
Steuergerechtigkeit

Reiner Sahm

Steuergerechtigkeit

Für ein prinzipientreues und
rechtsstaatliches Steuerrecht

3., verbesserte und aktualisierte Auflage 2025



Springer Gabler

Reiner Sahn
Berlin, Deutschland

ISBN 978-3-658-47905-3 ISBN 978-3-658-47906-0 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-47906-0>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <https://portal.dnb.de> abrufbar.

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en), exklusiv lizenziert an Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2023, 2024, 2025

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jede Person benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des/der jeweiligen Zeicheninhaber*in sind zu beachten.

Der Verlag, die Autor*innen und die Herausgeber*innen gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autor*innen oder die Herausgeber*innen übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Irene Buttkus

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Wenn Sie dieses Produkt entsorgen, geben Sie das Papier bitte zum Recycling.

*„Wenn die Gerechtigkeit untergeht,
so hat es keinen Werth mehr, daß
Menschen auf Erden leben.“
Immanuel Kant*

Grundlegung zur Metaphysik der Sitten (1785)

Vorwort

Der auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts profilierte Rechtswissenschaftler Klaus Vogel (1930–2007) kennzeichnete 1998 den Zustand des deutschen Steuerrechts wie folgt:

„[Es] sind die Rechtsprinzipien, die unseren Steuergesetzen zugrunde liegen, besser: zugrunde liegen sollten, weithin nicht mehr wahrzunehmen [...]. Sie sind durch eine Vielzahl von Änderungen und Ergänzungen, von Ausnahmen und wieder Ausnahmen zu diesen Ausnahmen so überlagert und entstellt, dass sie für die Betroffenen nicht mehr als Versuche einer gerechten Lastenverteilung zu erkennen sind. Gewiss ist das Steuerrecht schon seit langem, spätestens aber seit dem Ersten Weltkrieg, ein kompliziertes, für den Laien schwer überschaubares Rechtsgebiet. Heute kann aber auch ein Fachmann dieses Gebiet kaum noch überblicken [...]. Schon seit den siebziger und achtziger Jahren mehren sich deshalb die Äußerungen von hohen Richtern, Anwälten und Wissenschaftlern, die das geltende Steuerrecht als „Chaos“, „Dschungel“ oder gar „Perversion“ bezeichnen. In diesem Chaos gelingt es den Hochverdienenden, die sich eine teure Steuerberatung leisten können, ihre Steuerpflichten legal zu vermindern. Die Geringverdienenden haben diese Möglichkeit nicht; sie zahlen, wie dies ein namhafter Betriebswirt ausgedrückt hat, eine „Dummensteuer“. [...] Dieser Zustand ist, ich möchte das mit aller Deutlichkeit sagen, von Politikern aller demokratischen Parteien zu verantworten“.¹

¹ Vogel, Klaus: Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht. Vortrag gehalten vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin am 16. September 1998 (Schriftenreihe der Juristischen Gesellschaft zu Berlin 160), Berlin/New York 1999, S. 9–11. Der deutsche Staatsrechtler und Staatsphilosoph Josef Isensee formulierte es so: „Die Kenner des Steuerrechts konstatieren einmütig, daß hier Wildwuchs und Willkür herrschen, Hypertrophie der Normen, Änderungshektik ohne Änderungskonzept, Okkupation durch disparate steuerfremde Zwecke [...]. Die vielen Sonderrechte überlagern das allgemeine Recht. Der Systemgedanke wird zugedeckt durch ein Konglomerat von Ausnahmetatbeständen.“ Isensee, Josef: Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, in: Steuer und Wirtschaft 71 (1994), S. 3–14, S. 4.

Rechtsprinzipien sind nach dem ehemaligen Vorsitzenden Richter am Bundesfinanzhof, Heinrich Weber-Grellet, das Gerüst der Steuerrechtsordnung:

„Das Recht erschöpft sich nicht in der Summe der Regeln. Zwischen und hinter den Regeln stehen Prinzipien; das sind allgemeine Rechtsgrundsätze und Rechtsgedanken, die der Konkretisierung durch Verfassung, Gesetz oder Rechtsprechung bedürfen. Die Normen der Verfassung konkretisieren sich in systemleitenden Prinzipien, die für die Gestaltung der Gesetze und deren Interpretation von herausragender Bedeutung sind“.²

Unter Ethikern und zeitgenössischen Wissenschaftlern herrscht weitgehende Übereinstimmung, dass von „gerechter“ Besteuerung (insbesondere „gerechter“ interindividueller Steuerverteilung) nur dann die Rede sein kann, wenn den Prinzipien der *Allgemeinheit*, der *Gleichmäßigkeit* und der *Verhältnismäßigkeit* Genüge getan ist.³

Was können wir dafür tun?

Eine große Steuerreform müsste „in der Ausrichtung aller Steuern am Leistungsfähigkeitsprinzip bestehen, in der Schließung der Lücken in den Bemessungsgrundlagen und in dem entschlossenen Beseitigen aller nicht oder nicht mehr zu rechtfertigenden Steuervergünstigungen sowie in der Senkung der Steuersätze für alle.“⁴

Der Gesetzgeber ist jedoch nicht nur verpflichtet, alles unter einen sachgerechten Besteuerungsmaßstab Fallende als Steuersubjekt zu erfassen und grundsätzlich gleichmäßig zu belasten, sondern muss auch dafür sorgen, dass das gleichheitskonforme Steuergesetz auch gleichheitssatzkonform vollzogen wird.⁵

Seit langer Zeit wird an grundlegenden Reformmodellen gearbeitet – mit dem Ziel, das Steuerrecht systematisch auf Grundprinzipien aufzubauen, um Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung zu verwirklichen. Der Gesetzgeber ist ge-

²Weber-Grellet, Heinrich: Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001, S. 183 f.

³Neumark, Fritz: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 69.

⁴Tipke, Klaus: Besteuerungsmoral und Steuermoral: 422. Sitzung am 20. Oktober 1999 in Düsseldorf, Wiesbaden 2000, S. 1–107, S. 62.

⁵Hey, Johanna: Vom strukturellen Vollzugsdefizit zum norminhärenten Befolgungs- und Vollziehbarkeitsmangel, in: Festbeiträge – Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag (Steuer und Wirtschaft 1/2023), S. 55–69, S. 55.

fordert, „für gerechte Regeln zu sorgen und sie durchzusetzen, seine Bürger vor Unrecht zu schützen.“⁶

Wenn es einhundert Jahre nach der Erzberger'schen Finanzreform gelänge, fundamentale Änderungen im deutschen Steuersystem herbeizuführen, wären der politische, wirtschaftliche und soziale Gewinn einzigartig.⁷ Eine glaubwürdige, transparente und logische steuerliche Initiative könnte daher der Schlüssel zur Erreichung dieses Ziels, eines prinzipientreuen und rechtsstaatlichen Steuerrechts sein.

⁶Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 1993, S. 261.

⁷Lang, Joachim/Eilfort, Michael (Hrsg.): Strukturreform der deutschen Ertragsteuern. Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013, S. 34.

Inhaltsverzeichnis

1	Die Ausgangssituation	1
1.1	Eine „Meisterleistung an Verschleierungskunst“	1
1.2	„Der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuer Gesetze ist nicht mehr gewährleistet“	6
1.3	„Dummensteuern“	11
1.3.1	Der Satz des Pythagoras	11
1.3.2	Unverdientes Vermögen	14
1.3.3	Eine Liste an Absurditäten	19
2	Future – made by history	23
2.1	Das ursprüngliche Beuteteilrecht der Gemeinde als Keimzelle des öffentlichen Finanzsystems	23
2.2	Die Idee der Steuergerechtigkeit seit dem 17. Jahrhundert	26
2.3	Der Einfluss der Geschichte auf das Grundgesetz und die Steuer Gesetze der Bundesrepublik Deutschland	29
3	Für ein prinzipientreues Steuerrecht!	31
3.1	Steuergerechtigkeit durch Gleichbelastung	31
3.2	Steuergerechtigkeit durch sachgerechte Prinzipien	32
3.2.1	Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung	34
3.2.2	Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	34
3.2.3	Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	36
3.3	Der Grundsatz der steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen	37

4	Für ein rechtsstaatliches Steuerrecht!	39
4.1	Zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	42
4.2	Zum Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	47
4.2.1	Verfassungsrechtliche Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzips	47
4.2.2	Zulässigkeit progressiver Besteuerung	48
4.2.3	Die Berücksichtigung der persönlichen Lebensbedingungen	49
4.3	Zum Grundsatz der steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen	50
4.3.1	Umverteilung mithilfe eines progressiven Einkommensteuertarifs	51
4.3.2	Umverteilung durch die Besteuerung des Vermögens	51
4.3.3	Umverteilung durch Erbschaftsteuerbelastung	53
5	Reformvorschläge und -perspektiven	55
5.1	Steuern auf das Einkommen und Vermögen	57
5.1.1	Besteuerung des Einkommens	57
5.1.1.1	Reformmodelle zur Besteuerung des Einkommens	57
5.1.1.2	Das „Bundessteuergesetzbuch“ von Paul Kirchhof	62
5.1.1.3	Die Ertragsteuerreform der Kommission „Steuer- gesetzbuch“	72
5.1.1.4	Die „Bürgernahe Einkommensteuer“ und die „Vereinfachte Unternehmensteuer“ der Expertenkommissionen des BMF	79
5.1.2	Erbschaft- und Schenkungsteuer	84
5.1.3	Besteuerung des Vermögensbestandes	90
5.1.3.1	Vermögensteuer	90
5.1.3.2	Grundsteuer	97
5.2	Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen	100
5.2.1	Reformvorschläge zur Umsatzsteuer	100
5.2.1.1	Reformansätze zum geltenden Recht	100
5.2.1.2	Europarechtliche Vorgaben	104
5.2.2	Besondere Verkehrs-, Verbrauchs- und Aufwandsteuern	106
5.2.2.1	Besondere Verkehrssteuern	106
5.2.2.2	Besondere Verbrauchs- und Aufwandsteuern	108
5.3	Ursachen für den Reformstau und Reformperspektiven	111

5.3.1	Ursachen für den Reformstau	111
5.3.2	Reformperspektiven	113
6	Steuergerechtigkeit und Staatenwettbewerb	119
6.1	Privilegierte Besteuerung mobiler Einkünfte	120
6.2	Internationale Steuergestaltung	121
6.3	Internationale Steuerhinterziehung	122
6.4	Reformvorschläge und -perspektiven	126
7	Fazit: Steuergerechtigkeit jetzt!	133
7.1	Die Vorrangstellung der Steuergerechtigkeit	134
7.2	Die Vorrangstellung der Politik	137

Einleitung

Bereits im Jahre 1808 veröffentlichte der Heidelberger Professor Heinrich Eschenmayer sein damals Aufsehen erregendes Werk „Vorschlag zu einem einfachen Steuer-Systeme“, mit dem er die „Finanz-Regierung“ auf die Willkür und Zufälligkeit des Steuersystems seiner Zeit aufmerksam machen wollte.¹ Und zweihundert Jahre später, im Jahr 2010, ist es wieder ein Professor aus Heidelberg, der ehemalige Verfassungsrichter Paul Kirchhof, der beklagt: „Ich kann ein Recht nicht als gerecht verstehen, wenn ich das Recht nicht verstehe.“²

Es sind aber nicht nur Professoren, die die mangelnde Gerechtigkeit des Steuerrechts beklagen, es sind im Grunde genommen alle Bundesbürger/innen, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen müssen. Erschreckend ist, dass auch die Finanzämter im Paragrafenschwung gefangen sind und sich nicht mehr in der Lage sehen, das Steuerrecht anzuwenden. Steuerbeamte würden jedoch zu Unrecht „zu Sündenböcken für eine kranke Steuerpolitik“³ gemacht, denn das Steuerrecht, so die Deutsche Steuer-Gewerkschaft schon im Jahr 1999, sei zu einem „unbeherrschbaren Monstrum verkümmert“.⁴ Selbst der Bundesrechnungshof, der die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes prüft und im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben den Deutschen Bundestag, den Bundesrat und die Bundesregierung

¹ Eschenmayer, Philipp Christoph Heinrich: Vorschlag zu einem einfachen Steuer-Systeme, Heidelberg 1808.

² Kistenfeger, Hartmut: Ein irrer Aufwand, in: Focus 31, 02.08.2010, auf: http://www.focus.de/finanzen/steuern/wirtschaft-ein-irrer-aufwand_aid_536813.html (letzter Zugriff: 19.02.2017).

³ Deutsche Steuer-Gewerkschaft, in: DStG, Oktober 1999, S. 121.

⁴ Ebd., S. 117.

bei ihren Entscheidungen unterstützt, stellte bereits im Jahr 2006 fest: „Der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze ist nicht mehr gewährleistet.“⁵

Was ist passiert? Wie konnte es so weit kommen, dass der Bundesrechnungshof als oberste Bundesbehörde und als unabhängiges Organ der Finanzkontrolle feststellt, dass es wegen der komplizierten und sich ständig ändernden Steuergesetzgebung selbst den zuständigen Sachbearbeitern kaum mehr möglich sei, sich einen Überblick über die jeweils geltende Rechtslage zu verschaffen?⁶

Schauen wir zunächst einmal in die Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg zurück. Die wachstumsorientierte Steuerpolitik der Nachkriegsjahre diente dem Wiederaufbau der weitgehend zerstörten wirtschaftspolitischen Ordnung. Da der Gesetzgeber laut Abgabenordnung – „die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“⁷ – die Möglichkeit hat, außerfiskalische Zwecke zu verfolgen, war der Staatszweck, dem das Steuerrecht jetzt angepasst wurde, Lenkung und Steuerung; das Ziel der Umverteilung von Einkommen und Vermögen rückte in den Hintergrund.

Die steuerlichen Anreize trugen zu einer Belebung der Wirtschaft bei, führten jedoch zu einer wachsenden Ungerechtigkeit bei der Einkommens- und Vermögensverteilung. In den folgenden Jahrzehnten wurde das deutsche Steuerrecht durch eine Fülle von Bevorzugungs- und damit zwangsläufig auch Benachteiligungssachverhalten erweitert, sodass es zu einem undurchschaubaren Dickicht wurde. In den meisten Fällen waren Beweggründe ebenso wie Effekte steuerlicher Ungleichbehandlung wirtschafts- und sozialpolitischer Natur, die den Fundamentalprinzipien der Besteuerung, dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen.

Um zu verstehen, wie es zu solch einer Entwicklung kam, in der der fiskalische Zweck, Steuern zu generieren, nicht mehr der allein bestimmende Faktor war, müssen wir in die Zeit bis zur Entstehung des Steuerrechts im 17. Jahrhundert zurückblicken.⁸

⁵Bünder, Helmut: Rechnungshof will Radikalreform im Steuersystem. Steuergerechtigkeit ist nicht mehr gewährleistet. Mehr Kompetenzen für den Bund, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 03.08.2006, S. 9; Bundesrechnungshof: Probleme beim Vollzug der Steuergesetze. Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, Stuttgart 2006, S. 1–208, S. 14.

⁶Ebd., S. 9.

⁷§ 3 Abs. 1 Halbsatz 2 der Abgabenordnung.

⁸Vgl. hierzu die Dissertation des Autors, die im Springer Gabler Verlag erschienen ist: Sahn, Reiner: Theorie und Ideengeschichte der Steuergerechtigkeit. Eine steuertheoretische, steuerrechtliche und politische Betrachtung, Wiesbaden 2019.

Steuergerechtigkeitsverständnis und -empfinden sind nichts Absolutes. Sie unterliegen einem evolutionären Prozess, sind abhängig von Raum und Zeit, von Situation und Milieu und auch von gesellschaftlichen Verhältnissen einer Epoche.⁹ Steuergerechtigkeit wurde immer auf die Frage bezogen, nach welchem Maßstab festgelegt werden sollte, wie hoch der Anteil des Einkommens, Vermögens oder Konsums sein soll, den der Einzelne als Steuer abzuführen hat. Diese Frage wurde im Laufe der Geschichte jedoch selten anhand von Gerechtigkeitsüberlegungen beantwortet, sondern meist aufgrund der jeweiligen Macht- und Interessenkonstellationen gelöst.

Bereits im 17. Jahrhundert hat der englische Philosoph Thomas Hobbes die wichtige finanzpolitische Beobachtung gemacht, dass die Menschen sich weniger durch die Steuerlast als solche, als vielmehr durch ihre ungleichmäßige Verteilung bedrückt fühlen.¹⁰ Die für die Verwaltung zuständigen hohen Beamten der deutschen Fürsten, die Kameralisten, haben in Kenntnis dieses Sachverhalts ab der Mitte des 17. Jahrhunderts die Fundamentalprinzipien der Allgemeinheit, der Gleichmäßigkeit und der Leistungsfähigkeit entwickelt, um den Inhalt und die Grenzen der staatlichen Rechte zu bestimmen. Mit dem Prinzip der Allgemeinheit forderten sie eine Besteuerung ohne Ansehung der Person, und mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit, dass alle Bürger nach gleichen in ihrem Verhältnis zum Staat begründeten Maßstab belastet werden sollten. Es waren auch die großen Autoren der Aufklärung, die mit der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ein eigenständiges Prinzip ausformulierten und mit den Vorschlägen der Steuerprogression und der Freilassung des Existenzminimums allgemeine Akzeptanz in der Öffentlichkeit gefunden haben.

Diese in den vergangenen Jahrhunderten entwickelten Prinzipien der Besteuerung sind bis heute gültig und haben nach Ansicht von Wissenschaftlern eine Reife erreicht, denen an Umfang, Sorgfalt und Tiefe nichts Vergleichbares gegenübersteht. Sie sind von besonderer Bedeutung für die Rechtsakzeptanz des Steuerrechts und erhöhen auf diese Weise die Rationalität des Besteuerungsprozesses.

Der deutsche Staatsrechtler und Staatsphilosoph Josef Isensee betont:

„Mit der Gleichheit steht und fällt die Steuer. Da sie sich nun einmal nicht aus individuellem Interesse der Betroffenen rechtfertigen läßt, sondern allein aus dem Interesse

⁹Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. völlig überarbeitete Aufl., Köln 2000, S. 241.

¹⁰Hobbes, Thomas: *Philosophical Elements of a True Citizen: Of Liberty* (1658), in: *The English Works of Thomas Hobbes of Malmesbury*, hg. v. Sir William Molesworth, Bd. 2, ND Aalen 1966, S. 173 f.

der Allgemeinheit, akzeptiert sie der Bürger nur, wenn die Last alle nach gleichen Bedingungen trifft. Die allgemeine Lastengleichheit aber wird nur gewährleistet, wenn die jeweilige Steuer nach einsehbaren, konsistenten Prinzipien gesetzlich ausgestaltet ist“.¹¹

Das Ziel der Steuergerechtigkeit ist demnach nur zu erreichen, wenn sich der Gesetzgeber in der Ausgestaltung des Steuerrechts festen Prinzipien und Regeln unterwirft.¹² Sachgerechte Prinzipien stellen dabei theoretisch eine gute Grundlage dar, um ein Steuersystem zu gestalten, „das einfacher, sozialer, transparenter und damit wieder gerechter sowie zugleich international wettbewerbsfähiger“ wäre.¹³

Aus dem in Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz kodifizierten Gleichheitssatz – „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ – wird das Gebot der Steuergerechtigkeit hergeleitet,¹⁴ das besagt, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden müssen.

Ein Blick zurück in das 19. und 20. Jahrhundert zeigt, dass es auf deutschem Boden zwei fundamentale Steuerreformen gab, die die Gerechtigkeitsideale der Aufklärung in das deutsche Steuerrecht übernommen haben:

Der preußische Finanzminister Johannes von Miquel setzte mit der Einführung der ersten preußischen Einkommensteuergesetze von 1890/1891 und 1892/1893 in einem nicht unerheblichen Umfang grundlegende finanzpolitische Forderungen durch, wie sie – basierend auf den Erkenntnissen der Kameralisten – in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts vorgeschlagen worden waren. Er nannte seine Reform ein „Werk ausgleichender Gerechtigkeit“.¹⁵

¹¹ Isensee, Josef: Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, in: *Steuer und Wirtschaft* 71 (1994), S. 3–14, S. 3.

¹² Hey, Johanna: § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.): *Steuerrecht*, fortgeführt von Roman Seer u. a., 22. Aufl., Köln 2015, S. 63–137, S. 64.

¹³ Eilfort, Michael/Lang, Joachim: Steuerpolitisches Programm, in: Lang, Joachim/Eilfort, Michael (Hrsg.): *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern. Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“* der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013, S. 51–110, S. 52.

¹⁴ Vgl. hierzu die bei Hey: § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, S. 93 angeführte Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes; vgl. Tipke: *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, S. 290.

¹⁵ Miquel, Johannes von: *Die Reform der direkten Steuern. Rede vor dem Abgeordnetenhaus am 20.11.1890*, in: Schultze, Walther/Thimme, Friedrich (Hrsg.): *Johannes von Miquels Reden*, Bd. 3, Halle an der Saale 1913, S. 303–329, S. 329.

Zur Zeit der Weimarer Republik initiierte der Reichsfinanzminister Matthias Erzberger – der sich als oberstes Ziel gesetzt hatte, „Gerechtigkeit im gesamten Steuerwesen zu schaffen“¹⁶ – eine umfassende Reform der Finanzverfassung und des Steuersystems.¹⁷ Innerhalb von neun Monaten – in den Jahren 1919 und 1920 – wurden sechzehn Steuergesetze verkündet, darunter die Reichsabgabenordnung von 1919 und das Einkommensteuergesetz 1920, beides hervorragende Gesetze, die Vorbilder für Steuergesetze in vielen Ländern waren.

Die Systematik dieser ehemals international hoch angesehenen deutschen Steuergesetze ist in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland kontinuierlich verschlechtert worden.¹⁸ Dies zeigt sich u. a. am Beispiel des Einkommensteuergesetzes: Das Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 enthielt 53 Paragraphen, das Einkommensteuergesetz vom 21. Dezember 1919 hingegen wurde auf 195 Paragraphen aufgebläht und unzählige Male geändert. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes wurden im Einkommensteuergesetz, das für nahezu 27 Mio. Steuerpflichtige maßgebend ist, in den Jahren 2006 bis 2010 428 Bestimmungen durch 48 Gesetze geändert. „Dies bedeutet, dass das Einkommensteuergesetz im Durchschnitt alle fünf Wochen geändert wurde.“¹⁹

In Wissenschaft, Wirtschaft und Politik wurden Ende des 20. und Anfang des 21. Jahrhunderts grundlegende Reformmodelle entworfen, deren Ziel es ist, das Steuerrecht systematisch auf Grundprinzipien aufzubauen, um Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung zu verwirklichen. Die wesentlichsten Reformvorschläge und Reformperspektiven werden hier skizziert. Übernehmen und akzeptieren die Menschen in Deutschland als mündige Staatsbürger die grundgesetzlich ab-

¹⁶ Erzberger, Matthias: Reden zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens vom Reichsminister der Finanzen Erzberger, Berlin 1919, S. 5.

¹⁷ Auf einer Gedenkveranstaltung im Jahr 2011 ehrte Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble Matthias Erzberger aus Anlass dessen 90. Todestages und hob dessen „völlig einmalige, ungläubliche“ Leistung hervor, denn mit seiner Steuerreform sei ihm ein „elementarer Umbruch“ gelungen; vgl. o. V.: Reutlinger Generalanzeiger, 29.08.2011, auf: <http://www.gea.de/region+reutlingen/ueber+die+alb/+einsatz+fuer+kleine+leute.2164499.html> (letzter Zugriff: 20.02.2017).

¹⁸ Eilfort/Lang: Steuerpolitisches Programm, S. 58 f.

¹⁹ Engels, Dieter/Rahm, Andreas: Bundesrechnungshof-Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, 17.01.2012, auf: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/langfassungen/2012-sonderbericht-vollzug-der-steuergesetze-insbesondere-im-arbeitnehmerbereich> (letzter Zugriff: 14.04.2020), S. 12.

gesicherten Prinzipien und Regeln in eine ähnlich angesehene Steuerrechtfer­ti­gung, wird sich nicht nur das Steuerrecht ändern, sondern auch die Steuermoral.²⁰

Eines der wichtigsten Fundamente der Gesellschaft und jenseits der Nationalstaaten ist das Recht. Es ist das verbindende Band der Länder und Kulturen und das Ergebnis einer langen Überlieferung.²¹ Dieses verbindende Band wird zerschnitten, wenn durch den Staatenwettbewerb unterschiedliche Steuerbelastungen entstehen. Hier entstehen Gerechtigkeitsprobleme durch unterschiedliche staatliche Privilegierungen, durch internationale Steuergestaltung sowie durch internationale Steuerhinterziehung.

Die Folgen der Steuervermeidung und Steuerhinterziehung haben sowohl reiche Staaten, als auch insbesondere Entwicklungsländer in den vergangenen Jahrzehnten erheblich belastet, ohne dass sich eine grundlegende Änderung abgezeichnet hat. Eine weltweite Verhaltensveränderung erfolgte erst, als im Jahr 2009 US-amerikanische, britische und australische Steuerbehörden eine Festplatte mit einer Datensammlung aus einer anonymen Quelle angeboten bekamen. Es folgten 2014 die „Luxemburg Leaks“, und im Jahr 2016 wurde das größte Daten-Leak aller Zeiten unter der Bezeichnung „Panama Papers“ der Öffentlichkeit bekannt gemacht.

In der Folge entstanden internationale Initiativen, die zu einer gravierenden Änderung des internationalen Steuerrechts führen werden. Es besteht die begründete Hoffnung, einen globalen Konsens zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerverkürzung zu finden. Die G20 hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) beauftragt, eine konsensfähige Lösung für die Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft zu erarbeiten. In der „Inclusive Framework on BEPS“ haben 137 Staaten über die Reform der Weltsteuerordnung beraten.²² Im Juli 2021 haben die G20 Staaten das von der OECD erarbeitete Zwei-Säulen Konzept angenommen.

Mit der Säule 1 soll eine faire internationale Verteilung der Steuern erfolgen, um die Stabilität der internationalen Steuerrechtsordnung zu sichern. Die Um-

²⁰Vgl. Klein, Alexander: Steuermoral und Steuerrecht. Akzeptanz als Element einer steuerlichen Rechtfertigungslehre (Europäische Hochschulschriften, Reihe II: Rechtswissenschaft 2226), Frankfurt am Main u. a. 1997; vgl. im Einzelnen die bei Seer, Roman: § 1 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, fortgeführt von Roman Seer u. a., 23. Aufl., Köln 2018, S. 1–34, S. 2 angeführte Literatur zu „Besteuerungsmoral“ und „Steuermoral“.

²¹Stolleis, Michael: Das verbindende Band, in: Rotary Magazin, Juni 2017, S. 40 f.

²²Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.: Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft (14.01.2020), auf: <https://bdi.eu/artikel/news/besteuerung-der-digitalisierten-wirtschaft-birgt-gravierende-folgen-fuer-deutschland-und-die-industr-1/> (letzter Zugriff: 20.02.2020).

setzung ist derzeit noch offen. Mit der Säule 2 haben sich die Staaten auf ein weltweit gültiges Mindestniveau der Besteuerung von 15 % für Unternehmen ab 750 Mio. Umsatz geeinigt. Am 15.12.2023 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU 2022/2533) des Rates zugestimmt, sodass mit dem Mindeststeuergesetz die Säule 2 des OECD-BEPS-2.0-Projekts umgesetzt wurde.

Paul Kirchhof hat aus der großen Finanzreform von Matthias Erzberger vor einhundert Jahren die Erkenntnis gezogen, dass

„Erzbergers Biographie lehrt, dass steuer- und finanzpolitischen Erfolg nur haben kann, wer sich die Ideen seiner Zeit zu eigen gemacht hat, das geltende Recht und seine Alternativen im Detail kennt, die parlamentarischen und gesellschaftlichen Strukturen zur Verwirklichung einer Reform erprobt und wirksam nutzt“;²³

und folgert: „wir sollten im Glück unseres Verfassungsstaates diesen Auftrag erkennen und wahrnehmen.“²⁴

²³ Kirchhof, Paul: Matthias Erzberger, seine Bedeutung als Finanzreformer für unsere Gegenwart, in: Christoph Palmer und Thomas Schnabel (Hrsg.): Matthias Erzberger 1875–1921. Patriot und Visionär, Stuttgart/Leipzig 2007, S. 79–118, S. 117.

²⁴ Ebd., S. 118.