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts</p> <p>1. Das „Zinsurteil“ BVerfGE 84, 239</p> <p>2. Das „Spekulationsurteil“ BVerfGE 110, 94</p> <p>III. Dogmatische Einordnung der Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits</p> <p>1. Bereichsspezifische Herleitung der Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip</p> <p>2. Bezug zur Lehre vom Steuertatbestand</p> <p>3. Bezug zum Postulat der Folgerichtigkeit</p> <p>4. Konkrete Anforderungen an das Verfahrensrecht</p> <p>5. Der Grundsatz „Keine Gleichheit im Unrecht“ als Einwand?</p> <p>IV. Subsumtionsfähiges Modell des strukturellen Vollzugsdefizits</p> <p>1. Anwendbarkeit</p> <p>2. Bestehen einer Ungleichbehandlung im Belastungserfolg</p> <p>3. Rückführbarkeit auf gegenüber dem materiellen Recht strukturell gegenläufig angelegte Verfahrensregeln</p> <p>4. Zurechenbarkeit zum Gesetzgeber</p> <p>5. Fehlen einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung</p> <p>V. Besonderheiten bei Normen mit Auslandsbezug</p> <p>1. Anwendbarkeit der Rechtsfolgen des strukturellen Vollzugsdefizits bei Normen mit Auslandsbezug</p> | <p>a) Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips bei Fällen mit Auslandsbezug</p> <p>b) Schlussfolgerungen für die Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits</p> <p>2. Befugnisse der Finanzbehörden bei grenzüberschreitenden Steuerfällen</p> <p>a) Verfassungs- und völkerrechtliche Grenzen</p> <p>b) Die Ausgestaltung im innerstaatlichen Recht (in der Abgabenordnung)</p> <p>c) Die Ausgestaltung in Doppelbesteuerungsabkommen</p> <p>d) Die europarechtliche Dimension</p> <p>e) Zusammenfassung</p> <p>3. Bewertung</p> <p>VI. Anwendung auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG</p> <p>1. Anwendbarkeit</p> <p>2. Bestehen einer Ungleichheit im Belastungserfolg</p> <p>3. Rückführbarkeit auf gegenüber dem materiellen Recht strukturell gegenläufig angelegte Verfahrensregeln</p> <p>a) Die materiell-rechtliche Ausgangslage der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG</p> <p>b) Strukturell gegenläufige Verfahrensregeln</p> <p>4. Zurechenbarkeit zum Gesetzgeber</p> <p>5. Fehlen einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung</p> <p>6. Ergebnis</p> <p>VII. Schluss</p> |
|--|--|

#### I. Einleitung

Die Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits ist eine Anomalie der deutschen (Verfassungs-)Rechtsordnung. Durch das Bundesverfassungsgericht als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht aus der Taufe gehoben, harrt sie nach wie vor eingehender rechtstheoretischer Untersuchung. Klärungsbedürftig wäre aus dieser Perspektive insbesondere, wie sich die Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits als modernes Beispiel „gegensatzaufhebender Begriffsbildung“<sup>1</sup>, als Verklammerung von empirischer Vollzugsrealität und Normativität einer materiellen Steuernorm exakt beschreiben lässt. Dies kann und will diese Untersuchung nicht leisten. Ihr geht es vielmehr um die verfassungsdogmatische<sup>2</sup> Einordnung dieses Rechtsphänomens und die Eigenarten seiner Anwendung auf Sachverhalte mit Auslandsbe-

zug, insbesondere auf die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG.

#### II. Leitentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

##### 1. Das „Zinsurteil“ BVerfGE 84, 239

In der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich die Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits bis auf das „Zinsurteil“ vom 27. Juni 1991<sup>1</sup> zurückverfolgen. Dessen zentrale Aussage lautet: „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, so kann dies die Verfassungswidrigkeit der

\* Grundgedanken des Aufsatzes basieren auf einem Rechtsgutachten für die Deutsche Bank. Meinem wissenschaftlichen Mitarbeiter Holger Grefath danke ich sehr für entscheidende Mitarbeit.

1 O. Lepsius, Die gegensatzaufhebende Begriffsbildung, 1994.

2 Vgl. zum Begriff der Rechtsdogmatik statt vieler jetzt ak-

tuell C. Waldhoff, Lob und Kritik der Dogmatik: Rechtsdogmatik im Spannungsfeld von Gesetzesbindung und Funktionenorientierung, in: G. Kirchhof/Magen/Schneider, Was weiß Dogmatik?, 2012, S. 17.

3 BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239.