

Bausteine für eine Reform des Steuersystems

Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler | Schrift 1

DSi

Bausteine für eine Reform des Steuersystems

Das DSI-Handbuch Steuern

Bausteine für eine Reform des Steuersystems

Das DSi-Handbuch Steuern

Deutsches Steuerzahlerinstitut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Berlin

Oktober 2019

Bearbeitung:

D. Fichte, K. Herrmann, J. Lemmer,
L. Schemmel, V. Stern, M. Warneke

Herausgeber:

Deutsches Steuerzahlerinstitut
des Bundes der Steuerzahler e. V.

Reinhardtstraße 52

10117 Berlin

Telefon 030 / 25 93 96-32

www.steuerzahlerinstitut.de

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei

ISSN 2197-6031

Geleitwort zur Neuauflage der Schrift 1

Die von uns im Jahr 2013 vorgelegten „Bausteine für eine Reform des Steuersystems“ haben sechs Jahre lang eine klare steuerpolitische Orientierung geboten.

Wir freuen uns, Ihnen mit der Neuauflage der DSI-Schrift 1 eine aktuelle Bestandsaufnahme des deutschen Steuersystems präsentieren zu können. Darin zeigen wir für jede Steuerart, wie groß der Reformbedarf kurz-, mittel- und langfristig ist.

Klar ist: Deutschland braucht ein Steuerrecht, das so fair, einfach und maßvoll wie möglich ausgestaltet wird. Klar ist aber auch: Das Jahr dieser Neuauflage ist das Jahr der höchsten Steuerquote seit der deutschen Wiedervereinigung. Entlastungen der Bürger und Betriebe sind dringender denn je.

Zweifellos ist seit der Erstauflage 2013 steuerpolitisch einiges geschehen. Die Entscheidung der Bundesregierung im Jahr 2015, die kalte Progression im Einkommensteuertarif abzubauen, bedeutete eine kleine Revolution. Seither, das heißt in allen Tarifbeschlüssen für die Jahre 2016 bis 2020, ist die Inflation zugunsten der Steuerzahler berücksichtigt worden. Das ist ein wichtiger Teilerfolg unseres Instituts. Jahrzehntelang und zuletzt sogar mit einem eigenen Gesetzentwurf hatten wir für die Abschaffung der kalten Progression geworben.

Zeitgleich zum Erscheinen dieser Neuauflage befindet sich die lange Debatte um die Grundsteuerreform auf der Zielgeraden. Der Bund der Steuerzahler und sein Institut haben dazu beigetragen, dass ein teures Verkehrswertmodell vom Tisch ist. Das von uns favorisierte Flächenmodell bleibt dank der geplanten Länderöffnungsklausel immer noch möglich.

2019 ist auch das Jahr des Auslaufens des Solidarpakts II. Dennoch will die Bundesregierung den daran geknüpften Solidaritäts-

zuschlag teilweise beibehalten. Das ist nicht akzeptabel. Der Bund der Steuerzahler wird deshalb neue Musterprozesse gegen den Soli führen.

Und schließlich stehen wir in diesem Jahr an der Schwelle zur voll wirksamen Schuldenbremse. Ab 2020 dürfen die Bundesländer grundsätzlich keine Nettokredite mehr aufnehmen. Diese Schuldenbremse ist auch ein Erfolg unserer Institutsarbeit.

Zur Ergänzung der Schuldenbremse brauchen wir aber dringend eine Steuerbremse. Ein konkreter Vorschlag dafür ist Bestandteil der Ihnen vorliegenden DSI-Schrift. Der Weg dorthin wird nicht weniger steinig als der Weg zur Schuldenbremse. Doch finanzpolitische Beharrlichkeit war schon immer ein Markenzeichen unseres Instituts. Die in dieser Schrift präsentierten Reformvorschläge sind daher im besten Sinne als Reformbausteine zu verstehen und zu verwenden. Mit ihnen kann Schritt für Schritt ein modernes Steuersystem konstruiert werden, das die Belange der Bürger und Betriebe im Blick behält.

Reiner Holznagel

Vorstandsvorsitzender des Deutschen Steuerzahlerinstituts und Präsident des Bundes der Steuerzahler Deutschland e. V.

Zenon Bilaniuk

Stellv. Vorstandsvorsitzender des Deutschen Steuerzahlerinstituts und Stellv. Präsident des Bundes der Steuerzahler Deutschland e. V.

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
I Einleitung	1
1 Notwendigkeit einer grundlegenden Steuerreform	1
2 Leitlinien für eine Steuerreform	6
2.1 Besteuerungsziele	6
2.2 Besteuerungsgrundsätze und Anforderungen an ein Steuersystem.....	8
2.2.1 Steuergerechtigkeit	8
2.2.2 Steuereinfachheit	10
2.2.3 Maßvolle Steuerbelastung	12
2.2.4 Unterstützung von Wachstum und Beschäftigung.....	13
2.2.5 Berücksichtigung der Steuerharmonisierung in der EU	13
2.2.6 Verfassungsrechtliche Konformität	14
II Hauptteil: Analyse des bestehenden Steuerrechts und Reformvorschläge	16
1 Struktur des bestehenden Steuerrechts	16
1.1 Typologie der Steuerarten.....	16
1.2 Steuergesetzgebung und Verteilung des Steueraufkommens gemäß Grundgesetz	19
1.3 Struktur und Entwicklung des Steueraufkommens.	23
1.4 Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern.....	27
2 Einkommensteuer	30
2.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	30
2.1.1 Historische Entwicklung	30
2.1.2 Skizze des geltenden Rechts.....	31
	VII

2.2	Kernprobleme der Einkommensteuer.....	35
2.2.1	Der Zusammenhang zwischen Bemessungs- grundlage und Tarif	35
2.2.2	Änderungen der Bemessungsgrundlage	37
2.2.3	Ursprünge der derzeitigen Tarifstruktur und deren bisherige Entwicklung.....	48
2.2.4	Heimliche Steuererhöhungen – Haupttreibersatz der Belastung.....	54
2.2.5	Nachteile und Gefahren heimlicher Steuererhöhungen	69
2.2.6	Vorschläge zur Reform des Einkommen- steuertarifs	80
2.2.7	Fazit und Empfehlungen.....	87
2.3	Familienbesteuerung	88
2.3.1	Skizze des geltenden Rechts.....	88
2.3.2	Beurteilung des Ehegattensplittings.....	91
2.3.3	Familiensplitting keine sachgerechte Option	98
2.3.4	Fazit und Empfehlungen.....	101
2.4	Abgeltungsteuer.....	101
2.4.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	101
2.4.2	Inflationsbereinigung als Rechtfertigungs- grund der Abgeltungsteuer	106
2.4.3	Einführung der Abgeltungsteuer zu begrüßen, aber weiterhin Reformbedarf	109
2.4.4	Fazit und Empfehlungen.....	116
3	Körperschaftsteuer	118
3.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	118
3.2	Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung	121
3.3	Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	123
3.4	Fehlende Rechtsform- und Finanzierungs- neutralität	129
3.5	Fazit und Empfehlungen	130

4	Solidaritätszuschlag	132
4.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	132
4.2	Abbau des Solidaritätszuschlags ist verfassungsrechtlich geboten	134
4.3	Abbau des Solidaritätszuschlags ist eine Frage der politischen Glaubwürdigkeit	136
4.4	Abbau des Solidaritätszuschlags ist ein Beitrag zur Steuervereinfachung.....	137
4.5	Abbau des Solidaritätszuschlags sorgt für spürbare Entlastungen	138
4.6	Teilabbau des Solidaritätszuschlags ist allenfalls als Zwischenschritt akzeptabel	139
4.7	Fazit und Empfehlungen.....	140
5	Erbschaftsteuer	142
5.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	142
5.1.1	Historische Entwicklung	142
5.1.2	Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht im Überblick	144
5.2.3	Exkurs: Grundzüge des aktuellen Bewertungsrechts	147
5.2.4	Verfassungsrechtlicher Rahmen der Erbschaftsteuer	153
5.3	Rechtfertigung und grundlegende Schwächen der Erbschaftsbesteuerung	154
5.4	Reformbedarf im Erbschaftsteuerrecht	157
5.5	Fazit	160
6	Gewerbsteuer	162
6.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	162
6.2	Gewerbbesteueraufkommen und Hebesatzentwicklung.....	167

6.3	Fehlende Rechtfertigung der Gewerbesteuer	168
6.3.1	Äquivalenzprinzip nicht tragfähig	168
6.3.2	Gewerbesteuer mit Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar	170
6.4	Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel der Gewerbesteuer	171
6.4.1	Mehrfach- und Sonderbelastung.....	171
6.4.2	Verzerrungen im nationalen und internationalen Wettbewerb.....	173
6.4.3	Gefahr von Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung	176
6.4.4	Verfassungsrechtliche Bedenken.....	177
6.4.5	Verstoß gegen die Einfachheit der Besteuerung	178
6.4.6	Starke Aufkommensschwankungen	179
6.4.7	Übermäßige Steuerkraftunterschiede zwischen Gemeinden	181
6.4.8	Beeinträchtigung der kommunalen Willensbildung.....	181
6.5	Reformbedarf	182
6.5.1	Kurzfristiges Reformziel: Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung.....	183
6.5.2	Mittelfristiges Reformziel: Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer	187
6.6	Fazit und Empfehlungen.....	194
7	Grundsteuer	196
7.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	196
7.2	Veraltete und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbare Steuer	198
7.3	Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip?	200
7.4	Reform der Grundsteuer	202
7.5	Fazit und Empfehlungen.....	208

8	Allgemeine Verbrauchsteuer: Umsatzsteuer	209
8.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	209
8.2	Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigungsgrund.....	211
8.3	Reformbedarf.....	213
8.3.1	Verschonung des steuerlichen Existenzminimums	213
8.3.2	Abbau von ungerechtfertigten Begünstigungen	218
8.3.3	Spezifische Reformmaßnahmen im unternehmerischen Bereich.....	220
8.4	Fazit und Empfehlungen.....	221
9	Umweltsteuern.....	223
9.1	Energiesteuer	225
9.1.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	225
9.1.2	Fiskalzweck im Vordergrund – Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip.....	229
9.1.3	Wenig geeignetes Mittel zum Erreichen umweltpolitischer Ziele	233
9.1.4	Entlastung der Rentenversicherung kein Rechtfertigungsgrund.....	238
9.1.5	Äquivalenzabgabe für die Straßeninfrastrukturkosten	240
9.1.6	Fazit und Empfehlungen.....	242
9.2	Stromsteuer	243
9.2.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	243
9.2.2	Entbehrliches Mittel zum Erreichen umweltpolitischer Ziele.....	245
9.2.3	Entlastung der Sozialversicherung kein Rechtfertigungsgrund.....	247
9.2.4	Belastung des steuerlichen Existenzminimums.....	248
9.2.5	Fazit und Empfehlungen.....	249

9.3	Kraftfahrzeugsteuer.....	250
9.3.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	250
9.3.2	Vergleich mit der Energiesteuer	251
9.3.3	Fazit und Empfehlungen.....	254
9.4	Luftverkehrsteuer.....	254
9.4.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	254
9.4.2	Beurteilung.....	255
9.4.3	Fazit und Empfehlungen	256
9.5	Zusammenfassung der Empfehlungen.....	256
10	Spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern.....	258
10.1	Tabaksteuer.....	258
10.2	Alkoholsteuer	268
10.3	Versicherungsteuer	272
10.4	Rennwett- und Lotteriesteuer	274
10.5	Grunderwerbsteuer	276
10.6	Zusammenfassung der Empfehlungen.....	285
11	Bagatellsteuern.....	287
11.1	Definition und Umfang.....	287
11.2	Allgemeine Bedenken gegen Bagatellsteuern.....	288
11.3	Kaffeesteuer	290
11.4	Biersteuer, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer	291
11.5	Alkopopsteuer	293
11.6	Feuerschutzsteuer	294
11.7	Spielbankabgabe	296
11.8	Kommunale Bagatellsteuern	298
11.9	Zusammenfassung der Empfehlungen.....	299
12	Vermögensteuer	301
12.1	Historische Entwicklung	301

12.2	Unzureichende Rechtfertigung der Vermögensteuer	302
12.3	Mängel und Nachteile der Vermögensteuer	304
12.3.1	Unangemessen hohe Steuervollzugs- kosten	305
12.3.2	Kein geeignetes Umverteilungs- instrument.....	306
12.3.3	Gesamtwirtschaftliche Risiken	307
12.3.4	Internationaler Vergleich begründet nicht die Wiedereinführung	308
12.3.5	Verfassungsrechtliche Schranken	310
12.4	Fazit und Empfehlungen	311
III	Zusammenfassung	312
1	Reformen schrittweise angehen	312
1.1	Kurzfristige Reformerfordernisse	314
1.2	Mittelfristige Reformerfordernisse.....	317
1.3	Langfristige Reformerfordernisse.....	322
2	Institutionelle Begleitreformen	325
2.1	Ständige Kommission für ein einfaches und gerechtes Steuerrecht.....	325
2.2	Grundgesetzliche Belastungsbremse	326
	Tabellenanhang	328
	Literaturverzeichnis	330

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1.1:	Steuerarten in Deutschland in alphabetischer Reihenfolge	16
Tabelle 1.2:	Einteilung der Steuerarten in direkte und indirekte Steuern	19
Tabelle 1.3:	Aufteilung der Gemeinschaftsteuern auf die Gebietskörperschaften.....	22
Tabelle 1.4:	Steuerertragshoheit bei den übrigen Steuerarten	23
Tabelle 1.5:	Aufkommen der Steuerarten und deren Anteil am Gesamtsteueraufkommen.....	24
Tabelle 2.1:	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	33
Tabelle 2.2:	Heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2019 gegenüber 2010.....	61
Tabelle 2.3:	Beispiel für heimliche Steuererhöhungen zwischen 2010 und 2020	73
Tabelle 2.4:	Belastungsvergleich Tarif T 2019 vs. Reformtarif T 14-35-42-45-80	83
Tabelle 2.5:	Tarifelastizitäten im Vergleich	86
Tabelle 2.6:	Steuerbelastung beim Ehegattensplitting im Vergleich zur Individualbesteuerung	92
Tabelle 2.7:	Erwerbstätige Ehepaare in Deutschland....	95
Tabelle 2.8:	Besteuerung von privaten Kapitalerträgen vor und nach Einführung der Abgeltungsteuer	104
Tabelle 2.9:	Entwicklung des Abgeltungsteueraufkommens seit 2009	105
Tabelle 2.10:	Steuerbelastung der Realzinsen bei Geldentwertung.....	107
Tabelle 2.11:	Entwicklung des Sparer-Freibetrags* (seit 2009: Sparer-Pauschbetrag).....	111
Tabelle 2.12:	Ermäßigte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen international weit verbreitet.....	115

Tabelle 5.1:	Steuersätze im aktuellen Erbschaftsteuertarif	147
Tabelle 5.2:	Persönliche Freibeträge im Erbschaftsteuerrecht	147
Tabelle 6.1:	Wichtige Merkmale der Gewerbesteuer auf einen Blick.....	164
Tabelle 6.2:	Übersicht zur Ermittlung der Gewerbesteuerschuld (vereinfachte Darstellung)	166
Tabelle 6.3:	Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz	175
Tabelle 6.4:	Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens	180
Tabelle 6.5:	Kostenbelastung durch die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer	184
Tabelle 6.6:	Reformbedarf bei der Gewerbesteuer.....	194
Tabelle 7.1:	Berechnungsschema der Grundsteuer	197
Tabelle 7.2:	Berechnungsbeispiel für ein Betriebsgrundstück	197
Tabelle 7.3:	Berechnungsschema des Süd-Modells für Wohneigentum	203
Tabelle 8.1:	Entwicklung der Umsatzsteuersätze in Deutschland seit 1968	210
Tabelle 9.1:	Aufkommen aus umweltbezogenen Steuern im Jahr 2018	224
Tabelle 9.2:	Energiesteuersätze zum 1. Januar 2019.....	226
Tabelle 9.3:	Ausgewählte Energiesteuersätze in Deutschland und EU-Mindeststeuersätze..	228
Tabelle 9.4:	Mineralölsteuererhöhungen seit 1973	229
Tabelle 9.5:	Besteuerung ausgewählter Energieträger	236
Tabelle 9.6:	Entwicklung des Stromsteuersatzes.....	244
Tabelle 9.7:	Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 9	257

Tabelle 10.1:	Relativ aufkommensstarke spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern in Deutschland.....	258
Tabelle 10.2:	Tabaksteuersätze zum 1. Januar 2019	259
Tabelle 10.3:	Tabaksteuererhöhungen seit 1977	260
Tabelle 10.4:	Merkmale der Grunderwerbsteuer auf einen Blick.....	277
Tabelle 10.5:	Grunderwerbsteuersätze in den Bundesländern	279
Tabelle 10.6:	Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 10	286
Tabelle 11.1:	Einnahmen aus Bagatellsteuern im Jahr 2018.....	288
Tabelle 11.2:	Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 11	300
Abbildung 1.1:	Anteil einzelner Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen	26
Abbildung 1.2:	Anteil der direkten und indirekten Steuern am Gesamtsteueraufkommen	27
Abbildung 2.1:	Tarif T 2019 und DSI-Reformtarif	84
Abbildung 3.1:	Tarifliche Belastung von Kapitalgesellschaften in Prozent	122
Abbildung 10.1:	Anteil Tabaksteuereinnahmen am Gesamtsteueraufkommen in Prozent	262
Abbildung 10.2:	Berechnung der normierten Grunderwerbsteuereinnahmen gem. § 7 FAG.....	280

Tabellen im Anhang

Tabelle A1:	Erbschaftsteueraufkommen in Prozent des BIP in den OECD-Staaten (2016).....	328
Tabelle A2:	Energie- und Stromsteuersätze in der EU ..	329

I Einleitung

1 Notwendigkeit einer grundlegenden Steuerreform

Der *Bund der Steuerzahler* hat seit seiner Gründung im Jahre 1949 die Notwendigkeit einer grundlegenden Steuerreform hervorgehoben und bisherige Teilreformen kritisch begleitet. In seiner ersten Satzung, die sich damals der Bund der Steuerzahler Württemberg-Baden gab, wird es als eine der Aufgaben des Verbands bezeichnet, „darauf hinzuwirken, dass durch eine vernünftige und gerechte Steuer-, Zoll- und Gebührenpolitik und durch die Verbesserung der Steuermoral eine gesunde Entwicklung der öffentlichen Finanzen zum Wohl aller gefördert wird“.¹ Ähnliche Formulierungen enthalten die Satzungen der übrigen Landesverbände und die Satzung des Bundes der Steuerzahler auf Bundesebene.² Entsprechend versteht sich der Bund der Steuerzahler als Anwalt der Steuerzahler zum Schutz allgemeiner steuerpolitischer Interessen.³

Diesem Satzungsauftrag folgend tritt der Bund der Steuerzahler seitdem in einer Vielzahl von Veröffentlichungen und Stellungnahmen für die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung ein. Insbesondere belegt dies das grundlegende und umfassende Gutachten zur Steuerreform, das das *finanzwissenschaftliche Institut des Bundes der Steuerzahler* im Jahr 1971 vorlegte.⁴ Dieses Gutachten beschränkt sich nicht auf eine bestimmte Steuer oder Steuerart, sondern bezieht sich auf das gesamte, damals bestehende materielle Steuerrecht. Die Reformüberlegungen gingen davon aus, dass eine moderne Wirtschafts-

1 *Kunze/Schelle* (1977), S. 20.

2 *Ebd.*, S. 27.

3 Vgl. *KBI* (1971), S. 39 f.

4 Vgl. *KBI* (1971).

und Gesellschaftsordnung nach einem rationalen Steuersystem verlangt. Dementsprechend wurde insbesondere die Forderung erhoben, dass die Besteuerung nach den „Grundsätzen der finanzwissenschaftlichen Vernunft ohne emotionale Verbiegungen durch Machtstreben oder Gruppenegoismus“⁵ anzulegen ist. Als Hauptanforderungen an die Steuerreform wurden hervorgehoben:

- die **Herstellung von Steuergerechtigkeit**,
- die **Vereinfachung der Besteuerung** und
- die **Reduzierung der Steuerlast**.⁶

Dieses Reformkonzept ist zwar in seinen Grundzügen noch aktuell, jedoch ist es an der Zeit, zum einen festzustellen, welche Teile des Konzepts tatsächlich vom Gesetzgeber verwirklicht wurden. Zum anderen hat sich das Steuerrecht mittlerweile erheblich verändert, sodass eine Aktualisierung der damaligen Reformvorschläge erforderlich ist.

Seit 1971 wurden durchaus beachtliche Erfolge auf dem Weg zu einem gerechten und einfachen Steuerrecht sowie einer niedrigeren Belastung errungen. So wurden viele Vorschläge umgesetzt, die das Institut im Rahmen seiner Schrift Nr. 20 vorgelegt hatte, andererseits sind jedoch grundlegende Mängel des Steuerrechts, die bereits damals vom Institut erkannt und kritisiert wurden, immer noch nicht behoben worden. Zudem sind neue Probleme hinzugekommen, die eine Lösung verlangen. Hierzu einige Beispiele:

- Im Bereich der *Einkommensteuer* wurden die *Steuersätze* deutlich abgesenkt. Das Institut hat sich im Jahr 1971 für eine Reduzierung des Eingangssteuersatzes von damals 19 Prozent

5 KBI (1971), S. 4.

6 Ebd.

auf 16 Prozent ausgesprochen.⁷ Dies wurde allerdings erst zum 1. Januar 2004 umgesetzt. Mittlerweile liegt der Eingangssteuersatz sogar bei 14 Prozent. Zudem ist der Spitzensteuersatz von damals 53 Prozent auf mittlerweile 42 Prozent bzw. 45 Prozent gesenkt worden. Darüber hinaus wurde die vom Institut ebenfalls vorgeschlagene Abschaffung der unteren Proportionalzone⁸ zum 1. Januar 1996 umgesetzt.⁹ Das Institut empfahl zudem, die Eckwerte des Einkommensteuertarifs regelmäßig anzupassen, um auf diese Weise *heimliche Steuererhöhungen* zu vermeiden.¹⁰ Infolge der unregelmäßigen Tarifierhöhungen konnten heimliche Steuererhöhungen zumindest teilweise vermieden werden. Es ist auch als Erfolg zu werten, dass die Beseitigung heimlicher Steuererhöhungen zuletzt stärker denn je in den Fokus der Steuerpolitik rückte.¹¹ Das Institut hatte sich auch für die Beibehaltung des *Ehegattensplittings* ausgesprochen.¹² Trotz immer wiederkehrender Angriffe auf das Ehegattensplitting ist es als sachgerechte Form der Familienbesteuerung zu Recht bis heute beibehalten worden.¹³ Schließlich wird mittlerweile die einkommensteuerliche Verschonung des Existenzminimums bei Erwachsenen und Kindern infolge der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)¹⁴ auf der Grundlage des Existenzminimumberichts regelmäßig überprüft.¹⁵

Die Einkommensteuerbelastung ist jedoch nach wie vor hoch. Zwar wurden die Steuersätze im Vergleich zu 1971 reduziert, jedoch werden sie – vor allem wegen der Senkung der Einkom-

7 Vgl. *KBI* (1971), S. 135.

8 Ebd., S. 133 ff.

9 Zur Entwicklung der Einkommensteuertarife vgl. *KBI* (2008b), S. 46 f.

10 Vgl. *KBI* (1971), S. 135 ff.

11 Siehe Kapitel II.2.2.

12 Vgl. *KBI* (1971), S. 140 ff.

13 Siehe Kapitel II.2.3.

14 Siehe BVerfGE 87, 153 und 82, 60, 92 ff.

15 Vgl. auch *Schemmel* (1993), S. 70 ff.

mengengrenze für den Spitzensteuersatz – bereits auf relativ niedrigere Einkommen erhoben als noch im Jahr 1971. So wird aktuell der Spitzensteuersatz schon bei einem 1,3-fachen Durchschnittseinkommen erhoben; hingegen unterlag 1971 in etwa das Achtfache des Durchschnittseinkommens dem Spitzensteuersatz. Wie bereits angedeutet, ist auch das Problem der heimlichen Steuererhöhungen weiterhin ungelöst. Der Gesetzgeber konnte sich bisher nicht dazu durchringen, die Entstehung *heimlicher Einkommensteuererhöhungen* durch zeitnahe Anpassungen des Einkommensteuertarifs zu verhindern. Ein Lichtblick ist jedoch, dass inzwischen zumindest die kalte Progression regelmäßig gedämpft wird. Die Einkommensteuertarife 2016 bis 2020 (Stand 2019) sind jeweils um die Inflation zugunsten der Steuerzahler angepasst worden, wie das der Bund der Steuerzahler und sein Institut immer wieder gefordert hatten.

- Die empfohlene Abschaffung der *Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer*¹⁶ ist zum 1. Januar 1975 bzw. zum 1. Januar 1977 umgesetzt worden.

Allerdings wird seit 1995 eine neue Ergänzungsabgabe, der *Solidaritätszuschlag*, erhoben, die mittlerweile ein Fremdkörper in einem sachgerechten Steuersystem ist.¹⁷

- Der vorgeschlagene Abbau der *Gewerbsteuer*¹⁸ wurde zumindest partiell umgesetzt. Zunächst wurden die *Lohnsummensteuer* zum 1. Januar 1980 und dann die *Gewerbekapitalsteuer* zum 1. Januar 1998 aufgehoben. Zuletzt wurde die verbleibende *Gewerbeertragsteuer* im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 so umgestaltet, dass sie seitdem bei den Personengesellschaften grundsätzlich mit der Einkommensteuer

16 Vgl. *KBI* (1971), S. 119 ff.

17 Siehe ausführlich Kapitel II.4.

18 Vgl. *KBI* (1971), S. 75 ff.

er vollständig verrechnet werden kann¹⁹ und bei den Kapitalgesellschaften infolge einer deutlichen Senkung des Körperschaftsteuersatzes in der Regel belastungsmäßig aufgefangen wird.²⁰

Dennoch existiert die Gewerbesteuer entgegen der Empfehlung des Instituts immer noch. Gleiches gilt für die *Kraftfahrzeugsteuer*. Der Abbau dieser entbehrlichen und überholten Steuern ist damit überfällig.²¹

- Bei der Reform der *Grunderwerbsteuer* wurde der Vorschlag des Instituts umgesetzt, die damals unterschiedlichen Steuergesetze in den Ländern zu vereinheitlichen, Steuervergünstigungen abzubauen sowie den Steuersatz auf einheitlich 2 Prozent zu reduzieren.²² So wurde zum 1. Januar 1983 durch eine Vereinheitlichung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Steuersatz von 7 auf 2 Prozent gesenkt.

Jedoch sind die Steuersätze der Grunderwerbsteuer, die mittlerweile autonom von den Ländern festgelegt werden können, auf bis zu 6,5 Prozent gestiegen.²³

- Die Erhebung der *Vermögensteuer* wurde infolge einer Entscheidung des BVerfG²⁴ zum 1. Januar 1997 ausgesetzt. Auch zahlreiche *spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern sowie Bagatellsteuern*, die das Institut als entbehrlich beurteilt hatte,²⁵ wurden mittlerweile abgeschafft. Hierzu gehören die Börsenumsatzsteuer (Abschaffung zum Jahr 1991), die Gesellschaftsteuer (1992), die Wechselsteuer (1992), die Straßengüterverkehrsteuer (1972), die Zuckersteuer (1993), die Salzsteuer

19 Faktisch werden trotz dieser Verrechnungsmöglichkeit Unternehmen weiterhin mit der Gewerbesteuer belastet. Siehe Kapitel II.6.

20 Siehe ausführlich Kapitel II.6.

21 Siehe ausführlich Kapitel II.6, II.9.3.

22 Vgl. *KBI* (1971), S. 93 f.

23 Siehe Kapitel II.10.5.

24 Siehe BVerfGE 2 BvL 37/91.

25 Vgl. *KBI* (1971), S. 88 ff.

(1993), die Leuchtmittelsteuer (1993), die Spielkartensteuer (1981), die Zündwarensteuer (1983), die Essigsäuresteuer (1981) sowie einige kommunale Bagatellsteuern, wie z. B. die Getränkesteuer (2010) oder die Speiseeissteuer (1972).²⁶

Allerdings sind in der Zwischenzeit neue Steuerarten eingeführt worden, die der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufen, das Steuerrecht komplizieren und die Steuerbelastung unnötig erhöhen. Hinzugekommen sind beispielsweise der *Solidaritätszuschlag*, die *Stromsteuer* oder die *Luftverkehrssteuer*,²⁷ sodass trotz des oben genannten Abbaus einzelner Steuerarten weiterhin eine Vielzahl von unterschiedlichen Steuern existiert.²⁸

Insgesamt sind also nach wie vor schwerwiegende Verstöße gegen die Grundsätze einer gerechten, einfachen und niedrigen Besteuerung festzustellen. Es ist deshalb an der Zeit, anknüpfend an die bisher erreichten Verbesserungen einen neuen Anlauf zu einer umfassenden, systematischen Reform des materiellen Steuerrechts zu unternehmen.

2 Leitlinien für eine Steuerreform

2.1 Besteuerungsziele

Hauptzweck der Besteuerung ist die Erzielung von Einnahmen durch den Staat zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben.²⁹ Die Besteuerung muss sich dabei jedoch an bestimmten, im Folgenden erläuterten Besteuerungsgrundsätzen orientieren.³⁰ Eine Steuer erlangt somit erst dann ihre Legitimation, wenn sie mit diesen Besteuerungsgrundsätzen im Einklang steht.

26 Vgl. *BMF* (2012b), S. 149 ff.

27 Siehe ausführlich Kapitel II.4, II.9.2, II.9.5.

28 Siehe Kapitel II.1.

29 In § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) ist der Zweck der „Erzielung von Einnahmen“ in die Legaldefinition der Steuer aufgenommen.

30 Vgl. *KBI* (1971), S. 41; *Tipke* (2000), S. 232; *Tipke* (2003), S. 584.

Als Nebenziele der Besteuerung gelten nichtfiskalische bzw. wirtschafts- und sozialpolitische Ziele.³¹ Das fiskalische Ziel kann dann nur Nebenzweck sein.³² Die nichtfiskalischen Ziele können grundsätzlich in alloкатive, distributive und stabilitätspolitische Ziele untergliedert werden.³³ Das alloкатive Ziel wird zu erreichen versucht durch den Einsatz der Besteuerung zur Lenkung von Produktionsfaktoren oder Konsumlenkung. Die distributive Zielsetzung umfasst den Einsatz der Besteuerung zur Umverteilung, beispielsweise von Einkommen und Vermögen. Das stabilitätspolitische Ziel meint den Einsatz der Besteuerung im Rahmen der Konjunkturpolitik, um die gesamtwirtschaftliche Nachfrage zu regulieren.

Das Institut hat bereits 1971 auf die Mängel und Risiken der außerfiskalischen Steuerpolitik aufmerksam gemacht³⁴ und die Kritik daran fortlaufend aktualisiert.³⁵ Steuern können grundsätzlich zu nichtfiskalischen Zwecken bzw. Lenkungszwecken eingesetzt werden, wenn sie geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sind, um die mit ihnen verfolgten Gemeinwohlziele zu erreichen.³⁶ Sie können nur dann gerechtfertigt werden, wenn die Mängel und Nachteile, die bei ihrem Einsatz auftreten können, nachweislich vermieden oder durch gesicherte, dem Gemeinwohl dienende Lenkungsvorteile mehr als aufgewogen werden.³⁷ Zudem dürfen sie die nachfolgenden Besteuerungsgrundsätze – insbesondere den Gerechtigkeitsgrundsatz – zwar einschränken, jedoch nicht aushöhlen.³⁸

31 Vgl. *Neumark* (1970), S. 19.

32 Siehe § 1 Abs. 1 AO.

33 Vgl. *Schmölders* (1965), S. 67 ff.; *Haller* (1981), S. 213 ff. Vgl. auch *Musgrave* (1969), S. 5 ff.

34 Vgl. *KBI* (1968), *KBI* (1971), S. 49 ff.

35 Auf die ausführliche Darlegung der Kritikpunkte soll im Rahmen der vorliegenden Ausarbeitung verzichtet werden. Stattdessen siehe ausführlich *KBI* (2000b).

36 Vgl. *Tipke* (2000), S. 234.

37 Vgl. *KBI* (2000b), S. 12.

38 Vgl. *Tipke* (2000), S. 77 ff. und 336 ff.; *Seer* (2013a), Rz. 11.

2.2 Besteuerungsgrundsätze und Anforderungen an ein Steuersystem

Die ersten allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätze gehen auf *Adam Smith* zurück, der 1776³⁹ seine vier „tax cannons“ formulierte: Gleichmäßigkeit, Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Billigkeit der Besteuerung. Im deutschen Sprachraum wurden die Prinzipien in der Folgezeit vor allem von *Adolph Wagner*⁴⁰, *Fritz Neumark*⁴¹ und *Heinz Haller*⁴² vertiefend weiterentwickelt.

Aus Sicht des Instituts ist und bleibt der Grundsatz der Steuergerechtigkeit das hochrangigste Besteuerungsprinzip und die Herstellung der Steuergerechtigkeit die Hauptanforderung an das Steuersystem. Als weitere zentrale Besteuerungsgrundsätze bzw. Anforderungen sind die Steuereinfachheit und eine maßvolle Steuerbelastung anzusehen, ergänzt von wirtschaftspolitischen Grundsätzen. Somit sind als Anforderungen an eine Steuerreform insbesondere die Herstellung von Steuergerechtigkeit, die Vereinfachung der Besteuerung und die Reduzierung der Steuerlast festzuhalten.⁴³

2.2.1 Steuergerechtigkeit

Unter den Besteuerungsgrundsätzen nimmt der Grundsatz der Steuergerechtigkeit einen herausragenden Platz ein. Hierbei geht es um die normative Entscheidung über die Verteilung der steuerlichen Lasten. Steuergerechtigkeit erfordert die Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung.⁴⁴ Alle Steuerzahler sollen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen werden, wobei Gleiches gleich (hori-

39 Vgl. *Smith* (1776), S. 703 ff.

40 Vgl. *Wagner* (1880), S. 220 ff.

41 Vgl. *Neumark* (1970).

42 Vgl. *Haller* (1961), S. 217 ff.; *Haller* (1981).

43 Siehe S. 2.

44 Vgl. *Neumark* (1970), S. 67 ff.

zontale Gerechtigkeit) und Ungleiches unterschiedlich (vertikale Gerechtigkeit) besteuert werden sollte.

Hinsichtlich einer gerechten Abgabenerhebung unterscheidet man zwei Fundamentalprinzipien: das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip. Das Äquivalenzprinzip findet dann seine Anwendung, wenn die angebotene (öffentliche) Leistung ihren Nutzern direkt zurechenbar ist.⁴⁵ In diesem Fall können die Leistungen sachgerecht über Beiträge oder Gebühren finanziert werden; Steuern müssten folglich nicht erhoben werden. Das Äquivalenzprinzip versagt jedoch, wenn es – wie wohl bei den meisten staatlichen Leistungen – keine unmittelbare Äquivalenz zwischen Leistungsgewährung und Nutzer gibt. Zur Finanzierung solcher nicht zurechenbarer Leistungen müssen Steuern erhoben werden, die als Geldleistungen ohne Anspruch auf eine besondere Gegenleistung definiert sind.⁴⁶ Daher kann das Äquivalenzprinzip schon per Definition nicht als Gerechtigkeitsprinzip der Besteuerung herangezogen werden.⁴⁷ Eine Ausnahme bilden sogenannte Beitragsteuern, wie z. B. die Energiesteuer⁴⁸, die eine Übergangsform zwischen den eigentlichen Steuern und Gebühren und Beiträgen darstellen und mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden können.⁴⁹

Nach vorherrschender Ansicht wird der Steuergerechtigkeit am besten entsprochen, wenn die Steuerzahler gemäß ihrer Leistungsfähigkeit besteuert werden. Als Konkretisierung der Steuergerechtigkeit wird sowohl in der Finanz- und Steuerrechtswissen-

45 Zum Äquivalenzprinzip siehe vertiefend *Haller* (1981), S. 16 ff.

46 Vgl. § 3 Abs. 1 AO.

47 Vgl. *Neumark* (1970), S. 44. Vgl. auch *Lang* (2010a), Rz. 86.

48 Zur Energiesteuer siehe Kapitel II.9.1.

49 Vgl. *Haller* (1981), S. 363 f.

schaft⁵⁰ als auch in der ständigen Rechtsprechung des BVerfG⁵¹ das *Leistungsfähigkeitsprinzip* anerkannt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass die einzelnen Steuerzahler nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Zahlung von Steuern herangezogen werden sollen. Als Hauptbestimmungsgröße zur Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt das Einkommen bzw. als konkreter Maßstab das *verfügbare* Einkommen.⁵² Zwar können grundsätzlich auch der Konsum oder das Vermögen als Indikatoren für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit herangezogen werden, jedoch sind beide Größen dazu weniger geeignet als das verfügbare Einkommen.⁵³

2.2.2 Steuereinfachheit

Neben der Steuergerechtigkeit ist dem Grundsatz der Steuereinfachheit besondere Bedeutung zuzumessen. Das Steuerrecht muss für den einzelnen Steuerzahler vor allem klar und verständlich sein. Hierzu gehört eine Stetigkeit steuerrechtlicher Normen, die nur in größeren Abständen verändert werden. Ebenfalls müssen steuerliche Tatbestände für die Finanzverwaltung wie für die Steuerzahler praktikabel sein und mit möglichst geringen Steuererhebungskosten einhergehen. Unter dem Grundsatz der Einfachheit können somit im weitesten Sinne die steuerrechtlichen und steuertechnischen Grundsätze nach *Neumark* (Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit von Maßnahmen, Transparenz, Praktikabilität, Stetigkeit steuerlicher Normen, Wohlfeilheit und Bequemlichkeit) subsumiert werden.⁵⁴

50 Vgl. bereits *Smith* (1776), S. 703 ff. Des Weiteren bspw. *Neumark* (1970), S. 69 f. und S.121 ff.; *BMWF* (1971), S. 28 ff.; *Haller* (1981), S.13 ff.; *Tipke* (2000), S. 479 ff.; *Kirchhof* (2011), S. 115 ff.; *Hey* (2013a), Rz. 40 ff. Vgl. auch m. w. N. *KBI* (1996), S. 20.

51 Eine ausführliche Aufzählung von entsprechenden BVerfG-Entscheidungen findet sich bei *Tipke* (1993), S. 492, Fn 63; *Tipke* (2000), S. 491, Fn 54.

52 Vgl. ausführlich *KBI* (1996), S. 22 ff.

53 Ebd., S. 21.

54 Vgl. *Neumark* (1970), S. 334 ff. Vgl. auch *Hey* (2013a), Rz. 12 ff.

Obwohl sogar drei von den vier Besteuerungsgrundsätzen nach *Smith* zu dieser Gruppe gehören, werden sie als im Vergleich zu anderen Prinzipien untergeordnet angesehen.⁵⁵ Dem wäre unter Umständen nur dann zu folgen, wenn das gesamte Steuersystem bereits eine relativ einfache und übersichtliche Ausgestaltung aufweisen würde. Mit zunehmender Kompliziertheit und Intransparenz steigt aber die Bedeutung dieser Besteuerungsgrundsätze, sodass die Vereinfachung des Steuerrechts zu einer Kernforderung an die Ausgestaltung eines Steuersystems wird.⁵⁶ Es dürften kaum Zweifel darüber bestehen, dass dieser unbefriedigende Zustand im geltenden deutschen Steuerrecht bereits seit längerem erreicht ist.⁵⁷

Dem Grundsatz der Steuereinfachheit muss daher ein bedeutenderer Rang eingeräumt werden. Dabei darf das Bemühen um ein einfaches Steuerrecht die Steuergerechtigkeit selbstverständlich nicht aushöhlen.⁵⁸ Es darf auch nicht vernachlässigt werden, dass ein übersteigertes Bemühen um Steuergerechtigkeit zu derartigen Komplizierungen führen kann, dass die steuerlichen Regelungen kaum mehr durchschaubar und anwendbar werden. Solche Komplizierungen können dann statt Gerechtigkeit Ungerechtigkeiten und Belastungsverzerrungen hervorrufen, indem sich nur die wenigen einschlägig vorgebildeten Steuerzahler bei der Besteuerung zurechtfinden, während der Großteil der Steuerzahler überfordert und auf fremde Expertenhilfe angewiesen ist. In einem komplizierten Steuerrecht wäre eine Vereinfachung gleichzeitig ein Beitrag zur Steuergerechtigkeit. Aus diesem Grund kann

55 Vgl. *Neumark* (1970), S. 334.

56 Vgl. auch *Isensee* (1994), S. 3 ff.

57 Dies wird bereits aus der Anzahl der Steuerarten deutlich (siehe Kapitel II.1). Hinzu kommen zahlreiche unübersichtliche und unverständliche Steuergesetze und Verordnungen sowie laufende Gerichtsentscheidungen, die ebenfalls beachtet werden müssen. Daher wird das deutsche Steuerrecht zu Recht salopp als „Steuerdschungel“ oder „Steuerchaos“ bezeichnet. Vgl. bereits *KBI* (1971), S. 23 ff.; *KBI* (1991), S. 64 ff.; *KBI* (1996), S. 16 ff.; *BMF* (1971), S. 24 ff.; *Lang* (1993), S. 9 f.; *Kirchhof* (2011), S. 6 f.

58 Vgl. auch *Hey* (2013a), Rz. 145.

Steuereinfachheit als Voraussetzung von Steuergerechtigkeit angesehen werden.⁵⁹

2.2.3 Maßvolle Steuerbelastung

Der Staat erfüllt eine Vielzahl von öffentlichen Aufgaben, die mit geeigneten Mitteln finanziert werden müssen. Eine gewisse Steuerbelastung ist daher unvermeidbar. Sie darf aber nicht so weit ausgedehnt werden, dass den Bürgern und Unternehmen ein überwiegender Teil ihres Einkommens sowie ihre Erwerbsgrundlage durch Abgabenerhebung entzogen wird.⁶⁰

Bereits jetzt ist die Einkommensbelastung durch Abgabenerhebung auf einem relativ hohen Niveau. Für das Jahr 2019 prognostizierte das Institut eine Einkommensbelastungsquote von 53,7 Prozent für einen durchschnittlichen Arbeitnehmerhaushalt.⁶¹

Das Problem der Steuerbelastung droht sich in Zukunft weiter zu verschärfen. Dies liegt an dem Bestreben der Politik nach weiterem Ausgabenanstieg der Gebietskörperschaften, der auch durch die steigenden Steuereinnahmen bedingt wird.⁶² Zudem werden künftig Bund und Länder aufgrund der verfassungsrechtlichen Begrenzung der Kreditaufnahme nicht mehr auf die Verschuldung zur Ausgabenfinanzierung ausweichen können, sodass letztlich nur die Steuern als allgemeines Finanzierungsmittel verbleiben.

Aus diesen Gründen ist die Vermeidung der Überbelastung der Steuerzahler als eine zentrale Anforderung an ein Steuersystem zu definieren.⁶³

59 Vgl. *KBI* (1996), S. 16 f.; *Lang* (1993), S. 2 f.; *Lang* (1994), S. 33 ff. Vgl. auch m. w. N. *Hey* (2013a), Rz. 146.

60 Vgl. *KBI* (1992), S. 83 ff.; *Kirchhof* (2007), Rdnr. 132; *Hey* (2013a), Rz. 180 ff.

61 Vgl. *DSi* (2019a).

62 Vgl. *KBI* (2012a).

63 Vgl. *DSi* (2015), *KBI* (1991), S. 66 f.; *KBI* (1996), S. 18 f.; *Gialouris* (2013), S. 229 ff. Siehe auch Vorschlag zur grundgesetzlichen Belastungsbremse im Teil III.

2.2.4 Unterstützung von Wachstum und Beschäftigung

Aufgabe der Wirtschafts- und Finanzpolitik ist es, vor allem günstige Rahmenbedingungen für Produktion, Beschäftigung und somit Wirtschaftswachstum zu schaffen. Hierfür kommt auch der Steuerpolitik eine entscheidende Rolle zu. Die Steuerpolitik kann zu günstigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen insbesondere dadurch beitragen, dass sie einem wachstumshemmenden Anstieg der Abgaben entgegenwirkt und notwendige Entlastungen anstrebt.⁶⁴

Zudem sollte die Steuerpolitik bestimmten wirtschaftspolitischen Grundsätzen folgen. So sollten vor allem steuerdirigistische Maßnahmen vermieden werden, indem unsystematische und punktuelle Eingriffe in die Marktwirtschaft zur Begünstigung oder Belastung bestimmter Steuerzahler möglichst unterlassen werden.⁶⁵ Hierbei geht es insbesondere um die Begrenzung von unberechtigten Steuervergünstigungen und Lenkungsmaßnahmen,⁶⁶ die auch dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufen. Darüber hinaus sollten Steuern den Wettbewerb nicht verzerren und das Wirtschaftswachstum nicht hemmen.⁶⁷

2.2.5 Berücksichtigung der Steuerharmonisierung in der EU

Schließlich müssen bei der Ausgestaltung des deutschen Steuerrechts auch die Vorgaben zur Steuerharmonisierung in der Europäischen Union (EU) beachtet werden.⁶⁸ Der deutsche Gesetzgeber darf sich grundsätzlich nicht über die Vorgaben der EU zur Besteuerung hinwegsetzen, was seine Gestaltungsmöglichkeiten nicht unerheblich einschränkt.

64 Siehe Kapitel II.2.2.4.

65 Vgl. *Neumark* (1970), S. 222 ff.

66 Siehe Kapitel I.2.1, S. 7 f.

67 Vgl. *Neumark* (1970), S. 261 ff. und S. 311 ff.; *Haller* (1961), S. 217 ff.; *Musgrave/Musgrave/Kullmer* (1975), S. 14; *KBI* (1971), S. 47 f.

68 Vgl. *KBI* (1971), S. 48 f.; *KBI* (1989a); *KBI* (1991), S. 70 f.

Die Harmonisierung der Umsatz-, Verbrauch- und sonstiger indirekter Steuern wurde bereits im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaft als Voraussetzung für die Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes gesehen⁶⁹ und ist auch weiterhin eine aktuelle Aufgabe der EU.⁷⁰ Zudem gibt es Bestrebungen, direkte Steuern, insbesondere Unternehmen- und Kapitalertragsteuern, zu harmonisieren.⁷¹ Durch die Vereinheitlichung von Steuergesetzen und den Abbau von steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen soll nämlich erreicht werden, dass im Gemeinsamen Markt der freie Verkehr von Waren, Dienstleistungen und Kapital auch von Seiten der Besteuerung gewährleistet wird.

Während die Harmonisierung direkter Steuern bisher in geringem Maße umgesetzt worden ist, ist die Harmonisierung indirekter Steuern weit fortgeschritten. Für die allgemeine Umsatzsteuer sowie einzelne spezielle Verbrauchsteuern sind konkrete Vorgaben hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und Mindeststeuersätze formuliert worden.⁷²

2.2.6 Verfassungsrechtliche Konformität

Es ist selbstverständlich, dass das Steuerrecht mit dem Grundgesetz im Einklang stehen muss. Der Gesetzgeber hat jedoch in der Vergangenheit nicht selten die verfassungsrechtlichen Vorgaben nur unzureichend beachtet, sodass ihn das BVerfG in unregelmäßigen Abständen zur Korrektur ermahnen musste. Deshalb ist es wichtig und erforderlich, die verfassungsrechtlichen Vorgaben an das Steuerrecht im Folgenden ausdrücklich herauszustellen.

Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Erhebung von Steuern finden sich beispielsweise in der Finanzverfassung (Art. 105 ff. GG),

69 Siehe Art. 99 Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: Bundesgesetzblatt, Teil II, Nr. 23 vom 19.08.1957, S. 836.

70 Siehe Art. 113 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

71 Vgl. *Englisch* (2013a), Rz. 68 ff.

72 Vgl. *Englisch* (2013a), Rz. 66 ff.

in der die Steuergesetzgebungs-, Steuerertrags- und Steuerverwaltungshoheit geregelt sind.

Bei der Ausgestaltung des Steuerrechts ist zunächst das Rechtsstaatsprinzip zu beachten. Das Rechtsstaatsprinzip bindet den Gesetzgeber an die verfassungsmäßige Ordnung, die Rechtsprechung und die Verwaltung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG). Die *formale* Rechtsstaatlichkeit wird vor allem durch die Rechtssicherheit verwirklicht. Im Steuerrecht erfolgt dies durch die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der Bestimmtheit von Steuergesetzen und durch das Verbot rückwirkender Steuergesetze.⁷³

Die *materielle* Rechtsstaatlichkeit umfasst insbesondere Vorgaben zur Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG).⁷⁴ Zudem setzt sie der Steuerbelastung Grenzen.⁷⁵ Dies erfolgt beispielsweise in Form des Übermaßverbots (abgeleitet aus Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG).⁷⁶ Weitere Steuereingriffsschranken ergeben sich aus dem Schutz der Menschenwürde nach Art. 1 Abs. 1 GG, der z. B. als Maßstab zur steuerlichen Verschonung des Existenzminimums herangezogen wird, dem Schutz der persönlichen Freiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG sowie dem Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG.⁷⁷

Schließlich ist auch das Sozialstaatsprinzip als verfassungsrechtlicher Grundsatz zu beachten (Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 GG), aus dem ebenfalls die Steuerfreiheit des Existenzminimums sowie Umverteilungselemente des Steuerrechts, wie z. B. der progressive Einkommensteuertarif, abgeleitet werden können.⁷⁸

73 Vgl. ausführlich *Tipke* (2000), S. 105 ff.; *Hey* (2013a), Rz. 90 ff.

74 Siehe auch Kapitel I.2.2.1.

75 Siehe auch Kapitel I.2.2.3.

76 Vgl. *KBI* (1992), S. 83 ff. Siehe auch Kapitel III.2.3.

77 Vgl. *Tipke* (2000), S. 226 ff.; *Hey* (2013a), Rz. 94 ff.

78 Vgl. *Tipke* (2000), S. 398 ff.; *Hey* (2013a), Rz. 210 ff.

II Hauptteil: Analyse des bestehenden Steuerrechts und Reformvorschläge

1 Struktur des bestehenden Steuerrechts

1.1 Typologie der Steuerarten

In Deutschland existieren derzeit insgesamt 31 verschiedene Steuerarten.⁷⁹ In der Fachliteratur finden sich zahlreiche Versuche, diese Vielfalt systematisch zu ordnen.

Tabelle 1.1: Steuerarten in Deutschland in alphabetischer Reihenfolge

Alkoholsteuer ⁸⁰	Körperschaftsteuer
Alkopopsteuer	Kraftfahrzeugsteuer
Biersteuer	Luftverkehrsteuer
Einkommensteuer ⁸¹	Pferdesteuer
Energiesteuer	Rennwett- und Lotteriesteuer
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Schankerlaubnissteuer
Feuerschutzsteuer	Schaumweinsteuer
Gewerbesteuer	Solidaritätszuschlag
Grunderwerbsteuer	Spielbankabgabe
Grundsteuer	Stromsteuer
Hotelsteuer bzw. City-Tax	Tabaksteuer
Hundesteuer	Umsatzsteuer
Jagd- und Fischereisteuer	Vergnügungsteuer (inkl. Sexsteuer)
Kaffeesteuer	Versicherungsteuer
Kirchensteuer ⁸²	Zweitwohnungsteuer
	Zwischenerzeugnissteuer

Quelle: BMF (2018) und eigene Recherche.

79 Vgl. auch BMF (2018). Die Zahl der Steuerarten ist einem ständigen Wandel unterworfen. In den vergangenen Jahrzehnten ist insbesondere eine Reihe von kleinen Verbrauchsteuern abgeschafft worden. Dazu zählen u. a. die Salz-, Tee-, Essigsäure- und Leuchtmittelsteuer. Des Weiteren sind in den 1990er Jahren die Börsenumsatzsteuer und die Gewerbekapitalsteuer weggefallen. Die Erhebung der Vermögensteuer ist nach einem Urteil des BVerfG zum 1. Januar 1997 ausgesetzt worden. Die Kernbrennstoffsteuer wurde im Jahr 2017 für verfassungswidrig erklärt und wird seitdem ebenfalls nicht mehr erhoben. Zugleich führte der Gesetzgeber neue Steuerarten wie den Solidaritätszuschlag oder die Alkopop-, Strom- und Luftverkehrsteuer ein.

80 Bis zum 31.12.2017: Branntweinsteuer.

81 Unter die Einkommensteuer fallen die Lohn-, Abgeltung- und Kapitalertragsteuer.

82 Aus finanzwissenschaftlicher Sicht handelt es sich nicht um eine Steuer, weil das Aufkommen keiner öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaft zufließt.

Zunächst können Steuern nach dem *Besteuerungszweck* kategorisiert werden. Grundsätzlich ist dabei zwischen fiskalischen und nicht-fiskalischen Zielen zu unterscheiden.⁸³ Wenn Steuern vor allem Einnahmen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben erzielen sollen, stehen die fiskalischen Ziele im Vordergrund. Bei Steuern, die beispielsweise das Verhalten der Steuerpflichtigen beeinflussen sollen, überwiegen nicht-fiskalische Ziele. Diese Steuern werden auch als Lenkungssteuern bezeichnet.⁸⁴ Die meisten Steuern gehören nicht zu einem der beiden genannten Idealtypen, sondern verfolgen in unterschiedlicher Ausprägung sowohl fiskalische als auch nicht-fiskalische Ziele.⁸⁵

Eine häufig anzutreffende, aber auch umstrittene Typologie unterscheidet zwischen direkten und indirekten Steuern. Die Abgrenzung erfolgt dabei anhand der unterschiedlichen *Steuerwirkung*, die diese Steuerarten auslösen. Während direkte Steuern zumeist nicht überwältigt werden können, ist dies bei indirekten Steuern zumindest zum Teil möglich. Wenn eine Steuer überwältigt wird, ist der Steuerpflichtige nicht mehr derjenige, der die Steuerbelastung wirtschaftlich zu tragen hat. Steuerzahler und Steuerträger sind in diesem Fall nicht identisch. Das Problem bei dieser Unterscheidung besteht darin, dass die Überwälzung von Steuern nicht pauschal stattfindet, sondern von den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen abhängt. Ein Unternehmen kann beispielswei-

83 Siehe Kapitel I.2.1.

84 Staatlich erwünschtes Verhalten wird steuerlich gefördert, unerwünschtes Verhalten wird durch steuerliche Sonderlasten verteuert. Beispielsweise sollen Tabak- und Alkoholsteuern den Verbrauch von gesundheitsschädlichen Produkten einschränken. Zahlreiche weitere Beispiele für steuerliche Lenkungsstatbestände sind bei *Kirchhof* (2011), S. 123 ff. dargestellt. Für eine grundsätzliche Kritik von Lenkungssteuern siehe *KBI* (2000b).

85 Das gilt auch für die Erhöhung der Mineralölsteuer (heute: Energiesteuer) und die Einführung der Stromsteuer ab dem Jahr 1999. Das fiskalische Ziel der sog. ökologischen Steuerreform bestand darin, mit einem großen Teil der Mehreinnahmen die Beitragssätze der gesetzlichen Rentenversicherung zu stabilisieren. Steuersystematisch betrachtet steht das fiskalische Interesse (zusätzliches Steueraufkommen) allerdings im Widerspruch zum verfolgten Lenkungsziel (weniger Energieverbrauch). Siehe ausführlich Kapitel II.9.1 und II.9.2.

se versuchen, eine höhere Umsatzsteuerlast über den Preis an die Verbraucher weiterzugeben. Ob es damit Erfolg hat, ist aber von der Wettbewerbsintensität auf dem relevanten Markt und anderen Faktoren abhängig.⁸⁶ Das Kriterium der Steuerwirkung ermöglicht somit keine präzise Abgrenzung von direkten und indirekten Steuerarten.

Eine zweite Herangehensweise verwendet deshalb das Kriterium der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁸⁷ Weil sich direkte Steuern auf die Einkommensentstehung beziehen, können sie die individuelle Leistungsfähigkeit unmittelbar erfassen, indem sie persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen wie Familienstand, Kinderzahl, unvermeidbare Aufwendungen wie Vorsorgeleistungen, Unterhaltsverpflichtungen und Werbungskosten berücksichtigen. Indirekte Steuern, die die Einkommensverwendung belasten, können die Leistungsfähigkeit hingegen nur mittelbar erfassen und berücksichtigen.⁸⁸

Im Bereich der direkten Steuern kann zwischen Subjekt- und Objektsteuern unterschieden werden. Zu den *Subjektsteuern*, die an die Leistungsfähigkeit der Steuerzahler anknüpfen, zählt vor allem die Einkommensteuer. Demgegenüber stellen die *Objektsteuern* auf die Ertragskraft eines Grundstücks oder eines Betriebs ab. Zu dieser Kategorie gehören die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, die auch als Realsteuern bezeichnet werden.

Im Bereich der indirekten Steuern ist die Gliederung in Verkehrssteuern und Verbrauchsteuern einschlägig. Während *Verbrauchsteuern* nur anfallen, wenn eine Wertschöpfung stattfindet, belasten *Verkehrssteuern* sämtliche Rechtsakte. Wird beispielsweise

86 Zur Frage der Steuerinzidenz siehe *Homburg* (2007a), S. 89 ff.

87 Siehe *Neumark* (1977), S. 299.

88 Dies sollte durch eine steuerliche Verschonung des Existenzminimums erfolgen, die im Rahmen der Umsatzsteuer durch eine Freistellung oder eine ermäßigte Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen näherungsweise hergestellt werden kann. Siehe *KBI* (2009a), S. 10 ff. sowie Kapitel II.8.3.1.

ein Grundstück mehrmals zum gleichen Preis verkauft, fällt bei jedem Kaufvorgang Grunderwerbsteuer an. Diese Mehrfachbesteuerung, die auch als Kumulationseffekt oder Lawinenwirkung bezeichnet wird, ist ein Wesensmerkmal der Verkehrssteuern. Bei Verbrauchsteuern tritt diese Wirkung nicht ein: So muss ein Unternehmen nur dann Umsatzsteuer zahlen, wenn der Verkaufspreis seiner Endprodukte den Einkaufspreis der Vorprodukte übersteigt und somit eine Wertschöpfung vorliegt.⁸⁹

Tabelle 1.2: Einteilung der Steuerarten in direkte und indirekte Steuern

Direkte Steuer	Indirekte Steuern	
vom Einkommen	Verkehrssteuern	Verbrauchsteuern
Einkommensteuer (einschließlich Lohnsteuer und Abgeltungsteuer)	Grunderwerbsteuer	Alkoholsteuer
Körperschaftsteuer	Kraftfahrzeugsteuer	Alkopopsteuer
Solidaritätszuschlag	Luftverkehrssteuer	Biersteuer
Gewerbesteuer	Rennwett- und Lotteriesteuer	Energiesteuer
vom Vermögen	Spielbankabgabe	Schaumweinsteuer
Erbschaft- und Schenkungssteuer	Versicherungssteuer	Stromsteuer
Grundsteuer	Feuerschutzsteuer	Tabaksteuer
vom Gewerbebetrieb		Umsatzsteuer ⁹⁰
Gewerbesteuer		

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an BMF (2018), S. 26.

1.2 Steuergesetzgebung und Verteilung des Steueraufkommens gemäß Grundgesetz

Zwei wichtige Aspekte des deutschen Steuerrechts sind die Gesetzgebungs- und die Ertragshoheit. Bei der Steuergesetzge-

89 Vgl. *Homburg* (2007a), S. 13. Dieses in Deutschland seit 1967 bestehende System wird als Netto-Allphasen-Umsatzsteuer bezeichnet. Es ermöglicht Unternehmen, die auf Vorleistungen entfallende Umsatzsteuer abzuziehen (Vorsteuerabzug). Steuerlich belastet wird somit nur die am Markt erzielte Wertschöpfung. Vor 1967 wurde hingegen eine Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer erhoben, die Verkäufe grundsätzlich mit einem Steuersatz von vier Prozent belastete. Siehe Kapitel II.8.1.

90 Die Umsatzsteuer wird in der rechtswissenschaftlichen Literatur häufig den Verkehrssteuern zugeordnet. Aus den o. g. steuersystematischen Gründen wird dem hier nicht gefolgt.

bungshoheit geht es um die Frage, welche staatliche Ebene eine Steuerart gesetzlich gestalten und damit über Bemessungsgrundlage und Steuersätze entscheiden kann. Die Steuerertragshoheit legt fest, wie das Steueraufkommen zwischen Bund, Ländern und Kommunen aufgeteilt wird. Aufgrund ihrer besonderen politischen und fiskalischen Bedeutung sind diese Sachverhalte nicht einfachgesetzlich, sondern im Grundgesetz (GG) geregelt. Sie sind damit Teil der Finanzverfassung und können nur mit Zweidrittelmehrheit von *Bundestag* und *Bundesrat* geändert werden.

Steuergesetzgebungshoheit

Artikel 105 GG regelt, welche Staatsebene zum Erlass von Steuergesetzen befugt ist. Demnach hat der Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über Zölle und Finanzmonopole⁹¹, während den Ländern die Gesetzgebung über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern zusteht. Des Weiteren hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über alle übrigen Steuerarten, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern zumindest teilweise zusteht oder die Notwendigkeit für eine bundeseinheitliche Regelung besteht. Dieses Zugriffsrecht hat der Bund in der Vergangenheit so umfassend genutzt, dass die Länder nur noch die Gesetzgebungskompetenz über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben.

Bei Gesetzen über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden ganz oder zum Teil zufließt, ist die Zustimmung des Bundesrats erforderlich. Dieser Mechanismus sichert den Einfluss der Länder auf die Steuergesetzgebung. Das hat zur Folge, dass den Ländern bei allen ertragsstarken Steuern ein faktisches Vetorecht eingeräumt wird und der Bund die eigenen Fiskalinteressen nicht gegen die Mehrheit der Länder durchsetzen kann.

91 Die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit über die Zölle hat der Bund inzwischen an die Europäische Union abgetreten. *Homburg* (2007a), S. 16.

Über originäre Steuerautonomie verfügen die Länder nur bei der Grunderwerbsteuer. Als Ergebnis der Föderalismuskommission I haben sie seit dem Jahr 2006 das Recht, den bisher bundeseinheitlich geltenden Steuersatz selbst zu bestimmen. Von dieser Möglichkeit hat die große Mehrheit der Länder Gebrauch gemacht.⁹² Für die Rahmengesetzgebung ist weiterhin der Bund zuständig.

Im Vergleich zu den Ländern verfügen die Gemeinden über mehr steuerpolitische Gestaltungsfreiheit. So räumt ihnen das Grundgesetz die Befugnis ein, die „Hebesätze der Grundsteuer und Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen“.⁹³ Des Weiteren haben ihnen die Länder das Recht übertragen, die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu regeln. Dazu zählen beispielsweise die Hunde-, Zweitwohnung- und Vergnügungsteuer. Bei den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sind die Gemeinden auch befugt, neue Steuerquellen zu erschließen.⁹⁴

Steuerertragshoheit

Das Aufkommen der einzelnen Steuerarten wird gemäß Artikel 106 GG auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt. Grundsätzlich kann die Verteilung nach einem Trennsystem, das jede Einzelsteuer ausschließlich einer staatlichen Ebene zuordnet, oder nach einem Verbundsystem erfolgen, welches das Aufkommen einer Steuer mehr als einer Gebietskörperschaft zuteilt. Das Grundgesetz sieht ein Mischsystem vor, das jeweils Elemente des Trenn- und des Verbundsystems enthält.

92 Mit Ausnahme von Bayern und Sachsen haben die Bundesländer den Steuersatz von ursprünglich 3,5 Prozent auf bis zu 6,5 Prozent erhöht. Siehe ausführlich Kapitel II.10.5.

93 Art. 106 Abs. 6 GG. Allerdings dürfen die Kommunen bei der Gewerbesteuer den bundesgesetzlich festgelegten Mindesthebesatz von 200 Prozent nicht unterschreiten.

94 Dieses kommunale Steuerfindungsrecht ist abhängig von der Bundes- und Landesgesetzgebung und unterliegt in aller Regel dem Genehmigungsvorbehalt der Kommunalaufsicht der Länder. Vgl. Seer (2013a), Rz. 54.

Zu den besonders ergiebigen *Gemeinschaftsteuern* zählen die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer. Das Aufkommen dieser Steuern wird nach bestimmten Verbundquoten auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt (siehe *Tabelle 1.3*).

Tabelle 1.3: Aufteilung der Gemeinschaftsteuern auf die Gebietskörperschaften

Steuerart	Bund	Länder	Gemeinden und Gemeindeverbände
	in Prozent		
Lohnsteuer und veranlagte Einkommensteuer	42,5	42,5	15,0
Nicht veranlagte Einkommensteuer vom Ertrag*	50,0	50,0	–
Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge	44,0	44,0	12,0
Körperschaftsteuer	50,0	50,0	–
Umsatzsteuer**	49,3	47,4	3,4

Quelle: Bundesfinanzministerium. *Es handelt sich um die Einnahmen aus der Abgeltungsteuer auf Dividenden. ** Stand 2017 (lt. Finanzbericht 2020).

Die Anteile an der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind im Grundgesetz festgelegt und können nur mit Zweidrittelmehrheit von Bundestag und Bundesrat verändert werden. Demgegenüber kann die Verteilung der Umsatzsteuer durch ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrats bedarf, geändert werden. Eine Änderung der Umsatzsteuer-Anteile erfolgt in unregelmäßigen Abständen, um Verteilungskonflikte zwischen dem Bund und den Ländern zu lösen. Daher gilt die Umsatzsteuer als variables Element der deutschen Finanzverfassung.

Die Ertragshoheit über die restlichen Steuerarten wird ausschließlich einer staatlichen Ebene zugeordnet.⁹⁵ Der in Artikel 106 GG festgelegte Zuteilungsmodus ist in *Tabelle 1.4* dargestellt.

Tabelle 1.4: Steuerertragshoheit bei den übrigen Steuerarten

Bund	Länder	Gemeinden und Gemeindeverbände
Einnahmen aus Finanzmonopolen* Zölle Verbrauchsteuern i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG: <ul style="list-style-type: none"> • Alkoholsteuer • Kaffeesteuer • Stromsteuer • Tabaksteuer • Kfz-Steuer Versicherungsteuer Solidaritätszuschlag Abgaben im Rahmen der EU Gewerbesteuerumlage von den Gemeinden	Erbschaft- und Schenkungsteuer Verkehrssteuern i. S. d. Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG: <ul style="list-style-type: none"> • Grunderwerbsteuer • Rennwett- und Lotteriesteuer Biersteuer Spielbankabgabe Gewerbesteuerumlage von den Gemeinden	Realsteuern <ul style="list-style-type: none"> • Grundsteuer • Gewerbesteuer** örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern wie z. B. <ul style="list-style-type: none"> • Hundesteuer • Vergnügungsteuer • Zweitwohnungssteuer

Quelle: Art. 106 GG. * Nach Abschaffung des Branntweinmonopols zum 01.01.2018 sind derzeit keine Finanzmonopole vorhanden. ** Abzüglich Gewerbesteuerumlage.

1.3 Struktur und Entwicklung des Steueraufkommens

Die Struktur des Steueraufkommens ist durch eine starke Konzentration auf wenige Steuerarten gekennzeichnet. Allein auf die Gemeinschaftssteuern – also Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer – entfiel im Jahr 2018 ein Anteil von 73 Prozent. Zusammen mit Energiesteuer, Gewerbesteuer, Tabaksteuer und

95 Dieses Trennsystem wird jedoch bei der Gewerbesteuer durchbrochen: Das Aufkommen steht zwar den Gemeinden zu, sie müssen über die Gewerbesteuerumlage aber einen Teil an Bund und Länder abführen.

Solidaritatzuschlag erhöhet sich der Anteil auf 90 Prozent. Die mit Abstand ergiebigsten Steuerarten sind die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer. Sie haben einen Anteil von 39 Prozent bzw. 30 Prozent am Gesamtsteueraufkommen. Andererseits ist festzustellen, dass zahlreiche Steuern ein äußerst geringes Aufkommen erzielen. Allein auf Bundes- und Landesebene haben acht Steuerarten einen Anteil von weniger als 0,2 Prozent am Gesamtsteueraufkommen (siehe *Tabelle 1.5*). Steuerarten mit einem derart geringen Anteil am Gesamtsteueraufkommen werden auch Bagatellsteuern genannt.⁹⁶

Tabelle 1.5: Aufkommen der Steuerarten und deren Anteil am Gesamtsteueraufkommen

Steuerart	Aufkommen in 2018 Mio. Euro	Anteil in Prozent
Steuereinnahmen insgesamt	771.341,9	100,0
Gemeinschaftsteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG	566.941,4	73,5
Einkommensteuer	298.715,7	38,7
davon: Lohnsteuer	208.230,9	27,0
Veranlagte Einkommensteuer	60.415,4	7,8
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	23.176,0	3,0
Abgeltungsteuer (einschl. ehem. Zinsabschlag)*	6.893,4	0,9
Körperschaftsteuer	33.425,3	4,3
Steuern vom Umsatz	234.800,5	30,4
davon: Umsatzsteuer	175.437,2	22,7
Einfuhrumsatzsteuer	59.363,3	7,7
Bundessteuern	108.584,5	14,1
Versicherungsteuer	13.778,8	1,8
Tabaksteuer	14.339,0	1,9
Kaffeesteuer	1.036,6	0,1
Alkoholsteuer	2.132,7	0,3
Alkopopsteuer	2,5	0,0
Schaumweinsteuer	377,7	0,0
Zwischenerzeugnissteuer	17,5	0,0
Energiesteuer	40.881,6	5,3

96 Siehe ausführlich Kapitel II.11.

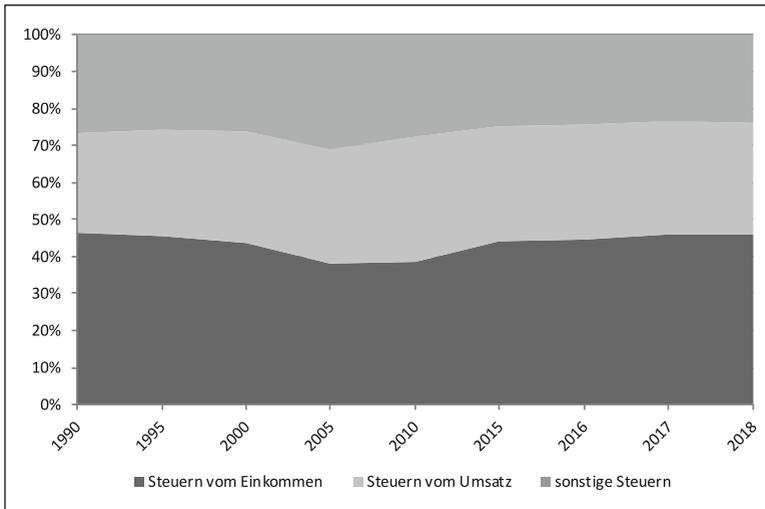
Steuerart	Aufkommen in 2018 Mio. Euro	Anteil in Prozent
Stromsteuer	6.858,0	0,9
Kraftfahrzeugsteuer	9.047,0	1,2
Luftverkehrssteuer	1.186,8	0,2
Kernbrennstoffsteuer	-0,4	0,0
Solidaritätszuschlag	18.926,7	2,5
Landessteuern	24.050,5	3,1
Vermögensteuer	-0,1	0,0
Erbschaftsteuer	6.813,1	0,9
Grunderwerbsteuer	14.083,0	1,8
Rennwett- und Lotteriesteuer	1.894,0	0,2
dar.: Lotteriesteuer	1.503,2	0,2
Feuerschutzsteuer	467,1	0,1
Biersteuer	655,3	0,1
Spielbankabgabe	138,0	0,0
Gemeindesteuern	71.765,5	9,3
Grundsteuer A (Land- und Forstwirtschaft)	405,4	0,1
Grundsteuer B (sonstige Grundstücke)	13.797,3	1,8
Gewerbesteuer	55.852,4	7,2
Sonstige Steuern	1.710,3	0,2

Quelle: Statistisches Bundesamt (2019a), S. 10 und eigene Berechnungen. Einnahmen aus Zöllen sind nicht berücksichtigt. Abweichungen durch Rundung. * Kassenstatistisch wird nur das Aufkommen der Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge ausgewiesen. Hinzuzurechnen ist noch das Aufkommen der Abgeltungsteuer aus der Dividendenbesteuerung, das getrennt unter der Position „nicht veranlagte Steuern vom Ertrag“ verbucht wird.

Der Anteil der Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen hat sich im Lauf der Zeit stark verändert (siehe *Abbildung 1.1*). Das gilt vor allem für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer. 2010 betrug der Anteil der Einkommensteuer 38,5 Prozent und verringerte sich damit gegenüber dem Jahr 2000 um 5 Prozentpunkte und gegenüber dem Jahr 1990 um rund 8 Prozentpunkte. Dies ist vor allem auf die damaligen Tarifsenkungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zurückzuführen. Wegen der seit 2010 nur unzureichenden Anpassung des Einkommensteuertarifs ist der Anteil der Einkommensteuern im Jahr 2018 wieder auf knapp

46 Prozent gestiegen und befindet sich damit beinahe wieder auf dem Niveau des Jahres 1990. Hierzu gegenläufig erhöhte sich aufgrund von Regelsteuersatzerhöhungen⁹⁷ der Anteil der Umsatzsteuer am Gesamtsteueraufkommen zunächst von 26,8 Prozent (1990) auf 33,9 Prozent (2010). Seitdem nimmt jedoch der Anteil der Umsatzsteuer am Gesamtaufkommen durch den starken Anstieg der Einkommensteuerbelastung wieder ab.

Abbildung 1.1: Anteil einzelner Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen



Quelle: BMF und eigene Berechnungen.

Die Steuereinnahmen sind zuletzt auf allen staatlichen Ebenen stark angestiegen. Das Gesamtsteueraufkommen hat sich von 531 Milliarden Euro (2010) auf 771 Milliarden Euro (2018) erhöht. In diesem Zuge ist die Steuerquote⁹⁸ von 21,4 Prozent auf

⁹⁷ Zu nennen ist insbesondere die Erhöhung des regulären Umsatzsteuersatzes von 16 auf 19 Prozent zum 01.01.2006.

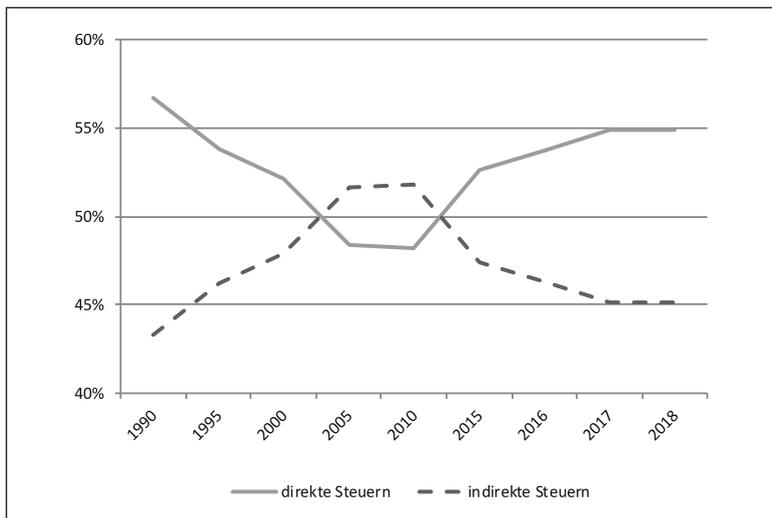
⁹⁸ Die Steuerquote ergibt sich aus der Relation der gesamtstaatlichen Steuereinnahmen zum Bruttoinlandsprodukt in der Abgrenzung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen.

23,7 Prozent gestiegen und hat damit den höchsten Stand seit der deutschen Wiedervereinigung erreicht. Für die nächsten Jahre prognostiziert die aktuelle Steuerschätzung einen weiteren Anstieg des Steueraufkommens. Es wird damit gerechnet, dass Bund, Länder und Gemeinden im Jahr 2023 rund 908 Milliarden Euro Steuern einnehmen werden.⁹⁹

1.4 Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern

Der Anteil der direkten Steuern am Gesamtsteueraufkommen beträgt derzeit rund 55 Prozent, der Anteil der indirekten Steuern liegt bei etwa 45 Prozent. Das Verhältnis von direkten und indirekten Steuern ist im Zeitablauf erheblichen Schwankungen unterworfen (siehe *Abbildung 1.2*).

Abbildung 1.2: Anteil der direkten und indirekten Steuern am Gesamtsteueraufkommen



Quelle: BMF Monatsbericht, September 2018, S. 78.

⁹⁹ Stand: Steuerschätzung Mai 2019.

Der Verlauf der beiden Kurven ist neben den bereits erwähnten Steuerrechtsänderungen auch stark von der Wirtschaftsentwicklung geprägt. Während der Anteil der direkten Steuern im Konjunkturaufschwung zunimmt und im Abschwung sinkt, gilt dies für den Anteil der indirekten Steuern tendenziell nicht. Der starke Aufkommenszuwachs der direkten Steuern in Aufschwungsphasen ist vor allem auf den progressiven Tarif der Einkommensteuer zurückzuführen, der zusätzliche Einkommen und Gewinne mit steigenden Steuersätzen belastet. In Rezessionen führen die sinkenden Einkommen und Gewinne durch niedrigere Grenzsteuersätze zu einem Rückgang des Steueraufkommens. Indirekte Steuern, wie die Umsatzsteuer, haben hingegen einen proportionalen Tarif mit einem oder mehreren konstant bleibenden Steuersätzen und weisen deshalb ein stabileres Steueraufkommen über den Konjunkturzyklus hinweg auf.¹⁰⁰ Dieser Zusammenhang zwischen dem Aufkommen einzelner Steuerarten und der wirtschaftlichen Entwicklung wird als Aufkommenselastizität bezeichnet.¹⁰¹

Das Verhältnis von direkten und indirekten Steuern ist auch bedeutsam für die Einnahmestruktur von Bund, Ländern und Gemeinden. Bei den Gemeinden lag der Anteil der direkten Steuern im Jahr 2018 bei etwa 85 Prozent des gesamten Steueraufkommens. Bei Bund und Ländern machte der Anteil der direkten Steuern hingegen nur 45 Prozent bzw. 55 Prozent aus. Daraus folgt, dass die Steuereinnahmen der Kommunen konjunkturrempfindlicher reagieren als bei Bund und Ländern. Die Politik bemüht sich seit Jahrzehnten eher erfolglos, die Schwankungen des kommunalen Steueraufkommens zu reduzieren. Zuletzt scheiterte 2011 in der Gemeindefinanzkommission der Vorschlag, die Gewerbe-

100 Zudem schwanken die Konsumausgaben auch aufgrund der sozialen Sicherungssysteme in der Regel weniger stark als die steuerpflichtigen Einkommen.

101 Die Aufkommenselastizität gibt an, wie stark das Aufkommen einer Steuerart steigt, wenn das Bruttoinlandsprodukt um 1 Prozent wächst. Während die Lohnsteuer eine Aufkommenselastizität von 1,8–1,9 aufweist, beträgt der Wert für die Umsatzsteuer ungefähr 1. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2011), Tz. 353; *Pätzold/Baade* (2012), S. 139.

steuer durch ein kommunales Zuschlagsrecht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer zu ersetzen.¹⁰²

Ein ausgewogenes Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern erscheint grundsätzlich sachgerecht. Unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit sind die direkten Steuern vom Einkommen zwar den indirekten Steuern überlegen, weil sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerzahler besser erfassen können. Insoweit ist ihnen prinzipiell der höchste Rang in einem Steuersystem zu gewähren. Als bedeutendste indirekte Steuer zielt die allgemeine Umsatzsteuer jedoch auf die Belastung desselben Einkommens ab, weil letztlich jedes Einkommen irgendwann konsumiert wird. Da sie nicht auf die Erzielung, sondern auf die Verwendung des Einkommens erhoben wird, kann die Umsatzsteuer durchaus bestimmte Einkommensteile erfassen, die von der Einkommensteuer verschont oder nicht erfasst werden.¹⁰³

Eine allgemeine Umsatzsteuer kann daher die Steuern vom Einkommen im Hinblick auf eine umfassende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sachgerecht ergänzen. Zudem wirkt sie mit einem grundsätzlich proportionalen Tarif der relativ scharfen Progression des Einkommensteuertarifs entgegen und mildert bestehende Umverteilungseffekte ab. Schließlich wird die allgemeine Umsatzsteuer hinsichtlich der ökonomischen Effizienz für weniger schädlich als die Steuern vom Einkommen gehalten.¹⁰⁴ Insgesamt sollte also ein ausgewogenes Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern angestrebt werden.¹⁰⁵

102 Vgl. *BMF* (2011).

103 Vgl. *Tipke* (2003), S. 986 ff. und Kapitel II.8.

104 Vgl. *Scherf* (2011), S. 356: „Unter Effizienzgesichtspunkten hat die Umsatzsteuer dagegen einige Vorteile zu verbuchen. Sie verursacht relativ zum Aufkommen geringe administrative Kosten. Auch die Zusatzlasten, die aus Veränderungen der relativen Preise resultieren, dürften sich in Grenzen halten.“

105 Vgl. auch *Neumark* (1970), S. 393; *Haller* (1981), S. 355.

2 Einkommensteuer

2.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

2.1.1 Historische Entwicklung

Der Ursprung der Einkommensteuer war der Krieg Großbritanniens gegen Napoleon. Die britische *income tax* wurde 1799 eingeführt und sollte zunächst als befristete Sonderabgabe den hohen Finanzierungsbedarf der Kriegsführung decken, entwickelte sich aber in kurzer Frist zur bedeutendsten Einnahmequelle des Staates.

Auch die Anfänge der Einkommensbesteuerung in Deutschland gehen auf die Finanznot infolge der Napoleonischen Kriege zurück. Unter dem Einfluss von *Karl Freiherr vom Stein* wurde 1808 in Preußen eine progressive Steuer auf das Gesamteinkommen eingeführt, die auch eine Selbstdeklaration, also die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung, vorsah.¹⁰⁶ Im Laufe des 19. Jahrhunderts folgten zahlreiche deutsche Königreiche dem preußischen Beispiel und besteuerten ebenfalls – in unterschiedlicher Ausprägung – das Einkommen ihrer Bürger.¹⁰⁷

Der Durchbruch zur modernen Einkommensteuer erfolgte mit dem preußischen Einkommensteuergesetz von 1891, das ein zentraler Bestandteil der Steuerreform unter Finanzminister Johannes von *Miquel* war.¹⁰⁸ Die Reform *Miquels* setzte die Idee der progressiven Gesamteinkommensteuer und das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch und legte damit das Fundament der heutigen Einkommensteuer. Der

106 Im Jahr 1814 – nach dem Sieg gegen Napoleon – schaffte Preußen die Einkommensteuer allerdings wieder ab, weil u. a. der Steuerwiderstand sehr hoch war. Große Teile der Bevölkerung setzten sich insbesondere gegen die bisher unbekannte Selbstdeklaration zu Wehr.

107 Dazu zählten Württemberg (ab 1820), Sachsen (ab 1834), Bayern (1848), Hessen (1869) und Baden (1884).

108 Vgl. *Ullmann* (2013), S. 6.

damalige Tarif reichte von 0,67 bis 4 Prozent. Unter Einbeziehung der variablen Kommunalzuschläge lag die Spitzenbelastung bei etwa 12 Prozent.

Eine neue Qualität und Belastungsintensität erlangte die Einkommensteuer im Jahr 1920 durch die Finanzreform *Matthias Erzbergers*. Zum einen trat an die Stelle von 27 Landeseinkommensteuern erstmals eine einheitliche Reichseinkommensteuer. Zum anderen wurde der Tarif auf 10 bis 60 Prozent angehoben, um die Lasten des verlorenen Ersten Weltkriegs finanzieren zu können. Weitere grundlegende Reformen folgten bereits in den darauffolgenden Jahren: 1925 wurden die Einkunftsarten des heutigen § 2 Einkommensteuergesetz (EStG) entwickelt, und 1934 erhielt das Einkommensteuergesetz seine formale Struktur, die im Kern bis heute erhalten geblieben ist. Die Zeit der großen, konzeptionellen Steuerreformen kam damit zum Abschluss.

Im Bonner Grundgesetz von 1949 wurde zunächst festgelegt, dass das Aufkommen aus der Einkommensteuer grundsätzlich den Ländern zusteht, der Bund jedoch daran zu beteiligen ist. Im Zuge der Finanzreform von 1969 wandelte sich die Einkommensteuer dann zur ergiebigsten Gemeinschaftsteuer, deren Aufkommen im großen Steuerverbund zwischen Bund, Ländern und Kommunen verteilt wird.¹⁰⁹

2.1.2 Skizze des geltenden Rechts

Die Einkommensteuer belastet das von natürlichen Personen erzielte verfügbare Einkommen. Das Steuersubjekt ist entweder eine Einzelperson oder ein Mitunternehmer an einer Personengesellschaft. Die Einkommensteuer erfasst die Leistungsfähigkeit, die durch den Zufluss von Einkommen entsteht, und berücksichtigt die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen

¹⁰⁹ Vgl. zur Historie *Hey* (2013c), Rz. 5 ff.; *BMF* (2012b), S. 58 f.

sowie die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Daher ist die Einkommensteuer steuersystematisch besonders geeignet, dem Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit, also einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, zu entsprechen.¹¹⁰

Gemäß § 1 EStG ist zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu unterscheiden. Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Bei ihnen unterliegt das auf der gesamten Welt erzielte Einkommen der Besteuerung. Sind die genannten Voraussetzungen nicht vorhanden, werden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur die inländischen Einkünfte im Sinne von § 49 EStG besteuert.

Was als steuerpflichtiges Einkommen anzusehen ist, wird zunächst durch den Einkünftekatalog im § 2 EStG bestimmt. Demnach unterliegen Einkünfte der Einkommensteuer, wenn sie sich einer der folgenden sieben Einkunftsarten zuordnen lassen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Sonstige in § 22 EStG genannte Einkünfte¹¹¹

¹¹⁰ Vgl. *Tipke* (2003), S. 614; *Hey* (2013a), Rz. 40.

¹¹¹ Bspw. Einkünfte aus einer Rente der gesetzlichen Rentenversicherung oder Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Tabelle 2.1: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb
+ Einkünfte aus selbständiger Arbeit
+ Einkünfte aus nicht selbständige Arbeit
+ Einkünfte aus Kapitalvermögen
+ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
+ <u>Sonstige in § 22 EStG genannte Einkünfte</u>
Summe der Einkünfte
- Altersentlastungsbetrag
- Abzug für Land- und Forstwirte
- <u>Entlastungsbetrag für Alleinerziehende</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte
- Verlustabzug nach § 10 d EStG
- Sonderausgaben
- <u>außergewöhnliche Belastungen</u>
Einkommen
- Freibeträge für Kinder
- <u>sonstige Abzugsbeträge (Härteausgleich)</u>
zu versteuerndes Einkommen

Eigene Darstellung (vereinfachtes Schema gem. § 2 EStG).

Die zu besteuerten Einkünfte sind in § 2 Abs. 2 EStG definiert. Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ist das der Gewinn. Bei den restlichen Einkunftsarten wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten belastet. Insofern ist im deutschen Einkommensteuergesetz grundsätzlich das *objektive Nettoprinzip*¹¹² verwirklicht.

¹¹² Gemäß dem *objektiven Nettoprinzip* sind alle Aufwendungen zur Einkommenserzielung von den Bruttoeinkünften abzuziehen. Vom objektiven ist das subjektive Nettoprinzip zu unterscheiden. Gemäß dem *subjektiven Nettoprinzip* werden die persönlichen bzw. familiären Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt. So schmälern beispielsweise unvermeidbare Aufwendungen zur Sicherung der Existenz der Familie die steuerliche Bemessungsgrundlage.

In *Tabelle 2.1* ist die Ermittlung des *zu versteuernden Einkommens* dargestellt. Die *Summe der Einkünfte* resultiert aus der Addition der sieben Einkunftsarten. Hiervon können verschiedene Posten abgezogen werden. Neben einem eventuellen Verlustabzug sind dies unter anderem Sonderausgaben¹¹³, außergewöhnliche Belastungen¹¹⁴ und ggf. Kinderfreibeträge. Nach Abzug dieser Posten gelangt man zum *zu versteuernden Einkommen*. Auf diese Bemessungsgrundlage wird der progressiv ausgestaltete Einkommensteuertarif – entweder als Grundtarif für Ledige oder als Splittingtarif für Verheiratete – angewandt.¹¹⁵

Die Einkommensteuer tritt in verschiedenen Erhebungsformen auf. Zu unterscheiden sind die Lohnsteuer auf Arbeitseinkünfte, die Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte und die veranlagte Einkommensteuer. Bei Lohnsteuer und Abgeltungsteuer erfolgt grundsätzlich ein Steuerabzug an der Quelle, während bei der veranlagten Einkommensteuer eine Steuererklärung abzugeben ist.

Die Einkommensteuer ist die ergiebigste Steuerart in Deutschland. 2018 betrug das Aufkommen aus Lohnsteuer, Abgeltungsteuer¹¹⁶ und veranlagter Einkommensteuer rund 298,7 Milliarden Euro, was einem Anteil von 38,7 Prozent am Gesamtsteueraufkommen entspricht. Die Einkommensteuer ist eine Gemeinschaftsteuer, an deren Aufkommen alle Gebietskörperschaften beteiligt werden.¹¹⁷

113 Zu den Sonderausgaben zählen bspw. Vorsorgeaufwendungen wie die Beiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungen, die innerhalb bestimmter Höchstbeträge abziehbar sind.

114 Außergewöhnliche Belastungen sind Aufwendungen, die zwangsläufig entstehen (z. B. Krankheitskosten). Diese sind abziehbar, wenn sie die zumutbare Belastung übersteigen. Vgl. § 33 EStG.

115 Zum Tarif siehe ausführlich Kapitel II.2.2.

116 Einschließlich der Einnahmen aus der Besteuerung von Dividenden, die kassentechnisch bei den „nicht veranlagten Steuern vom Ertrag“ ausgewiesen werden.

117 Siehe Kapitel I.1.2.

2.2 Kernprobleme der Einkommensteuer

2.2.1 Der Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Tarif

Unter den Besteuerungsgrundsätzen nimmt der Grundsatz der Steuergerechtigkeit den herausragenden Platz ein.¹¹⁸ Dies gilt ganz besonders für die Einkommensbesteuerung. Nach vorherrschender Ansicht wird der Steuergerechtigkeit am besten entsprochen, wenn die Steuerzahler gemäß ihrer Leistungsfähigkeit besteuert werden.

Eine gerechte Einkommensbesteuerung erfordert zunächst eine Bemessungsgrundlage, mit der das für die Steuerzahlung verfügbare Einkommen erfasst wird.¹¹⁹ Denn nur bei solchen Einkommensanteilen, die dem Steuerzahler zur eigenen und freien Verfügung bleiben, kann steuerliche Leistungsfähigkeit vorausgesetzt werden. Funktion der *Bemessungsgrundlage* ist es demnach, die steuerliche Leistungsfähigkeit zu messen (Messfunktion). Gesetzestechnisch verlangt dies einen exakt zu definierenden Einkommensbegriff, der die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerzahlers möglichst zutreffend wiedergibt.

Von zentraler Bedeutung für die Belastung der Steuerzahler ist dabei der *Tarif*. Ein Kernproblem, das damit verbunden ist, sind die sogenannten heimlichen Steuererhöhungen. Mit dem Tarif bestimmt der Gesetzgeber, wie hoch die Steuerlast je nach Umfang der Bemessungsgrundlage sein soll. Der Tarif hat somit die Aufgabe, die Höhe der Belastung festzulegen (Belastungsfunktion). Mit anderen Worten: Mit der Bemessungsgrundlage „Einkommen“ wird für jeden einzelnen Steuerzahler in den Tarif gegangen, wonach der Tarif die auf die Bemessungsgrundlage ent-

118 Siehe bereits Kapitel I.2.2.1.

119 Zu den nachfolgenden Ausführungen siehe bereits *KBI* (1994), S. 18 f.; *KBI* (1996).

fallende Steuer angibt. Eine gerechte Einkommensbesteuerung setzt also zweierlei voraus:

- eine möglichst zutreffende, unmanipulierte Bemessungsgrundlage gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip und
- einen als gerecht empfundenen Einkommensteuertarif.¹²⁰

Diese beiden Voraussetzungen einer gerechten Einkommensbesteuerung unterscheiden sich hinsichtlich ihres Wesens in einem maßgeblichen Punkt: Während die Bemessungsgrundlage „Einkommen“ rechtsdogmatisch und finanzwissenschaftlich bestimmbar ist, ist der Tarif vor allem Ausdruck der politisch gewollten Steuerlastverteilung und somit Ausdruck einer bestimmten Gesellschaftspolitik.¹²¹

Zur rechtsdogmatischen Bestimmung der Bemessungsgrundlage liegen eine Reihe detaillierter Studien vor.¹²² In die steuerpolitische Diskussion flossen konkrete diesbezügliche Reformentwürfe vor allem in den Jahren 2003 und 2004 ein, wobei alle der Leitlinie „niedrigere Steuersätze – weniger Ausnahmen“ folgten. Möglich-

120 Lang führt dazu aus: „Die richtige Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit ist wesentliche Voraussetzung für die Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerlast, die durch den Steuertarif getroffen wird. Der Steuertarif teilt dem Bürger die Steuerlast abhängig von der Höhe des zu versteuernden Einkommens zu. Diese Zuteilung wird verfälscht, wenn und soweit die Bemessungsgrundlage Faktoren steuerlicher Leistungsfähigkeit nicht oder realitätsfremd berücksichtigt oder wenn Sozialzwecknormen (z. B. Sonderabschreibungen) das Maß, das für alle Bürger gleich geeicht sein sollte, interventionistisch verändern.“ Lang (2010b), Rz. 57.

121 Siehe auch Lang (2010b), Rz. 1.

122 Besondere Beachtung fand in jüngerer Zeit P. Kirchhof, der im Jahr 2001 (zusammen mit K. Althoefer, H. W. Arndt, P. Bareis, G. Eckmann, R. Freudenberger, M. Hahne-mann, D. Kopie, F. Lang, J. Lückhardt, E. Schutter) den „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“ vorlegte. Zur Weiterentwicklung dieses Entwurfs siehe Kirchhof (2011). Dort wird (S. 366 ff. m. w. N.) das Einkommen ausführlich behandelt. Zu einem schon wesentlich früher vorgelegten breiten Reformentwurf siehe Lang (1993). Auch darin wird die Bemessungsgrundlage „zu versteuerndes Einkommen“ (S. 152 ff.) detailliert untersucht und dargelegt. Schließlich wurde jüngst ein aktuelles Konzept zur Reform der Ertragsteuern von der *Stiftung Marktwirtschaft* vorgelegt, das sich auch ausführlich mit der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auseinandersetzt (siehe Lang/Eilfort (2013)).

keiten zur Bereinigung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sind dabei umfassend und detailliert diskutiert worden.¹²³ Die Vorschläge des Instituts werden daher nachfolgend nur kurz skizziert. Im Anschluss wird vertieft auf wesentliche Aspekte der Tarifgestaltung und damit verbundene Fragen und Probleme eingegangen.

2.2.2 Änderungen der Bemessungsgrundlage

Bei einer Reform der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage sollten vor allem die Grundsätze der Steuergerechtigkeit und Steuereinfachheit im Vordergrund stehen. Die *Steuergerechtigkeit* wird durch eine Bemessungsgrundlage, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt, verwirklicht. Der konkrete Maßstab für eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist dasjenige Einkommen des Steuerzahlers, das ihm zur eigenen und freien Verfügung steht. Deshalb sind alle zwangsläufigen Aufwendungen, die das verfügbare Einkommen mindern, von der Besteuerung freizustellen, weil sie eben als nichtdisponible Einkommensbestandteile keine steuerliche Leistungsfähigkeit begründen. Dazu gehören insbesondere die zwangsläufigen Aufwendungen zur Einkommenserzielung (Betriebsausgaben und Werbungskosten), für die Existenzsicherung, für die Vorsorge, für außergewöhnliche Belastungen und für gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen.

Die *Steuereinfachheit* kann vor allem durch die Abschaffung entbehrlicher Regelungen sowie Pauschalierungs- und Freibetragsregelungen erreicht werden. Da es sich bei Pauschal- und Freibeträgen um nominale Beträge handelt, werden sie im Zeitablauf durch den allgemeinen Preisniveauanstieg schrittweise entwertet. Analog zur regelmäßigen Anpassung der Eckwerte des Einkommensteuertarifs¹²⁴ sollten auch die maßgeblichen Pauschal-

123 Siehe ausführlich *KBI* (1996); *KBI* (2004).

124 Siehe Kapitel II.2.2.6.

und Freibeträge im Einkommensteuerrecht in regelmäßigen Abständen erhöht werden.

Werbungskosten/Betriebsausgaben

Während Aufwendungen zur Einkommenserzielung bei den Arbeitnehmern bzw. Überschussermittlern als Werbungskosten bezeichnet werden, werden sie bei Unternehmern bzw. Gewinnermittlern als Betriebsausgaben definiert.¹²⁵ In § 4 Abs. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) ist eine Vielzahl von Abzugsverboten von Betriebsausgaben genannt. Das Hauptaugenmerk in diesem Bereich sollte auf der Vereinfachung des geltenden Rechts liegen.¹²⁶ Zentrale Vorschrift für den Werbungskostenabzug ist hingegen § 9 EStG, der eine Legaldefinition der Werbungskosten und eine Generalklausel zur Berücksichtigung von Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte enthält. An dieser Generalklausel wie an der Legaldefinition sollte weiterhin festgehalten werden, weil beide allgemein bekannt sowie verständlich und knapp formuliert sind. Daran anschließend sollten weiterhin die wichtigsten Arten von Werbungskosten genannt werden. Eine solche „Positivliste“ dürfte dazu beitragen, dass sich die Steuerzahler leichter informieren können und entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit besteuert werden.¹²⁷

Die Geltendmachung von Werbungskosten sollte mithilfe von Pauschalierungen und Typisierungen vereinfacht werden. Hierzu sollte zunächst der *Pauschbetrag für Werbungskosten* für Arbeitnehmer bzw. Überschussermittler von derzeit 1.000 Euro¹²⁸ angemessen angehoben werden. Der (Vereinfachungs-)Zweck des Pauschbetrags ist es, die meisten Arbeitnehmer vom aufwendigen Einzelnachweis höherer Werbungskosten zu verschonen. Der

125 Siehe § 4 Abs. 4 EStG.

126 Vgl. *KBl* (1996), S. 81.

127 Siehe *KBl* (1996), S. 178 ff.

128 Siehe § 9a Nr. 1a EStG.

Pauschbetrag ist in den letzten 24 Jahren nahezu konstant geblieben. Im Jahr 1990 lag er bei umgerechnet 1.023 Euro (= 2.000 DM) und in den Jahren 2002 und 2003 bei 1.044 Euro, bevor er auf 920 Euro reduziert wurde. Erst zum 1. Januar 2011 wurde er auf 1.000 Euro angehoben.¹²⁹ Es ist offensichtlich, dass die Werbungskosten in diesem Zeitraum inflationsbedingt gestiegen sind. Daher wäre es sachgerecht, den Pauschbetrag auf mindestens 1.500 Euro zu erhöhen. Steuerzahler mit Aufwendungen, die über diesen Pauschbetrag hinausgehen, sollen ihre Werbungskosten per Einzelnachweis geltend machen können. Bei einigen abzugsfähigen Aufwendungen gibt es Verbesserungsbedarf, der im Folgenden erläutert wird.

Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sollte aus Vereinfachungsgründen weiterhin eine *Entfernungspauschale* gewährt werden.¹³⁰ Aufgrund gestiegener Mobilitätskosten sollte sie von derzeit 30 Cent/km auf 40 Cent/km erhöht werden.

Bei *Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs* muss der Steuerzahler bisher bei dessen Nutzung für die Fahrten zur Arbeit 0,03 Prozent des Listenpreises je Entfernungskilometer als monatliche Einnahmen deklarieren.¹³¹ Auf der anderen Seite kann der Steuerzahler eine Entfernungspauschale von 30 Cent/km als Werbungskosten abziehen. Durch diese Regelungen ergibt sich für den Steuerzahler ein doppelter Aufwand, weil für die Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf der einen Seite die Einkünfte erhöht werden, um auf der anderen Seite durch den Werbungskostenabzug wieder gesenkt zu werden. Dieser doppelte Aufwand würde entfallen, wenn auf die Zuschlagsregelung in Höhe von 0,03 Prozent

129 Vgl. *BMF* (2012e).

130 Siehe § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

131 Siehe § 8 Abs. 2 S. 3 EStG.

des Listenpreises je Entfernungskilometer bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort mit betrieblichen Kraftfahrzeugen bei gleichzeitiger Streichung des entsprechenden Werbungskostenabzugs verzichtet würde.

Aufwendungen für ein *häusliches Arbeitszimmer* werden zurzeit bis zu einem Betrag in Höhe von 1.250 Euro als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.¹³² Der Nachweis über die Höhe dieser Aufwendungen ist aufwendig, zeitraubend und insbesondere bei einem Raum in der eigenen Wohnung meist kompliziert. Würde statt des Höchstbetrags eine abgeltende Pauschale angesetzt, könnte der aufwendige Einzelnachweis der Kosten entfallen. Die Höhe einer angemessenen Pauschale könnte sich an den durchschnittlichen Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer orientieren. Sie sollte nicht niedriger als die bestehende Höchstgrenze von 1.250 Euro gewählt werden, weil sonst unter Umständen zu viele Steuerzahler gegenüber der geltenden Regelung schlechter gestellt würden.

Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, können bis zu einem Wert von 35 Euro als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.¹³³ Allerdings muss gleichzeitig nach geltender Rechtslage der beschenkte Geschäftspartner die Vorteile, die ihm aus dem geringfügigen Geschenk zufließen, als geldwerten Vorteil bzw. als Betriebseinnahme der Einkommensteuer unterwerfen. Um den tatsächlichen Wert des Geschenks und damit auch die Höhe des zu versteuernden Vorteils zu ermitteln, muss der Schenkende dem Empfänger mitteilen, welchen Wert das Geschenk hat. Alternativ kann der Schenkende das Geschenk nach § 37b EStG pauschal versteuern. Es widerspricht dem Zweck einer Geste der Aufmerksamkeit im

132 Siehe § 9 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG.

133 Siehe § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.

Geschäftsverkehr, dem Beschenkten entweder mitzuteilen, dass er das Geschenk noch versteuern müsste bzw. mitzuteilen, dass eine Pauschalbesteuerung bereits vorgenommen wurde. Darüber hinaus ist die in der Verwaltungspraxis gewährte „Nichtaufgriffsgrenze“ bei Geschenken unter 10 Euro unglücklich, da der Betrag von den für den Betriebsausgabenabzug zulässigen 35 Euro abweicht. Eine Anhebung der „Nichtaufgriffsgrenze“ auf 35 Euro würde den Umgang mit Geschenken im Geschäftsverkehr deutlich vereinfachen. Korrespondierend zu § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG sollte deshalb eine entsprechende Steuerbefreiungsvorschrift für Geschenke in § 3 EStG ergänzt werden.

Der Abzug von *Schuldzinsen* als Betriebsausgaben ist untersagt, sofern sogenannte Überentnahmen¹³⁴ getätigt werden.¹³⁵ Die Regelung soll eine missbräuchliche Absetzung privat verursachter Schuldzinsen vermeiden, greift dabei jedoch massiv in unternehmerische Dispositionen ein. Das Verbot des Abzugs von Schuldzinsen bei sogenannten Überentnahmen ist kompliziert und streitanfällig, was anhängige Verfahren beim *Bundesfinanzhof* belegen. Um zumindest die kleinen und mittleren Betriebe von der komplizierten Regelung zu befreien, wäre zu erwägen, den geltenden Freibetrag in Höhe von 2.050 Euro anzuheben.

Fallen bei Gebäuden *Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen* im Zeitraum von 3 Jahren nach der Anschaffung an und übersteigen sie 15 Prozent der Gebäudeanschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer), so gelten sie als Herstellungskosten.¹³⁶ In der Folge werden sie der langfristigen Gebäudeabschreibung hinzugerechnet. Die niedrige Schwelle sorgt regelmäßig für Rechtsstreitigkeiten. Der Steuerzahler muss gegebenenfalls aufwendig

134 Überentnahmen sind private Entnahmen, die die Summe aus Gewinn und Einlagen des betreffenden Wirtschaftsjahrs übersteigen.

135 Siehe § 4 Abs. 4a EStG.

136 Siehe § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Ausgenommen sind Erhaltungsaufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen.

nachweisen, dass keine abzuschreibenden anschaffungsnahen Herstellungskosten vorlagen, sondern Aufwendungen für Erhaltungs- und Erweiterungsarbeiten, die sofort als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden können. Durch eine Anhebung der Schwelle auf ein höheres Niveau, beispielsweise auf 20 Prozent der Gebäudeanschaffungskosten, würden in vielen Fällen die Abgrenzungsschwierigkeiten entfallen.

Kosten für sogenannte *geringwertige Wirtschaftsgüter* dürfen im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn sie den Wert von 800 Euro nicht übersteigen.¹³⁷ Vor 2018 lag dieser Wert jedoch für mehr als 50 Jahre bei umgerechnet 410 Euro.¹³⁸ Die erfolgte Erhöhung ist daher ein wichtiger erster Schritt. Sinnvoll wäre es jedoch, den Betrag künftig auf mindestens 1.000 Euro pro Wirtschaftsgut anzuheben. Das Wahlrecht für sogenannte Pool-Abschreibungen für Wirtschaftsgüter im Wert zwischen 150 und 1.000 Euro könnte dann im Gegenzug entfallen.¹³⁹ Die Möglichkeit, geringwertige Wirtschaftsgüter bereits im ersten Jahr voll abzuschreiben, entbindet die Steuerzahler von der Aufzeichnungspflicht und trägt damit zur Vereinfachung bei.

Während allgemein für Sachbezüge eine monatliche Freigrenze in Höhe von derzeit 44 Euro gilt, werden *selbst hergestellte oder selbst vertriebene Wirtschaftsgüter* in Höhe von 1.080 Euro im Jahr steuerfrei gestellt.¹⁴⁰ Diese Differenzierung ist schwer nachvollziehbar, streitanfällig und aufwendig. Ein einheitlicher Jahreshöchstbetrag, der – unabhängig von der Art der Leistung – die geltenden beiden Beträge ersetzt, würde den Aufwand deutlich beschränken und zur Vereinfachung beitragen.

137 Siehe § 6 Abs. 2 EStG.

138 Vgl. *Kulosa* (2013), Rz. 600.

139 Siehe § 6 Abs. 2 und 2a EStG.

140 Siehe § 8 Abs. 2 und 3 EStG.

Sonderausgaben

Die geltenden Regelungen zu den Sonderausgaben sind in den §§ 10 bis 10g EStG fixiert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert Abzugsmöglichkeiten für solche Sonderausgaben, die zwangsläufig sind und das verfügbare Einkommen mindern. Nach Ansicht des Instituts besteht neben dem Abbau bestimmter Sonderausgaben¹⁴¹ vor allem bei den Vorsorgeaufwendungen und den Steuerberatungskosten Änderungsbedarf.

Bei den Sonderausgaben sind allen voran die *Vorsorgeaufwendungen*¹⁴² zu nennen. Die meisten Bürger werden dem gesetzlichen Zwang unterworfen, Vorsorgeaufwendungen in Form von Beiträgen an die gesetzliche Sozialversicherung zu erbringen.¹⁴³ Aber auch für die anderen Bürger besteht ein faktischer Zwang, in ähnlicher Weise Vorsorge zu treffen. Seit 2010 dürfen die Beiträge zur *Krankenversicherung* in dem Umfang als Sonderausgaben angesetzt werden, indem sie den gesetzlichen Leistungen der Pflichtversicherung bzw. dem sogenannten Basiskrankenversicherungsschutz der privaten Krankenversicherung entsprechen. Die Beiträge zur *Pflegeversicherung* dürfen hingegen in voller tatsächlich geleisteter Höhe angesetzt werden. Vorausgegangen ist eine Entscheidung des BVerfG, das vorgegeben hat, dass der existenznotwendige Vorsorgeaufwand für die Kranken- und Pflegeversicherung von der Einkommensteuer zu verschonen ist.¹⁴⁴

Beiträge zu anderen Versicherungen, wie z. B. der Arbeitslosen-, Unfall- oder Haftpflichtversicherung, dürfen jedoch nur bis zu einem Höchstbetrag von 2.800 Euro bzw. 1.900 Euro berücksichtigt werden, soweit diese Höchstbeträge nicht schon durch

141 Siehe S. 47.

142 Siehe § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG.

143 Hierunter fallen Beiträge zur gesetzlichen Renten-, Kranken-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung.

144 Siehe BVerfG, 2 BvL 1/106 vom 14.03.2008.

den Abzug der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge ausgeschöpft sind.¹⁴⁵ Dies bedeutet, dass Steuerzahler mit geleisteten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen von über 2.800 Euro bzw. 1.900 Euro keine weiteren Aufwendungen für andere Versicherungen absetzen dürfen. Doch zumindest die Beiträge zur *Arbeitslosenversicherung* sind offensichtlich zwangsläufige Aufwendungen, die das verfügbare Einkommen mindern. Daher ist es erforderlich, auch einen Sonderausgabenabzug für Arbeitslosenversicherungsbeiträge in voller tatsächlich geleisteter Höhe zuzulassen.¹⁴⁶

Der Sonderausgabenabzug von *Steuerberatungskosten* ist zum Jahr 2006 aus fiskalischen Gründen abgeschafft worden.¹⁴⁷ Steuerberatungskosten sollten jedoch wieder als Sonderausgaben geltend gemacht werden dürfen. Dies ergibt sich schon allein aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Bei Steuerberatungskosten handelt es sich nämlich insoweit um zwangsläufige Aufwendungen, die das verfügbare Einkommen mindern, als der durchschnittliche Steuerzahler aufgrund der komplexen steuerlichen Normen kaum in der Lage ist, seine Steuerpflicht vorschriftsmäßig wahrzunehmen, ohne auf fachkundige Hilfe zurückzugreifen.¹⁴⁸ Der Sonderausgabenabzug von Steuerberatungskosten würde zudem zur Steuervereinfachung beitragen. Für den Steuerzahler bedeutet der Rückgriff auf externen Sachverstand eine spürbare Entlastung und auch die Finanzverwaltung profitiert von einer ordnungsgemäß und vollständig ausgefüllten Steuererklärung.

Außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen sind zwangsläufige Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann und die

145 Siehe § 10 Abs. 4 EStG.

146 Vgl. *KBI* (2009b), S. 17 f.

147 Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2005), S. 1.

148 Vgl. *KBI* (1996), S. 97 f.; *Hey* (2013a), Rz. 714.

den Umständen nach notwendig sind.¹⁴⁹ Im geltenden Recht sind sie jedoch nur mit dem Teil abzugsfähig, der die zumutbare Eigenbelastung des Steuerpflichtigen übersteigt.¹⁵⁰

In Höhe der außergewöhnlichen Belastungen erfolgt grundsätzlich eine Kürzung des verfügbaren Einkommens, wodurch die Leistungsfähigkeit verringert wird. Der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen entspricht daher grundsätzlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine konsequente Anwendung dieses Prinzips erfordert sogar, auf die im geltenden Recht vorgesehene zumutbare Eigenbelastung zu verzichten.¹⁵¹ Grundsätzlich erscheint es zweckmäßig, eine allgemeine Regelung für außergewöhnliche Belastungen beizubehalten. Bei der Vielgestaltigkeit außergewöhnlicher Belastungen wäre ansonsten eine Vielzahl von Einzelregelungen erforderlich.¹⁵²

Für bestimmte Fälle außergewöhnlicher Belastungen sollten zumindest realitätsnahe Pauschbeträge gewährt werden. Sofern die Pauschbeträge in Einzelfällen nicht ausreichen, ist ein weiterer Abzug gegen Nachweis denkbar.¹⁵³ Insbesondere sollten die *Pauschbeträge für Behinderte* deutlich erhöht werden, da sie seit 1975 unverändert sind.¹⁵⁴ Die geltenden Pauschbeträge decken nicht annähernd sämtliche behinderungsbedingten Kosten ab, sodass weitere mit der Behinderung zusammenhängende Kosten als allgemeine außergewöhnliche Belastungen durch einen umständlichen Einzelnachweis geltend gemacht werden müssen. Die Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge auf einen realitätsnahen Betrag, mit Hilfe dessen die meisten behinderungsbedingten

149 Siehe § 33 Abs. 2 EStG.

150 Siehe § 33 Abs. 1 und Abs. 3 EStG.

151 Sollte darauf nicht verzichtet werden, sollten zumindest die geltenden Einkommensgrenzen für die zumutbare Eigenbelastung realitätsgerecht bemessen und regelmäßig erhöht werden.

152 Vgl. *KBI* (1996), S. 106 f.

153 Vgl. *KBI* (2004), S. 39 f.

154 Vgl. *KBI* (1996), S. 111.

Kosten abgegolten werden können, würde in vielen Fällen den Einzelnachweis von Kosten vermeiden.

Abbau von Steuervergünstigungen

Wenn es zu der vom Institut vorgeschlagenen Tarifreform¹⁵⁵ kommt, können im Gegenzug auch zahlreiche, mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbare¹⁵⁶ Steuervergünstigungen abgebaut bzw. eingeschränkt werden. Die durch den Abbau dieser Steuervergünstigungen erzielbaren Mehreinnahmen würden dann einen Teil der Mindereinnahmen der Tarifreform ausgleichen können.

Bei den *Steuerermäßigungen und -befreiungen* sollte auf bestimmte lohnbezogene Vergünstigungen, wie z. B. Prämien bzw. Zahlungen in der Montanindustrie und Zuschläge bei Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit,¹⁵⁷ verzichtet werden. Ebenfalls sollten durch Zeitablauf überholte Steuerbefreiungen, wie z. B. die Steuerbefreiungen für das Aufgeld für Lastenausgleichsdarlehen sowie für Zinsen aus Schuldbuchforderungen und Entschädigungsansprüchen für deutsche Auslandsbonds,¹⁵⁸ entfallen.¹⁵⁹

Bei den erhöhten *Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen* ist zu empfehlen, auf die erhöhten Gebäudeabschreibungen in Sanierungsgebieten, städtebaulichen Entwicklungsbereichen und bei

155 Siehe, S. 80 ff.

156 Siehe ausführlich *KBI* (1996), S. 137 ff.

157 Siehe § 3 Nr. 33, 60 und § 3b EStG.

158 Siehe § 3 Nr. 18 und 54 EStG.

159 Sofern eine Vorschrift aus Gründen des Rechts- und Vertrauensschutzes nicht gestrichen werden kann, ist zu überprüfen, ob die endgültige Abwicklung der zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse beschleunigt werden kann. Beispielsweise könnte ein angekündigtes Auslaufen der Regelung in einer angemessenen Frist rechtlich zulässig sein. Durch ein verbindliches Enddatum werden Anreize zur Abwicklung noch bestehender Ansprüche gesetzt. Zur besseren Übersichtlichkeit ist darüber hinaus zu erwägen, die in § 3 EStG enthaltenen auslaufenden Regelungen zusammenzufassen und aus dem Einkommensteuergesetz auszulagern, etwa in ein Anwendungsgesetz, wie es analog mit dem Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EAO) besteht. Der Gesetzestext gewinnt dadurch an Klarheit.

Baudenkmalen¹⁶⁰ zu verzichten sowie für alle Gebäude gemäß § 7 Abs. 4 und 5 EStG durchgehend lineare Abschreibungen mit einem einheitlichen Abschreibungssatz von beispielsweise 2,5 Prozent für Wohngebäude und 3 Prozent für Betriebsgebäude zu gewähren.

Im Rahmen der *Sonderausgaben* könnten ebenfalls einige Positionen entfallen. Es handelt sich um die Vergünstigungen für Schulgeld¹⁶¹, eigengenutzte Baudenkmale, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen¹⁶², schutzwürdige Kulturgüter¹⁶³ sowie Spenden und Beiträge an politische Parteien¹⁶⁴.

Im Bereich der *außergewöhnlichen Belastungen* sind die Vergünstigungen für Hinterbliebene und Pflegepersonen¹⁶⁵ zu streichen. Zu überprüfen wären schließlich auch die *Vergünstigungen für Landwirte*, wie z. B. der Sonderfreibetrag für Land- und Forstwirte sowie die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen¹⁶⁶.

Die durch den Abbau dieser Steuervergünstigungen erzielbaren Mehreinnahmen sollten zur Finanzierung der oben genannten Anpassungen bei Werbungskosten, Betriebsausgaben, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie zur Finanzierung der hier vorgeschlagenen Tarifreform¹⁶⁷ mit eingesetzt werden.

160 Vgl. § 7h und § 7i EStG.

161 Siehe § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

162 Siehe § 10f EStG.

163 Siehe § 10g EStG.

164 Siehe § 10b Abs. 2 und § 34g.

165 Siehe § 33b Abs. 4 und 6 EStG.

166 Siehe § 13 Abs. 3 und § 13a EStG.

167 Siehe S. 80 ff.

2.2.3 Ursprünge der derzeitigen Tarifstruktur und deren bisherige Entwicklung

Die Einkommensbesteuerung in ihrer derzeitigen Ausprägung geht zurück auf das Jahr 1958. Seinerzeit wurde neben der Einzelveranlagung von Ledigen das Splittingverfahren für die gemeinsame Besteuerung von Ehegatten eingeführt¹⁶⁸ und zugleich ein Lohn- und Einkommensteuertarif in Kraft gesetzt, der die Steuerlast „angemessen“ in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen der Steuerzahler festlegen sollte. Bei längerfristigen Untersuchungen der Lohn- und Einkommensteuer wird daher regelmäßig Bezug genommen auf das Ausgangsjahr 1958.¹⁶⁹

Der Tarif von 1958 hatte einen Grundfreibetrag von umgerechnet 859 Euro, sodass zu versteuernde Einkommen bis zu dieser Höhe steuerfrei blieben.¹⁷⁰ Im Anschluss daran folgte eine sogenannte untere Proportionalzone mit einem gleichbleibenden Eingangsteuersatz (Grenzsteuersatz) von 20 Prozent, die bis zu Einkommen von 4.095 Euro reichte. Erst bei darüber hinausgehenden Einkommen setzte die direkte Progression¹⁷¹ ein. In dieser direkten Progressionszone stieg der (Grenz-)Steuersatz kontinuierlich an, bis er ab Einkommen von 56.262 Euro den Spitzensteuersatz von 53 Prozent erreichte.

In den folgenden Jahren und Jahrzehnten wurde der Tarif immer wieder geändert. Auch seit der deutschen Wiedervereinigung ist es nach 1990 zu mehrfachen Tarifierneuerungen gekommen. Von besonderer Bedeutung war dabei 1992 ein Urteil des BVerfG, das den Gesetzgeber zu grundlegenden Korrekturen zwang. So ent-

168 Siehe ausführlich Kapitel II.2.3.

169 So listet beispielsweise das *Bundesministerium der Finanzen* in der Datensammlung zur Steuerpolitik in einer Übersicht der Einkommensteuertarife alle seit 1958 geltenden Tarife mit ihren Eckwerten auf. Vgl. *BMF* (2018), S. 25 ff.

170 Siehe Bundessteuerblatt I 1958, S. 431. Dort werden die Tarifeckwerte in DM ausgewiesen.

171 Zur Unterscheidung von direkter und indirekter Progression siehe S. 56.

schied das Gericht, dass der damalige Grundfreibetrag von 2.871 Euro nicht dem verfassungsrechtlichen Gebot entsprach, das Existenzminimum von der Einkommensteuer freizustellen¹⁷². Für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1995 wurde dem Gesetzgeber zunächst die Möglichkeit einer Übergangsregelung eingeräumt, von der dieser auch Gebrauch machte.¹⁷³ Zum 1. Januar 1996 war dann aber die dauerhafte Neuregelung zur Steuerfreistellung des Existenzminimums in Kraft zu setzen. Dies geschah, indem 1996 ein neuer Lohn- und Einkommensteuertarif mit einem auf 6.184 Euro angehobenen Grundfreibetrag eingeführt wurde. Durch diesen Tarif wurden Einkommen bis zu 6.184 Euro steuerfrei gestellt, sodass es im Bereich niedriger Einkommen zu deutlichen Entlastungen kam. Zur Minimierung der Steuerausfälle wurde der Eingangssteuersatz aber von ursprünglich 19 Prozent auf 25,9 Prozent angehoben und der weitere Tarifverlauf derart gestaltet (durch den sogenannten „Trick mit dem Knick“¹⁷⁴), dass schon von mittleren Einkommen an keine nennenswerte Entlastung übrig blieb.

Zur weiteren Anpassung des Grundfreibetrags an die Entwicklung des sozialhilferechtlichen Mindestbedarfs wurde bei dem 1998 eingeführten Tarif ähnlich verfahren. Die Entlastungen durch den auf 6.322 Euro angehobenen Grundfreibetrag kamen wiederum vor allem dem unteren Einkommensbereich zugute. Mittlere Einkommen wurden hingegen aufgrund des unveränderten Tarifverlaufs unzureichend entlastet.

Auch mit der ersten Stufe des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wurde das Entlastungsmuster der Vorjahre fort-

172 Siehe BVerfGE 87, 153 und 82, 60, 92 ff. Vgl. auch *Schemmel* (1993), S. 70 ff.

173 Die Übergangsregelung war in § 32d EStG in Verbindung mit § 52 Absatz 24 EStG geregelt. Zu den Einzelheiten und zu den Problemen dieser Übergangsregelung siehe *KBI* (1994), S. 42 ff.

174 Dazu ausführlich *KBI* (2002b), S. 52 f.

gesetzt.¹⁷⁵ So wurde bei dem neuen Tarif der Grundfreibetrag zum 1. Januar 1999 auf 6.681 Euro angehoben; die tarifbedingten Entlastungen waren aber wiederum auf untere Einkommensgruppen konzentriert. Der Spitzensteuersatz von 53 Prozent und die Einkommensgrenze, ab der dieser erreicht wurde (nämlich bei 61.377 Euro), blieben hingegen von 1990 bis 1999 unverändert.

Erst mit den Tarifkorrekturen zum 1. Januar 2000 kam es dann auch zu nennenswerten Entlastungen für mittlere und höhere Einkommen. Denn zusammen mit der weiteren Anhebung des Grundfreibetrags auf 6.902 Euro wurden auch der Eingangssteuersatz auf 22,9 Prozent und der Spitzensteuersatz auf 51 Prozent gesenkt. Allerdings griff der Spitzensteuersatz beim Tarif 2000 nun schon bei 58.643 Euro.

Mit der nächsten Reformstufe zum 1. Januar 2001 wurde der Grundfreibetrag auf 7.206 Euro erhöht, der Eingangssteuersatz auf 19,9 Prozent und der Spitzensteuersatz auf 48,5 Prozent reduziert. Erreicht wurde der Spitzensteuersatz beim Tarif 2001 bereits ab 54.999 Euro. Bedingt durch die Euro-Einführung wurden diese Tarifeckwerte zum 1. Januar 2002 leicht modifiziert, wodurch die Belastung faktisch aber im Wesentlichen unverändert blieb.

Die ursprünglich für 2005 beschlossene Entlastungsstufe wurde teilweise um ein Jahr vorgezogen, sodass es vom 1. Januar 2004 an zu einer Aufstockung des Grundfreibetrags auf 7.664 Euro, zu einer Senkung des Eingangssteuersatzes auf 16 Prozent und zu einem auf 45 Prozent ermäßigten Spitzensteuersatz kam. Zum 1. Januar 2005 wurden der Eingangssteuersatz dann weiter auf 15 Prozent und der Spitzensteuersatz auf 42 Prozent gesenkt. Erreicht wurde der Spitzensteuersatz seit 2004 bei Einkommen von 52.152 Euro.

175 Siehe Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BGBl. I 1999, S. 401.

Im Koalitionsvertrag zwischen *CDU*, *CSU* und *SPD* wurde Ende 2005 vereinbart, für Einkommen ab 250.001 Euro von 2007 an einen erhöhten Spitzensteuersatz von 45 Prozent einzuführen,¹⁷⁶ der in der politischen Diskussion oft als „Reichensteuer“ bezeichnet wird.

Mit dem „Konjunkturpaket II“ ist für 2009 eine Anhebung des Grundfreibetrags auf 7.835 Euro, die Absenkung des Eingangsteuersatzes auf 14 Prozent, eine Verschiebung der „Knickstelle“ im Tarifverlauf um 400 Euro (auf 13.140 Euro) und eine Erhöhung um ebenfalls 400 Euro für die Einkommensgrenzen beschlossen worden, ab denen der 42-prozentige Spitzensteuersatz (von 52.552 Euro an) und die 45-prozentige „Reichensteuer“ (von 250.401 Euro an) greifen. 2010 ist der Grundfreibetrag dann weiter auf 8.004 Euro angehoben worden und gleichzeitig wurden die tariflichen Eckwerte für die „Knickstelle“ (auf 13.470 Euro) sowie die Einkommensgrenzen für Spitzensteuersatz (ab 52.882 Euro) und „Reichensteuer“ (ab 250.731 Euro) nochmals um 330 Euro erhöht.

In Reaktion auf den „Neunten Existenzminimumbericht“¹⁷⁷ wurde der Grundfreibetrag zum 1. Januar 2013 um 126 Euro auf 8.130 Euro angehoben, eine weitere Anhebung um 224 Euro auf dann 8.354 Euro erfolgte zum 1. Januar 2014.¹⁷⁸ In jedem der Folgejahre bis 2019 wurde der Grundfreibetrag dann weiter erhöht und ebenso die Einkommensgrenzen für die „Knickstelle“ im Tarifverlauf sowie für den Beginn des Spitzensteuersatzes.¹⁷⁹ Im Jahr

176 Gesetzlich verabschiedet wurde die „Reichensteuer“ mit dem Steueränderungsgesetz 2007 vom 24.07.2006.

177 Siehe *Bundesregierung* (2012d).

178 Die genannten Anpassungen des Grundfreibetrags erfolgten mit dem sogenannten „Gesetz zum Abbau der kalten Progression“, Bundesgesetzblatt I 2013, S. 283. Der ursprüngliche Entwurf dieses Gesetzes seitens der Bundesregierung ging wesentlich weiter, wurde im Bundesrat aber blockiert.

179 Die jüngsten Anpassungen erfolgten mit dem Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (vom 29.11.2018, BGBl. I, S. 2210 ff.).

2019 beläuft sich der Grundfreibetrag auf 9.168 Euro, die „Knickstelle“ liegt bei 14.254 Euro und der Spitzensatz greift ab 55.961 Euro. Dass die Bundesregierung bzw. der Gesetzgeber 2015 beschlossen hat, den Einkommensteuertarif ab 2016 an die Inflation anzupassen,¹⁸⁰ ist ein grundsätzlicher Durchbruch zumindest beim Kampf gegen die kalte Progression, die als besonders ungerecht eingestuft und vom Bund der Steuerzahler seit vielen Jahren massiv angeprangert wird. Gleichwohl ist das Korrekturvolumen völlig unzureichend, was vor allem an der Heranziehung eines sachlich verfehlten Bezugsjahres liegt. Die letzte tatsächliche Tarifkorrektur ist nämlich 2010 erfolgt, sodass 2010 auch das Bezugsjahr für die Korrektur der kalten Progression sein müsste und nicht 2014, wie tatsächlich beschlossen.

Tarifverschärfung durch Solidaritätszuschlag

Neben den skizzierten tariflichen Entlastungen führten gesetzliche Änderungen aber auch zu Zusatzbelastungen. Die vorgenannten Tarifänderungen seit 1990 beziehen sich nämlich nur auf die Lohn- beziehungsweise Einkommensteuer im engen Sinn. Nicht berücksichtigt ist dabei, dass zwischenzeitlich der Solidaritätszuschlag eingeführt wurde.¹⁸¹ Erstmals geschah dies (befristet) für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992¹⁸² und dann dauerhaft ab 1995.¹⁸³ Während der Solidaritätszuschlag zunächst 7,5 Prozent der Steuerschuld ausmachte, beläuft sich der Zuschlag seit 1998 auf 5,5 Prozent. Da der Solidaritätszuschlag zur tarif-

180 Die Tarifanpassungen erfolgen auf der Grundlage sogenannter „Steuerprogressionsberichte“. Der erste diesbezügliche Bericht wurde im Januar 2015 vorgelegt (Bundestagsdrucksache 18/3894), der dritte und derzeit jüngste Progressionsbericht datiert vom 09.11.2018 (Bundestagsdrucksache 19/5450).

181 Zum Solidaritätszuschlag siehe ausführlich Kapitel II.4.

182 Siehe das Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz), BStBl. I 1991, S. 1318.

183 Siehe das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23.06.1993, BGBl. I, S. 944.

lichen Steuerschuld zugeschlagen wird, ergibt sich dadurch im Ergebnis eine Verschärfung des progressiven Belastungszugriffs gemäß dem Tarif. Wer auf Grund eines niedrigen Einkommens keine Einkommensteuer zahlt, bleibt folglich auch vom Solidaritätszuschlag verschont. Wer demgegenüber (im Jahr 2019) beispielsweise ein Jahreseinkommen von 100.000 Euro versteuert und davon 33.219 Euro beziehungsweise 33,2 Prozent Einkommensteuer abzuführen hat, dem wird zusätzlich der 5,5-prozentige Solidaritätszuschlag von 1.827 Euro abverlangt, sodass sich die gesamte Durchschnittsbelastung auf 35.046 Euro oder über 35 Prozent beläuft.

Fragwürdiges Ergebnis unsystematischer Korrekturen

Ergebnis der zahlreichen und insgesamt unsystematisch wirkenden Tarifkorrekturen ist derzeit (2019) ein Tarif, der sich in mehreren Punkten maßgeblich vom Ursprungstarif des Jahres 1958 unterscheidet:

- Der Grundfreibetrag zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums ist mit 9.168 Euro (ab 2019) nahezu elf Mal so hoch wie 1958.
- Mit 14 Prozent erscheint der Eingangssteuersatz zumindest „optisch“ deutlich niedriger als der 20-prozentige Eingangssatz beim Tarif 1958, kommt diesem in der Belastungswirkung aber dennoch nahe.
- Der Spitzensteuersatz liegt mit 42 Prozent tatsächlich merklich unter dem 53-prozentigen Spitzensatz im Jahr 1958.
- Die Einkommensgrenze für den Spitzensteuersatz ist mit 55.961 Euro um 301 Euro niedriger als die entsprechende Grenze des Jahres 1958. Auch die jüngsten Korrekturen konnten nicht verhindern, dass selbst Durchschnittsverdiener immer näher

an den Spitzensteuersatz herankommen. So sind die Durchschnittslöhne von 2010 bis 2019 um rund 28 v.H. gestiegen, während die Einkommensgrenze für den Spitzensteuersatz gleichzeitig nur um 4,3 v.H. angehoben worden ist. Wurde der Spitzensteuersatz 1958 bei etwa dem 20-fachen des Durchschnittseinkommens¹⁸⁴ erreicht, geschieht dies derzeit bereits bei etwa dem 1,3-fachen Durchschnittseinkommen.¹⁸⁵

- Zusätzlich zum Tarif im engen Sinn wird der 5,5-prozentige Solidaritätszuschlag erhoben, der die Belastung entsprechend verschärft.
- Durch den „Knick“ im Tarifverlauf haben die Tarifeckwerte selbst entscheidend an Aussagefähigkeit verloren, weil der „Knick“ den Belastungsverlauf zwischen Eingangs- und Spitzensteuersatz willkürlich verzerrt.

2.2.4 Heimliche Steuererhöhungen – Haupttreibsatz der Belastung

Explosive Entwicklung des Steueraufkommens

Im Jahr 1958 erbrachte die seinerzeit neu geregelte Einkommensbesteuerung ein Steueraufkommen von rund 5,5 Milliarden Euro. In den Folgejahren stieg das Steueraufkommen rasant an. So haben sich die staatlichen Einnahmen aus der Lohn- und Einkommensteuer bis 1970 gegenüber 1958 fast verfünffacht und bis 1990 in etwa verzwanzigfacht. Im Jahr 2010, als der in der Grundstruktur derzeit noch gültige Tarif eingeführt wurde, war

184 Eigene Berechnungen auf Basis von Angaben des *Statistischen Bundesamts*.

185 Siehe auch S. 58 ff.

das Lohn- und Einkommensteueraufkommen mit rund 194 Milliarden Euro sogar 35 Mal so hoch wie im Jahr 1958.¹⁸⁶

Zum Teil ist dieser Anstieg des Steueraufkommens damit zu erklären, dass die Einkommen der Steuerzahler zugenommen haben, und dass auch die Zahl der Erwerbstätigen gestiegen ist. Vor allem aber ist die Pro-Kopf-Belastung mit Lohn- und Einkommensteuer weit überproportional in die Höhe geschneilt: Während sich die Durchschnittseinkommen von 1958 bis 2010 in etwa verfünffacht haben,¹⁸⁷ ist die Belastung des Durchschnittseinkommens mit Lohn- und Einkommensteuer bis zum Jahr 2010 auf mehr als das 26-fache des Werts von 1958 in die Höhe geschneilt.¹⁸⁸ Die Steuerbelastung von Durchschnittsverdienern ist seit 1958 also nahezu doppelt so stark gestiegen wie die durchschnittlichen Einkommen.

Auf den ersten Blick könnte die Vermutung naheliegen, der weit über die Einkommenszunahme hinausgehende Anstieg der Pro-Kopf-Belastung sei das Ergebnis von Steuererhöhungen, die nach 1958 beschlossen worden sind. Dies ist indessen nicht der Fall. Zwar kam es – wie bereits dargelegt – bis zum Jahr 2010 zu insgesamt 19 Korrekturen beim Lohn- und Einkommensteuertarif, doch diese waren – von einer Ausnahme abgesehen – durchweg mit tariflichen Entlastungen verbunden.¹⁸⁹ Der überproportionale Anstieg der Belastung resultiert also nicht aus offenen, gesetzlich

186 Bis 2018 ist das Steueraufkommen weiter auf 307 Milliarden Euro angestiegen. Bei den genannten Summen handelt es sich um die staatlichen Einnahmen aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag in der Abgrenzung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. Siehe *Statistisches Bundesamt* (2019a), S. 277.

187 Konkret gilt diese langfristige Entwicklung für Durchschnittseinkommen von vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern im früheren Bundesgebiet.

188 Zugrunde gelegt wird hier die Belastung nach dem Grundtarif, der für Ledige gilt.

189 2007 wurde die sogenannte Reichensteuer für Einkommen ab 250.000 Euro eingeführt, was sich für die Masse der Steuerzahler aber überhaupt nicht ausgewirkt hat.

beschlossenen Steuererhöhungen.¹⁹⁰ Ursächlich sind vielmehr die sogenannten „heimlichen Steuererhöhungen“. Nachfolgend soll der Mechanismus dieser automatischen Belastungsverschärfungen näher beschrieben werden.

Zur Entstehung heimlicher Steuererhöhungen

Die Einkommen natürlicher Personen werden in Deutschland seit langem *progressiv* besteuert.¹⁹¹ Grundsätzlich bedeutet dies, dass Steuerzahler mit höheren Einkommen einem prozentual höheren (Durchschnitts-)Steuersatz unterworfen werden als Steuerzahler mit niedrigeren Einkommen. Zu unterscheiden ist dabei zwischen direkter und indirekter Progression¹⁹²: „Ist die Zunahme des Durchschnittssteuersatzes verbunden mit einer Zunahme des Grenzsteuersatzes, spricht man von direkter Progression. Die indirekte Progression ist dadurch gekennzeichnet, dass bei konstantem Grenzsteuersatz eine Zunahme des Durchschnittssteuersatzes durch den Einbau eines Freibetrags in den Tarif erreicht wird.“¹⁹³ Folglich kommt es auch bei sogenannten proportionalen Tarifen (meint: Tarife mit konstantem Grenzsteuersatz) zu (indi-

190 Neben tariflichen Entlastungen gab es auch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage, sodass der überproportionale Anstieg der Belastung theoretisch auch aus solchen offenen Steuererhöhungsbeschlüssen resultieren könnte. Zu bedenken ist allerdings, dass den Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage auch diverse Maßnahmen zu deren Schmälerung gegenüberstanden (vor allem die Einführung neuer Steuervergünstigungen). Zudem zeigen die unten genannten Beträge zum Volumen der heimlichen Steuererhöhungen, dass diese tatsächlich für den überproportionalen Anstieg der Lohn- und Einkommensteuerbelastung maßgeblich waren. Änderungen der Bemessungsgrundlage spielen für die Berechnung der heimlichen Steuererhöhungen im Übrigen keine Rolle, weil letztere ermittelt werden, indem die gegebene Bemessungsgrundlage für das jeweils zu betrachtende Jahr zugrunde gelegt und darauf die zu vergleichenden Tarife angewandt werden.

191 „Der progressive Tarif ist bereits 1891 in Preußen eingeführt worden (0,67 bis 4 Prozent). Die Überzeugung, dass die Besteuerung progressiv zu sein habe, reicht in das 19. Jahrhundert zurück und hat vor allem durch die sozialen Konflikte des 19. Jahrhunderts im Wandel von der feudalistischen Agrargesellschaft zur Industriegesellschaft Auftrieb erfahren.“ *Lang* (2010b), Rz. 801.

192 Zur Messung der Progression siehe S. 85 ff.

193 *Zimmermann/Henke* (2005), S. 511.

rekt) progressiver Besteuerung, wenn der Durchschnittssteuersatz durch die Wirkung eines (Grund-)Freibetrags mit der Einkommenshöhe zunimmt. Dies sei exemplarisch am Tarif von 1958 veranschaulicht, der zwischen 859 Euro und 4.095 Euro eine sogenannte untere Proportionalzone mit gleichbleibendem Grenzsteuersatz von 20 Prozent aufwies. Bei Einkommensbeziehern in dieser Tarifzone wurde zwar jeder *zusätzlich* verdiente Euro (damals DM) gleichbleibend mit 20 Prozent (Grenzsteuersatz) belastet. Die prozentuale (Durchschnitts-)Belastung stieg indessen wegen der indirekten Progression von 0 Prozent bei 859 Euro bis auf 15,8 Prozent bei 4.095 Euro an. Ab Einkommen von 4.096 Euro kam dann zur indirekten Progression noch die direkte Progression infolge steigender Grenzsteuersätze hinzu.

Für den einzelnen Bürger führt die (direkte wie indirekte) Progression des Lohn- und Einkommensteuertarifs dazu, dass seine Steuerschuld bei steigendem Einkommen automatisch stärker zunimmt als das Einkommen selbst. Dadurch wird ein immer größerer Teil des Einkommens durch die Steuer aufgezehrt; die Steuerlastquote steigt also an. Auf diese Weise kommt es ohne Eingriffe des Gesetzgebers zu überproportionalen Belastungsverstärkungen, für die der *Bund der Steuerzahler* den Begriff „heimliche Steuererhöhungen“ geprägt hat, der inzwischen allgemein gebräuchlich ist.¹⁹⁴

Hinsichtlich der zahlenmäßigen Auswirkungen wird der Mechanismus der heimlichen Steuererhöhungen nachfolgend anhand des Tarifs von 2010 für einen Durchschnittsverdiener beispielhaft veranschaulicht: Der ledige Durchschnittsverdiener verfügte 2010

194 Vgl. z. B. *Bund der Steuerzahler* (1960); *KBI* (1971), S. 135 ff.; *KBI* (1989b); *KBI* (2000a), S. 38 ff.; *KBI* (2002b), S. 14 ff.

über ein zu versteuerndes Einkommen von rund 35.000 Euro,¹⁹⁵ worauf 7.259 Euro Einkommensteuer zu zahlen waren.¹⁹⁶ Dies entspricht einem (Durchschnitts-)Steuersatz von 20,74 Prozent. Unterstellt man, dieses Einkommen erhöhte sich entsprechend der durchschnittlichen Einkommensentwicklung um 6,2 Prozent, dann belief es sich 2012 auf 37.170 Euro. Da der Tarif von 2010 im Jahr 2012 noch unverändert gegolten hat, hat dies zur Folge, dass statt der 20,74 Prozent (2010) im Jahr 2012 nunmehr 21,53 Prozent (8.004 Euro) Steuern zu zahlen waren. Der (Durchschnitts-)Steuersatz ist somit ohne Eingriff des Gesetzgebers „heimlich“ um 0,79 Prozentpunkte angestiegen. Infolge des erhöhten Steuersatzes ist es im Jahr 2012 zu heimlichen Steuererhöhungen von rund 294 Euro (0,79 Prozent von 37.170 Euro) gekommen. Um diesen Betrag wäre also die Steuerbelastung im Jahr 2012 niedriger gewesen, wenn der Durchschnittsverdiener noch die gleiche prozentuale Steuerbelastung gehabt hätte wie im Jahr 2010.

Überträgt man den zuvor für den ledigen Durchschnittsverdiener beispielhaft skizzierten Automatismus auf die Gesamtheit der Steuerzahler, so wird klar, dass diese bei unverändertem Tarif nach und nach in Bereiche mit immer höheren Steuersätzen hineinwachsen und der Staat sich durch diese heimlichen Steuererhöhungen einen immer größeren prozentualen Anteil von den insgesamt erwirtschafteten Einkommen nimmt.

195 „Durchschnittsverdiener“ werden je nach Untersuchungsgegenstand unterschiedlich abgegrenzt. Die *OECD* nimmt bei ihren internationalen Belastungsvergleichen für die „Eck-Haushaltstypen“ den durchschnittlichen Jahresbruttolohn von erwachsenen, vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern (männlich und weiblich) über alle Wirtschaftssektoren mit Ausnahme der Bereiche Landwirtschaft, Fischerei und öffentlicher Sektor (dazu jüngst *OECD* (2011), S. 299). Für Deutschland wird für solche „Durchschnittsverdiener“ im Jahr 2010 ein Jahresbruttolohn von 41.750 Euro ausgewiesen. Bei Ledigen (in Steuerklasse I) entspricht diesem Jahresbruttolohn derzeit ein „zu versteuerndes Jahreseinkommen“ von rund 35.000 Euro.

196 Der hinzukommende Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent (bzw. von 399,25 Euro) ist hier der Einfachheit halber nicht berücksichtigt.

Zum Volumen der heimlichen Steuererhöhungen

Da sich die Einkommen von 1958 bis 2010 im Durchschnitt in etwa verfünzfach haben,¹⁹⁷ war in diesem Zeitraum von 52 Jahren eine ausgeprägte Dynamik zur Entstehung heimlicher Steuererhöhungen in Gang gesetzt. In Reaktion darauf wurde der Lohn- und Einkommensteuertarif wiederholt angepasst. Es stellt sich die Frage, inwieweit diese Tarifierhöhungen ausgereicht haben, um den seit 1958 anfallenden heimlichen Steuererhöhungen entgegenzuwirken beziehungsweise um sie auszugleichen.

Um das Volumen der ausgeglichenen sowie der nicht ausgeglichenen heimlichen Steuererhöhungen zu ermitteln, sind folgende Fragen zu klären:

- Um wie viel wäre das Steueraufkommen im Jahr 2010 höher als tatsächlich gewesen, falls der Tarif von 1958 seither nicht verändert worden wäre?
- Wie hoch wäre das Steueraufkommen im Jahr 2010 gewesen, wenn der Tarif von 1958 exakt gemäß der durchschnittlichen Einkommensentwicklung angepasst worden wäre, es also zu keinerlei heimlichen Steuererhöhungen gekommen wäre?

Die Berechnungen, die zur Beantwortung dieser Fragen notwendig sind, führen zu folgenden Ergebnissen¹⁹⁸:

- Falls der Tarif von 1958 im Jahr 2010 noch unverändert gegolten hätte, wäre das Aufkommen aus Lohn- und Einkommensteuer 2010 (einschließlich Solidaritätszuschlag) um rund 178 Milliarden Euro höher gewesen, als es tatsächlich war. In diesem Umfang sind durch die verschiedenen Tarifkorrekturen,

197 Siehe S. 55 f.

198 Eigene Berechnungen auf Basis der Einkommensteuerstatistik des *Statistischen Bundesamts*.

die seit 1958 stattgefunden haben, heimliche Steuererhöhungen ausgeglichen worden.

- Wäre der Tarif von 1958 hingegen exakt gemäß der durchschnittlichen Einkommensentwicklung bis 2010 angepasst¹⁹⁹ und heimliche Steuererhöhungen somit vollends vermieden worden, dann wäre das Aufkommen aus Lohn- und Einkommensteuer 2010 um rund 78 Milliarden Euro niedriger gewesen, als es tatsächlich war. Bei Einbeziehung des 5,5-prozentigen Solidaritätszuschlags errechnet sich für die Steuerzahler als Folge der heimlichen Steuererhöhungen für 2010 sogar eine Zusatzbelastung von insgesamt rund 82 Milliarden Euro.
- Die ausgeglichenen und die nicht ausgeglichenen heimlichen Steuererhöhungen auf Basis des Tarifs von 1958 summieren sich im Jahr 2010 auf insgesamt 260 Milliarden Euro (178 Milliarden Euro + 82 Milliarden Euro).
- Folglich wurden rund zwei Drittel der heimlichen Steuererhöhungen seit 1958 durch Tarifkorrekturen ausgeglichen, etwa ein Drittel blieb hingegen als Belastungsverschärfung bestehen.

Auch aktuell ist die Dynamik heimlicher Steuererhöhungen stark ausgeprägt. Wie sich die Zusatzbelastung durch heimliche Steuererhöhungen für den einzelnen Steuerzahler langfristig auswirkt, sei beispielhaft für einen (ledigen) Durchschnittsverdiener veranschaulicht.²⁰⁰ Im Jahr 1958 zahlte er 12,4 Prozent Lohn- bzw. Einkommensteuer. Bis 1990 stieg seine Belastung auf 20 Prozent, bis 2010 weiter auf 21,9 Prozent. Wäre die prozentuale Belas-

199 Zur Tarifanpassung gemäß der Einkommensentwicklung siehe S. 85 ff.

200 Konkret betrachtet wird (wegen des langjährigen Vergleichs) für die Jahre bis 1990 ein in Vollzeit beschäftigter Durchschnittsverdiener im früheren Bundesgebiet, danach für Deutschland. Sein jährliches (zu versteuerndes) Einkommen belief sich 2010 auf rund 35.000 Euro. Die auf die heimlichen Steuererhöhungen entfallende Belastung mit Solidaritätszuschlag ist – im Gegensatz zur schematischen Erklärung oben (S. 58) – für die genannten Jahre nach 1990 mit eingerechnet.

tung ebenso wie 1958 geblieben, wäre die Steuerlast 2010 rund 3.300 Euro niedriger gewesen als tatsächlich. In diesem Umfang war der Durchschnittsverdiener 2010 im Vergleich zu 1958 durch (nicht ausgeglichene) heimliche Steuererhöhungen zusätzlich belastet. Bis 2019 droht seine prozentuale Belastung weiter auf 24,3 Prozent zuzunehmen.²⁰¹ Dieser Belastungsanstieg um 2,4 Prozentpunkte entspricht 2019 einer absoluten Zusatzbelastung von 1.060 Euro. Um diesen Betrag verschärft sich also die *jährliche* Steuerlast des Durchschnittsverdieners durch heimliche Steuererhöhungen innerhalb von neun Jahren. Wie sich die heimlichen Steuererhöhungen 2019 gegenüber 2010 in anderen Einkommensbereichen konkret auswirken, geht aus *Tabelle 2.2* hervor.

Tabelle 2.2: Heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2019 gegenüber 2010

zu versteuerndes Einkommen 2010 in Euro	Zusatzbelastung durch heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2019 in Euro
<i>Ledige (Grundtarif)</i>	
15.000	421
20.000	533
25.000	680
30.000	858
40.000	1.311
50.000	1.746
60.000	1.771
<i>Verheiratete (Splittingtarif)</i>	
30.000	842
40.000	1.067
50.000	1.359

²⁰¹ Für den Zeitraum von 2010 bis 2019 ist ein Einkommenszuwachs von rund 28 Prozent unterstellt.

zu versteuerndes Einkommen 2010 in Euro	Zusatzbelastung durch heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2019 in Euro
60.000	1.715
80.000	2.624
100.000	3.492
120.000	3.543
Annahme: Einkommenswachstum 2010 bis 2019 rund 28 Prozent	

Eigene Berechnungen.

Inflationäre heimliche Steuererhöhungen (kalte Progression) in der Kritik

In der bisherigen Diskussion über die heimlichen Steuererhöhungen werden vor allem die rein inflationsbedingten Belastungsverstärkungen als problematisch angesehen, die in der öffentlichen Diskussion oft als „kalte Progression“ bezeichnet werden. In der Tat liegt die Unhaltbarkeit besonders klar und eindeutig auf der Hand, wenn sich heimliche Steuererhöhungen aus dem Zusammenwirken von Progression und rein nominalen (inflationären) Einkommenserhöhungen ergeben. In diesem Fall wird nämlich ein Einkommen, das lediglich nominal steigt, wegen gleichzeitiger Geldentwertung real aber unverändert bleibt, einem steigenden Steuersatz unterworfen. Obwohl die Bürger nicht leistungsfähiger geworden sind, vereinnahmt der Fiskus in diesem Fall einen immer größeren Teil ihrer Einkommen in Form inflationärer heimlicher Steuererhöhungen für sich.

In der Vergangenheit spielten solche inflationsbedingten heimlichen Steuererhöhungen vor allem dann eine gewichtige Rolle, wenn die zeitlichen Abstände zwischen den Korrekturen des Lohn- und Einkommensteuertarifs groß waren, und wenn zudem zwischenzeitlich eine erhebliche Geldentwertung aufgelaufen war. Dies traf beispielsweise beim 1965 eingeführten Tarif zu, der bis Ende 1974 gültig blieb. In diesem Zeitraum stiegen die Lebens-

haltungskosten um 50 Prozent. Aber auch bei dem Tarif von 1990, der bis Ende 1995 galt, kam es zu erheblichen inflationsbedingten heimlichen Steuererhöhungen, deren Gesamtvolumen sich in diesem Zeitraum auf über 42 Milliarden Euro kumulierte.²⁰² In den Zeiträumen zwischen den diversen Tarifkorrekturen führten die inflationsbedingten heimlichen Steuererhöhungen also zu erheblichen Belastungsverschärfungen, die wegen ihrer besonderen Problematik extrem bedenklich sind.

Keine Rechtfertigung realbedingter heimlicher Steuererhöhungen

Während die Unhaltbarkeit rein inflationsbedingter heimlicher Steuererhöhungen offenkundig und unumstritten ist,²⁰³ gibt es hinsichtlich der Rechtfertigung von heimlichen Steuererhöhungen, die durch *reale* Einkommenszuwächse bedingt sind, teilweise noch Missverständnisse.²⁰⁴ Solche Missverständnisse resultieren in erster Linie aus einer fragwürdigen Interpretation von Sinn und Zweck der progressiven Einkommensbesteuerung. Daher soll nachfolgend die Rechtfertigung der Progression hinterfragt werden.

202 Siehe *KBI* (2000a), S. 41.

203 In einem Eckpunktepapier der *Bundesministerien für Finanzen und Wirtschaft* heißt es dazu: „Mit dem Schritt zur Beseitigung der kalten Progression demonstrieren wir, dass der Staatshaushalt nicht von höherer Inflation profitieren soll“ (*BMF/BMWi* (2011), S. 2). Eine ähnliche Formulierung findet sich auch im Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression (vgl. *Bundesregierung* (2012a)). Finanzminister *Schäuble* führte dazu in seiner Rede anlässlich der ersten Lesung dieses Gesetzentwurfs im Deutschen Bundestag aus: „Da Einnahmen und Ausgaben, die den Steuerzahler betreffen, vom Gesetzgeber entschieden werden müssen – im Zusammenhang mit den Ausgaben erinnern wir wieder und wieder an die Budgetverantwortung des Parlaments – ist die kalte Steuerprogression, da sie nicht vom Gesetzgeber vorgesehen ist, ein eigentlich gesetzeswidriger Zustand“ (*Deutscher Bundestag* (2012)). Maßnahmen zur Verhinderung der kalten Progression werden u. a. gefordert von *Dziadkowski* (2008), S. 19 ff. und *Broer* (2011), S. 694 ff.

204 Dazu *Boss/Boss/Boss* (2008), S. 105: „Die beiden Elemente der ‚heimlichen‘ Steuererhöhungen werden wirtschaftspolitisch oft unterschiedlich bewertet. Als eindeutig schädlich wird in aller Regel der inflationsbedingte Anstieg der Steuerbelastung beurteilt. Der Anstieg, der auf die Zunahme der Realeinkommen zurückzuführen ist, wird dagegen verschieden bewertet.“ Eindeutige Position gegen „realbedingte“ heimliche Steuererhöhungen bezieht *Boss* (2011).

Welcher Tarif „richtig“ ist, lässt sich weder finanzwissenschaftlich noch rechtswissenschaftlich beweisen. Von daher ist es nicht verwunderlich, dass bei anstehenden Reformen des Lohn- und Einkommensteuertarifs von politischen Parteien und von Interessengruppen regelmäßig unterschiedliche Tarifvorschläge zur Diskussion gestellt werden. Weitgehende Einigkeit bestand lange Zeit gleichwohl darin, dass die Einkommensbesteuerung progressiv zu erfolgen habe, weil in der Progression der gewollte „Ausdruck der umverteilenden Sozialstaatlichkeit“²⁰⁵ gesehen wird. In den vergangenen Jahren sind allerdings zunehmend Stimmen laut geworden, die die progressive Einkommensbesteuerung in Frage stellen und sich für eine proportionale Besteuerung stark machen. Dabei werden Argumente und Überlegungen ins Feld geführt, die durchaus schlagkräftig sind. Was in der Finanzwissenschaft schon lange herrschende Meinung war, wird offenbar auch von Juristen und Politikern zunehmend gesehen: Auch ein proportionaler Tarif steht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Einklang.²⁰⁶ Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die Problematik der Progression auch bei einem proportionalen Tarif nicht gänzlich vom Tisch ist. Wenn von proportionalen Tarifen gesprochen wird, sind damit regelmäßig Tarife mit einheitlichem, gleichbleibendem Grenzsteuersatz gemeint. Vermieden wird bei solchen Tarifen die *direkte* Progression.²⁰⁷ Bei einer *indirekten* Progression bleibt es – wie bereits dargelegt – aber dann, wenn der Tarif zur Steuerfreistellung des Existenzminimums eine

205 Siehe *Lang* (2010a), Rz. 187.

206 Siehe m. w. N. *Elicker* (2000), S. 3 ff. Auch *Kirchhof* spricht sich schon länger für die Einführung eines proportionalen Tarifs aus (*Kirchhof* (2002), S. 15 f.). Gegenstand „alternativer Überlegungen“ war ein einheitlicher Steuersatz ebenfalls in der CDU-Kommission zur Erneuerung der sozialen Marktwirtschaft (siehe *Financial Times Deutschland* vom 20. August 2001).

207 Zur Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Progression siehe S. 56.

Nullzone (Grundfreibetrag) aufweist.²⁰⁸ Denn dann kommt es trotz gleichbleibendem Grenzsteuersatz zu einem ansteigenden Durchschnittssteuersatz. Trotz des proportionalen Tarifs (mit konstantem Grenzsteuersatz) ist die Besteuerung in Bezug auf den Durchschnittssteuersatz weiterhin progressiv.

Missverständnisse bei Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips

Teilweise wird der Eindruck erweckt, ein progressiver Einkommensteuertarif sei nicht zuletzt aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips erforderlich. So hat die rot-grüne *Bundesregierung* im Jahr 2001 auf eine Anfrage geantwortet: „Nach allgemeiner Vorstellung – auch verteilungspolitisch begründet – soll ein Einkommensteuertarif direkt progressiv sein, um dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit sozialen Gerechtigkeitspostulaten zu genügen.“²⁰⁹

Dazu ist anzumerken, dass das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in der Tat von der herrschenden Meinung als Fundamentalprinzip einer gerechten (Einkommens-)Besteuerung angesehen wird.²¹⁰ Sowohl im finanzwissenschaftlichen als auch im steuer- und staatsrechtlichen Schrifttum sowie in der Rechtsprechung wird seine grundlegende Bedeutung ganz überwiegend anerkannt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass die einzelnen Steuerzahler nach ihrer Leistungsfähigkeit zur (Ein-

208 Eine indirekte Progression würde dann vermieden, wenn das zu versteuernde Einkommen methodisch anders als bisher ermittelt würde. Wird nämlich das Existenzminimum bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug gebracht, sodass das zu versteuernde Einkommen erst jenseits des Existenzminimums beginnt, dann verkörpert bereits der erste Euro des so definierten zu versteuernden Einkommens steuerliche Leistungsfähigkeit. Damit kann der steuerliche Zugriff bereits beim ersten Euro einsetzen. In diesem Fall beinhaltet der Tarif keine Nullzone zur Steuerfreistellung des Existenzminimums und folglich kommt es dann auch zu keiner indirekten Progression. Siehe bereits ausführlicher *KBI* (1994), S. 19 ff.

209 *Deutscher Bundestag* (2001), S. 22.

210 Siehe bereits Kapitel I.2.2.1.

kommen-)Steuer herangezogen werden sollen. Konkret zielt dies auf eine als „gerecht“ erachtete Besteuerung aller Steuerzahler, was beinhaltet, dass Steuerzahler mit höherer Leistungsfähigkeit mehr Steuern zahlen sollen als Steuerzahler mit einer weniger hohen Leistungsfähigkeit. Hätten alle Steuerzahler eine gleich hohe Leistungsfähigkeit, hätten alle nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine gleich hohe Steuerlast zu tragen. Die Fähigkeit zu derartigen Geldleistungen an den Staat wird – zunächst ganz grob – dem Sachverhalt entnommen, dass der Steuerzahler über Einkommen verfügt. Den konkreten Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit liefert allerdings erst dasjenige Einkommen, das dem Steuerzahler zur eigenen und freien Verfügung steht (verfügbares Einkommen).

Ein Missverständnis ist es jedoch zu behaupten, das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordere die direkte und/oder indirekte Progression des (Einkommen-)Steuertarifs. Tatsächlich bezieht sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nämlich nicht auf die Gestaltung des Steuertarifs, insbesondere fordert es nicht dessen progressiven Verlauf.²¹¹ Der Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips ist ausschließlich die Bemessungsgrundlage. Dies bedeutet, dass eine gerechte Besteuerung gemäß der Leistungsfähigkeit eine Bemessungsgrundlage voraussetzt, mit der das für die Steuerzahlung verfügbare Einkommen zutreffend erfasst wird (Messfunktion der Bemessungsgrundlage).²¹² Das Leistungsfähigkeitsprinzip enthält also allein den Grundsatz, die steuerliche Leistungsfähigkeit nach dem verfügbaren Einkommen bei allen Steuerzahlern nach gleichem Maßstab und gleichen Regeln einheitlich und zutreffend zu bemessen, um auf diese Weise eine gerechte

211 So schon *KBI* (1971), S. 43. Vgl. auch *Haller* (1970), S. 5. Ebenso *Lang* (2010a), Rz. 187.

212 Zur Unterscheidung zwischen Messfunktion der Bemessungsgrundlage und Belastungsfunktion des Tarifs siehe bereits Kapitel II.2.2.1.

Verteilung der Steuerlast zwischen den einzelnen Steuerzahlern zu gewährleisten.²¹³

Im so zutreffend verstandenen Sinn sorgt das Leistungsfähigkeitsprinzip für interpersonelle Steuergerechtigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist hingegen nicht geeignet, um die Verteilung der Einkommen zwischen den privaten Haushalten auf der einen Seite und dem Staat auf der anderen Seite sachgerecht zu regeln. Missverständnisse sind hier gleichwohl möglich. So könnte man bei grundsätzlicher Akzeptanz eines direkt und/oder indirekt progressiven Tarifs auf den Gedanken kommen, dass dem Staat bei insgesamt steigenden Einkommen der Steuerzahler ein zunehmender prozentualer Anteil an den Einkommen zustehe, weil die Steuerzahler wirtschaftlich leistungsfähiger geworden sind, ihre prozentual höhere Belastung folglich dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche. Wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip indessen bereits nicht zur Begründung der Progression als solcher herangezogen werden kann, dann kann es erst recht keine Rechtfertigung für eine progressionsbedingte Zunahme des staatlichen Anteils an den privaten Einkommen sein. Wie abwegig eine solche Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips ist, zeigt sich im Übrigen daran, dass dann der staatliche Anteil an den privaten Einkommen bei dauerhaftem Einkommenswachstum, wie es in der Realität zu beobachten ist,²¹⁴ langfristig gegen 100 Prozent streben würde.

Aufgabe der Progression beim Einkommensteuertarif kann es also allenfalls sein, für eine als gerecht erachtete *Steuerlastverteilung*

213 Lang führt dazu aus: „Bei der juristischen Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips geht es nicht um Steuerprogression und Umverteilung, um Schröpfung des Steuerzahlers, sondern um leistungsfähigkeitsgerechte Steuerarten und konsistent ausgeformte Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit.“ Lang (2010a), Rz. 84.

214 Im Zeitraum von 1950 bis 2018 sind die durchschnittlichen Bruttolöhne der Arbeitnehmer ebenso wie das Volkseinkommen je Einwohner – mit Ausnahme des Krisenjahrs 2009 – in jedem Jahr gegenüber dem Vorjahrswert gestiegen (siehe *Statistisches Bundesamt* (2001), S. 654 f.; *Statistisches Bundesamt* (2019a; Fachserie 18 Reihe 1.1)). Die durchschnittlichen Bruttomonatsverdienste der vollbeschäftigten Arbeitnehmer sind selbst im Krisenjahr 2009 weiter um 2,6 Prozent gestiegen.

zwischen Steuerzahlern mit unterschiedlich hohen Einkommen zu sorgen (vertikale Steuergerechtigkeit). Wären die Einkommen völlig gleich verteilt, gäbe es also ausschließlich „Durchschnittsverdiener“, käme wohl niemand auf die Idee, eine progressive Einkommensteuer einzuführen. Dem Staat einen ständig wachsenden prozentualen Anteil an den Einkommen der Steuerzahler zu verschaffen, kann nämlich weder Sinn noch Rechtfertigung der Progression sein.²¹⁵ Dies gilt umso mehr dann, wenn die Abgabenbelastung ohnehin bereits überhöht ist.²¹⁶ Von daher sind auch heimliche Steuererhöhungen, die aus dem Zusammenwirken von progressivem Tarif und realen Einkommenssteigerungen resultieren, generell nicht zu rechtfertigen.²¹⁷

Im Interesse einer sachgerechten Besteuerung sollte also dafür gesorgt werden, dass einerseits eine angestrebte vertikale Steuergerechtigkeit (zwischen Steuerzahlern mit unterschiedlich hohen Einkommen) dauerhaft gewahrt bleibt und zudem die Entstehung jeglicher – also auch realbedingter – heimlicher Steuererhöhungen vermieden wird. Beides wird erreicht, wenn

215 K. Schmidt führte dazu bereits 1960 aus: „Zu Beginn unserer Ausführungen zur fiskalischen Theorie der Steuerprogression müssen wir, da für sie gelegentlich auch die Qualität eines Rechtfertigungsversuches in Anspruch genommen wird, unsere These begründen, daß es sich dabei lediglich um einen Versuch zur Erklärung der Wirklichkeit handelt. Hierfür läßt sich zunächst anführen, daß der öffentliche Finanzbedarf nicht ohne weiteres als Rechtfertigungsversuch der Progressivbesteuerung akzeptiert werden kann. Der Grund dafür liegt einmal darin, daß der Umfang der öffentlichen Mittelverwendung selbst wiederum der Rechtfertigung bedarf. Aber auch wenn man von einem gegebenen Finanzbedarf ausgeht, kann daraus die Progressivbesteuerung nicht gerechtfertigt werden, nur weil die zur Deckung erforderlichen Mittel (angeblich) allein auf diese Weise aufgebracht werden können. Eine solche Einnahmepolitik, die allein von der Größe des Finanzbedarfs bestimmt wird, erhebt die Devise, daß der Zweck die Mittel heiligt, zum leitenden Prinzip der Besteuerung. Die Progressivbesteuerung läßt sich – wenn sie ‚ergiebig‘, d. h. fiskalisch relevant wäre – auf diese Weise zwar erklären, aber nicht rechtfertigen“, Schmidt (1960), S. 99.

216 Siehe ausführlicher S. 69 f.

217 Es könnte eingewandt werden, dass den heimlichen Steuererhöhungen bei der Einkommensteuer „heimliche Steuerentlastungen“ bei den indirekten Steuern beziehungsweise speziell bei den mengenbezogenen Steuern gegenüberstehen. Die Praxis der vergangenen Jahre und Jahrzehnte hat indessen gezeigt, dass es bei den mengenbezogenen Steuern immer wieder zur Anhebung der Steuersätze gekommen ist. Siehe ausführlicher KBI (2002b), S. 23.

bei allgemeinem Einkommensanstieg die prozentuale Steuerlast von Durchschnittsverdienern ebenso gleich gehalten wird, wie die von Beziehern doppelter, dreifacher oder halber Durchschnittseinkommen. Wenn dies gewährleistet ist, ändert sich an der Struktur der Belastung nichts, und auch der staatliche Anteil an den Einkommen der Steuerzahler bleibt unverändert.

2.2.5 Nachteile und Gefahren heimlicher Steuererhöhungen

Mit den heimlichen Steuererhöhungen sind eine Reihe gravierender Nachteile und Gefahren verbunden. Dies wird nachfolgend näher dargelegt.

Überlastung der Steuerzahler

Eine große Gefahr heimlicher Steuererhöhungen besteht in der Überlastung der Steuerzahler, zu der es infolge dieser ungerechtfertigten Belastungsverschärfungen kommen kann. Diese Gefahr ist nicht nur theoretischer Natur. Wegen der unzureichenden Tarifanpassungen an die Einkommenszuwächse seit 1958 beliefen sich die heimlichen Steuererhöhungen (einschließlich darauf entfallendem Solidaritätszuschlag) allein im Jahr 2010 auf das gewaltige Volumen von 82 Milliarden Euro.²¹⁸

Gefährlich ist die Belastungsverschärfung infolge heimlicher Steuererhöhungen nicht zuletzt deshalb, weil sie schleichend erfolgt und daher in der üblichen kurzfristigen Sichtweise nur unzureichend wahrgenommen wird. So erhöhte sich beispielsweise die Lohnsteuerbelastung eines ledigen Durchschnittsverdieners von 1958 bis zum Jahr 2010 im Jahresdurchschnitt „nur“ um 0,18 Prozentpunkte. Eine Belastungsverschärfung in dieser Größenordnung wird – sofern sie wahrgenommen wird – eher als ärgerlich, kaum jedoch als einschneidend empfunden. Über den Gesamt-

218 Siehe S. 59 f.

zeitraum von 52 Jahren summierten sich die schleichenden Belastungsverschärfungen aber letztlich auf rund 9,5 Prozentpunkte,²¹⁹ sodass das Einkommen eines ledigen Durchschnittsverdieners 2010 infolge heimlicher Steuererhöhungen (einschließlich des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags) um 3.300 Euro zusätzlich belastet war.²²⁰

Insgesamt ist also festzustellen, dass die gesamte Abgabenbelastung inzwischen auf ein unverträglich hohes Niveau angestiegen ist und dass die Überlastung der Steuerzahler maßgeblich durch heimliche Steuererhöhungen bei der Lohn- und Einkommensteuer mitverursacht ist.

Verzerrung der Belastungsstruktur

Die heimlichen Steuererhöhungen leisten indessen nicht nur der Überlastung der Steuerzahler maßgeblich Vorschub, sondern führen zudem zu einer problematischen Verschiebung in der Struktur der Steuerbelastung. Die bei der Tarifeinführung angestrebte Verteilung der Lohn- und Einkommensteuerbelastung wird dadurch nach und nach immer mehr verzerrt. Dies wird nachfolgend anhand eines Beispiels veranschaulicht.

Mit der Entscheidung für einen bestimmten Tarif legt der Gesetzgeber fest, wie die Steuerbelastung in Abhängigkeit von der Leistungsfähigkeit, die sich nach dem zu versteuernden Einkommen bemisst, „gerecht“ zu verteilen ist.²²¹ Wie die „gerechte“ Steuerlastverteilung gemäß dem derzeit aktuellen Tarif konkret beschlossen wurde, sei nachfolgend in *Tabelle 2.3* für zwei ausgewählte Einkommensbezieher A und B beispielhaft dargestellt. Dabei wird ersichtlich, dass bei Einführung des Tarifs 2010 für Steuerzahler A mit einem Einkommen von 20.000 Euro eine Steu-

219 Siehe S. 60.

220 Ebd.

221 Siehe Kapitel II.2.2.1.

erbelastung von 13,5 Prozent (2.701 Euro) und für Steuerzahler B mit einem Einkommen von 40.000 Euro eine Steuerbelastung von 22,5 Prozent (9.007 Euro) festgelegt worden ist. Insgesamt versteuerten A und B im Jahr 2010 also 60.000 Euro, wovon sich der Fiskus 11.708 Euro (2.701 Euro + 9.007 Euro) bzw. 19,5 Prozent über die Einkommensteuer genommen hat. Von der gesamten Steuerbelastung trägt A dabei 23,1 Prozent und B 76,9 Prozent, was bei Einführung des Tarifs 2010 offenbar als angemessene bzw. als „gerechte“ Steuerlastverteilung angesehen worden ist.

Angenommen, die Steuerzahler A und B steigern ihre Einkommen gemäß der allgemeinen Einkommensentwicklung innerhalb von zehn Jahren um jeweils 50 Prozent. A verfügt dann im Jahr 2020 über ein Einkommen von 30.000 Euro, B über ein Einkommen von 60.000 Euro, wobei die Einkommensrelationen zwischen beiden wegen der gleichen Steigerungsraten gleich bleiben. Falls der Tarif von 2010 im Jahr 2020 noch unverändert gelten würde, ergäbe sich in Folge des zwischenzeitlichen Einkommenszuwachses nicht nur eine deutliche Erhöhung der gesamten Steuerbelastung, sondern zudem eine Verschiebung der prozentualen Steuerlastverteilung: So steigt die Steuerbelastung des Steuerzahlers A von 13,5 Prozent auf 18,8 Prozent und die Belastung von B von 22,5 Prozent auf 28,4 Prozent, was für A eine absolute Steuerbelastung von 5.625 Euro und für B eine Belastung von 17.028 Euro bedeutet. Zusammen zahlen beide dann 22.653 Euro Einkommensteuer, was 25,2 Prozent des insgesamt erzielten Einkommens entspricht (zuvor 19,5 Prozent). Obwohl die Einkommensrelationen zwischen A und B gleich geblieben sind, hat sich die Steuerlastverteilung zwischen beiden verschoben: Von der gesamten Steuerbelastung trägt A 2020 nämlich 24,8 Prozent (statt zuvor 23,1 Prozent) und B 75,2 Prozent (statt zuvor 76,9 Prozent). Der bei beiden Steuerzahlern gleiche prozentuale Einkommenszuwachs hat bei unverändertem Tarif 2010 also zur Folge, dass die gesamte Steuerbelastung beider Einkommen von 19,5 Prozent

auf 25,2 Prozent steigt, und dass der Steuerzahler mit dem niedrigeren Einkommen (nämlich A) dann einen höheren Anteil an der gestiegenen Gesamtbelastung trägt. Wenn die Steuerlastverteilung im Jahr 2010 angemessen und gerecht war, kann sie es nach der skizzierten Verschiebung der Belastungsverhältnisse im Jahr 2020 wohl kaum noch sein.

Beim Vergleich der Verhältnisse von 2010 und 2020 ist nicht zu erkennen, weshalb es sachgerecht sein soll,

- dass sich der Anteil des Fiskus am gesamten von A und B erzielten Einkommen um 5,7 Prozentpunkte erhöht,
- und dass A als der Bezieher des halb so hohen Einkommens im Jahr 2020 einen um 1,7 Prozentpunkte höheren Anteil an der gesamten Steuerbelastung zu tragen hat als zehn Jahre zuvor.

Die hier beispielhaft für die Steuerzahler A und B skizzierten Ergebnisse ergeben sich auch beim Vergleich anderer Einkommensbezieher in ähnlicher Form. Dabei sind die beobachteten Verschiebungen nicht eine Besonderheit des Tarifs 2010, sondern ein grundsätzliches Problem bei allen progressiven Tarifen. Das Zusammenwirken von Einkommenswachstum und progressivem Einkommensteuertarif führt über die heimlichen Steuererhöhungen also offenbar zu Verzerrungen in der Belastungsstruktur, die fragwürdig und ungerecht erscheinen.

Tabelle 2.3: Beispiel für heimliche Steuererhöhungen zwischen 2010 und 2020

Jahr	Steuerzahler A			Steuerzahler B			Steuerzahler A und B			
	Einkommen in Euro	Steuerlast		Einkommen in Euro	Steuerlast		Steuerlast insgesamt		Anteile an Steuerlast in Prozent*	
		in Euro	in Prozent*		in Euro	in Prozent*	in Euro	in Prozent* vom Einkommen		A
2010	20.000	2.701	13,5	40.000	9.007	22,5	11.708	19,5	23,1	76,9
2020	30.000	5.625	18,8	60.000	17.028	28,4	22.653	25,2	24,8	75,2
Änderung 2020 in Prozent ggü. 2010	50	108	5,2	50	89	5,9	93	5,7	1,7	-1,7
* Bei Veränderung der Prozentwerte 2020 gegenüber 2010 sind Prozentpunkte als Differenz ausgewiesen.										
Annahmen: Steuerzahler A erzielt 2010 ein Einkommen von 20.000 Euro, Steuerzahler B 40.000 Euro; bis 2020 steigern beide ihr Einkommen um jeweils 50 Prozent, wobei der Tarif 2010 auch 2020 noch gilt.										

Eigene Berechnungen.

Ausweitung des Staatsanteils – Gefährdung der marktwirtschaftlichen Ordnung

Ein weiterer gravierender Nachteil liegt darin, dass heimliche Steuererhöhungen einer Ausweitung des Staatsanteils Vorschub leisten. Mit den aus der progressiven Besteuerung resultierenden heimlichen Steuererhöhungen ist nämlich ein Mechanismus installiert, durch den der Staat einen immer größeren Teil des Volkseinkommens und des Bruttosozialprodukts der direkten privaten Verwendung entzieht und entsprechend höhere Steuern für sich vereinnahmt. „Aus dieser Entwicklung wird verschiedentlich auf eine Gefährdung der marktwirtschaftlichen Ordnung geschlossen.“²²² Die großen Vorzüge dieser Ordnung beruhen gerade darauf, dass der privaten Initiative gegenüber staatlicher Tätigkeit Vorrang eingeräumt wird.²²³ Privatwirtschaftliches Handeln, das durch den Markt und den Wettbewerb gelenkt und kontrolliert wird, bietet nämlich die beste Gewähr für wirtschaftliche Freiheit, ökonomische Effizienz und Anpassung an sich verändernde Marktverhältnisse und damit für Wohlstand und soziale Sicherheit. Daher ist die Marktwirtschaft „auch die notwendige Bedingung für eine freiheitlich-demokratische Verfassungsordnung, in der durch die Sicherung von Grundrechten der Einzelne in wesentlichen Aspekten seiner Lebensgestaltung ... geschützt wird“²²⁴. Zur Wahrung der privatwirtschaftlichen Handlungsräume ist dafür zu sorgen, dass der von der öffentlichen Hand bewirtschaftete Anteil am Sozialprodukt in Grenzen gehalten wird und nicht ausufert. Demnach sollte nicht der Staatsanteil, sondern der private Sektor eindeutig überwiegen.

222 *Herb* (1986).

223 Vgl. auch *KBI* (1998), S. 20 f.

224 *Gutmann* (1980), S. 152. Siehe auch *Klein* (1989), S. 67 f. Dort weist *Klein* darauf hin: „Die in den Artikeln 1, 2, 9, 12 und 14 GG niedergelegten Grundrechte ... sind wesentliche Bestandteile der sozialen Marktwirtschaft ... Diese Grundrechte sind nicht ordnungspolitisch neutral, sondern entfalten wirtschaftlich nur in der sozialen Marktwirtschaft ihre größte Wirkkraft. Die Abschaffung der sozialen Marktwirtschaft ist daher ohne Verletzung dieser Grundrechte undenkbar.“

Dass die skizzierte Gefahr eines zunehmenden Staatsanteils nicht nur theoretischer Natur ist, zeigt sich am Anstieg der Staatsquote, die den prozentualen Anteil der staatlichen Ausgaben am Bruttoinlandsprodukt angibt. Sie ist von 34,3 Prozent im Jahr 1958 bis 1990 auf 43,6 Prozent und seither – unter Schwankungen – bis 2010 weiter auf 47,3 Prozent gestiegen.²²⁵ Damit lag die Staatsquote 2010 um 13 Prozentpunkte über dem Wert von 1958.²²⁶ Die 82 Milliarden Euro an nicht ausgeglichenen heimlichen Steuererhöhungen, mit denen die Steuerzahler im Jahr 2010 belastet waren, entsprachen 3,3 Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Die Erhöhung der Staatsquote um 13 Prozentpunkte gegenüber 1958 war im Jahr 2010 also zu fast einem Viertel durch nicht ausgeglichene heimliche Steuererhöhungen finanziert.

Falsche Signale für die Finanzpolitik

Der zuvor geschilderte Mechanismus zur Ausweitung des Staatsanteils wäre dann entschärft, wenn die überproportional steigenden Einnahmen aus der Lohn- und Einkommensteuer nicht als dauerhaft angesehen würden, wenn also Rücklagen gebildet würden, mit denen Steuerentlastungen zum Ausgleich heimlicher Steuererhöhungen finanziert werden können. Die bisherigen Erfahrungen zeigen indessen, dass dies nicht der Fall war. Es war im Gegenteil sogar so, dass trotz der rasant steigenden Steuereinnahmen über viele Jahre hinweg mehr Geld ausgegeben als eingenommen wurde. Seinen Niederschlag findet dies in der staatlichen Gesamtverschuldung, die infolge permanenter Netto-

225 Zur aktuellen Höhe der Staatsquote siehe *Statistisches Bundesamt* (2019a). Für das Jahr 2018 wird eine Staatsquote von 43,8 Prozent ausgewiesen. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass es im Zuge der großen Revision 2011 in der VGR zu methodisch bedingten Minderungen bei der Erfassung der Staatsausgaben gekommen ist, sodass die Staatsquote dadurch niedriger ausgewiesen wird als nach der zuvor gültigen Abgrenzung.

226 Zur langfristigen Entwicklung der Staatsquote siehe *BMF* (2001), S. 22; *Statistisches Bundesamt* (1985), S. 41 und S. 101.

kreditaufnahme bis einschließlich 2013 in unvertretbare Höhen emporgeschwungen ist.²²⁷

Diese Fehlentwicklung ist mit dadurch bedingt, dass von den heimlichen Steuererhöhungen falsche Signale für die Finanzpolitik ausgehen. Zu bedenken ist nämlich, dass die den Finanzplanungen zugrunde liegenden Steuerschätzungen von der zum jeweiligen Schätzzeitpunkt geltenden Rechtslage ausgehen. Es werden bei den Steuerschätzungen folglich keine Abschläge für eventuell notwendig werdende Steuerentlastungen veranschlagt, sodass die geschätzten Einnahmen aus der Lohn- und Einkommensteuer die anfallenden heimlichen Steuererhöhungen mit enthalten. Diese prognostizierten Einnahmen gehen normalerweise ohne Abschläge in die Finanzplanung ein, wo sie als dauerhaft zur Verfügung stehender Einnahmerahmen angesehen und folglich auch für Ausgabenzwecke „verplant“ werden. Dies hatte in der Vergangenheit zur Folge, dass Tarifkorrekturen bei der Lohn- und Einkommensteuer, die zum (teilweisen) Ausgleich heimlicher Steuererhöhungen in Angriff genommen wurden, regelmäßig mit „Finanzierungsproblemen“ verbunden waren. Haushaltsmäßige Vorkehrungen für solche Entlastungen waren zuvor nämlich nicht getroffen worden.

Wachstumsbremse

Ein weiterer gravierender Nachteil liegt darin, dass die heimlichen Steuererhöhungen das wirtschaftliche Wachstum behindern. Dazu kommt es über verschiedene Wirkungszusammenhänge.²²⁸ Besonders offenkundig sind die Wachstumshemmnisse, die mit der Erhöhung der Grenzsteuersätze einhergehen. Im Zuge heim-

227 Die Verschuldung des Gesamtstaats (Bund, Länder, Gemeinden, Sozialversicherungen) in der Bundesrepublik Deutschland erhöhte sich von 9,7 Milliarden Euro (19 Milliarden DM) im Jahr 1950 bis zum Jahresende 2013 auf 2.190 Milliarden Euro. Siehe *Bundesregierung* (1997); *Deutsche Bundesbank* (2018), S. 58.

228 Dazu bereits ausführlich *KBI* (1984), S. 23 ff.

licher Steuererhöhungen wandert die Masse der Steuerzahler im Lauf der Zeit nämlich in Tarifbereiche mit immer höheren Grenzsteuersätzen, sodass Leistungssteigerungen und die Erzielung von Einkommenszuwächsen immer weniger lohnend werden.

Wie sehr sich die Grenzbelastung für die Mehrzahl der Steuerzahler verschärft hat, zeigt der längerfristige Vergleich: Beim Tarif 1958 war die Zone direkter Progression nur für rund fünf Prozent der „besser verdienenden“ Steuerzahler relevant. Denn 95 Prozent fielen mit ihren Einkommen in die untere Proportionalzone des Tarifs mit dem gleichbleibenden Grenzsteuersatz von 20 Prozent. Folglich nahm die Grenzbelastung für die Masse der Steuerzahler bei steigenden Einkommen nicht zu, sondern blieb beim Eingangssteuersatz von 20 Prozent konstant. Wenn die Grenze, von der an die direkte Progression beim Tarif 1958 begann (4.095 Euro), entsprechend der durchschnittlichen Einkommensentwicklung bis heute fortgeschrieben worden wäre, dann würde die direkte Progression beim Grundtarif 2019 erst bei rund 78.000 Euro beginnen. Tatsächlich greift derzeit bereits ab 55.961 Euro der Spitzensteuersatz von 42 Prozent, wozu noch der Solidaritätszuschlag hinzukommt, sodass sich eine gesamte steuerliche Grenzbelastung von über 44 Prozent ergibt.

Für Durchschnittsverdiener hat sich die steuerliche Grenzbelastung von 20 Prozent im Jahr 1958 auf derzeit rund 37 Prozent erhöht.²²⁹ Hinzu kommt, dass gleichzeitig auch die Beitragsbelastung in der Sozialversicherung um 8,5 Prozentpunkte (nur Arbeitnehmer-Anteil) bzw. um 17 Prozentpunkte (einschließlich Arbeitgeber-Anteil) zugenommen hat. An der Beitragsbemessungsgrenze zur Krankenversicherung (1958: 4.049 Euro, 2019: 54.450 Euro) wurden einem ledigen Arbeitnehmer 1958 von 100 Euro

²²⁹ Das zu versteuernde Jahreseinkommen eines ledigen durchschnittlich verdienenden Vollzeitbeschäftigten dürfte 2019 bei rund 45.000 Euro liegen (siehe auch Fn 200). Bei einem solchen Einkommen beläuft sich die steuerliche Grenzbelastung beim Tarif 2019 (einschließlich Solidaritätszuschlag) auf 37,3 Prozent.

Bruttogehaltserhöhung rund 32 Euro abgezogen, 2019 sind es rund 53 Euro. War das Verhältnis bei der Aufteilung des Mehrverdienstes 1958 bei etwa 1/3 für den Staat – 2/3 für den Arbeitnehmer, so bleibt dem Arbeitnehmer 2019 nicht einmal die Hälfte.²³⁰ Dieser Anstieg der Grenzbelastung ist gewaltig, die zunehmende Minderung der Leistungsbereitschaft entsprechend.

Wachstumshemmend wirken heimliche Steuererhöhungen aber nicht nur über die Verschärfung der Grenzbelastung, sondern auch dadurch, dass über ihren belastungsverschärfenden Automatismus²³¹ die verfügbaren Privateinkommen und -gewinne zunehmend geschmälert und dadurch die privaten Konsum-, Investitions- und Sparmöglichkeiten beeinträchtigt werden.²³² Zusätzliche Beeinträchtigungen für Wachstum und Beschäftigung ergeben sich dann, wenn es infolge der überzogenen Abgabenbelastung zu erhöhten Lohn- und Gehaltssteigerungen kommt. In diesem Fall werden die Beschäftigungsmöglichkeiten, die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und die Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland auch noch über steigende Lohnkosten gemindert.

Vor der Gefährdung des Wachstums durch heimliche Steuererhöhungen wird schon seit langem nachdrücklich gewarnt: „Wie die Analyse zeigt, führen die heimlichen Steuererhöhungen zu negativen Anreizen, zumindest auf die Entscheidung über zusätzliches Arbeitsangebot eines Individuums oder Haushalts. Analog lassen

230 Bei der hier angestellten Betrachtung ist die Belastung durch Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung nicht mitgerechnet. Einschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung erhöhte sich die Grenzbelastung des ledigen Durchschnittsverdieners von 39,6 Prozent (1958) auf rund 60 Prozent (2019).

231 Siehe S. 69.

232 Der *SVR Wirtschaft* führt dazu aus: „Denn wenn der Tarif über mehrere Jahre bei relativ hohen Preissteigerungen konstant gehalten wird, kommt es zu einem hohen Entzug an zusätzlicher Kaufkraft bei den Steuerzahlern. Die Steigerung des für den privaten Konsum wichtigen Nettoeinkommens kann dann nicht mit dem Lohnwachstum mithalten ... Insoweit ist die Kalte Progression tatsächlich ein Problem“ (*SVR Wirtschaft* (2011), Tz. 349).

sich die Wirkungen der kalten Progression auf die Bereitschaft zu Ersparnisbildung und auf die Übernahme von Risiken ableiten. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die heimlichen Steuererhöhungen die Anreize zu wirtschaftlicher Betätigung senken und damit Chancen auf Wirtschaftswachstum vergeben.“²³³

Verstärkte Anreize für Schattenwirtschaft

Der wachstumshemmenden Wirkung auf die „reguläre“ Wirtschaft stehen gleichzeitige Ausweitungstendenzen für die Schattenwirtschaft gegenüber. Wie vorangehend skizziert, wird infolge heimlicher Steuererhöhungen die Abgabenbelastung und speziell auch die Grenzbelastung verschärft, sodass dadurch die Anreize zunehmen, Betätigungen in die Schattenwirtschaft zu verlagern. Die Tatsache, dass bereits bei Durchschnittsverdienern weit mehr als die Hälfte des Zusatzverdienstes über Steuern und Sozialbeiträge in öffentliche Kassen abgezweigt werden,²³⁴ verdeutlicht, wie wenig sich zusätzliche Leistung in der regulären Wirtschaft für breite Massen inzwischen noch lohnt. Es kann daher nicht verwundern, dass die Abgabenbelastung von vielen als weit überzogen empfunden wird, und daher neben legalen Formen der Steuervermeidung auch illegalen Ausweichreaktionen Vorschub geleistet wird.²³⁵ Dies gilt für die Steuerflucht von Finanzkapital ebenso wie für das Abtauchen von Betrieben und Arbeitnehmern in Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft. Die Belastungsverschärfungen infolge heimlicher Steuererhöhungen spielen hierbei eine nicht zu unterschätzende Rolle.

233 *Herb* (1986), S. 8.

234 Siehe S. 78.

235 Vgl. auch *KBI* (1998), S. 17 f.

2.2.6 Vorschläge zur Reform des Einkommensteuertarifs

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Tarifkorrekturen der vergangenen Jahre völlig unzureichend waren und zu bedenklichen Ergebnissen geführt haben. Vor allem die seit 1990 erfolgten Korrekturschritte haben zur Folge, dass es zu einer massiven Verschiebung in der Steuerlastverteilung gekommen ist, deren sachliche Rechtfertigung nicht zu erkennen ist.²³⁶ Gewinner sind Bezieher vergleichsweise niedriger Einkommen sowie Bezieher hoher Einkommen. Sie sind per Saldo entlastet worden, weil die tariflichen Entlastungen die Belastungsverschärfungen durch heimliche Steuererhöhungen und durch die Einführung des Solidaritätszuschlags überkompensiert haben. Im Vergleich zu 1990 ist die prozentuale Belastung für diese „Reformgewinner“ ermäßigt worden. Verlierer sind demgegenüber die Bezieher mittlerer Einkommen. Ihre prozentuale Belastung mit Lohn- und Einkommensteuer ist derzeit höher, teilweise sogar erheblich höher als 1990.²³⁷

Ursächlich für diese Belastungsverschärfung im mittleren Einkommensbereich ist einerseits der „Knick“ im Tarifverlauf, der zwischenzeitlich eingeführt wurde und auch derzeit noch Tarifbestandteil ist. Als zweite maßgebliche Ursache für die Belastungsverschärfung in der „Mitte“ kommt hinzu, dass die Einkommensgrenze für das Erreichen des Spitzensteuersatzes im Zeitablauf nicht entsprechend der Einkommensentwicklung angehoben, sondern im Gegenteil sogar abgesenkt wurde.²³⁸

Wegen der dargelegten Nachteile und Gefahren heimlicher Steuererhöhungen erscheint es zudem dringend erforderlich, diesen

236 Siehe *KBI* (2009c).

237 Der mittlere Bereich der „Reformverlierer“ erstreckt sich beim Vergleich 2016 gegenüber 1990 auf die Einkommensspanne von rund 23.000 Euro bis 136.000 Euro (beim Grundtarif). Siehe dazu *DSi-kompakt* Nr. 26, Juli 2017, S. 4.

238 Siehe bereits S. 48.

Automatismus ungerechtfertigter Belastungsverschärfungen dauerhaft auszuschalten.

Vorschlag für einen Reformtarif – T 14-35-42-45-80

Ausgehend von dem vorgenannten Befund wird nachfolgend ein Tarifvorschlag skizziert, der deutliche Vorteile verspricht. Die Eckwerte des vorgeschlagenen Tarifs mit der Bezeichnung T 14-35-42-45-80 sind wie folgt:²³⁹

- Der Grundfreibetrag beträgt 9.168 Euro.²⁴⁰
- Der Eingangssteuersatz beläuft sich auf 14 Prozent.
- Der (Grenz-)Steuersatz steigt vom Eingangssteuersatz bis zu Einkommen von 45.000 Euro (Knickstelle) auf 35 Prozent an.
- Ab 45.000 Euro steigt der Grenzsteuersatz dann weiter bis auf 42 Prozent.
- Der 42-prozentige Spitzensteuersatz wird ab 80.000 Euro erreicht.

Mit dem Tarif T 14-35-42-45-80 sind gewichtige *Vorteile* verbunden. So bringt dessen Einführung spürbare Entlastungen für die Lohn- und Einkommensteuerzahler, deren Gesamtvolumen sich auf etwa 35 Milliarden Euro beläuft. Die Minderung der Steuerbelastung bewegt sich (beim Grundtarif/Ledige) für Einkommen von 20.000 Euro bis 60.000 Euro zwischen rund 13 und 23 Prozent.²⁴¹ Die absoluten Entlastungsbeträge steigen mit der Einkommenshöhe an und belaufen sich für Ledige bei 20.000 Euro auf

239 Siehe auch Abbildung 2.1.

240 Der Grundfreibetrag bezieht sich auf die Verhältnisse des Jahres 2019 und stellt in dieser Höhe sicher, dass das Existenzminimum steuerfrei gestellt wird. Je nach Zeitpunkt des Inkrafttretens des hier skizzierten Tarifvorschlags ist der Grundfreibetrag entsprechend der zwischenzeitlichen Entwicklung des Existenzminimums anzupassen.

241 Siehe im Einzelnen Tabelle 2.4.

584 Euro, bei 40.000 Euro auf 1.548 Euro und bei 50.000 Euro auf 1.837 Euro. Ab 80.000 Euro bleibt die Entlastung dann gleich bei 2.706 Euro. Ehepaare werden bei Einkommen von 40.000 Euro um 1.168 Euro entlastet, bei 80.000 Euro um 3.096 Euro. Gerade die Bezieher mittlerer Einkommen, bei denen ein besonderer Nachholbedarf besteht, erfahren also spürbare Entlastungen.

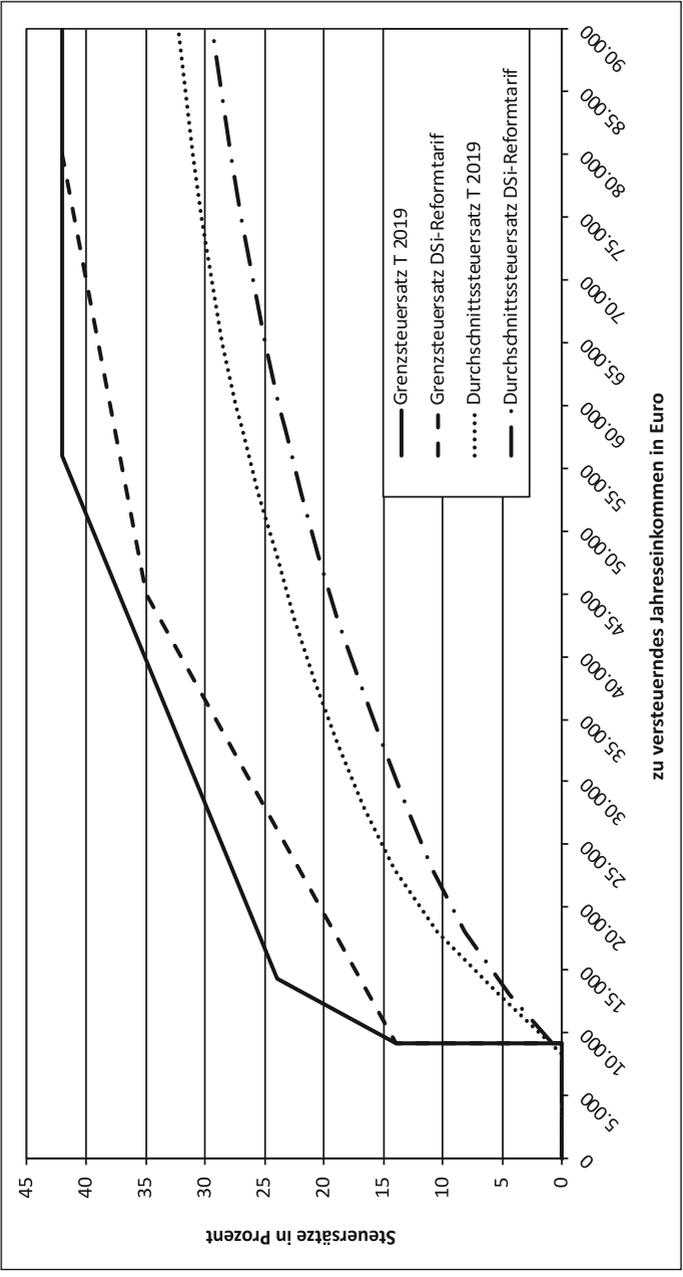
Tabelle 2.4: Belastungsvergleich Tarif T 2019 vs. Reformtarif T 14-35-42-45-80

zu versteuerndes Jahreseinkommen in Euro	Steuerschuld in Euro*		Entlastung beim T 14-35-42-45-80		in Prozent der Steuer
	T 2019	T 14-35-42-45-80	in Euro ohne Solidaritätszuschlag	in Euro inkl. Solidaritätszuschlag	
10.000	123	119	4	4	3,3
15.000	1.145	916	229	235	20,0
20.000	2.414	1.860	554	584	22,9
25.000	3.791	2.951	840	886	22,2
30.000	5.275	4.188	1.087	1.147	20,6
35.000	6.868	5.572	1.296	1.367	18,9
40.000	8.569	7.102	1.467	1.548	17,1
45.000	10.378	8.779	1.599	1.687	15,4
50.000	12.295	10.554	1.741	1.837	14,2
60.000	16.419	14.254	2.165	2.284	13,2
70.000	20.619	18.154	2.465	2.601	12,0
80.000	24.819	22.254	2.565	2.706	10,3
90.000	29.019	26.454	2.565	2.706	8,8
100.000	33.219	30.654	2.565	2.706	7,7
250.000	96.219	93.654	2.565	2.706	2,7

*ohne Solidaritätszuschlag

Eigene Berechnungen.

Abbildung 2.1: Tarif T 2019 und DSI-Reformtarif



Eigene Darstellung.

Zugleich kommt es mit dem T 14-35-42-45-80 so zu einer Stärkung der Leistungsbereitschaft. Da nämlich über weite Einkommensbereiche von jeder Einkommenserhöhung netto deutlich mehr übrig bleibt, wird Leistung für viele Steuerzahler lohnender: Bei 20.000 Euro sinkt der Belastungszugriff um rund 5,5 Prozentpunkte, bei 30.000 Euro um 4,8 Prozentpunkte und bei 50.000 Euro immer noch um rund dreieinhalb Prozentpunkte.

Heimliche Steuererhöhungen vermeiden – der Tarif muss auf Räder

Die Problematik der heimlichen Steuererhöhungen hat im Zuge der seit 1990 erfolgten Tarifkorrekturen deutlich zugenommen, weil der Belastungsanstieg infolge der Progression immer weiter verschärft worden ist. Seinen Niederschlag findet dies in der sogenannten Tarifelastizität, die mit den diversen Korrekturschritten über weite Einkommensbereiche merklich erhöht wurde. Der Automatismus, durch den die Steuerschuld stärker zunimmt als die Einkommen selbst, ist also mit jedem Korrekturschritt stärker ausgeprägt worden. Deutlich wird dies in *Tabelle 2.5*, wo die Tarifelastizitäten des derzeitigen Tarifs für unterschiedliche Einkommen zusammengestellt und zum Vergleich auch die entsprechenden Werte früherer Tarife aufgeführt sind. Tatsächlich bewegen sich die Elastizitätswerte beim derzeitigen Tarif im dicht besetzten Einkommensbereich von 15.000 Euro bis 40.000 Euro zwischen 3,23 und 1,65. Die Steuerschuld steigt derzeit für viele Steuerzahler rund doppelt so schnell wie ihre Einkommen, teilweise sogar deutlich schneller. Die Dynamik heimlicher Steuererhöhungen ist damit bei künftigen Einkommenssteigerungen extrem ausgeprägt. Die bereits genannten Zahlen zur Belastungsverschärfung 2010 bis 2019 belegen dies.²⁴²

242 Siehe S. 61.

Tabelle 2.5: Tarifelastizitäten im Vergleich

zu versteuerndes Jahreseinkommen in Euro	ausgewählte Lohn- und Einkommensteuertarife von 1990 bis 2019			
	T 1990	T 1998	T 2010	T 2019
10.000	1,26	2,29	5,71	12,20
15.000	1,33	1,67	2,62	3,23
20.000	1,37	1,53	2,00	2,20
25.000	1,42	1,48	1,78	1,87
30.000	1,47	1,47	1,69	1,76
35.000	1,51	1,51	1,64	1,69
40.000	1,54	1,54	1,61	1,65
45.000	1,57	1,57	1,59	1,62
50.000	1,60	1,60	1,59	1,61
60.000	1,51	1,51	1,48	1,53
100.000	1,31	1,31	1,24	1,26

Eigene Berechnungen. Erläuterung: Ein Elastizitätswert von 1 bedeutet, dass die Steuerlast bei Einkommenssteigerungen ebenso schnell steigt wie das Einkommen selbst. Beträgt die Elastizität beispielsweise 2, dann steigt die Steuerlast doppelt so schnell wie das Einkommen.

Um heimliche Steuererhöhungen in Zukunft dauerhaft zu vermeiden, sollten die Tarifeckwerte an die Einkommensentwicklung gekoppelt, der Tarif also „auf Räder“ gestellt werden. Damit wird nicht zuletzt verhindert, dass heimliche Steuererhöhungen wie bisher in das mit den Steuerschätzungen prognostizierte Steueraufkommen einbezogen und in der Finanzplanung als vermeintlich dauerhaft verfügbare Haushaltsmittel eingeplant und letztlich auch verausgabt werden.²⁴³ Daher sollte der Gesetzgeber gesetzlich zur regelmäßigen Anpassung der Tarifeckwerte verpflichtet werden. Die inzwischen eingeführte Verpflichtung der Bundes-

²⁴³ Siehe S. 75 ff.

regierung, alle zwei Jahre einen Bericht über die kalte Progression (Steuerprogressionsbericht) vorzulegen und auf dessen Basis eine Tarifänderung parlamentarisch zu prüfen, ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung, reicht aber nicht aus. Um nicht nur inflations-, sondern auch realbedingte heimliche Steuererhöhungen dauerhaft zu vermeiden, müssten die Eckwerte des Einkommensteuertarifs an die allgemeine nominale Einkommensentwicklung gekoppelt werden, wobei eine solche Regelbindung gesetzlich verankert werden sollte.²⁴⁴

Dass solche weitergehenden Anpassungsregeln politisch umsetzbar sind, zeigt der internationale Vergleich: In 18 OECD-Länder wird die Einkommensteuer bereits nach festen Regeln oder aufgrund gesetzlicher Automatismen angepasst.²⁴⁵ Ein „Tarif auf Rädern“ mit gesetzlich geregelten automatischen Tarifkorrekturen hindert den Gesetzgeber im Übrigen nicht daran, Steuern – falls notwendig – zu erhöhen. Dies würde dann aber nicht heimlich, sondern offen in ordnungsgemäßem Gesetzgebungsverfahren mit Einbeziehung von Bundestag und Bundesrat erfolgen.

2.2.7 Fazit und Empfehlungen

Im Zusammenwirken von Progression und Zunahme des allgemeinen Einkommensniveaus kam es von 1958 bis 2010 zu immensen heimlichen Steuererhöhungen. Die im selben Zeitraum vom Gesetzgeber vorgenommenen 19 Korrekturen beim Lohn- und Einkommensteuertarif haben nur rund zwei Drittel dieser heimlichen Steuererhöhungen ausgeglichen. Die nach 2010 erfolgten Korrekturen reichen nicht annähernd aus, um weitere heimliche Steuererhöhungen zu verhindern. Für die Zukunft muss dieser Automatismus ungerechtfertigter Belastungsverschärfungen

244 Dazu ausführlicher – mit weiteren Nachweisen – DSi (2015), S. 23 ff.

245 Im Einzelnen gilt dies für Belgien, Kanada, Dänemark, Finnland, Frankreich, Ungarn, Island, Mexiko, Niederlande, Norwegen, Portugal, Slowakei, Spanien, Schweden, Schweiz, Türkei, Großbritannien und die USA. Siehe *OECD* (2008), S. 53.

dauerhaft ausgeschaltet werden. Hierzu sollte der Gesetzgeber bereits *kurzfristig* eine Anpassungsregelung schaffen, damit die Eckwerte des Lohn- und Einkommensteuertarifs mit der nominalen Einkommensentwicklung Schritt halten. Der Tarif ist also „auf Räder“ zu stellen.

Zur *mittelfristigen* Umsetzung schlägt das Institut einen Reformtarif T 14-35-42-45-80 vor. Dieser Tarif würde die Steuerzahler um etwa 35 Milliarden Euro pro Jahr entlasten. Der Tarifvorschlag beinhaltet einen Grundfreibetrag von 9.168 Euro, einen Eingangsteuersatz von 14 Prozent, eine Abflachung der „Knickstelle“ im Tarifverlauf und einen Spitzensteuersatz von 42 Prozent, der bei einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 80.000 Euro erreicht wird.

2.3 Familienbesteuerung

2.3.1 Skizze des geltenden Rechts

Kinderfreibetrag, Kindergeld und Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen für Kinder mindern die Leistungsfähigkeit und sind somit der Besteuerung nicht zu unterwerfen. Im geltenden Einkommensteuerrecht werden Unterhaltsaufwendungen für Kinder durch den *kindesbezogenen Freibetrag* von der Besteuerung verschont.²⁴⁶ Der kindesbezogene Freibetrag setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Der Kinderfreibetrag in Höhe von aktuell (2019) 4.980 Euro stellt das sächliche Existenzminimum steuerlich frei. Er wird regelmäßig gemäß der Entwicklung des Existenzminimums fortgeschrieben.²⁴⁷ Hinzu kommt der Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfrei-

²⁴⁶ Siehe § 32 Abs. 6 EStG.

²⁴⁷ Dies erfolgt im Rahmen des Existenzminimumberichts der Bundesregierung, der alle zwei Jahre vorgelegt wird.

betrag („BEA-Freibetrag“) in Höhe von 2.640 Euro, der konstant ist und nicht regelmäßig angepasst wird. Der gesamte kindesbezogene Freibetrag liegt damit zurzeit bei 7.620 Euro pro Jahr. Das *Kindergeld* wird als eine Steuervergütung gewährt.²⁴⁸ Es beträgt 204 Euro pro Monat für jeweils das erste und zweite Kind. Für das dritte Kind sind es 210 Euro pro Monat und für das vierte und jedes weitere Kind 235 Euro.²⁴⁹ Alleinerziehende können darüber hinaus einen *Entlastungsbetrag* geltend machen, der aktuell bei 1.908 Euro pro Jahr liegt.²⁵⁰

Bei der steuerlichen Veranlagung wird im Rahmen der *Günstigerprüfung* ermittelt, ob die Steuerentlastung durch den kindesbezogenen Freibetrag höher oder niedriger als das Kindergeld ausfällt. Sind die Entlastungen durch den kindesbezogenen Freibetrag höher als die Kindergeldzahlungen, wird dieser bei der Veranlagung berücksichtigt.²⁵¹ Das Kindergeld wird in diesem Fall mit der Steuerzahlung verrechnet, um eine doppelte Berücksichtigung des Kindes zu vermeiden. Sind die Kindergeldzahlungen höher als die Steuerentlastung aus dem kindesbezogenen Freibetrag, so ist die steuerliche Berücksichtigung vollständig über das Kindergeld abgedeckt, eine eventuell übrig gebliebene positive Differenz verbleibt als sogenannter Förderanteil den Familien. Während der kindesbezogene Freibetrag ein steuersystematisches Instrument zur Herstellung einer gerechten Steuerlastverteilung ist, ist das Kindergeld eine sozialpolitische Fördermaßnahme.²⁵²

248 Siehe § 31 S. 3 EStG.

249 Siehe §§ 62 ff. EStG.

250 Siehe § 24b EStG. Für jedes weitere Kind erhöht sich der Entlastungsbetrag um 240 Euro.

251 Dies ist im Jahr 2019 bei einem gemeinsam veranlagten Ehepaar ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von ca. 70.200 Euro und bei Einzelveranlagung ab ca. 38.900 Euro der Fall.

252 Vgl. *KBI* (2007), S. 7 ff.; *KBI* (1996), S. 40 ff.

Ehegattensplitting

Eheleute sowie mittlerweile auch eingetragene Lebenspartner²⁵³ können im Einkommensteuerrecht zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung wählen.²⁵⁴ Die gemeinsame Veranlagung von Ehepaaren erfolgt in Form eines Ehegattensplittings. Beim Ehegattensplitting wird das erwirtschaftete Einkommen beider Ehe- oder Lebenspartner addiert, durch zwei geteilt, der Steuertarif angewandt und der resultierende Steuerbetrag mit zwei multipliziert.²⁵⁵ Das bedeutet zum Beispiel für ein Ehepaar, bei dem im Jahr 2019 ein Partner 10.000 Euro, der andere Partner 30.000 Euro zu versteuerndes Einkommen erwirtschaftet, dass die Hälfte des gemeinsamen Einkommens in Höhe von 40.000 Euro, also 20.000 Euro, dem Einkommensteuertarif unterworfen wird. Die resultierende Steuerzahlung von 2.414 Euro (bzw. 2.547 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) wird dann verdoppelt, sodass insgesamt eine Einkommensteuerzahlung von 4.828 Euro (bzw. 5.094 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) fällig ist. Zum Vergleich: bei einer Einzelveranlagung von jeweils 30.000 Euro und 10.000 Euro sind gemäß Einkommensteuergrundtarif im Jahr 2019 insgesamt 5.398 Euro (bzw. 5.688 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) zu zahlen. Im Vorgriff auf Abschnitt 2.3.2 sei an dieser Stelle bereits betont, dass der in diesem Beispiel resultierende Splittingeffekt in Höhe von 570 Euro (bzw. 595 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) steuersystematisch begründet ist und keine Vergünstigung darstellt. Würde das Haushaltseinkommen von 40.000 Euro als Ganzes nach dem Grundtarif besteuert, wie er für Ledige gilt (Haushaltsbesteuerung), würde sich eine Steuerzahlung von 8.569 Euro (bzw. 9.040 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) ergeben.

253 Aufgrund eines BVerG-Urteils müssen auch eingetragene Lebenspartnerschaften zum Ehegattensplitting zugelassen werden. Siehe *BVerfG*, 2 BvR 909/06 vom 07.5.2013.

254 Siehe §§ 26 ff. EStG.

255 Siehe § 32a Abs. 5 EStG.

2.3.2 Beurteilung des Ehegattensplittings

Kritiker lasten dem Ehegattensplitting seit Jahren immer wieder eine Reihe von Nachteilen und Mängeln an und fordern dessen Abbau. Sowohl die Kritik als auch die Forderung sind nicht überzeugend.²⁵⁶

Das geltende Ehegattensplitting trägt dem zentralen Grundsatz einer gerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung. Es knüpft an die Ehe als gleichberechtigte Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft an, in der die Ehegatten gemeinsam zum Haushaltseinkommen beitragen und aufgrund der gegenseitigen Unterhaltsverpflichtung zu gleichen Teilen am Haushaltseinkommen beteiligt sind. Dieses Ehebild von der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft gleichberechtigter Partner steht auch im Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts, insbesondere mit dem ehelichen Güterstand der Gütergemeinschaft gemäß §§ 1415ff. BGB und dem „Standardfall“ der Zugewinnngemeinschaft gemäß §§ 1363ff. BGB.²⁵⁷ Die Ehe wird somit als wirtschaftliche Einheit gesehen, in der die steuerliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten jeweils durch die Hälfte des Gesamteinkommens unabhängig von der Verteilung der Einkommenserzielung repräsentiert wird. Folgerichtig wird das Ehegattensplitting zur Ermittlung der steuerlichen Belastung angewandt.²⁵⁸

Ein Vergleich mit möglichen Alternativen der Ehebesteuerung zeigt, dass nur das Ehegattensplitting eine gerechte steuerliche Behandlung von Ehen gewährleisten kann. Die Haushaltsbesteuerung scheidet bereits deshalb aus, weil sie verfassungswidrig ist.²⁵⁹ Würde für Ehen statt des geltenden Ehegattensplittings hingegen

256 Vgl. ausführlich und m. w. N. *KBI* (2007), S. 13 ff.; *KBI* (1996), S. 40 ff.; *KBI* (1983), S. 34 ff.; *KBI* (1971), S. 140 ff.

257 Vgl. *Vogel* (1999), S. 208 ff.

258 Vgl. auch *Papier* (2007), S. 978.

259 Siehe BVerfG, Urteil vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54.

eine Individualbesteuerung angewandt, käme es zu einer Benachteiligung von Ehen mit ungleich verteilten Einkommen. Ein Alleinverdiener-Haushalt würde bspw. aufgrund der Tarifprogression²⁶⁰ bei gleichem Gesamteinkommen deutlich mehr Einkommensteuer zahlen müssen als ein Doppelverdiener-Haushalt. Eine solche „Strafsteuer“ für Ehepaare mit ungleich verteiltem Einkommen würde einer steuerlichen Behandlung der Ehe als ökonomische Einheit und gleichberechtigte Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft zuwiderlaufen. Das Ehegattensplitting vermeidet eine solche steuerliche Ungleichbehandlung. Dank des Splittings gelingt es nämlich, dass bei einem zu versteuernden Jahreseinkommen eines Ehepaars von beispielsweise 50.000 Euro die Einkommensteuerlast (inklusive Solidaritätszuschlag) stets 7.999 Euro (2019) beträgt, unabhängig davon, welchen Beitrag beide Partner jeweils zu diesen insgesamt 50.000 Euro geleistet haben. Ehe- und Lebenspartner können also frei von steuerlichen Überlegungen entscheiden, wie sie als Paar ihre Erwerbs- und Hausarbeit aufteilen, was nicht nur ökonomisch, sondern auch gesellschaftspolitisch zu begrüßen ist.

Tabelle 2.6: Steuerbelastung beim Ehegattensplitting im Vergleich zur Individualbesteuerung

zu versteuerndes Jahreseinkommen in Euro		Jahreseinkommensteuerlast des Paares inkl. Solidaritätszuschlag in Euro		
Partner A	Partner B	Ehegattensplitting	Individualbesteuerung	Malus für ungleiche Partner-einkommen
0	50.000	7.999	12.971	4.972
10.000	40.000	7.999	9.163	1.164
25.000	25.000	7.999	7.999	0

Eigene Berechnungen gemäß Einkommensteuertarif 2019.

²⁶⁰ Bei einem proportionalen Einkommensteuertarif wäre ein Ehegattensplitting entbehrlich, denn dann würde für beide Ehepartner ohnehin der gleiche Steuersatz gelten.

Dass das Ehegattensplitting geeignet ist, die Steuergerechtigkeit zu gewährleisten, ist auch verfassungsrechtlich begründet. Dies wird durch die Rechtsprechung des BVerfG bestätigt. So stellt das Gericht im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichbehandlungsgrundsatz) fest: „Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, dass zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich zur Hälfte teilhat“.²⁶¹ Das Ehegattensplitting steht auch im Einklang mit Art. 6 Abs. 1 GG, wonach Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen. Das Splitting ermögliche „den Ehegatten die freie Entscheidung, ob einer allein ein möglichst hohes Familieneinkommen erwirtschaften und sich deshalb in seinem Beruf vollständig engagieren soll, während der andere Partner den Haushalt führt, oder ob stattdessen beide Partner sowohl im Haushalt als auch im Beruf tätig sein sollen, sodass beide ihre Berufstätigkeit entsprechend beschränken“.²⁶²

Insofern ist das Ehegattensplitting eine verfassungskonforme Regelung zur Sicherstellung der Steuergerechtigkeit und kein Instrument zur Förderung der Ehe²⁶³, sodass es verfehlt ist, von einem „Splitting-Vorteil“ zu sprechen.²⁶⁴

261 BVerfGE 61,319, 345 f. Siehe auch BVerfG 2 BvR 909/06 vom 07.05.2013, Abs.-Nr. 92 ff. 262 BVerfGE 61,319, 347.

263 Der Anteil von Privathaushalten, in denen Ehepaare leben, ist trotz vermeintlicher „Splittingvorteile“ seit Jahren rückläufig. So gab es 1991 in Deutschland 19,5 Millionen Ehepaare gegenüber nur 10,1 Millionen Haushalten mit Ledigen oder getrennt bzw. geschieden lebenden Personen. Damit lebten 1991 in rund 66 Prozent dieser insgesamt 29,6 Millionen Haushalte Ehepaare. Im Jahr 2017 war dieser Anteil auf rund 56 Prozent geschrumpft. 2017 standen 21,2 Millionen Ehepaare rund 16,9 Millionen Haushalten mit Ledigen oder getrennt bzw. geschieden lebenden Personen gegenüber.

(Daneben gab es 5,6 Millionen (1991) bzw. 3,2 Millionen (2017) Haushalte, in denen verwitwete Personen lebten. Insgesamt ist die Zahl der Haushalte in Deutschland von 35,3 Millionen (1991) auf 41,3 Millionen (2017) gestiegen, was sich aus dem Zuwachs an Einpersonenhaushalten erklärt.)

Vgl. *Statistisches Bundesamt* (1993), S. 70 ff.; *Statistisches Bundesamt* (2018b), S. 59 ff.

264 Vgl. *Scherf* (2000), S. 271.

Die Anwendung des Splittings ist nicht nur für Ehen, sondern auch für eingetragene Lebenspartnerschaften sachgerecht. Eingetragene Lebenspartnerschaften sind Ehen rechtlich weitgehend gleichgestellt, sodass eine gleiche steuerliche Behandlung angezeigt ist.²⁶⁵ Folgerichtig hat das BVerfG jüngst entschieden, dass auch eingetragene Lebenspartnerschaften zum Splitting zugelassen werden müssen. Zur Begründung dieser Entscheidung²⁶⁶ hat das Gericht im Übrigen ausdrücklich seine früheren Argumente zugunsten des Ehegattensplittings mehrfach bekräftigt.

Des Weiteren ist es nicht zutreffend, dass das Ehegattensplitting Einverdienerehen fördert und Frauen von der (Vollzeit-)Erwerbsbeschäftigung abhält. Das Ehegattensplitting ist grundsätzlich weder frauen- noch männerspezifisch; es richtet sich an beide Ehepartner und lässt ihnen die Entscheidungsfreiheit über die Verteilung der Erwerbsarbeit. Es trägt keineswegs zu einer einseitigen Benachteiligung von Frauen bei. In einer aufgeklärten und freiheitlichen Gesellschaft ist es die Regel, dass die Entscheidung über die Verteilung der Erwerbsarbeit von beiden Ehepartnern gemeinsam gefällt wird. Die kritische Argumentation der Gegner des Ehegattensplittings unterstellt jedoch implizit, dass Ehefrauen von ihren Ehemännern tendenziell dazu gedrängt werden, weniger zum Haushaltseinkommen beizutragen. Sie verkennt zudem, dass der Verzicht auf eine (Vollzeit-)Erwerbsbeschäftigung eine freiwillige Entscheidung eines Ehepartners sein kann, weil er sich bspw. der Kindererziehung widmen und vollständig oder teilweise auf die Erwerbsarbeit verzichten will.²⁶⁷ Wenn der Staat sich das Ziel setzt, die (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit beider Ehepartner zu fördern, setzt er sich möglicherweise über die Präferenzen der Haushalte hinweg.

265 Vgl. *KBI* (2007), S. 43 f.

266 Siehe BVerfG, 2 BvR 909/06 vom 07.05.2013.

267 Vgl. auch *Niemeier* (2012), S. 618 f.; *Kochskämper* (2011).

Statistische Daten belegen zudem, dass in Einverdiener-Ehen ohne Kinder nahezu genauso viele Frauen wie Männer die Alleinverdiener sind. Gemäß dem Mikrozensus des *Statistischen Bundesamts* existierten im Jahr 2017 3,9 Millionen Einverdiener-Ehen, darunter 2 Millionen Paare mit Kindern. Klammert man diese 2 Millionen Ehepaare aus, weil die Kindererziehung einen starken Anreiz zu einer verringerten Erwerbstätigkeit bietet, verbleiben lediglich 1,9 Millionen Einverdiener-Ehen ohne ledige Kinder. In 1,0 Millionen dieser 1,9 Millionen Einverdiener-Ehen sind Männer Alleinverdiener, in den restlichen 0,9 Millionen jedoch Frauen. Die „Hausmannehe“ (0,9 Millionen) ist somit fast genauso häufig anzutreffen wie die sogenannte „Hausfrauenehe“ (1,0 Millionen, siehe *Tabelle 2.7*).

Tabelle 2.7: Erwerbstätige Ehepaare in Deutschland

12,5 Mio. erwerbstätige Ehepaare davon:		
allein verdienende Ehemänner:	allein verdienende Ehefrauen:	beide erwerbstätig:
2,6 Mio.	1,3 Mio.	8,6 Mio.
davon ohne ledige Kinder:		
1,0 Mio.	0,9 Mio.	
8 Prozent der erwerbstätigen Ehepaare	7 Prozent der erwerbstätigen Ehepaare	

Quelle: Mikrozensusdaten für 2017, Sonderauswertung für das Institut.

Relevant ist zudem, dass die Kritiker das Ehegattensplitting nicht als eine steuersystematische Maßnahme ansehen, sondern hauptsächlich unter arbeitsmarktpolitischen Gesichtspunkten betrachten.²⁶⁸ Dabei wird verkannt, dass das Ehegattensplitting

²⁶⁸ Vgl. bspw. *Bach et al.* (2011); *Bach et al.* (2012), S. 620 ff.; *OECD* (2012a), S. 60.

– wie oben erläutert – eine steuersystematische Lösung ist, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Gerechtigkeitsgrundsatz entspricht. Wie sich eine steuerpolitisch gerechte Maßnahme auf andere Politikfelder auswirkt, sollte zwar auch berücksichtigt werden. Doch darf die Steuergerechtigkeit auch aus verfassungsrechtlichen Gründen nur dann beeinträchtigt werden, wenn es dem Gemeinwohl dient. Mit anderen Worten: Die Abschaffung oder Begrenzung des Ehegattensplittings²⁶⁹ muss für die Gesellschaft wertvoller sein als seine Beibehaltung. Dies dürfte aber nicht der Fall sein, weil durch eine Abschaffung oder Begrenzung viele Ehepaare schlechter gestellt würden, die positiven Beschäftigungswirkungen jedoch ungewiss wären.²⁷⁰ Durch eine Abschaffung oder Begrenzung des Ehegattensplittings würde sich die Gesellschaft wohl kaum besser stellen. Damit wäre die Abschaffung des Ehegattensplittings ein unverhältnismäßiger Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit bzw. das Leistungsfähigkeitsprinzip. Im Allgemeinen ist dem Gerechtigkeitsgrundsatz bei der Legitimation einer steuerpolitischen Maßnahme ohnehin mehr Gewicht einzuräumen als wirtschaftspolitischen Grundsätzen.²⁷¹

Das Ehegattensplitting erntet gelegentlich deshalb Kritik, weil es der Förderung von Kindern nicht diene. Kinderförderung ist jedoch gar nicht die Zielsetzung des Ehegattensplittings, da es keinen sozial- oder familienpolitischen Zweck verfolgt. Es dient allein der systematischen Besteuerung von Ehepaaren nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Dennoch wirkt das Ehegattensplitting familienfreundlich. Es überlässt nämlich Ehepartnern mit Kindern die Entscheidungsfreiheit zur Aufteilung der Erwerbs- und Erziehungszeit nach eigenen Wünschen. So zahlt derzeit ein Ehepaar, das sich dafür entscheidet, dass ein Ehepartner der Erwerbsar-

269 Wie weiter unten erläutert wird, kann das Ehegattensplitting nicht vollständig abgeschafft werden.

270 Vgl. auch *Niemeier* (2012), S. 616.

271 Siehe Kapitel I.2. Vgl. auch *Tipke* (2000), S. 593.

beit nachgeht und der andere Ehepartner sich der Kindererziehung widmet, genauso viel Einkommensteuer als wenn beide Ehepartner zu gleichen Teilen zum Haushaltseinkommen beitragen würden. Eine Individualbesteuerung würde diese Entscheidungsfreiheit einschränken, denn dann würde bei gleichem Haushaltseinkommen ein Alleinverdiener-Haushalt eine höhere Steuerlast tragen müssen als ein Doppelverdiener-Haushalt, sodass die Haushalte wegen des geringeren Nettoeinkommens unter Umständen gezwungen wären, gegen ihren Willen in höherem Maße einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Die familienfreundliche Wirkung des Ehegattensplittings steigt mit der Anzahl der Kinder. Denn je mehr Kinder im Haushalt vorhanden sind, desto mehr Zeit muss in die Erziehung investiert werden. Mehr Kinder führen dann tendenziell auch zu einer verstärkten Aufteilung der Erziehungszeit zwischen beiden Partnern und damit zu wachsenden Unterschieden im Erwerbseinkommen. Das Ehegattensplitting vermeidet eine steuerliche Mehrbelastung aufgrund einer solchen Aufteilung der Erwerbsarbeit und Erziehungszeit.

Die Kritiker des Ehegattensplittings versprechen sich von einer Abschaffung Steuernehmeinnahmen in zweistelliger Milliardenhöhe.²⁷² Doch eine vollständige Abschaffung des Ehegattensplittings dürfte aufgrund der Verfassungsrechtsprechung²⁷³ gar nicht möglich sein, sodass diese Mehreinnahmen gar nicht erzielt werden können.²⁷⁴

272 Eine vollständige Abschaffung würde theoretisch zu Steuernehmeinnahmen von schätzungsweise rund 21 Milliarden Euro p. a. führen. (Vgl. *Deutscher Bundestag* (2016), S. 39.)

273 Siehe S. 93.

274 Selbst wenn es möglich wäre, das Ehegattensplitting auf eine Art des Realsplittings mit übertragbaren Freibeträgen zu begrenzen, würden sich kaum Mehreinnahmen einstellen. Würden in Anlehnung an zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtungen im Falle der Ehescheidung übertragbare Beträge von 13.805 Euro zugelassen werden, könnten Steuermindereinnahmen von etwa 3,3 Milliarden Euro die Folge sein (vgl. *Bundesregierung* (2013), S. 2). Zudem dürften sich die von den Kritikern erhofften Beschäftigungseffekte bei einer solchen Lösung kaum einstellen (vgl. *Bach et al.* (2011)).

2.3.3 Familiensplitting keine sachgerechte Option

Zwei unterschiedliche Formen des Familiensplittings

Grundsätzlich kann zwischen einem *Familiendarifsplitting* und einem *Familienrealsplitting* unterschieden werden.²⁷⁵

Das *Familiendarifsplitting* funktioniert ähnlich wie das bestehende Ehegattensplitting, indem den einzelnen Familienmitgliedern ein Splittingdivisor zugewiesen wird. Das zu versteuernde Haushaltseinkommen wird als Summe aller Einkünfte der Familienmitglieder ermittelt und dann durch den gesamten Splittingdivisor der Familie geteilt. Für das resultierende Teileinkommen wird die Steuerlast (mit dem Grundtarif) ermittelt und diese dann mit dem Familiendivisor multipliziert, um zur effektiven Steuerlast der Familie zu gelangen. Das *Familiendarifsplitting* kann des Weiteren in ein *Vollsplitting* und ein *Teilsplitting* untergliedert werden. Beim *Vollsplitting* gilt für jedes Familienmitglied der Divisor 1. Für ein Ehepaar mit zwei Kindern würde somit ein Splittingdivisor von insgesamt 4 gelten. Beim *Teilsplitting* gilt nur für die Ehegatten ein Divisor von 1, für Kinder wird ein niedrigerer Divisor angesetzt.²⁷⁶ Um die bestehende steuermindernde Wirkung der geltenden Kindesbezogenen Freibeträge zu erreichen, wäre im deutschen Steuerrecht ein Splittingdivisor pro Kind von mindestens 0,83 festzusetzen.²⁷⁷ Alternativ wäre das Splitting zusätzlich zum bestehenden Kinderfreibetrag und Kindergeld einzuführen und eine Günstigerprüfung zuzulassen.²⁷⁸

Beim *Familienrealsplitting* werden die gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen berücksichtigt. Für jedes Kind wäre ein von der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Eltern abzugsfähiger Un-

275 Vgl. auch *Bünnagel* (2006), S. 5 ff.

276 So gilt in Frankreich für das erste und zweite Kind jeweils ein Divisor von 0,5, für jedes weitere Kind ein Divisor von 1.

277 Der Mindestdivisor wird ermittelt, indem der aktuelle Kinderfreibetrag (7.620 Euro) ins Verhältnis zum aktuellen Grundfreibetrag (9.168 Euro) gesetzt wird.

278 Siehe ausführlich *KBI* (2007), S. 30 ff.

terhaltsbetrag festzulegen, der anhand der sogenannten Düsseldorf-Tabelle ermittelt wird. Der fiktive Unterhalt wird beim Empfänger, also dem Kind, besteuert. In den meisten Fällen, in denen Kinder keine eigenen Einnahmen haben, würden jedoch die fiktiven Unterhaltseinkünfte unter dem Grundfreibetrag liegen, so dass keine Steuerbelastung entsteht.²⁷⁹ Das Familienrealsplitting kann entweder nur auf Kinder begrenzt werden oder auch Ehegatten als Unterhaltsberechtigte analog zu Kindern einschließen.

Nachteile des Familiensplittings

Das Ehegattensplitting knüpft an der Ehe als gleichberechtigte Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft an, in der die Ehegatten gemeinsam zum Haushaltseinkommen beitragen und zu gleichen Teilen am Haushaltseinkommen beteiligt sind. Die Ehe wird somit als wirtschaftliche Einheit gesehen und folgerichtig gemäß ihrer gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuerlich belastet.²⁸⁰ Hingegen bilden Eltern mit Kindern eine Unterhaltsgemeinschaft. Kinder sind hier keine gleichberechtigten Erwerbspersonen, denn sie tragen in der Regel nicht zum Haushaltseinkommen bei. Kinder sind vielmehr Versorgungspersonen, deren Lebensunterhalt aus dem Einkommen der Eltern bestritten wird. Es wäre daher unsystematisch, sie in das Splitting mit einzubeziehen.²⁸¹

Das Familiensplitting wird häufig nicht mit Steuergerechtigkeit oder Steuersystematik, sondern mit familienpolitischen Zielen begründet. Doch zum einen sollten familienpolitische Transfers grundsätzlich aus dem Einkommensteuerrecht ferngehalten werden. Zum anderen wäre das Familiensplitting als eine familien- und sozialpolitische Maßnahme verteilungspolitisch verfehlt. Sozialpolitische Transfers sollten grundsätzlich gemäß dem Bedürftigkeitsprinzip auf einkommensschwache Personen konzentriert

279 Lang schlug 2005 beispielsweise drei altersabhängige Freibeträge von 4.000, 6.000 und 8.000 Euro pro Kind vor. Vgl. Lang et al. (2005), S. 19.

280 Siehe Kapitel II.2.3.2.

281 Siehe KBI (2007), S. 33 f.

werden.²⁸² Das Familiensplitting läuft aber dem Bedürftigkeitsprinzip diametral entgegen, weil die steuerliche Entlastung durch das Familiensplitting mit steigendem Einkommen zunimmt und so Familien mit höheren Einkommen auch höher entlastet würden als beim reinen Ehegattensplitting.²⁸³

Das Familiensplitting führt je nach Ausgestaltung zu Mindereinnahmen in unterschiedlicher Milliardenhöhe. Beim *Familiendarifsplitting* sind die Mindereinnahmen umso höher, je höher die Splittingdivisoren festgelegt sind. Das *DIW Berlin* schätzte im Jahr 2006 die jährlichen Mindereinnahmen je nach Ausgestaltung auf 1,5 bis 13 Milliarden Euro.²⁸⁴ Beim *Familienrealsplitting* steigen die Mindereinnahmen mit der Höhe der absetzbaren Unterhaltsbeträge und Grundfreibeträge.

Bei einem *Familiendarifsplitting* wäre wohl eine dreifache Günstigerprüfung unerlässlich. Zur Ermittlung der Steuerlast wären dann alternativ Kindergeld, Kindesbezogener Freibetrag oder Familiensplitting heranzuziehen. Für den Steuerzahler bedeutete dies eine zusätzliche Erschwernis bei der Ermittlung seiner Steuerbelastung. Zudem wäre auch mit einem Anstieg sowohl des Beratungs- als auch des Ermittlungsaufwands seitens der Finanzbehörden zu rechnen. Ähnliche nachteilige Wirkungen würden auch vom *Familienrealsplitting* ausgehen. Zusätzlicher Aufwand würde insbesondere durch die Veranlagung der Kinder entstehen, auch wenn die meisten von ihnen nicht steuerpflichtig würden.²⁸⁵

Da die Einführung des Familiensplittings mit hohen Steuermindereinnahmen und zusätzlichem Verwaltungsaufwand einhergehen würde, wäre es schon deshalb politisch schwierig umzusetzen, ganz abgesehen von seinen steuersystematischen Mängeln. In der politischen Diskussion dürfte aber insbesondere die Tatsache,

282 Siehe *KBI* (2011d), S. 73.

283 Siehe *KBI* (2007), S. 38 ff.

284 Vgl. *Steiner/Wrohlich* (2006).

285 Siehe *KBI* (2007), S. 40 f.

dass das Familiensplitting vor allem Haushalte mit höherem Einkommen entlastet, das am schwersten wiegende Gegenargument sein. Auch aus diesem Grund dürfte die Wahrscheinlichkeit der Einführung eines Familiensplittings sehr gering sein. So verwundert es nicht, dass das Familiensplitting schon seit Jahrzehnten diskutiert wird, aber bislang nicht eingeführt wurde.²⁸⁶

2.3.4 Fazit und Empfehlungen

Zusammenfassend ist das *Ehegattensplitting* in der geltenden Ausgestaltung eine steuersystematisch sachgerechte Art der Besteuerung von Ehen. Dagegen lässt sich das *Familiensplitting* steuersystematisch nicht begründen. Es würde zu relativ hohen Kosten (Steuermindereinnahmen und zusätzlichem Verwaltungsaufwand) führen und wäre als familienpolitische Maßnahme verteilungspolitisch verfehlt. Zur Berücksichtigung der Familienverhältnisse im Einkommensteuerrecht sollte daher weiterhin das bestehende System mit Ehegattensplitting, Kinderfreibetrag und Kindergeld sowie dem Entlastungsbetrag für Alleinerziehende beibehalten werden. Wenn eine verstärkte Förderung von Kindern politisch gewollt ist, sollten statt eines Wechsels zum Familiensplitting Reformen im Rahmen des bewährten Systems erfolgen. Konkret könnte dies durch gegebenenfalls schrittweise Erhöhungen des Kinderfreibetrags in Richtung Grundfreibetrag bzw. des Kindergelds sowie durch einen höheren Entlastungsbetrag für Alleinerziehende erfolgen.

2.4 Abgeltungsteuer

2.4.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Abgeltungsteuer ist zum 1. Januar 2009 eingeführt worden und hat die Besteuerung der privaten Kapitalerträge grundlegend

²⁸⁶ Bereits im Jahr 1983 hatte die damalige Bundesregierung das Familiensplitting erwogen (vgl. *KBl* (1983), S. 34). 1994 bekannte sich die *CDU* in ihrem Grundsatzprogramm zum Familiensplitting und auch 2007 fand das Familiensplitting Eingang in das *CDU*-Programm. Doch auch nach fast 30 Jahren wurde es von der *CDU* nicht umgesetzt.

neu geordnet.²⁸⁷ Bis Ende 2008 war die pauschale Kapitalertragsteuer auf Zinsen und Dividenden nur eine „Vorabsteuer“. Die endgültige Steuerschuld hing vom individuellen Steuersatz auf das gesamte zu versteuernde Einkommen ab. Mit Einführung der Abgeltungsteuer ist ein Systemwechsel vollzogen worden. Private Kapitalerträge werden nunmehr mit einem Steuersatz von 25 Prozent belastet; zuzüglich Solidaritätszuschlag beträgt der effektive Steuersatz rund 26,4 Prozent.²⁸⁸ Die Erhebung der Steuer erfolgt direkt beim Kreditinstitut, das bei Auszahlung der Kapitalerträge den fälligen Steuerbetrag einbehält und an das zuständige Finanzamt überweist. Mit diesem Steuerabzug an der Quelle ist in der Regel die Besteuerung abgeschlossen. Es tritt insofern eine *abgeltende* Wirkung ein. Der Steuerpflichtige muss somit seine Kapitaleinkünfte nicht noch einmal in der Steuererklärung angeben. Ist der persönliche Grenzsteuersatz – unter Berücksichtigung der Kapitalerträge – allerdings niedriger als der Abgeltungsteuersatz, kann die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt werden.²⁸⁹ In diesem Fall werden die privaten Kapitalerträge nicht der Abgeltungsteuer, sondern der tariflichen Einkommensteuer unterworfen.

Steuersystematisch stellt die Abgeltungsteuer eine Abweichung vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer dar. Nach diesem Grundsatz sind alle Einkunftsarten²⁹⁰ einheitlich zu besteu-

287 Die Abgeltungsteuer ist keine eigenständige Steuerart, sondern wie die Lohnsteuer nur eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Im Einkommensteuergesetz wird sie als Kapitalertragsteuer bezeichnet.

288 Wenn zudem Kirchensteuer fällig wird, erhöht sich die Belastung auf maximal 28,6 Prozent.

289 Gemäß 32d Abs. 6 EStG nimmt das Finanzamt eine entsprechende Günstigerprüfung vor.

290 § 2 EStG listet insgesamt sieben Einkunftsarten auf: 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen, 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 7. sonstige Einkünfte. Bei Nummer 1 bis 3 handelt es sich um Gewinneinkünfte, die durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden. Die Nummern 4 bis 7 werden als Überschusseinkünfte bezeichnet, die sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben.

ern. Durch die Abgeltungsteuer wird eine Schedule für Kapitaleinkünfte gebildet, für die neben dem gesonderten Steuersatz weitere spezielle Regelungen gelten. Das betrifft zunächst die Behandlung von Werbungskosten. Durch den Sparer-Pauschbetrag, in dem der vormalige Sparer-Freibetrag von 750 Euro und der vormalige Werbungskosten-Pauschbetrag von 51 Euro aufgegangen sind, werden 801 Euro pauschal als Werbungskosten berücksichtigt und steuerfrei gestellt. Aufwendungen, die über den Sparer-Pauschbetrag hinausgehen, können nicht mehr berücksichtigt werden. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten, der bisher durch Veranlagung im Rahmen der Einkommensteuer möglich war, ist somit abgeschafft worden.

Auch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen hat sich fundamental geändert. Bisher waren Kursgewinne aus Aktien und anderen Wertpapieren nur steuerpflichtig, wenn sie in den ersten zwölf Monaten nach Kauf realisiert wurden. Kursgewinne, die nach einem Jahr Haltedauer anfielen, blieben steuerfrei. Diese einjährige Spekulationsfrist ist mit der Einführung der Abgeltungsteuer entfallen. Das hat zur Folge, dass die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nicht mehr die Ausnahme, sondern den Regelfall darstellt. Die Abgeltungsteuer hat somit nicht nur einen relativ niedrigen einheitlichen Steuersatz für private Kapitalerträge eingeführt, sondern auch die Bemessungsgrundlage verbreitert, weil die tatsächlichen Werbungskosten nicht mehr abzugsfähig sind und die Veräußerungsgewinne unabhängig von der Haltedauer besteuert werden.²⁹¹

291 Auch durch die Einschränkung der Verlustverrechnung ist die Bemessungsgrundlage erweitert worden. Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen können nicht mehr mit positiven Einnahmen aus anderen Einkunftsarten, sondern nur innerhalb der Kapital-Schedule verrechnet werden. Verschärfend kommt hinzu, dass Verluste aus Aktiengeschäften nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden können. Vgl. Hey (2018), Rz. 500.

Tabelle 2.8: Besteuerung von privaten Kapitalerträgen vor und nach Einführung der Abgeltungsteuer

Kapitalbesteuerung vor 2009	Abgeltungsteuer (seit 2009)
Besteuerungsverfahren	
Quellenabzug (Kapitalertragsteuer) als Vorsteuer; Kapitalerträge werden veranlagt, d. h. sie sind in der Steuererklärung anzugeben	Quellenabzug hat grundsätzlich abgeltende Wirkung (Definitivbesteuerung); Veranlagungsoption besteht, wenn der persönliche (Grenz-)Steuersatz unter 25 Prozent liegt
Steuersatz	
Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz (es gilt der progressive Einkommensteuertarif)	Konstanter Steuersatz von 25 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer)
Berücksichtigung von Werbungskosten	
Abzug der tatsächlichen Werbungskosten	Nur im Rahmen des Sparer-Pauschbetrags (Bruttobesteuerung)
Verlustrechnung	
Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG werden bei anderen Einkunftsarten berücksichtigt Verluste aus Aktiengeschäften werden nur im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG berücksichtigt	Beschränkung der Verlustverrechnung auf die Kapitaleinkünfte- bzw. Aktienschedule
Veräußerungsgewinne	
Nach einjähriger Spekulationsfrist bleiben realisierte Kursgewinne grundsätzlich steuerfrei Innerhalb der Spekulationsfrist: Freigrenze von 512 Euro	Realisierte Kursgewinne werden unabhängig von der Haltedauer besteuert (Wegfall der Spekulationsfrist) Wegfall der Freigrenze von 512 Euro
Dividendenbesteuerung	
Nur die Hälfte der Dividenden werden auf Anteilseignerebene besteuert (Halbeinkünfteverfahren)	Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens und somit volle Besteuerung der Dividenden

Quelle: eigene Darstellung.

Das Aufkommen aus der Abgeltungsteuer teilt sich kassentechnisch auf zwei Steuerarten auf. Das ist zum einen die „Abgeltung-

steuer auf Zins- und Veräußerungserträge“ und zum anderen die „nicht veranlagten Steuern vom Ertrag“, die zum überwiegenden Teil die Einnahmen aus der Besteuerung von Dividenden enthalten. Im Jahr 2018 betrug das Gesamtaufkommen aus der Abgeltungsteuer rund 30,1 Milliarden Euro, was einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 3,9 Prozent entspricht (siehe *Tabelle 2.9*). Das Abgeltungsteueraufkommen steht zu unterschiedlichen Anteilen Bund, Ländern und Kommunen zu.²⁹²

Tabelle 2.9: Entwicklung des Abgeltungsteueraufkommens seit 2009

Jahr	Einnahmen in Mio. Euro		
	Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge	nicht veranlagte Steuern vom Ertrag*	Abgeltungsteuer insgesamt
2009	12.442	12.474	24.916
2010	8.709	12.982	21.692
2011	8.020	18.136	26.155
2012	8.234	20.060	28.294
2013	8.664	17.259	25.923
2014	7.812	17.423	25.236
2015	8.259	17.945	26.204
2016	5.940	19.452	25.392
2017	7.333	20.918	28.251
2018	6.893	23.176	30.069

Quelle: Bundesfinanzministerium (BMF). *Laut BMF beträgt der auf die Dividendenbesteuerung entfallende Aufkommensanteil ca. 98 bis 99 Prozent (Antwort auf die schriftliche Anfrage des DSI vom 11.05.2016).

²⁹² Das Aufkommen der Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge steht dem Bund und den Ländern jeweils zu 44 Prozent zu, die restlichen 12 Prozent den Kommunen (siehe § 1 Satz 1 Gemeindefinanzreformgesetz). Das Aufkommen aus der Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen bzw. Dividenden fließt jeweils zur Hälfte Bund und Ländern zu.

2.4.2 Inflationsbereinigung als Rechtfertigungsgrund der Abgeltungsteuer

Die Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber vor allem mit zwei Argumenten gerechtfertigt.²⁹³ Erstens soll der abgesetzte Steuersatz das Interesse der Anleger mindern, allein aus steuerlichen Gründen Kapital ins Ausland zu verlagern. Zweitens soll die Quellenbesteuerung, die in der Regel endgültigen Charakter hat und eine Veranlagung entbehrlich macht, den Steuervollzug vereinfachen.

Der steuersystematisch maßgebliche Rechtfertigungsgrund einer Abgeltungsteuer besteht jedoch darin, dass das Geldvermögen besonders inflationsanfällig ist. Die Gefahr einer übermäßigen Besteuerung ist bereits bei einer relativ moderaten Geldentwertung vorhanden. Beträgt beispielsweise der nominale Zinssatz 3 Prozent und findet eine Geldentwertung von jährlich 2 Prozent statt, schrumpft die Realverzinsung auf 1 Prozent. Das heißt: 2 Prozentpunkte der nominalen Rendite werden benötigt, um den inflationsbedingten Substanzverlust auszugleichen, sodass nur 1 Prozentpunkt der Rendite als frei verfügbares Einkommen verbleibt. Aus dieser Realverzinsung muss aber noch die Kapitalertragsteuer finanziert werden, die sich nach dem *nominalen* Zinsertrag von 3 Prozent bemisst. Diese Bemessungsgrundlage wurde vor Einführung der Abgeltungsteuer dem persönlichen (Grenz-)Steuersatz unterworfen. Lag dieser beispielsweise bei 40 Prozent, fiel ein Zinsertrag von 1,2 Prozent an den Staat (3 Prozent \times 0,4 = 1,2 Prozent). 1,2 Prozent Steuerzahlung bei 1 Prozent Realrendite bedeutet in diesem Fall eine steuerliche Belastung der Realrendite von 120 Prozent (siehe *Tabelle 2.10*). Diese Besteuerung widerspricht dem Gebot der Steuergerechtigkeit, weil „nur in Höhe der (positiven) Realzinsen [...] eine Zunahme der steuerlichen Leistungsfähigkeit“²⁹⁴ vorliegt.

293 Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2007).

294 *Tipke* (2000), S. 514.

Tabelle 2.10: Steuerbelastung der Realzinsen bei Geldentwertung

Nominalverzinsung	3 %
./. Inflationsrate	2 %
= Realverzinsung	1 %
Steuerliche Bemessungsgrundlage	3 %
Steuerbetrag (3 % x 0,4)	1,2 %
Belastung der Realzinsen	120 %

Eigene, vereinfachte Darstellung (Annahme: Kapitalerträge unterliegen dem persönlichen Steuersatz).

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip darf nur der Teil des Einkommens besteuert werden, über den der Einzelne frei verfügen kann. Der Einkommensteil, mit dem zwangsläufige Aufwendungen zur Einkommenserzielung bestritten werden, ist steuerfrei zu stellen. Um die Kaufkraft auch bei Geldentwertung zumindest stabil zu halten, müssen die Sparer die Substanz des Anlagevermögens erhalten. Analog zu den Werbungskosten sind daher auch die Aufwendungen für den Ausgleich des Substanzverlusts beim Geldvermögen zwangsläufig, weil sie der Bestandserhaltung des Geldvermögens dienen. Denn wird der Kapitalstock Jahr für Jahr durch Inflation entwertet und auf lange Sicht aufgezehrt, können keine Einnahmen in Form von realen Zinserträgen erzielt werden. Eine gerechte Besteuerung darf daher die Nominalzinsen nicht in voller Höhe belasten. Nominale Zinserträge, die gerade einmal die Inflationsrate ausgleichen, sind lediglich Scheineinkommen, die keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit darstellen.²⁹⁵ Es ist daher geboten, dass der Staat bei der Zinsbesteuerung den

²⁹⁵ Vgl. *Tipke* (2000), S. 497: „Bloß nominelle oder Scheindaten verkörpern keine Leistungsfähigkeit. Daher darf Scheineinkommen nicht erfaßt werden. Das nominelle Einkommen muß um die Inflationsrate gekürzt werden.“

inflationsbedingten Substanzverlust berücksichtigt und steuerfrei stellt.

Die inflationsbedingte Überbesteuerung der Zinsen kann zuverlässig verhindert werden, wenn nicht mehr die Nominalzinsen, sondern nur noch das reale Zinseinkommen besteuert wird.²⁹⁶ Eine exakte Ermittlung der Realzinsen ist im steuerlichen Massenverfahren jedoch anspruchsvoll und nur mit hohem Verwaltungsaufwand umsetzbar. Dies spricht für ein anderes Verfahren, das mit deutlich geringerem Aufwand vergleichbare Ergebnisse erzielt.

Die Abgeltungsteuer stellt grundsätzlich ein solches Verfahren dar. Sie ist in der Lage, die Geldentwertung – zumindest näherungsweise – bei der Zinsbesteuerung zu berücksichtigen.²⁹⁷ Dem liegt der empirische Befund zu Grunde, dass die Realverzinsung auf lange Sicht und bei typisierender Betrachtung ungefähr der Hälfte der Nominalzinsen entspricht.²⁹⁸ Somit könnte eine Besteuerung der Realzinsen in etwa erreicht werden, wenn entweder die nominalen Zinseinkünfte nur zur Hälfte besteuert würden oder der persönliche Einkommensteuersatz halbiert wird. Bei der Abgeltungsteuer erfolgt die Halbierung des individuellen Steuersatzes – aus Vereinfachungsgründen – in pauschalierter Form durch die Einführung eines niedrigen Proportionaltarifs. Bei einem aktuellen Spitzensteuersatz von 42 Prozent in der Einkommensteuer sollte daher der Abgeltungsteuersatz höchstens 20 Prozent betragen. Das ist deutlich weniger als der geltende Satz von 25 Prozent. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass auch der Sparer-Freibetrag für einen gewissen zusätzlichen Inflationsausgleich für alle Betroffenen sorgt. Zudem können Steuerzahler mit Grenzsteuersätzen unter 25 Prozent stets den dann günstigeren Veranlagungsweg beschreiten.

296 Vgl. *KBI* (1978), S. 76.

297 Vgl. *KBI* (1999), S. 45 ff.

298 Vgl. *KBI* (1999), insb. Fn 169.

2.4.3 Einführung der Abgeltungsteuer zu begrüßen, aber weiterhin Reformbedarf

Der im Jahr 2009 in Deutschland erfolgte Systemwechsel zur Abgeltungsteuer ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Einführung eines relativ niedrigen Einheitssteuersatzes hat das Steuerrecht durchgreifend vereinfacht und trägt der besonderen Inflationsanfälligkeit des Geldvermögens Rechnung. Die im Koalitionsvertrag von *CDU*, *CSU* und *SPD* angekündigte Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge ist daher abzulehnen.²⁹⁹ Trotz der richtigen Weichenstellung im Jahr 2009 weist die geltende Abgeltungsteuer einige Schwachstellen auf, die weitere Reformmaßnahmen erforderlich machen.

1. Schwachstelle: Abschaffung des Werbungskostenabzugs nicht zu rechtfertigen

Die Steuerzahler können derzeit die tatsächlichen Werbungskosten, soweit sie den Sparer-Pauschbetrag übersteigen, nicht mehr geltend machen. Die Folge ist eine Bruttobesteuerung, weil von den Zinseinnahmen die damit verbundenen Aufwendungen – beispielsweise für Beratung, Vermögensverwaltung und Kreditfinanzierung – nur noch bis zur Höhe von 801 Euro pro Jahr abgezogen werden können. Dies kann gerade bei beratungsintensiven oder fremdfinanzierten Kapitalanlagen zu „massiven Substanzsteuereffekten“³⁰⁰ führen. Die Abgeltungsteuer hat somit zu einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips geführt.³⁰¹ Dieser Systembruch ist nur verfassungskonform, wenn er sachlich begründet werden kann.

299 Vgl. auch *DSi* (2016b) für eine detaillierte Darstellung der Argumente, die für eine Beibehaltung der Abgeltungsteuer sprechen.

300 *Hey* (2007), S. 1307.

301 Vgl. *Musil* (2010), S. 149 ff.

Eine tragfähige Begründung für die Abschaffung des Werbungskostenabzugs ist nicht ersichtlich. In der Gesetzesbegründung aus dem Jahr 2007 wird nur darauf verwiesen, dass der Sparer-Pauschbetrag eine Typisierung hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten in den unteren Einkommensgruppen vornimmt und zudem berücksichtigt, dass mit einem relativ niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 Prozent die Werbungskosten in den oberen Einkommensgruppen mit abgegolten würden.³⁰² Für die höheren Einkommen überzeugt diese Argumentation schon im Ansatz nicht, weil der Anfall von Werbungskosten derart einzelfallbezogen ist, dass die Höhe des Steuersatzes diese Unterschiede gar nicht abbilden kann.³⁰³ Des Weiteren kann bei einer Besteuerung ausgeschütteter Dividenden mit einem effektiven Steuersatz von mehr als 48 Prozent (unter Einbeziehung der Vorbelastung durch Gewerbe- und Körperschaftsteuer) nicht die Rede davon sein, dass bereits der Tarif die Werbungskosten hinreichend berücksichtigen würde.³⁰⁴ Schließlich stellt die Abgeltungsteuer aus steuersystematischer Sicht vorrangig eine pauschale Inflationsbereinigung sicher, sodass eine typisierte Berücksichtigung von Werbungskosten zumindest eine zusätzliche Absenkung des Steuersatzes erfordern würde. Ein solcher Schritt erscheint derzeit jedoch politisch nicht umsetzbar. Daher sollte der Gesetzgeber den Abzug der tatsächlichen Werbungskosten wieder zulassen, um dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch im Rahmen der Abgeltungsteuer angemessen Rechnung zu tragen.³⁰⁵

302 Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2007), S. 57.

303 So auch Hey (2007), S. 1307: „Der mit Kapitaleinkünften verbundene Aufwand lässt sich nicht in einem absoluten Betrag typisieren.“

304 Vgl. *Eckhoff* (2007), S. 998.

305 Vgl. Hey (2007), S. 1308: „Auch innerhalb der Schedule Kapitaleinkünfte kann nur durch Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten verhindert werden, dass Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit zu Unrecht gleich behandelt werden.“

2. Schwachstelle: Unterlassene Erhöhung des Sparer-Freibetrags bzw. Sparer-Pauschbetrags

Weil die Abgeltungsteuer – wie oben dargestellt – eine inflationsbereinigte Besteuerung der Kapitalerträge nur näherungsweise realisieren kann, kommt dem Sparer-Freibetrag weiterhin eine ergänzende Funktion zu. Durch den Sparer-Freibetrag erhalten insbesondere Kleinsparer einen zusätzlichen Inflationsausgleich. Damit der Sparer-Freibetrag bzw. der seit 2009 eingeführte Sparer-Pauschbetrag diese ergänzende Funktion auch über einen längeren Zeitraum erfüllen kann, ist eine regelmäßige Anpassung gemäß der Geldentwertung notwendig. In den letzten Jahren ist dies nicht erfolgt (siehe *Tabelle 2.11*), sodass der Sparer-Freibetrag schrittweise durch Inflation entwertet wurde. Daher sollte der Sparer-Pauschbetrag entsprechend der zwischenzeitlich eingetretenen Geldentwertung auf mindestens 1.050 Euro erhöht und künftig regelmäßig angepasst werden.

Tabelle 2.11: Entwicklung des Sparer-Freibetrags* (seit 2009: Sparer-Pauschbetrag)

Zeitraum	Alleinstehende	Verheiratete
1975–1989	300 DM	600 DM
1990–1992	600 DM	1.200 DM
1993–1999	6.000 DM (3.068 Euro)	12.000 DM (6.136 Euro)
2000–2003	3.000 DM (1.550 Euro)	6.000 DM (3.100 Euro)
2004–2006	1.370 Euro	2.740 Euro
2007–2008	750 Euro	1.500 Euro
seit 2009	801 Euro	1.602 Euro
* Bis einschließlich 2008 bestand neben dem Sparer-Freibetrag noch ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 51 Euro.		

Quelle: BMF (2012e).

3. Schwachstelle: Benachteiligung von Eigenkapital im Bereich der Unternehmensfinanzierung

Gegen die Abgeltungsteuer wird häufig eingewendet, dass sie unerwünschte Nebenwirkungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung auslöst.³⁰⁶ Kritisiert wird insbesondere, dass die Abgeltungsteuer die Finanzierungsentscheidungen von Unternehmen verzerrt, weil die Aufnahme von Fremdkapital gegenüber der Zuführung von Eigenkapital begünstigt wird. Die Diskriminierung von Eigenkapital resultiert daraus, dass der Zinsaufwand auf Unternehmensebene weitgehend steuerlich abzugsfähig ist³⁰⁷, hingegen Eigenkapitalkosten – bspw. in Form von Ausschüttungen – den zu versteuernden Gewinn nicht mindern. Das führt dazu, dass Dividenden und Veräußerungsgewinne sowohl auf Unternehmensebene als auch beim Anteilseigner der Besteuerung unterliegen. Im Ergebnis wird durch diese Doppelbesteuerung das Eigenkapital höher belastet als Fremdkapital. Dies verletzt den Grundsatz der Finanzierungsneutralität der Besteuerung.³⁰⁸

Der steuerlichen Bevorzugung von Fremdkapital werden verschiedene negative Wirkungen zugeschrieben.³⁰⁹ Zum einen entsteht ein zusätzlicher Verschuldungsanreiz, sodass die Schuldenquote zu Lasten des haftenden Eigenkapitals ansteigt und sich dadurch das Insolvenzrisiko erhöht. Zum anderen werden bestimmte Unternehmen, die nur einen eingeschränkten Zugang zum Kapitalmarkt haben, in ihrer Finanzierung beeinträchtigt. Dabei handele es sich häufig um junge und innovative Unternehmen, die ver-

306 Vgl. hierzu *Fuest/Spengel* (2016), S. 86, *Bültmann* (2015), S. 4 und *SVR Wirtschaft* (2012), S. 222 ff.

307 Bei der Gewerbesteuer werden dem Gewinn ein Viertel der Entgelte für Schulden hinzugerechnet. Siehe *GewStG* § 8 Nr. 1 a.

308 Finanzierungsneutralität ist gegeben, wenn die Entscheidung, wie eine Investition finanziert werden soll, nicht von der Besteuerung, sondern allein von wirtschaftlichen Erwägungen abhängt. Eine insofern neutrale Besteuerung gilt als ökonomisch sinnvoll, weil dadurch Verzerrungen und Ineffizienzen vermieden werden. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2015), S. 340 und *Fossen/Simmmler* (2012), S. 12.

309 Sehr ausführlich hierzu *SVR Wirtschaft* (2012), S. 226 ff.

stärkt auf risikobereite Eigenkapitalgeber angewiesen sind. Insgesamt könne daher die steuerliche Diskriminierung von Eigenkapital das Wachstumspotential und die Innovationsfähigkeit einer Volkswirtschaft vermindern.³¹⁰

Es wäre jedoch verfehlt, aus diesem Grund die Abgeltungsteuer abzuschaffen, da dies die Finanzierungsbedingungen für Unternehmen insgesamt verschlechtern würde.³¹¹ Um die Neutralität der Besteuerung zu verbessern, wäre es stattdessen möglich, die Abgeltungsteuer zu erhalten und zu reformieren. Hierfür liegt das Konzept einer „Zinsbereinigung des Grundkapitals“ vor, das der Sachverständigenrat für Wirtschaft – in Zusammenarbeit mit dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und öffentliche Finanzen und dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung – 2006 erstmals veröffentlicht und seitdem mehrfach aktualisiert hat.³¹² Im Kern wird vorgeschlagen, die Abgeltungsteuer konsequent auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen anzuwenden. Hierfür wäre zum einen der Steuersatz für Unternehmensgewinne an den Abgeltungsteuersatz anzupassen. Zum anderen wären Dividenden und Veräußerungsgewinne auf der Unternehmensebene bis zu einer bestimmten „Normalverzinsung“ steuerfrei zu stellen. Dies hätte zur Folge, dass die Eigenkapitalkosten – wie bereits im geltenden Recht der Zinsaufwand – den steuerlichen Gewinn vermindern würde. Dadurch könnte die Diskriminierung des Eigenkapitals beseitigt und die verzerrende Wirkung der Besteuerung abgebaut werden.

Elemente des dargestellten Reformvorschlags sind derzeit u. a. in Belgien und Italien realisiert. Die Erfahrungen in diesen Staaten

310 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2012), S. 226f. und *Conrad* (2012), S. 402 f.

311 *Christofzik/Feld/Scheuring* (2016), S. 89: „Eine wie auch immer geartete Abschaffung der Abgeltungsteuer würde hingegen die Effizienzeigenschaften des Steuersystems nicht verbessern, sondern verschlechtern.“ Der gleichen Ansicht sind auch *SVR Wirtschaft* (2015), S. 346 und *Fuest/Spengel* (2016), S. 83-86.

312 Vgl. u. a. *SVR Wirtschaft/MPI/ZEW* (2006); *SVR Wirtschaft* (2008), S. 228 ff., (2012), S. 220 ff. und (2015), S. 339.

zeigen, dass nach Inkrafttreten der Reform sowohl größere als auch kleinere und mittlere Unternehmen ihre Eigenkapitalbasis gestärkt haben.³¹³ Zudem ist aufgrund des aktuell sehr niedrigen Zinsniveaus kurzfristig nur mit relativ geringen Mindereinnahmen zu rechnen.³¹⁴ Ist die Politik tatsächlich an einer steuerlichen Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital interessiert, ist nicht die Abschaffung der Abgeltungsteuer, sondern ihre konsequente Weiterentwicklung das Mittel der Wahl.

4. Schwachstelle: Belastung von Veräußerungsgewinnen vergleichsweise hoch

Durch die Einführung der Abgeltungsteuer ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen erheblich verschärft worden. Vor 2009 waren Kursgewinne aus Aktien und anderen Wertpapieren nur steuerpflichtig, wenn sie in den ersten zwölf Monaten nach dem Kauf realisiert wurden. Kursgewinne, die nach einem Jahr Haltedauer anfielen, blieben steuerfrei. Diese einjährige Spekulationsfrist ist mit der Einführung der Abgeltungsteuer entfallen. Das hat zur Folge, dass die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nicht mehr die Ausnahme, sondern den Regelfall darstellt.³¹⁵ Eine solche umfassende Besteuerung von langfristigen Aktiengewinnen ist international eher unüblich (siehe *Tabelle 2.12*) und führt zudem zu Verzerrungen der Kapitalallokation, weil Eigenkapital stärker besteuert wird als Fremdkapital.³¹⁶ Auch reduziert dies die Attraktivität von Aktien als Altersvorsorgeinstrument.

313 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2015), S. 345.

314 Bei einem Bereinigungszinssatz von 1,5 Prozent rechnet der Sachverständigenrat mit jährlichen Mindereinnahmen von 2,8 Milliarden Euro. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2018), S. 20.

315 Auch durch die Einschränkung der Verlustverrechnung ist die Bemessungsgrundlage erweitert worden. Verluste aus Kapitalvermögen können nicht mehr mit positiven Einnahmen aus anderen Einkunftsarten, sondern nur innerhalb der Kapital-Schedule verrechnet werden. Verschärfend kommt hinzu, dass Verluste aus Aktiengeschäften nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden können. Vgl. *Hey* (2015), Rz. 500.

316 Vgl. *Conrad* (2012), S. 400 ff.

Gerade in der aktuellen Niedrigzinsphase suchen die Sparer nach alternativen Altersvorsorgeformen. Daher ist zu erwägen, Veräußerungsgewinne aus langfristiger Wertpapieranlage wieder von der Einkommensteuer freizustellen – beispielsweise durch eine 10-jährige Spekulationsfrist, wie sie bereits bei Grundstücksge-
schäften besteht.³¹⁷

Tabelle 2.12: Ermäßigte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen international weit verbreitet³¹⁸

Staaten	Regelungen zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen
Australien	Nach einer Haltedauer von 1 Jahr sind nur noch 50 Prozent der Kursgewinne steuerpflichtig.
Belgien	Veräußerungsgewinne, die der normalen Verwaltung des Privatvermögens entstammen, sind nach einer Haltedauer von 6 Monaten steuerbefreit.
Chile	Nach einer Haltedauer von 1 Jahr sind Veräußerungsgewinne steuerbefreit.
Frankreich	Nach einer Haltefrist von mindestens 2 Jahren werden Veräußerungsgewinne nur zur Hälfte besteuert (nach 8 Jahren: 35 Prozent).
Kanada	Veräußerungsgewinne („capital gains“) unterliegen nur zu 50 Prozent der Besteuerung.
Neuseeland	Veräußerungsgewinne werden grundsätzlich nicht besteuert.
Schweiz	Private Veräußerungsgewinne werden grundsätzlich nicht besteuert.
Slowenien	Nach einer Haltefrist von 5 Jahren erfolgt eine (zunehmend) ermäßigte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Nach einer Haltefrist von 20 Jahren sind Veräußerungsgewinne vollständig steuerbefreit.
Tschechien	Veräußerungsgewinne, die nach dem 01.01.2014 angeschafft wurden, sind nach Ablauf einer 3-Jahres-Haltefrist steuerbefreit.
Ungarn	Nach einer Haltedauer von 5 Jahren sind Veräußerungsgewinne steuerbefreit.
USA	Nach einer Haltedauer von 1 Jahr werden Veräußerungsgewinne ermäßigt besteuert.

Quelle: Harding/Marten (2018), Menzel/Förster (2018) und eigene Recherche.

³¹⁷ Vgl. *DSi* (2015), S. 35.

³¹⁸ Es werden die Regelungen dargestellt, die bei der Veräußerung von Wertpapieren durch natürliche Personen gelten.

2.4.4 Fazit und Empfehlungen

Nach der Einführung der Abgeltungsteuer wurde wiederholt gefordert, die steuerliche Belastung von privaten Kapitalerträgen zu erhöhen.³¹⁹ Diese Forderungen ignorieren allerdings, dass Kapitaleinkünfte bereits vor Steuern einer besonderen Belastung ausgesetzt sind. Zum einen bewirkt die Inflation Jahr für Jahr einen Substanzverlust, den die erzielten Zinserträge überhaupt erst einmal ausgleichen müssen. Dieser Inflationsausgleich vermittelt noch keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Eine Besteuerung der vollen Nominalzinsen greift deshalb in die Substanz ein und widerspricht einer gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Zudem stellt die Niedrigzinspolitik der EZB eine zusätzliche Bedrohung der Kapitalsubstanz der Sparer dar: Die Nominalzinsen sind derart niedrig, dass sie in der Regel nicht einmal die Geldentwertung von rund zwei Prozent kompensieren können. Eine höhere Zinsbesteuerung würde in einer solchen Situation die „kalte Enteignung“ der Sparer zusätzlich verschärfen.

Die Abgeltungsteuer, die einen gesonderten und reduzierten Steuersatz für Kapitalerträge vorsieht, ist grundsätzlich ein geeignetes Instrument, um die besondere Inflationsanfälligkeit des Geldvermögens zu berücksichtigen. Ihre Abschaffung oder eine Erhöhung des Steuersatzes sind daher abzulehnen. Jedoch ist es erforderlich, die bestehenden Schwachstellen der Abgeltungsteuer durch gezielte Reformmaßnahmen zu beseitigen.

Damit die Abgeltungsteuer insbesondere einen ausreichenden Inflationsausgleich bewirken kann, sind folgende Maßnahmen erforderlich:

- Die Werbungskosten bei Kapitaleinkünften sollten wieder in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden können.

319 Vgl. *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2011), S. 14; *SPD* (2011), S. 17 f.

- Der seit 2009 unveränderte Sparer-Pauschbetrag sollte entsprechend der zwischenzeitlich eingetretenen Geldentwertung auf mindestens 1.050 Euro erhöht und künftig regelmäßig angepasst werden.
- Die Benachteiligung von Eigenkapitalfinanzierungen sollte durch eine Reform der Unternehmensbesteuerung beseitigt werden.
- Schließlich ist zu erwägen, die langfristige Wertpapieranlage wieder von der Einkommensteuer zu befreien.

3 Körperschaftsteuer

3.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften setzte in Deutschland in den 1870er Jahren ein. Sie begann zunächst in den deutschen Bundesstaaten durch die Einbeziehung in die neu geschaffenen Einkommensteuern. Diese Besteuerung führte bis zum Ersten Weltkrieg zu sehr unterschiedlichen Landesregelungen. Eine Vereinheitlichung brachte die *Erzbergersche Steuerreform* von 1920, die zugleich die Geburtsstunde einer eigenständigen Körperschaftsteuer war. Weil die Einkommensteuer von den Bundesstaaten auf das Reich überging, wurde für die juristischen Personen ein separates und einheitliches Körperschaftsteuergesetz geschaffen.

Der Steuersatz von zunächst 10 Prozent wurde mehrmals angehoben und erreichte 1946 den Höchststand von 65 Prozent. Aufgrund des internationalen Steuerwettbewerbs wurde seit den 1970er Jahren der Körperschaftsteuersatz schrittweise abgesenkt. Die letzte Änderung erfolgte durch die Unternehmenssteuerreform 2008, die den Steuersatz von 25 Prozent auf 15 Prozent reduzierte.³²⁰

Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland ist heute vom Dualismus aus Körperschaftsteuer und Einkommensteuer geprägt. Die Besteuerung ist dabei abhängig von der Rechtsform des Unternehmens: Während die Körperschaftsteuer die Gewinne von juristischen Personen belastet, besteuert die Einkommensteuer das Einkommen von natürlichen Personen und Personengesell-

³²⁰ Vgl. *BMF* (2012b), S. 94 ff.

schaftern.³²¹ Insofern erfasst die Körperschaftsteuer die Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften und kann daher als notwendige Ergänzung der Einkommensteuer gerechtfertigt werden.

Körperschaftsteuerpflichtig sind insbesondere Kapitalgesellschaften, wie Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH).³²² Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 15 Prozent zuzüglich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag.³²³ Neben der Körperschaftsteuer wird bei Kapitalgesellschaften generell Gewerbesteuer fällig³²⁴, sodass sich auf Unternehmensebene eine Steuerbelastung von rund 30 Prozent ergibt.³²⁵ Sofern es sich um einbehaltene Gewinne handelt, ist damit die Besteuerung abgeschlossen. Ausgeschüttete Gewinne unterliegen bei den Anteilseignern noch der Abgeltungsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag, sodass die Gesamtbelastung auf etwa 48,3 Prozent steigt.³²⁶

Wie bei der Einkommensteuer wird auch bei der Körperschaftsteuer zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

321 Juristische Personen bzw. Körperschaften sind im Rahmen der Körperschaftsteuer eigenständige Steuersubjekte. Zwischen der Körperschaft und ihren Anteilseignern gilt das *Trennungsprinzip*, sodass sich beide Ebenen wie fremde Dritte gegenüberstehen. Schüttet die Körperschaft Gewinne aus, werden diese bei den Anteilseignern – soweit es sich um natürliche Personen oder Personengesellschaften handelt – mit der Einkommensteuer belastet. Die Personengesellschaft ist hingegen kein Steuersubjekt. Sie wird nach dem *Transparenzprinzip* besteuert, d. h. der Gewinn unterliegt direkt und ausschließlich beim Gesellschafter der Einkommensteuer. Vgl. Hey (2013c), Rz. 2.

322 Siehe § 1 KStG.

323 Das entspricht einer effektiven Belastung des zu versteuernden Einkommens von 15,825 Prozent.

324 Personenunternehmen werden regelmäßig mit Gewerbesteuer sowie Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag belastet. Abhängig vom persönlichen Steuersatz der Anteilseigner und der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer beträgt die Gesamtbelastung des Gewinns bis zu 47,5 Prozent. Vgl. DSt (2018), S. 5.

325 Hierbei wird ein Gewerbesteuersatz von 400 Prozent unterstellt. Bei einem höheren Gewerbesteuersatz steigt die Gesamtbelastung entsprechend an. Bspw. liegt der Gewerbesteuersatz in Oberhausen (NRW) bei 580 Prozent, sodass die Gewinne einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft auf Unternehmensebene mit rund 36 Prozent belastet werden.

326 Vgl. DSt (2018), S. 5 ff. Dieses Besteuerungsverfahren wird bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung angewendet. Bei einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung kommt hingegen das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung.

unterschieden.³²⁷ Eine Kapitalgesellschaft ist unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in Deutschland hat. In diesem Fall gilt das Welteinkommensprinzip, d. h. alle in- und ausländischen Einkünfte unterliegen der Körperschaftsteuer. Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind hingegen Kapitalgesellschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Der Besteuerung unterliegen dann nur die inländischen Einkünfte.

Grundsätzlich wird jede Kapitalgesellschaft einzeln zur Körperschaftsteuer herangezogen. Davon wird abgewichen, wenn mehrere verbundene Unternehmen eine Organschaft bilden.³²⁸ Diese Unternehmen werden steuerlich wie eine Gesellschaft behandelt, sodass Gewinne und Verluste einzelner Organgesellschaften sofort verrechnet werden können.

Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen, das zunächst nach dem Einkommensteuergesetz ermittelt wird. Ergänzend treten die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes hinzu, die zu einigen Veränderungen an der Bemessungsgrundlage führen. In dieser Hinsicht sind insbesondere die Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung von Bedeutung. Darunter sind überhöhte Leistungen der Gesellschaft an die Anteilseigner zu verstehen, die zwar wirtschaftlich eine Gewinnausschüttung darstellen, aber rechtlich anders gestaltet sind. Verdeckte Gewinnausschüttungen entstehen, wenn eine Gesellschaft Verträge mit ihren Gesellschaftern abschließt, die zu diesen Konditionen nicht mit fremden Dritten abgeschlossen worden wären (z. B. überhöhte Geschäftsführergehälter oder

³²⁷ Siehe §§ 1 und 2 KStG.

³²⁸ Die Voraussetzung für eine körperschaftsteuerliche Organschaft ist unter anderem ein steuerlich anerkannter Gewinnabführungsvertrag zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft. Siehe § 14 KStG.

zinsgünstige Kreditverträge). Steuerlich werden diese Verträge nicht anerkannt, sodass sich der Gewinn entsprechend erhöht.³²⁹

Im Jahr 2018 betrug das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer rund 33,4 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 4,3 Prozent. Die Körperschaftsteuereinnahmen stehen Bund und Ländern jeweils zur Hälfte zu.

3.2 Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung

Zehn Jahre nach der letzten großen Reform³³⁰ rückt die Unternehmensbesteuerung wieder zunehmend in den Fokus der Politik. Vor allem die Steuerreform in den USA, die am 01.01.2018 in Kraft getreten ist, hat den internationalen Steuerwettbewerb verschärft. Viele europäische Nachbarländer haben bereits mit Steuersenkungen reagiert oder entsprechende Maßnahmen angekündigt. Sogar die traditionellen Hochsteuerländer Belgien und Frankreich streben eine Steuerbelastung an, die deutlich unter dem deutschen Niveau liegt.

Daten des Bundesfinanzministeriums zeigen, dass Unternehmen in Deutschland bereits derzeit überdurchschnittlich hoch belastet werden. So wird in Deutschland der Gewinn von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene – bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 Prozent – mit 29,8 Prozent belastet.³³¹ Die Steuerbelastung in Deutschland liegt damit mehr als ein Drittel über dem EU-Durchschnitt von 21,6 Prozent – nur in vier EU-Staaten fällt die Belastung noch höher aus. Wird die Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften auf Unternehmens- und Anteilseignerebene betrachtet, liegt die Steuerbelastung in Deutschland mit 48,3 Prozent rund ein Viertel über dem EU-Durchschnitt von 38,6

329 Vgl. Hey (2013d), Rz. 88 ff.

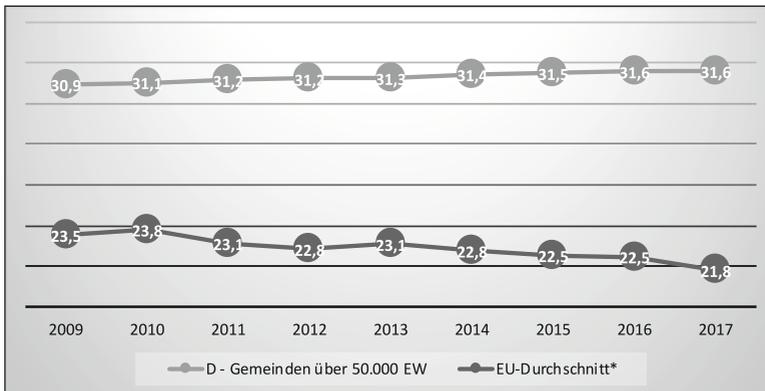
330 Vgl. Bundestags-Drucksache 16/4841 (Unternehmenssteuerreformgesetz 2008).

331 Es handelt sich dabei um die nominale bzw. tarifliche Steuerbelastung.

Prozent.³³² Daher ist Deutschland der Gruppe der europäischen Hochsteuerländer zuzuordnen.

Hinzu kommt, dass die Entwicklung in Deutschland und im übrigen Europa in gegensätzliche Richtungen verläuft. In Deutschland haben die steigenden Gewerbesteuer-Hebesätze für einen schleichenden Anstieg der Steuerbelastung gesorgt. Dies ist besonders bei Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern sichtbar, in denen ein Großteil des Gewerbesteueraufkommens generiert wird. In diesen Gemeinden hat sich die Belastung durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von 30,9 Prozent (2009) auf 31,6 Prozent (2017) erhöht. Hingegen ist in diesem Zeitraum die Belastung im EU-Durchschnitt (ohne Kroatien) von 23,5 Prozent auf 21,8 Prozent gesunken (siehe *Abbildung 3.1*).

Abbildung 3.1: Tarifliche Belastung von Kapitalgesellschaften in Prozent



Quelle: BMF, destatis und eigene Berechnungen. * Aus Gründen der Vergleichbarkeit ab 2013 ohne Kroatien (EU-Beitritt: 01.07.2013).

Nachdem sich in den letzten 10 Jahren die steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland nicht verbessert, sondern tendenziell durch die steigenden Gewerbesteuer-Hebesätze sogar ver-

332 Vgl. DSI (2018), S. 1 und 65 ff.

schlechtert haben, ist der Reformbedarf in der Unternehmensbesteuerung nicht mehr zu übersehen. Das gilt vor allem für die überholte Gewerbesteuer³³³, aber auch für Teilbereiche der Körperschaftsteuer.

3.3 Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die im Jahr 2008 erfolgte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 auf 15 Prozent wurde von einer gegenläufigen Entwicklung begleitet. Durch verschiedene Maßnahmen, die den Abzug betrieblicher Aufwendungen beschränkten, wurden ertragsunabhängige Elemente verstärkt in die Besteuerung einbezogen.³³⁴ Diese Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erfolgte unter anderem durch die Einführung der sogenannten Zinsschranke, die Einschränkung von Verlustvorträgen und die Mantelkaufregelungen. Darüber hinaus bestehen bereits seit längerer Zeit bestimmte Regelungen, die inzwischen nicht mehr mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar sind. Dazu zählen beispielsweise die steuerlichen Verzinsungsregeln.

Zinsschranke

Die Zinsschranke ist im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführt worden.³³⁵ Der Gesetzgeber zielte mit der Vorschrift darauf ab, grenzüberschreitende Steuergestaltungen von Unternehmen zu erschweren.³³⁶ Zu diesem Zweck ist der steuerliche Abzug von Fremdfinanzierungs- bzw. Zinsaufwand einge-

333 Siehe Kapitel II.6.

334 Vgl. *Spengel/Zinn* (2010), 399 f.

335 Die Regelungen zur Zinsschranke sind in § 4h EStG und § 8a KStG verankert.

336 Vgl. *Fractionen der CDU/CSU und SPD* (2007): „Die sog. Zinsschranke bei der Körperschaftsteuer ist ... grundsätzlich gegen eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen gerichtet und soll verhindern, dass allein aus Gründen der Steueroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt wird. Sie soll insbesondere verhindern, dass Konzerne mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren.“

schränkt worden. Grundsätzlich dürfen die Zinsaufwendungen, soweit sie die Zinserträge eines Unternehmens übersteigen, nur noch bis zur Höhe von 30 Prozent des Gewinns abgezogen werden.³³⁷ Eine volle Abzugsfähigkeit des Zinsaufwands ist allerdings weiterhin zulässig, wenn der Zinssaldo – also der Betrag, um den die Zinsaufwendungen die Zinserträge übersteigen – die Freigrenze von 3 Millionen Euro nicht überschreitet.³³⁸

Die Zinsschranke kann zu einem teilweisen Abzugsverbot von Betriebsausgaben führen und verstößt damit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in Form des objektiven Nettoprinzips.³³⁹ Zudem ist die Vorschrift unverhältnismäßig, weil nicht nur grenzüberschreitende Finanzierungen, sondern auch reine Inlandsfälle erfasst werden.³⁴⁰ Schließlich entkoppelt die Zinsschranke die Steuerbelastung von der tatsächlichen Ertragsituation, was bei betroffenen Unternehmen eine krisenverschärfende Substanzbesteuerung bewirken kann.³⁴¹

Einschränkung der Verlustverrechnung

Nach dem objektiven Nettoprinzip ist es geboten, dass Verluste die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern.³⁴² Zu unterscheiden ist dabei zwischen dem *Verlustausgleich*, bei dem Ge-

337 Bei der Bezugsgröße „Gewinn“ handelt es sich um das EBITDA, bei dem der Gewinn um den Zinssaldo und die Abschreibungen erhöht wird. Siehe § 4h EStG Abs. 1 Satz 2.

338 Vgl. für weitere Regelungen, die zu einer Nichtanwendung der Zinsschranke führen Hey (2013d), Rz. 55.

339 Vgl. Homburg (2007b), S. 717 f. und Hey (2007), S. 1305 f.

340 Vgl. Prinz (2013), S. 1571: „Im Kern will die Zinsschranke missbräuchliche ... internationale Finanzierungsstrukturen im Interesse inländischer Steuersubstratsicherung verhindern. ... Aus Gleichbehandlungsgründen sowie zur Gewährleistung der Unionsrechtskonformität der Zinsschranke werden rechtstechnisch allerdings auch kurz- wie langfristige *Inlandsfinanzierungen* mit umfasst.“

341 Vgl. Spengel/Zinn (2010), 414: „Für Unternehmen, die in wirtschaftlich turbulenten Zeiten mit sinkenden Erträgen, ansteigenden Zinsaufwendungen und Liquiditätsproblemen konfrontiert sind, erweisen sich die ertragsunabhängigen Besteuerungselemente [der Zinsschranke] somit eindeutig als krisenverschärfend.“

342 Vgl. Tipke (2003), S. 764 und 780 f.

winne und Verluste innerhalb einer Steuerperiode saldiert werden, und dem *Verlustabzug*, bei dem die Verrechnung überperiodisch durch Verlustrücktrag oder -vortrag erfolgt.

Die Verlustverrechnung wird im geltenden Recht stark eingeschränkt. Zunächst können Verluste nur bis zur Höhe von 1.000.000 Euro mit Gewinnen des Vorjahres verrechnet werden (Verlustrücktrag). Des Weiteren werden Verluste, die weder innerperiodisch noch durch Verlustrücktrag geltend gemacht werden können, bis zu 1.000.000 Euro unbeschränkt, darüber hinaus im jeweils folgenden Jahr nur in Höhe von 60 Prozent des erzielten Gewinns verrechnet.³⁴³ Somit sind 40 Prozent der Einkünfte, soweit diese 1.000.000 Euro übersteigen, unabhängig von zuvor entstandenen Verlusten steuerpflichtig.³⁴⁴ Nicht berücksichtigte Verluste können in die folgenden Jahre vorgetragen werden. Diese eingeschränkte Verlustverrechnung wird auch als Mindestbesteuerung bezeichnet.

Die Regelungen zur Mindestbesteuerung sind verfassungsrechtlich bedenklich, da sie gegen das Nettoprinzip verstoßen.³⁴⁵ Darüber hinaus sind sie auch wirtschaftspolitisch problematisch. Vor allem bei Unternehmen, die innovative Produkte entwickeln, fallen häufig über mehrere Jahre hinweg hohe Anlaufverluste an. Aufgrund der Mindestbesteuerung können diese Verluste nur teilweise mit den später erwirtschafteten Gewinnen verrechnet werden. Das wirkt wie eine steuerliche Innovationsbremse, da in der gewinnträchtigen Vermarktungsphase die Liquidität und die Investitionskraft der Unternehmen geschwächt wird. Der Gesetz-

343 Diese Regelungen werden als Mindestbesteuerung bezeichnet und sind in § 10d EStG verankert. Über § 8 Abs. 1 KStG gelten sie auch im Körperschaftsteuerrecht.

344 Vgl. *Dorenkamp* (2010), S. 28 ff.

345 Derzeit ist beim Bundesverfassungsgericht eine Richtervorlage des Bundesfinanzhofes anhängig (Vorlagebeschluss vom 26. Februar 2014, I R 59/12).

geber sollte daher die Mindestbesteuerung zumindest schrittweise abschaffen.³⁴⁶

Ebenfalls reformbedürftig ist die sogenannte Mantelkauf-Regelung, die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführt wurde. Diese hat die Nutzung von Verlustvorträgen nach einem Anteilseignerwechsel deutlich eingeschränkt (§ 8c KStG). Ziel war es, den Handel mit „Verlustmänteln“ zu unterbinden. Problematisch ist jedoch, dass diese Regelung auch angewendet wird, wenn gar kein Missbrauch vorliegt, sondern sich nur ein neuer Investor oder Gesellschafter an dem Unternehmen beteiligt. Dieser Eingriff verstößt nicht nur gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern ist auch wirtschaftspolitisch verfehlt, da Investitionen, Sanierungen und Umstrukturierungen behindert werden.³⁴⁷

Der Bundestag hat Ende 2018 beschlossen, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. und damit einen Teil der Mantelkauf-Regelung ersatzlos zu streichen. Diese Vorschrift sah vor, dass die Verluste anteilig verloren gehen, wenn innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent der Anteile eines Unternehmens übertragen werden. Die Politik hat damit auf ein Musterverfahren reagiert, dass der Bund der Steuerzahler erfolgreich bis zum Bundesverfassungsgericht geführt hat.³⁴⁸ Dies stellt einen wichtigen Fortschritt für die betroffenen Unternehmen dar. Weiterhin Bestand hat jedoch die Regelung, wonach die Verluste vollständig untergehen, wenn mehr als 50 Prozent der Unternehmensanteile übertragen werden. Der Gesetzgeber sollte daher diesen Teil der Mantelkauf-

346 Vgl. *DSi* (2018), S. 38 f. Durch ein schrittweises Vorgehen können die staatlichen Mindereinnahmen begrenzt werden.

347 Die Verluste gehen selbst dann unter, wenn ein Wechsel des Anteilseigners sinnvoll oder notwendig ist, um den Betrieb fortzuführen.

348 Für Einzelheiten vgl. *BdSt* (2018).

Regelung ebenfalls ersatzlos streichen, um eine weitere Hürde für wirtschaftlich sinnvolle Investitionen zu beseitigen.³⁴⁹

*Verzinsung im Steuerrecht nicht mehr realitätsgerecht*³⁵⁰

Der Leitzins der Europäischen Zentralbank (EZB) ist in den letzten 10 Jahren von ursprünglich 4 Prozent stark gefallen und liegt seit März 2016 bei 0 Prozent. Obwohl die anhaltende, extreme Niedrigzinsphase auch die Besteuerung von Unternehmen erheblich beeinflusst, werden diese grundlegenden Veränderungen im Steuerrecht nicht berücksichtigt. Die steuerlichen Verzinsungsregeln sind längst nicht mehr realitätsgerecht und sollten daher reformiert werden.

Das betrifft zunächst die Verzinsung von Steuererstattung und Steuernachforderungen, die derzeit einheitlich in Höhe von 6 Prozent pro Jahr erfolgt.³⁵¹ Die Höhe des Zinssatzes ist seit dem Jahr 1961 unverändert. Das Ziel der Regelung ist es, den Zins- und Liquiditätsvorteil abzuschöpfen, die dem Steuerzahler durch die spätere Steuerzahlung entsteht. Je niedriger der am Markt erzielbare Zins ist, desto weniger Rendite kann jedoch durch eine zwischenzeitliche Anlage der freien Finanzmittel erwirtschaftet werden. Bei einem Zins von annähernd Null oder sogar darunter, wie es derzeit der Fall ist, ergibt sich durch eine spätere Steuerzahlung jedoch gar kein Vorteil.³⁵²

349 Im Jahr 2016 hat der Gesetzgeber zwar versucht, die rigiden Vorschriften von § 8c KStG zu entschärfen und die Verlustnutzung auch nach einem qualifizierten Anteilseignerwechsel zu ermöglichen (siehe § 8d KStG). Doch die Voraussetzungen sind derart restriktiv gestaltet, dass die Anwendung dieser Neuregelung in der Praxis häufig nicht praktikabel erscheint.

350 Vgl. *DSi* (2018), S. 25 ff.

351 Siehe §§ 233 und 238 AO. Die ersten 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, bleiben zinsfrei.

352 Bei nicht liquiden Steuerzahlern liegt der Vorteil der späteren Steuerzahlung darin, dass zunächst kein Kredit aufgenommen werden muss, um die Steuerschuld zu begleichen. Aufgrund der derzeitigen Geldpolitik liegen jedoch auch hier die Zinersparnisse weit unterhalb von 6 Prozent. Vgl. *DSi* (2018), S. 27 f.

Dem Zinssatz von 6 Prozent fehlt daher bereits seit längerem der Bezug zur wirtschaftlichen Realität. Gerade bei längeren Verzinsungszeiträumen, die beispielsweise durch Nachzahlungen infolge von Betriebsprüfungen entstehen können, wird der hohe Zinssatz zu einem finanziellen Risiko für die Unternehmen und kann zu einer faktischen Strafbesteuerung führen.³⁵³ Da eine Verzinsung von 6 Prozent nicht mehr realitätsgerecht ist, sollte der Zinssatz für Steuernachzahlungen und Erstattungen von derzeit 6 Prozent auf 3 Prozent halbiert werden.

Auch für die steuerliche Bewertung von Pensionsrückstellungen ist derzeit ein Zinssatz von 6 Prozent anzuwenden.³⁵⁴ Das Handelsrecht berücksichtigt hingegen die tatsächlichen Verhältnisse.³⁵⁵ Durch den überhöhten und marktfernen Steuer-Zinssatz von 6 Prozent fällt daher die steuerliche Bemessungsgrundlage deutlich höher als der Gewinn nach Handelsbilanz aus. Letztlich kommt es so zu einer Besteuerung von Scheingewinnen, was mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist.³⁵⁶ Zudem mindert der überhöhte Zinssatz die Attraktivität der betrieblichen Altersvorsorge. Daher sollten die Zinsen für Pensionsverpflichtungen und für sonstige Rückstellungen

353 Die derzeitige Regelung kann auch nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass Erstattungen an die Steuerzahler ebenfalls mit 6 Prozent verzinst werden. Eine übermäßige Zinsbelastung im Fall einer Nachzahlung kann per se nicht durch eine hohe Verzinsung von Steuererstattungen geheilt werden, weil im Regelfall Nachzahlungen und Erstattungen nicht beim selben Steuerzahler in gleicher Höhe zusammenfallen. Zudem übersteigen die Zinsen, die der Staat für Steuernachzahlungen erhält, bei weitem die Zinsen, die der Staat für Steuererstattungen an die Steuerzahler auskehrt. Der Saldo aus der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen lag im Jahr 2016 bei rund 670 Millionen Euro.

354 Siehe § 6a EStG. Für sonstige Rückstellung und Verbindlichkeiten gilt ein Zinssatz von 5,5 Prozent.

355 In der Handelsbilanz werden die Pensionsverpflichtungen mit einem Marktzins auf ihren heutigen Barwert abgezinst, wobei auf einen gleitenden Durchschnittszinssatz der letzten 10 Jahre abgestellt wird.

356 Die derzeitige Verzinsung von Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG ist daher auch verfassungsrechtlich bedenklich. Das Finanzgericht Köln hält diese Regelung für verfassungswidrig und hat am 12.10.2017 ein anhängiges Verfahren dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt (siehe 2 BvL 22/17).

schrittweise an die handelsrechtlichen Vorschriften angeglichen und damit auf ein marktgerechtes Niveau reduziert werden.³⁵⁷

3.4 Fehlende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität

Rechtsformneutralität liegt vor, wenn die Steuerbelastung von Unternehmen und ihren Eigentümern nicht von der gewählten Rechtsform abhängt. Durch eine rechtsformneutrale Besteuerung wird vermieden, dass Marktpreise verzerrt werden oder Zusatzkosten durch aufwendige Umstrukturierungen und Vertragsgestaltungen entstehen.³⁵⁸ Rechtsformneutralität ist zudem eine Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, weil die Wahl einer bestimmten Rechtsform an sich noch keine besondere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt.³⁵⁹

Im geltenden Recht wird das Ziel der Rechtsformneutralität vor allem durch den Dualismus der Unternehmensbesteuerung beeinträchtigt. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Personengeschaftern und Einzelunternehmern, die dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen, und Kapitalgesellschaften, die mit dem niedrigen proportionalen Körperschaftsteuertarif belastet werden, führt zu einer rechtsformabhängigen Steuerbelastung.³⁶⁰ Auch die zuletzt eingeführte einkommensteuerliche Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne³⁶¹, welche die Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaf-

357 Da die Absenkung des steuerlichen Rechnungszinssatzes bei Pensionsrückstellungen um einen Prozentpunkt mit Steuermindereinnahmen von 10 Milliarden Euro/Jahr verbunden wäre, dürfte für die Anpassung ein längerer Zeitraum erforderlich sein. Vgl. *Spengel/Meier* (2016), S. 502.

358 Vgl. *Homburg* (2007a), S. 261 f.

359 Vgl. *Tipke* (2003), S. 1198: „Die Leistungsfähigkeit drückt sich im Gewinn aus. Die Rechtsform ist grundsätzlich nicht Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit.“

360 Welche Rechtsform im Einzelfall steuerlich von Vorteil oder von Nachteil ist, hängt von einer Vielzahl von Faktoren wie der Unternehmensrendite, dem Ausschüttungs- bzw. Entnahmevermögen und dem Gewerbesteuerhebesatz ab. Vgl. *Müller/Schmidt/Langkau* (2010), S. 81 ff.

361 Siehe § 34a EStG, der im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 eingefügt worden ist.

ten und Personenunternehmen verringern sollte, konnte keine Rechtsformneutralität herstellen.³⁶² Kurzfristig sollte daher Personengeschaftern zumindest das Recht eingeräumt werden, ihr Unternehmen wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen.

Ebenfalls kritisch zu bewerten ist, dass nach der Unternehmenssteuerreform 2008 die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen gegenüber der Aufnahme von Fremdkapital steuerlich benachteiligt wird.³⁶³ Damit ist auch die Finanzierungsneutralität im Unternehmenssteuerrecht nicht gewährleistet. Dies setzt Fehlanreize bei der Finanzierung von Investitionen und erhöht durch die Bevorzugung der Kreditfinanzierung die Konjunkturabhängigkeit und das Insolvenzrisiko von Unternehmen.³⁶⁴ Daher sollte die Benachteiligung des Eigenkapitals schrittweise beseitigt werden, indem die Eigenkapitalkosten – wie bereits im geltenden Recht der Zinsaufwand für Fremdkapital – steuerlich berücksichtigt werden.

3.5 Fazit und Empfehlungen

Trotz der genannten und reformbedürftigen Schwachstellen weist die Körperschaftsteuer nicht die gravierenden Mängel der überholten Gewerbesteuer auf.³⁶⁵ Kurzfristig sollte deshalb die Gewerbesteuerbelastung reduziert und mittelfristig die Gewerbesteuer abgeschafft werden. Die Körperschaftsteuer wäre dann die einzige Unternehmenssteuer, die Kapitalgesellschaften auf der Gesellschaftsebene belastet.

362 Vgl. *Hey* (2013c), Rz. 838.: „Die Sondertarifierung in der Einkommensteuer schreibt den status quo des Dualismus in der Unternehmensbesteuerung nicht nur fort, sondern fügt noch ein weiteres Element rechtsformspezifischer Belastungsunterschiede hinzu.“

363 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2009), Tz. 293: „Die steuerliche Mehrbelastung des Eigenkapitals gegenüber dem Fremdkapital stellt einen Kardinalfehler der Unternehmenssteuerreform dar.“

364 Vgl. *Spengel/Zinn* (2010), 419.

365 Vgl. *KBl* (2002a), S. 99 ff. und Kapitel II.6.4.

Anpassungsbedarf besteht nach einem Gewerbesteuerabbau im Wesentlichen in zwei Bereichen: Zum einen müssen die beschriebenen Mängel der Körperschaftsteuer behoben werden. Dazu zählen vor allem die Beschränkungen bei der Verlustverrechnung, die fehlende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität und die realitätsfremden Verzinsungsregeln im Steuerrecht.³⁶⁶ Zum anderen sind den Kommunen ein eigener Anteil an der Körperschaftsteuer und ein Hebesatzrecht auf diesen Anteil einzuräumen.³⁶⁷ Dabei ist sicherzustellen, dass der vorgeschlagene Gewerbesteuerabbau für die Gemeinden *aufkommensneutral* erfolgt, indem diese einen erhöhten Anteil am Umsatzsteueraufkommen erhalten. Zudem sollte gewährleistet sein, dass der effektive Körperschaftsteuersatz spürbar unter dem derzeitigen Belastungsniveau von Kapitalgesellschaften liegt³⁶⁸, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands zu verbessern. Zusätzlich würden die Unternehmen durch die Abschaffung der Gewerbesteuer und den damit entfallenden Verwaltungsaufwand um 1,9 Milliarden Euro entlastet werden.³⁶⁹

366 Vgl. *DSi* (2018) für weitergehenden Reformbedarf bei der Körperschaftsteuer. Dies betrifft neben den bereits genannten Problemen auch die zeitgemäße Ausgestaltung der Abschreibungsregeln und die Reform der veralteten Hinzurechnungsbesteuerung gemäß dem Außensteuergesetz.

367 Der vollständige Ausgleich der Mindereinnahmen erfolgt über die Einkommen- und Umsatzsteuer. Vgl. *KBI* (2010b), S. 23 f. und Kapitel II.6.5.2.

368 Derzeit beträgt – bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 Prozent – die Belastung durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer etwa 30 Prozent.

369 Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel II.6.5.3.

4 Solidaritätszuschlag

4.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Erhebungs- und Gesetzgebungskompetenz obliegt dem Bund.³⁷⁰ Die Möglichkeit zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe wurde im Jahr 1955 ins Grundgesetz aufgenommen. Die Ergänzungsabgabe sollte damals dazu dienen, Bedarfsspitzen des Bundes zu decken, die auf anderem Weg nicht ausgeglichen werden können. Bereits vor der Einführung des Solidaritätszuschlags wurde eine Ergänzungsabgabe zeitweise erhoben. Zwischen 1968 und 1974 gab es eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zwischen 1968 und 1976 eine Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer, die bei 3 Prozent lag.³⁷¹

Im Jahr 1991 wurde erstmals eine ausdrücklich als Solidaritätszuschlag bezeichnete Ergänzungsabgabe in Höhe von 3,75 Prozent beschlossen, deren Erhebung allerdings von vornherein auf ein Jahr – vom 1. Juli 1991 bis zum 30. Juni 1992 – befristet war. Erst der im Jahr 1993 beschlossene Solidaritätszuschlag wird seit dem Jahr 1995 permanent erhoben. Der Steuersatz lag zwischen 1995 und 1997 zunächst bei 7,5 Prozent und beträgt seit 1998 5,5 Prozent.³⁷²

Der Solidaritätszuschlag wurde im Zuge der einheitsbedingten Neuordnung der Finanzverfassung Anfang der 1990er Jahre geschaffen. Zunächst sollte der erhöhte Finanzbedarf infolge der deutschen Wiedervereinigung durch die Aufnahme der neuen Bundesländer in den Länderfinanzausgleich abgedeckt werden. Diese anfangs bevorzugte Alternative fand jedoch keine politi-

370 Siehe Art. 105 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG.

371 Vgl. *KBI* (1971), S. 119 f.; *BMF* (2012b), S. 151.

372 Vgl. *KBI* (2008a), S. 2.

sche Mehrheit. Bund und Länder verständigten sich im Jahr 1993 darauf, dass der Bund Anteile am Umsatzsteueraufkommen an die Länder abtritt und als Kompensation die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag erhält. Damals standen Bund und Länder unter einem erheblichen zeitlichen und politischen Druck, weshalb eine kurzfristige Übergangsfinanzierung zunächst vertretbar erschien.³⁷³ Nach 25 Jahren ist dieses Provisorium jedoch zur verfassungsrechtlich problematischen Dauerlösung geworden.³⁷⁴

Finanzwissenschaftlich gesehen ist der Solidaritätszuschlag als eine sogenannte Annexsteuer zu charakterisieren,³⁷⁵ denn er bemisst sich nach der Einkommen-, Körperschaft- oder Abgeltungssteuerschuld.³⁷⁶ Bei seiner Bemessung wird eine Freigrenze von 972 Euro für einzeln und 1.944 Euro für gemeinsam veranlagte Steuerzahler angewandt. Nach Überschreitung dieser Grenzen wird der Solidaritätszuschlag zunächst nicht in voller Höhe erhoben, sondern steigt gleitend an. Er ist nämlich auf höchstens 20 Prozent der Differenz zwischen Einkommensteuerschuld und Freigrenze beschränkt.³⁷⁷

Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag steht allein dem Bund zu und belief sich im Jahr 2018 auf 18,9 Milliarden Euro. Damit hatten die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag einen Anteil von 2,5 Prozent am Gesamtsteueraufkommen des Staates. Häufig wird irrtümlich angenommen, dass das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag für den „Aufbau Ost“ verwendet

373 Mit anderen Worten war die Einführung des Solidaritätszuschlags eine „finanzpolitische Notgeburt“, die dem politischen Bedürfnis geschuldet war, das wiedervereinigte Deutschland möglichst schnell auf ein tragfähiges finanzielles Fundament zu stellen. Vgl. *DSi* (2013d), S. 129.

374 Vgl. *DSi* (2013), S. 4 f. und *Holznapel/Lemmer* (2013), S. 13.

375 Vgl. *Hey* (2013b), Rz. 36.

376 Der Einfachheit halber wird im Weiteren der Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer behandelt.

377 Siehe §§ 3 f. Solidaritätszuschlaggesetz 1995. Gemäß dem BMF-Referentenentwurf vom 06.08.2019 ist geplant, ab dem Jahr 2021 die Freigrenzen auf 16.956 Euro bzw. 33.912 Euro anzuheben und die Milderungszone von 20 Prozent auf 11,9 Prozent zu begrenzen. Siehe *BMF* (2019b).

wird.³⁷⁸ Die entsprechenden Einnahmen unterliegen aber keiner ausdrücklichen gesetzlichen Zweckbindung, sondern fließen in den allgemeinen Bundeshaushalt, wo sie zur Finanzierung aller Bundesausgaben verwendet werden.

4.2 Abbau des Solidaritätszuschlags ist verfassungsrechtlich geboten

Beim Solidaritätszuschlag handelt es sich um eine Ergänzungsabgabe, die nur kurzfristig erhoben werden darf.³⁷⁹ Diese dient ausschließlich dazu, vorübergehende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt abzudecken. Eine Ergänzungsabgabe ist daher nur als *ultima ratio* in außergewöhnlichen Haushaltssituationen einzusetzen.³⁸⁰ Dabei ist sowohl die Höhe als auch die Erhebungsdauer eng zu begrenzen. Zwar muss eine Ergänzungsabgabe nicht von vornherein befristet erhoben werden, jedoch verbietet der Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe eine immerwährende Erhebung.³⁸¹

Diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben kann der Solidaritätszuschlag immer weniger genügen. Gegen den vorübergehenden Charakter des Solidaritätszuschlags spricht bereits die Tatsache, dass die Ergänzungsabgabe seit dem Jahr 1995 ohne Unterbrechung erhoben wird. Auch das Vorliegen einer Haushaltsnotlage,

378 Vgl. ausführlich *KBI* (2010d), S. 3 ff.

379 Das war Mitte der 1990er Jahre auch die Ansicht der Bundesregierung: „Der Solidaritätszuschlag ist ein *Zuschlag auf Zeit*. Er ist nicht in die Steuertarife integriert und wird jedes Jahr anhand von objektiven Kriterien auf seine Notwendigkeit hin überprüft. Sollten gegenüber dem Finanzplan die Finanzausgleichsleistungen an die neuen Länder deutlicher als erwartet zurückgehen oder die Steuereinnahmen aufgrund der konjunkturellen Entwicklung dauerhaft höher ausfallen als bisher erwartet, wird der Solidaritätszuschlag schrittweise zurückgeführt.“ (Bundestags-Drucksache 13/890 vom 24.03.1995, S. 3). Zudem wurde im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des Solidaritätszuschlags zunächst eine Befristung auf 3 Jahre in Erwägung gezogen. Vgl. *Haushaltsausschuss* (1993), S. 145.

380 So wurde die Ergänzungsabgabe bereits im Jahr 1954 als eine Abgabe bezeichnet, „deren Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt, und keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt ist“ (Bundestagsdrucksache II/484 vom 29.05.1954, S. 4).

381 Vgl. *Birk* (2010), S. 1002 f.

die eine weitere Erhebung rechtfertigen würde, ist nicht ansatzweise zu erkennen. Während der Solidaritätszuschlag seit 1998 in unveränderter Höhe erhoben wird, sind gleichzeitig die Einnahmen des Bundes stark gestiegen. Seit dem Jahr 2014 erzielt der Bund sogar Haushaltsüberschüsse. Verfassungsrechtlich steht der Solidaritätszuschlag daher auf tönernen Füßen.

Aus diesem Grund hat auch der Bund der Steuerzahler erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags. Er unterstützt deshalb seit dem Jahr 2008 einen Musterprozess. Dieser betrifft die Klage eines leitenden Angestellten aus Osnabrück. Der Angestellte hatte die Aufhebung seines Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 beantragt, weil er den Solidaritätszuschlag für verfassungswidrig hält. Der Kläger führte an, dass eine Ergänzungsabgabe lediglich zur Abdeckung von Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt verwendet werden darf. Eine dauerhafte Erhebung sei daher nicht gerechtfertigt. Das Gericht folgte dieser Argumentation und legte die Frage im Jahr 2009 dem Bundesverfassungsgericht vor. Das Bundesverfassungsgericht wies diesen ersten Vorlagebeschluss aus formalen Gründen als unzulässig zurück (2 BvL 3/10).

Im Januar 2014 hat das Niedersächsische Finanzgericht einen umfangreich begründeten neuen Vorlagebeschluss dem Bundesverfassungsgericht zugeleitet. Das Verfahren ist dort unter dem Aktenzeichen 2 BvL 6/14 anhängig.

Inzwischen unterstützt der Bund der Steuerzahler eine weitere Musterklage. Darin wendet sich ein Ehepaar aus Bayern gegen seinen Soli-Vorauszahlungsbescheid 2020. Die Klage ist beim Finanzgericht Nürnberg eingereicht worden.

4.3 Abbau des Solidaritätszuschlags ist eine Frage der politischen Glaubwürdigkeit

Ende 2019 laufen der Solidarpakt II und damit die Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer aus. Auch wenn die Einnahmen formal keiner Zweckbindung unterliegen, hat die Politik den Solidaritätszuschlag seit seiner Einführung mit den Kosten der deutschen Wiedervereinigung verknüpft. In der Gesetzesbegründung zur Einführung des Solidaritätszuschlags aus dem Jahr 1993 heißt es unmissverständlich: „Zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands ist ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen unausweichlich. Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 01.01.1995 einen – mittelfristig zu überprüfenden – Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor.“³⁸² Zugleich stellte die Bundesregierung klar, dass der Solidaritätszuschlag „ein Zuschlag auf Zeit“ sei.³⁸³ Ein Festhalten am Solidaritätszuschlag nach dem Ende des Solidarpakts, wie es im Koalitionsvertrag von Union und SPD vorgesehen ist, kann daher nicht gerechtfertigt werden und wäre eine politischer Vertrauensbruch.

30 Jahre nach Ende der deutschen Teilung und 25 Jahre nach der Einführung des Solidaritätszuschlags ist es Zeit, diese Zusatzsteuer abzuschaffen. Bleibt der Solidaritätszuschlag, droht er zur zweiten Sektsteuer zu werden. Die Sektsteuer wurde 1902 eingeführt, weil damit die kaiserliche Kriegsflotte finanziert werden sollte. Die kaiserliche Kriegsflotte gehört längst der Vergangenheit an, doch die Sektsteuer wird immer noch erhoben. Dieses politische Vorgehen darf sich beim Solidaritätszuschlag nicht wiederho-

382 Vgl. Bundestags-Drucksache 12/4401, S. 51.

383 Vgl. Bundestags-Drucksache 13/890 vom 24.03.1995, S. 3. Zudem sollte der Solidaritätszuschlag „jedes Jahr anhand von objektiven Kriterien auf seine Notwendigkeit hin überprüft werden. Sollten gegenüber dem Finanzplan die Finanzausgleichsleistungen an die neuen Länder deutlicher als erwartet zurückgehen oder die Steuereinnahmen aufgrund der konjunkturellen Entwicklung dauerhaft höher ausfallen als bisher erwartet, wird der Solidaritätszuschlag schrittweise zurückgeführt.“

len. Wenn die Gründe für die Einführung einer Steuer wegfallen, muss sie allein schon aus prinzipiellen Erwägungen abgeschafft werden. Dieser Grundsatz ist beim Solidaritätszuschlag auch vergleichsweise einfach umzusetzen. Da es sich um eine reine Bundessteuer handelt, kann die Abschaffung des Solidaritätszuschlags durch den Bundesrat nicht blockiert werden. Somit hat es die Bundesregierung bzw. der Bundestag selbst in der Hand, für dessen Abschaffung zu sorgen.

4.4 Abbau des Solidaritätszuschlags ist ein Beitrag zur Steuervereinfachung

Als Steuerzuschlag verkompliziert der Solidaritätszuschlag das Steuerrecht und verzerrt das wahre Belastungsbild. Körperschaften zahlen nicht nur 15 Prozent Körperschaftsteuer, sondern effektiv, d. h. inklusive Solidaritätszuschlag 15,8 Prozent. Sparer zahlen nicht nur 25 Prozent Abgeltungsteuer, sondern effektiv 26,4 Prozent. Auch im Einkommensteuertarif steigt infolge des Solidaritätszuschlags der individuelle Steuersatz. Bei einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 20.000 Euro beträgt der Grenzsteuersatz im geltenden Einkommensteuertarif 26,45 Prozent. Inklusive Solidaritätszuschlag liegt der effektive Grenzsteuersatz jedoch bei rund 28 Prozent. Der Spitzensteuersatz beträgt nicht mehr 42 Prozent, sondern effektiv 44,3 Prozent. Damit verschärft der Solidaritätszuschlag auch das ohnehin bestehende Problem der kalten Progression im Einkommensteuertarif. Lohn erhöhungen, die nur die Inflation ausgleichen, werden mit steigenden Lohnsteuer-Durchschnittssteuersätzen bestraft. Und auf diese ungerechtfertigte Lohnsteuer-Erhöhung erhebt der Fiskus dann auch noch den Solidaritätszuschlag (siehe *DSi 2014*).

4.5 Abbau des Solidaritätszuschlags sorgt für spürbare Entlastungen

Der Solidaritätszuschlag ist ein Steuerzuschlag, der Bürger und Betriebe auf breiter Front belastet.³⁸⁴ Da der Zuschlag 5,5 Prozent der Einkommensteuerlast beträgt³⁸⁵, ist die absolute Entlastung umso größer, je größer das Einkommen und damit die individuelle Einkommensteuerlast ist. Relativ betrachtet profitieren die Steuerzahler aber weitgehend in gleichem Maße.

Die individuellen Entlastungen durch eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags wären durchaus spürbar. Ein Single ohne Kinder mit einem Monatsbruttoverdienst von 2.500 Euro würde ohne Solidaritätszuschlag um rund 200 Euro pro Jahr entlastet. Ein Durchschnittsverdiener (4.149 Euro/Monat) hätte jährlich knapp 500 Euro mehr zur Verfügung. Ein verheiratetes Paar, bei dem ein Partner in Vollzeit und ein Partner in einer Halbtagsbeschäftigung jeweils durchschnittlich verdient, würde ohne Solidaritätszuschlag um knapp 600 Euro pro Jahr entlastet werden.

Zuletzt wurde häufiger behauptet, dass der Wegfall des Solidaritätszuschlags vor allem höhere Einkommen entlastet. Die oben angeführten Beispiele verdeutlichen, dass von einem Abbau des Solidaritätszuschlags auch Bezieher kleinerer und mittlerer Einkommen profitieren. Hinzu kommt, dass auch nach der Abschaffung des Solidaritätszuschlags die Einkommensbesteuerung weiter stark progressiv bleibt. So tragen die oberen 10 Prozent der Einkommensteuerzahler zu mehr als 55 Prozent des gesamten Einkommensteueraufkommens bei. Starke Schultern tragen also – wie politisch gewünscht – deutlich mehr als schwächere. Zudem haben gerade Bezieher höherer Einkommen für die Auf-

384 Ausnahmen betreffen lediglich Minimaleinkünfte, für die die Freigrenze des Solidaritätszuschlags gilt. Außerdem wird der Solidaritätszuschlag auch als Zuschlag auf die Abgeltung- und die Körperschaftsteuer fällig.

385 Im Bereich sehr kleiner Einkünfte steigt der effektive Zuschlagssatz in einer Gleitzone auf schließlich 5,5 Prozent.

bau-Ost-Finanzierung einen großen Beitrag geleistet. Denn wer viel Steuern zahlt, muss auch einen entsprechend hohen Solidaritätszuschlag entrichten. Folglich werden Gutverdiener durch die Abschaffung des Solidaritätszuschlags in absoluten Beträgen stärker entlastet als diejenigen, die weniger Steuern zahlen. Das heißt aber auch: Höhere Einkommen werden seit über 25 Jahren durch den schon lange nicht mehr zu rechtfertigenden Solidaritätszuschlag besonders stark belastet und haben daher einen Anspruch auf eine entsprechende Entlastung. Es ist ein Gebot der Fairness (und auch der „Solidarität“), den Solidaritätszuschlag vollständig und für alle abzuschaffen.

4.6 Teilabbau des Solidaritätszuschlags ist allenfalls als Zwischenschritt akzeptabel

Die Politik plant derzeit, den Solidaritätszuschlag nicht komplett abzuschaffen, sondern ab einem bestimmten Einkommen weiterhin zu erheben. Durch eine Anhebung der Freigrenze soll die Ergänzungsabgabe für 90 Prozent der Soli-Zahler ab dem Jahr 2021 entfallen.³⁸⁶ Da nach dem Überschreiten der Freigrenze die Belastung in einer Milderungszone schrittweise auf den vollen Soli-Satz erhöht wird, sollen weitere 6,5 Prozent der bisherigen Soli-Zahler teilweise entlastet werden. Dieser vorgesehene Teilabbau des Solidaritätszuschlags ist vor allem aus verfassungsrechtlicher Sicht problematisch. Zum einen wurde die Erhebung des Solidaritätszuschlags stets damit begründet, dass der besondere Mittelbedarf im Zuge der deutschen Wiedervereinigung ein „solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ (Gesetzesbegründung aus dem Jahr 1993) erfordert. Spätestens mit Auslaufen des Solidarpakts Ende 2019 ist es daher geboten, sämtliche Zahler des Solidaritätszuschlags zu entlasten. Eine sozialpolitisch motivierte Verschonung, die lediglich auf bestimmte Einkommensgruppen

³⁸⁶ Vgl. *BMF* (2019b).

abzielt, widerspricht hingegen dem allgemeinen Fiskalzweck der Ergänzungsabgabe. Zum anderen drohen mit einer selektiven Weitererhebung des Solidaritätszuschlags willkürliche Belastungssprünge, die auch verfassungsrechtlich bedenklich sind (vgl. *Kube 2017*, S. 20 f.). So steigt bei Singles mit einem zu versteuern- den Jahreseinkommen von etwa 62.000 Euro bis 98.000 Euro die Grenzbelastung von derzeit 44,3 Prozent auf rund 47 Prozent an, um danach wieder auf 44,3 Prozent abzusinken.³⁸⁷ Daher wäre ein Teilabbau des Solidaritätszuschlags allenfalls vertretbar, wenn er als Zwischenschritt verstanden wird. Am Ende muss jedoch die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags stehen.

4.7 Fazit und Empfehlungen

Mit dem Ende des Solidaripakts für die neuen Bundesländer im Jahr 2019 verliert der Solidaritätszuschlag jegliche Legitimation. Der Solidaritätszuschlag sollte daher ab dem Jahr 2020 vollständig wegfallen. Wenn diese Reform politisch nicht durchsetzbar ist, muss die Politik aber zumindest dafür sorgen, dass der erste Abbauschritt nicht wie geplant im Jahr 2021, sondern bereits zum 1. Januar 2020 erfolgt. Ein weiterer Schritt könnte dann im Jahr 2021 folgen, sodass der Solidaritätszuschlag zum 1. Januar 2022 für alle Steuerzahler entfällt. Für eine solche Soli-Komplettabschaffung sprechen gewichtige Gründe.

Verfassungsrechtlich geboten: Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe, die nur kurzfristig erhoben werden darf, um vorübergehende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt abzudecken. Da eine solche Haushaltsnotlage aufgrund der stark gestiegenen Steuereinnahmen und der hohen Überschüsse im Bundeshaushalt nicht ansatzweise vorliegt, ist die Abschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsrechtlich geboten. Der Bund der Steuerzahler unterstützt deshalb seit dem Jahr 2008 einen Musterpro-

³⁸⁷ Vgl. *Blömer et al (2019)*.

zess gegen den Solidaritätszuschlag, der derzeit beim Bundesverfassungsgericht anhängig ist.

Glaubwürdigkeit wahren: Der Solidaritätszuschlag wurde stets mit den Kosten der deutschen Einheit begründet. Damit die Politik wieder glaubwürdig wird, muss spätestens mit dem Auslaufen des Solidarpakts im Jahr 2019 auch der Solidaritätszuschlag abgeschafft werden. Der Solidaritätszuschlag darf nicht zu einer zweiten Sektsteuer werden, die ursprünglich die kaiserliche Kriegsflotte finanzieren sollte, doch heute immer noch erhoben wird.

Weitere Vorteile: Der Solidaritätszuschlag ist ein allgemeiner Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, der die ohnehin hohe Steuerbelastung zusätzlich verschärft. Eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags würde daher Bürger und Betriebe auf breiter Front entlasten. Beispielsweise hat ein alleinstehender Durchschnittsverdiener dann rund 500 Euro pro Jahr mehr zur Verfügung. Diese spürbare Entlastung kann der Bundestag sofort beschließen, da eine Zustimmung des Bundesrates nicht erforderlich ist.

Ein Teilabbau des Solidaritätszuschlags, der aktuell diskutiert wird, wäre allenfalls als ein Zwischenschritt akzeptabel. In diesem Zuge muss als zweiter Schritt die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags bis zum 1. Januar 2022 verbindlich in einem Gesetz festgelegt werden. Die Einführung des Solidaritätszuschlags wurde von der Politik als „finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen“ begründet, sodass auch alle Soli-Zahler einen Anspruch auf Entlastung haben. Zudem ist der Vorschlag, dass Bezieher höherer Einkommen den Solidaritätszuschlag weiterhin zahlen sollen, verfassungsrechtlich bedenklich. Denn mit dem Auslaufen des Solidarpakts entfällt auch der Finanzierungszweck gänzlich, sodass der Solidaritätszuschlag vollständig abgeschafft werden sollte.

5 Erbschaftsteuer

5.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

5.1.1 Historische Entwicklung

Die Erbschaftsteuer gehört neben den Steuern vom Grundbesitz zu den ältesten bekannten Steuern. Eine Besitzwechselabgabe ist in Ägypten nachweislich bereits im Jahr 117 v. Chr. erhoben worden. Die Besteuerung von Erbschaften erfolgte auch in der Spätphase der Römischen Republik und im Römischen Kaiserreich.³⁸⁸ Die Vorläufer der Erbschaftsteuer in Deutschland reichen bis ins frühe Mittelalter zurück. Zu nennen sind unter anderem der Erbschaftszehnt, der in fränkischer Zeit bei Entscheidungen über Erbstreitigkeiten an den König zu entrichten war, die Verwandtenabgabe, die nach altfriesischem Recht von entfernteren Verwandten erhoben wurde und verschiedene Besitzwechselabgaben, die seit Ende des 9. Jahrhunderts als Totenfund, Totenzins oder Totenzoll an den Grundherrn abgeliefert werden mussten³⁸⁹. Insgesamt kam der Erbschaftsteuer im Mittelalter aber eine geringe Bedeutung zu, weil das Erbrecht häufig nur den engeren Verwandten zustand.

Gegen Ende des 14. Jahrhunderts führten zunächst die italienischen Stadtstaaten eine moderne Erbschaftsteuer ein. Im 16. Jahrhundert gab es aufgrund des hohen Finanzbedarfs infolge der Türkenkriege auch in Deutschland erste Überlegungen, eine Erbschaftsteuer einzuführen. Braunschweig, Lüneburg und Hamburg waren die ersten deutschen Länder, die im 17. Jahrhundert eine Erbschaftsteuer erhoben. Zahlreiche deutsche Landesherren und Städte folgten dieser Entwicklung, indem sie entferntere Verwandte mit einem „Kollationsgeld“ belegten oder Stempelabgaben auf Testamente und Erbschaftsverträge erhoben. Ein wei-

388 Vgl. *Troll/Gebel/Jülicher* (2013), Einleitung, Rz. 60.

389 Vgl. *BMF* (2012b), S. 71.

terer Entwicklungsschub erfolgte im 19. Jahrhundert. Die hohe Verschuldung im Zuge der Napoleonischen Kriege veranlasste zahlreiche europäische Staaten, eine Erbschaftsbesteuerung einzuführen.³⁹⁰ Ende des 19. Jahrhunderts war die Erbschaftsteuer bis auf wenige Ausnahmen in allen europäischen Staaten und auch in fast allen deutschen Ländern bekannt. Eine Vorreiterrolle übernahm Preußen, das 1873 ein modernes Erbschaftsteuergesetz einführte, das als Muster für die übrigen Länder diente.³⁹¹

Das Reichserbschaftsteuergesetz von 1906 vereinheitlichte die Vielzahl der landesrechtlichen Regelungen. Der Großteil des Aufkommens stand dem Reich zu, den Bundesstaaten wurden Anteile am Aufkommen und Zuschlagsrechte zugebilligt. Die Grundstrukturen des damaligen Gesetzes entsprechen weitgehend dem heute geltenden System. Die Erbschaftsteuer war als Erbanfallsteuer konzipiert, erfasste auch Schenkungen, berücksichtigte anhand von vier Steuerklassen den Verwandtschaftsgrad und wendete einen progressiven Tarif auf den individuellen Erwerb an.³⁹² Im Zuge der *Erzbergerschen Finanzreform* wurde 1919 das Erbschaftsteueraufkommen vollständig dem Reich zugeordnet. Bis 1922 wurde neben der Erbanfallsteuer, die den Erben oder Beschenkten belastet, zusätzlich noch eine Nachlasssteuer „beim Toten“ erhoben.³⁹³ Seitdem ist die Erbschaftsteuer in Deutschland als reine Erbanfallsteuer ausgestaltet.

Das Aufkommen der Erbschaftsteuer steht seit dem Inkrafttreten des Grundgesetzes im Jahr 1949 vollständig den Ländern zu. Im Jahr 2018 betrug das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer rund 6,8 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 0,9 Prozent.

390 Vgl. *KBI* (1969b), S. 8.

391 Vgl. *BMF* (2012b), S. 71.

392 Vgl. *Crezelius* (2007), S. 613.

393 Vgl. *BMF* (2012b), S. 71.

5.1.2 Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht im Überblick

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer besteuert den Übergang von Vermögen, die Erbschaftsteuer den von Todes wegen, die Schenkungsteuer die Zuwendungen zu Lebzeiten. Besteuert wird jeweils der Vermögensanfall beim einzelnen Erwerber. Neben den positiven Vermögenswerten werden dabei auch die mit übernommenen Schulden und Lasten berücksichtigt. Verbleibt ein positives Nettovermögen, so hängt die Höhe der Steuer davon ab, wie das erworbene Vermögen bewertet wird, welcher Steuerklasse der Erwerber angehört und welche Freibeträge ihm zur Verfügung stehen.

Bewertungsgrundsätze und wichtige Verschonungsregelungen

Die Bewertung des erworbenen Vermögens ist von der verfassungsrechtlichen Maßgabe geprägt, alle Vermögensarten zu Marktpreisen zu bewerten.³⁹⁴ Weil die Politik jedoch Arbeitsplätze erhalten und die Betriebsfortführung durch die Erben sicherstellen will, sind weitgehende Verschonungsregeln für die Übertragung von Betriebsvermögen vorgesehen.³⁹⁵ Im Rahmen der Regelverschonung bleiben 85 Prozent des begünstigten Betriebsvermögens³⁹⁶ steuerfrei, wenn das Unternehmen 5 Jahre fortgeführt wird und die Lohnsummenklausel eingehalten wird. Die Lohnsumme darf am Ende des gesamten Zeitraums nicht unter

394 Für Details siehe Exkurs zum Bewertungsrecht.

395 Angesichts der immensen Komplexität des Erbschaftsteuerrechts werden nur ausgewählte Verschonungsregeln vereinfacht dargestellt.

396 Das begünstigte Betriebsvermögen ist vom sogenannten Verwaltungsvermögen abzugrenzen. Zum Verwaltungsvermögen gehören u. a.: Grundstücke, die an fremde Dritte überlassen werden; Finanzmittel; Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent und weniger; Kunstgegenstände und -sammlungen; Oldtimer; Yachten; Edelsteine, Edelmetalle sowie sonstige Gegenstände, die typischerweise der privaten Lebensführung dienen. Beträgt das Verwaltungsvermögen mehr als 90 Prozent des Unternehmenswerts, entfällt die Begünstigung vollständig.

400 Prozent der Ausgangssumme gesunken sein.³⁹⁷ Unterschreitet die Lohnsumme in den 5 Jahren die Mindestlohnsumme von 400 Prozent, wird die gewährte Verschonung des Betriebsvermögens mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang rückgängig gemacht, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wurde.³⁹⁸ Unter strengeren Voraussetzungen besteht auch die Option einer vollständigen Verschonung des begünstigten Betriebsvermögens. Darüber hinaus wird Kleinbetrieben ein zusätzlicher Abzugsbetrag von 150.000 Euro³⁹⁹ und Familienunternehmen unter bestimmten Auflagen ein Vorab-Abschlag von 30 Prozent gewährt. Die Regel- und Optionsverschonung gelten für Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis 26 Millionen Euro. Erwerbe, die über diesen Betrag hinausgehen, können einen reduzierten Verschonungsabschlag oder einen Steuererlass nach Verschonungsbedarfsprüfung beantragen.⁴⁰⁰

Eine Verschonung ist auch für Grundvermögen vorgesehen. Eine selbst genutzte Wohnimmobilie bleibt im Erbfall steuerfrei, wenn sie auf Ehegatten bzw. eingetragene Lebenspartner, Kinder oder Enkelkinder übertragen wird.⁴⁰¹ Wird hingegen eine vermietete Wohnimmobilie übertragen, fällt die Verschonung geringer aus. In diesem Fall werden 10 Prozent vom Verkehrswert des Objekts abgezogen.⁴⁰²

397 Die Ausgangslohnsumme entspricht dem Durchschnitt der gezahlten Löhne in den letzten 5 Wirtschaftsjahren vor dem Jahr der Entstehung der Steuer.

398 Die Lohnsummenklausel wird nicht angewendet, wenn die Ausgangslohnsumme 0 beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 5 Beschäftigte hat. Die Mindestlohnsumme beträgt bei mehr als 5, aber weniger als 10 Beschäftigten 250 Prozent, bei mehr als 10, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 300 Prozent.

399 Der zusätzliche Abzugsbetrag wird bei Unternehmen mit einem Wert von mehr als 1 Millionen Euro schrittweise abgeschmolzen.

400 Siehe § 13c und § 28a ErbStG.

401 Siehe § 13 Abs. 1 Nr. 4b und Nr. 4c ErbStG. Die Verschonung entfällt, wenn die Immobilie innerhalb von 10 Jahren nicht mehr selbst genutzt wird. Für Kinder bzw. Enkel wird die Steuerbefreiung zudem auf eine Wohnfläche von 200 qm begrenzt; darüber hinausgehende Flächen sind steuerpflichtig. Im Übrigen kann ein selbstgenutztes Familienwohnheim auch zu Lebzeiten steuerfrei an den Ehegatten oder Lebenspartner übertragen werden.

402 Siehe 13d ErbStG.

Erbschaftsteuertarif und persönliche Freibeträge

Der Erbschaftsteuertarif ist als doppelte Progression⁴⁰³ ausgestaltet (siehe *Tabelle 5.1*). Die Steuersätze sind bei enger familiärer Beziehung am geringsten und steigen bei fernerer Verwandtschaftsbeziehung an. Diese Verwandtschafts-Progression wird durch die Steuerklassen I – III abgebildet. Auch innerhalb einer Steuerklasse führt ein größeres Erbe zu einem höheren Steuersatz. Dabei ist zu beachten, dass ein sogenannter Stufendurchschnittstarif angewendet wird. Das bedeutet, dass beim Überschreiten einer Wertgrenze nicht nur der darüber liegende Teil höher besteuert wird, sondern der höhere Steuersatz für die gesamte Bemessungsgrundlage gilt.⁴⁰⁴ Vor der Anwendung des Tarifs werden noch die persönlichen Freibeträge von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Deren Höhe ist ebenfalls nach dem Verwandtschaftsgrad gestaffelt (siehe *Tabelle 5.2*).⁴⁰⁵

403 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2008), Tz. 370.

404 Zu berücksichtigen ist die in § 19 Abs. 3 ErbStG vorgesehene „Tarifglättung“. Diese Regelung sorgt dafür, dass beim Überschreiten einer Wertgrenze der Belastungsanstieg zunächst etwas abgemildert wird. Beispielsweise beträgt bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 80.000 Euro in der Steuerklasse I die Erbschaftsteuer nicht 8.800 Euro (11 Prozent x 80.000 Euro), sondern 7.750 Euro. Die Tarifglättung kommt jedoch nur im Übergangsbereich zwischen zwei Wertgrenzen zur Anwendung. So wird im o. g. Beispiel ab einem steuerpflichtigen Erwerb von etwa 82.000 Euro die Erbschaftsteuer ohne Abschlag ermittelt (11 Prozent x 82.000 Euro).

405 Im Erbfall werden neben dem persönlichen Freibetrag noch Versorgungsfreibeträge gewährt, die für Ehegatten 256.000 Euro betragen und für Kinder – nach Alter gestaffelt – zwischen 10.300 Euro und 52.000 Euro betragen. Dieser Freibetrag wird allerdings um den Kapitalwert von Versorgungsleistungen gekürzt, die anlässlich des Todes gewährt werden und nicht der Erbschaftsteuer unterliegen (z. B. Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder aufgrund der Beamten-Gesetze).

Tabelle 5.1: Steuersätze im aktuellen Erbschaftsteuertarif

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs*	Steuersätze in % in der Steuerklasse		
	I	II	III
bis 75.000 Euro	7	15	30
bis 300.000 Euro	11	20	30
bis 600.000 Euro	15	25	30
bis 6.000.000 Euro	19	30	30
bis 13.000.000 Euro	23	35	50
bis 26.000.000 Euro	27	40	50
über 26.000.000 Euro	30	43	50

Quelle: § 19 ErbStG. *Nach Abzug der persönlichen Freibeträge.

Tabelle 5.2: Persönliche Freibeträge im Erbschaftsteuerrecht

Steuerklasse	Verwandtschaftsgrad	Persönlicher Freibetrag
I	Ehegatten	500.000 Euro
	Kinder	400.000 Euro
	Enkel	200.000 Euro
	Großeltern im Erbfall	100.000 Euro
II	Geschwister, Nichten, Neffen, Schwiegereltern u. a.	20.000 Euro
III	alle übrigen	20.000 Euro

Quelle: § 16 ErbStG.

5.2.3 Exkurs: Grundzüge des aktuellen Bewertungsrechts

Ziel der Bewertung im Steuerrecht ist es, den zu besteuerten Wirtschaftsgütern einen Geldwert zuzuordnen, der im weiteren Verfahren als Bemessungsgrundlage dient. Die Erbschaftsteuer ist eine aperiodische Steuer. Anders als bei der Grund- und Vermögensteuer ist das Vermögen nicht regelmäßig zu bewerten,

sondern es findet eine einmalige Bedarfsbewertung zum Zeitpunkt des Erbanfalls statt.⁴⁰⁶

Aus verfassungsrechtlichen Gründen müssen alle Vermögensgegenstände zu Marktpreisen bewertet werden. Nach dem Bewertungsgesetz ist deshalb der gemeine Wert anzusetzen. Als gemeiner Wert ist der Preis zu verstehen, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“⁴⁰⁷. Wenn für ein Wirtschaftsgut keine aktuellen Marktpreise vorliegen, müssen diese durch geeignete Bewertungsverfahren näherungsweise ermittelt werden.

Geld- und Aktienvermögen

Die Bewertung von Geld- und Aktienvermögen ist in den meisten Fällen unproblematisch. Bei Sparkonten, Bargeld und anderen Geldforderungen werden die Nennwerte angesetzt, bei börsennotierten Wertpapieren der Kurswert am Stichtag. Die Bewertung von Sachvermögen (Immobilien und Unternehmen) ist ungleich komplexer und wird deshalb ausführlicher dargestellt.⁴⁰⁸

*Grundvermögen*⁴⁰⁹

Unbebaute Grundstücke werden durch einen mittelbaren Preisvergleich bewertet. Zu diesem Zweck werten die Gutachterausschüsse der Gemeinden aktuelle Grundstücksverkäufe aus und ermitteln auf dieser Grundlage die sog. Bodenrichtwerte. Dabei

406 Der Bewertungsstichtag ist entweder der Todestag des Erblassers oder der Zeitpunkt der Schenkung.

407 § 9 Abs. 2 BewG.

408 Dabei wird auf die besonderen Bewertungsvorschriften für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht eingegangen, weil diese Vermögensart deutlich weniger als 1 Prozent zum Erbschaftsteueraufkommen beiträgt. Siehe *Statistisches Bundesamt* (2012e), S. 27 f.

409 Vgl. *Seer* (2013b), Rz. 59 ff.

handelt es sich um den durchschnittlichen Wert eines Grundstücks pro Quadratmeter in einem Gebiet, das weitgehend ähnliche Lage- und Nutzungsverhältnisse aufweist.

Die Bodenrichtwerte können in begrenztem Umfang korrigiert werden, wenn z. B. die Bebaubarkeit des zu bewertenden Grundstücks erheblich von dem Referenzgrundstück abweicht. Zahlreiche andere wertbeeinflussende Merkmale, wie Lage, Zuschnitt und Baugrund, werden jedoch nicht berücksichtigt. Zudem ist der vor 2007 gewährte Unsicherheitsabschlag entfallen, der für diese Merkmale einen pauschalen Abzug von 20 Prozent vorgesehen hat.

Für *Immobilien*, die Mietwohnungs- oder Geschäftszwecken dienen, wird ein Ertragswertverfahren verwendet. Zu dem Bodenwert für das Grundstück ist der Ertragswert für das Gebäude hinzuzurechnen. Dieser orientiert sich daran, welcher Ertrag mit dem Objekt am Markt zu erzielen ist. Hierfür werden die tatsächlichen oder die kalkulierten Miet- und Pachtentgelte für die Immobilien herangezogen, um anschließend die Bewirtschaftungskosten von diesem Wert abzuziehen. Mittels eines sogenannten Vervielfältigers wird dann – je nach Restnutzungsdauer und Zinssatz – der potenzielle Ertragswert ermittelt.

Bei *Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen* wird – wie bei unbebauten Grundstücken – ein Vergleichswertverfahren angewendet, das auf Vergleichswerte am Markt abstellt. Dies setzt eine ausreichende Zahl von Verkaufspreisen und weitgehende Übereinstimmung mit dem Referenzobjekt voraus. Wenn diese Anforderungen nicht erfüllt sind, kommt ein Sachwertverfahren zur Anwendung. Dabei wird der Wert des Gebäudes anhand der gewöhnlichen Herstellungskosten ermittelt.

*Betriebsvermögen*⁴¹⁰

Das Bewertungsgesetz sieht in § 11 Abs. 2 vor, dass der Unternehmenswert durch den Vergleich mit Verkäufen, die weniger als 1 Jahr zurückliegen, ermittelt werden soll. Die Anwendung eines Vergleichswertverfahrens scheidet jedoch regelmäßig daran, dass zeitnahe Verkaufswerte nicht vorliegen. In diesen Fällen werden Ertragswertverfahren verwendet, die auch für nichtsteuerliche Zwecke⁴¹¹ üblich sind. Bei diesen Verfahren werden die Erfolgsaussichten des Unternehmens geschätzt.

In der Unternehmensbewertung ist eine große Methodenvielfalt anzutreffen. Weit verbreitet sind die Bewertungsgrundsätze des Instituts der Wirtschaftsprüfer.⁴¹² Demnach sind zunächst die künftigen Ertragsüberschüsse zu ermitteln und dann mit den Renditeforderungen der Eigenkapitalgeber auf den Bewertungszeitpunkt abzuzinsen. Die künftigen Erträge müssen selbstverständlich geschätzt werden und beruhen auf Prognosen, denen vielschichtige und fehleranfällige Annahmen zugrunde liegen. Bereits hier sind die erheblichen Unsicherheiten zu erkennen, die jeder Methode der Unternehmensbewertung anhaften.⁴¹³

Weil die genannten Bewertungsverfahren auch zeitaufwendig und kostspielig sind, hat der Gesetzgeber als Alternative ein vereinfachtes Ertragswertverfahren entwickelt (§§ 199 ff. BewG). Dieses Verfahren ist vergangenheitsorientiert. Die Grundlage für die Bewertung bildet der Durchschnitt der Betriebsergebnisse der letzten 3 Jahre. Von dieser Ausgangsgröße wird ein Anteil von 30 Prozent pauschal abgezogen, der die persönliche Steuerlast des

410 Vgl. *Seer* (2013b), Rz. 70 ff.

411 Nichtsteuerliche Anlässe sind bspw. Kauf, Verkauf oder Fusion von Unternehmen oder auch das Ausscheiden eines Gesellschafters bzw. Anteilseigners.

412 Vgl. *IDW* (2008).

413 Auch die Festlegung des Abzinsungsfaktors bzw. Kapitalisierungszinssatzes trägt zu dieser Problematik bei. Diese Risikoprämie ist abhängig von einer Vielzahl von Variablen (Ertragslage, Marktposition, Geschäftsrisiken u. v. m.), sodass die subjektive und fehleranfällige Einschätzung des Bewertenden ein sehr hohes Gewicht erhält.

Eigentümers abbilden soll. Anschließend wird der verbleibende Wert mit einem festen Kapitalisierungsfaktor gewichtet.⁴¹⁴ Bei dem vereinfachten Verfahren besteht die Gefahr, dass Vergangenheitswerte wegen konjunktureller oder betriebsbezogener Umbrüche überzeichnete Werte produzieren, die nur noch wenig Bezug zum aktuellen Unternehmenswert aufweisen. Auch der pauschale Abzugsbetrag von 30 Prozent spiegelt die tatsächliche Steuerbelastung von Gesellschaftern und Eigentümern nicht wider, die regelmäßig in der Nähe des Spitzensteuersatzes liegen dürfte. Das Verfahren in seiner jetzigen Form hat eine Tendenz zur Überbewertung, die zu Lasten der Steuerpflichtigen geht. Die beabsichtigte Vereinfachung, die vor allem kleinere und mittlere Unternehmen entlasten sollte, tritt nicht ein. In der Konsequenz müssen Unternehmen häufig auf eigene Kosten Gutachter beauftragen, um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ihres Betriebs angemessen zu bewerten.⁴¹⁵

Bei Betriebsvermögen führen die anzulegenden Verkehrswerte zu dem Sonderproblem, dass stille Reserven in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer einfließen und deshalb eine Doppelbesteuerung droht.

Unter stillen Reserven ist die Differenz zwischen Verkehrswert und Steuerbilanzwert zu verstehen. Dies kann an einem einfachen Beispiel verdeutlicht werden⁴¹⁶: Beträgt der Verkehrswert eines Unternehmens 100 und der Steuerbilanzwert 50, belaufen sich die stillen Reserven auf 50. Daraus folgt das Problem, dass bei der Erbschaftsteuer die Bemessungsgrundlage 100 ist und dieser Wert besteuert wird, aber für ertragsteuerliche Zwecke

414 Der Kapitalisierungsfaktor beträgt 13,75 Prozent (siehe § 203 BewG).

415 Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich bei allen Vermögensarten die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen. Als Beweismittel akzeptiert die Steuerverwaltung in der Regel nur Gutachten, die von einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder von den örtlich zuständigen Gutachterausschüssen erstellt worden sind.

416 Vgl. *Donges et al.* (2007), S. 32.

nur 50 anzusetzen sind und bei der Bilanzierung von diesem Wert aus abgeschrieben werden muss.

Der Erbe übernimmt damit die Nachversteuerung der stillen Reserven, weil es bei deren Auflösung zu einer nachträglichen Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern kommt. Im aktuellen Recht wird diese Doppelbesteuerung nur in eingeschränkter Form bei der Einkommensteuer berücksichtigt.⁴¹⁷

Zwischenfazit

Das verfassungsrechtliche Gebot, bei der Erbschaftsteuer grundsätzlich Verkehrswerte als Bemessungsgrundlage anzusetzen, ist in der Praxis eine enorme Herausforderung. Nicht ohne Grund wird die Vermögensbewertung als „Achillesferse jeglicher Vermögensbesteuerung“⁴¹⁸ bezeichnet. Dies gilt vor allem für Immobilien und (Anteile an) nicht börsennotierte(n) Unternehmen, für die häufig keine aktuellen Marktpreise vorliegen. Das erfordert komplizierte und kostenintensive Verfahren, damit sich die Bewertungsergebnisse den Verkehrswerten möglichst gut annähern.

Viele Bewertungsverfahren tendieren allerdings dazu, überhöhte Werte zu ermitteln. Dies führt zu versteckten Steuererhöhungen, weil der Tarif auf eine überhöhte Bemessungsgrundlage angewendet wird und so gewissermaßen durch die „Hintertür der Bewertung“ eine zusätzliche Belastung erfolgt. Daher sind Änderungen am Bewertungsrecht erforderlich. Neben der kostengünstigen und transparenten Ausgestaltung der Verfahren sollte vor allem die Gefahr von Überbewertungen reduziert werden.

417 § 35b EStG sieht eine Steuerermäßigung für erbschaftsteuerbelastete Einkünfte vor, wenn diese in einem 5-Jahres-Zeitraum nach der Festsetzung der Erbschaftsteuer anfallen. Die Steuerermäßigung wird nur bei Erwerb von Todes wegen, nicht jedoch bei Schenkungen gewährt.

418 Hey/Meiterth/Houben (2012), S. 110.

5.2.4 Verfassungsrechtlicher Rahmen der Erbschaftsteuer

Art. 14 GG garantiert neben dem Recht auf Eigentum auch das Erbrecht. Daraus folgt zwar nicht, dass eine Besteuerung von Erbschaften von vornherein unzulässig wäre. Dem steuerlichen Zugriff des Staates werden jedoch Grenzen gesetzt. So wären extrem hohe Steuersätze, die auf eine Einebnung von Vermögensunterschieden abzielen, mit dem Erbrechtsschutz des Grundgesetzes nicht vereinbar. Denn eine exzessive Steuerlast würde der Vorsorge für die nachkommende Generation den Sinn entziehen, weil der Erblasser befürchten müsste, dass der überwiegende Teil des Vermögens an den Staat abzuführen wäre. Art. 14 GG schützt den Kerngehalt des Erbrechts und verpflichtet den Staat dazu, die Steuerbelastung für die Erben moderat auszugestalten.⁴¹⁹

Die allgemeinen Leitlinien des Grundgesetzes konkretisiert eine ausführliche Rechtsprechung des BVerfG. Bereits im Jahr 1995 hat das BVerfG klargestellt, dass der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 GG konsequent zu beachten ist. Nahen Familienangehörigen der Steuerklasse I müsse die Erbschaft „zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugute“⁴²⁰ kommen. Auch bei der Besteuerung von Unternehmen darf es nicht zu einer übermäßigen Belastung kommen. Das BVerfG sieht insbesondere mittelständische Unternehmen als „Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen“, die „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“⁴²¹ sind. Die Erbschaftsteuerlast muss daher so begrenzt werden, dass „die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird.“⁴²²

419 Vgl. *Hey/Meitherth/Houben* (2012), S. 42 f.

420 BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995 (2 BvR 552/91).

421 Ebd.

422 Ebd.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Erbschaftsteuerrecht mehrfach Verstöße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Artikel 3 GG beanstandet. Die Erbschaftsteuer sei demnach nur verfassungskonform, wenn für alle Vermögensarten der Verkehrswert ermittelt und damit eine realitätsgerechte Wertrelation hergestellt wird. Daher müssen Betriebs-, Immobilien- sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen genauso zu Marktpreisen bewertet werden wie Geld- und Aktienvermögen. Es bleibt allerdings dem Gesetzgeber überlassen, mit welchen konkreten Verfahren dieses Bewertungsziel erreicht werden kann. Das BVerfG hält es auch für zulässig, nach der Ermittlung der Verkehrswerte bestimmte Vermögensgegenstände zu verschonen, sofern ausreichende Gemeinwohlgründe dafür vorliegen.⁴²³ Diese Begünstigung muss jedoch gleichmäßig und möglichst zielgenau erfolgen. Dem notwendigen Bewertungsmaß auf der ersten Stufe kann sich somit eine Verschonung auf der zweiten Stufe anschließen.

5.3 Rechtfertigung und grundlegende Schwächen der Erbschaftsbesteuerung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet das Vermögen, das durch Erbschaft oder Schenkung dem Erben zufällt. Besteuert wird also nicht der Nachlass insgesamt, sondern der Vermögenszufluss beim Begünstigten.⁴²⁴ Gerechtfertigt wird der steuerliche Zugriff des Staates damit, dass der Erbe zusätzliche Mittel im Sinne einer Bereicherung erhält. Besteuert wird daher der Zugewinn an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit beim Erben.

423 Der Gesetzgeber „darf Verschonungen von der Steuer vorsehen, sofern er ansonsten unerwünschte, dem Gemeinwohl unzutragliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung befürchtet.“ Siehe Bundesverfassungsgericht (2014), Rz. 125.

424 Damit herrscht in Deutschland ein Erbanfallsteuersystem. Hingegen ist die Erbschaftsteuer in Großbritannien und den USA als Nachlasssteuersystem ausgestaltet. Vgl. *Crezelius* (2007), S. 616.

Diese grundlegende Rechtfertigung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird häufig durch verteilungspolitische Argumente flankiert. Demnach sei die Erbschaftsteuer auch ein geeignetes Instrument der Umverteilung, das für eine Annäherung der individuellen Startchancen sorgen könne. Diese Sicht überzeugt schon deshalb nicht, weil das Aufkommen der Erbschaftsteuer seit ihrer Einführung relativ gering ist.⁴²⁵ Im Jahr 2018 lag das Aufkommen bei 6,8 Milliarden Euro, was 0,9 Prozent der Gesamtsteuereinnahmen entspricht. Zudem sind die Lebenschancen des Einzelnen nicht nur vom geerbten Kapital, sondern vor allem von zahlreichen anderen Faktoren wie Erziehung, Bildungserfolg und Talent abhängig. Hinzu kommt, dass keine Zweckbindung für die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer besteht. Somit ist in keiner Weise gewährleistet, dass der Staat die Mittel für Maßnahmen verwendet, die tatsächlich die Chancengleichheit erhöhen.⁴²⁶ Außerdem fällt eine Erbschaft häufig erst an, wenn der Erbe bereits in einem fortgeschrittenen Alter ist.⁴²⁷ Die Erbschaftsteuer kann also an den (materiellen) *Startchancen* nichts mehr ändern. Forderungen nach mehr Umverteilung durch die Erbschaftsteuer sind deshalb abzulehnen.

Auch wenn die Erbschaftsteuer grundsätzlich mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar ist, ist sie mit zahlreichen Problemen und Nachteilen behaftet:

- Erbschaften setzen sich in der Regel aus Ersparnissen zusammen, die bereits versteuert worden sind. Aus der Perspektive des Erblassers wird daher die Erbschaftsteuer als ungerechte Doppelbesteuerung der eigenen Lebensleistung wahrgenom-

425 Vgl. *Schulte* (2007), S. 326.

426 Im Übrigen besteht keine Zweckbindung für die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer. Somit ist in keiner Weise gewährleistet, dass der Staat die Mittel für Maßnahmen verwendet, die tatsächlich die Chancengleichheit erhöhen. Vgl. *Birnbaum* (2007), S. 24.

427 In Deutschland liegt das Alter beim Erhalt einer Erbschaft im Durchschnitt zwischen 45 und 46 Jahren. Vgl. *Meyer* (2011).

men. Das kann bereits zu Lebzeiten das Verhalten beeinflussen und die Anreize zur unternehmerischen Betätigung sowie zur Ersparnis- und Kapitalbildung verringern. Ist das Vermögen Bestandteil mehrerer aufeinander folgender Erbfälle, kann es zu einer sogenannten Lawinenwirkung der Besteuerung kommen, indem dasselbe Vermögen wiederholt besteuert wird.⁴²⁸

- Die Erbschaftsteuer belastet die Substanz. Dies ist besonders problematisch, wenn der Steuerpflichtige über wenig Liquidität verfügt und eine Finanzierung am Kreditmarkt nicht möglich ist. Um die Steuerschuld zu entrichten, müssen dann ggf. Teile des Vermögens veräußert werden. Das kann dazu führen, dass (Familien-)Unternehmen aufgegeben oder zerschlagen werden.⁴²⁹ Das schwächt den volkswirtschaftlichen Kapitalstock und hat negative Auswirkungen auf Produktion, Beschäftigung und Wirtschaftswachstum.
- Erbschaften sind keine leistungslosen Einkünfte: Das vererbte Vermögen stellt zum einen die Lebensleistung des Erblassers dar. Zum anderen kann eine Erbschaft durchaus eine Anerkennung des Erblassers für eine gute Beziehung zum Erben während seiner Lebenszeit sein. So kann eine Erbschaft eine Gegenleistung für Fürsorgetätigkeiten des Erben, wie z. B. Pflegetätigkeiten, sein.⁴³⁰
- Die Erbschaftsteuer ist besonders verwaltungsaufwendig. Bereits die Kosten für die Steuerverwaltung liegen nach einer Schätzung aus dem Jahr 2003 mehr als doppelt so hoch wie bei anderen Steuerarten.⁴³¹ Hinzu kommen noch die hohen Kosten

428 Für Fälle der Steuerklasse I gibt es allerdings Steuerermäßigungen, wenn dasselbe Vermögen in den letzten 10 Jahren vor dem erneuten Vermögensübergang bereits mit der Erbschaftsteuer belastet worden ist. Siehe § 27 ErbStG.

429 Im geltenden Recht gibt es die Möglichkeit zur begrenzten Stundung der Steuerlast.

430 Vgl. auch *van Suntum et al.* (2008), S. 34 ff.

431 *RWI* (2003), S. 81 ff. Die Verwaltungskosten für die Erbschaftsteuer werden auf 3,7 Prozent des Steueraufkommens beziffert, während der Durchschnitt für alle untersuchten Steuerarten bei 1,7 Prozent liegt.

für die Steuerpflichtigen, die aus der Befolgung der komplizierten Steuergesetze⁴³² resultieren.

- Aufgrund der dargestellten Probleme bei der Bewertung von Immobilien und Betriebsvermögen führt die Erbschaftsteuer leicht zu ungerechten Belastungsunterschieden und -verzerrungen. Dies kann zu Verstößen gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip führen.
- Die Erbschaftsteuerbelastung ist international sehr heterogen. In neun EU-Staaten, darunter Österreich, Schweden und die Slowakei, wird gar keine Erbschaftsteuer erhoben. Im Vergleich der Industrieländer liegt Deutschland mit einem Erbschaftsteueraufkommen von rund 0,2 Prozent des BIP im oberen Mittelfeld (Platz 9 von 36 OECD-Staaten).⁴³³ Eine Verschärfung der Erbschaftsteuerlast in Deutschland könnte daher zu einer Verlagerung von Unternehmen, Arbeitsplätzen und privatem Kapital in andere Länder führen.

5.4 Reformbedarf im Erbschaftsteuerrecht

Die Erbschaftsteuer kann zwar prinzipiell mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden, sie ist aber mit erheblichen Mängeln und Problemen behaftet. Daher wäre die Abschaffung der Erbschaftsteuer grundsätzlich die beste Reformoption. Dies erscheint auf absehbare Zeit aber politisch nicht durchsetzbar zu sein. Angesichts dieser Ausgangslage sollte die Erbschaftsteuer so ausgestaltet werden, dass sie möglichst wenig Schaden anrichtet. Um die Belastung durch die Erbschaftsteuer zu begrenzen, sollten die Bemessungsgrundlage und der Tarif angepasst werden.

432 Neben dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sind auch das Bewertungsgesetz sowie diverse Regelungen in anderen Steuergesetzen (bspw. EStG, KStG oder GewStG) zu beachten.

433 Siehe *Tabelle A1* im Anhang.

Reformbedarf bei der Bemessungsgrundlage

Die grundsätzliche Zulässigkeit von Steuerbefreiungen im Erbschaftsteuerrecht hat das Bundesverfassungsgericht mehrfach bestätigt.⁴³⁴ Bei der Übertragung von Unternehmen sieht das Erbschaftsteuergesetz berechtigterweise weitgehende Verschonungsregeln vor, um die Betriebsfortführung und den Erhalt von Arbeitsplätzen zu sichern.⁴³⁵ Reformbedarf besteht jedoch bei der Übertragung von privaten Mietshäusern. In diesem Fall kommt das sogenannte Ertragswertverfahren zur Anwendung, bei dem als Mindestwert der Grundstückswert mit dem Bodenrichtwert anzusetzen ist. Dieser leitet sich aus den letzten Verkäufen in dieser Gegend ab. In Ballungsgebieten werden hier Quadratmeterpreise von bis zu 10.000 Euro aufgerufen. Bei einer Grundfläche für ein Mietshaus von 500 m² ergibt sich ein Wert von bis zu 5 Millionen Euro. Derzeit besteht nur sehr eingeschränkt die Möglichkeit, ein derart hohes Bewertungsniveau zu mindern. So kann der Erbe einer vermieteten Wohnimmobilie lediglich einen Abschlag von 10 Prozent vom Verkehrswert beantragen.

Dies reicht vor allem in Ballungsgebieten nicht aus, um die Übertragung in einem tragbaren finanziellen Rahmen abzuwickeln. Dadurch kann es zu erheblichen sozialen Verwerfungen kommen. Bei Mietshäusern, die seit langem in Familienbesitz sind, finden sich häufig noch die Beispiele für sozial verträgliche private Vermietung. Der Wohnraum ist bezahlbar, die Mieten liegen oft unter den Vergleichsmieten des Mietspiegels und es existieren über Jahre oder gar Jahrzehnte hinweg gewachsene Mieterstrukturen. Den Vermietern und auch den Nachfolgern wäre daran gelegen, an diesen Strukturen nichts zu ändern. Der Erhalt der Hausgemeinschaft und sozial verträgliche Mieten stehen im Vor-

434 Siehe Kapitel 5.1.4.

435 Siehe Kapitel 5.1.2.

dergrund, nicht die rendite- und wertsteigerungsorientierte Verwaltung des Objekts.

Diese gewachsenen Strukturen werden durch die Erbschaftsteuer und die gestiegenen Immobilienpreise in Frage gestellt. Durch die hohe Belastung sind die Erben häufig gezwungen, selbst Mieterhöhungen durchzusetzen oder die Häuser sogar zu verkaufen, um die Erbschaftsteuer zahlen zu können. Nach einem Verkauf werden die Wohnungen üblicherweise saniert und zu deutlich höheren Mieten wieder vermietet. Letztlich verdrängen somit renditeorientierte Investoren die bisherigen Vermieter und die Gentrifizierung ganzer Stadtviertel schreitet voran. Dies widerspricht dem politischen Ziel, dass Wohnen gerade für „Geringverdiener und die breite Mittelschicht bezahlbar bleiben“⁴³⁶ müsse. Damit preisgünstiger Wohnraum nicht nur geschaffen, sondern auch erhalten wird, sollte die Politik die erbschaftsteuerliche Belastung von privaten Vermietern reduzieren. Denkbar wäre z. B. eine Verschonungsregel für private Mehrfamilienhäuser, die sich an der derzeitigen Erbschaftsteuerbefreiung von Betriebsvermögen orientiert.⁴³⁷

Anpassung des Erbschaftsteuertarifs

Die Wertgrenzen des Erbschaftsteuertarifs und die Höhe der persönlichen Freibeträge wurden seit dem Jahr 2009 nicht mehr angepasst. Diese sind seitdem durch die Inflation entwertet worden, was zu einem schleichenden Anstieg der Steuerbelastung geführt hat. Um solche heimlichen Steuererhöhungen zu vermeiden, sollten der Erbschaftsteuertarif und die persönlichen Freibeträge regelmäßig an die Einkommensentwicklung angepasst werden.

436 *Bundesregierung* (2018), S. 1. Ähnliche Absichtserklärungen finden sich auch im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD unter dem Stichwort „Wohnraumoffensive“.

437 Eine Verschonung könnte beispielsweise gewährt werden, wenn das Objekt über einen längeren Zeitraum nicht veräußert und ein sozialverträgliches Mietpreisniveau beibehalten wird. Vgl. *DSi* (2019b).

Darüber hinaus ist zu erwägen, die Festlegung von Steuersätzen und Freibeträgen den Ländern zu übertragen. Diesen fließen ohnehin die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer zu. Dabei ist allerdings darauf zu achten, dass im Länderfinanzausgleich Fehlanreize zu Steuererhöhungen vermieden werden.⁴³⁸ Eine solche begrenzte Steuerautonomie der Länder könnte den Föderalismus stärken und einen disziplinierenden Wettbewerb um eine belastungsschonende Ausgestaltung der Erbschaftsteuer in Gang setzen.

5.5 Fazit

Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ist mit erheblichen Mängeln und Problemen verbunden. Beispielsweise kann die Erbschaftsteuer häufig nicht aus den laufenden Erträgen gezahlt werden und belastet somit die wirtschaftliche Substanz der Steuerzahler. Die Erbschaftsteuer sollte daher so ausgestaltet werden, dass sie möglichst wenig Schaden anrichtet. Reformbedarf besteht zum einen bei der Bemessungsgrundlage. So sollte eine weitergehende Verschonungsregel für private Mehrfamilienhäuser eingeführt werden, die sich an der derzeitigen Erbschaftsteuerbefreiung von Betriebsvermögen orientiert. Eine Steuerbefreiung sollte gewährt werden, wenn ein sozialverträgliches Mietniveau nach der Übertragung der Immobilie beibehalten wird. Dies würde dem politischen Ziel, preisgünstigen Wohnraum zu schaffen und zu erhalten, angemessen Rechnung tragen.

Zum anderen ist es erforderlich, den Erbschaftsteuertarif gründlich zu überarbeiten. Seit dem Jahr 2009 hat es die Politik versäumt, die Tarifgrenzen und persönlichen Freibeträge entsprechend der allgemeinen Einkommensentwicklung fortzuschrei-

438 Negative Erfahrungen sind bei der Grunderwerbsteuer gemacht worden. So können die Bundesländer seit dem 01.09.2006 den Grunderwerbsteuersatz eigenständig festlegen. Aufgrund eines Fehlanreizes im Länderfinanzausgleich hat dies in den Folgejahren eine Welle von Steuersatzerhöhungen ausgelöst. Vgl. *DSi* (2017), S. 38 ff.

ben. Zukünftig sollten diese regelmäßig angepasst werden, um schleichende Mehrbelastungen zu vermeiden. Darüber hinaus wäre es denkbar, die Festlegung der Steuersätze und persönlichen Freibeträge den Ländern zu übertragen. Dies könnte den Föderalismus stärken und einen disziplinierenden Wettbewerb um eine belastungsschonende Ausgestaltung der Erbschaftsteuer in Gang setzen. Bei einer solchen begrenzten Regionalisierung der Erbschaftsteuer ist jedoch darauf zu achten, dass Fehlanreize im Länderfinanzausgleich – wie z. B. bei der Grunderwerbsteuer – vermieden werden.

6 Gewerbesteuer

6.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Historische Entwicklung

Die historischen Wurzeln einer besonderen Besteuerung von Gewerbetreibenden reichen bis ins Mittelalter zurück. Die heutige Gewerbesteuer ist immer noch stark von den Steuerreformen des preußischen Finanzministers *Miquel* in den 1890er Jahren geprägt⁴³⁹ und basiert im Wesentlichen auf dem Gewerbesteuergesetz aus dem Jahr 1936. Durch die Realsteuerreform von 1936 ist die Gewerbesteuer erstmalig im gesamten Reichsgebiet einheitlich geregelt worden. Als Bemessungsgrundlagen wurden der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital allgemein verbindlich festgelegt, während die Lohnsumme nur optional herangezogen wurde. Das Steueraufkommen stand den Gemeinden ohne Abzüge zu.

Seit dem Jahr 1970 unterlag diese Systematik einem permanenten Wandel. Wichtige Änderungen waren folgende⁴⁴⁰:

- 1970: Einführung der Gewerbesteuerumlage zugunsten von Bund und Ländern, die Gemeinden werden im Gegenzug an Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer beteiligt
- 1980: Abschaffung der fakultativ erhobenen Lohnsummensteuer
- 1998: Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer, die Gemeinden erhalten als Kompensation Anteile an der Umsatzsteuer

439 In Preußen wurde die Gewerbesteuer ab 1895 den Gemeinden überlassen, um die Wegnahme der kommunalen Einkommensteuer auszugleichen. In den anderen Ländern des Reiches war die Gewerbesteuer bis zur Realsteuerreform des Jahres 1936 eine Landessteuer, zu der die Gemeinden lediglich Zuschläge erheben durften. Vgl. *KBI* (2002a), S. 106.

440 Vgl. *Bier* (2012), S. 190.

- 2000: Einführung diverser Anrechnungssysteme der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG)
- 2004: Festlegung eines Mindesthebesatzes von 200 Prozent
- 2008: Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe und Ausweitung der Hinzurechnungen bei gleichzeitiger Absenkung der Körperschaftsteuersätze im Zuge der Unternehmenssteuerreform („Revitalisierung“ der Gewerbesteuer)

Bereits dieser cursorische Überblick zeigt, dass sich die Gewerbesteuer unsystematisch und widersprüchlich entwickelt hat. Besonders auffällig ist das bei der Gewichtung der ertragsunabhängigen Besteuerungselemente. Diese sind mit dem Wegfall der Lohnsummen- und Gewerbekapitalsteuer zunächst reduziert worden, die Ausweitung der Hinzurechnungen bewirkte aber eine Kehrtwende und verschärfte die Substanzbesteuerung. Zudem wäre es nach der Abschaffung der beiden genannten Teilsteuern folgerichtig gewesen, die Gewerbesteuer vollständig abzuschaffen. Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat jedoch die Gewerbesteuer gegenüber der Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgewertet. Durch den abgesenkten Körperschaftsteuertarif und den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs ist „die Gewerbesteuer zumindest für Kapitalgesellschaften sowie mittlere und große Gewerbebetriebe zur häufig gewichtigsten Ertragsteuer“⁴⁴¹ geworden. Diese Entwicklung ist durch den Anstieg der Gewerbesteuer-Hebesätze in den letzten Jahren noch verstärkt worden.⁴⁴²

Skizze des geltenden Rechts

Steuersystematisch gehört die Gewerbesteuer zu den Real- bzw. Objektsteuern. Sie knüpft an das Objekt Gewerbebetrieb und

441 Bier (2012), S. 191.

442 Siehe Kapitel 6.2.

dessen Ertragskraft an. Nach § 1 Gewerbesteuergesetz sind die Gemeinden berechtigt, eine Gewerbesteuer zu erheben. Steuergegenstand ist jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.⁴⁴³ Nicht gewerbesteuerpflichtig sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Freie Berufe und Selbständige im Sinne von § 18 des Einkommensteuergesetzes.

Tabelle 6.1: Wichtige Merkmale der Gewerbesteuer auf einen Blick

Steuergegenstand	Gewerbebetrieb
Bemessungsgrundlage	Gewerbeertrag
Steuermesszahl	3,5 Prozent
Hebesatz	gemeindespezifisch (mind. 200 Prozent)
Steuerschuldner	Kapitalgesellschaft bzw. Anteilseigner (Personengesellschaft)
Steuerbefreiungen (Auswahl)	Freibetrag von 24.500 Euro für natürliche Personen und Personengesellschaften
Gesetzgebungskompetenz	Bund (Bemessungsgrundlage), Kommunen (Hebesatz)
Ertragshoheit	Gemeinden / Gewerbesteuerumlage: Bund und Länder
Aufkommen*	55,9 Milliarden Euro (2018)
Aufkommensentwicklung	Stark steigend (2010-2018: + 56 Prozent)
Anteil Gesamtsteueraufkommen	7,2 Prozent

Quelle: Eigene Darstellung. *Bruttoaufkommen (einschließlich Gewerbesteuerumlage).

443 § 15 Abs. 2 EStG definiert den Gewerbebetrieb als eine „selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.“

Die Gewerbesteuer wird als Gewerbeertragsteuer erhoben. Der Gewerbeertrag stellt somit die Bemessungsgrundlage dar.⁴⁴⁴ Zur Ermittlung des Gewerbeertrags wird zunächst der einkommensteuerrechtliche Gewinn angesetzt und durch verschiedene Ansätze erhöht oder gekürzt. Zu den Hinzurechnungen⁴⁴⁵, die den Gewinn erhöhen, zählen bspw. Teile der Aufwendungen für Schuldzinsen, Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren.⁴⁴⁶ Zu den Kürzungen zählen hingegen u. a. 1,2 Prozent des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke⁴⁴⁷ und unter bestimmten Voraussetzungen Erträge aus Beteiligungen.⁴⁴⁸

Auf den so ermittelten Gewerbeertrag wird – ggf. nach Abzug eines Freibetrags⁴⁴⁹ – die Steuermesszahl von 3,5 Prozent angewendet. Das Ergebnis ist der Steuermessbetrag. Dieser wird mit dem Gewerbesteuer-Hebesatz multipliziert. Die Höhe des Hebesatzes kann von jeder Gemeinde oberhalb der gesetzlichen Untergrenze von 200 Prozent selbst bestimmt werden.⁴⁵⁰ Bei einem Hebesatz von bspw. 400 Prozent wird der Gewerbeertrag, der den Freibetrag übersteigt, mit einer Gewerbesteuer von 14 Prozent belastet. Zu beachten sind allerdings belastungsverringemde Bestimmungen, die von der Rechtsform des Gewerbebetriebes abhängen. Bei Personengeschaftern wird die Gewerbesteuer pauschal

444 Siehe § 6 GewStG. Von den ursprünglich drei Teilsteuern der Gewerbesteuer wird die Lohnsummensteuer seit dem 01.01.1980 und die Gewerkekapitalsteuer seit dem 01.01.1998 nicht mehr erhoben.

445 Siehe § 8 GewStG.

446 Vgl. *KBI* (2008c), S. 4 ff. für eine detaillierte Darstellung und Bewertung der Hinzurechnungen.

447 Durch die Kürzung soll eine Doppelbelastung von Gewerbesteuer und Grundsteuer vermieden werden. Vgl. *Montag* (2018), Rz. 33 und *KBI* (2002a), S. 100.

448 Vgl. zur Gewährung von sog. Schachtelprivilegien *Montag* (2018), Rz. 35.

449 Der Freibetrag beträgt gemäß § 11 Abs. 1 GewStG bei natürlichen Personen und Personengesellschaften 24.500 Euro. Bei bestimmten sonstigen juristischen Personen, z. B. rechtsfähigen Vereinen, beträgt der Freibetrag 3.900 Euro. Für Kapitalgesellschaften gibt es keinen Freibetrag.

450 Ab dem Erhebungszeitraum 2004 ist der in § 16 Abs. 4 GewStG enthaltene Mindesthebesatz anzuwenden. Vgl. *Roser* (2012), S. 192.

auf die Einkommensteuer angerechnet.⁴⁵¹ Liegt der Gewerbesteuerhebesatz bei 400 Prozent oder darunter, werden diese Betriebe weitgehend oder sogar vollständig von der Gewerbesteuer entlastet.⁴⁵² Kapitalgesellschaften können die Gewerbesteuer hingegen *nicht* auf die Körperschaftsteuer anrechnen.⁴⁵³

Tabelle 6.2: Übersicht zur Ermittlung der Gewerbesteuerschuld (vereinfachte Darstellung)

Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)
+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) (z. B. 25 % der Entgelte für Schulden)
– Kürzungen (§ 9 GewStG) (z. B. 1,2 % des Einheitswerts von Betriebsgrundstücken)
= Gewerbeertrag
– Freibetrag
= verbleibender Betrag
x Steermesszahl von 3,5 %
= Steermessbetrag nach dem Gewerbeertrag
x Hebesatz der Gemeinde (mind. 200 %)
= Gewerbesteuerschuld

Eigene Darstellung.

451 Siehe § 35 EStG. Die Anrechnung erfolgt in pauschalierter Form, also unabhängig vom Hebesatz der einzelnen Gemeinde. Hierzu wird der Gewerbesteuermessbetrag mit dem Anrechnungsfaktor in Höhe von 3,8 multipliziert. Der so ermittelte Anrechnungsbetrag darf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer nicht übersteigen und wird bei Hebesätzen unter 380 Prozent entsprechend gekürzt. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags kann die Gewerbesteuer somit effektiv bis zu einem Hebesatz von etwa 400 Prozent auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Die Einkommensteuer wird jedoch maximal bis auf 0 Euro ermäßigt. Wenn die Gewerbesteuer die Einkommensteuer übersteigt, findet somit keine Erstattung des überschüssigen Gewerbesteuerbetrags statt.

452 Ein Betrieb, der einem Hebesatz von maximal 400 Prozent unterliegt, wird nur dann vollständig von der Gewerbesteuer entlastet, wenn die Gewerbesteuer die zu zahlende Einkommensteuer nicht übersteigt. Vgl. Kapitel II.6.4.1 und II.6.4.3.

453 Zu berücksichtigen ist, dass mit der Unternehmenssteuerreform 2008 der Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent auf 15 Prozent gesenkt worden ist. Der Spitzensteuersatz in der Einkommensteuer beläuft sich hingegen auf 42 Prozent bzw. 45 Prozent.

6.2 Gewerbesteueraufkommen und Hebesatzentwicklung

Das Aufkommen der Gewerbesteuer betrug im Jahr 2018 rund 55,9 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 7,2 Prozent. Damit ist die Gewerbesteuer nach der Einkommen- und Umsatzsteuer die drittgrößte Einzelsteuer in Deutschland. Den Gemeinden standen 2018 netto aber nur 46,8 Milliarden Euro zu, weil ein Teil des Aufkommens als Gewerbesteuerumlage an Bund und Länder abgeführt wird. Auch nach Abzug der Gewerbesteuerumlage stellt die Gewerbesteuer jedoch die ergiebigste Gemeindesteuer dar. Ihr Anteil am gesamten Gemeindesteueraufkommen belief sich im Jahr 2017 auf etwa 42 Prozent. Die Gewerbesteuereinnahmen sind allerdings stark von der Konjunktur abhängig und schwanken deutlich stärker als andere Steuerarten.⁴⁵⁴

Die Gemeinden können den Gewerbesteuerhebesatz eigenständig bestimmen. Sie sind aber verpflichtet, einen Hebesatz von mindestens 200 Prozent festzulegen.⁴⁵⁵ Der Durchschnittshebesatz der Gemeinden ist von 389 Prozent (2007) auf 402 Prozent (2018) gestiegen.⁴⁵⁶ Zudem finden Hebesatzsteigerungen nicht nur in wenigen Gemeinden statt, sondern sind ein relativ weit verbreitetes Phänomen. Im Zeitraum von 2013–2018 haben mehr als die Hälfte aller Gemeinden den Gewerbesteuer-Hebesatz mindestens einmal erhöht, während nur jede hundertste Gemeinde den Hebesatz senkte.⁴⁵⁷

454 Vgl. Kapitel II.6.4.6.

455 § 16 Abs. 4 GewStG.

456 Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Realsteuerstatistik 2017.

457 Vgl. *EY* (2019), S. 3.

6.3 Fehlende Rechtfertigung der Gewerbesteuer

6.3.1 Äquivalenzprinzip nicht tragfähig

Im demokratischen Steuerstaat ist jede Steuerart sachlich zu rechtfertigen; der bloße Verweis auf den Fiskalzweck reicht nicht aus.⁴⁵⁸ Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer wird häufig das Äquivalenzprinzip herangezogen. Das Äquivalenzprinzip fordert, dass die Leistungen des Staates und die Gegenleistungen des nutznießenden Bürgers übereinstimmen und insoweit eine Lastengerechtigkeit hergestellt ist. Mit Blick auf die Gewerbesteuer wird daraus abgeleitet, dass die Gemeinden öffentliche Leistungen erbringen, die den ortsansässigen Unternehmen zugutekommen. Als Ausgleich dafür sollen die Gemeinden das Recht erhalten, eine Gewerbesteuer von diesen Unternehmen zu erheben.

Diese Argumentation ist aber bereits steuersystematisch verfehlt. Das Äquivalenzprinzip kann die Erhebung von Gebühren und Beiträgen legitimieren, weil diese ein Entgelt für staatliche Leistungen darstellen, die einzelnen Bürgern oder einer abgrenzbaren Gruppe konkret zugerechnet werden können. Das ist beispielsweise bei Gebühren für die Abfall- oder Abwasserentsorgung der Fall. Diese Rechtfertigung ist aber nicht auf die Gewerbesteuer anwendbar, weil die steuerfinanzierten Leistungen der Gemeinden nicht nur einzelnen Unternehmen, sondern der Gesamtheit der Gemeindeeinwohner zugutekommen.⁴⁵⁹ Zudem steht das Prinzip von Leistung und Gegenleistung im fundamentalen Widerspruch zum Wesensgehalt von Steuern, der darin besteht, dass diese

458 Vgl. *Tipke* (2003), S. 598: „Steuern ... sind gerechtfertigt, wenn sie geeignet sind, zu einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beizutragen. ... Eine Steuer kann nicht *allein* damit gerechtfertigt werden, dass sie zur Deckung des Finanzbedarfes erforderlich ist.“ (Hervorhebung im Original).

459 Das gilt für einen Großteil der Gemeindeleistungen wie bspw. kommunale Sozialleistungen, Kindergärten, öffentliche Verkehrsmittel, Schulen, Theater, Krankenhäuser, Sportplätze, Verwaltungsdienstleistungen u. v. m.

gerade nicht an eine (den Nutzern zurechenbare) Gegenleistung geknüpft sind.⁴⁶⁰

Während auf der *Ebene der Steuerrechtfertigung* der gleichwertige Austausch von kommunalen Leistungen und Gewerbesteuerzahlungen nur pauschal unterstellt, aber nicht begründet werden kann, wird auf der *Ebene des Steuergesetzes* das Äquivalenzprinzip gänzlich missachtet. Denn die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer stellt nicht auf die kommunalen Leistungen ab, die ein Betrieb erhält, sondern richtet sich nach dem Ertrag des Unternehmens. Bei näherer Betrachtung verstößt die Gewerbesteuer in mehrfacher Hinsicht gegen das Äquivalenzprinzip:

- Die Vorteile der gewerblichen Betätigung für die Gemeinde (Arbeitsplätze, Steuereinnahmen aus der Beteiligung an der Einkommen- und Umsatzsteuer) bleiben bei der Äquivalenzbetrachtung außen vor.
- Unberücksichtigt bleibt ebenfalls, dass die Unternehmen für einen Teil der Gemeindeleistungen bereits mit Gebühren und Beiträgen belastet werden.
- Die Verwendung des Gewerbesteueraufkommens widerspricht dem Äquivalenzprinzip. Zum einen wird das Aufkommen der Gewerbesteuer zur Finanzierung der Gemeindehaushalte nach dem Gesamtdeckungsprinzip verwendet, unterliegt also keiner Zweckbindung. Die Gewerbesteuereinnahmen fließen in den allgemeinen Gemeindehaushalt und dienen der Finanzierung sämtlicher Aufgaben. Zum anderen wird die Gewerbesteuer von den Gemeinden auch in der Praxis nicht für unternehmensbezogene Leistungen, sondern „vornehmlich für andere Zwecke, wie z. B. zur Bestreitung ihrer Kosten aufgrund von SGB-II-Leistungen, ... Sportstätten, kulturellen Einrichtungen

⁴⁶⁰ Siehe § 3 AO: „Steuern sind Geldleistungen, die *nicht eine Gegenleistung* für eine besondere Leistung darstellen...“.

und dergleichen, verwendet.“⁴⁶¹ Das bedeutet, dass eine kleine Gruppe von Gewerbesteuerzahlern die Gemeindeleistungen für alle Bürger finanziert.

- Auch die Gewerbesteuerumlage verletzt das Äquivalenzprinzip, weil sie einen erheblichen Teil des Gewerbesteueraufkommens an Bund und Länder abführt.

Es ist offenkundig, dass „die Äquivalenz-Rhetorik mit der Gewerbesteuer-Realität so gut wie nichts zu tun hat.“⁴⁶² Die geforderte Lastengerechtigkeit zwischen Gemeinde und steuerzahlendem Betrieb ist nicht ansatzweise gewährleistet.⁴⁶³ Der Versuch, die Gewerbesteuer mit dem Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen, ist daher nicht tragfähig.

6.3.2 Gewerbesteuer mit Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar

Die Gewerbesteuer zielt als Realsteuer auf ein Wirtschaftsobjekt – den Gewerbebetrieb – ab und nimmt dabei keine Rücksicht auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Inhabers.⁴⁶⁴ Damit verstößt die Gewerbesteuer gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁴⁶⁵ Dieser Befund ist besonders schwerwiegend, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip nach allgemeiner rechts- und finanzwissen-

461 *Bier* (2011), S. 221. *Bier* verweist auch darauf, dass regelmäßig „das Gewerbesteuer-aufkommen ... bei weitem die Brutto-Sachinvestitionen der Gemeinden“ übersteigt.

462 *Tipke* (2003), S. 1162.

463 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2010), Tz. 395: „Insbesondere taugt das Äquivalenzprinzip nicht zur Rechtfertigung dieser Steuer. So nimmt der von der Gewerbesteuer befreite selbständige Fahrlehrer die kommunale Infrastruktur wesentlich stärker in Anspruch als ein (einem Urteil des *Bundesfinanzhofs* zu Folge) gewerbesteuerpflichtiger Kükensortierer.“

464 Alle persönlichen Merkmale, wie z. B. Ehestand, Kinderzahl, Werbungskosten, Sonderausgaben, persönliches Existenzminimum, sonstige Einkünfte, bleiben grundsätzlich unberücksichtigt.

465 Aus diesem Grund wird die Gewerbesteuer bereits seit den 1960er Jahren in der Finanz- und Steuerwissenschaft als überholt bezeichnet. Vgl. *Schmölders* (1962), S. 64 und *Neumark* (1965), S. 61.

schaftlicher Ansicht und nach der Rechtsprechung des BVerfG von grundlegender Bedeutung für eine gerechte Besteuerung ist.⁴⁶⁶

Dieser Verstoß kann bei Personengeschaftern nicht dadurch behoben werden, dass die Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 400 Prozent weitgehend oder vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Denn zum einen gibt es zahlreiche Gemeinden, die einen Hebesatz von über 400 Prozent festlegen.⁴⁶⁷ Zum anderen kann die Gewerbesteuer auch bei Hebesätzen von unter 400 Prozent höher ausfallen als die Einkommensteuer, so dass sie nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.⁴⁶⁸

6.4 Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel der Gewerbesteuer

6.4.1 Mehrfach- und Sonderbelastung

Die Gewerbesteuer verstößt gegen eine gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sie für bestimmte Gruppen von Steuerzahlern eine Mehrfach- und Sonderbelastung darstellt. Die ungleiche Belastung tritt in verschiedenen Ausprägungen auf:

- Die Gewerbesteuer ist eine Sonderlast für Gewerbetreibende. Nicht gewerbliche Unternehmen sowie Freie Berufe, Selbstän-

466 Vgl. *KBI* (1996), S. 20 f. und *Tipke* (2000), S. 488, der das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“ bezeichnet. Vgl. auch das Urteil des BVerfG vom 3.11.1982: „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.“ (BVErfGE 43, 108).

467 Vgl. Kapitel II.6.2.

468 Anrechnungsüberhänge entstehen zumeist durch die umfangreichen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen. Verschärfend kommt hinzu, dass die Anrechnungsüberhänge weder vor- noch zurückgetragen werden dürfen. Siehe § 8 GewStG und § 35 EStG.

dige sowie forst- und landwirtschaftliche Betriebe werden hingegen nicht belastet.⁴⁶⁹

- Die Gewerbesteuer ist eine zusätzliche Unternehmenssteuer und führt zu einer steuerlichen Doppelbelastung von gewerblichen Betrieben. Bei Personengeschaftern tritt sie – in anrechenbarer Form – neben die Einkommensteuer. Kapitalgesellschaften werden außerdem mit Körperschaftsteuer belastet.
- Viele Personengeschafter können die Gewerbesteuer weitgehend auf die Einkommensteuer anrechnen, bei Kapitalgesellschaften ist eine Anrechnung auf die Körperschaftsteuer nicht möglich. Bei Personengesellschaften, die einem Gewerbesteuersatz von mehr als 400 Prozent unterliegen, können die Mitunternehmer aber keine vollständige Anrechnung vornehmen. Insofern tritt für diese Personengeschafter und für alle Kapitalgesellschaften eine Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer ein.
- Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen führen zu einer Sonderlast, deren Intensität von Art und Höhe der anfallenden Betriebsaufwendungen abhängt. Besonders belastet werden Unternehmen, die hohe Aufwendungen für Zinsen, Mieten, Pachten oder Lizenzgebühren haben.
- Dividenden und sonstige Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen sogar einer dreifachen Belastung. Auf

469 Die Forderung, die Freien Berufe in die Gewerbesteuer einzubeziehen, ist gleichwohl abzulehnen. Eine schlechte und überholte Steuer wird nicht besser, indem sie einem größeren Kreis von Bürgern und Betrieben auferlegt wird. So bliebe die Gewerbesteuer auch nach Einbeziehung der Freien Berufe immer noch eine Sonderlast, die nur von einem kleinen Teil der Gemeindemitglieder zu erbringen wäre. Auch würden die zahlreichen anderen Mängel der Gewerbesteuer, wie der Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Gefahr einer Substanzbesteuerung, noch stärker ins Gewicht fallen. Des Weiteren ist damit zu rechnen, dass die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht zu einer finanziellen und bürokratischen Mehrbelastung der Freien Berufe führt, von der negative gesamtwirtschaftliche Effekte ausgehen dürften. Die Forderung nach Einbeziehung der Freien Berufe in die Gewerbesteuer wird u. a. von den kommunalen Spitzenverbänden und *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* erhoben. Vgl. *DStGB* (2010), S. 2 und *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2013), S. 4.

Unternehmensebene werden die Gewinne mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer vorbelastet, auf Anteilseignerebene ist anschließend Abgeltungsteuer zu zahlen.

Die Höhe der Gewerbesteuer ist somit abhängig von Standort, Geschäftsmodell, Finanzierungsart, Rechtsform und Ausgabenstruktur des Unternehmens. Die Mehrfach- und Sonderbelastungen der Gewerbesteuer haben eine verzerrende Wirkung, die den Anforderungen an eine gerechte und wettbewerbsneutrale Besteuerung nicht genügen kann.

6.4.2 Verzerrungen im nationalen und internationalen Wettbewerb

Die Gewerbesteuer beeinträchtigt den Wettbewerb sowohl national als auch international und verletzt damit den Grundsatz einer wettbewerbsneutralen Besteuerung. Zu Verzerrungen im nationalen Wettbewerb führt die Gewerbesteuer, weil sie die Unternehmen je nach Tätigkeit, Rechtsform und Standort unterschiedlich belastet.

Belastung in Abhängigkeit von der Tätigkeit

Die Gewerbesteuer verzerrt den Wettbewerb zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Betrieben. Das gilt insbesondere für den Bereich der Unternehmensfinanzierung. Weil Zinsaufwendungen den Gewinn erhöhen, verteuert die Gewerbesteuer die Fremdfinanzierung und benachteiligt somit gewerbliche Investitionen, die durch Kredite oder Anleihen finanziert werden.⁴⁷⁰

Belastung in Abhängigkeit von der Rechtsform

Darüber hinaus verursacht die Gewerbesteuer Wettbewerbsverzerrungen zwischen gewerblichen Unternehmen, weil sie diese in

⁴⁷⁰ Von diesem Kostentreiber sind sämtliche Kapitalgesellschaften betroffen, weil die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Personengesellschafter werden belastet, sofern die Gewerbesteuer nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Vgl. Kapitel 6.1.

Abhängigkeit von der Rechtsform unterschiedlich behandelt. So räumt sie Einzelunternehmen und Personengesellschaften zwar einen Freibetrag von 24.500 Euro ein, während es für Kapitalgesellschaften keinen Freibetrag gibt. Was jedoch auf den ersten Blick als Steuervergünstigung erscheint, ist tatsächlich eine Benachteiligung von Personengesellschaften. Denn der Freibetrag ist zu gering bemessen, um die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführer- und Vorstandsgehältern bei Kapitalgesellschaften ausgleichen zu können.⁴⁷¹ Diese Belastungseffekte treten insbesondere bei einem Hebesatz von über 400 Prozent ein.⁴⁷²

Belastung in Abhängigkeit vom Standort

Die Gewerbesteuerhebesätze der Gemeinden weisen eine starke regionale Streuung auf.⁴⁷³ Im Jahr 2018 bewegten sich die Hebesätze in einem Spektrum von 200 bis 580 Prozent.⁴⁷⁴ Aufgrund der fehlenden Anrechnung belastet dieses Hebesatzgefälle insbesondere Kapitalgesellschaften. Die steuerliche Gesamtbelastung kann zwischen 22,8 Prozent und 36,1 Prozent schwanken (siehe *Tabelle 6.2*). Bei einem Hebesatz von 580 Prozent bewirkt die Gewerbesteuer – gegenüber dem Mindesthebesatz von 200 Prozent – einen Belastungsanstieg um 58 Prozent.

471 Vgl. *KBl* (2002a), S. 115.

472 Diese „Restbelastung“ mit Gewerbesteuer fällt auch bei relativ geringeren Beträgen ins Gewicht, weil Personengesellschafter ohnehin häufig eine höhere Steuerlast als Kapitalgesellschaften trifft. Bspw. werden einbehaltene Gewinne bei Personengesellschaften in der Spitze mit 42 bzw. 45 Prozent Einkommensteuer belastet, sofern die bürokratische Thesaurierungsregelung nicht genutzt wird. Hingegen bleibt bei Kapitalgesellschaften die steuerliche Belastung einbehaltener Gewinne regelmäßig unter 30 Prozent.

473 Unter den Flächenländern hat Brandenburg mit 319 Prozent den niedrigsten Durchschnittshebesatz und NRW mit 451 Prozent den höchsten Durchschnittshebesatz (Stand: 2018).

474 Außerhalb des genannten Spektrums liegen nur die Kleinstgemeinden Wettling und Dierfeld in Rheinland-Pfalz mit einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 600 bzw. 900 Prozent. Zudem hat Oberhausen (NRW) im Jahr 2018 den Gewerbesteuer-Hebesatz von 550 Prozent auf 580 Prozent erhöht.

Tabelle 6.3: Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz

Hebesatz GewSt	Gewerbesteuer*	Körperschaftsteuer**	Gesamtbelastung
200 %	7,0 %	15,8 %	22,8 %
300 %	10,5 %	15,8 %	26,3 %
400 %	14,0 %	15,8 %	29,8 %
500 %	17,5 %	15,8 %	33,3 %
580 %	20,3 %	15,8 %	36,1 %

Quelle: Bier (2011), S. 245 und eigene Berechnungen. * Belastung des Gewerbeertrags, ** inkl. Solidaritätszuschlag; Abweichungen durch Rundung.

Verzerrung des internationalen Wettbewerbs

Die Gewerbesteuer verzerrt auch den internationalen Wettbewerb zu Lasten deutscher Unternehmen. In den modernen Volkswirtschaften gibt es keine Steuer, die der deutschen Gewerbesteuer in Konstruktion und Belastungswirkung annähernd entspricht.⁴⁷⁵ Zwar werden auch in einigen anderen Ländern unternehmensbezogene Kommunalsteuern erhoben, doch der Kreis der Steuerpflichtigen und die Bemessungsgrundlage unterscheiden sich erheblich von den deutschen Regelungen.⁴⁷⁶ Außerdem fallen die Belastungswirkungen dieser Steuern deutlich geringer aus als bei der deutschen Gewerbesteuer.⁴⁷⁷ Verschärfend kommt hinzu, dass im Ausland einbehaltene Quellensteuern häufig nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet werden können und insofern die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht.⁴⁷⁸

475 Vgl. KBI (2002a), S. 121 ff. und Bier (2012), S. 225 f.

476 Ebd., S. 122 ff.

477 Vgl. Bier (2012), S. 225: „Beim Anteil der kommunalen Steuern an der Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften ist Deutschland mit 52 Prozent unangefochten der Spitzenreiter, gefolgt von Luxemburg, wo ... der Anteil der kommunalen Steuer an der Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften ... bei etwas über 20 Prozent liegt.“

478 Ebd. Diese doppelte Belastung tritt ein, weil nur sehr wenige Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Anrechnungsregelungen für die Gewerbesteuer vorsehen. Vgl. auch DSi (2018b), S. 44 ff.

6.4.3 Gefahr von Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung

Mit der Abschaffung von Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer wurden die Mängel der Gewerbesteuer nur scheinbar beseitigt. Die sogenannten Hinzurechnungen belasten die Gewerbebetriebe weiterhin unabhängig vom tatsächlich erzielten Gewinn. Gegenstand der Hinzurechnungen sind eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen. Diese Ausgaben werden zwar bei der Ermittlung des einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinns als Betriebsaufwand vom Ertrag abgesetzt, müssen jedoch bei der Gewerbesteuer dem Gewinn wieder teilweise hinzugerechnet werden. Diese ertragsunabhängigen Komponenten sind im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 erheblich ausgeweitet und zum Teil verschärft worden.⁴⁷⁹

Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen belasten grundsätzlich jedes Unternehmen.⁴⁸⁰ Besonders betroffen sind allerdings eigenkapitalschwache Betriebe, die auf Fremdfinanzierungen angewiesen sind⁴⁸¹ oder Geschäftsräume und andere Produktionsmittel anmieten müssen. Das Gleiche gilt für Unternehmen, die kapitalintensiv produzieren oder Umstrukturierungen vornehmen, sodass überdurchschnittlich hohe Zinsausgaben anfallen. Des Weiteren führen branchenspezifische und regionale Besonderheiten, wie z. B. hohe Mietpreise in zentralen Innenstadtlagen, zu

479 Vgl. *KBI* (2008c).

480 Kapitalgesellschaften sind in der Regel stärker betroffen als Personengesellschaften, weil die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Vgl. die Ausführungen im Kapitel II.6.1.

481 Als besonders nachteilig erweist sich das, wenn Unternehmen vorsorglich Fremdkapital aufnehmen, weil die Verfügbarkeit von Finanzmitteln durch die Kapitalmärkte nicht gewährleistet erscheint und die Finanzierungskonditionen schwer vorhersagbar sind. Die unternehmerisch richtige, vorsorgliche Beschaffung von Liquidität wird in diesen Fällen durch die Gewerbesteuer bestraft und kann in der Krise zu einer weiteren Verschlechterung der betrieblichen Lage führen. Vgl. *Bier* (2012), S. 234.

einer hohen Belastung.⁴⁸² Bei schwacher Ertragslage können die Hinzurechnungen sogar eine „Scheingewinnbesteuerung“ bewirken: Wenn ein Betrieb einkommensteuerliche Verluste ausweist, aber durch die Hinzurechnung von Zins- und Mietausgaben dennoch ein positiver Gewerbeertrag entsteht, wird unmittelbar in die Substanz eingegriffen und Eigenkapital aufgezehrt. Das kann die Existenz von Betrieben gefährden und damit die Markt- und Wettbewerbsstrukturen erheblich beeinträchtigen.

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht erschwert die Substanzbesteuerung die Bildung von Eigenkapital in Unternehmen, bremst die Investitionstätigkeit und das wirtschaftliche Wachstum.⁴⁸³ Zudem tritt eine krisenverschärfende Wirkung ein, indem konjunkturbedingte Schwankungen und Beschäftigungsprobleme verstärkt werden.

6.4.4 Verfassungsrechtliche Bedenken

Das BVerfG hat zwar wiederholt festgestellt, dass die Gewerbesteuer mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Es hat darauf verwiesen, dass die Gewerbesteuer durch das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt wird. Zudem sei die Gewerbesteuer ausdrücklich in Art. 106 GG erwähnt, was bereits eine hinreichende verfassungsrechtliche Legitimation darstellen würde.⁴⁸⁴

482 Mit hohen Belastungen sind etwa Einzelhandel, Fuhrunternehmen, Tankstellenpächter, Autovermieter, Hotellerie, Gastronomie und andere Dienstleistungsbranchen konfrontiert.

483 Vgl. *Spengel/Zinn* (2010), S. 421: „Die Gewerbesteuer verschlechtert die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands und hemmt die Investitionsbereitschaft, da alternative Kapitalinvestitionen im Vergleich zu Sachinvestitionen begünstigt werden.“

484 In seiner jüngeren Rechtsprechung hat das BVerfG aber zumindest zugestanden, dass weder Art. 106 noch Art. 28 GG eine „institutionelle Garantie ... der Gewerbesteuer“ bedeuten. Daraus folgert das BVerfG: „Die kommunale Finanzautonomie sollte durch eine Garantie des Bestandes der Gewerbeertragsteuer oder einer anderen an der Wirtschaftskraft orientierten Steuer gewährleistet werden.“ Siehe BVerfG 2 BvR 2185/04, 2189/04 vom 27.01.2010, Abschnitt 71.

Dennoch kann diese gewerbesteuerfreundliche Rechtsprechung des BVerfG nicht überzeugen.⁴⁸⁵ Es ist bereits dargelegt worden, dass das Äquivalenzprinzip nicht zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer taugt.⁴⁸⁶ Deshalb ist die Gewerbesteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Daraus folgt, dass die Gewerbesteuer als Sonderertragsteuer⁴⁸⁷ für Gewerbebetriebe gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes verstößt.

Zahlreiche Einzelregelungen der Gewerbesteuer sind ebenfalls als verfassungsrechtlich bedenklich einzuschätzen. Besonders offenkundig ist das bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen.⁴⁸⁸ Diese führen „zur Besteuerung von Aufwand und verstoßen damit gegen das objektive Nettoprinzip“⁴⁸⁹. Dadurch wird die steuerliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen überzeichnet, was eine übermäßige Steuerbelastung zur Folge hat. Die Ausweitung der Hinzurechnungen im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 hat somit den ohnehin „verfassungsrechtlich desolaten Zustand“⁴⁹⁰ der Gewerbesteuer noch verschärft.⁴⁹¹

6.4.5 Verstoß gegen die Einfachheit der Besteuerung

Es ist bereits steuersystematisch nicht einzusehen, warum eine zusätzliche Unternehmenssteuer neben Einkommen- und Kör-

485 Vgl. *Montag* (2018), Rz. 2: „Das Bundesverfassungsgericht hat die Rechtfertigung der Gewerbesteuer erneut primär aus dem Äquivalenzprinzip abgeleitet ..., ohne sich inhaltlich mit der überzeugenden Kritik am Äquivalenzprinzip auseinanderzusetzen. Es hat ... dem Gesetzgeber insofern gewissermaßen einen Freifahrtschein ausgestellt, der dem Vorstoß in verfassungsrechtliche kritische Grenzbereiche ... Vorschub leistet.“ Ähnlich *Hartmann* (2008), S. 2496: „Die Gewerbesteuer [steht] trotz berechtigter Kritik an ihrer Verfassungsmäßigkeit in den nächsten Jahren faktisch unter Bestandschutz“ des BVerfG.

486 Vgl. Kapitel II.6.3.

487 Vgl. *Montag* (2018), Rz. 2.

488 Vgl. *Tipke* (2003), 1157: „Dass der Betrieb, der sich verschulden musste, der Zinsen, Mieten, Pachten zahlt, auf diese Beträge auch noch Steuern zahlen soll, [...] ist in der Tat nicht einzusehen.“

489 *Bier* (2012), S. 233.

490 *Montag* (2018), Rz. 2.

491 Ebd.: „Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen [wurden] erheblich ausgeweitet, [...] was dem Leistungsfähigkeitsprinzip klar und diametral entgegensteht.“

perschaftsteuer überhaupt erforderlich sein soll. Zudem werden Steuerzahler und Verwaltung durch die Gewerbesteuer mit komplizierten Gesetzestexten, strittigen Rechtsauffassungen und einer Vielzahl von Verordnungen, Erlassen und Gerichtsurteilen belastet. Die bloße Existenz der Gewerbesteuer verursacht daher erheblichen Mehraufwand bei Steuerplanung, -befolgung und -vollzug.⁴⁹²

Verschärfend kommt hinzu, dass die Gewerbesteuer als Objektsteuer ein Fremdkörper im Ertragsteuersystem ist und dadurch zahlreiche Widersprüche und Abgrenzungsprobleme zur Einkommen- und Körperschaftsteuer auftreten.⁴⁹³ Das schafft Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen und verursacht zahlreiche Verfahren vor den Finanzgerichten. Somit verstößt die Gewerbesteuer klar gegen den Grundsatz einer einfachen und transparenten Besteuerung.⁴⁹⁴

6.4.6 Starke Aufkommensschwankungen

Die Gewerbesteuer verstößt auch gegen den Grundsatz einer möglichst stetigen Einnahmeentwicklung. Sie stellt eine stabile

492 Diese Belastung der Unternehmen tritt übrigens rechtsformunabhängig auf. Auch Personengesellschafter, die die Gewerbesteuer vollständig auf die Einkommensteuer anrechnen können, müssen die Gewerbesteuer aus dem einkommensteuerlichen Gewinn ableiten, diesen mit Hilfe von Zu- und Abschlägen „objektivieren“ und dann die Steuerschuld berechnen und abführen. Vgl. *KBl* (2002a), S. 128.

493 Vgl. *Roser* (2012), S. 201 ff. Besondere Probleme ergeben sich bei der Besteuerung von gewerbesteuerpflichtigen Personengesellschaften. Diese unterliegen zum einen der Gewerbesteuer, die als Objektsteuer die persönlichen Merkmale des Inhabers gerade nicht berücksichtigt. Die Einkommensteuer knüpft hingegen an die Person des Steuerpflichtigen an, sodass der Gewinn nach dem Transparenzprinzip den Gesellschaftern zugeordnet wird. Diese „Transparenzelemente für gewerbesteuerliche Zwecke rückgängig zu machen, verursacht erhebliche Abgrenzungsprobleme, technische Probleme und Rechtsunsicherheiten.“ (ebd., S. 202).

494 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2010), Tz. 394: „Die Mängel der Gewerbesteuer sind hinreichend bekannt. Sie führt zu einer außerordentlichen Verkomplizierung des Unternehmenssteuerrechts.“

Finanzausstattung der Kommunen nicht sicher⁴⁹⁵ und kann daher nicht als „gute“ Gemeindesteuer bezeichnet werden (siehe *Tabelle 6.3*).

Tabelle 6.4: Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
in Mrd. Euro	27,1	27,0	24,5	23,5	24,1	28,4	32,1
+/- ggü. Vorjahr		- 0,4 %	- 10,2 %	- 4,3 %	2,5 %	15,1 %	11,5 %

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
in Mrd. Euro	38,4	40,1	41,0	32,4	35,7	40,4	42,3
+/- ggü. Vorjahr	16,4 %	4,2 %	2,2 %	- 26,5 %	9,2 %	11,6 %	4,7 %

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
in Mrd. Euro	43,0	43,8	45,7	50,1	52,9	55,9
+/- ggü. Vorjahr	1,5 %	1,7 %	4,3 %	8,7 %	5,2 %	5,7 %

Quelle: BMF, *kassenmäßige Steuereinnahmen nach Gebietskörperschaften 1999–2017*.

Das Aufkommen der Gewerbesteuer reagiert besonders empfindlich auf den Konjunkturverlauf. Das führt in wirtschaftlichen Aufschwungsphasen zu hohen Zusatzeinnahmen der Gemeinden und in einer Rezession zu erheblichen Einnahmeausfällen. Bei Gemeinden, die von Gewerbesteuerzahlungen weniger Unternehmen einer Branche abhängig sind, folgen diese Schwankungen sogar der Geschäftslage einer einzelnen Branche.⁴⁹⁶ Diese hohe Konjunkturreakibilität der Gewerbesteuer erschwert eine ver-

495 Vgl. Jonas (2010), S. 977: „Die Gewerbesteuereinnahmen ... bilden die Basis für die Finanzierung von Ausgaben, die Bund und Länder den Kommunen aufgrund ihrer Gesetzgebungskompetenz zuordnen können. In dieser Kette ... sind die Kommunen das schwächste Glied. Deshalb ist es letztlich unvernünftig, dass sie zur Finanzierung dieser Aufgaben auf eine Steuer angewiesen sind, die hoch volatil ist und keinen stetigen und planbaren Einnahmefluss garantieren kann.“

496 Das gilt etwa für die Gemeinden Frankfurt a. M. oder Rüsselsheim, die stark von der Entwicklung der Banken- bzw. Automobilbranche abhängig sind.

lässliche kommunale Finanzplanung und verleitet die Gemeinden zu einem prozyklischen Ausgabeverhalten. Das beeinträchtigt das Ziel einer soliden Haushaltsführung auf allen staatlichen Ebenen und steht im Widerspruch zu den Anforderungen des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspakts.

6.4.7 Übermäßige Steuerkraftunterschiede zwischen Gemeinden

Die Gewerbesteuer führt zu unangemessenen Steuerkraftunterschieden zwischen den Gemeinden, selbst wenn diese der gleichen Größenklasse angehören.⁴⁹⁷ Das Aufkommen der Gewerbesteuer ist nämlich umso größer, je höher die Industriedichte und je größer die Ertragskraft der ansässigen Betriebe sind. Von der Gewerbesteuer profitieren somit in erster Linie gewerbereiche und größere Gemeinden. Zudem konnten diese Gemeinden aufgrund der hohen Gewerbesteuereinnahmen schneller ihre Infrastruktur ausbauen, dadurch weitere Gewerbebetriebe anlocken und ihre Steuerkraft noch weiter steigern. Mit dieser Tendenz, die Steuerkraftunterschiede noch zu verstärken, beeinträchtigt die Gewerbesteuer die Erreichung gesamtwirtschaftlicher Ziele. Dazu zählen die Schaffung von Arbeitsplätzen in strukturschwachen Gebieten, die Hebung dort vorhandener Wachstumsreserven und die Verringerung von übermäßigen Unterschieden in der interregionalen Einkommensverteilung.⁴⁹⁸

6.4.8 Beeinträchtigung der kommunalen Willensbildung

Die Gewerbesteuer kann auch ein Hindernis für eine ausgewogene kommunale Willensbildung darstellen. In vielen Gemeinden haben einzelne Gewerbetreibende relativ wenig Einfluss auf die politische Entscheidungsfindung, weil sie gegenüber den sonstigen Gemeindebürgern in der Minderzahl sind. Von einer Gewer-

497 Vgl. *KBI* (2002a), S. 133.

498 Vgl. *KBI* (2002a), S. 135 f.

besteuererhöhung sind somit nur wenige Bürger direkt betroffen, während die große Mehrheit von den zusätzlichen Leistungen der Gemeinde profitiert, ohne allerdings zur Finanzierung herangezogen zu werden.⁴⁹⁹ In Einzelfällen kann die Gewerbesteuer aber auch als Hebel genutzt werden, um Sonderinteressen großer Unternehmen durchzusetzen.⁵⁰⁰ Ein künftiger Zuwachs an Gewerbesteuereinnahmen dient dabei als Lockmittel, das die Gemeinden dazu veranlasst, bei einem Ansiedlungsvorhaben besondere Zugeständnisse zu machen. In beiden Fällen verzerrt die Gewerbesteuer die kommunale Willensbildung und trägt dazu bei, dass bestimmten Gruppen ungerechtfertigte Belastungen oder Vorteile zuteilwerden.

6.5 Reformbedarf

Die Gewerbesteuer lässt sich nicht mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen, verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und weist zahlreiche steuer- und wirtschaftspolitische Mängel auf. Daher besteht in der Finanzwissenschaft ein breiter Konsens, dass die Gewerbesteuer nicht mehr zeitgemäß ist und einen Fremdkörper im nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht darstellt.⁵⁰¹ Dies bestätigt die langjährige Forderung des DSI, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und durch einen höheren Gemeindeanteil an den Gemeinschaftssteuern ersetzt werden sollte.⁵⁰²

499 Vgl. *BMF-Beirat* (1982), S. 34.

500 Vgl. *Solms* (2011), S. 445: „Zur Sicherung des ‚demokratischen Bandes‘ zwischen Bürgern und Gemeinden kann die Gewerbesteuer nicht beitragen. Inhaber großer Gewerbebetriebe mögen ein Druckmittel gegen Gemeindeväter und -mütter haben, demokratisch ist das sicher nicht. Transparenz besteht nicht.“

501 Jüngst ist diese Einschätzung noch einmal bekräftigt worden. So hat der Präsident des ifo Instituts, *Clemens Fuest*, die nächste Bundesregierung aufgefordert, eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer anzugehen. Auch die Kölner Steuerrechts-Expertin *Johanna Hey* bezeichnet die Reform der Gewerbesteuer als eine der längst überfälligen Strukturreformen im deutschen Unternehmenssteuerrecht. Vgl. *ifo-Institut* (2017) und *Hey* (2017), S. 637.

502 Siehe Kapitel 6.5.2.

Der bisher letzte Versuch, die Gewerbesteuer zu reformieren, ist im Jahr 2010 am Widerstand der kommunalen Spitzenverbände gescheitert. Seitdem sind keine nennenswerten politischen Initiativen für eine Gewerbesteuerreform zu verzeichnen. Auch im Koalitionsvertrag von *CDU*, *CSU* und *SPD* ist nicht von einer Reform der Gewerbesteuer, sondern nur von der Sicherstellung der kommunalen Steuerquellen die Rede. Der Gewerbesteuerabbau ist zwar weiterhin wünschenswert, erscheint jedoch auf absehbare Zeit kaum durchsetzbar zu sein, da nicht zuletzt die Gemeinden nicht bereit sind, auf die Gewerbesteuer(-einnahmen) zu verzichten. Angesichts dieser Ausgangslage sollen zunächst Möglichkeiten aufgezeigt werden, wie die Unternehmen bei der Gewerbesteuer zumindest schnell entlastet werden können.⁵⁰³ Solche Entlastungen sind dringend nötig, da die US-Steuerreform und die aktuellen Steuersenkungen in vielen europäischen Nachbarländern den internationalen Steuerwettbewerb erheblich verschärft haben.⁵⁰⁴

6.5.1 Kurzfristiges Reformziel: Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung⁵⁰⁵

Reformoption 1: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen abschaffen bzw. entschärfen

Zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen zählen eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen.⁵⁰⁶ Diese Ausgaben werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer grundsätzlich als Betriebsaufwand anerkannt und mindern daher den Gewinn. Bei der

503 Einen aktuellen Entlastungsvorschlag für Kapitalgesellschaften hat Bayern in den Bundesrat eingebracht. Demnach soll die Unternehmenssteuerbelastung sinken, indem eine „teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auch bei der Körperschaftsteuer eingeführt wird.“ Vgl. Bundesrats-Drucksache 325/18 vom 04.07.2018.

504 Vgl. *DSi* (2018b).

505 Vgl. *DSi* (2018a).

506 Vgl. ausführlich *KBI* (2008).

Ermittlung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind diese Ausgaben jedoch teilweise dem Gewinn hinzuzurechnen (siehe *Tabelle 6.2*).⁵⁰⁷ Die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sind besonders problematisch, da sie eine vom Gewinn unabhängige *Kostenbesteuerung* bedeuten. Das kann dazu führen, dass selbst Unternehmen, die (in Krisenzeiten) vorübergehend keine Gewinne erzielen, dennoch Gewerbesteuer zahlen müssen.⁵⁰⁸

Tabelle 6.5: Kostenbelastung durch die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Annahmen: Hebesatz: 400 %, Messzahl 3,5 %, Freibetrag überschritten	Betriebsausgaben	fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	hinzuzurechnen (25 %)	GewSt-Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100,00 €	100 %	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100,00 €	25 %	25,00 €	6,25 €	0,88 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	100,00 €	20 %	20,00 €	5,00 €	0,70 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter	100,00 €	50 %	50,00 €	12,50 €	1,75 €

Quelle: EY (2017a), S. 11. Hinweis: Als „fiktiver“ Zinsanteil wird der gesetzlich unterstellte Zinsanteil bezeichnet.

Steuersystematisch widersprechen die Hinzurechnungen diametral dem Nettoprinzip. Dieser elementare Grundsatz der Besteuerung verlangt, dass Betriebsausgaben zwingend den steuerlichen Gewinn mindern. Zudem werden die Gewinne, die z. B. durch Zinseinnahmen nach Abzug von Betriebsausgaben oder (pauschalierter) Werbungskosten erzielt werden, bereits beim

507 Dabei wird ein Hinzurechnungs-Freibetrag von 100.000 Euro berücksichtigt.

508 Unter bestimmten Umständen – z. B. in hochpreisigen Innenstadtlagen, bei relativ niedrigen Gewinnmargen oder starker Fremdfinanzierung – kann es daher zu einer existenzgefährdenden Substanzbesteuerung kommen, die den Betrieben Liquidität und dringend benötigtes Eigenkapital entzieht.

Kapitalgeber erfasst und steuerlich belastet. Durch die Hinzurechnungen kommt es daher zu einer nicht zu rechtfertigenden Doppelbesteuerung. Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen sollten daher gänzlich abgeschafft werden.⁵⁰⁹ Falls dies politisch nicht durchsetzbar ist, sollten die Hinzurechnungen zumindest entschärft werden. Dies wäre durch eine Anhebung des Hinzurechnungsfreibetrags oder einer Absenkung der Hinzurechnungsanteile möglich.⁵¹⁰ Erste politische Initiativen zur Entschärfung der Hinzurechnungen liegen bereits vor.⁵¹¹

Reformoption 2: Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl

Die Gewerbesteuer wird in einem mehrstufigen Verfahren berechnet (siehe *Tabelle 6.2*). Da die Gemeinden den Hebesatz eigenständig festlegen können, entscheiden sie letztlich über die Höhe der Gewerbesteuer. Doch auch der Bundesgesetzgeber hat verschiedene Möglichkeiten, die Gewerbesteuerbelastung zu beeinflussen. Um die Belastung bei unveränderten Hebesätzen zu reduzieren, könnte bspw. die Steuermesszahl von derzeit 3,5 Prozent abgesenkt werden.⁵¹² Die daraus resultierenden Einnahmeausfälle der Gemeinden müssten allerdings zumindest teilweise kompensiert werden, da ansonsten die Gemeinden die Gewerbesteuerhebesätze anheben dürften. Eine solche finanzielle (Teil-)Kompensation könnte durch eine Erhöhung des Gemeindeanteils

509 Vgl. bereits *KBI* (2008).

510 Der Hinzurechnungsfreibetrag beträgt derzeit 100.000 Euro/Jahr. Die Hinzurechnungsquote liegt bei 25 Prozent (siehe *Tabelle 6.5*). Im Übrigen ist der fiktive Zinsanteil bei den Hinzurechnungen im Jahren 2007/2008 und damit in einer Phase mit einem relativ hohen Zinsniveau festgelegt worden. In dem anhaltenden Niedrigzinsumfeld ist daher auch aus diesem Grund eine Korrektur geboten.

511 Das Land Nordrhein-Westfalen forderte die Bundesregierung in einem Bundesratsantrag jüngst auf, den Hinzurechnungsfreibetrag von derzeit 100.000 Euro auf 150.000 oder 200.000 Euro zu erhöhen. Vgl. *Bundesrat* (2018), S. 6.

512 Siehe § 11 GewStG. Die Gewerbesteuermesszahl wurde bereits im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 von maximal 5 Prozent auf 3,5 Prozent reduziert. Dieser Schritt wurde jedoch von Maßnahmen flankiert, die zu einer Erhöhung der Gewerbesteuerbelastung führten (z. B. Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe oder Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände).

an der Umsatz- oder Einkommensteuer erfolgen. Alternativ wäre eine Abschaffung oder Absenkung der Gewerbesteuer-Umlage denkbar, die derzeit in die Haushalte von Bund und Ländern fließt und die kommunalen Nettoeinnahmen aus der Gewerbesteuer reduziert.

Reformoption 3: Erhöhung des Freibetrags für natürliche Personen und Personengesellschaften

Bei der Festsetzung der Gewerbesteuer wird natürlichen Personen und Personengesellschaften ein Freibetrag gewährt. Dieser beträgt seit dem Jahr 2002 unverändert 24.500 Euro und ist durch die seitdem aufgelaufene Inflation erheblich entwertet worden. Um der zwischenzeitlichen Preisentwicklung Rechnung zu tragen, wäre daher eine Anpassung auf rund 30.600 Euro erforderlich.

Aus steuersystematischer Sicht ist der Reformbedarf noch größer. Denn der Freibetrag bei der Gewerbesteuer soll einen fiktiven Unternehmerlohn berücksichtigen, um so die natürlichen Personen und Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften gleichzustellen, die ihren Gewinn um die Geschäftsführergehälter mindern können. Der aktuelle Betrag von 24.500 Euro wird diesem Ansinnen jedoch nicht gerecht, da der Wert der Arbeitsleistung vieler Unternehmer deutlich darüber liegen dürfte. Der Freibetrag sollte daher auf einen Betrag erhöht werden, der den Unternehmenslohn realitätsgerecht widerspiegelt.⁵¹³ Ein höherer Freibetrag hätte auch den Vorteil, dass sich für viele Gewerbetreibende das Besteuerungsverfahren vereinfachen würde, weil z. B. keine Vorauszahlungen mehr anfallen.⁵¹⁴

513 Dafür spricht auch, dass das Bewertungsgesetz auf eine andere Richtgröße beim Unternehmenslohn verweist. In § 202 Abs. 1 Nr. 2d BewG heißt es, dass „ein angemessener Unternehmerlohn“ zu berücksichtigen ist. Dabei wird die „Höhe des Unternehmerlohns [...] nach der Vergütung bestimmt, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde“.

514 Vgl. *BdSt* (2016), S. 24 f. Gemäß § 19 GewStG wird eine Vorauszahlung nur festgesetzt, wenn die zu zahlende Gewerbesteuer mindestens 200 Euro pro Jahr beträgt.

6.5.2 Mittelfristiges Reformziel: Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer

Aufgrund ihrer gravierenden Mängel sollte die Gewerbesteuer mittelfristig vollständig abgebaut werden.⁵¹⁵ Als Ersatz für die Gewerbesteuer würden die Gemeinden zusätzliche Besteuerungsrechte erhalten:

- Erhöhung der Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer,
- Aktivierung des im Grundgesetz bereits vorgesehenen Hebesatzrechts am Gemeindeanteil der Einkommensteuer in begrenzter Höhe,
- Einrichtung eines ähnlichen Hebesatzrechts auch bei der Körperschaftsteuer.

Den Vorschlag zeichnen verschiedene steuer- und finanzpolitische Vorteile aus. So ist es bei Umsetzung dieser Maßnahmen insbesondere möglich, die Gewerbesteuer abzubauen,

- ohne die Gesamtbelastung der Steuerzahler zu erhöhen (*Belastungsneutralität*),
- ohne die kommunalen Steuereinnahmen zu mindern (*Aufkommensneutralität*),
- ohne die kommunale Steuerautonomie zu verletzen (*Verfassungskonformität*).

⁵¹⁵ Das KBI hat wiederholt Vorschläge zum Abbau der Gewerbesteuer vorgelegt. Vgl. KBI (1984), KBI (2002a), KBI (2010b). In den beiden letztgenannten Publikationen wird detailliert dargestellt, welche Mehr- und Mindereinnahmen gesamtstaatlich sowie getrennt nach Bund, Ländern und Gemeinden anfallen und wie die Gewerbesteuer für alle Gebietskörperschaften aufkommensneutral ersetzt werden kann.

Verfassungsrechtliche Anforderungen

Art. 28 GG legt fest, dass die Garantie der kommunalen Selbstverwaltung auch die finanzielle Eigenverantwortung der Gemeinden umfasst. Den Gemeinden steht deshalb eine eigene wirtschaftsbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zu. Um dieses Verfassungsgebot zu erfüllen, ist jedoch nicht zwingend die Gewerbesteuer erforderlich. Das impliziert bereits der allgemein gehaltene Verweis auf *eine* wirtschaftsbezogene Steuerquelle, ohne eine konkrete Steuerart zu nennen. Auch ein kommunales Hebesatzrecht auf die Einkommen- und die Körperschaftsteuer genügt dieser verfassungsrechtlichen Anforderung, weil das Aufkommen dieser Steuern ebenfalls von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Standorts abhängt.⁵¹⁶

Darüber hinaus ist in Art. 106 Abs. 5 GG⁵¹⁷ bereits die Möglichkeit vorgesehen, ein kommunales Hebesatzrecht auf den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer einzurichten. Zur Aktivierung dieses Hebesatzrechts muss die Verfassung nicht geändert werden. Um auch bei der Körperschaftsteuer ein ähnlich gestaltetes Hebesatzrecht einzuführen, ist hingegen eine Verfassungsänderung notwendig. Dies wäre allerdings ein folgerichtiger Schritt, weil der Bezug zur kommunalen Wirtschaftskraft bei der Körperschaftsteuer noch ausgeprägter ist.⁵¹⁸ Zudem hat die parallele Einführung eines Hebesatzrechts bei beiden Unternehmenssteuern den

516 Das von kommunalen Interessenvertretern immer wieder eingeforderte „Band zwischen Kommune und Wirtschaft“ ist daher gewährleistet. Vgl. *Deutscher Städtetag* (2010), S. 25.

517 „Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Es kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen.“

518 Die Einkommensteuer knüpft als Bemessungsgrundlage an das Einkommen an, das zu einem Großteil aus Lohneinkünften und nur teilweise aus Gewinneinkünften aus wirtschaftlicher Betätigung besteht. Bei der Körperschaftsteuer bezieht sich die Bemessungsgrundlage hingegen ausschließlich auf Unternehmensgewinne.

Vorteil, dass Personengesellschafter und Kapitalgesellschaften in dieser Hinsicht gleich behandelt werden.

Der Abbau der Gewerbesteuer würde Mindereinnahmen bei den Kommunen verursachen, die allein durch ein begrenztes Hebesatzrecht der Gemeinden auf Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht vollständig kompensiert werden könnten. Die erhöhte Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer erfüllt daher die verfassungsrechtliche Anforderung, das finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat zu wahren und eine Überbelastung einzelner Steuerzahler zu vermeiden.⁵¹⁹ Die grundsätzliche Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer ist in der Verfassung bereits festgeschrieben (Art. 106 Abs. 5 a GG), sodass für eine Erhöhung des kommunalen Anteils die Verfassung nicht geändert werden muss.⁵²⁰ Hinzu kommt, dass die Umsatzsteuer ohnehin das flexible Element der Finanzverfassung darstellt und somit besonders geeignet ist, um bei grundlegenden Steuerrechtsänderungen den finanziellen Ausgleich zwischen Bund und Ländern zu gewährleisten.

Drei Reformbausteine für den Gewerbesteuerabbau

Zur Gestaltung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Die kommunale Steuerautonomie wird dadurch gewährleistet, dass die Gewerbesteuer durch ein Hebesatzrecht am Gemeinde-

519 Mit Blick auf die Umsatzsteuerverteilung legt Art. 106 Abs. 3 fest: „Im Rahmen der laufenden Einnahmen haben der Bund und die Länder gleichmäßig Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben.“ Von Mindereinnahmen der Kommunen sind auch die Länder tangiert, weil die Kommunen staatsrechtlich zu den Ländern gehören und sich daraus auch eine finanzielle Verantwortung der Länder ableitet („grundsätzliche Vorsorge- und Alimentationspflicht der Länder“). Vgl. *KBl* (2002a), S. 53.

520 Aus finanz- und verfassungsgeschichtlicher Perspektive ist es bemerkenswert, dass die Umsatzsteuerbeteiligung der Kommunen im Jahr 1998 eingeführt worden ist, um die Mindereinnahmen aus dem Wegfall der Gewerbesteuer auszugleichen. Das Verfahren hat sich somit bewährt und kann auch bei einem vollständigen Abbau der Gewerbesteuer zum Einsatz kommen.

anteil der Einkommensteuer ersetzt wird. Der Institutsvorschlag folgt dabei weitgehend den bestehenden Strukturen der Einkommensbesteuerung. So wird in das Quellensteuerverfahren nicht eingegriffen.⁵²¹ Das heißt, der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber bleibt unverändert, um insbesondere kleine und mittlere Unternehmen durch verschiedene Hebesätze nicht zu überlasten. Folglich wird auch der 15-prozentige Gemeindeanteil, der in der Lohnsteuer und in den Einkommensteuervorauszahlungen enthalten ist, wie bisher an die Gemeinden abgeführt. Er dient als Abschlag auf die kommunale Einkommensteuer, deren endgültige Höhe die jeweils hebesatzberechtigten Gemeinden bestimmen.

Das kommunale Hebesatzrecht wird erst im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung angewendet, wobei der Gemeindeanteil im Steuerbescheid separat ausgewiesen wird. Bei einem niedrigen Hebesatz wird ein Teil der bereits gezahlten Lohnsteuer an den Steuerzahler erstattet. Bei erhöhten Hebesätzen wird hingegen eine Nachzahlung des Steuerzahlers fällig, die das Finanzamt an die Wohnsitzgemeinde abführt. Jeder Bürger kann seinem Steuerbescheid entnehmen, wie viel Einkommensteuer er für die Finanzierung kommunaler Leistungen zahlt.

Es muss jedoch Vorsorge getroffen werden, dass das kommunale Hebesatzrecht die ohnehin hohe Einkommensteuerbelastung⁵²² nicht weiter erhöht. Deshalb wird der Hebesatz vorerst auf die Höhe des 15-prozentigen Gemeindeanteils *nach oben* begrenzt. Eine begrenzte Erhöhung der Hebesätze über diese Marke hinaus ist erst dann empfehlenswert, wenn sich die Steuerlast durch einen insgesamt abgesenkten Einkommensteuertarif reduziert. Auch dann ist darauf zu achten, dass die Tarifentlastung nicht vollständig durch das Hebesatzrecht aufgezehrt wird. Auf diese

521 Aus diesem Grund findet das kommunale Hebesatzrecht bei der Abgeltungsteuer keine Anwendung.

522 Vgl. *KBl* (2008b), S. 11 ff und *KBl* (2006b), S. 30 ff. Siehe auch Kapitel II.2.2.

Weise wird dem Verfassungsgebot entsprochen, dass den Kommunen Hebesatzrechte einzuräumen sind, und zugleich wird ein Schutzmechanismus gegen den Anstieg der Steuerbelastung eingebaut.

Zur Gestaltung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer

Der vollständige Abbau der Gewerbesteuer erfordert zunächst eine Anpassung der Körperschaftsteuer. Ansonsten entstünde ein erhebliches Steuergefälle zwischen Kapitalgesellschaften, die nur noch mit 15 Prozent Körperschaftsteuer belastet würden, und Personengesellschaften, die in der Spitze einem Einkommensteuersatz von 45 Prozent unterlägen. Es ist somit sachgerecht, den Körperschaftsteuersatz belastungsneutral anzuheben⁵²³ und die daraus resultierenden Mehreinnahmen teilweise zur Finanzierung des Gewerbesteuerabbaus zu nutzen. Daher werden den Gemeinden ein 15-prozentiger Anteil an der Körperschaftsteuer und ein kommunales Hebesatzrecht auf den Gemeindeanteil eingeräumt. Dabei ist wie bei der Einkommensteuer zu beachten, dass die Erhöhung der Körperschaftsteuer ausreichend Spielraum für ein beschränktes Hebesatzrecht ohne Belastungsverschärfung belässt.

Zur Erhöhung und Aufteilung des kommunalen Umsatzsteueranteils

Das kommunale Hebesatzrecht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer trägt der kommunalen Steuerautonomie hinreichend Rechnung, kann die kommunalen Mindereinnahmen aus dem Gewerbesteuerabbau aber nicht vollständig kompensieren.

523 Zurzeit beläuft sich bei Kapitalgesellschaften die Gesamtbelastung von einbehaltenen Gewinnen (einschließlich der Gewerbesteuer) auf insgesamt etwa 30 Prozent. Daher wäre bei Wegfall der Gewerbesteuer eine Erhöhung der Körperschaftsteuer auf 25 bis höchstens 30 Prozent empfehlenswert, um den Kommunen ein begrenztes Hebesatzrecht ohne belastungsverschärfende Wirkung einzuräumen. Vgl. *KBl* (2010b), S. 20 f.

Deshalb ist als dritte Maßnahme der bereits bestehende Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zu erhöhen, um die Gewerbesteuer für die Kommunen aufkommensneutral zu ersetzen.⁵²⁴

Im Grundgesetz ist vorgesehen, dass der kommunale Umsatzsteueranteil durch einen orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssel auf die einzelnen Gemeinden verteilt wird (Art. 106 Abs. 5a GG). Als Kriterien, die das Gewicht der Verteilungsschlüssel bestimmen, schlägt das Institut den örtlichen Netto-Umsatz und ergänzend die örtliche Beschäftigtenzahl vor. Beide Kriterien sind orts- und wirtschaftsbezogen, weil sie in pauschalierender Weise an die lokale Wertschöpfung anknüpfen.⁵²⁵ Sie sind auch einfach zu ermitteln, weil sie auf bestehende amtliche Statistiken aufbauen und deshalb keinen zusätzlichen Aufwand für Unternehmen bedeuten.

Steuer- und finanzpolitische Vorteile

Der vollständige Abbau der Gewerbesteuer bereinigt das Steuerrecht von einer Sonderbelastung der Gewerbebetriebe, die weder mit dem Äquivalenzprinzip noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen ist. Der Wegfall der überholten Gewerbesteuer trägt auch zur Vereinfachung des Steuerrechts bei und entlastet damit Steuerzahler, Finanzverwaltung und Finanzgerichte. Für die Unternehmen entfällt vor allem die Pflicht,

524 Gemäß § 1 Finanzausgleichsgesetz beträgt der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer derzeit 3,4 Prozent. Für einen vollständigen Ausgleich der kommunalen Mindereinnahmen wäre der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer auf etwa 18 Prozent zu erhöhen. Vgl. *KBI* (2010b), S. 21 f.

525 Grundsätzlich sollte das Kriterium örtlicher Netto-Umsatz stärker gewichtet werden, weil dieser einen nahezu vollständigen und unmittelbaren Bezug zur Wirtschaftskraft aufweist. Die Beschäftigtenzahl hat hingegen eine nivellierende Wirkung, die allzu großen Steuerkraftunterschieden zwischen den Gemeinden entgegenwirkt. Bei der Gewichtung der Verteilungskriterien können somit auch (kommunal-)politische Erfordernisse berücksichtigt werden. Das heißt, dass eine ausgewogene Gewichtung der beiden Kriterien durchaus die Erfolgchancen eines Gewerbesteuerabbaus erhöhen kann. Vgl. *KBI* (2002a), S. 14.

eine Gewerbesteuererklärung und ggf. eine Gewerbesteuerzerlegungserklärung an die Finanzbehörden abzugeben.⁵²⁶ Der wegfallende Verwaltungsaufwand würde die Unternehmen um rund 1,9 Milliarden Euro jährlich entlasten.⁵²⁷

Ein weiterer Vorteil ist die verstärkte Ausrichtung der Gemeindesteuern am Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Ersatz der Gewerbesteuer beseitigt daher auch die Gefahr von Substanzeingriffen, die von den ertragsunabhängigen Elementen der Gewerbesteuer ausgehen.

Der Institutsvorschlag weist auch Vorteile in Hinblick auf den nationalen und internationalen Wettbewerb auf. Innerhalb Deutschlands wird der Unternehmens- und Standortwettbewerb nicht mehr durch die Sonderlast der Gewerbesteuer verzerrt. Im internationalen Wettbewerb werden die Unternehmen von einer Steuer befreit, die es in vergleichbarer Form in anderen Ländern nicht gibt.

Des Weiteren wirkt sich die Abschaffung der Gewerbesteuer positiv auf die Finanzausstattung der Kommunen aus. Die Gemeinden sind nicht mehr dem stark schwankenden Aufkommen aus der Gewerbesteuer ausgesetzt, sondern werden durch die höhere Beteiligung an der Umsatzsteuer mit einer deutlich stabileren Einnahmequelle ausgestattet. Das verringert die prozyklischen Einflüsse auf das Ausgabeverhalten der Kommunen und reduziert die übermäßigen Steuerkraftunterschiede, insoweit diese auf die Gewerbesteuer zurückgehen. Durch die Hebesatzrechte auf den Gemeindeanteil von Einkommen- und Körperschaftsteuer wird

526 Siehe § 14a GewStG.

527 Vgl. WebSKM – Datenbank aller Informationspflichten, unter: <https://www-skm.de-statis.de/webskm/online/>, abgerufen am 28.10.2018. Das Statistische Bundesamt listet in der Datenbank auf, welcher Erfüllungsaufwand den Bürgern und der Wirtschaft durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift entsteht. Die Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung betrifft rund 2,97 Millionen Unternehmen und verursacht jährliche Kosten von insgesamt 1,86 Milliarden Euro.

ein disziplinierender Steuerwettbewerb weiterhin ermöglicht. Die Begrenzung der Hebesatzrechte nach *oben* trägt dabei den Bedürfnissen der Steuerzahler Rechnung, die durch dieses Sicherungselement vor einer weiteren Verschärfung der ohnehin zu hohen Steuerbelastung geschützt werden.

Schließlich dürfte sich auch die finanzpolitische Willensbildung in den Gemeinden verbessern. Der im Steuerbescheid ausgewiesene Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erhöht die *Merklichkeit* der kommunalen Steuerbelastung. Das führt den Steuerzahlern noch deutlicher vor Augen, dass zwischen Hebesatzerhöhungen und zusätzlichen Gemeindeausgaben ein enger Zusammenhang besteht.⁵²⁸ Dies könnte das Kostenbewusstsein der kommunalpolitischen Akteure und die demokratische (Finanz-)Kontrolle in der Gemeindevertretung stärken.

6.6 Fazit und Empfehlungen

Der Befund und die Handlungsempfehlungen des Instituts lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Tabelle 6.6: Reformbedarf bei der Gewerbesteuer

Mängel der Gewerbesteuer:

- Keine Rechtfertigung durch Äquivalenzprinzip
- Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip
- Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel

528 Vgl. *Däke* (2011), S. 35.

Kurzfristiges Reformziel: Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung

- Abschaffung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen
- Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl
- Erhöhung des Freibetrags für natürliche Personen und Personengesellschaften

Mittelfristiges Reformziel: Gewerbesteuerabbau mit drei Reformbausteinen:

- Kommunales Hebesatzrecht auf Gemeindeanteil der Einkommensteuer
- Ähnliches Hebesatzrecht auf Körperschaftsteuer sowie Anpassung des Körperschaftsteuersatzes
- Erhöhung des Gemeindeanteils an Umsatzsteuer

Vorteile des Gewerbesteuerabbaus:

- Belastungsneutral für Steuerzahler
- Aufkommensneutral für Kommunen
- Verfassungskonform (kommunale Steuerautonomie gewahrt)

Eigene Darstellung.

Von Entlastungen bei der Gewerbesteuer würden insbesondere Kapitalgesellschaften profitieren. Das liegt daran, dass Personengesellschaften die Gewerbesteuer weitgehend auf die Einkommensteuer anrechnen können. Daher sollte die Reform der Gewerbesteuer durch weitere Entlastungen – etwa durch Einkommenssteuersenkungen und die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags – ergänzt werden, um die Standortbedingungen für alle Unternehmen zu verbessern.

7 Grundsteuer

7.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Grundsteuer ist eine der ersten, womöglich die erste Steuerart überhaupt, die in der Besteuerungsgeschichte auftaucht; ihre Existenz kann bis ins Jahr 2000 v. Chr. zurückverfolgt werden.⁵²⁹ Die Grundsteuer war lange Zeit die wichtigste Besteuerungsart, denn sie knüpfte am „sichtbarsten und greifbarsten Teil des Vermögens“⁵³⁰ an. Mit der sogenannten *Miquelschen* Steuerreform von 1891-93 ging in Preußen die Erhebungscompetenz für die Grundsteuer vom Land auf die Gemeinden über. Im Zuge der sogenannten *Erzbergischen* Steuerreform von 1920 entstanden unterschiedliche Landesregelungen zur Grundsteuer. Im Jahr 1936 wurde sie schließlich vereinheitlicht. Nach dem Zweiten Weltkrieg wurde die Grundsteuer zeitweise wieder durch Landesrecht geregelt, bis im Jahr 1951 ein bundeseinheitliches Grundsteuergesetz verabschiedet wurde.

Die heutige Grundsteuer ist eine vermögensbezogene Steuer, die systematisch in die Kategorie der Objekt- oder Realsteuern einzuordnen ist. Sie gliedert sich in eine Grundsteuer A auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke und eine Grundsteuer B auf andere bebaute oder unbebaute Grundstücke.⁵³¹ Das Besteuerungsverfahren ist dreigestuft. Grundlage für die Ermittlung der Grundsteuerlast ist der Einheitswert des Grundstücks. Nach Feststellung des Einheitswerts wird dieser mit einer sogenannten Steuermess-

529 Vermutlich wurde sie damals schon in China erhoben. Zur Historie der Grundsteuer vgl. *KBI* (1969a), S. 7 ff.; *BMF* (2018a), S. 82 f.

530 *BMF* (2018a), S. 82.

531 In den Jahren 1961 und 1962 wurde auch eine Grundsteuer C bzw. Baulandsteuer auf unbebaute, aber baureife Grundstücke erhoben. Derzeit ist geplant, durch die Wiedereinführung einer Grundsteuer C den Gemeinden eine zusätzliche Möglichkeit zur Baulandmobilisierung zu verschaffen. Bei der Grundsteuer C handelt es sich jedoch um eine ungerechte Strafsteuer, die das Steuerrecht enorm verkomplizieren und die ohnehin hohe Belastung des Wohnens durch Steuern und Abgaben verschärfen würde. Die Wiedereinführung einer Grundsteuer C ist daher abzulehnen. Vgl. *DSi* (2016c).

zahl, einem von der Nutzung des Grundstücks abhängigen Tausendsatz, multipliziert. Die Steuermesszahl beträgt in den alten Bundesländern 6 ‰ für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und 2,6 ‰ für Einfamilienhäuser (für die ersten 38.346,89 Euro des Einheitswerts), 3,1 ‰ für Zweifamilienhäuser und 3,5 ‰ für andere Grundstücke.⁵³² In den neuen Bundesländern gelten höhere Steuermesszahlen,⁵³³ wobei dort aber in der Regel die Einheitswerte niedriger sind. Aus der Multiplikation aus Einheitswert und Steuermesszahl ergibt sich der Grundsteuermessbetrag, der schließlich mit dem individuellen Hebesatz der Gemeinde multipliziert wird, um die zu entrichtende Grundsteuer zu ermitteln (siehe *Tabelle 7.1* sowie Berechnungsbeispiel in *Tabelle 7.2*).

Tabelle 7.1: Berechnungsschema der Grundsteuer

Einheitswert
x Steuermesszahl
= Steuermessbetrag
x Hebesatz der Gemeinde
= Grundsteuerschuld

Eigene Darstellung.

Tabelle 7.2: Berechnungsbeispiel für ein Betriebsgrundstück

1.000.000 Euro (Einheitswert des Grundstücks)
x 0,0035 (Steuermesszahl = 3,5 ‰)
= 3.500 Euro
x 5 (Hebesatz der Gemeinde = 500 ‰)
= 17.500 Euro

Eigene Darstellung.

⁵³² Siehe §§ 14 und 15 Grundsteuergesetz.

⁵³³ Siehe § 29 Grundsteuerdurchführungsverordnung.

Das Bundesverfassungsgericht hat am 10.04.2018 die bisherige Wertermittlung bei der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt.⁵³⁴ Demnach seien die Einheitswerte in den alten Bundesländern nicht mit Artikel 3 des Grundgesetzes vereinbar, da es seit der letzten Bewertung des Grundvermögens im Jahr 1964 zunehmend zu Ungleichbehandlungen durch Wertverzerrungen gekommen sei. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber bei der erforderlichen Reform der Grundsteuer einen weiten Entscheidungsspielraum zugestanden. Es hat jedoch die Politik verpflichtet, bis Ende 2019 eine gesetzliche Neuregelung zu schaffen und diese bis spätestens 2025 umzusetzen.

Die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer obliegt dem Bund, die Hebesätze werden von den Gemeinden festgesetzt. Die Einnahmen aus der Grundsteuer fließen den Gemeinden zu. Das Aufkommen lag im Jahr 2018 bei 14,2 Milliarden Euro. Davon entfielen auf die Grundsteuer A 0,4 Milliarden Euro (rund 3 Prozent des Gesamtaufkommens) und auf die Grundsteuer B 13,8 Milliarden Euro. Das Aufkommen aus der Grundsteuer insgesamt hatte einen Anteil von 1,9 Prozent am Gesamtsteueraufkommen des Staates.

7.2 Veraltete und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbare Steuer

Die Grundsteuer wurde ursprünglich als sogenannte *Sollertragsteuer* konzipiert. Sie sollte den möglichen Ertrag einer Immobilie unabhängig von seiner tatsächlichen Realisierung belasten. Dieses grobe Vorgehen stammt aus einer Zeit, in der das Einkommen der Steuerzahler kaum oder nur unvollständig erfasst werden und daher nicht als steuerliche Bemessungsgrundlage dienen konnte. Leicht beobachtbare Tatbestände wie Grundeigentum waren

534 Siehe BverfG vom 10.04.2018 – 1 BvR 11/14 u. a.

hingegen einfach administrierbar.⁵³⁵ Moderne Steuersysteme verfügen inzwischen über technisch ausgereifte Möglichkeiten, um Ertrag bzw. Einkommen gezielt zu erfassen. Im bestehenden Steuerrecht wird das Einkommen über die Einkommensteuer umfassend zur Besteuerung herangezogen. Die ergänzende Einbeziehung von Ertragspotenzialen ist weder nötig noch angebracht, denn die Leistungsfähigkeit eines Steuerzahlers wird bereits im Rahmen der Einkommensteuer hinreichend erfasst. Außerdem ist vor allem der potenzielle Ertrag gerade kein Ausdruck der Leistungsfähigkeit, da diese nur nach dem tatsächlich realisierten Ertrag bemessen werden kann. Schon allein aus diesem Grund führt eine als Sollertragsteuer konzipierte Grundsteuer nicht zu einer gerechten Besteuerung gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip.⁵³⁶

Die Grundsteuer steht auch deshalb mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht im Einklang, weil bei ihrer Erhebung die persönlichen Verhältnisse und die gesamte Einkommenssituation des Steuerpflichtigen unberücksichtigt bleiben.⁵³⁷ Die Belastung durch die Grundsteuer ändert sich beispielsweise nicht, wenn ein lediger Grundstückseigentümer heiratet und Kinder in seinen Haushalt aufnimmt oder ein Steuerzahler seine Beschäftigung verliert, obwohl sich dann die persönliche Leistungsfähigkeit dieser Steuerpflichtigen deutlich verändert hat.

Durch die Möglichkeit, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen, kann ein Eigentümer zumeist die Steuerbelastung weiterreichen. Die Grundsteuer wirkt in diesem Fall wie eine spezielle Verbrauchsteuer auf Mieten. Sie verstößt dann gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil die Besteuerung nicht durch die Höhe des Einkommens, sondern durch die jeweilige Art der Einkom-

535 Vgl. *Tipke* (2003), S. 961; *Seer* (2013c), Rz. 1.

536 Vgl. m. w. N. *KBI* (2011c), S. 10 f.

537 So beispielsweise das BVerfG in einem Nichtannahmebeschluss zu einer Verfassungsbeschwerde, in der ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Grundsteuer angezeigt wurde. Az. 1 BvR 1334/07.

mensverwendung bestimmt wird. Trifft die Belastung vergleichsweise einkommensschwache Mieter, die einen überproportional großen Teil ihres Einkommens für die Miete verwenden, so entfaltet die Grundsteuer sogar eine regressive Wirkung. Sie belastet in diesen Fällen die weniger leistungsfähigen Steuerzahler relativ höher und erweist sich damit auch als unsoziale Steuer.

Aber auch die Rechtfertigung der Grundsteuer mit der *Fundustheorie* trägt nicht.⁵³⁸ Die Fundustheorie geht davon aus, dass Grundvermögen ein im Vergleich zum Arbeitseinkommen sicheres, sogenanntes fundiertes Einkommen ermöglicht. Dem Grundvermögen wird deshalb eine besondere Ertragskraft zugesprochen, die auch eine besondere steuerliche Erfassung rechtfertigt. Diese Rechtfertigung der Grundsteuer ist jedoch umstritten und gilt mittlerweile als überholt, weil Erträge aus dem Grundvermögen keinesfalls sicherer sind als Arbeitseinkommen⁵³⁹ und somit vom Grundvermögen keine besondere und höhere Leistungsfähigkeit ausgeht.⁵⁴⁰ Aber selbst wenn man der Fundustheorie folgen würde, wäre eine Besteuerung von Grundstücken mittels der Grundsteuer nicht zielführend, da sie bei Mietgebäuden auf die Mieter überwältzt werden kann, sodass in vielen Fällen gar nicht die Grundeigentümer belastet werden.

7.3 Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip?

Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip kann auch das Äquivalenzprinzip herangezogen werden, um die Abgabenerhebung zu rechtfertigen. Der Steuerzahlung steht zwar per Definition keine

538 Vgl. auch *Schulemann* (2012), S. 814 f.

539 Beispielsweise ist der Grundstücks- und Gebäudewert von schwankender Marktpreisentwicklung abhängig; bei Mietgebäuden werden Mieterträge von vielen sich wandelnden Faktoren, wie z. B. Stadt- oder Infrastrukturentwicklung, nicht nur positiv, sondern auch negativ beeinflusst.

540 Vgl. *KBI* (1969a), S. 30 f.; *KBI* (1971), S. 113 ff.; *Tipke* (2003), S. 922 ff. und S. 957; *Lang* (2010a), Rz. 100 ff.

äquivalente Gegenleistung gegenüber.⁵⁴¹ Doch eine Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip kann in Erwägung gezogen werden, wenn die Grundsteuer als eine Art zweckgebundener Beitrag⁵⁴² charakterisiert wird.

Zunächst ist allerdings festzustellen, dass die Grundsteuer keine eindeutige Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung abbilden kann. Sind Gemeindeleistungen, wie z. B. die Abfallentsorgung oder der Anschluss an die Wasserversorgung, eindeutig den Nutzern zuzuordnen, werden sie in der Regel über Gebühren oder Beiträge abgegolten. Die Grundsteuer ist daher als „äquivalenzähnliche“ Abgabe zu bezeichnen.⁵⁴³ Sie könnte dann nämlich als Gegenleistung für solche Leistungen der Gemeinden erhoben werden, die nicht (eindeutig) einzelnen Nutzern, aber den Bewohnern allgemein zugeordnet werden können. In der Finanzwissenschaft werden solche Leistungen mit dem Begriff der lokalen öffentlichen Güter umschrieben.⁵⁴⁴ Danach wäre die Grundsteuer als eine Gegenleistung für sogenannte lokale öffentliche Güter einer Gemeinde anzusehen und somit eine Art zweckgebundener Beitrag. Mit anderen Worten leistet die Grundsteuer, deren Aufkommen vollständig in den allgemeinen Kommunalhaushalt fließt, einen Kostendeckungsbeitrag für alle kommunalen Leistungen, die nicht nutzerbezogen über Gebühren oder Abgaben finanziert werden können. Aufgrund der Überwälzungsmöglichkeit hat die Grundsteuer letztlich sogar den Charakter einer „Ein-

541 Siehe § 3 Abgabenordnung: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen ...“.

542 Solche Steuern werden auch „Beitragsteuern“ genannt. Vgl. *Haller* (1981), S. 298 mit Verweis auf *Ritschl* (1956), S. 102 ff.

543 Ähnlich auch der *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, der bei der Grundsteuer „am ehesten“ das Äquivalenzprinzip verwirklicht sieht. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2010), Tz. 399. Vgl. auch *Eekhoff/Lemmer* (2001), S. 309.

544 Beispiele sind Leistungen, die prinzipiell allen Bewohnern der Gemeinde Nutzen stiften, wie z. B. Feuerwehr, Kultur, Schulen oder der Erhalt einer Hauptstraße. Lokale öffentliche Güter zeichnen sich dadurch aus, dass niemand von ihrer Nutzung ausgeschlossen ist. Die Voraussetzung für die Nutzung ist dabei die räumliche Nähe zum Nutzer. Vgl. *BMF-Beirat* (2010), S. 2.

wohnersteuer“. Denn soweit die Immobilienvermieter die Grundsteuer – je nach Marktgegebenheiten – ganz oder teilweise auf die Mieter überwälzen können, tragen nicht nur die Eigentümer, sondern alle Bewohner zur Finanzierung der bereitgestellten Leistungen bei.⁵⁴⁵

7.4 Reform der Grundsteuer

Anforderungen an eine Grundsteuerreform

Nachdem das Bundesverfassungsgericht die derzeitige Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt hat, muss bis Ende 2019 eine gesetzliche Neuregelung beschlossen werden. Wird diese Frist nicht eingehalten, ist die Erhebung der Grundsteuer nicht mehr zulässig. Vor diesem Hintergrund sind drei zentrale Anforderungen an eine Reform der Grundsteuer zu stellen:

1. Unter Gerechtigkeitsaspekten sollte sie sich nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern möglichst eng am Äquivalenzprinzip orientieren.⁵⁴⁶
2. Zudem muss die reformierte Grundsteuer einfach zu erheben sein, um die Verwaltungskosten und die Befolgungskosten für Bürger und Unternehmen zu begrenzen.
3. Schließlich darf die Grundsteuer die Steuerzahler nicht zu stark belasten. Zum einen gilt es übermäßige Belastungszuwächse zu vermeiden. Zum anderen ist eine aufkommensneutrale Reform sicherzustellen.⁵⁴⁷

Vorteile einer flächenbasierten Einfach-Grundsteuer

Im wertunabhängigen, rein flächenbasierten Reformmodell wird die Grundsteuer ermittelt, indem die Grundstücks- und Gebäu-

545 Vgl. Seer (2013c), Rz. 2.

546 Siehe Kapitel 7.3.

547 Zu den Reformanforderungen siehe ausführlich KBI (2011c), S. 17 ff.

degrundfläche mit nutzungsartabhängigen Äquivalenzzahlen multipliziert werden. Für die Grundstücksfläche soll eine Äquivalenzzahl von 0,02 Euro/m², für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen 0,2 Euro/m² und für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen 0,4 Euro/m² gelten. Die Summe aus dem so ermittelten Flächen- und Gebäudebetrag gilt dann als Steuermessbetrag, der multipliziert mit dem Hebesatz die Grundsteuerschuld ergeben würde (siehe *Tabelle 7.3*).⁵⁴⁸

Tabelle 7.3: Berechnungsschema des Süd-Modells für Wohneigentum

<p>Grundstücksfläche</p> <p>x 0,02 Euro</p> <p>= Flächenbetrag</p>	<p>Gebäudegrundfläche</p> <p>x 0,20 Euro (für Wohnzwecke) oder 0,40 Euro (sonstige Zwecke)</p> <p>x Geschoszahl</p> <p>= Gebäudebetrag</p>
<p>Gebäudebetrag + Flächenbetrag = Steuermessbetrag x Hebesatz = Grundsteuerschuld</p>	

Eigene Darstellung.

Von den bekannten Reformmodellen entspricht die *wertunabhängige, rein flächenbasierte Einfach-Grundsteuer*⁵⁴⁹ am besten den genannten Anforderungen.⁵⁵⁰ Dieses Modell rechtfertigt die Erhebung der Grundsteuer ausdrücklich mit dem Äquivalenz-

⁵⁴⁸ Auch die bestehende *Grundsteuer A* soll in das neue System integriert werden. Als Grund und Boden sollen abgegrenzte Hof- und Gebäudeflächen in die Grundsteuer einbezogen werden; land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen sollen außer Ansatz bleiben. Allerdings soll den Kommunen das Recht eingeräumt werden, auch weiterhin spezielle Hebesätze für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft zu erheben.

⁵⁴⁹ Die flächenbasierte Einfach-Grundsteuer wird auch als „Süd-Modell“ bezeichnet. Das „Süd-Modell“ würde ursprünglich von den Ländern Bayern, Baden-Württemberg und Hessen entwickelt. Vgl. *Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen* (2010).

⁵⁵⁰ Siehe ausführlich *KBI* (2011c), S. 22 ff und *DSi* (2018c).

prinzip, indem die Höhe der Grundsteuer die Leistungen der Gemeinde gegenüber den Grundstücksnutzern abbilden soll. Da die Leistung der Gemeinde unabhängig vom Wert der Immobilie für alle Gemeindemitglieder gleichermaßen anfällt, wird demzufolge auch die Grundsteuer nicht an den Grundstückswert geknüpft. Ein geeigneter Maßstab für die Bemessung der Grundsteuer ist hingegen der Umfang der Flächennutzung. Je größer beispielsweise die genutzte Wohnung, desto mehr Personen werden darin üblicherweise wohnen und desto intensiver wird auch tendenziell die Nutzung von Kommunaldienstleistungen ausfallen. Größere Betriebsgrundstücke und Gebäude sprechen ebenfalls für eine intensivere Nutzung der Kommunalstruktur durch eine größere Zahl von ansässigen oder einpendelnden Mitarbeitern. Es ist daher gut begründbar, dass die Grundsteuer nur anhand von Flächenmerkmalen und damit wertunabhängig berechnet wird.

Ein weiterer Vorzug der flächenbasierten Einfach-Grundsteuer ist ihre Einfachheit und Transparenz. Sie knüpft an vorliegende physikalische Größen, wie die Grundstücks- und Gebäudegröße und die Nutzungsart der Immobilien, an. Diese Parameter sind einfach handhabbar und verlässlich sowie leicht nachzuvollziehen, sodass die Bemessungsgrundlage transparent ermittelt werden kann. Zudem würden die einfachen Berechnungsschritte es jedem Bürger ermöglichen, seine Grundsteuerbelastung selbst auszurechnen. Das erhöht die Akzeptanz der Grundsteuererhebung und reduziert das mögliche Konfliktpotenzial zwischen Steuerzahler und Verwaltung. Aus der Einfachheit des Modells folgt ein relativ geringer Aufwand für die Verwaltung und die Steuerzahler, sodass die Steuervollzugskosten minimiert werden können. Die Flächenmerkmale liegen nämlich in der Regel bereits vor oder können einfach beschafft werden, sodass nur geringe Erhebungs- bzw. Vollzugskosten zu erwarten sind.

Da die Bemessungsgrundlage der flächenbasierten Einfach-Grundsteuer wertunabhängig ausgestaltet ist, werden Neubauten

oder energetisch sanierte Bestandsbauten nicht höher belastet. Anders als wertbasierte Modelle steht die Einfach-Grundsteuer daher nicht im Widerspruch zu umwelt- und wohnungspolitischen Zielen. In der langfristigen Perspektive ist das Reformmodell aus Sicht des Steuerzahlers weitgehend belastungsneutral. Eine Erhöhung der Grundsteuer im Zeitablauf ist aufgrund der Konstanz der Bemessungsgrundlage nur zu erwarten, wenn die Äquivalenzziffern oder die Hebesätze angehoben werden. Beides setzt demokratische Entscheidungsprozesse voraus, in denen sich die Entscheidungsträger vor den Steuerzahlern rechtfertigen müssten.⁵⁵¹

Bei einer aufkommensneutralen Reform der Grundsteuer kann es in einzelnen Regionen zu Mehrbelastungen kommen. Statt ihr Hebesatzrecht entlastend zu gebrauchen, würden einzelne Gemeinden möglicherweise nicht auf höhere Einnahmen verzichten und die Hebesätze nicht reduzieren. Daher wäre es sinnvoll, eine Öffnungsklausel einzuführen, die den Bundesländern die Gesetzgebungskompetenz einräumt. Die Bundesländer hätten damit die Möglichkeit, die spezifischen regionalen Bedingungen bei der Bemessung der Grundsteuer zu berücksichtigen.⁵⁵²

Mängel und Nachteile der wertbasierten Reformmodelle

Andere Reformvorschläge, wie das *Verkehrswertmodell* („Nord-Modell“)⁵⁵³, das *gebäudewertunabhängige Kombinationsmodell* („Thüringer Modell“)⁵⁵⁴ oder das zuletzt vom Bundesfinanzminis-

551 Siehe ausführlich *KBl* (2011c), S. 27 ff.

552 Ebd., S. 21 f. und S. 47. Im aktuellen Gesetzesvorschlag der Bundesregierung ist eine solche Öffnungsklausel für die Bundesländer vorgesehen.

553 Das „Nord-Modell“ ist das Reformmodell der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein. Vgl. *Die Senatorin für Finanzen der Hansestadt Bremen* (2010).

554 Vgl. *Land Thüringen* (2011).

terium vorgestellte Mietwertmodell⁵⁵⁵ sollten nicht umgesetzt werden.⁵⁵⁶ Diese Modelle sind aufgrund der komplizierten wertbasierten Bemessung der Grundsteuer weder einfach noch transparent. Das würde zu einem deutlich höheren Erhebungsaufwand führen, da aktuelle Daten zur Bewertung der Grundstückswerte benötigt würden. Zudem wären die Vorschläge kaum aufkommensneutral umzusetzen. Automatische Steuererhöhungen wären vorgezeichnet, da die maßgeblichen Bemessungsgrößen (Verkehrswerte, Bodenrichtwerte oder Nettokaltmieten) im Zeitablauf tendenziell steigen werden und sich somit selbst bei unveränderten Hebesätzen die Grundsteuerbelastung erhöht. Die Gemeinden könnten daher zusätzliche Grundsteuereinnahmen ohne einen politischen Beschluss erzielen. Solche automatischen Mehrbelastungen bei der Grundsteuer gilt es zu vermeiden, da in der Demokratie jegliche Steuererhöhung „vor den Augen der Öffentlichkeit“ im Parlament beschlossen werden sollte.

Zu bezweifeln ist auch, dass die komplizierten, wertbasierten Reformvorschläge in der gesetzten Frist überhaupt verfassungskonform umgesetzt werden können. Fraglich ist etwa, ob eine Bewertung von rund 36 Millionen Objekten, die den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts standhält, mit den begrenzten Ressourcen der Finanzverwaltung zu schaffen ist.

Ein weiterer Nachteil wertbasierter Modelle ist, dass die Bemessungsgrundlage vor allen in Ballungsgebieten stark ansteigen würde. Um dennoch Aufkommensneutralität herzustellen, sind deutliche Hebesatzsenkungen der Gemeinden erforderlich. Ob es dazu kommt, ist auch aufgrund der bisherigen Erfahrungen

555 Das Mietwertmodell orientiert sich sehr stark am bisherigen Einheitswertverfahren. Bei Wohnungen wird ein Ertragswertverfahren angewendet, das u. a. auf die durchschnittlichen Nettokaltmieten, die Restnutzungsdauer des Gebäudes und den abgezinsten Bodenwert abstellt. Für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke gilt ein Sachwertverfahren, das u. a. an die Herstellungskosten und den Baupreisindex anknüpft.

556 Für eine ausführliche Darstellung wertbasierter Modelle und Begründung ihrer Ablehnung siehe *DSI* (2018c) und (2018d) und *KBI* (2011c), S. 22 ff.

im Bereich der kommunalen Steuerpolitik fraglich. So sind die Grundsteuerhebesätze zuletzt deutlich gestiegen, obwohl auf kommunaler Ebene seit Jahren kräftige Einnahmezuwächse und hohe Haushaltsüberschüsse zu verzeichnen sind.⁵⁵⁷ Verschärfend kommt hinzu, dass in den kommunalen Finanzausgleichssystemen der Bundesländer Regelungen existieren, die einer substanziellen Hebesatzsenkung im Wege stehen.⁵⁵⁸ Bei wertbasierten Modellen ist daher die Wahrscheinlichkeit, dass es tatsächlich zu einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform kommt, eher gering.

Schließlich sollte die Grundsteuer nicht zu Lenkungszwecken missbraucht werden. Gelegentlich wird nämlich gefordert, die Grundsteuer solle eine Lenkungsfunktion übernehmen, um einen möglichst sparsamen Einsatz der Ressource „Fläche“ zu fördern.⁵⁵⁹ Diesem Zweck soll etwa eine reine Bodenwertsteuer dienen, die sich ausschließlich am Grundstückswert ohne aufstehende Gebäude bemisst.⁵⁶⁰ Damit soll der Anreiz steigen, brachliegende Grundstücke zu nutzen, insbesondere dann, wenn das Halten unbebauter Grundstücke durch die Steuer verteuert wird. Investitionen in eine Immobilie haben auf der anderen Seite keine steuerlichen Folgekosten. Derartige regional- oder umweltpolitische Ziele würden die Grundsteuer jedoch überfrachten und es käme zu eklatanten Verstößen gegen die Prinzipien der Steuergerechtigkeit. Außersteuerliche Funktionen, auch Sozialzwecknormen genannt,⁵⁶¹ sollten grundsätzlich losgelöst von der Besteuerung mit eigenen Instrumenten verfolgt werden.⁵⁶² Dies gebietet

557 Beispielsweise hat sich zwischen 2010 und 2018 der durchschnittliche Grundsteuer B-Hebesatz von 410 Prozent auf 472 Prozent erhöht. Darüber hinaus haben in den letzten 5 Jahren rund 60 Prozent aller Gemeinden den Grundsteuer B-Hebesatz mindestens einmal angehoben. Vgl. *DSi* (2018d), S. 6.

558 Vgl. *DSi* (2018e).

559 Vgl. bspw. *Löhr* (2004), S. 113 ff.; *Lehmbruck/Coulmas* (2001), S. 27 f.

560 Vgl. *Lehmbruck/Coulmas* (2001), S. 33 ff.

561 Vgl. *Lang* (2010a), Rz. 124 ff.

562 Für eine grundsätzliche Kritik an den Sozialzwecknormen siehe *KBI* (2000b).

nicht nur die Steuersystematik, sondern vor allem das Gebot der Transparenz staatlichen Handelns.

7.5 Fazit und Empfehlungen

Das Bundesverfassungsgericht hat die Wertermittlung bei der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die Grundsteuer muss daher bis Ende 2019 grundlegend reformiert werden. Zentrale Anforderungen an eine Grundsteuerreform sind die Stärkung der Steuergerechtigkeit, eine einfache Steuererhebung sowie eine relativ niedrige Steuerbelastung und Aufkommensneutralität. Diese Anforderungen werden am besten von einer wertunabhängigen, rein flächenbasierten Einfach-Grundsteuer erfüllt, weshalb das Institut die Umsetzung dieses Reformmodells empfiehlt. Wertbasierte Reformmodelle sind hingegen abzulehnen, weil verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, durch den aktuellen Wertbezug automatische Mehrbelastungen drohen und vor allem in Ballungsgebieten mit erheblichen Mehrbelastungen für Bürger und Unternehmen zu rechnen ist.

8 Allgemeine Verbrauchsteuer: Umsatzsteuer

8.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Verbrauchssteuern und -abgaben können bis in das Altertum zurückverfolgt werden. Allerdings stehen die damaligen Abgaben mit „modernen“ Umsatzsteuern in keinem Zusammenhang.⁵⁶³ Eine allgemeine Umsatzsteuer tauchte in Deutschland erstmals im Jahr 1916 auf, als zur Kriegsfinanzierung eine Stempelsteuer auf Warenumsätze eingeführt wurde. Ab 1918 wurde sie als eine Bruttoallphasenumsatzsteuer⁵⁶⁴ erhoben. Der Steuersatz lag vor dem Zweiten Weltkrieg zwischen 0,5 und 2,5 Prozent, in den 1950er und 1960er Jahren bei 4 Prozent.⁵⁶⁵ Ab 1968 ist man in Deutschland zur Nettoallphasenumsatzsteuer übergegangen.⁵⁶⁶ Diese heute noch angewandte Variante der Umsatzsteuer wird lediglich auf denjenigen Teil des Mehrwerts erhoben, den das Gut auf der jeweiligen Produktionsstufe erlangt hat. Deshalb wird diese Version der Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer bezeichnet.⁵⁶⁷

Der Normalsteuersatz lag anfangs bei 10 Prozent, der ermäßigte Steuersatz bei 5 Prozent des Netto-Verkaufspreises. Vor allem

563 Vgl. *Kolms* (1966), S. 124.

564 Eine Bruttoallphasenumsatzsteuer wird auf jeder Produktionsstufe eines Gutes auf den Umsatz einschließlich der auf der Vorstufe angefallenen Umsatzsteuer erhoben. Ein Produkt, das mehrere Produktionsstufen durchläuft und dabei mehrmals veräußert wird, unterliegt dementsprechend mehrmals und kumulativ der Umsatzsteuer. Eine Bruttoallphasenumsatzsteuer bewirkt ganz unterschiedliche Steuerbelastungen der Produkte, und zwar je nach Zahl der Produktionsstufen und den auf ihnen erzielten Erhöhungen des Produktionswerts. Deshalb führt diese Variante der Umsatzbesteuerung zwangsläufig zu Verzerrungen in den Güterpreisen und in den steuerlichen Belastungen der Endprodukte.

565 Vgl. *Pohmer* (1980), S. 657 f.

566 Vgl. zur Historie *BMF* (2012b), S. 136 f.; *Pohmer* (1980), S. 654 ff.

567 Der Übergang zur Mehrwertsteuer wird als eine der wenigen „Großen Steuerreformen“ in Deutschland bezeichnet. Steuerpolitisch ist insbesondere die Erfahrung von Bedeutung, dass der Steuergesetzgeber offenbar doch in der Lage ist, Steuerreformen zu konzipieren und politische Mehrheiten für seine Reformpläne zu finden. Deshalb hat die Umsatzsteuerreform des Jahres 1967 auch dazu beigetragen, dass in den Folgejahren Reformpläne für andere mangelhafte Steuern und Abgaben entwickelt und vorgelegt wurden. Insbesondere wurden Ende des Jahres 1968 die Mitglieder der Kommission für die „Große Steuerreform“ berufen. *BMWF* (1971), S. 5.

der Normalsteuersatz wurde seit Einführung der Mehrwertsteuer häufig erhöht (siehe *Tabelle 8.1*). Die letzte Erhöhung von 16 auf 19 Prozent fand zum 1. Januar 2007 statt und gilt als die „größte Steuererhöhung“ aller Zeiten.⁵⁶⁸

Aktuell beträgt der Normalsteuersatz 19 Prozent und der ermäßigte Steuersatz 7 Prozent des Netto-Verkaufspreises.⁵⁶⁹ Die meisten Waren und Dienstleistungen unterliegen dem Normalsteuersatz. Der ermäßigte Steuersatz wird beispielsweise auf die meisten Lebensmittel sowie Bücher und Zeitungen erhoben.⁵⁷⁰ Darüber hinaus sind einige Waren und Dienstleistungen von der Umsatzbesteuerung befreit. Hierzu zählen z. B. ärztliche Heilbehandlungen, bestimmte Postdienstleistungen, die Gewährung von Krediten oder die langfristige Vermietung von Grundstücken.⁵⁷¹ Diese Umsatzsteuerbefreiungen sind aber „unecht“, weil die Umsatzsteuerbelastung von Vorleistungen nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden kann und daher als Vorbelastung in die jeweiligen Leistungen eingeht.⁵⁷²

Tabelle 8.1: Entwicklung der Umsatzsteuersätze in Deutschland seit 1968

Zeitraum	Normalsatz (in Prozent)	ermäßigter Satz (in Prozent)
01.01.1968 – 30.06.1968	10	5
01.07.1968 – 31.12.1977	11	5,5
01.01.1978 – 30.06.1979	12	6
01.07.1979 – 30.06.1983	13	6,5
01.07.1983 – 31.12.1992	14	7
01.01.1993 – 31.03.1998	15	7
01.04.1998 – 31.12.2006	16	7
seit 01.01.2007	19	7

Quelle: Europäische Kommission (2013), S. 23 (Tabelle VIII).

568 Vgl. *Bund der Steuerzahler* (2006b) sowie bereits zum Kabinettsbeschluss der Bundesregierung *Bund der Steuerzahler* (2006a).

569 Siehe § 12 Umsatzsteuergesetz (UStG).

570 Siehe Anlage 2 zum UStG.

571 Siehe § 4 UStG.

572 Vgl. *KBI* (2010c), S. 12.

Die Umsatzsteuer ist eine Gemeinschaftssteuer. Sie steht anteilmäßig Bund, Ländern und Kommunen zu.⁵⁷³ Das Aufkommen aus der Umsatzsteuer lag im Jahr 2018 bei 234,8 Milliarden Euro. Damit trug die Umsatzsteuer zu 30,4 Prozent zum gesamtstaatlichen Steueraufkommen bei. Sie ist damit nach der Einkommensteuer die aufkommensstärkste Steuer in Deutschland.⁵⁷⁴

8.2 Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigungsgrund

Die Umsatzsteuer gehört zu denjenigen Steuerarten, auf deren Erhebung wahrscheinlich auch in Zukunft nicht verzichtet werden kann. Ihr wird nämlich eine prominente steuerpolitische Rolle in dem als erstrebenswert erachteten Steuersystem zugeschrieben: Sie soll zusammen mit den Steuern vom Einkommen den Kern eines Steuersystems bilden, das die Steuerzahler gemäß ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der Staatsausgaben heranzieht.⁵⁷⁵ Das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gilt auch für die Umsatzsteuer,⁵⁷⁶ weil diese in der Regel letztlich dasselbe Einkommen belastet, das auch der Einkommensteuer unterliegt.⁵⁷⁷ Als indirekte Steuer auf das Einkommen wird die Umsatzsteuer zwar nicht bei dessen Entstehung, sondern bei dessen Verwendung erhoben. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird also von jenen Ausgaben des Steuerzahlers abgeleitet, mit denen er Güter erwirbt und Dienstleistungen in Anspruch nimmt. Da jegliches Einkommen früher oder später

573 Siehe *Tabelle 1.5*, S. 24.

574 Siehe auch Kapitel II.1.

575 Das Institut hat bereits in seinem Vorschlag für eine umfassende Reform des materiellen Steuerrechts die Umsatzsteuer als eine der beiden Säulen des zeitgemäßen Steuersystems bezeichnet. Vgl. *KBI* (1971), S. 212. Vgl. zuletzt *KBI* (2009a), S. 45 ff.

576 Vgl. *Tipke* (2003), S. 979 ff.

577 Allerdings handelt es sich bei der Umsatzsteuer nur insoweit effektiv um eine Steuer auf das Einkommen der Verbraucher, wie diese die Steuer tatsächlich tragen. Es kann davon ausgegangen werden, dass den Anbietern, bei denen die Umsatzsteuer erhoben wird, in der Regel die Überwälzung auf die Nachfrager gelingt. Dies ist aber von Nachfrageelastizitäten und der Wettbewerbsintensität abhängig.

konsumiert wird,⁵⁷⁸ stimmen Einkommen und Konsum letztlich in ihrem Umfang überein. Insoweit sind die Konsumausgaben als Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit dem zufließenden Einkommen annähernd gleichwertig.⁵⁷⁹

Da die Umsatzsteuer erst bei der Einkommensverwendung erhoben wird, kann sie bestimmte Einkommensteile erfassen, die von der Einkommensteuer entweder verschont oder gesetzeswidrig nicht der Einkommensteuer unterworfen werden, sodass auf diese Weise sichergestellt werden kann, dass die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerzahler vollständig berücksichtigt wird. Als allgemeine Konsumsteuer kann die Umsatzsteuer daher die Steuern vom Einkommen im Hinblick auf eine gerechte, lückenlose Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sachgerecht ergänzen.⁵⁸⁰

Bei der Ausgestaltung der Umsatzsteuer ist zu bedenken, dass sie rund ein Drittel zum gesamten Steueraufkommen beiträgt, sodass die Besteuerung insgesamt nur dann möglichst gerecht im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips sein kann, wenn auch die Umsatzsteuer diesem Prinzip grundsätzlich folgt.⁵⁸¹ Ebenfalls ist zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer im Unterschied zur Einkommensteuer als sogenannte (europäische) Gemeinschaftsteuer eingerichtet ist.⁵⁸² Damit muss die Umsatzsteuer nicht nur nationalen Steuerprinzipien und nationalem Recht entsprechen, sondern auch gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben genügen. Soweit es die entsprechenden Richtlinien der EU zulassen, dass das nationale Recht von gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ab-

578 Es sei denn, es ist als Vermögen in irgendeiner Weise vernichtet worden.

579 Das Einkommen ist jedoch den Konsumausgaben als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit überlegen. Siehe Kapitel I.2.2.

580 Vgl. *Tipke* (2003), S. 985 ff.

581 Siehe bereits *KBI* (2009a), S. 11 f.

582 Vgl. *KBI* (2009a), S. 66.

weicht, gilt dies zumeist nur für einen Übergangszeitraum und eröffnet lediglich einen begrenzten Gestaltungsspielraum.

8.3 Reformbedarf

Da die Umsatzsteuer eine maßgebliche Größe im zeitgemäßen Steuersystem darstellt, kommt ihren Mängeln und dem daraus folgenden steuerpolitischen Reformbedarf eine besondere Bedeutung zu. Im Interesse der Steuerzahler muss mit Nachdruck auf die Schwachstellen des geltenden Umsatzsteuerrechts hingewiesen werden,⁵⁸³ denn dieses entspricht nicht in jeder Beziehung der Maxime einer gerechten, einfachen und niedrigen Besteuerung.⁵⁸⁴

8.3.1 Verschonung des steuerlichen Existenzminimums

Die Umsatzsteuer belastet die Steuerzahler auch beim Erwerb solcher Güter und Leistungen, die der Bestreitung des Existenzminimums dienen. Dieser Umstand verletzt den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und begegnet insoweit auch verfassungsrechtlichen Bedenken.

Bei der Einkommensteuer wird seit langem finanz- und steuerwissenschaftlichen Grundsätzen folgend anerkannt, dass das Existenzminimum steuerfrei bleiben muss, weil das Einkommen jedenfalls bis zu dieser Höhe keine steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentiert.⁵⁸⁵ Auch das BVerfG hat in seiner einschlägigen

583 Die Schwachstellen des Umsatzsteuerrechts haben maßgeblich dazu beigetragen, dass immer öfter und immer nachdrücklicher auch von Steuer- und Verfassungsrechtlern eine grundlegende Reform der Umsatzsteuer verlangt wurde. Darüber hinaus wurden bereits umfassende Reformvorschläge erarbeitet und veröffentlicht. Vgl. insbesondere *Peffekoven* (2010); *Kirchhof* (2008); *Kirchhof* (2011).

584 Siehe ausführlich *KBI* (2009a).

585 Vgl. m. w. N. *Hey* (2013c), Rz. 81 ff.; Vgl. *Tipke* (2003), S. 1000 ff. Das Institut hat seit langem und wiederholt die Steuerfreiheit des Existenzminimums gefordert (vgl. *KBI* (1971), S. 66; zuletzt *KBI* (2008b), S. 11 f.; im Hinblick auf die Umsatzsteuer: *KBI* (2009a), S. 10 ff.).

Rechtsprechung festgestellt, dass das Existenzminimum bei der Einkommensteuer steuerfrei bleiben muss. Hinsichtlich des Umfangs dieser Steuerbefreiung greift das Gericht auf sozialrechtliche Bestimmungen zurück⁵⁸⁶ und stellt infolgedessen den Grundsatz auf, dass „der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird.“⁵⁸⁷ Im Kern verlangt das BVerfG, dass der Staat dem Bürger das selbst erzielte Einkommen bis zu diesem Betrag nicht entziehen darf.⁵⁸⁸ Diesen Ansatz hat das BVerfG in weiteren Verfahren zum einkommensteuerlichen Existenzminimum wiederholt bestätigt.⁵⁸⁹

Allerdings geht das Gericht dabei nicht unmittelbar auf die Frage ein, ob überhaupt und gegebenenfalls in welcher Höhe eine steuerliche Belastung des Existenzminimums zulässig ist. Stattdessen kommt es nur mittelbar zu seiner Erkenntnis, nämlich indem es die Gleichbehandlung des Steuerzahlers mit dem Grundsicherungsempfänger in den Vordergrund seiner Erwägungen stellt. Der Unterschied ist im Hinblick auf die Umsatzsteuer gravierend: Grundsicherungsempfänger erhalten entsprechend erhöhte öffentliche Leistungen, damit sie die Umsatzsteuerzahllast, die auf das Existenzminimum entfällt, tragen können. Der Steuerzahler, der keine Grundsicherungsleistungen erhält, muss die Umsatzsteuer auf das Existenzminimum hingegen in vollem Umfang aus seinem eigenen, von ihm erwirtschafteten Einkommen aufbringen. Die verfassungsrechtlich zu entscheidende Frage kann deshalb nur lauten, ob die Belastung des Steuerzahlers infolge von Steuern und Abgaben generell insoweit verfassungsrechtlich zulässig ist, wie sie an jenes Einkommen anknüpft, das zur Bestrei-

586 Siehe *Hey* (2013c), Rz. 70 ff.

587 BVerfGE 82, 60, 90 f.

588 Siehe BVerfGE 82, 90.

589 Siehe BVerfGE 84, 239, 271; 87, 153, 171; 107, 27 und 110, 412.

tung des Existenzminimums benötigt wird. Folgerichtig wäre sie so zu beantworten, dass der Staat von Verfassungen wegen keine Kompetenz besitzt, das Existenzminimum des Bürgers unmittelbar oder mittelbar in die Bemessungsgrundlagen von Steuern einzubeziehen. Dieses Besteuerungsverbot gilt gleichermaßen für das vom Staat gewährte wie auch für das am Markt erzielte Einkommen und darf nicht auf die Einkommensteuer beschränkt sein. Das Verbot einer Besteuerung des Existenzminimums darf also nicht nur partiell, sondern muss generell gelten.

Bei der Umsatzsteuer wird dieses generelle Verbot verletzt, weil ihr nach geltendem Recht auch lebensnotwendige Ausgaben unterliegen. Zwar ist zu berücksichtigen, dass Ausgaben für bestimmte lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen, wie z. B. die Wohnungsvermietung, von der Belastung mit Umsatzsteuer ausgenommen sind,⁵⁹⁰ doch werden die meisten Ausgaben selbst dann mit Umsatzsteuer belastet, wenn sie für die Existenzsicherung unabdingbar benötigt werden und demzufolge keine steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentieren.⁵⁹¹ So werden zum Beispiel die Ausgaben für den Erwerb von Nahrungsmitteln zwar nicht dem vollen Steuersatz von 19 Prozent, aber doch immerhin dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent unterworfen. Selbst diese reduzierte Belastung ist verfassungsrechtlich problematisch und steuerpolitisch fragwürdig, sofern und soweit die ermäßigt besteuerten Ausgaben der Bestreitung des Existenzminimums dienen und deshalb unverzichtbar sind.

Zudem spricht nicht nur die aktuelle Belastung des Existenzminimums für eine entsprechende Steuerbefreiung von der Umsatzsteuer, sondern auch eine längerfristige Betrachtung.⁵⁹² Da auf

590 Das gilt mit der Einschränkung, dass die Umsatzsteuerbefreiungen „unecht“ sind. Siehe S. 210.

591 Insoweit gilt das oben bereits verwendete Argument, dass Ausgaben, die der Existenzsicherung dienen, keine steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentieren.

592 Siehe m. w. N. *KBl* (2009a), S. 49.

lange Sicht jegliches Einkommen früher oder später konsumiert wird, stimmen Einkommen und Konsum letztendlich in ihrem Umfang überein. Insoweit sind die Konsumausgaben als Maßstab der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit dem zufließenden Einkommen grundsätzlich annähernd gleichwertig, sodass es nur folgerichtig ist, den Grundgedanken der gerechten Besteuerung, insbesondere aber die Freistellung des Existenzminimums von der Besteuerung, nicht nur auf die Einkommensteuer, sondern auch auf die Umsatzsteuer anzuwenden. Würden hinsichtlich der Freistellung des Existenzminimums bei der Umsatzsteuer andere steuerpolitische Grundsätze und verfassungsrechtliche Besteuerungsverbote gelten als bei der Einkommensteuer, würde der Gesetzgeber nicht nur seinen eigenen grundsätzlichen Entscheidungen und Wertungen zuwiderhandeln. Vielmehr würden auch die verfassungsrechtlich gebotenen Vorkehrungen zur effektiven Steuerfreiheit des Existenzminimums unterlaufen. Diese Steuerbefreiung kann nämlich ihren schützenden Effekt nur dann vollständig entfalten, wenn sie das Existenzminimum allgemein und umfassend verschont, statt lediglich für die Einkommensteuer zu gelten.

Unter belastungs- und haushaltspolitischen Aspekten ist zudem zu beachten, dass eine Beschränkung der Steuerfreistellung des Existenzminimums auf eine einzige Steuerart, etwa die Einkommensteuer, den Gesetzgeber zu taktisch-kompensatorischen Erhöhungen bei anderen Steuern verleiten könnte. So könnte der Gesetzgeber zum Beispiel versuchen, die Mindereinnahmen, die der Fiskus infolge einer Erhöhung des Grundfreibetrags hinnehmen muss, über Erhöhungen der Umsatzsteuersätze (und der Tarife anderer indirekter Steuern) „hereinzuholen“. Ein derartiger kompensatorischer Rückgriff auf die indirekten Steuern liegt schon deshalb nahe, weil diese Steuern – im Unterschied zur Einkommensteuer – den fiskalpolitischen „Vorteil“ besitzen, weniger merklich zu sein. Auch daraus folgt, dass eine Steuerbefreiung

des Existenzminimums nicht nur partiell, sondern generell und damit insbesondere auch bei der Umsatzsteuer gewährleistet werden sollte.⁵⁹³

Die Umsetzung einer umfassenden Steuerbefreiung des Existenzminimums könnte grundsätzlich durch eine Erstattung der Umsatzsteuer, soweit sie auf das Existenzminimum entfällt, erfolgen.⁵⁹⁴ Allerdings dürfte es erhebliche, kaum zu überwindende Schwierigkeiten bereiten, den zu erstattenden Betrag zu bestimmen sowie ein praktikables und wenig verwaltungsaufwendiges Verfahren zur allgemeinen Erstattung der auf das Existenzminimum erhobenen Umsatzsteuer einzurichten.⁵⁹⁵

Alternativ wäre eine annähernde Freistellung des Existenzminimums dadurch zu erreichen, dass möglichst alle Güter und Dienstleistungen, die als lebensnotwendig einzustufen sind, von der Besteuerung verschont werden.⁵⁹⁶ Das EU-Recht erlaubt den Mitgliedstaaten bereits, bestimmte lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen gänzlich von der Umsatzsteuer zu befreien oder mit dem ermäßigten Steuersatz zu belasten.⁵⁹⁷ Zurzeit gibt es sieben Gruppen von lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen, die in Deutschland höher belastet werden, als es gemeinschaftsrechtlich erforderlich ist. Im Einzelnen handelt es sich um Zahnersatz, Arzneimittel, Instandhaltung von medizinischen Geräten, alkoholfreie Getränke, Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, Straßenreinigung, Abfuhr von Haushaltsmüll und Abfallbeseitigung durch Privatunternehmen sowie die

593 Diese Auffassung wird von namhaften Steuer- und Verfassungsrechtlern geteilt. Vgl. m. w. N. *Englisch* (2013c), § Rz. 273 ff.; *Hey* (2013c), Rz. 81 ff.

594 Dies wurde im Schrifttum bereits vor Jahren vorgeschlagen. Vgl. *Lang* (1990), S. 126; *Lang* (1993), S. 101 und S. 198; *Tipke* (2003), S. 1000 ff.

595 Siehe ausführlich *KBI* (2009a), S. 53 ff.

596 Siehe *KBI* (2009a), S. 13 ff. Siehe auch *Haller* (1981), S. 354 f.; *Englisch* (2010), S. 400 ff.

597 Siehe Art. 98, 102 und 132 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1 vom 11.12.2006.

Lieferung von Energie an Privathaushalte.⁵⁹⁸ Durch eine Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf jene Güter und Dienstleistungen könnte deshalb eine Annäherung an eine Freistellung des Existenzminimums umgesetzt werden. Das Entlastungspotenzial einer solchen Maßnahme würde sich auf schätzungsweise 15 Milliarden Euro belaufen.⁵⁹⁹

8.3.2 Abbau von ungerechtfertigten Begünstigungen

Steuerbefreiungen bzw. Ermäßigungen des Umsatzsteuersatzes sind also gerechtfertigt, soweit sie auf lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen angewandt werden, um das Existenzminimum auch vor dem steuerlichen Zugriff durch die Umsatzsteuer zu verschonen. Wenn aber „Steuerermäßigungen nicht als Verschonung von existentiellern Bedarf gerechtfertigt werden können, handelt es sich grundsätzlich um Subventionen.“⁶⁰⁰ Ermäßigungen des Umsatzsteuersatzes für *nicht* lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen sind somit grundsätzlich Privilegierungen, die einer gerechten und gleichmäßigen Steuerlastverteilung sowie einem einfachen Steuerrecht zuwiderlaufen. Solche Begünstigungen sind daher möglichst zu vermeiden.

Im bestehenden Umsatzsteuerrecht existiert jedoch eine Vielzahl von solchen Begünstigungen. Zahlreiche *nicht* lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen sind mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belastet.⁶⁰¹ Dadurch wird das Steuerrecht unnötig aufgebläht und kompliziert, was Rechtsunsicherheiten und Rechtsstreitigkeiten Vorschub leistet. Jene Vorschriften des deutschen Umsatzsteuerrechts, die Sonder- und Ausnahmeregelungen enthalten, werden bereits seit langem als ungerecht und unüber-

598 Siehe ausführlich *KBI* (2009a), S. 13 ff.

599 Berechnungen und Quellen in *KBI* (2009a).

600 *Englisch* (2013c), Rz. 275.

601 Siehe § 12 Abs. 2 und Anlage 2 UStG sowie *BMF* (2007).

sichtlich empfunden.⁶⁰² Zudem werden diejenigen Vorschriften kritisiert, die bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu beachten und für Freistellungen von der Umsatzsteuer maßgeblich sind.⁶⁰³

Für die künftige Abgrenzung der Güter und Dienstleistungen, die entweder mit dem regulären Steuersatz von 19 Prozent oder dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent belastet bzw. sogar von der Besteuerung vollständig befreit werden, sollte als einziges Kriterium herangezogen werden, ob das Gut oder die Dienstleistung lebensnotwendig ist oder nicht. Eine Reform der Umsatzsteuer sollte somit auf der einen Seite alle lebensnotwendigen Güter und Dienstleistungen – soweit es das EU-Recht zulässt – entweder von der Steuerbelastung befreien oder höchstens mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent belasten. Auf der anderen Seite sollten alle Befreiungen und Ermäßigungen für *nicht* lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen schrittweise entfallen.⁶⁰⁴ *Nicht* lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen sollten somit grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz von 19 Prozent belastet

602 So ist es bspw. nicht einleuchtend, dass Maulesel und Maultiere dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent unterliegen, Esel jedoch mit dem vollen Steuersatz von 19 Prozent belastet werden. Die einschlägige Steuerermäßigung ist in der „Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände“ (siehe Anlage 2 Umsatzsteuergesetz) enthalten. Nicht nachvollziehbar ist des Weiteren die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Fische und Krebstiere, während Langusten, Hummer, Austern und Schnecken von dieser Steuerermäßigung ausgenommen sind. Ebenfalls nicht sachgerecht ist die Unterscheidung zwischen Abgabe von Speisen und Getränken innerhalb (normaler Steuersatz) und außerhalb einer Gastronomie (ermäßigter Steuersatz).

603 Bei den als reformbedürftig erachteten Rechtstexten handelt es sich jedoch nicht allein um den Gesetzestext, sondern insbesondere auch um Anlagen zu diesem Gesetz und einschlägige Verwaltungsanweisungen. Der *Bundesrechnungshof* hatte diese Regelungen bereits vor Jahren geprüft und je nach Bedarf eine Streichung oder eine Änderung empfohlen (siehe *Bundesrechnungshof* (2010)). Im Jahre 2013 intensivierte der *Bundesrechnungshof* seine Bedenken (siehe *Bundesrechnungshof* (2013)). Allerdings blieb der Gesetz- bzw. der Verordnungsgeber in den meisten Fällen bislang untätig.

604 Hierzu gehören beispielsweise die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere (siehe § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG), lebende Tiere (siehe Anlage 2 Nr. 1 a-j UStG) oder bestimmte Pflanzen (siehe Anlage 2 Nr. 6-9 UStG).

werden. Eine solche klare Abgrenzung der Bemessungsgrundlage würde zur Vereinfachung und Transparenz des Umsatzsteuersystems beitragen. Durch die Eliminierung von Subventionen kann außerdem zumindest ein Teil der Entlastung durch die Steuerermäßigungen für lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen finanziert werden.

8.3.3 Spezifische Reformmaßnahmen im unternehmerischen Bereich

Auf Unternehmensebene ist es vor allem sachdienlich, die für die *Ist-Besteuerung* maßgebliche Jahresumsatzgrenze von derzeit 500.000 Euro auf zwei Millionen Euro zu erhöhen. Bei der Umsatzsteuer gilt grundsätzlich das Prinzip der *Soll-Versteuerung*.⁶⁰⁵ Im Unterschied zur *Ist-Versteuerung* werden nicht die *vereinnahmten*, sondern die *vereinbarten* Entgelte besteuert. Die Umsatzsteuer muss also bereits bei Rechnungsstellung und nicht erst bei Zahlungseingang an das Finanzamt abgeführt werden muss.⁶⁰⁶ Dadurch entsteht den Unternehmen ein Liquiditätsnachteil.⁶⁰⁷ Liquiditätsprobleme schaden vor allem kleinen und mittleren Unternehmen. Dem trägt der Gesetzgeber Rechnung, indem buchführende Gewerbetreibende und Freiberufler⁶⁰⁸, die im Vorjahr einen Gesamtumsatz von 500.000 Euro nicht überschritten haben, eine *Ist-Versteuerung* beantragen können.⁶⁰⁹ Mit dieser Umsatzgrenze liegt der deutsche Gesetzgeber weit unter den eu-

605 Siehe § 16 UStG.

606 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2005), Tz. 459, Kasten 12.

607 Praxisbeispiel: Handwerksmeister H verfügt als Gewerbetreibender über einen Vorjahresumsatz von 600.000 Euro. Daher wird die Umsatzsteuer nach *vereinbarten Entgelten* berechnet. Im September erneuert er die Heizungsanlage von Firma F und stellt dies sofort in Rechnung. Kurz darauf muss H seine monatliche Umsatzsteuervorauszahlung an das Finanzamt leisten. F bezahlt die neue Heizungsanlage zuzüglich der Umsatzsteuer aber erst Anfang November. In diesem Fall muss H die Umsatzsteuerschuld zwei Monate vorfinanzieren.

608 Nicht buchführende Freiberufler können unabhängig vom Gesamtumsatz die Umsatzsteuer nach *vereinnahmten* Entgelten berechnen (*Ist-Versteuerung*).

609 Siehe § 20 UStG.

roparechtlichen Möglichkeiten. Die EU-Vorschriften erlauben den Mitgliedstaaten eine Jahresumsatzgrenze von zwei Millionen Euro.⁶¹⁰ Da sich die Ist-Versteuerung positiv auf die Liquiditätsslage von Gewerbetreibenden und buchführenden Freiberuflern auswirkt, plädiert das Institut für eine Erhöhung der Jahresumsatzgrenze auf die europarechtliche Höchstschwelle von zwei Millionen Euro.⁶¹¹

Darüber hinaus besteht bei einigen Grenz- und Schwellenwerten im Umsatzsteuerrecht erheblicher Anpassungsbedarf. Das betrifft beispielsweise die Schwellenwerte zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung. Anstelle der grundsätzlich vorgesehenen monatlichen Abgabe dürfen Umsatzsteuervoranmeldungen vierteljährlich abgegeben werden, wenn die Umsatzsteuer im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 7.500 Euro betrug. Auf eine Abgabe der Voranmeldung kann sogar ganz verzichtet werden, wenn die Vorjahressteuer nicht mehr als 1.000 Euro betrug. Diese Schwellenwerte sind seit dem Jahr 2009 unverändert und bedürfen daher einer Anpassung, um Unternehmen von unnötiger Bürokratie zu entlasten.⁶¹²

8.4 Fazit und Empfehlungen

Die Umsatzsteuer kann grundsätzlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden und ist damit neben der Einkommensteuer als eine der tragenden Säulen unseres Steuerrechts zu sehen. Sie ist jedoch mit einigen Mängeln behaftet, weshalb sie reformiert werden sollte.

610 Siehe EU-Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union EU 2010 L 189/1.

611 Nicht buchführende Freiberufler können beim Finanzamt unabhängig vom erzielten Jahresumsatz einen Antrag auf *Ist-Besteuerung* stellen. Siehe § 20 UStG.

612 Handlungsbedarf besteht auch bei der Kleinunternehmergrenze, die seit dem Jahr 2003 nicht angepasst wurde. Vgl. *BdSt* (2019), S. 24.

Eine Reform der Umsatzsteuer sollte vor allem die Freistellung des Existenzminimums von der Umsatzsteuer (zumindest annähernd) sicherstellen. Grundsätzlich erwägenswert wäre eine Erstattungsregelung der Umsatzsteuer in Höhe des Existenzminimums. Da eine solche Maßnahme jedoch auf praktische Schwierigkeiten stößt, wäre eine annähernde Freistellung des Existenzminimums dadurch zu erreichen, dass alle Güter und Dienstleistungen, die als lebensnotwendig einzustufen sind, möglichst weitgehend entlastet werden. Dies kann im bestehenden Umsatzsteuerrecht dadurch erfolgen, dass lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen höchstens mit dem ermäßigten Steuersatz belastet werden.⁶¹³

Umgekehrt sollten alle Befreiungen und Ermäßigungen für *nicht* lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen entfallen, da es sich dabei um ungerechtfertigte Steuerbegünstigungen handelt. Nicht lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen sollten daher grundsätzlich mit dem regulären Steuersatz belastet werden. Durch einen solchen Abbau von Bestimmungen mit Subventionscharakter würde das Umsatzsteuerrecht vereinfacht und transparenter gestaltet.

613 Siehe Kapitel II.8.3.1, S. 217 f.

9 Umweltsteuern

Infolge der gestiegenen Bedeutung der Umwelt- und Klimapolitik in Deutschland wird auch die Erhebung von bestimmten Steuern mit Umwelt- und Klimaschutzziele begründet. Diese Zielsetzung fand vor allem mit der zum Ende des vergangenen Jahrtausends eingeleiteten „ökologischen Steuerreform“ Eingang in das bestehende Steuersystem.⁶¹⁴

Der Ansatz, mit der Erhebung von Steuern zum Umwelt- und Klimaschutz beizutragen, geht auf den englischen Ökonomen *Arthur Cecil Pigou* zurück.⁶¹⁵ Deshalb werden umweltbezogene Steuern häufig auch „Pigou-Steuern“ genannt. Eine „Pigou-Steuer“ orientiert sich am Verursacherprinzip, das eine Variante des Äquivalenzprinzips ist, und zielt darauf hin, externe Kosten der Umweltverschmutzung den Umweltschädigern anzulasten. Durch Besteuerung der Verursacher sollen die externen Kosten internalisiert werden. Dieser Ansatz unterstellt, dass Wirtschaftssubjekte grundsätzlich keinen Anreiz haben, die umweltschädlichen Folgen ihrer Tätigkeit zu begrenzen. Durch die Umweltverschmutzung entstehen für den Verursacher nämlich keine direkten Kosten. Stattdessen werden Dritte belastet. In diesem Fall spricht man von negativen externen Effekten bzw. externen Kosten für die Gesellschaft. Um die externen Kosten zu internalisieren, also dem Verursacher aufzuerlegen, und gleichzeitig die Umweltverschmutzung zu begrenzen, sollen umweltschädliche Handlungen mit einer Steuer belegt werden.⁶¹⁶

Die praktische Umsetzung dieser Idee stößt jedoch auf Schwierigkeiten. Beispielsweise ergibt sich für den Staat ein exorbitant ho-

614 Im Rahmen der „ökologischen Steuerreform“ wurde die Mineralöl- bzw. Energiesteuer deutlich erhöht sowie die Stromsteuer eingeführt.

615 Vgl. *Pigou* (1920).

616 Zur Theorie einer „Pigou-Steuer“ siehe bspw. *Feess* (1995), S. 41 ff.; *Blankart* (2008), S. 496 ff.

her Informationsbedarf, da die effiziente Anwendung eine exakte Festlegung der Steuerhöhe erfordert, die sich an den externen Kosten der Umweltverschmutzung bemessen muss. Doch es ist kaum möglich, die Umweltverschmutzung in monetären Größen auszudrücken. Daher wird in der Praxis versucht, mit umweltbezogenen Steuern lediglich das umweltschädliche Verhalten näherungsweise in die gesellschaftlich gewünschte Richtung zu lenken. Umweltsteuern sind somit immer Lenkungssteuern.⁶¹⁷

Im geltenden deutschen Steuerrecht existieren vier umweltbezogene Steuerarten: die Energie-, Strom-, Kraftfahrzeug-, und Luftverkehrsteuer. Die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz für alle vier Steuern liegt beim Bund, sodass die Steuereinnahmen in den Bundeshaushalt eingestellt werden. Die Einnahmen aus diesen Steuern lagen im Jahr 2018 bei 58 Milliarden Euro; ihr Aufkommen hatte einen Anteil von 7,5 Prozent am gesamten Steueraufkommen und einen Anteil von rund 18 Prozent am Steueraufkommen des Bundes (siehe *Tabelle 9.1*).

Tabelle 9.1: Aufkommen aus umweltbezogenen Steuern im Jahr 2018

Steuerart	Einnahmen in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steueraufkommen in Prozent	Anteil am Steueraufkommen des Bundes in Prozent
Energiesteuer	40.882	5,3	12,6
Stromsteuer	6.858	0,9	2,1
Kraftfahrzeugsteuer	9.047	1,2	2,8
Luftverkehrsteuer	1.187	0,2	0,4
Summe	57.974	7,5	17,9

Quelle: BMF (2018) und eigene Berechnungen.

⁶¹⁷ Vgl. KBI (1998a), S. 21 f.

9.1 Energiesteuer

9.1.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Energiesteuer wurde im Jahr 1930 als Mineralölsteuer eingeführt. Damals galt die Einführung als eine Ausgleichsmaßnahme zur gleichzeitigen Erhöhung des Mineralölzolls, um eine starke Spreizung der Preise von importiertem und einheimischem Mineralöl zu verhindern. Mit der Umgestaltung des Mineralölzolls wurde die Ausgleichsfunktion entbehrlich, sodass die Mineralölsteuer zum 1. Juli 1953 als eine reine Finanzsteuer neugefasst wurde und ihre Erhebung somit dem fiskalischen Zweck diente. Ab dem Jahr 1955 wurden die Einnahmen aus einer Erhöhung der Mineralölsteuer zweckgebunden zur Deckung der Straßeninfrastrukturkosten eingesetzt. In den folgenden Jahren wurde der zweckgebundene Anteil der Mineralölsteuereinnahmen ausgeweitet. Diese Zweckbindung der Einnahmen besteht formal noch bis heute,⁶¹⁸ jedoch wird sie seit dem Jahr 1973 jährlich im Haushaltsgesetz aufgehoben.⁶¹⁹

Aus einer energiepolitischen Motivation heraus unterliegt seit dem Jahr 1960 auch das Heizöl der Besteuerung.⁶²⁰ Die Einnahmen aus der Erhebung der sogenannten Heizölsteuer wurden nämlich bis Ende des Jahres 1988 zur Subventionierung des deutschen Steinkohlebergbaus verwendet. Im Zuge der sogenannten ökologischen Steuerreform wurde die Mineralölsteuer in mehreren Schritten erhöht. Diese Steuererhöhungen wurden sowohl mit dem Umweltschutzzweck als auch mit dem Fiskalzweck gerechtfertigt. Als Folge der Harmonisierung der Energiebesteuerung wurde zum 1. August 2006 schließlich Kohle als Besteue-

618 Siehe Art. 1 Straßenbaufinanzierungsgesetz.

619 Siehe z. B. Gesetz über die Feststellung des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr 2013 (Haushaltsgesetz 2013), in: Bundesgesetzblatt, Jahrgang 2012, Teil I, Nr. 61, S. 2761.

620 Zur Einführung der Heizölsteuer siehe *Bund der Steuerzahler* (1959).

rungsgegenstand aufgenommen. Zeitgleich wurde die Mineralölsteuer in Energiesteuer umbenannt.⁶²¹

Mit einem Aufkommen von rund 41 Milliarden Euro⁶²² ist die Energiesteuer heute die bedeutendste umweltbezogene Steuer in Deutschland. Sie ist als eine Verbrauchsteuer auf bestimmte Energieerzeugnisse, die als Kraft- und Heizstoffe eingesetzt werden, konzipiert. Die Steuer ist je Energieträger und abhängig von seiner Verwendungsart unterschiedlich hoch (siehe *Tabelle 9.2*).

Tabelle 9.2: Energiesteuersätze zum 1. Januar 2019

Energieträger	Steuerhöhe
Kraftstoffe	
Unverbleites Benzin (Schwefelgehalt max. 10 mg/kg)	0,6545 Euro/l
Unverbleites Benzin (Schwefelgehalt > 10 mg/kg)	0,6698 Euro/l
Verbleites Benzin	0,7210 Euro/l
Mittelschweres Öl (z. B. Petroleum, Kerosin ¹)	0,6545 Euro/l
Dieselmotorkraftstoff (Schwefelgehalt max. 10 mg/kg)	0,4704 Euro/l
Dieselmotorkraftstoff (Schwefelgehalt > 10 mg/kg)	0,4857 Euro/l
Schweres Heizöl	0,13 Euro/kg
Schmieröl und andere Öle	0,4857 Euro/l
Flüssiggas unvermischt	0,22606 Euro/kg ²
Anderes Flüssiggas	1,217 Euro/kg
Erdgas	13,90 Euro/MWh ³

621 Zur Historie vgl. *BMF* (2012b), S. 62 f.; *Hansmeyer* (1980), S. 830 ff.; *Funck* (1961), S. 359 ff.

622 Rund 85 Prozent der Einnahmen entfallen auf die Besteuerung von Kraftstoffen. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2018c).

Energieträger	Steuerhöhe
Heizstoffe	
Leichtes Heizöl (Schwefelgehalt max. 50 mg/kg)	0,06135 Euro/l
Leichtes Heizöl (Schwefelgehalt > 50 mg/kg)	0,07635 Euro/l
Schweres Heizöl	0,025 Euro/kg
Flüssiggas	0,0606 Euro/kg
Erdgas	5,50 Euro/MWh
Kohle, Petrolkoks	0,33 Euro/GJ
¹ Für den privaten, nicht gewerblichen Gebrauch. ² Ab 01.01.2023: 0,409 Euro/kg (schrittweise Anhebung ab 01.01.2018) ³ Ab 01.01.2027: 31,80 Euro/MWh (schrittweise Anhebung ab 01.01.2024)	

Quelle: § 2 Energiesteuergesetz.

Von der Energiesteuer befreit sind z. B. Energieerzeugnisse, soweit sie als Rohstoff bei der Energieerzeugung eingesetzt werden. Daneben existieren zahlreiche Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen. So sind beispielsweise Stromerzeugungsanlagen und Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen teilweise oder sogar vollständig steuerbefreit. Steuerentlastungen gibt es für bestimmte energieintensive Prozesse und Verfahren. In bestimmten Fällen ist die Verwendung von Kohle steuerfrei. Aus verkehrs- und wettbewerbspolitischen Gründen erhalten der öffentliche Personennahverkehr sowie Unternehmen aus dem produzierenden Gewerbe sowie der Landwirtschaft Steuererstattungen.⁶²³

Zum Zwecke der Harmonisierung der Energiebesteuerung sind in der EU Mindeststeuersätze für die einzelnen Energieträger fest-

⁶²³ Siehe im Einzelnen §§ 24 ff. und §§ 45 ff. Energiesteuergesetz.

gelegt.⁶²⁴ Die deutschen Steuersätze liegen allerdings deutlich über diesen EU-Mindeststeuersätzen (siehe *Tabelle 9.3*).

Tabelle 9.3: Ausgewählte Energiesteuersätze in Deutschland und EU-Mindeststeuersätze

Energieträger	Steuerhöhe		Differenz in Prozent
	Deutschland	EU-Mindestsatz	
Kraftstoffe			
Unverbleites Benzin	0,6545 Euro/l	0,359 Euro/l	82,31
Verbleites Benzin	0,7210 Euro/l	0,421 Euro/l	71,26
Kerosin	0,6545 Euro/l	0,330 Euro/l	98,33
Dieselmotorkraftstoff	0,4704 Euro/l	0,330 Euro/l	42,55
Flüssiggas unvermischt	0,22606 Euro/kg	0,125 Euro/kg	80,85
Erdgas	13,90 Euro/MWh	9,36 Euro/MWh	48,50
Heizstoffe			
Leichtes Heizöl	0,06135 Euro/l	0,021 Euro/l	192,14
Schweres Heizöl	0,025 Euro/kg	0,015 Euro/kg	66,67
Flüssiggas	0,0606 Euro/kg	0	k. A. ¹
Erdgas	5,50 Euro/MWh	1,08 Euro/MWh	409,26
Kohle, Petrolkoks	0,33 Euro/GJ	0,3 Euro/GJ	10,00
¹ k. A. = keine Angabe			

Quelle: § 2 Energiesteuergesetz, EU-Richtlinie 2003/96/EG (Stand: 01.01.2019).

624 Siehe Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 283/51 vom 31.10.2003.

9.1.2 Fiskalzweck im Vordergrund – Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip

Die historische Entwicklung zeigt, dass sich die politischen Rechtfertigungsversuche für die Erhebung der Mineralöl- bzw. Energiesteuer gewandelt haben. Deshalb liegt der Verdacht nahe, dass der Gesetzgeber dann neue Legitimierungsversuche unternahm, wenn das bisherige Ziel erreicht wurde und der Staat aus fiskalischen Gründen auf die Steuereinnahmen nicht verzichten bzw. sie sogar erhöhen wollte. Dieser Verdacht erhärtet sich bei der Betrachtung der jeweiligen Begründung für die vergangenen Mineralölsteuererhöhungen. Seit dem Jahr 1973 erfolgten nämlich alle Mineralölsteuererhöhungen vorwiegend aus fiskalischen Erwägungen (siehe *Tabelle 9.4*).

Tabelle 9.4: Mineralölsteuererhöhungen seit 1973

Inkrafttreten der Erhöhung	Gesetz	Begründung lt. Gesetzentwurf
01.07.1973	Gesetz zur Änderung des Mineralölsteuergesetzes und des Gesetzes über das Branntweinmonopol 1973	Verbesserung der Einnahmestruktur des Bundeshaushalts und Begrenzung der Nettokreditaufnahme des Bundes
01.04.1981	Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetz 1981	Verbesserung der Einnahmestruktur des Bundeshaushalts und Begrenzung der Nettokreditaufnahme des Bundes
01.01.1989 01.01.1991	Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen 1988	Finanzbedarf für die Übertragung von weiteren Finanzmitteln an die EG, für Hilfen zur Förderung der Investitionsfähigkeit finanzschwacher Länder und für Zuschüsse an die Bundesanstalt für Arbeit
01.07.1991	Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen 1991	Finanzierung zusätzlicher Aufgaben vor dem Hintergrund der Entwicklungen im Mittleren Osten, in Südost- und Osteuropa und in den neuen Bundesländern

Inkrafttreten der Erhöhung	Gesetz	Begründung lt. Gesetzentwurf
01.01.1994	Erstes Gesetz zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms 1993	Begrenzung der Neuverschuldung
01.04.1999	Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform 1999	Reduzierung der Lohnnebenkosten bzw. des Beitragssatzes zur Gesetzlichen Rentenversicherung sowie Verteuerung der Energie
01.01.2000 01.01.2001 01.01.2002 01.01.2003	Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform 1999	
01.01.2003 01.01.2004	Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform 2002	

Quelle: Diverse Bundestagsdrucksachen.⁶²⁵

Faktisch dient die Energiesteuer also hauptsächlich dem fiskalischen Zweck. Die derzeit angeführte umweltpolitische Zielsetzung scheint somit lediglich ein Vorwand zur Rechtfertigung der Energiesteuer zu sein. Die Energiesteuer ist demnach vor allem als ein Mittel zur Finanzierung staatlicher Aufgaben anzusehen und folglich an den Anforderungen zu messen, die an solche Finanzierungsinstrumente gestellt werden.

Eine zentrale Anforderung an eine Steuer ist die Belastungsgerechtigkeit. Nach herrschender Überzeugung in der Finanz- und Steuerrechtswissenschaft ist die Finanzierung von öffentlichen Aufgaben, die den Nutzern nicht direkt zurechenbar sind, dann gerecht, wenn sie gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgt.⁶²⁶ Als Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist

⁶²⁵ Vgl. Bundesregierung (1973), Bundesregierung (1981), Bundesregierung (1988), Bundesregierung (1991), Bundesregierung (1993), Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1998), Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1999b), Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2002).

⁶²⁶ Vgl. Kapitel I.2.2.

das verfügbare Einkommen anerkannt, weshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip am ehesten mit Hilfe der Einkommensteuer verwirklicht wird.

Die Energiesteuer ist als eine Fiskalsteuer indes mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar, weil sie die Steuerzahler eben nicht abhängig von ihrem verfügbaren Einkommen besteuert, sondern am individuellen Kraft- und Heizstoffverbrauch ansetzt.⁶²⁷ Diese speziellen Verbrauchsgewohnheiten sind jedoch ein unvollständiger und damit kein geeigneter Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte. Die Höhe des Kraft- und Heizstoffverbrauchs spiegelt lediglich die Konsumpräferenzen eines Steuersubjekts wider, die nicht mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichzusetzen sind. Hat ein Konsument eine höhere Präferenz für oder einen höheren Bedarf an Kraft- und Heizstoffverbrauch, wird er diese Güter zulasten anderer Güter verstärkt nachfragen und somit höher besteuert, als ein anderer Konsument mit gleichem verfügbarem Einkommen, der Kraft- und Heizstoffe weniger präferiert und stattdessen andere, nicht mit einer speziellen Verbrauchsteuer belastete Güter nachfragt. Eine spezielle Verbrauchsteuer wie die Energiesteuer läuft somit einer gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider.⁶²⁸ Sie ist ungerecht, weil die Belasteten mehr Steuern zahlen müssen, als sie nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips zu entrichten hätten. Soll über die Einkommensentstehung hinaus auch die Einkommensverwendung besteuert werden, ist hierzu eine allgemeine Verbrauchsteuer, die – wie die bestehende Umsatzsteuer – alle Güter einheitlich belastet, ein geeigneteres Mittel.⁶²⁹

Die Energiesteuer verstößt – wie übrigens alle Verbrauchsteuern – auch deshalb gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sie von

627 Siehe auch *KBI* (1998a), S. 8 f.

628 Vgl. auch *KBI* (1971), S. 95 f.

629 Siehe auch Kapitel II.8.

den persönlichen Lebensverhältnissen der Steuerzahler absieht. Im Gegensatz zur Einkommensteuer, bei der das subjektive Nettoprinzip eine zentrale Rolle spielt, bleibt bei der Energiesteuer unberücksichtigt, ob der Steuerzahler mit weiteren Erwerbs- oder Bedarfspersonen zusammenlebt bzw. ob er verheiratet ist oder Kinder hat. Jeder Steuerzahler zahlt unabhängig von seinen persönlichen Lebensverhältnissen einen gleich hohen Energiesteuersatz.

Die Energiesteuer ist schließlich nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, weil sie das Existenzminimum belastet. Bei Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist es nämlich notwendig, das Existenzminimum von der Steuer freizustellen; aus verfassungsrechtlicher Sicht ist dies sogar geboten. Dies gilt nicht nur für die Einkommensteuer, bei der dies bereits durch den Grundfreibetrag sichergestellt ist, sondern auch für die Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern.⁶³⁰ Im bestehenden Steuersystem könnte das Existenzminimum näherungsweise dadurch von der Verbrauchsteuerbelastung verschont bleiben, dass lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen steuerfrei bleiben, zumindest aber geringer als andere Güter und Dienstleistungen besteuert werden.⁶³¹ Die in privaten Haushalten zu Heizzwecken eingesetzte Energie zählt zweifelsohne zu den lebensnotwendigen Gütern. Insoweit müssten Heizstoffe, die in privaten Haushalten eingesetzt werden, von der Energiesteuer verschont werden.⁶³²

Schließlich sind auch die Steuerbegünstigungen für energieintensive Unternehmen im produzierenden Gewerbe und in der Land- und Forstwirtschaft mit einer gleichmäßigen und gerechten Lastenverteilung unvereinbar.

630 Siehe Kapitel II.8.3.1.

631 Diese Option wird bereits heute im Ansatz praktiziert, denn zahlreiche lebensnotwendige Leistungen sind von der Umsatzsteuer freigestellt (z. B. ärztliche Leistungen, Mieten) oder werden mit dem ermäßigten Satz besteuert (z. B. Lebensmittel).

632 Siehe ausführlich *KBI* (2009a).

Die Energiesteuer ist ferner verteilungspolitisch problematisch, weil ihre Steuersätze eine regressive Wirkung entfalten. Die relative Energiesteuerbelastung sinkt nämlich mit steigendem (verfügbarem) Einkommen, da die Konsum- bzw. Verbrauchsquote der privaten Haushalte mit steigendem Einkommen abnimmt. So geben Steuerzahler mit geringem Einkommen im Vergleich zu Steuerzahlern mit einem hohen Einkommen einen höheren (prozentualen) Anteil ihres Einkommens für Energie aus.

Darüber hinaus besteht bei umweltbezogenen Steuern, die (auch oder vorwiegend) aus fiskalischem Interesse erhoben werden, grundsätzlich ein Zielkonflikt zwischen dem Umwelt- und dem Fiskalziel. Das liegt zum einen daran, dass die Erhebung ihre Bemessungsgrundlage beeinträchtigen kann. Die Besteuerung trägt nämlich zur Erhöhung der Energiepreise bei, was die Energienachfrage abschwächen kann. Daher ist eine energie- und umweltbezogene Steuer, falls sie über den Preiseffekt tatsächlich Wirkung entfaltet, eine fiskalisch wenig ergiebige Steuer,⁶³³ sodass sie sich dann auch kaum zur Finanzierung von staatlichen Leistungen eignet. Zudem handelt es sich bei der Energiesteuer um eine Mengensteuer. Um ein stetig steigendes Aufkommen sicherzustellen, wären daher regelmäßige Erhöhungen des Steuersatzes erforderlich. Regelmäßige Erhöhungen des Steuersatzes wären den Steuerzahlern jedoch nur schwer vermittelbar und würden zu Recht auf Widerstände stoßen.⁶³⁴

9.1.3 Wenig geeignetes Mittel zum Erreichen umweltpolitischer Ziele

Obwohl die geltende Energiesteuer faktisch dem fiskalischen Zweck dient, wird sie offiziell mit umwelt- bzw. klimapolitischen Zielen gerechtfertigt. So soll die Energiesteuer zur Reduzierung

633 Vgl. *SVR Wirtschaft* (1994), Tz. 326.

634 Vgl. *Adolf* (2003), S. 460 ff.

des Energieverbrauchs und damit mittelbar zur Senkung des CO₂-Ausstoßes beitragen, indem durch ihre Erhebung die Kraft- und Heizstoffpreise erhöht und die Verbrauchsmengen begrenzt werden sollen. Infolge einer solchen Erhöhung der Verbrauchspreise sollen zudem – gemäß dem Verursacherprinzip – die externen Kosten der Umweltbeeinträchtigung durch den Energieverbrauch internalisiert werden.⁶³⁵

Grundsätzlich ist der Einsatz von Steuern zu Lenkungs Zwecken abzulehnen, da sie in der Regel dazu ungeeignet sind.⁶³⁶ Dies trifft – wie im Folgenden noch erläutert wird – auch auf die Energiesteuer zu. Zum Erreichen umwelt- und klimapolitischer Ziele existieren wirksamere und effizientere Maßnahmen als die Energiesteuer. So dürften ihr beispielsweise der europäische CO₂-Emissionszertifikatshandel⁶³⁷ oder gesetzliche Vorgaben (z. B. Abgasgrenzwerte) als Mittel zur Verhinderung von Umweltschäden überlegen sein.⁶³⁸ Regulierungsmaßnahmen sind meist effizienter und sollten der Besteuerung vorgezogen werden.⁶³⁹ Eine spezielle Umweltsteuer hat nur dann ihre Berechtigung, wenn „die Vermeidung von Umweltschäden nicht über Produktions- (und evtl.

635 Siehe bereits S. 223.

636 Siehe ausführlich *KBI* (2000).

637 Beim Emissionszertifikatshandel wird eine Höchstmenge an Emissionen politisch festgelegt, die im Zeitablauf schrittweise reduziert wird. Diese Höchstmenge wird in Emissionszertifikaten verbrieft und an Unternehmen verteilt oder verkauft. Ein Zertifikat berechtigt zum Ausstoß einer bestimmten Emissionsmenge. Die Zertifikate sind handelbar. Ist die gewünschte Emissionsmenge eines Unternehmens höher als sein Bestand an Zertifikaten, kann es diese am Markt von denjenigen Unternehmen erwerben, die über mehr Zertifikate verfügen als sie benötigen. Auf diese Weise wird ein marktwirtschaftlicher Mechanismus zur Steuerung der Emissionen in Gang gesetzt. Er sorgt dafür, dass Emissionen zuerst bei Unternehmen mit den geringsten Emissionsvermeidungskosten reduziert werden. Insofern ist der Emissionszertifikatshandel ein effizientes Instrument der Umwelt- und Klimapolitik. Zur Zieleignung, Effizienz und Ausbaumöglichkeiten des Emissionshandels siehe bspw. *Die Familienunternehmer* (2019).

638 Der Emissionshandel wirkt umso besser, je mehr Sektoren und Regionen eingebunden sind. Hierzu existieren weltweit Ansätze, die zumindest langfristig betrachtet vielversprechend sind. Siehe bspw. www.icapcarbonaction.com.

639 Siehe auch *KBI* (1998a), S. 18 ff.

Verwendungs-)vorschriften möglich ist und Abgaben mit echtem Gebührencharakter ausscheiden⁶⁴⁰.

Um die umwelt- und klimapolitischen Ziele zu erreichen, müssten die Energieträger abhängig von ihrer Umwelt- und Klimaschädlichkeit besteuert werden. Ist die Begrenzung des CO₂-Ausstoßes das Ziel, wäre die Bezugsgröße für die festzulegende Steuerhöhe der CO₂-Ausstoß. Eine gleichmäßige Besteuerung wäre dann gegeben, wenn beispielsweise die Tonne CO₂-Ausstoß grundsätzlich und einheitlich mit einem gleich hohen Steuersatz belegt würde. Folglich wären Energieträger mit einem höheren CO₂-Ausstoß höher zu besteuern als Energieträger mit einem geringeren CO₂-Ausstoß.⁶⁴¹ Doch gerade dies ist im bestehenden Energiesteuersystem nicht der Fall. So wird derzeit bei den Heizstoffen Kohle in Bezug auf ihren CO₂-Ausstoß deutlich geringer besteuert als Erdgas oder Heizöl. Kraftstoffe werden deutlich höher als Heizstoffe besteuert; hierbei liegt die Besteuerung von Benzin um das Vierfache über der Besteuerung von Erdgas (siehe *Tabelle 9.5*).

Eine solche ungleichmäßige Besteuerung verkehrt eine effiziente Klimapolitik ins Gegenteil. Es ist jedoch zu beachten, dass die höhere Besteuerung von Kraftstoffen gegenüber Heizstoffen damit gerechtfertigt werden kann, dass die Kraftstoffbesteuerung auch der Finanzierung der Straßeninfrastruktur dient⁶⁴² und durch den Kraftstoffverbrauch im Straßenverkehr zusätzliche, über die CO₂-induzierten Umweltschäden hinausgehende Umweltbelastungen (z. B. Rußpartikel, Stickstoffoxid) entstehen.⁶⁴³

640 Haller (1981), S. 299.

641 Vgl. SVR *Wirtschaft* (1998), Tz. 495 ff.; Linscheidt/Truger (2000), S. 99.

642 Siehe Kapitel II.9.1.5.

643 Vgl. Scherf (2011), S. 367.

Tabelle 9.5: Besteuerung ausgewählter Energieträger

Energieträger	Steuerhöhe	Steuerhöhe in ct/kWh	Steuerhöhe in Euro/t CO ₂
Heizstoffe			
Schweres Heizöl	0,025 Euro/kg	0,22	8,43
Leichtes Heizöl (Schwefelgehalt max. 50 mg/kg)	0,06135 Euro/l	0,61	22,87
Erdgas	5,50 Euro/MWh	0,55	27,10
Braunkohle	0,33 Euro/GJ	0,12	3,33
Steinkohle	0,33 Euro/GJ	0,12	3,64
Kraftstoffe			
Erdgas	13,90 Euro/MWh	1,39	68,50
Unverbleites Benzin (Schwefelgehalt max. 10 mg/kg)	0,6545 Euro/l	7,26	273,17
Dieselmotorkraftstoff (Schwefelgehalt max. 10 mg/kg)	0,4704 Euro/l	4,74	178,62

Quelle: Sinn (2008), S. 131.

Des Weiteren laufen die bestehenden Steuerbegünstigungen für energieintensive Betriebe des produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft einer effizienten Klimapolitik zuwider, weil sie vor allem CO₂-intensive Unternehmen entlasten. Die Steuerbegünstigungen können allerdings gerechtfertigt sein, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit der heimischen exportintensiven Branchen nicht übermäßig zu beeinträchtigen, wenn die ausländische Konkurrenz nicht mit ähnlichen Abgaben belastet wird.⁶⁴⁴ Doch hierzu wäre neben einem übermäßig hohen Energiebedarf auch die internationale Handelsintensität als Zu-

⁶⁴⁴ Vgl. Böhringer/Schwager (2002), S. 3 ff.

gangskriterium für die Steuerbegünstigung eines Unternehmens festzusetzen. Grundsätzlich stellt sich aber die Frage, warum dann nicht eine niedrige, einfache und gleichmäßige Energiebesteuerung für alle umgesetzt wird, statt einzelne Energieverbraucher zu privilegieren. Auf diese Weise könnten Standortnachteile im internationalen Wettbewerb wegen einer hohen Energiebesteuerung gemindert werden.⁶⁴⁵

Die bestehende Energiesteuer ist somit als ein ungeeignetes Instrument einer effizienten Umwelt- und Klimapolitik zu beurteilen, denn die umwelt- und klimapolitischen Ziele können insbesondere durch ihre unzweckmäßige Ausgestaltung nicht angemessen erreicht werden. Diese Einschätzung wird durch empirische Studien zu Mineralöl- bzw. Energiesteuern bestätigt. Darin wird ihnen lediglich ein vernachlässigbar geringer Beitrag zur Reduzierung des CO₂-Ausstoßes bescheinigt.⁶⁴⁶

Gleichwohl entstehen vor allem durch den Kraftstoffverbrauch neben den CO₂-Emissionen zusätzliche Umweltbeeinträchtigungen.⁶⁴⁷ Die Umweltschäden sind daher als externe Kosten des Energieverbrauchs anzusehen. Wie bereits oben ausgeführt, eignet sich die Energiesteuer allerdings nicht, diese Schäden zu vermeiden. Jedoch könnte die Energiesteuer als eine „Pigou-Steuer“⁶⁴⁸ dazu eingesetzt werden, die externen Kosten des Energieverbrauchs zu internalisieren. Gemäß dem Verursacherprinzip könnte den Energieverbrauchern ein Kostenbeitrag für die Umweltschäden auferlegt werden. Dies könnte dann durch eine Energiesteuer erfolgen, wenn andere Mittel zur Internalisierung externer Kosten ausscheiden bzw. weniger effizient sind. Die Energiesteuer wäre als Kostenbeitrag der Schädiger erst dann

645 Zu den unterschiedlichen Energie- und Stromsteuersätzen in Europa siehe *Tabelle A2* im Anhang.

646 Vgl. mit entsprechenden Quellenverweisen *Dieler/Lippelt* (2012), S. 80 ff.

647 Siehe S. 257.

648 Siehe S. 244.

ein geeignetes und effizientes Mittel, wenn eine gleichmäßige Besteuerung sowohl der Energieträger gemäß ihrem Schadstoffausstoß als auch der Steuerzahler ohne Steuerbegünstigungen gewährleistet wäre. Insoweit wäre dann eine Äquivalenz von Schadstoffausstoß bzw. Umweltschäden und Kostenbeitrag gegeben. Die Energiesteuer könnte unter diesen Umständen als eine Art „Beitragsteuer“⁶⁴⁹ mit dem Verursacherprinzip gerechtfertigt werden. Die Einnahmen wären allerdings sachgerecht entweder zur Finanzierung von Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen oder für Steuerentlastungen an anderer Stelle zu verwenden, also den Bürgern auf eine geeignete Art und Weise zurückzugeben.

9.1.4 Entlastung der Rentenversicherung kein Rechtfertigungsgrund

Im Zuge der sogenannten ökologischen Steuerreform wurde die Erhöhung der damaligen Mineralölsteuer auch mit dem Zweck begründet, zur Senkung der Lohnnebenkosten den Beitragssatz zur Gesetzlichen Rentenversicherung (GRV) zu reduzieren. Eine Steuer(erhöhung) kann jedoch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Mehreinnahmen zur Reduzierung von Sozialabgaben verwendet werden sollen. Die Sozialversicherungen sind als Parafisci separate Haushalte. Die Finanzierung ihrer Leistungen folgt dem Äquivalenzprinzip als anerkanntem Grundsatz gerechter und gleichmäßiger Lastenverteilung. So sollen Sozialversicherungsleistungen durch äquivalente Sozialversicherungsbeiträge und nicht durch Steuern finanziert werden.⁶⁵⁰

Eine Zuführung von Steuermitteln in das Sozialversicherungssystem höhlt die Beitrags-Leistungs-Äquivalenz aus und verwässert das Äquivalenzprinzip. So würden beispielsweise nicht in der GRV versicherte Steuerzahler zur Mitfinanzierung von Rentenleistun-

649 Vgl. Kapitel II.9.1.5.

650 Vgl. Zimmermann/Henke (2005), S. 163 ff.; Lampert/Althammer (2007), S. 276 ff.

gen gezwungen, auf die sie gar keinen Anspruch haben. Eine Zuweisung von Steuermitteln zur GRV ist insbesondere auch deshalb abzulehnen, weil sie den bestehenden Eigentumsschutz von Rentenansprüchen aushöhlen würde, der für die Akzeptanz der GRV und den Schutz der Bevölkerung bzw. der Versicherten vor Zugriffen des Staates von elementarer Bedeutung ist. Bei einer Steuerfinanzierung bestünde die große Gefahr, dass die gesetzliche Rente allzu sehr politischen Risiken ausgesetzt und willkürlichen Eingriffen des Staates Vorschub geleistet würde. Darüber hinaus würde durch den Zufluss von Steuermitteln der politische Druck verringert, vorhandene Einspar- und Effizienzreserven auf der Ausgabenseite der GRV zu nutzen. Vielmehr würde die Politik auf notwendige, aber unpopuläre Reformschritte verzichten und Finanzierungsengpässe durch stetige Zuweisung von zusätzlichen Bundesmitteln zu lösen versuchen.⁶⁵¹

Die Zuweisung von Steuermitteln zur Sozialversicherung ist nur dann und insoweit gerechtfertigt, wenn diese zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen eingesetzt werden. So existierten in der GRV im Jahr 2016 Fremdleistungen, wie z. B. Kriegsfolgelasten oder Renten vor Erreichen der Regelaltersgrenze, im Ausgabenvolumen von insgesamt rund 113 Milliarden Euro. Bei einer sachgerechten Finanzierung dieser versicherungsfremden Leistungen hätte die GRV damit einen Anspruch auf Steuermittel im selben Umfang. Tatsächlich beliefen sich die steuerfinanzierten Zuschüsse des Bundes auf lediglich 64,5 Milliarden Euro.⁶⁵² Die erforderlichen Steuerzuschüsse können jedoch auch ohne die erhöhte Energiesteuer aus dem allgemeinen Steueraufkommen aufgebracht werden, vor allem dann, wenn der Bedarf an Steuermitteln infolge eines Abbaus entbehrlicher versicherungsfremder Leistungen abnimmt.⁶⁵³

651 Siehe m. w. N. *KBI* (2011a), S. 66 ff.

652 Siehe Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (2018).

653 *KBI* (2011a), S. 80 ff.

Sollte ein solcher Abbau jedoch nicht umsetzbar sein, ist zu beachten, dass es sich bei den versicherungsfremden Leistungen der GRV um gesamtgesellschaftliche Aufgaben handelt. Die zur Finanzierung solcher Aufgaben erforderlichen Mittel sollten in Anlehnung an das Leistungsfähigkeitsprinzip durch eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung erhoben werden, die bei der Energiesteuer aber offensichtlich nicht gegeben ist.⁶⁵⁴ Insoweit eignet sich die Energiesteuer weder zur Begrenzung des Beitragsatzes noch zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen in der GRV.

9.1.5 Äquivalenzabgabe für die Straßeninfrastrukturkosten

Die Energiesteuer wurde in der Vergangenheit mit dem Finanzbedarf zur Deckung der Straßeninfrastrukturkosten begründet. Wie bereits oben erwähnt, besteht diese Zweckbindung formal noch bis heute, wird jedoch seit dem Jahr 1973 jährlich im Haushaltsgesetz aufgehoben.⁶⁵⁵ Grundsätzlich können Steuern nicht mit dem Äquivalenzprinzip legitimiert werden, weil sie Geldleistungen ohne Anspruch auf Gegenleistung sind.⁶⁵⁶ Zieht man diese Rechtfertigung für die Energiesteuer dennoch heran, wäre sie ihrem Wesen nach eine zweckgebundene Abgabe bzw. ein Beitrag⁶⁵⁷ für die Nutzung der Straßeninfrastruktur.⁶⁵⁸ Als eine solche Beitragsteuer kann sie grundsätzlich akzeptiert werden, da durch die Besteuerung des Kraftstoffverbrauchs die Höhe der Steuerlast und die Intensität der Straßenbenutzung relativ eng miteinander verbunden sind und damit eine angemessene Äquivalenz gegeben ist.⁶⁵⁹

Das *Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW)* hat die monetären Verkehrswegekosten unter Berücksichtigung von Ab-

654 Siehe Kapitel II.9.1.2.

655 Siehe Kapitel II.9.1.1.

656 Vgl. *Neumark* (1970), S. 44.

657 Siehe Fn 543.

658 Vgl. *Neumark* (1970), S. 42 f.

659 Vgl. *Haller* (1981), S. 363 f.

schreibungen und kalkulatorischen Zinsen auf 31,7 Milliarden Euro pro Jahr beziffert.⁶⁶⁰ Unberücksichtigt blieben externe Kosten, wie Stau-, Umwelt- und Unfallkosten, sowie der externe Nutzen der Verkehrsinfrastruktur⁶⁶¹, weil sie schwierig zu ermitteln sind.⁶⁶²

Demgegenüber stehen diverse Einnahmequellen zur Finanzierung der Straßeninfrastrukturausgaben bzw. -kosten. Hierzu gehören allen voran die Einnahmen aus der Besteuerung der Kraftstoffe im Rahmen der Energiesteuer. Dieser Anteil ist auf schätzungsweise 35 Milliarden Euro zu beziffern.⁶⁶³ Hinzu kommen Einnahmen aus der Lkw-Maut (rund 5 Milliarden Euro) und der Kraftfahrzeugsteuer (rund 9 Milliarden Euro), die sachgerecht für denselben Zweck verwendet werden können. Insgesamt stehen also rund 49 Milliarden Euro zur Finanzierung der Straßeninfrastrukturausgaben bzw. -kosten zur Verfügung.⁶⁶⁴

Bei einer Gegenüberstellung der bezifferbaren Straßeninfrastrukturkosten und der Einnahmen zu ihrer Finanzierung – ausschließlich externer Kosten und Nutzen – ergibt sich ein Einnahmeüberschuss in Höhe von rund 17 Milliarden Euro. Ohne Berücksichtigung der schwierig zu ermittelnden externen Kosten und Nutzen wären demnach die den Straßeninfrastrukturkosten zurechenbaren Einnahmen deutlich zu hoch angesetzt.

660 Vgl. *Link et al.* (2009).

661 Der externe Nutzen der Verkehrsinfrastruktur besteht beispielsweise in der Förderung der Kommunikation oder der Erschließung von Regionen.

662 Vorliegende Studien kommen bei der Bezifferung der externen Kosten zu deutlich unterschiedlichen Werten. Die *UNification of accounts and marginal costs for Transport Efficiency (UNITE)* beziffert die externen Kosten auf rund 63 Milliarden Euro, während *INFRAS* von rund 153 Milliarden Euro ausgeht. Eine Synopse mit entsprechenden Quellenverweisen findet sich bei *Hirte* (2008), S. 9 f. Studien zur Bemessung externer Nutzen liegen dem Institut nicht vor.

663 Auch die Einnahmen aus der Umsatzsteuer, die auf die Energiesteuer erhoben wird, sind hinzuzurechnen. Bei einem Umsatzsteuersatz von aktuell 19 Prozent wären das immerhin noch einmal 6,7 Milliarden Euro.

664 Parkgebühren bleiben unberücksichtigt, da sie nach Recherchen des *DIW* in vielen Gemeinden die Kosten ihrer Erhebung unterschreiten. Vgl. *Link et al.* (2009), S. 101 f.

9.1.6 Fazit und Empfehlungen

Mit der Erhebung der Energiesteuer wird faktisch ein fiskalischer Zweck verfolgt. Jedoch weist die Energiesteuer als Instrument zur Finanzierung öffentlicher Leistungen Mängel auf, weil sie einer gerechten und gleichmäßigen Lastenverteilung zuwiderläuft. Die Energiesteuer wird mittlerweile mit einer umwelt- und klimapolitischen Zielsetzung zu legitimieren versucht. Doch auch dazu ist sie in der geltenden Ausgestaltung wenig geeignet; andere Instrumente, insbesondere ein auf möglichst viele Sektoren und Nationen ausgeweiteter CO₂-Emissionshandel, sind weit wirksamer, um entsprechende Ziele effizienter zu erreichen. Schließlich sollte sie nicht zur Reduzierung der Sozialabgabenbelastung verwendet werden, weil sie dazu nicht geeignet ist.

Die Energiesteuer, genauer die Besteuerung von Kraftstoffen im Rahmen der Energiesteuer, kann hauptsächlich als ein Beitrag zur Finanzierung der Kosten der Straßeninfrastruktur gerechtfertigt werden. Dementsprechend sollte das Energiesteueraufkommen zur Deckung jener Kosten eingesetzt werden. Zudem könnte die Energiesteuer aufgrund der Umweltbelastung durch den Energieverbrauch unter Umständen mit dem Verursacherprinzip gerechtfertigt und als Instrument zur Internalisierung externer Kosten des Energieverbrauchs allerdings nur dann eingesetzt werden, wenn sie sachgerecht ausgestaltet würde. Die Energiesteuer hätte dann das Wesen eines Kostenbeitrags und könnte als eine solche „Beitragsteuer“ akzeptiert werden. Ihr Aufkommen wäre dann sachgerecht entweder zur Finanzierung von Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen oder für Steuerentlastungen an anderer Stelle zu verwenden, also den Bürgern auf eine geeignete Art und Weise zurückzugeben.

Um der umwelt- und klimapolitischen Zielsetzung bzw. dem Verursacherprinzip gerecht zu werden, wäre die Energiesteuer jedoch zu reformieren. So wäre die Besteuerung stärker am CO₂-

Ausstoß auszurichten. Optimal wäre die Festlegung eines einheitlichen Steuersatzes je Einheit an CO₂-Ausstoß.⁶⁶⁵ So wäre bei den Heizstoffen Kohle stärker, Heizöl und Erdgas geringer als jetzt zu besteuern. Im Vergleich dazu wären Kraftstoffe höher zu besteuern, weil die Kraftstoffsteuer zum einen als Äquivalenzabgabe zur Finanzierung der Straßeninfrastrukturkosten dienen soll und zum anderen als Kostenbeitrag für die Umweltbelastungen angesehen werden kann, die durch den Kraftstoffverbrauch neben den CO₂-Emissionen entstehen. Die Besteuerung der verschiedenen Mineralöle wäre ebenfalls möglichst gleichmäßig festzusetzen, sodass Benzin niedriger, Diesel und Erdgas höher als bisher zu besteuern wären.

Um eine möglichst gleichmäßige Lastenverteilung sicherzustellen, wären schließlich bestehende Steuerbegünstigungen an Unternehmen zu überprüfen, einzuschränken und nur in gut begründeten Ausnahmefällen zu gewähren.⁶⁶⁶ Darüber hinaus sollte erwogen werden, bestimmte Steuerbegünstigungen, wie z. B. die Steuerbefreiung bei Verwendung von Kohle in bestimmten Fällen oder die Steuerentlastung für Biokraftstoffe, abzuschaffen.⁶⁶⁷

9.2 Stromsteuer

9.2.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Stromsteuer ist eine relativ junge Steuer; sie wurde im Zuge der sogenannten ökologischen Steuerreform erst zum 1. April 1999 eingeführt. Sie ist als eine Verbrauchsteuer konzipiert, mit der der Verbrauch von elektrischem Strom besteuert wird. Auf diese Weise soll nach Willen des Gesetzgebers der elektrische Strom verteuert werden, um Anreize zu Energieeinsparungen zu

665 Siehe Kapitel II.9.1.3.

666 Als Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerbegünstigung sollten beispielsweise ein überproportionaler Energiebedarf, eine hohe internationale Handelsintensität sowie die „Abwanderungsgefahr“ gelten. Vgl. *Boss et al.* (2011), S. 41.

667 Ebd., S. 42 f.; *Fifo/Copenhagen Economics ApS/ZEW* (2009), S. 223 ff.

setzen sowie „energiesparende und ressourcenschonende Produkte und Produktionsverfahren zu entwickeln“.⁶⁶⁸ Neben dieser umwelt- und klimapolitischen Zielsetzung verfolgte der Gesetzgeber mit der Einführung der Stromsteuer auch ein beschäftigungspolitisches Ziel. Denn mit den Einnahmen aus der Stromsteuer sollte der Beitragssatz zur GRV reduziert werden, um den Produktionsfaktor Arbeit zu entlasten. So fließt das Aufkommen aus der Stromsteuer faktisch in die GRV. Zwar gibt es keine entsprechende gesetzliche Zweckbindung, sie geht jedoch aus den Gesetzesbegründungen hervor.⁶⁶⁹

Das Aufkommen aus der Stromsteuer betrug im Jahr 2018 rund 7 Milliarden Euro. Der Steuersatz liegt aktuell bei 20,50 Euro/MWh und damit doppelt so hoch wie im Einführungsjahr 1999 (siehe *Tabelle 9.6*). Genauso wie für die Energiesteuer ist auch für die Stromsteuer ein Mindeststeuersatz in der EU festgelegt. Er beträgt derzeit 1 Euro/MWh für die nicht-betriebliche und 0,5 Euro/MWh für die betriebliche Verwendung. Damit liegt der deutsche Stromsteuersatz für die nicht-betriebliche Verwendung um das 20-fache über dem EU-Mindeststeuersatz.

Tabelle 9.6: Entwicklung des Stromsteuersatzes

Zeitpunkt	Stromsteuer in Euro/MWh
01.04.1999	10,23
01.01.2000	12,78
01.01.2001	15,34
01.01.2002	17,90
seit 01.01.2003	20,50
<i>nachrichtlich: EU-Mindeststeuersatz</i>	1,00

Quelle: BMF (2012e), EU-Richtlinie 2003/96/EG.

668 Vgl. *Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (1998), S. 1.

669 Ebd. sowie *Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (1999a), S. 208.

Im deutschen Stromsteuergesetz gibt es zahlreiche Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen.⁶⁷⁰ So ist beispielsweise Strom aus erneuerbaren Energien steuerbefreit. Bestimmte energieintensive Prozesse und Verfahren sind ebenfalls steuerbefreit oder -begünstigt. Für den öffentlichen Personennahverkehr gilt ein ermäßigter Steuersatz von 11,42 Euro/MWh. Ebenfalls erhalten energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie der Landwirtschaft umfangreiche Steuerentlastungen, um deren internationale Wettbewerbsfähigkeit nicht übermäßig einzuschränken.

9.2.2 Entbehrliches Mittel zum Erreichen umweltpolitischer Ziele

Ist das erklärte Ziel der Umwelt- und Klimapolitik die Reduzierung des CO₂-Ausstoßes, wäre aus ökonomischer Sicht ein CO₂-Emissionshandel eine zielgenaue und marktwirtschaftlich konforme Maßnahme.⁶⁷¹ Ein solcher Emissionshandel wird bereits auf europäischer Ebene betrieben.⁶⁷² Vom Emissionshandel ist die Stromerzeugung in Kraftwerken schon erfasst. Daher ist es fragwürdig, ob eine Emissionssteuer für Stromerzeuger oder -verbraucher neben einem funktionierenden Emissionshandel überhaupt sinnvoll ist.

Sofern eine Stromsteuer erhoben wird, sollte mit ihr zielgenau die Primärenergie bzw. die Stromerzeugung besteuert werden. Wie bereits oben für die Energiesteuer angeführt, wären Primärenergieträger wie beispielsweise Kohle, Öl oder Gas abhängig von ihren externen Kosten bzw. CO₂-Emissionen zu besteuern.⁶⁷³ Die deutsche Stromsteuer wird jedoch nachgelagert erhoben, indem sie den Stromverbrauch belastet. Sie kann schon deshalb nicht als effizientes Mittel der Umwelt- und Klimapolitik betrachtet und

670 Siehe im Einzelnen §§ 9 ff. Stromsteuergesetz.

671 Siehe Kapitel II.9.1.3, S. 234.

672 Siehe *SVR Wirtschaft* (2011), Tz. 403 ff.

673 Siehe Kapitel II.9.1.3, S. 234 f.

auch nicht mit dem Verursacherprinzip gerechtfertigt werden, weil die Stromsteuer zum einen nicht zwischen emissionsarmem und emissionsreichem Strom unterscheidet.⁶⁷⁴ Zum anderen werden Umweltschäden in erster Linie von den Stromerzeugern und nur mittelbar von den Stromverbrauchern verursacht, sodass die Heranziehung der Stromverbraucher zur Finanzierung externer Kosten mittels der Stromsteuer nicht die effizienteste Maßnahme ist.

Auch bei der Stromsteuer gibt es zahlreiche Steuerbegünstigungen und -befreiungen, die – wie im Falle der Begünstigungen für energieintensive Unternehmen – den Umwelt- und Klimaschutzzielen zuwiderlaufen und ihre Effizienz mindern.

Indem die Stromsteuer am Stromverbrauch ansetzt, soll sie den Stromendpreis erhöhen und so Anreize zur Energieeinsparung setzen. Seit dem Voreinführungsjahr der Stromsteuer 1998 bis zum Jahr 2019 hat sich der Strom für einen Durchschnittshaushalt um 77 Prozent verteuert.⁶⁷⁵ Allerdings wäre der Strompreis auch ohne die Stromsteuer stark gestiegen, denn auch dann läge er um 65 Prozent über dem Niveau von 1998.⁶⁷⁶ Eine deutliche Verteuerung des Stroms wäre also auch ohne die Stromsteuer erfolgt⁶⁷⁷, sodass auch ohne sie verstärkte Anreize zu Energieeinsparungen bestünden. Doch kann grundsätzlich bezweifelt werden, ob das gesetzgeberische Ziel der Stromverteuerung tatsächlich sinnvoll ist. Beim Strom handelt es sich um ein lebensnotwendiges Gut⁶⁷⁸, weshalb die Gesellschaft ein Interesse an niedrigen Preisen haben dürfte. So wird der stark gestiegene Strompreis mittlerweile von weiten Teilen der Gesellschaft als belastender Kostenfaktor

674 Vgl. *Linscheid/Truger* (2000), S. 100.

675 Vgl. *BDEW* (2019), S. 7.

676 Ebd.

677 Hier ist insbesondere die EEG-Umlage zu nennen, die von 1998 bis 2018 um das 85-fache gestiegen ist.

678 Siehe Kapitel II.9.2.4.

empfunden, sodass Entlastungen gefordert werden. Sollte der Gesetzgeber künftig von seinem umstrittenen Ziel der Strompreisverteuerung abweichen, verlöre die Stromsteuer zumindest im Hinblick auf die genannten Anreize zur Energieeinsparung ihre Berechtigung.

9.2.3 Entlastung der Sozialversicherung kein Rechtfertigungsgrund

Als ein weiteres Ziel der Stromsteuer wurde die Reduzierung des Beitragsatzes zur GRV genannt. Dass eine solche Entlastung der Sozialversicherung kein Rechtfertigungszweck für die Erhebung einer Steuer sein kann, wurde bereits oben erläutert.⁶⁷⁹

Die Stromsteuer ist auch nicht notwendig, um die Ausgaben der GRV für versicherungsfremde Leistungen zu decken, weil dies durch andere, bereits bestehende Steuereinnahmen geschehen könnte. Hierzu bedarf es keiner zusätzlichen Steuer wie der Stromsteuer. Würde es keine Stromsteuer geben oder würde sie abgeschafft, würden dem Bund Mittel von 7 Milliarden Euro fehlen. Um diese Mindereinnahmen zu kompensieren und die Bundeszuweisungen an die GRV weiterhin auf dem bestehenden Niveau zu halten, können entbehrliche Bundesausgaben gekürzt bzw. abgeschafft werden. Hierfür besteht ein ausreichendes Einsparpotenzial, welches das Aufkommen aus der Stromsteuer deutlich übersteigt.⁶⁸⁰ Auf längere Sicht werden die Ausgaben für versicherungsfremde Leistungen ohnehin zurückgehen, sodass auch der Bedarf an Steuermitteln abnimmt. Diese Entwicklung kann durch den Abbau entbehrlicher Fremdleistungen beschleunigt werden.⁶⁸¹

679 Siehe Kapitel II.9.1.4.

680 Siehe bspw. *KBI* (2011d).

681 Siehe *KBI* (2011a), S. 80 ff.

Hinzu kommt, dass es sich bei den nicht entbehrlichen versicherungsfremden Leistungen der GRV um gesamtgesellschaftliche Aufgaben handelt. Die zur Finanzierung solcher Aufgaben erforderlichen Mittel sollten in Anlehnung an das Leistungsfähigkeitsprinzip durch eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung erhoben werden. Die Stromsteuer verstößt jedoch gegen diesen Gerechtigkeitsmaßstab, weil sie zum einen am Stromverbrauch und nicht am Einkommen als angemessenem Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ansetzt und zum anderen energieintensive Stromverbraucher begünstigt.⁶⁸²

9.2.4 Belastung des steuerlichen Existenzminimums

Aus finanzwissenschaftlicher und verfassungsrechtlicher Sicht ist es geboten, das Existenzminimum von der Steuer freizustellen. Wie bereits oben erwähnt, kann dies im bestehenden Verbrauchsteuersystem näherungsweise dadurch erfolgen, dass lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen weitgehend steuerfrei bleiben.⁶⁸³

Elektrische Energie ist eine Grundlage für ein menschenwürdiges Leben, denn der Einsatz von Strom ist für die Versorgung der Haushalte mit lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen, zu denen insbesondere die Nahrungszubereitung und Kleidungswäsche zählt, unverzichtbar.⁶⁸⁴ Insoweit gehört der Strom selbst zu den lebensnotwendigen Gütern und sollte grundsätzlich nicht durch allgemeine oder spezielle Verbrauchsteuern belastet werden.

682 Siehe analoge Argumentation zum Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Energiesteuer im Kapitel II.9.1.2.

683 Siehe Kapitel II.8.3.1 und II.9.1.2, S. 232.

684 Vgl. *KBl* (2009a), S. 36.

9.2.5 Fazit und Empfehlungen

Zusammenfassend eignet sich die Stromsteuer kaum als Mittel zum Erreichen umwelt- und klimapolitischer Ziele. Auch kann sie weder mit dem Verursacherprinzip noch mit der Entlastung der GRV überzeugend begründet werden. Zudem verstößt sie gegen die Grundsätze einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung. Aus diesen Gründen sollte grundsätzlich auf die Erhebung der Stromsteuer verzichtet werden.

Der Abschaffung der Stromsteuer steht jedoch eine EU-Richtlinie entgegen, die den EU-Staaten Mindestsätze für die Besteuerung des Stroms vorgibt.⁶⁸⁵ Mittelfristig sollte auf eine Änderung dieser Richtlinie hingearbeitet werden, um die Abschaffung der Stromsteuer zu ermöglichen. Kurzfristig könnte die Stromsteuer jedoch deutlich, und zwar bis auf das derzeit vorgegebene EU-Mindestniveau, reduziert werden. Der Stromsteuersatz in Deutschland liegt nämlich um das 20-fache über dem EU-Mindeststeuersatz für die nicht gewerbliche Verwendung.⁶⁸⁶ Mit einer solchen Reduzierung der Stromsteuer könnte bereits kurzfristig zur Entlastung der mittlerweile übermäßig belasteten Stromverbraucher beigetragen werden.⁶⁸⁷

Solange die Stromsteuer erhoben wird, sollte eine gleichmäßige Lastenverteilung angestrebt und daher sollten die bestehenden Steuerbegünstigungen abgebaut werden.⁶⁸⁸ Hier gilt das Gleiche wie für die Steuerbegünstigungen bei der Energiesteuer: die

685 Siehe Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 283/51 vom 31.10.2003.

686 Siehe Kapitel II.9.2.1, S. 244.

687 Zur Begrenzung des Strompreises sollte auf mittlere und längere Sicht eine grundlegende Reform des Erneuerbaren Energien Gesetzes in Richtung eines Quotenmodells zur Förderung erneuerbarer Energien erfolgen. Zum Quotenmodell siehe bspw. *SVR Wirtschaft* (2011), Tz. 435 ff.

688 Zu möglichen Abbaumaßnahmen siehe *Boss et al.* (2011), S. 40 f.; *FiFo/Copenhagen Economics ApS/ZEW* (2009), S. 223 ff.

Voraussetzungen für den Erhalt einer Begünstigung sollten verschärft und diese nur in begründeten Ausnahmefällen gewährt werden.⁶⁸⁹ Mit der Begrenzung der Steuerbegünstigungen würde die Absenkung des Steuersatzes erleichtert werden.

9.3 Kraftfahrzeugsteuer

9.3.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Kraftfahrzeugsteuer ist eine Verkehrsteuer, mit der das Halten von Kraftfahrzeugen besteuert wird. Bereits im Jahr 1899 führte Hessen eine Kraftfahrzeugsteuer ein, die zum Jahr 1906 in ganz Deutschland als Luxusaufwandsteuer für privat genutzte Personenkraftwagen und Krafträder erhoben wurde. Im Jahr 1922 wurden auch gewerblich genutzte Fahrzeuge steuerpflichtig. Die Hälfte des Steueraufkommens war für den Straßenbau zweckgebunden. Ab dem Jahr 1928 galt der Hubraum als Bemessungsgröße. Seit dem Jahr 1955 gilt das Kraftfahrzeugsteuergesetz, das bis heute mehrmals geändert wurde.

Die Kraftfahrzeugsteuer galt also zum einen als Luxussteuer und zum anderen als Abgabe zur Straßenbaufinanzierung und zudem – wie auch die Energiesteuer – als Abgabe für die Straßeninfrastrukturnutzung.⁶⁹⁰ Eine wesentliche Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes war die seit 1985 praktizierte Bemessung der Steuerhöhe nach der Schadstoffklasse, die seit dem 1. Juli 2009 durch die Bemessung nach dem CO₂-Ausstoß ersetzt wurde. Damit wurde umwelt- und klimapolitischen Zielen bei der Rechtfertigung der Kraftfahrzeugsteuer eine wesentliche Rolle zugeschrieben, sodass sie mittlerweile hauptsächlich als umweltpolitische Lenkungssteuer gilt.⁶⁹¹ Zum 1. Juli 2009 ist die Ertragshoheit für

689 Siehe Kapitel II.9.1.6, S. 243.

690 Vgl. *KBl* (1976), S. 15.

691 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 86.

die Kraftfahrzeugsteuer von den Bundesländern auf den Bund übergegangen.⁶⁹²

Das Aufkommen aus der Kraftfahrzeugsteuer betrug im Jahr 2018 rund 9 Milliarden Euro. Der Steuersatz ist bei Personenkraftwagen und Motorrädern abhängig vom Datum der Erstzulassung, dem Hubraum, der Schadstoffklasse bzw. dem CO₂-Ausstoß und der Art des Motors, sodass derzeit viele unterschiedliche Steuersätze gelten. Bei Erstzulassungen seit dem 1. Juli 2009 gilt beispielsweise für Personenkraftwagen mit Ottomotoren ein Steuersatz von 2 Euro je 100 cm³ Hubraum zzgl. 2 Euro je g/km über 120 g/km CO₂-Ausstoß und für Personenkraftwagen mit Dieselmotoren ein Steuersatz von 9,50 Euro je 100 cm³ Hubraum zzgl. 2 Euro je g/km über 120 g/km CO₂-Ausstoß. Bei Erstzulassungen ab dem 1. Januar 2012 gilt eine Emissionsgrenze von 110 g/km und bei künftigen Erstzulassungen ab dem 1. Januar 2014 von 95 g/km.⁶⁹³ Zudem existieren Steuerbefreiungen für besonders schadstoffarme Fahrzeuge und Elektrofahrzeuge sowie Steuervergünstigungen für Schwerbehinderte.⁶⁹⁴ Ab dem 01.09.2018 wird bei erstzugelassenen Fahrzeugen der CO₂-Ausstoß anhand eines neuen Verfahrens gemessen, das im Regelfall höhere Emissionswerte ausweist. Daher wird für die betroffenen Fahrzeughalter die Kraftfahrzeugsteuer ansteigen.⁶⁹⁵

9.3.2 Vergleich mit der Energiesteuer

Die Kraftfahrzeugsteuer wird grundsätzlich mit den gleichen Zielen wie die Energiesteuer gerechtfertigt. Zum einen gilt sie als ein Mittel der Umwelt- und Klimapolitik, indem sie zur Reduzierung des CO₂-Ausstoßes beitragen soll, und zum anderen als Abgabe

692 Zur Historie vgl. *BMF* (2012b), S. 100 f.; *Hansmeyer* (1980), S. 847 f.; *Littmann* (1961), S. 235.

693 Siehe ausführlich §§ 8 f. Kraftfahrzeugsteuergesetz.

694 Siehe im Einzelnen §§ 3 ff. Kraftfahrzeugsteuergesetz.

695 Vgl. Bundestagsdrucksache 19/4061 und *BdSt* (2018).

zur Finanzierung der Straßeninfrastrukturkosten. Wenn aber zwei Mittel bzw. Abgaben zum Erreichen gleichgelagerter Ziele parallel eingesetzt werden, kann ihre Existenz nur mit der gegenseitigen Ergänzung und verstärktem Wirkungsgrad legitimiert werden. Hierzu muss dargelegt werden, dass die angestrebten Ziele effizienter durch den Einsatz beider Abgaben erreicht werden können. Andernfalls ist lediglich die geeignetere und effizientere Abgabe beizubehalten und die andere abzuschaffen. Daher muss geprüft werden, ob es notwendig ist, sowohl die Energiesteuer als auch die Kraftfahrzeugsteuer zu erheben, um die oben genannten Ziele zu erreichen.

Die Energiesteuer erscheint hinsichtlich der umwelt- und klimapolitischen Zielsetzung der Kraftfahrzeugsteuer überlegen zu sein.⁶⁹⁶ Zwar gehört der CO₂-Ausstoß des Fahrzeugs sachgerecht zur Bemessungsgrundlage der Kraftfahrzeugsteuer, jedoch wird sie nicht abhängig von der Nutzung erhoben, sondern knüpft am Halten eines Fahrzeugs an. Damit bemisst sich die Kraftfahrzeugsteuer im Unterschied zur Energiesteuer lediglich am potenziellen und nicht am tatsächlichen CO₂-Ausstoß. Ein Halter (A) eines Fahrzeugs mit einem CO₂-Ausstoß von 160 g/km wird also höher besteuert als ein Halter (B) eines Fahrzeugs mit einem CO₂-Ausstoß von 120 g/km, auch wenn A sein Auto kaum nutzt und so unwesentlich zur Erhöhung des CO₂-Ausstoßes beiträgt, während B sein Auto regelmäßig benutzt und einen deutlich höheren CO₂-Ausstoß verursacht. Soll aber die Besteuerung zur Reduzierung der CO₂-Emissionen beitragen, kann dies mit der Energiesteuer treffsicherer erfolgen als mit der Kraftfahrzeugsteuer.

Gleiches gilt im Hinblick auf die Finanzierung der Straßeninfrastrukturkosten. Da die Kraftfahrzeugsteuer eben nicht am Kraftstoffverbrauch, also im weitesten Sinne an der Nutzung der Straßeninfrastruktur, sondern am Besitz eines Fahrzeugs an-

⁶⁹⁶ Vgl. auch *Ketterer/Wackerbauer* (2009), S. 15.

knüpft, besteht keine hinreichend enge Beziehung zwischen der Inanspruchnahme der Straßeninfrastruktur und der Steuerhöhe. Zudem sind bei der Kraftfahrzeugsteuer nur die inländischen Fahrzeughalter steuerpflichtig, ausländische jedoch nicht. Somit werden lediglich inländische Fahrzeughalter zur Finanzierung der Straßenabnutzung herangezogen; ausländische Fahrzeughalter werden nicht belastet, obwohl sie durch die Straßenbenutzung ebenfalls Kosten verursachen. Die Kraftfahrzeugsteuer eignet sich daher nicht als Äquivalenzabgabe zur Finanzierung der Straßeninfrastrukturkosten.⁶⁹⁷ Bei der Energiesteuer ist dies hingegen anders, weil sie sich nach dem Kraftstoffverbrauch und somit an der Nutzung der Straßeninfrastruktur bemisst und auch ausländische Fahrzeuge beim Tanken in Deutschland durch sie belastet werden.

Des Weiteren fallen bei der Kraftfahrzeugsteuer höhere Steuererhebungskosten an als bei der Energiesteuer.⁶⁹⁸ Schließlich wird mit der Kraftfahrzeugsteuer versucht, Defizite einer ungleichmäßigen Besteuerung von Kraftstoffen im Rahmen der Energiesteuer auszugleichen, indem Dieselfahrzeuge höher besteuert werden als Benzinfahrzeuge. Damit soll die höhere Energiesteuerbelastung von Benzin gegenüber Diesel⁶⁹⁹ kompensiert werden. Können aber solche Defizite innerhalb der betreffenden Steuer (hier: Energiesteuer) behoben werden, sollte nicht versucht werden, sie mithilfe einer anderen Steuer zu beheben. Um eine gleichmäßige Besteuerung von Diesel- und Benzinfahrzeugen zu erreichen, wäre es geeigneter, die Energiesteuersätze für beide Kraftstoffe anzugleichen.⁷⁰⁰

697 Vgl. *KBI* (1976), S. 23 f.

698 Das *Bundesministerium für Finanzen* bezifferte die Erhebungskosten der Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2002 auf 2,6 Prozent ihres Aufkommens. Die Erhebungskosten für die Mineralölsteuer bezifferte das Ministerium dagegen für das Jahr 2005 auf 0,02 Prozent ihres Aufkommens (vgl. *Bundesregierung* (2006), S. 5).

699 Siehe Kapitel II.9.1.1.

700 Siehe Kapitel II.9.1.6, S. 243.

9.3.3 Fazit und Empfehlungen

Sowohl mit der Energiesteuer als auch mit der Kraftfahrzeugsteuer werden die gleichen Ziele verfolgt. Dabei dürfte die Energiesteuer gegenüber der Kraftfahrzeugsteuer als Mittel zur Finanzierung der Straßennutzungskosten und der Umwelt- und Klimapolitik günstiger zu beurteilen sein. Die Kraftfahrzeugsteuer sollte daher abgeschafft werden.⁷⁰¹

Dies würde das komplizierte und unüberschaubare Steuerrecht vereinfachen und zur Reduzierung der Steuererhebungskosten beitragen.⁷⁰² Durch die im Jahr 2009 erfolgte Übertragung der Ertragshoheit für die Kraftfahrzeugsteuer von den Ländern auf den Bund dürfte die politische Durchsetzbarkeit der Abschaffung deutlich erleichtert sein, weil Widerstände seitens des *Bundesrats*⁷⁰³ nun kaum mehr zu erwarten sind.

9.4 Luftverkehrsteuer

9.4.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Mit der im Jahr 2011 eingeführten Luftverkehrsteuer werden Abflüge von Fluggästen von inländischen Standorten besteuert. Die Steuerhöhe wird jedes Jahr durch eine Verordnung festgelegt und ist von den erzielten Einnahmen des Bundes durch die Versteigerung von Emissionshandelszertifikaten aus dem Luftverkehr abhängig. Die Steuerhöhe beträgt pro Fluggast aktuell (2019) 7,38 Euro für Ziele in Europa sowie für bestimmte Ziele in Nordafrika, 23,05 Euro für Ziele in etwa bis zu 6.000 km Entfernung sowie 41,49 Euro für Ziele in über 6.000 km Entfernung.⁷⁰⁴ Bestimmte

701 Siehe bereits *KBI* (1971), S. 187 ff.

702 Zu möglichen Einsparungen bei den Steuererhebungskosten siehe *ZEW/BU Wuppertal/ESMB* (2010), S. 132 f.

703 Vgl. *KBI* (1991), S. 120 f.

704 Siehe § 11 i. V. m. Anlage 1 und 2 Luftverkehrsteuergesetz sowie Verordnung zur Absenkung der Steuersätze im Jahr 2019 nach § 11 Absatz 2 des Luftverkehrsteuergesetzes.

Fluggäste, z. B. Kinder unter 2 Jahren, sind von der Steuer befreit.⁷⁰⁵ Das Aufkommen lag im Jahr 2018 bei 1,2 Milliarden Euro.

Der Einführung der Luftverkehrsteuer lagen fiskalische Erwägungen zugrunde, indem sie zur Konsolidierung des Bundeshaushalts beitragen sollte.⁷⁰⁶ Daneben werden in der Gesetzesbegründung auch umwelt- bzw. klimapolitische Zielsetzungen genannt. So soll die Luftverkehrsteuer analog zur Energie- und Stromsteuer Anreize zum klima- und umweltbewussten Verhalten setzen.⁷⁰⁷

9.4.2 Beurteilung⁷⁰⁸

Die Luftverkehrsteuer ist aufgrund ihres geringen Aufkommens als Mittel zur Sicherung ausreichender Staatseinnahmen wenig geeignet. Ihr Aufkommen lag im Jahr 2018 nur bei 1,2 Milliarden Euro. Somit trug sie lediglich mit einem Anteil von 0,2 Prozent zum gesamten Steueraufkommen des Staates bei und ist deshalb als eine „Bagatellsteuer“ einzustufen.⁷⁰⁹ Zudem ist die Luftverkehrsteuer als spezielle Verkehr- bzw. Verbrauchsteuer nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. Als separate Steuer trägt die Luftverkehrsteuer vielmehr zur Komplizierung und Intransparenz des Steuerrechts bei.

Auch zum Erreichen umwelt- und klimapolitischer Ziele ist die Luftverkehrsteuer entbehrlich. Der Luftverkehr trägt zwar durch den CO₂-Ausstoß infolge der Kerosinverbrennung zur Umweltverschmutzung bei. Jedoch ist diese Umweltbelastung überwiegend grenzüberschreitend, sodass bevorzugt eine internationale Lösung angezeigt wäre, anstatt lediglich eine inländische Steuer

705 Siehe im Einzelnen § 5 Luftverkehrsteuergesetz.

706 Vgl. *Bundesregierung* (2010a).

707 Ebd., S. 36.

708 Vgl. *DSi* (2013a).

709 Eine Steuer ist als „Bagatellsteuer“ zu beurteilen, wenn ihr Aufkommen 0,2 Prozent des Gesamtsteueraufkommens nicht überschreitet. Vgl. ausführlich *KBI* (1980).

zu erheben.⁷¹⁰ Zudem sollte eine Steuer an den CO₂-Emissionen anknüpfen, um die externen Kosten des CO₂-Ausstoßes zielgenau zu internalisieren. Dies ist bei der Luftverkehrsteuer nicht konsequent der Fall, denn sie bemisst sich nach den in nur drei Kategorien eingeteilten Flugstreckenlängen. Zur Reduzierung des CO₂-Ausstoßes ist ein Emissionshandelssystem einer Steuer überlegen.⁷¹¹ Da der innereuropäische Luftverkehr mittlerweile in das EU-Emissionshandelssystem einbezogen ist, besteht keine Notwendigkeit mehr, zusätzlich eine Luftverkehrsteuer zu erheben.⁷¹²

9.4.3 Fazit und Empfehlungen

Die Luftverkehrsteuer ist als eine „Bagatellsteuer“ zur Sicherung ausreichender Steuereinnahmen kaum geeignet. Sie ist nicht mit einer gerechten und gleichmäßigen Steuerlastverteilung vereinbar und kompliziert als zusätzliche Steuerart das Steuerrecht. Auch aus umwelt- bzw. klimapolitischen Gesichtspunkten ist sie entbehrlich, da der Luftverkehr bereits in das EU-Emissionshandelssystem mit einbezogen ist und diese Maßnahme zur Internalisierung externer Kosten zielgenauer ist als eine steuerliche Lösung. Daher sollte die Luftverkehrsteuer ersatzlos entfallen.

9.5 Zusammenfassung der Empfehlungen

Während die Energiesteuer beibehalten und reformiert werden sollte, sind die Kraftfahrzeugsteuer und die Luftverkehrsteuer abzuschaffen. Auch die Stromsteuer ist grundsätzlich nicht zu recht-

710 Bspw. ist es nach Einführung der Luftverkehrsteuer zu Ausweichreaktionen der Flugpassagiere auf grenznahe ausländische Flughäfen gekommen (vgl. *Bundesregierung* (2012b), S. 20 f.). Wenn jedoch die Flugintensität nicht reduziert wird, sondern Flüge in andere Länder verlagert werden, hat die Besteuerung des Luftverkehrs im Saldo keine Auswirkung auf das globale Klima.

711 Siehe Kapitel II.9.1.3, S. 234.

712 Die *Bundesregierung* hatte ursprünglich geplant, die Luftverkehrsteuer tatsächlich nur bis zur Einbeziehung des Luftverkehrs in den Emissionshandel im Jahr 2012 zu erheben. Vgl. *Bundesregierung* (2010b), S. 3 f.

fertigen; auf kurze und mittlere Sicht sollte sie zumindest deutlich reduziert werden.

Tabelle 9.7: Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 9

Steuerart	Empfehlung
Energiesteuer	Beibehaltung und Reformierung: Besteuerung der Energieträger abhängig vom CO ₂ -Ausstoß, höhere Besteuerung der Kraftstoffe gegenüber Heizstoffen, Abbau entbehrlicher Steuerbegünstigungen.
Stromsteuer	kurz- bis mittelfristig: Reduzierung auf den EU-Mindeststeuersatz bei Abschaffung entbehrlicher Steuerbegünstigungen langfristig: Abschaffung der Stromsteuer auf EU-Ebene anstreben
Kraftfahrzeugsteuer	Abschaffung
Luftverkehrsteuer	Abschaffung

Eigene Darstellung.

10 Spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern

Im deutschen Steuerrecht existieren zahlreiche spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern, die in relativ aufkommensstarke Steuern und in Bagatellsteuern aufgeteilt werden können. Zur ersten Kategorie gehören spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern mit einem Aufkommensanteil von mehr als 0,2 Prozent am Gesamtsteueraufkommen.⁷¹³ Gemäß dieser Abgrenzung lassen sich fünf Steuerarten als relativ aufkommensstarke spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern charakterisieren: die Tabaksteuer, die Versicherungsteuer, die Alkoholsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Rennwett- und Lotteriesteuer (siehe *Tabelle 10.1*).

Tabelle 10.1: Relativ aufkommensstarke spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern in Deutschland

Steuerart	Erhebungs-kompetenz	Einnahmen 2018 in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steueraufkommen in Prozent
Tabaksteuer	Bund	14.339	1,85
Versicherungsteuer	Bund	13.779	1,78
Alkoholsteuer*	Bund	2.133	0,28
Grunderwerbsteuer	Länder	14.083	1,82
Rennwett- und Lotteriesteuer	Länder	1.894	0,24
Summe		46.228	5,96

Quelle: Bundesfinanzministerium, eigene Berechnungen. *Bis 31.12.2017: Branntweinsteuer.

10.1 Tabaksteuer

Als im 17. Jahrhundert der Tabakkonsum anstieg, versuchte ihn der Staat zunächst mit Verboten einzudämmen.⁷¹⁴ Da sie jedoch

⁷¹³ Zur Abgrenzung und Definition der Bagatellsteuern siehe Kapitel II.11.1.

⁷¹⁴ Die Tabakverbote wurden vor allem mit der Brandgefahr in Städten und Siedlungen begründet. Vgl. Nadler (2008), S. 32.

missachtet wurden, folgte die Errichtung von Tabakmonopolen, bevor im 19. Jahrhundert die ersten Tabaksteuern erhoben wurden. So erließ Preußen ab dem Jahr 1819 eine Gewichtsteuer auf Tabakblätter. 1879 wurde eine Reichstabaksteuer eingeführt, die 1906 durch eine Banderolensteuer für Zigaretten ergänzt und in den Folgejahren ausgebaut wurde. Seit 1949 wurde die Tabaksteuer als Bundessteuer fortgeführt.⁷¹⁵

Die Tabaksteuer wird heute als Banderolensteuer auf Tabakwaren erhoben; die Steuerzahlung erfolgt durch Bezug von Steuerzeichen. Die Tabaksteuer ist eine Mischform aus Mengen- und Wertsteuer. Die im Jahr 2019 gültigen Steuersätze können aus *Tabelle 10.2* entnommen werden. Das Aufkommen aus der Tabaksteuer betrug im Jahr 2018 14,3 Milliarden Euro, wovon rund 86 Prozent auf die Besteuerung von Zigaretten entfielen.⁷¹⁶ Die Steuereinnahmen fließen dem Bund zu.

Tabelle 10.2: Tabaksteuersätze zum 1. Januar 2019

Tabakerzeugnis	Steuersatz		Mindeststeuersatz gesamt ²
	Mengensteuer	Wertsteuer in Prozent des KVP ¹	
Zigaretten ³	9,82 ct/St.	21,69	19,636 ct/St.
Zigarren / Zigarillos	1,4 ct/St.	1,47	5,76 ct/St.
Feinschnitt	48,49 Euro/kg	14,76	95,04 Euro/kg
Pfeifentabak	15,66 Euro/kg	13,13	22 Euro/kg

¹ KVP = Kleinverkaufspreis (Endverbraucherpreis)
² abzüglich der Umsatzsteuer des Kleinverkaufspreises
³ Eine handelsübliche Zigarettenpackung mit 20 Zigaretten im Wert von 6,40 Euro wird mit rund 3,35 Euro Tabaksteuer belastet (20 x 0,0982 Euro + 21,69 Prozent v. 6,40 Euro = 2,8836). Dies entspricht rund 52 Prozent des Verkaufspreises.

Quelle: § 2 Tabaksteuergesetz.

⁷¹⁵ Vgl. BMF (2012b), S. 128; Hansmeyer (1980), S. 789 f.

⁷¹⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2019b), S. 6.

Die Tabakbesteuerung ist innerhalb der EU harmonisiert, sodass Mindeststeuersätze für die Tabaksteuer gelten.⁷¹⁷ So beträgt beispielsweise der Mindeststeuersatz für Zigaretten 9 Cent pro Stück. Einschließlich der Mehrwertsteuer auf Zigaretten muss die Steuerbelastung mindestens 60 Prozent des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises⁷¹⁸ betragen.

Obwohl die Tabaksteuer mit gesundheitspolitischen Zielen begründet wird,⁷¹⁹ erfüllt sie in erster Linie offenbar einen fiskalischen Zweck, denn die vergangenen Tabaksteuererhöhungen wurden jeweils mit der Erhöhung der Staatseinnahmen bzw. Finanzierung neuer Staatsaufgaben begründet (siehe *Tabelle 10.3*).

Tabelle 10.3: Tabaksteuererhöhungen seit 1977

Inkrafttreten der Erhöhung	Gesetz	Begründung lt. Gesetzentwurf
01.01.1977	Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und des Gesetzes über das Branntweinmonopol 1976	Verminderung der Finanzierungsdefizite des Bundes
01.06.1982	Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen 1982	Begrenzung der Nettokreditaufnahme und Anhebung des Anteils der indirekten Steuern am Gesamteinkommen

717 Siehe ausführlich Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21.06.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 176/24 vom 05.07.2011.

718 „Der gewichtete durchschnittliche Kleinverkaufspreis wird unter Bezugnahme auf den Gesamtwert aller in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Zigaretten auf der Grundlage des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern, geteilt durch die Gesamtmenge der in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Zigaretten, berechnet.“ Art. 8 der o. g. Richtlinie.

719 Siehe S. 264 ff.

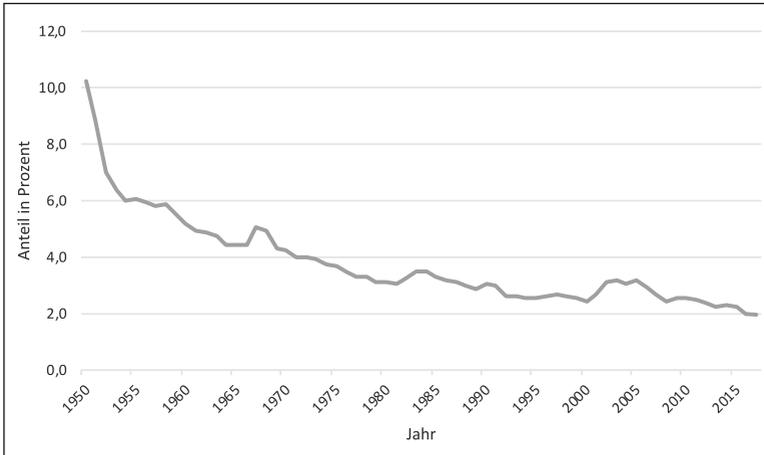
Inkraft-treten der Erhöhung	Gesetz	Begründung lt. Gesetzentwurf
01.05.1989	Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen 1988	Finanzbedarf für die Übertragung von weiteren Finanzmitteln an die EG, für Hilfen zur Förderung der Investitionsfähigkeit finanzschwacher Länder und für Zuschüsse an die Bundesanstalt für Arbeit
01.03.1992	Gesetz zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen 1991	Finanzierung zusätzlicher Aufgaben vor dem Hintergrund der Entwicklungen im Mittleren Osten, in Südost- und Osteuropa und in den neuen Bundesländern
01.01.2002 01.01.2003	Gesetz zur Finanzierung der Terrorbekämpfung 2001	Einnahmebedarf zur Erhöhung der inneren und äußeren Sicherheit
01.03.2004 01.12.2004 01.09.2005	Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchsteuergesetze 2003	Pauschale Abgeltung von Aufwendungen der Krankenkassen für versicherungsfremde Leistungen und Sicherung der Substanz des Steueraufkommens
01.01.2013 01.01.2014 01.01.2015	Fünftes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen 2012	Verstärkung des Tabaksteueraufkommens und Erzielung von Steuermehreinnahmen

Quelle: Diverse Bundestagsdrucksachen.⁷²⁰

Trotz stetiger Steuererhöhungen ist das Tabaksteueraufkommen im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen jedoch rückläufig. Hatte die Tabaksteuer nach dem Zweiten Weltkrieg noch einen relativ großen Anteil am Gesamtsteueraufkommen, ging die Relevanz der Steuer im Zeitablauf kontinuierlich zurück. Seit drei Jahrzehnten hat die Tabaksteuer einen Anteil von rund 3 Prozent am Gesamtsteueraufkommen; im Jahr 2018 lag der Anteil sogar nur bei rund 1,9 Prozent (siehe *Abbildung 10.1*).

⁷²⁰ Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestags* (2010), S. 14; *Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2003); *Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2001); *Bundesregierung* (1991); *Bundesregierung* (1988); *Fraktionen der SPD und FDP* (1981); *Bundesregierung* (1975).

Abbildung 10.1: Anteil Tabaksteuereinnahmen am Gesamteueraufkommen in Prozent



Quelle: BMF und eigene Berechnungen.

Daraus folgt, dass die Tabaksteuer – zumindest in der bisherigen Ausgestaltung – das *fiskalische Ziel* nicht befriedigend erfüllen kann, weil sie nur unzureichend zur Stabilisierung der Staatseinnahmen beitragen kann. Dies liegt grundsätzlich daran, dass die Tabaksteuer zum überwiegenden Teil eine Mengensteuer ist. Um ein stetig steigendes Aufkommen bzw. einen gleichbleibenden Anteil am Gesamteueraufkommen sicherzustellen, wären bei konstanter Verbrauchsmenge regelmäßige Anpassungen des Steuersatzes erforderlich, die jedoch auf Widerstände stoßen und daher nicht ohne Weiteres realisierbar wären. Zudem müsste die Preiselastizität der Nachfrage nach den einzelnen Tabakwaren weitgehend unelastisch sein und es dürfte keine Substitutionsmöglichkeiten geben. Dies ist aber nicht der Fall.⁷²¹ So haben vergangene Tabaksteuererhöhungen zu einem erheblichen Rückgang der Zigarettennachfrage geführt. Beispielsweise ist zwischen 2002

⁷²¹ Siehe auch *van Deuverden* (2004), S. 12 ff.

und 2012 der Zigarettenabsatz um 43 Prozent und bis 2018 um 48 Prozent zurückgegangen.⁷²² Die Konsumenten sind zum einen auf andere und günstigere Tabakwaren, wie z. B. Feinschnitttabak, umgestiegen, dessen Absatz im Zeitraum 2002/2018 um 60 Prozent stieg.⁷²³ Zum anderen ist das sogenannte Cross-Border-Shopping, also das grenzüberschreitende Einkaufen und Schmuggeln von un versteuerten Zigaretten, intensiviert worden.⁷²⁴ Schließlich ist auch der Gesamttabakkonsum zurückgegangen.⁷²⁵ Diese Entwicklungen haben somit zum – gemessen am Gesamtsteueraufkommen – gesunkenen Tabaksteuervolumen beigetragen.

Die Tabaksteuer verstößt als eine Fiskalsteuer gegen eine *gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung*. Sie ist nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, weil sie die Steuerzahler nicht abhängig von ihrem verfügbaren Einkommen als anerkanntem Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit belastet.⁷²⁶ Stattdessen knüpft sie an ihren speziellen Verbrauchsgewohnheiten, also dem individuellen Tabakkonsum an, der aber kein geeigneter Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte ist. Die Höhe des Tabakverbrauchs spiegelt lediglich die Konsumpräferenzen eines Steuersubjekts wider, die nicht mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichzusetzen sind. Hat ein Konsument eine höhere Präferenz für Tabakwaren oder einen höheren Bedarf an Tabakverbrauch, wird er diese Güter zulasten anderer Güter verstärkt nachfragen und somit höher besteuert, als ein anderer Konsument mit gleichem verfügbarem Einkommen, der Tabakwaren weniger präferiert und stattdessen andere, nicht mit einer speziellen Verbrauchsteuer belastete Güter nachfragt. Eine spezielle Verbrauchsteuer, wie die Tabaksteuer, läuft

722 Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2007, 2012c, 2019b).

723 Im selben Zeitraum 2002/2018 hat sich der Absatz von Zigarren und Zigarillos um - 4 Prozent und von Pfeifentabak um 390 Prozent verändert. Ebd.

724 Zur Entwicklung des Cross-Border-Shoppings siehe *Bräuninger/Stiller* (2010).

725 Ebd., S. 12.

726 Vgl. *Neumark* (1970), S. 140 f.

somit einer gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider. Sie ist ungerecht, weil die Belasteten mehr Steuern zahlen müssen, als sie nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips zu entrichten hätten. Deshalb eignet sie sich auch nicht zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen in der Gesetzlichen Krankenversicherung (GKV).⁷²⁷ Soll über die Einkommensentstehung hinaus auch die Einkommensverwendung besteuert werden, wäre hierzu eine allgemeine Verbrauchsteuer, die alle Güter einheitlich belastet, ein geeigneteres Mittel. Dies ist im deutschen Steuerrecht durch die bestehende Umsatzsteuer bereits gewährleistet.

Hinzu kommt, dass die Tabaksteuer *verteilungspolitisch problematisch* ist, weil sie Personen mit einem relativ niedrigen Einkommen übermäßig belastet. Dies wiegt umso schwerer, weil der Raucheranteil in niedrigeren Einkommensschichten höher ist als in gehobenen.⁷²⁸

Die Erhebung der Tabaksteuer wird vor allem mit einer *gesundheitpolitischen Zielsetzung* gerechtfertigt. Die Tabaksteuer soll zur Begrenzung des gesundheitsschädlichen Tabakkonsums beitragen. Insoweit steht dieses Ziel im Konflikt zum fiskalischen Zweck, da die Reduzierung des Tabakkonsums mit sinkenden Steuereinnahmen einhergehen würde. Grundsätzlich stellt sich aber die Frage, ob der Staat in einer freiheitlichen Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung seine Bürger vor sich selbst schützen sollte, indem er versucht, ihren Konsum zu lenken.⁷²⁹ Wird dies verneint, wären Eingriffe in die Konsumentensouveränität bzw. Konsumfreiheit der Bürger durch gesundheitspolitisch motivier-

727 Siehe auch Kapitel II.9.1.4.

728 Vgl. bspw. m. w. N. *Deutsches Krebsforschungszentrum* (2004).

729 *Ludwig Erhard* war beispielsweise der Ansicht, dass Konsumfreiheit als „unantastbares Grundrecht“ empfunden werden muss. „Gegen sie zu verstoßen, sollte als ein Attentat auf unsere Gesellschaftsordnung geahndet werden.“ Weiter war er der Meinung, „dass es den Staat gar nichts angeht, wie der einzelne Staatsbürger sein Geld verbrauchen will“. Vgl. *Erhard* (1957), S. 22 f. und S. 92.

te Verbrauchsteuern abzulehnen.⁷³⁰ Ziel von gesundheitspolitisch legitimierten Steuern könnte lediglich noch sein, Dritte vor den Schädigungen des Rauchens zu schützen. So entstehen der Gesellschaft durch die Behandlung von durch das Aktiv- oder Passivrauchen verursachten Krankheiten Kosten. Die Existenz externer Kosten des Rauchens ist unbestritten, fraglich ist allerdings, in welcher Höhe sie bestehen und inwieweit sie durch sogenannte death benefits, also monetäre Entlastungen der Gesellschaft durch die niedrigere Lebenserwartung von Rauchern, begrenzt werden.⁷³¹

Zunächst ist eine Tabaksteuer ungeeignet, diese gesellschaftlichen Schäden zu verhindern. Hierzu wäre ein Tabakverbot am effektivsten, jedoch verstoßen solche prohibitiven Maßnahmen gegen die Konsumfreiheit und sind ordnungspolitisch verwerflich. Zudem gehen von der Prohibition stets äußerst nachteilige Wirkungen aus, sodass ein solches Verbot abzulehnen ist.⁷³² Zur Begrenzung gesellschaftlicher Kosten sind andere Maßnahmen der Tabaksteuer überlegen. Im Hinblick auf das Passivrauchen dürften bestehende Rauchverbote vor allem in Schulen und öffentlichen Gebäuden effizienter sein. Um soziale Kosten infolge der Behandlung von Raucherkrankheiten zu begrenzen oder gänzlich zu verhindern, wäre hingegen die Erhebung von risikobezogenen Krankenversicherungsbeiträgen eine geeignete Maßnahme. Risikoabhängige Beiträge werden indes lediglich von einigen privaten Krankenversicherern erhoben, im System der GKV nicht. Zwar wäre eine risikoabhängige Beitragsgestaltung in der GKV prinzipiell umsetzbar, jedoch ist dies politisch und wohl auch gesellschaftlich nicht gewollt, da dem Solidarprinzip ein höheres Gewicht als dem Verursacherprinzip beigemessen wird. Eine verursachergerechte Internalisierung externer Kosten wäre also im

730 Vgl. auch *van Deuverden* (2004), S. 6.

731 Vgl. m. w. N. *Wigger* (2005), S. 519; *Wigger* (2011), S. 40.

732 Siehe auch *Tipke* (2003), 2003, S. 1076 ff.

Krankenversicherungssystem selbst möglich, ist aber politisch gar nicht erwünscht. Man kann es aber auch anders ausdrücken: Eine Internalisierung der externen Kosten findet in der GKV nicht verursachergerecht, sondern insoweit statt, als die Kosten gleichmäßig auf alle Beitragszahler umgelegt werden.

Die Tabaksteuer ist hingegen kein zielgenaues und effizientes Instrument zur Internalisierung externer Kosten des Rauchens, sodass das Verursacherprinzip nicht zu ihrer Rechtfertigung herangeführt werden kann. Sie würde nämlich zwar tendenziell den Verursachern der externen Schäden auferlegt, doch wären die Tabaksteuereinnahmen bei einer optimalen Umsetzung des Verursacherprinzips zudem sachgerecht in die GKV zu überführen. Doch dies würde mit herrschenden Grundsätzen der Finanzierung öffentlicher Leistungen kollidieren, nach denen Sozialversicherungsleistungen aus zweckgebundenen Beiträgen und nicht aus Steuern zu finanzieren sind.⁷³³ Auch würde eine solche Finanzierungsweise anerkannte Haushaltsgrundsätze verletzen, beispielsweise den Grundsatz der Trennung von Gebietskörperschafts- und Sozialversicherungshaushalten. Darüber hinaus können die Versicherten einer Tabaksteuer relativ einfach – beispielsweise durch das „Cross-Border-Shopping“ – ausweichen und auf diese Weise ihren Kostenbeitrag vermeiden. Dadurch würde sie aber wiederum zu einem ungerechten Finanzierungsmittel. Schließlich würden privat krankenversicherte Raucher doppelt mit einem Kostenbeitrag zur Internalisierung externer Kosten belastet: zum einen mit der Tabaksteuer und zum anderen mit den risikobezogenen Krankenversicherungsprämien.

Schließlich belastet die Tabaksteuer als spezielle Verbrauchsteuer Tabakwaren, die bereits der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung

733 Ausnahme ist die Finanzierung versicherungsfremder Leistungen, zu denen die Behandlungskosten der durch das Rauchen verursachten Krankheiten jedoch nicht gehören. Vgl. *KBI* (2010a); *Fichte/Schulemann* (2010), S. 676 ff.

im Rahmen der Umsatzsteuer unterliegen. Dies führt zu einer steuerlichen Doppelbelastung von Tabakwaren. Zudem ist die Tabaksteuer ein Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, sodass eine Steuer von der Steuer erhoben wird.⁷³⁴ Dies ist insoweit problematisch, als es sich bei der Tabaksteuer um keine Wertschöpfung handelt und sie daher nicht mit der Umsatzsteuer als Wertschöpfungssteuer belegt werden sollte.⁷³⁵ Durch diesen doppelten steuerlichen Zugriff erhöht der Staat auf eine verschleierte Art und Weise seine Steuereinnahmen und trägt zur übermäßigen Belastung der Steuerzahler bei.

Die vorstehenden Gründe sprechen somit für eine Abschaffung der Tabaksteuer. Eine Abschaffung ist jedoch im nationalen Alleingang nicht möglich, da die Tabakbesteuerung auf EU-Ebene vorgegeben ist. Es sollte daher erwogen werden, die EU-Vorgaben zur Tabakbesteuerung zu überprüfen. Solange kein EU-weiter Konsens zur Abschaffung der Tabaksteuer besteht, muss sie weiterhin erhoben werden. Dabei sollte sich die Besteuerung, wie es zurzeit annähernd der Fall ist, am EU-Mindestniveau bemessen und nicht übermäßig erhöht werden. Um eine gleichmäßige Besteuerung der verschiedenen Tabakwaren und damit eine Steuergerechtigkeit innerhalb der Tabaksteuer herzustellen, sollten zudem die bisher unterschiedlich hoch besteuerten Tabakwaren gleichmäßig mit der Tabaksteuer belastet werden. Hierzu wäre vor allem die Besteuerung von Feinschnitttabak an die Besteuerung von Zigaretten anzupassen. Mit dem letzten Änderungsgesetz hat der Gesetzgeber diesen Weg eingeschlagen.⁷³⁶ Zudem wurden auf EU-Ebene Schritte eingeleitet, um die Tabakbesteue-

734 Vgl. *KBI* (1971), S. 95 und *DSi* (2017).

735 Vgl. auch *Haller* (1980), S.363.

736 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestags* (2010).

zung zu harmonisieren und die Ausweichmöglichkeit des „Cross-Border-Shoppings“ zu begrenzen.⁷³⁷

10.2 Alkoholsteuer

Die Alkoholsteuer ist eine Verbrauchsteuer, die bis Ende 2017 als Branntweinsteuer bezeichnet wurde. Die Besteuerung des Branntweins in Deutschland kann bis in das Jahr 1507 zurückverfolgt werden. In der Vergangenheit wurde sie mit sozialhygienischen bzw. gesundheitspolitischen, wirtschafts- und agrarpolitischen Gründen zu rechtfertigen versucht. Eine reichseinheitliche Branntweinsteuer wurde erstmalig im Jahr 1887 eingeführt.⁷³⁸

Die heutige Alkoholsteuer erfasst Ethylalkohol mit beliebigem Alkoholgehalt, Spirituosen mit einem Alkoholgehalt von mehr als 1,2 Volumenprozent und andere Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 22 Volumenprozent. Der Regelsteuersatz beträgt 1.303 Euro pro Hektoliter bzw. 13,03 Euro pro Liter reinen Alkohol.⁷³⁹ Eine 0,7-l-Flasche eines 40%igen Alkoholgetränks wird somit mit umgerechnet 3,65 Euro besteuert. Das Aufkommen aus der Alkoholsteuer steht dem Bund zu; es betrug im Jahr 2018 rund 2,1 Milliarden Euro. Die Alkoholbesteuerung ist EU-weit harmonisiert. Es gilt ein EU-Mindeststeuersatz von 550 Euro pro Hektoliter bzw. 5,50 Euro pro Liter reinen Alkohol.⁷⁴⁰ Der deutsche Regelsteuersatz beträgt damit das 2,4-fache des EU-Mindeststeuersatzes.

Aus den gleichen Gründen wie die Tabaksteuer ist auch die Alkoholsteuer mit einer *gerechten und gleichmäßigen Lastenver-*

737 Siehe Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21.06.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 176/24 vom 05.07.2011.

738 Vgl. *Hansmeyer* (1980), S. 796.

739 Siehe § 2 Alkoholsteuergesetz.

740 Vgl. Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19.10.1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 316/29 vom 31.10.1992.

teilung unvereinbar.⁷⁴¹ Die Alkoholsteuer kann zudem nicht als eine *Luxussteuer* legitimiert werden, da die besteuerten Alkoholgetränke schon lange keine Luxusgüter mehr sind.⁷⁴² Wie bei der Tabaksteuer kommt es auch bei der Alkoholsteuer zur steuerlichen Doppelbelastung von Alkoholgetränken, die bereits der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer unterliegen. Auch ist die Alkoholsteuer ein Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, sodass eine Steuer von der Steuer erhoben wird.⁷⁴³

Zur Rechtfertigung von Alkoholsteuern werden mittlerweile vor allem *gesundheitpolitische Gründe* herangezogen. So stellt beispielsweise die *Europäische Kommission* fest, „dass die Besteuerung von Alkohol ein Mittel sein könnte, um von übermäßigem Konsum abzuhalten und somit positive Auswirkungen in Form von geringeren Problemen im Zusammenhang mit Alkoholkonsum, Alkoholismus und Alkoholmissbrauch haben könnte“.⁷⁴⁴ Wie bereits im Abschnitt zur Tabaksteuer erwähnt, sollte der Staat in einer freiheitlichen Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung seine Bürger nicht vor sich selbst, sondern vielmehr vor möglichen Schäden durch Dritte schützen, also keine gesundheitspolitisch motivierten Verbrauchsteuern zur Konsumlenkung einsetzen.⁷⁴⁵

Höchst fragwürdig ist die Begründung der Alkoholsteuern mit dem Schutz von Kindern und Jugendlichen.⁷⁴⁶ Es ist zwar durchaus ein erstrebenswertes (staatliches) Ziel, Kinder und Jugendliche vom Alkoholkonsum abzuhalten, jedoch ist eine Alkoholsteuer hierfür kein zielgenaues Instrument. Es ist nämlich ineffizient, die Preise für alkoholische Getränke für alle Bürger zu verteuern, um

741 Vgl. Kapitel II.10.1.

742 Vgl. *KBl* (1980), S. 45 f.

743 Vgl. Kapitel II.10.1., S. 266 f.

744 *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (2004), S. 21.

745 Vgl. Kapitel II.10.1, S. 264.

746 Zu dieser Begründung siehe *Adams/Effertz* (2009), S. 14 ff.

das Verhalten einer kleinen Konsumentengruppe zu lenken, die – und das sei ausdrücklich erwähnt – in der Regel ohnehin keine alkoholischen Getränke erwerben darf.⁷⁴⁷ Um den Alkoholkonsum von Kindern und Jugendlichen unter 18 Jahren zu begrenzen, wären vielmehr verschärfte Abgabeverbote und deren verschärfte Kontrollen die zielgenaueren und effizienteren Mittel.

Zur möglichen Rechtfertigung der Alkoholsteuer könnte also wiederum nur das *Verursacherprinzip* herangezogen werden. Analog zum Tabakkonsum entstehen der Gesellschaft auch durch den Alkoholkonsum Einzelner externe Kosten zulasten Dritter, die mittels geeigneter Instrumente internalisiert werden könnten. Hierbei wäre es jedoch zu kurz gegriffen, auf die Behandlungskosten alkoholinduzierter Erkrankungen zu verweisen. Denn jene Erkrankungen entstehen nur durch Alkoholmissbrauch, also den regelmäßigen Konsum größerer Alkoholmengen.⁷⁴⁸ Ähnliche Auswirkungen auf die Gesundheit wird man grundsätzlich bei vielen Lebens- und Genussmitteln feststellen. Maßvoller Konsum ist unschädlich, übermäßiger Konsum dagegen schädlich. Die Besonderheit des Alkohols im Vergleich zu anderen Genuss- und Lebensmitteln liegt jedoch zum einen darin, dass bereits geringe Konsummengen zu (vorübergehenden) gesundheitlichen Beeinträchtigungen bzw. zu einem „Rauschzustand“ führen und zum anderen im Suchtpotenzial und damit in der höheren Wahrscheinlichkeit alkoholinduzierter Krankheiten. Um soziale Kosten infolge der Behandlung von alkoholinduzierten Krankheiten sachgerecht zu internalisieren, wäre auch hier die Erhebung von risikobezogenen Krankenversicherungsbeiträgen eine geeignete

747 Die Abgabe von branntweinhaltenen Produkten an Kinder und Jugendliche unter 18 Jahren ist verboten. Für den Erwerb von anderen alkoholischen Produkten, wie z. B. Bier, Wein oder Sekt, gilt hingegen eine Altersgrenze von 16 Jahren. Siehe § 9 Jugendschutzgesetz.

748 So merkt die *Europäische Kommission* sogar an, dass „medizinische Studien in den letzten Jahren auch auf die positiven gesundheitlichen Effekte eines maßvollen Alkoholgenusses hingewiesen“ haben. Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (2004), S. 21.

Maßnahme, was aber politisch und gesellschaftlich (noch) nicht gewollt ist. Die Alkoholsteuer und alle anderen alkoholbezogenen Steuern eignen sich indes nicht, diese externen Kosten angemessen zu internalisieren.⁷⁴⁹

Doch auch außerhalb des Gesundheitssystems können externe Kosten durch den Alkoholkonsum entstehen und zwar bereits durch den Konsum geringer Alkoholmengen. Man denke beispielsweise an Unfälle im Straßenverkehr, wodurch Dritte geschädigt werden können. Als Anreiz zur Schadensvermeidung sind ordnungsrechtliche Maßnahmen, wie in diesem Fall bspw. Vorgaben zur „Promillegrenze“ und entsprechende Strafen beim Verursachen von Unfällen, effizienter als Alkoholsteuern. Werden Dritte dennoch durch Unfälle geschädigt, werden ihre Schäden im Rahmen des bestehenden Haftpflichtversicherungszwangs reguliert. Um externe Kosten aufgrund von alkoholbedingten Straßenverkehrsunfällen zu internalisieren, ist der geltende Haftpflichtversicherungszwang also hinreichend.

Somit kann auch die Alkoholsteuer nicht hinreichend legitimiert werden. Da jedoch ihre Abschaffung aufgrund von EU-Vorgaben erst auf längere Sicht umsetzbar wäre, muss sie zunächst weiterhin erhoben werden. Sie sollte jedoch auf den EU-Mindeststeuersatz reduziert werden. Angesichts der Vielzahl von alkoholbezogenen Steuern in Deutschland⁷⁵⁰ sollte darüber hinaus erwogen werden, sie zu einer einzigen Alkoholsteuer zusammenzufassen.⁷⁵¹ Dies würde zur Transparenz und Übersichtlichkeit des Steuerrechts beitragen.

749 Siehe analoge Argumentation zur Tabaksteuer im Kapitel II.10.1, S. 265 f.

750 Siehe auch Kapitel II.11.4 und II.11.5.

751 Der Gesetzgeber hat zwar bereits im Jahr 2013 erwogen, die Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer, die Alkopopsteuer und ggf. die Biersteuer in das Alkoholsteuergesetz zu integrieren, hat dieses Ansinnen aber bisher noch nicht umgesetzt.

10.3 Versicherungsteuer

Die Versicherungsteuer ist eine Verkehrsteuer. Ihren Ursprung hat sie im 18. Jahrhundert, als im Zuge der Ausbreitung von Versicherungen bzw. Assekuranzen eine Stempelabgabe⁷⁵² eingeführt wurde. Im 19. Jahrhundert wurde diese Art der Versicherungsteuer in den deutschen Einzelstaaten unterschiedlich gehandhabt, bevor sie 1913 als Reichssteuer vereinheitlicht wurde. 1922 wurde die Versicherungsteuer in Stempelform zugunsten der geltenden Besteuerungsart aufgegeben. Seit 1949 war sie eine Ländersteuer, bevor sie 1970 auf den Bund übergegangen ist.⁷⁵³

Die Versicherungsteuer wird heute auf die Zahlung von Versicherungsentgelten erhoben. Es gilt in der Regel ein Steuersatz von 19 Prozent. Abweichend davon gelten für bestimmte Versicherungsarten andere Steuersätze und/oder verminderte Bemessungsgrundlagen. So wird beispielsweise für Feuer-Betriebsunterbrechungsversicherungen ein Steuersatz von 22 Prozent auf 60 Prozent des Versicherungsentgelts erhoben. Bei Wohngebäude- und Hausratsversicherungen gilt ein Steuersatz von 19 Prozent bei einer Bemessungsgrundlage von 86 bzw. 85 Prozent des Versicherungsentgelts.⁷⁵⁴ Von der Besteuerung ausgenommen sind z. B. gesetzliche Sozialversicherungen sowie private Lebens-, Renten- oder Krankenversicherungen.⁷⁵⁵ Das Aufkommen aus der Versicherungsteuer betrug im Jahr 2018 rund 13,8 Milliarden Euro.

Bereits seit langem gelten *Verkehrsteuern als überholte Steuern* in einem modernen und zeitgemäßen Steuersystem. Sie hatten allenfalls solange eine Existenzberechtigung, wie das Einkommen

752 Stempelabgaben werden durch Abstempeln eines Dokuments – hier des Versicherungsscheins – erhoben.

753 Vgl. *BMF* (2012b), S. 141; *Hansmeyer* (1980), S. 858 f.

754 Siehe im Einzelnen § 6 Versicherungsteuergesetz.

755 Zu den Ausnahmen siehe ausführlich § 4 Versicherungsteuergesetz.

als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch nicht hinreichend erfasst werden konnte und es auch noch keine allgemeine Besteuerung der Einkommensverwendung gab. Die immer noch andauernde Erhebung von Verkehrsteuern bewirkt praktisch eine zusätzliche, mit unterschiedlichen Sätzen versehene indirekte Besteuerung bestimmter Konsumgewohnheiten ohne Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit, sodass die Steuerzahler je nach Verwendung ihres Einkommens unterschiedlich belastet werden.⁷⁵⁶

Die Versicherungsteuer belastet die Einkommensverwendung. Um *Doppelbelastungen mit der Umsatzsteuer* und der Versicherungsteuer zu vermeiden, sind alle Umsätze aufgrund eines Versicherungsverhältnisses umsatzsteuerfrei.⁷⁵⁷ Praktisch findet dennoch eine kumulative Doppelbelastung statt, weil die Versicherungsgesellschaften vom Vorsteuerabzug der Umsatzsteuer ausgeschlossen sind. Dadurch wird die Vorsteuer verdeckt auf den Versicherungsnehmer überwält und erhöht die Bemessungsgrundlage der Versicherungsteuer.⁷⁵⁸ Der Versicherungsnehmer wird also sowohl mit der Vorsteuer der Versicherungsgesellschaft als auch mit der Versicherungsteuer belastet. Nach *Tipke* müssen Umsatzsteuer und Versicherungsteuer aber „als systematische Einheit gesehen werden“.⁷⁵⁹ Während die Umsatzsteuer durch den Vorsteuerabzug und Überwälzung auf den Verbraucher die Unternehmer nicht belastet, ist dies bei der Versicherungsteuer nicht der Fall. Sie kann lediglich als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dies erscheint unsystematisch. Insoweit kann die Versicherungsteuer als eine Sonder-Unternehmenssteuer charakterisiert werden.⁷⁶⁰

756 Vgl. bereits *KBI* (1971), S. 88 f.

757 Siehe § 4 Nr. 10 Umsatzsteuergesetz.

758 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 67.

759 *Tipke* (2003), S. 1031.

760 Ebd., S. 1032.

Ebenfalls unsystematisch erscheint die Belastung von Unfall- und Haftpflichtversicherungen mit der Versicherungssteuer. Beide Versicherungsarten werden einkommensteuerrechtlich als Sonderausgabe behandelt.⁷⁶¹ Es ist jedoch widersprüchlich, solche Aufwendungen „einkommensteuerrechtlich als existenzielle Vorsorge zu qualifizieren, aber andererseits denselben Aufwand (dieselbe Einkommensverwendung) mit Versicherungssteuer zu belasten“.⁷⁶²

Aufgrund der oben genannten Probleme und Mängel und da die Versicherungssteuer ebenso wie die Umsatzsteuer die Einkommensverwendung belastet, sollte als Maßnahme zur Vereinfachung des Steuerrechts erwogen werden, die Versicherungssteuer in die Umsatzsteuer zu integrieren. Nicht zuletzt legen dies die gleich hohen Steuersätze von 19 Prozent nahe, weshalb die Belastung der Verbraucher grundsätzlich gleich bleiben würde.⁷⁶³ Einer solchen Integration steht jedoch die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie entgegen,⁷⁶⁴ die eine Befreiung der Versicherungsumsätze von der Umsatzsteuer vorsieht.⁷⁶⁵ Solange kein EU-weiter Konsens über die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie besteht und Versicherungsumsätze als Belastungsgrund erachtet werden, sollte die Versicherungssteuer weiterhin als spezielle, die Umsatzsteuer ergänzende Steuer erhoben werden.

10.4 Rennwett- und Lotteriesteuer

Die Rennwett- und Lotteriesteuer ist eine Verbrauchsteuer der Länder. Bereits im 15. Jahrhundert wurden Lotterien mit Sachgewinnen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben in Notfällen

761 Siehe § 10 Abs. 1 Nr. 3a Einkommensteuergesetz.

762 *Englisch* (2013d), Rz. 67.

763 Vgl. *Kirchhof* (2008), S. 26.

764 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 67.

765 Siehe Art. 135, Abs. 1, Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1 vom 11.12.2006.

veranstaltet. Im 18. Jahrhundert wurden Klassenlotterien und das Zahlenlotto mit Verbrauchsteuern belegt. 1881 wurde eine reichseinheitliche Urkundensteuer für Lotteriescheine eingeführt, die 1891 auf Pferdewetten ausgeweitet wurde. Die heutige Rennwett- und Lotteriesteuer geht auf das Rennwett- und Lotteriegesezt von 1922 zurück, das nach dem Zweiten Weltkrieg auch auf Fußballwetten ausgedehnt wurde.⁷⁶⁶ Seit 2012 unterliegen sämtliche Sportwetten in- und ausländischer Wettanbieter der Besteuerung.⁷⁶⁷

Für Einsätze auf Pferderenn- und Sportwetten wird ein Steuersatz von 5 Prozent erhoben. Der gleiche Steuersatz gilt für am Totalisator gewettete Beträge, also Lotto- und Totoangebote. Lotterieangebote werden mit einem Steuersatz von 20 Prozent des Lospreises besteuert.⁷⁶⁸ Das Aufkommen aus der Rennwett- und Lotteriesteuer betrug im Jahr 2018 rund 1,9 Milliarden Euro.

Die Rennwett- und Lotteriesteuer belastet die Einkommensverwendung und ist daher ähnlich wie die Versicherungsteuer zu beurteilen. Glücksspielumsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesezt fallen, sind im Rahmen der Umsatzsteuer steuerbefreit, um eine Doppelbelastung zu vermeiden. Es erscheint jedoch unsystematisch, bestimmte Umsätze von der Umsatzbesteuerung auszuklammern und stattdessen mit einer speziellen Verbrauchsteuer zu belasten. Daher sollte analog zur vorgeschlagenen Integration der Versicherungsteuer in die Umsatzsteuer erwogen werden, auch die Rennwett- und Lotteriesteuer in die Umsatzsteuer einzugliedern. Dies würde zur Vereinfachung des Steuerrechts beitragen. Hierzu müssten jedoch die Bemessungsgrundlage geändert werden und somit statt der Wetteinsätze und

766 Vgl. *BMF* (2012b), S. 112.

767 Vgl. *Bundesrat* (2012).

768 Siehe §§ 10 ff. Rennwett- und Lotteriegesezt.

Lospreise die Umsätze der Betreiber abzüglich der ausbezahlten Gewinne besteuert werden.⁷⁶⁹

Eine Integration der Rennwett- und Lotteriesteuer in die Umsatzsteuer erscheint politisch allenfalls langfristig durchsetzbar. Zum einen steht das Aufkommen aus der Rennwett- und Lotteriesteuer den Ländern zu, sodass sie nicht ohne Kompensationszahlungen auf die Steuereinnahmen verzichten würden. Zum anderen bedarf es einer Änderung der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie,⁷⁷⁰ in der die Umsatzsteuerfreiheit der Glücksspielumsätze fixiert ist,⁷⁷¹ sodass eine Integration der Rennwett- und Lotteriesteuer in die Umsatzsteuer wohl nur auf längere Sicht möglich wäre. Solange kein EU-weiter Konsens über die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie besteht und Wett- und Lotterieumsätze als Belastungsgrund erachtet werden, sollte die Rennwett- und Lotteriesteuer weiterhin als spezielle, die Umsatzsteuer ergänzende, Steuer erhoben werden.

10.5 Grunderwerbsteuer⁷⁷²

Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer der Länder. Sie belastet Rechtsvorgänge, die eine Übereignung von inländischen Grundstücken umfassen.⁷⁷³ Ausgenommen sind beispielsweise Erwerbe von Grundstücken mit einem Wert von unter 2.500 Euro oder Grundstückserwerbe durch Ehegatten oder Lebenspartner.⁷⁷⁴ Steuerbefreit sind grundsätzlich auch unentgeltliche Über-

769 Vgl. *Kirchhof* (2008), S. 27.

770 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 80.

771 Siehe Art. 135, Abs. 1, Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

772 Vgl. *DSi* (2017) für eine detaillierte Darstellung und Bewertung der Grunderwerbsteuer.

773 Siehe § 1 Grunderwerbsteuergesetz.

774 Siehe § 3 Grunderwerbsteuergesetz.

tragungen, die der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen.⁷⁷⁵

Die Höhe der Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung⁷⁷⁶, was regelmäßig der Kaufpreis ist. Bei bebauten Grundstücken ist das folglich der Gesamtpreis für Grundstück und Immobilie. Für die Zahlung der Grunderwerbsteuer nimmt der Gesetzgeber zwar den Käufer und den Verkäufer gemeinsam in die Haftung⁷⁷⁷, in der Praxis hat jedoch im Regelfall der Käufer die Grunderwerbsteuer zu entrichten.⁷⁷⁸ Das Aufkommen der Grunderwerbsteuer fließt den Ländern zu und lag im Jahr 2018 bei 14,1 Milliarden Euro.

Tabelle 10.4: Merkmale der Grunderwerbsteuer auf einen Blick

Steuergegenstand	Grundstücksübertragungen
Bemessungsgrundlage	Kaufpreis (im Regelfall)
Steuersatz	Länderspezifisch: zwischen 3,5 und 6,5 %
Steuerschuldner	Käufer (in der Praxis)
Steuerbefreiungen (Auswahl)	Erwerbe durch Ehegatten oder Erwerbe unter 2.500 Euro
Gesetzgebungskompetenz	Bund (Bemessungsgrundlage), Länder (Steuersatz)
Ertragshoheit	Länder
Aufkommen	14,1 Mrd. Euro (2018)
Aufkommensentwicklung	Stark steigend (2008–2018: + 147 %)
Anteil am Gesamtsteueraufkommen	1,8 %

Quelle: Eigene Darstellung.

⁷⁷⁵ Siehe § 3 Grunderwerbsteuergesetz.

⁷⁷⁶ Siehe § 8 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz.

⁷⁷⁷ So sieht § 13 Grunderwerbsteuergesetz vor, dass „die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen“ regelmäßig die Steuerschuldner sind.

⁷⁷⁸ Für den Erwerber ist dies auch von erheblicher praktischer Relevanz. Denn erst nach Zahlung der Grunderwerbsteuer stellt das zuständige Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung aus, die für die Grundbucheintragung benötigt wird.

Ihren Ursprung hat die Grunderwerbsteuer im Mittelalter, als Grundherren Besitzwechselabgaben vom neuen Grundbesitzer forderten. In Deutschland wurde die Grunderwerbsteuer ab dem Jahr 1909 zunächst als Stempelabgabe und ab 1919 als reichseinheitliche Steuer erhoben. Im Jahr 1949 erhielten die Länder das ausschließliche Gesetzgebungsrecht; ab 1969 wurde dies zugunsten der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes geändert.

Das Grunderwerbsteuerrecht hat sich anfangs in den Ländern unterschiedlich entwickelt, wurde aber 1983 vereinheitlicht. Im Zuge einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wurde der Steuersatz von 7 auf 2 Prozent gesenkt.⁷⁷⁹ Eine solche Vereinheitlichung und Steuersatzreduzierung hatte das Institut bereits frühzeitig gefordert.⁷⁸⁰ Zum Jahr 1997 wurde der Steuersatz zum Ausgleich der Einnahmeausfälle infolge der Aussetzung der Vermögensteuer auf 3,5 Prozent angehoben. Auf diesem Niveau blieb er bis Ende August 2006. Seit dem 1. September 2006 dürfen die Länder den Steuersatz selbst bestimmen. Seitdem haben bis auf Bayern und Sachsen alle Länder den Steuersatz angehoben, was unter anderem durch die Regelung zur Berücksichtigung der Grunderwerbsteuereinnahmen im Länderfinanzausgleich bedingt ist.⁷⁸¹ Nach insgesamt 27 Steuersatzerhöhungen liegen die Steuersätze derzeit zwischen 3,5 und 6,5 Prozent (siehe *Tabelle 10.5*). Die Grunderwerbsteuerbelastung ist somit durch die im Jahr 1983 verbreiterte Bemessungsgrundlage und den Anstieg der Steuersätze seit dem Jahr 2006 erheblich gestiegen.

779 Vgl. *BMF* (2012b), S. 79 f.

780 Vgl. *KBI* (1971), S. 93 f.

781 Siehe S. 279 ff.

Tabelle 10.5: Grunderwerbsteuersätze in den Bundesländern

Bundesland	Steuersatz in Prozent	Anzahl Steuersatzerhöhungen
Baden-Württemberg	5,0	1
Bayern	3,5	0
Berlin	6,0	3
Brandenburg	6,5	2
Bremen	5,0	2
Hamburg	4,5	1
Hessen	6,0	2
Mecklenburg-Vorpommern	5,0	1
Niedersachsen	5,0	2
Nordrhein-Westfalen	6,5	2
Rheinland-Pfalz	5,0	1
Saarland	6,5	4
Sachsen	3,5	0
Sachsen-Anhalt	5,0	2
Schleswig-Holstein	6,5	2
Thüringen	6,5	2
Insgesamt*	5,4	27

Quelle: Eigene Recherche (Stand: September 2019) * Steuersatz: ungewichteter Durchschnitt.

Fehlanreiz zu Steuererhöhungen im Länderfinanzausgleich

Die Vielzahl von Grunderwerbsteuererhöhungen ist vor allem einer verfehlten Regelung im Länderfinanzausgleich geschuldet, die überdurchschnittlich hohe Grunderwerbsteuersätze mit finanziellen Vorteilen belohnt.⁷⁸² So werden im Länderfinanzaus-

782 Vgl. *DSi* (2013b) und (2017), S. 38 ff.

gleich nicht die tatsächlichen, sondern die normierten Grunderwerbsteuereinnahmen zur Ermittlung der Steuerkraft der Länder berücksichtigt. Das normierte Grunderwerbsteueraufkommen, also die Steuerkraftzahl eines Landes, wird ermittelt, indem der bundesweite Durchschnittssteuersatz auf die Landesbemessungsgrundlage angewendet wird (siehe *Abbildung 10.2*).

Abbildung 10.2: Berechnung der normierten Grunderwerbsteuereinnahmen gem. § 7 FAG

<p>(1) Steuerkraftzahl Land_i = $\frac{\text{Bemessungsgrundlage Land}_i}{\text{bundesweite Bemessungsgrundlage}} \cdot \text{bundesweites Steueraufkommen}$</p> <p><i>Die Formel kann wie folgt umgestellt werden:</i></p> <p>(2) Steuerkraftzahl Land_i = $\frac{\text{bundesweites Steueraufkommen}}{\text{bundesweite Bemessungsgrundlage}} \cdot \text{Bemessungsgrundlage Land}_i$</p> <p><i>Der Quotient entspricht dem Durchschnittssteuersatz aller Länder. Daher gilt:</i></p> <p>(3) Steuerkraftzahl Land_i = Durchschnittssteuersatz · Bemessungsgrundlage Land_i</p>
--

Quelle: Eigene Darstellung gemäß § 7 FAG.

Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber ursprünglich vermeiden, dass Länder ihre Finanzkraft durch Steuersenkungen reduzieren und diese somit durch andere Länder finanzieren lassen.⁷⁸³ Solche Steuersenkungen auf Kosten anderer Länder wären möglich, wenn die tatsächlichen und nicht die normierten Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich berücksichtigt würden. In diesem Fall hätten Länder ihre Finanzkraft durch Steuersenkungen reduzieren und dann aufgrund der niedrigeren Finanzkraft tendenziell höhere Ausgleichs- und Umsatzsteuerzuweisungen erhalten können. Das Normierungsverfahren führt aber dazu, dass sowohl die Mindereinnahmen aus einer Steuersenkung als auch die Zusatzeinnahmen aus einer Steuerer-

⁷⁸³ Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2006), S. 20.

höhung weitgehend beim Land verbleiben. Für die Länder gibt es somit keinen Anreiz, Steuersenkungen zulasten anderer Länder umzusetzen. Auf der anderen Seite ist es attraktiv, die Grunderwerbsteuer zu erhöhen, um Haushaltsmittel zu akquirieren, ohne diese Mehreinnahmen (teilweise) an andere abgeben zu müssen.

Die beabsichtigte Vermeidung eines Fehlanreizes führte somit zur Implementierung eines anderen Fehlanreizes. So liefert das Normierungsverfahren in seiner derzeitigen Ausgestaltung einen Fehlanreiz zu Steuererhöhungen. Wenn nämlich – ausgehend von einem gleichen Steuersatz in allen Ländern – eines oder mehrere Länder ihre Steuersätze erhöhen, steigt auch die für die Ausgleichszuweisungen und die Umsatzsteuerverteilung relevante (fiktive) Finanzkraft der Länder, die den Grunderwerbsteuersatz nicht erhöht haben. Demzufolge wird auch Ländern mit unterdurchschnittlichen bzw. konstanten Steuersätzen eine höhere Finanzkraft unterstellt, als sie bei Berücksichtigung der tatsächlichen Einnahmen wäre.⁷⁸⁴ Steuererhöhungen in bestimmten Ländern gehen also zulasten der übrigen Länder, für die sich folglich ein Anreiz ergibt, mit Steuererhöhungen nachzuziehen.⁷⁸⁵ Auf diese Weise kann eine Steuererhöhungsspirale entstehen, die bereits seit einigen Jahren tatsächlich zu beobachten ist.

Um weitere Steuererhöhungen und die damit einhergehenden Zusatzbelastungen der Steuerzahler zu verhindern, sollte eine Änderung der entsprechenden Regelung im Länderfinanzausgleich angestrebt werden. Eine solche Regelung muss vor allem sicherstellen, dass jegliche Anreize zu Steuererhöhungen beseitigt werden.⁷⁸⁶

784 Vgl. *RWI* (2012), S. 20 ff.

785 So begründete das Land Hessen die Erhöhung des Grunderwerbsteuersatzes zum 01.01.2013 mit dem Normierungsverfahren. Vgl. *Fraktionen der CDU und der FDP* (2012).

786 Beispielsweise könnte erwogen werden, mit gewissen Einschränkungen wieder die tatsächlichen Grunderwerbsteuereinnahmen im Länderfinanzausgleich zu berücksichtigen. Vgl. *DSi* (2017), S. 50 ff.

Weitere Mängel und Nachteile der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer fällt bei der Übertragung von Grundstücken an und ist daher als objektbezogene Verkehrsteuer zu charakterisieren. Folglich bleiben bei ihrer Erhebung die persönlichen Verhältnisse und die Einkommenssituation des Steuerpflichtigen unberücksichtigt. Das bedeutet, dass beispielsweise beim Erwerb einer Immobilie im Wert von 300.000 Euro und einem Steuersatz von 5 Prozent sowohl Familien als auch kinderlose Paare oder Singles jeweils 15.000 Euro Grunderwerbsteuer zahlen müssen. Auch das verfügbare Einkommen des Steuerzahlers hat keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerbelastung. Das zeigt, dass wesentliche Unterschiede in der persönlichen Leistungsfähigkeit keine Auswirkungen auf die Verteilung der Steuerlasten haben. Daher steht die Grunderwerbsteuer schon vom Ansatz her nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einklang.

Infolge der Steuersatzerhöhungen seit dem Jahr 2006 hat sich die Grunderwerbsteuer zu einem erheblichen Hemmnis für die Wohneigentumsbildung entwickelt. Wird beispielsweise eine Eigentumswohnung für 200.000 Euro erworben, fällt bei einem Steuersatz von 5 Prozent eine Steuerlast von 10.000 Euro an, bei einem Steuersatz von 6,5 Prozent sogar 13.000 Euro. Die Grunderwerbsteuer belastet daher auch zunehmend die private Altersvorsorge, da sie den Erwerb von Wohneigentum verteuert. Das ist problematisch, weil selbstgenutztes Wohneigentum – zumal in einer Phase extrem niedriger Zinsen – als ergänzende Alterssicherung von den Bürgern besonders wertgeschätzt wird. Darüber hinaus ist die Grunderwerbsteuer aus verteilungspolitischer Sicht bedenklich, da sie Familien und Geringverdiener im Verhältnis zu ihrem verfügbaren Einkommen besonders stark belastet.⁷⁸⁷

⁷⁸⁷ Vgl. *DSi* (2017), S. 26 ff. (mit einer Darstellung weiterer Mängel und Nachteile der Grunderwerbsteuer).

Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer nicht sachgerecht

Europarechtlich dürfen die Mitgliedstaaten zwar eine Grunderwerbsteuer erheben, jedoch ist dies nicht zwingend vorgegeben.⁷⁸⁸ Stattdessen besteht gemäß der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine Umsatzsteuerpflicht für Lieferungen von unbebauten Baugrundstücken und Neubauten durch Unternehmer. Die Richtlinie erlaubt dabei auch die Besteuerung von Lieferungen durch Private.⁷⁸⁹ Aufgrund einer Ausnahmeregelung darf Deutschland solche Tatbestände jedoch umsatzsteuerfrei stellen.⁷⁹⁰ Stattdessen werden in Deutschland Grundstücksübertragungen mit der Grunderwerbsteuer belastet. Um Doppelbelastungen mit der allgemeinen Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer zu vermeiden, sind alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, umsatzsteuerfrei.⁷⁹¹

Die Grunderwerbsteuer belastet die Einkommensverwendung, indem Grundstücksumsätze besteuert werden. Sie kann daher als eine Sonderumsatzsteuer charakterisiert werden.⁷⁹² Problematisch ist dabei, dass die Grunderwerbsteuer jedes Mal bei jedem Grundstücksübergang erhoben wird. Wird ein Grundstück mehrmals übereignet, entsteht eine kumulative Mehrfachbelastung desselben Grundstücks durch die Grunderwerbsteuer. Wie bereits bei der Versicherung- sowie der Rennwett- und Lotteriesteuer läge es auch hier auf den ersten Blick nahe, für eine Integration

788 Siehe Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1 vom 11.12.2006.

789 Siehe Art. 12 Abs. 1 und Art. 135, Abs. 1, Buchstaben j und k der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1 vom 11.12.2006.

790 Siehe Art. 371 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1 vom 11.12.2006.

791 Siehe § 4 Nr. 9a Umsatzsteuergesetz.

792 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 3.

der Grundstücksübertragungen in die allgemeine Umsatzbesteuerung zu plädieren.⁷⁹³ Dagegen spricht jedoch, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich die Wertschöpfung belasten soll. Bei Grundstücksübergängen entsteht jedoch keine neue Wertschöpfung; sie stellen vielmehr einen Aktivtausch dar.⁷⁹⁴ Die Integration *aller* Grundstücksübertragungen in die allgemeine Umsatzsteuer würde zudem einen Systembruch bedeuten, da die Umsatzbesteuerung dann auch auf Private bzw. Nicht-Unternehmer ausgeweitet würde, sodass diese erstmals Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichten müssten.⁷⁹⁵ Dies könnte ferner zu einem Einfallstor für höhere Belastungen privater Haushalte werden, wenn auch die Einbeziehung anderer privater Handelsgeschäfte in die Umsatzsteuerpflicht erwogen würde. Auch wenn die Umsatzbesteuerung nur auf Lieferungen von allen Grundstücken oder – wie es die Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU vorschreibt – nur auf Lieferungen von unbebauten Baugrundstücken und Neubauten durch Unternehmer begrenzt würde, würde bei einer solchen Reform die Steuerbelastung aufgrund des höheren Umsatzsteuersatzes steigen. Daher könnte eine solche Reform erhebliche Widerstände bei den belasteten Steuerzahlern auslösen. Schließlich dürfte auch Widerstand von Seiten der Länder kommen, die nicht ohne Weiteres auf das Aufkommen aus der Grunderwerbsteuer verzichten würden.⁷⁹⁶ Eine Abschaffung der Grunderwerbsteuer bei einer Integration der Grundstücksübertragungen in die allgemeine Umsatzbesteuerung wäre somit steuerpolitisch nicht sachgerecht und erscheint politökonomisch unwahrscheinlich.

793 So z. B. *Kirchhof* (2008), S. 24 f.

794 Vgl. *RWI* (2012), S. 15.

795 Vgl. bereits *KBI* (1971), S. 94.

796 Vgl. auch *Englisch* (2013d), Rz. 3.

Empfehlungen

Die Grunderwerbsteuer ist eine überholte Steuer mit vielen Mängeln und Nachteilen. Insbesondere entbehrt sie einer tragfähigen Rechtfertigung, da sie nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einklang steht.⁷⁹⁷ Der theoretische Befund spricht daher für eine Abschaffung der Grunderwerbsteuer. Eine gänzliche Abschaffung der Grunderwerbsteuer, also ohne eine Integration der Grundstücksübertragungen in die allgemeine Umsatzsteuer, wäre zwar empfehlenswert und europarechtlich möglich. Allerdings dürfte ein ersatzloser Abbau der Grunderwerbsteuer an den Widerständen der Länder aufgrund ihrer fiskalischen Interessen scheitern.

Insgesamt erscheint nur die Beibehaltung der Grunderwerbsteuer als eine wirklichkeitsnahe Option. Die Grunderwerbsteuer wäre genauso wie die Versicherungs- sowie die Rennwett- und Lotteriesteuer als eine Ergänzungssteuer zur Umsatzsteuer zu charakterisieren. Aufgrund des starken Anstiegs der Steuersätze und der folglich zunehmenden Hürden für den Erwerb von Wohneigentum sind spürbare Entlastungen bei der Grunderwerbsteuer geboten. Bei der gegebenen Ausgangslage erscheint es kurzfristig am ehesten politisch mehrheitsfähig zu sein, eine Freistellungsregelung für Ersterwerber von selbstgenutztem Wohneigentum einzuführen. Mittel- und längerfristig sollte generell eine deutliche Reduzierung der Steuersätze angestrebt werden. Hierfür ist es u. a. erforderlich, den im Länderfinanzausgleich bestehenden Fehlanreiz zu Steuererhöhungen zu beseitigen.

10.6 Zusammenfassung der Empfehlungen

Die Tabaksteuer und die Alkoholsteuer sind aufgrund von EU-Vorgaben derzeit zwingend vorgegeben. Da beide Steuern steuersys-

⁷⁹⁷ Wie bereits oben erwähnt, gelten Verkehrssteuern neben einer allgemeinen Umsatzsteuer als überholt. Siehe Kapitel II.10.3, S. 272 f. Vgl. auch *KBI* (1974), S. 27 f.

tematisch verfehlt und eigentlich abzubauen sind, sollte die Höhe der Besteuerung zumindest die vorgegebenen EU-Mindeststeuersätze nicht überschreiten. Langfristig ist auf EU-Ebene ein Abbau beider Steuern anzustreben. Die Versicherungsteuer sowie Rennwett- und Lotteriesteuer sollten langfristig in die allgemeine Umsatzsteuer integriert werden. Die Grunderwerbsteuer sollte auf längere Sicht vollständig entfallen.

Tabelle 10.6: Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 10

Steuerart	Empfehlung
Tabaksteuer	kurz- bis mittelfristig: Reduzierung auf den EU-Mindeststeuersatz, gleichmäßige Besteuerung aller Tabakwaren langfristig: Abschaffung auf EU-Ebene anstreben
Alkoholsteuer	kurz- bis mittelfristig: Reduzierung auf den EU-Mindeststeuersatz, Zusammenfassung mit anderen alkoholbezogenen Steuern zu einer einzigen Alkoholsteuer langfristig: Abschaffung auf EU-Ebene anstreben
Versicherungsteuer	kurz- bis mittelfristig: Beibehaltung langfristig: Integration in die Umsatzsteuer bei Änderung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Rennwett- und Lotteriesteuer	kurz- bis mittelfristig: Beibehaltung langfristig: Integration in die Umsatzsteuer bei Änderung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Grunderwerbsteuer	kurz- bis mittelfristig: Beibehaltung bei Änderung des Länderfinanzausgleichs und Steuerbefreiung bei Ersterwerb von selbstgenutztem Wohneigentum langfristig: Abschaffung

Quelle: Bundesministerium der Finanzen.

11 Bagatellsteuern

11.1 Definition und Umfang

Unter dem Begriff „Bagatellsteuern“ werden solche Steuern zusammengefasst, deren Aufkommen im Vergleich zum Gesamtsteueraufkommen äußerst gering ist. Bis zu welchem konkreten Anteil am Gesamtsteueraufkommen eine Steuer als Bagatellsteuer zu beurteilen ist, kann wissenschaftlich nicht abgeleitet werden. Das Institut hat in der Vergangenheit die Grenze bei 0,2 Prozent des Gesamtsteueraufkommens gezogen. Aufgrund dessen wird jede Steuer, die ein geringeres Aufkommen als 0,2 Prozent des Gesamtsteueraufkommens aufweist, zu den Bagatellsteuern gerechnet.⁷⁹⁸

Zu den Bagatellsteuern sind neben der bereits analysierten Luftverkehrsteuer⁷⁹⁹ vier weitere Bundessteuern, drei Ländersteuern und mehrere kommunale Bagatellsteuern zu zählen. Diese Bagatellsteuern haben insgesamt ein Aufkommen in Höhe von rund 3,7 Milliarden Euro (siehe *Tabelle 11.1*).

Darüber hinaus drohen in Zukunft einige neue Bagatellsteuern hinzuzukommen. So wurden beispielsweise in Nordrhein-Westfalen eine Funkmaststeuer, eine Solariumsteuer und eine Warteschlangensteuer diskutiert. Andererseits wurden in der Vergangenheit zahlreiche Bagatellsteuern abgeschafft.⁸⁰⁰ Hierzu gehören beispielsweise die Getränkesteuer (Abschaffung zum Jahr 2010), Leuchtmittelsteuer (1993), Salzsteuer (1993), Teesteuer (1993), Zuckersteuer (1993), Gesellschaftsteuer (1992), Börsenumsatz-

798 Vgl. *KBI* (1980), S. 10. Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* zieht die Grenze erst bei 0,1 Prozent des Gesamtsteueraufkommens (vgl. *BMF-Beirat* (1988), S. 308).

799 Siehe Kapitel II.9.5.

800 Eine Auflistung abgeschaffter Steuern findet sich in *BMF* (2012b), S. 149 ff.

steuer (1991), Essigsäuresteuer (1981), Spielkartensteuer (1981), Zündwarensteuer (1981) und die Speiseeissteuer (1972).⁸⁰¹

Tabelle 11.1: Einnahmen aus Bagatellsteuern im Jahr 2018

Steuerart	Erhebungs-kompetenz	Einnahmen in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steuer-aufkommen in Prozent
Luftverkehrsteuer	Bund	1.187	0,15
Kaffeesteuer	Bund	1.037	0,13
Schaumweinsteuer	Bund	378	0,05
Zwischenerzeugnissteuer	Bund	18	0,00
Alkopopsteuer	Bund	3	0,00
Biersteuer	Länder	655	0,08
Feuerschutzsteuer	Länder	467	0,06
Spielbankabgabe	Länder	138	0,02
Kommunale Bagatellsteuern gesamt davon:		1.710	0,22
Vergnügungsteuer	Kommunen	1.071	0,14
Hundesteuer	Kommunen	359	0,05
Zweitwohnungsteuer	Kommunen	153	0,02
Jagd- und Fischereisteuer	Kommunen	9	0,00
Summe		5.581	0,71

Quelle: Bundesfinanzministerium und destatis.

11.2 Allgemeine Bedenken gegen Bagatellsteuern

Bei einem Teil der Bagatellsteuern handelt es sich um spezielle Verbrauchsteuern, die bestimmte Güter oder Dienstleistungen

⁸⁰¹ Zu den einzelnen Bagatellsteuern siehe auch *KBI* (1980), S. 39 ff.

belasten. Jene Güter und Dienstleistungen unterliegen aber bereits der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer. Die Erhebung einer zusätzlichen, speziellen Verbrauchsteuer führt daher letztlich zu einer *Doppelbelastung* der bereits besteuerten Güter und Dienstleistungen. Hinzu kommt, dass die Bagatellsteuer selbst zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer zählt und dadurch eine kumulierte Steuerbelastung entsteht, indem eine Steuer auf eine andere Steuer erhoben wird.⁸⁰²

Bagatellsteuern *verstoßen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip*, weil sie die Steuerzahler nicht abhängig von ihrem verfügbaren Einkommen als anerkanntem Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern. Stattdessen knüpfen sie an ihren speziellen Verbrauchs- oder Verhaltensgewohnheiten an, die kein geeigneter Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte sind.⁸⁰³ Dies führt zu einer ungerechten und ungleichmäßigen Lastenverteilung, weil die Belasteten mehr Steuern zahlen müssen, als Steuerzahler mit gleicher Leistungsfähigkeit aber anderen Verbrauchs- oder Verhaltensgewohnheiten. Unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit eignen sich Bagatellsteuern somit nicht zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben.

Ebenfalls können sie wegen ihres geringen Aufkommens *keinen nennenswerten Beitrag zur nachhaltigen Sicherung der Staatseinnahmen* leisten. Vielmehr tragen sie zur *Komplizierung und Intransparenz* des Steuerrechts sowie zur *Verschleierung der öffentlichen Abgabenbelastung* bei. Hinzu kommt, dass jede einzelne Steuer einen speziellen *Verwaltungsaufwand* hervorruft, der mit der Anzahl der Steuerarten steigt.

802 Siehe bereits Kapitel II.10.1, S. 266 f.

803 Vgl. *KBl* (1980), S. 95 f. So ist bspw. nicht ersichtlich, warum Kaffeekonsumenten wirtschaftlich leistungsfähiger sein sollen als Teekonsumenten.

11.3 Kaffeesteuer

Die Kaffeesteuer ist eine Verbrauchsteuer des Bundes. Vorläufer der Kaffeesteuer ist der Einfuhrzoll, der seit dem 17. Jahrhundert auf Kaffee erhoben wurde. Im Jahr 1948 löste die Kaffeesteuer den Kaffeezoll ab und wird seitdem in der Bundesrepublik Deutschland erhoben.⁸⁰⁴

Der Steuersatz liegt bei 2,19 Euro/kg (Röstkaffee) bzw. 4,78 Euro/kg (löslicher Kaffee). Für kaffeehaltige Waren gilt ein nach Gewicht gestaffelter Steuersatz.⁸⁰⁵ Das Aufkommen aus der Kaffeesteuer betrug im Jahr 2018 rund 1 Milliarde Euro.

Die Kaffeesteuer wurde aus fiskalischen Erwägungen eingeführt, eignet sich jedoch kaum, das Fiskalziel angemessen zu erreichen. Zum einen ist ihr Aufkommen gering; zum anderen verstößt sie, wie jede spezielle Verbrauchsteuer, gegen eine gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip.⁸⁰⁶ Die Kaffeesteuer kann auch nicht als Luxussteuer gerechtfertigt werden, denn Kaffee ist heute – anders als früher – kein Luxus-, sondern vielmehr ein Volksgetränk. Außerdem ist es widersinnig, Kaffee einerseits in den Katalog der umsatzsteuerrechtlich ermäßigten Güter aufzunehmen, ihn andererseits aber mit einer speziellen Verbrauchsteuer zu belegen.⁸⁰⁷ Die spezielle Besteuerung des Kaffees führt auch zu Ausweichreaktionen der Verbraucher im Rahmen eines „Cross-Border-Shoppings“⁸⁰⁸, denn Kaffee wird in den meisten europäischen Staaten nicht mit einer speziellen Kaffeesteuer belastet und ist dort daher günstiger als

804 Vgl. *Hansmeyer* (1980), S. 811 f.; *BMF* (2012b), S. 86 f.

805 Siehe § 2 Kaffeesteuergesetz. Für kaffeehaltige Waren existieren insgesamt zehn verschiedene Steuersätze. Die Abschaffung der Kaffeesteuer wäre auch vor diesem Hintergrund ein Beitrag zur Steuervereinfachung.

806 Siehe Kapitel II.10.1, S. 263 f. und Kapitel II.11.2.

807 Vgl. *Tipke* (2003), S. 1056.

808 Siehe Kapitel II.10.1.

in Deutschland.⁸⁰⁹ Die Kaffeesteuer ist entbehrlich und sollte wegen ihrer steuersystematischen Mängel abgeschafft werden, was auch EU-rechtlich unproblematisch ist.

11.4 Biersteuer, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer

Unter den Bagatellsteuern finden sich vier Alkoholsteuern: die Bier-, die Schaumwein-, die Zwischenerzeugnis- und die Alkopop-steuer, die separat im folgenden Abschnitt behandelt wird. Alle Alkoholsteuern sind Verbrauchsteuern.

Die *Biersteuer* wurde zwar im 15. Jahrhundert eingeführt, jedoch wurden schon vorher unterschiedlich bezeichnete Abgaben auf Bier erhoben. In der Finanzverfassung hat die Biersteuer im Rahmen der Verbrauchsteuern eine Sonderstellung, weil ihr Aufkommen den Bundesländern zusteht, ihre Verwaltung aber dem Bund obliegt.⁸¹⁰ Die Bemessungsgrundlage der Biersteuer ist der Stammwürzgehalt des alkoholhaltigen Bieres. Ein durchschnittlich starkes Bier wird mit umgerechnet 9,44 ct/Liter belastet.⁸¹¹ Für kleinere Brauereien gelten unter Umständen geringere Steuersätze.⁸¹² Das Aufkommen aus der Biersteuer betrug im Jahr 2018 655 Millionen Euro.

Die *Schaumwein- und die Zwischenerzeugnissteuer* sind in einem Gesetz geregelt. Abgaben auf Wein wurden bereits im Mittelalter erhoben. Regionale Weinsteuern gab es in Deutschland schon im 19. Jahrhundert. Die Schaumweinsteuer wurde im Jahr 1902 als „Banderolensteuer“ eingeführt. Ihre Einnahmen wurden insbesondere zur Deckung der Kosten einer Flottenvermehrung

809 Neben Deutschland erheben in Europa nur noch Belgien, Dänemark, Lettland und Rumänien eine Kaffeesteuer bzw. -abgabe.

810 Vgl. *BMF* (2012b), S. 39.

811 Der Stammwürzgehalt wird in Grad Plato gemessen. Der Regelsteuersatz beträgt 0,787 Euro/Grad Plato.

812 Siehe § 2 Biersteuergesetz.

des Deutschen Reiches verwandt.⁸¹³ Nach einer zwischenzeitlichen Verschmelzung mit der Weinsteuer wurde sie 1926 wieder verselbständigt und 1933 abgeschafft. Im Jahr 1939 wurde die Schaumweinsteuer als ein Kriegszuschlag jedoch wieder eingeführt. Seit 1952 existiert das bis heute gültige Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz.⁸¹⁴ Die Bemessungsgrundlage für die Schaumweinsteuer sind Schaumweine zwischen 1,2 und 15 Volumenprozent. Der Steuersatz liegt für Schaumweine unter 6 Volumenprozent bei 0,51 Euro/l und für Schaumweine über 6 Volumenprozent bei 1,36 Euro/l.⁸¹⁵ Die Bemessungsgrundlage für die Zwischenerzeugnissteuer sind Erzeugnisse mit einem Alkoholgehalt zwischen 1,2 und 22 Volumenprozent, die nicht der Schaumwein- oder der Biersteuer unterliegen (z. B. Sherry oder Portwein). Der Steuersatz beträgt für Erzeugnisse unter 15 Volumenprozent 1,02 Euro/l und für alle anderen Erzeugnisse 1,53 Euro/l.⁸¹⁶ Das Aufkommen aus der Schaumweinsteuer betrug im Jahr 2018 378 Millionen Euro, das aus der Zwischenerzeugnissteuer 18 Millionen Euro. Es fließt in den Bundeshaushalt.

Alkoholsteuern lassen sich nicht hinreichend rechtfertigen und weisen steuersystematische Mängel auf, sodass sie eigentlich nicht erhoben werden sollten.⁸¹⁷ Die Biersteuer kann jedoch nicht national abgeschafft werden, weil für sie ein EU-Mindeststeuersatz vorgegeben ist. Hier gibt es auch keinen bedeutenden Spielraum zur Reduzierung der deutschen Biersteuer, denn der deutsche Steuersatz entspricht bereits in etwa dem geltenden europäischen Mindeststeuersatz, der bei 9,35 ct/Liter liegt. Schaumweine und Zwischenerzeugnisse sind zwar von der bereits genannten

813 Vgl. *KBI* (1971), S. 98; *Schmölders* (1956), S. 109.

814 Vgl. *BMF* (2012b), S. 115 f.

815 Siehe §§ 1 f. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz.

816 Siehe §§ 29 f. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz.

817 Vgl. Kapitel II.10.2.

EU-Richtlinie zur Alkoholbesteuerung⁸¹⁸ umfasst, jedoch sind für beide Produktgruppen keine Mindeststeuersätze vorgegeben, so dass ein Nullsteuersatz grundsätzlich möglich wäre. Im Interesse einer Vereinfachung des Steuerrechts sollten alle Alkoholsteuern zu einer einzigen Alkoholsteuer zusammengefasst werden.⁸¹⁹

11.5 Alkopopsteuer

Auch die Alkopopsteuer ist eine Verbrauchsteuer, die dem Bund zusteht. Sie wurde erst zum 1. Juli 2004 eingeführt. Besteuert werden alkoholische Süßgetränke mit einem Alkoholgehalt zwischen 1,2 und 10 Volumenprozent, die trinkfertig mit bestimmten Spirituosen gemischt in verkaufsfertigen, verschlossenen Behältnissen abgefüllt sind. Die Alkopopsteuer wird also auf bereits mit der Alkoholsteuer belastete Bestandteile erhoben. Der Steuersatz beträgt 5.550 Euro/hl Alkohol.⁸²⁰ Auf Alkopops mit einem Alkoholgehalt von 5,5 Prozent, abgefüllt in einer 0,275-Liter-Flasche, wird eine Steuer von umgerechnet 0,84 Euro erhoben.⁸²¹ Das Aufkommen aus der Alkopopsteuer lag im Jahr 2018 lediglich bei rund 2,5 Millionen Euro. Diese Einnahmen sind zweckgebunden und werden zur Finanzierung von Maßnahmen zur Suchtprävention der Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung verwendet.⁸²² Aufgrund dieser Zweckbindung hat die Alkopopsteuer das Wesen einer Sonderabgabe.

Ziel der Alkopopsteuer ist es, „die Preise von Alkopops [...] so zu verteuern, dass sie von jungen Menschen nicht mehr ge-

818 Siehe Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19.10.1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 316/29 vom 31.10.1992.

819 Siehe auch Kapitel II.10.2, S. 271.

820 Siehe §§ 1 f. Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen.

821 Vgl. *BMF* (2012b), S. 35.

822 Vgl. § 4 Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen.

kauft werden“.⁸²³ Die Alkopopsteuer soll das Abgabeverbot von Alkopops an Kinder und Jugendliche ergänzen. Zur Begründung wird angeführt, dass Alkopops „Ursache dafür sind, dass Jugendliche immer früher mit einem regelmäßigen Alkoholkonsum beginnen“.⁸²⁴ Diese Annahme kann aber bisher empirisch nicht nachgewiesen werden,⁸²⁵ sodass eine besondere Besteuerung von Alkopops schon insoweit nicht überzeugend ist.

Nach Einführung der Alkopopsteuer brach zwar der Alkopopabsatz drastisch ein. Insoweit liegt es nahe, diese Entwicklung mit der Besteuerung zu erklären, jedoch vollzog sich auch in Österreich ein ähnlicher Absatzrückgang, obwohl dort keine Alkopopsteuer erhoben wird, sodass diese Erklärung zu kurz greift. Zudem kam es zu keinem spürbaren Rückgang des Gesamtalkoholkonsums, woraus sich schließen lässt, dass Alkopops durch andere alkoholische Getränke substituiert wurden. Im Hinblick auf das Ziel, den Alkoholkonsum von Jugendlichen zu reduzieren, blieb die Alkopopsteuer somit vermutlich wirkungslos.⁸²⁶

Die Alkopopsteuer ist daher entbehrlich. Soll der Alkoholkonsum von Jugendlichen eingeschränkt werden, sind (verschärfte) Abgabeverbote, flankiert mit einer Aufklärung zu Gefahren und Risiken des Alkoholkonsums, geeignete Maßnahmen.

11.6 Feuerschutzsteuer

Die Feuerschutzsteuer ist eine Verkehrsteuer. Ihre Wurzeln hat sie in der Einführung von Feuerschutzabgaben im Jahr 1931. Im Jahr 1939 wurden die Abgaben durch eine für das Deutsche Reich

823 *Fractionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2004), S. 1.

824 *Fractionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2004), S. 6.

825 Vgl. m. w. N. *Kraus/Piontek* (2012), S. 138.

826 Ebd., S. 137 f.

einheitlich geregelte Feuerschutzsteuer abgelöst, die 1949 den Bundesländern zugewiesen wurde.⁸²⁷

Die Feuerschutzsteuer knüpft an die Entgegennahme des Versicherungsentgelts für Feuerversicherungen einschließlich Feuer-Betriebsunterbrechungsversicherungen, Wohngebäudeversicherungen, bei denen die Versicherung teilweise auf Gefahren entfällt, die Gegenstand einer Feuerversicherung sein können und Hausratversicherungen, bei denen die Versicherung teilweise auf Gefahren entfällt, die Gegenstand einer Feuerversicherung sein können. Der Steuersatz beträgt 22 Prozent bei Feuerversicherungen (Bemessungsgrundlage 40 Prozent des Versicherungsentgelts) sowie 19 Prozent bei Wohngebäudeversicherungen (14 Prozent des Versicherungsentgelts) und bei Hausratversicherungen (15 Prozent des Versicherungsentgelts).⁸²⁸

Die Einnahmen aus der Feuerschutzsteuer lagen im Jahr 2018 bei 467 Millionen Euro und flossen den Bundesländern zu. Das Aufkommen ist zweckgebunden und wird gemäß den Brandschutzgesetzen der Bundesländer zur Förderung des Feuerlöschwesens sowie für Zwecke des Brandschutzes verwendet.

Die Feuerschutzsteuer wird somit als Äquivalenzabgabe zu rechtfertigen versucht. Allerdings ist die Finanzierung des Brandschutzes und des Feuerlöschwesens eine gesamtgesellschaftliche Aufgabe. So stehen die Feuerwehren der Allgemeinheit zur Verfügung, unabhängig davon, ob der einzelne Bürger eine Feuerversicherung abgeschlossen hat und damit Feuerschutzsteuer zahlt oder nicht.⁸²⁹ Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass Feuerversicherungsnehmer häufiger Brände verursachen als andere Personen, sodass die Feuerschutzsteuer auch nicht mit dem Verursacherprinzip legitimiert werden kann. Daher sollten der Brand-

827 Vgl. *BMF* (2012b), S. 72 f.

828 Siehe §§ 1 ff. Feuerschutzsteuergesetz.

829 Vgl. *KBI* (1980), S. 57.

schutz und das Feuerlöschwesen aus allgemeinen Haushaltsmitteln und nicht durch eine spezielle Steuer finanziert werden.

Des Weiteren ist die Feuerschutzsteuer als eine Verkehrsteuer nicht mehr zeitgemäß.⁸³⁰ Zudem liegt bei der Besteuerung der oben genannten Versicherungen eine Doppelbelastung vor, da diese bereits der Versicherungssteuer unterliegen.⁸³¹ Zwar ist bei beiden Steuern jeweils eine andere Person der Steuerschuldner (bei der Feuerschutzsteuer der Versicherer und bei der Versicherungssteuer der Versicherungsnehmer), jedoch wird nach Überwälzung der Steuer letztlich immer der Versicherungsnehmer belastet. Hierdurch werden Versicherungspreise unnötig erhöht und die Nachfrage nach den Versicherungen tendenziell gehemmt, ohne dass hierfür eine hinreichende Begründung vorliegt.

Die Feuerschutzsteuer sollte daher abgeschafft werden, was auch EU-rechtlich unproblematisch ist. Die erforderlichen Ausgaben für den Brandschutz sollten aus den allgemeinen Haushaltsmitteln bestritten werden.

11.7 Spielbankabgabe

Bereits im Mittelalter wurden in Städten Abgaben auf den Glücksspielbetrieb erhoben. Nach einem Verbot von Spielbanken im Jahr 1873 wurde der Betrieb 1933 unter bestimmten Voraussetzungen wieder zugelassen und mit der Spielbankabgabe belastet. Die heutige Spielbankabgabe ist eine den Bundesländern⁸³² zustehende Steuer, die von den Spielbanken statt der sonst für Unternehmen anfallenden Steuern, wie der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer oder der Lotteriesteuer,

830 Vgl. Kapitel II.10.3, S. 272 f.

831 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 77.

832 In den einzelnen Spielbankengesetzen der Bundesländer ist jedoch festgelegt, dass ein Teil der Einnahmen aus der Spielbankabgabe an die Gemeinden weitergegeben wird, in denen die Spielbanken ihren Sitz haben.

erhoben wird. Sie umfasst auch die Umsatzsteuer auf die Spielumsätze, weil die Umsatzsteuerschuld auf die Spielbankabgabe angerechnet wird.⁸³³ Bemessungsgrundlage ist der Bruttospielertrag, also die Differenz zwischen Einsätzen und Gewinnen. Der Abgabesatz variiert je nach Bundesland zwischen 20 und 80 Prozent und ist in der Regel nach dem Bruttospielertrag gestaffelt.

Das Aufkommen aus der Spielbankabgabe war in den vergangenen Jahren stark rückläufig. Im Jahr 2001 erreichte es den Höchstwert von 732 Millionen Euro. 2018 lag das Aufkommen nur noch bei 138 Millionen Euro. Für diesen Rückgang ist insbesondere der stark eingebrochene Spielbankenumsatz ursächlich, aber auch die Reduzierung der Abgabesätze.

Die Spielbankabgabe wird mit dem Ziel gerechtfertigt, „einen Ausgleich dafür herzustellen, dass die beim Betrieb von Spielbanken anfallenden hohen Gewinne relativ risikolos erzielt werden können, weil der Markt, auf dem sie erwirtschaftet werden, aus Gründen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung auf nur wenige Anbieter begrenzt ist, auf die sich eine nicht unbeachtliche Nachfrage nach Spielmöglichkeiten verteilt. Deshalb, aber auch weil Spielbankgewinne, [...] aus einer an sich unerwünschten, die Spilleidenschaft des Menschen ausnutzenden Tätigkeit stammen, sollen sie im Prinzip nicht den privaten Spielbankunternehmern verbleiben, sondern auch über die Spielbankabgabe hinaus abgeschöpft und – ebenso wie sonstige Erträge aus dem Betrieb einer Spielbank – zur Förderung sozialer, kultureller oder sonstiger gemeinnütziger Zwecke verwendet werden.“⁸³⁴

Inwieweit das staatliche Glücksspielmonopol sachgerecht ist bzw. der Glücksspielmarkt liberalisiert werden sollte, was wiederum Folgen auf die Besteuerung der Anbieter hätte, soll im Rahmen

833 Vgl. *Englisch* (2013b), Rz. 104.

834 BVerfG, 1 BvR 539/96 vom 19.07.2000, Absatz-Nr. 76.

dieser Ausarbeitung nicht näher analysiert werden. Unter den gegebenen Rahmenbedingungen steht die Spielbankabgabe im Widerspruch zu einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung, da die Spielbanken pauschal besteuert und von der allgemeinen Steuerpflicht entbunden sind. Daher könnte erwogen werden, auf die Spielbankabgabe zu verzichten und die Spielbanken der Einkommensteuerpflicht zu unterwerfen. Dies würde zu einer Vereinfachung des Steuerrechts beitragen.⁸³⁵

11.8 Kommunale Bagatellsteuern

Auch auf kommunaler Ebene existieren einige Bagatellsteuern. Ihr Gesamtaufkommen belief sich im Jahr 2018 auf 1,7 Milliarden Euro.⁸³⁶ Aufkommensstärkste Steuer ist mit 1,1 Milliarden Euro die Vergnügungsteuer⁸³⁷, die beispielsweise für gewerbliche Tanzveranstaltungen oder Filmvorführungen erhoben wird, gefolgt von der Hundesteuer (359 Millionen Euro), mit der das Halten von Hunden besteuert wird. Daneben existieren die Zweitwohnungsteuer (153 Millionen Euro), die Jagd- und Fischereisteuer (9 Millionen Euro), die Schankerlaubnissteuer, die Bettensteuer und die Pferdesteuer.⁸³⁸

Die kommunalen Bagatellsteuern dienen hauptsächlich dem fiskalischen Zweck. Mit ihrer Erhebung wollen die Gemeinden zusätzliche Einnahmequellen erschließen und ihre finanzielle Lage verbessern. Wie an den genannten Steuern zu erkennen ist, sind der Steuererfindungsfantasie keine Grenzen gesetzt. In einzelnen Gemeinden Nordrhein-Westfalens wurde sogar bereits die Einführung einer Solariumsteuer oder einer Funkmastensteuer diskutiert.

835 So bereits *BMWF* (1971), S. 809 f.

836 Siehe *Tabelle 11.1* auf S. 288.

837 Darunter fällt die in einigen Kommunen erhobene „Sexsteuer“.

838 Eine Übersicht zu den einzelnen Steuern findet sich in *Bund der Steuerzahler* Nordrhein-Westfalen (2017). Vgl. auch *Beck/Prinz* (2011), S. 341.

Die Vielzahl der unterschiedlichen Steuern kompliziert das geltende Steuerrecht auf kommunaler Ebene. Zudem ist die Erhebung jeder Steuer mit einem speziellen Erhebungsaufwand verbunden, der die Verwaltungsausgaben unnötig erhöht. Aus diesen Gründen sollte der Spielraum der Gemeinden, Bagatellsteuern zu erheben, begrenzt werden. Auf die Erhebung von Bagatellsteuern sollte grundsätzlich verzichtet werden. Hierbei könnte der Freistaat Bayern als Vorbild dienen, der in seinem Kommunalabgabengesetz die Erhebung bestimmter Bagatellsteuern, wie z. B. einer Getränke- und einer Vergnügungsteuer, untersagt hat.⁸³⁹

Gleichwohl sollte der Gesetzgeber Rahmenbedingungen für eine nachhaltige Einnahmen- und Ausgabenstruktur der Gemeinden schaffen. Auf der Einnahmeseite ist die konjunkturrempfindliche Gewerbesteuer durch ein kommunales Hebesatzrecht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer und einen erhöhten Anteil an der Umsatzsteuer zu ersetzen.⁸⁴⁰ Auf der Ausgabe­seite sollten entbehrliche kommunale Leistungen konsequent reduziert werden.⁸⁴¹

11.9 Zusammenfassung der Empfehlungen

Alle Bagatellsteuern sollten grundsätzlich abgeschafft werden. Allerdings ist ein Abbau der Biersteuer sowie der Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer aufgrund geltender EU-Vorgaben allenfalls auf längere Sicht möglich. Bis dahin sollten diese Steuern gemeinsam mit der Alkoholsteuer in einem einzigen Alkoholsteuergesetz zusammengefasst werden. Die Höhe der Besteuerung sollte die vorgegebenen EU-Mindeststeuersätze möglichst nicht überschreiten.

839 Siehe Art. 3, Abs. 3 Bayerisches Kommunalabgabengesetz.

840 Siehe *KBI* (2010b). Siehe auch Kapitel II.6.

841 Siehe *KBI* (2011b), S. 64 ff.

Tabelle 11.2: Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 11

Steuerart	Empfehlung
Kaffeesteuer	Abschaffung
Biersteuer, Schaumwein- und Zwischenzeugnissteuer	kurz- bis mittelfristig: Reduzierung auf den EU-Mindeststeuersatz, Zusammenfassung mit anderen Alkoholsteuern zu einer Alkoholsteuer, dabei möglichst gleichmäßige Besteuerung aller Alkoholerzeugnisse langfristig: Abschaffung auf EU-Ebene anstreben
Alkopopsteuer	Abschaffung
Feuerschutzsteuer	Abschaffung
Spielbankabgabe	Abschaffung, stattdessen Belastung der Unternehmen mit der Einkommen- und Lotteriesteuer
Kommunale Bagatellsteuern	Abschaffung

Eigene Darstellung.

12 Vermögensteuer

12.1 Historische Entwicklung

Steuern und steuerähnliche Abgaben auf das Vermögen hat es bereits in der Antike gegeben.⁸⁴² In Deutschland sind Vermögensteuern in Städten und Territorialstaaten seit dem Mittelalter immer wieder erhoben worden. Sie waren aber häufig einmaliger Natur und dienten der Finanzierung bestimmter Zwecke.

Der Beginn der modernen Vermögensteuer kann in der preußischen Ergänzungsabgabe von 1893 gesehen werden. Diese auf Selbsteinschätzung beruhende Vermögensteuer belastete Vermögen ab 6.000 Mark mit einem Steuersatz von 0,05 Prozent. Nach dem Ersten Weltkrieg führte der große Finanzbedarf des deutschen Staates zur Einführung der Reichsvermögensteuer, die einen gestaffelten Tarif von 0,1 bis 1 Prozent vorsah. Auch nach dem Zweiten Weltkrieg ist in Deutschland eine Vermögensteuer erhoben worden. Der Steuersatz lag zuletzt bei 0,5 bis 1 Prozent des steuerpflichtigen Vermögens, wobei für jede Person ein persönlicher Freibetrag von 120.000 DM (= 61.355 Euro) galt. Im letzten Erhebungsjahr 1996 lag das Steueraufkommen bei umgerechnet 4,6 Milliarden Euro. Das Aufkommen stand den Ländern zu.

Das Vermögensteuergesetz ist zum 1. Januar 1997 zwar außer Kraft gesetzt, aber formalrechtlich nicht aufgehoben worden. Vorausgegangen war eine Entscheidung des BVerfG vom 22. Juni 1995, in der die damals bestehende Vermögensteuer als verfassungswidrig beurteilt wurde.⁸⁴³ Da die Vermögensteuer immer noch unter den gemäß Art. 106 GG verfassungsrechtlich zulässi-

842 Vgl. zur Historie *KBI* (1990), S. 17 ff.; *BMF* (1996), S. 152.

843 Siehe BVerfGE 93, 121. Siehe auch Kapitel II.12.3.5.

gen Steuern aufgezählt ist, wird ihre Reaktivierung immer wieder vorgeschlagen.⁸⁴⁴

12.2 Unzureichende Rechtfertigung der Vermögensteuer

Zur Rechtfertigung der Vermögensteuer⁸⁴⁵ kann bei Existenz einer Einkommensteuer sowie einer Erbschaft- und Schenkungsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht (mehr) herangezogen werden, weil der Vermögensaufbau und der Vermögensertrag bereits durch diese beiden Steuern hinreichend erfasst wird. So unterliegt das Vermögen bereits im Zeitraum der Ersparnisbildung der Einkommensteuer. Die Vermögenserträge werden ebenfalls von der Einkommensteuer erfasst. Schließlich wird vererbtes oder verschenktes Vermögen mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet.

Eine zusätzliche Belastung desselben Vermögens könnte nur dann mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip legitimiert werden, wenn entweder aus dem Vermögen als solchem oder aus dem Vermögensertrag eine *zusätzliche bzw. besondere* Leistungsfähigkeit abgeleitet werden könnte. So werden gemäß der Fundustheorie Vermögenserträge als sicherer bzw. fundierter und müheloser als Arbeitseinkünfte eingestuft. Allerdings ist der Rechtfertigungsversuch mithilfe der Fundustheorie nicht überzeugend.⁸⁴⁶ Vermögenseinkünfte sind nämlich keineswegs *sicherer* als andere Einkünfte. Beispielsweise sind Beamte und Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes weitgehend unkündbar; die übrigen Arbeitnehmer können sich hierzulande ebenfalls auf einen umfassenden arbeits-

844 Beispielsweise plädierten einige Parteien in ihren Wahlprogrammen zur Bundestagswahl 2017 für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer bzw. einer sogenannten Reichensteuer (SPD (2017), S. 52; BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2017), S. 194 ff.; DIE LINKE (2017), S. 31 ff.). Im August 2019 hat der kommissarische SPD-Vorsitzende Schäfer-Gümbel ein Vermögensteuerkonzept präsentiert.

845 Zu zahlreichen untauglichen Rechtfertigungsversuchen der Vermögensteuer siehe ausführlich und m. w. N. Tipke (2003), S. 916 ff.

846 Vgl. bereits KBI (1971), S. 113 ff.; KBI (1990), S. 38 ff.; KBI (2003), S. 5 ff.

und sozialrechtlichen Schutz verlassen. Demgegenüber sind die Einkünfte, die mit Hilfe betrieblichen Vermögens erzielt werden, vielfältigen Risiken und Gefahren ausgesetzt, zu denen insbesondere Konjunkturerinbrüche, Streiks und Strukturveränderungen im jeweiligen Wirtschaftszweig gehören. Geldvermögen unterliegt dem schleichenden Substanzverlust durch die Geldentwertung, ohne dass der Ausgleich dieses Substanzverlusts bei der Besteuerung der Zinserträge angemessen berücksichtigt wird.⁸⁴⁷ Auch hier zeigen sich Unterschiede zu Arbeitseinkünften, bei denen die Geldentwertung in Lohnverhandlungen regelmäßig Berücksichtigung findet. Zudem kann Geldvermögen (z. B. in Form von Anleihen oder Aktien) erheblichen Kapitalmarktrisiken ausgesetzt sein, was z. B. die Finanzkrise der Jahre 2008/2009 verdeutlicht hat. Auch der Wert des Grundvermögens ist hingegen von vielen veränderlichen Faktoren, wie z. B. der Stadt- oder Infrastrukturentwicklung, abhängig.⁸⁴⁸ So kann ein Grundstück schlagartig an Wert verlieren, wenn zum Beispiel in seiner Nähe eine Autobahn gebaut, Industrie angesiedelt oder ein Flughafen erweitert wird.

Dass es sich bei den Vermögenseinkünften um *mühe-lose oder etwa arbeitslose Einkünfte* handelt, die deshalb *zusätzlich* belastet werden dürften, wird wohl niemand bestätigen können, der selbst einen Teil seiner Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit zur Vermögensbildung verwendet hat, anstatt dieses Einkommen sofort zu verbrauchen. Mit der Vermögensbildung entfällt prinzipiell auch nicht der Zwang, den Lebensunterhalt durch Arbeit zu verdienen. Das Vermögen ist nämlich zumeist für die Altersvorsorge oder für die sonstige existenzsichernde Vorsorge reserviert und steht insoweit nicht für die Finanzierung des laufenden Lebensunterhalts zur Verfügung. Betrieblich gebundenes Vermögen verliert in einer Wettbewerbswirtschaft an Wert und kann sogar vollständig wertlos werden, wenn sich der

847 Vgl. Kapitel II.2.4.

848 Vgl. auch Kapitel II.7.2.

Eigentümer nicht ständig um einen Ertrag bringenden Einsatz dieses Vermögens am Markt bemüht.

Schließlich ist die Vermögensteuer auch nicht mit der *Vermögensbesitztheorie* überzeugend zu begründen.⁸⁴⁹ Gemäß dieser Theorie wird dem reinen Vermögensbesitz eine zusätzliche Leistungsfähigkeit zugeschrieben. Wie bereits erwähnt, ist der Vermögenswert nicht a priori sicher.⁸⁵⁰ Auch würde eine Vermögensteuer bei ertragslosen Vermögen den Vermögensbesitzer unter Umständen zu einer Veräußerung des Vermögens zwingen. Entscheidend ist jedoch, dass der angeblich höheren Leistungsfähigkeit durch den Vermögensbesitz der Verzicht auf sofortigen Verbrauch früherer Einkommen gegenübersteht, sodass die Leistungsfähigkeit, die dem Vermögen zugeschrieben wird, tatsächlich die Leistungsfähigkeit aufgrund früherer Einkommen ist, die – ebenso wie die Vermögenserträge – bereits durch die Einkommensteuer oder – bei Vermögensübertragungen – durch die Erbschaftsteuer erfasst wurden.⁸⁵¹ Deshalb würde eine zusätzliche Vermögensteuer dasselbe Einkommen zweimal belasten. Es käme zur Doppelbelastung derselben Leistungsfähigkeit. Dies läuft der Steuergerechtigkeit zuwider.

12.3 Mängel und Nachteile der Vermögensteuer

Neben der skizzierten *Doppelbelastung desselben Einkommens* ist die Vermögensteuer mit weiteren gewichtigen Mängeln und Nachteilen behaftet. Daher stößt sie seit jeher in der Finanz- und Steuerrechtswissenschaft auf Kritik und Ablehnung.⁸⁵²

849 Vgl. auch Scherf (2011), S. 382.

850 Siehe S. 302.

851 Vgl. KBI (2003), S. 7.

852 Vgl. m. w. N. KBI (2003), S. 10 ff.

12.3.1 Unangemessen hohe Steuervollzugskosten

Mit der Vermögensteuer sind immense Bewertungsprobleme und -schwierigkeiten verbunden.⁸⁵³ Seitdem die Vermögensteuer in Deutschland erhoben wird, ist es noch nie gelungen, eine für alle Vermögensarten gleichmäßige Bewertung herbeizuführen und nachhaltig sicherzustellen. Der Streit um die richtige Bewertung war ein ständiger Begleiter der Vermögensteuer. Insbesondere wegen der Bewertungsschwierigkeiten war die Vermögensteuer außerordentlich kompliziert und verwaltungsaufwendig. Die Vollzugskosten der Vermögensteuer wurden für das Jahr 1984 mit 32,3 Prozent der Steuereinnahmen beziffert, wovon rund 20 Prozent auf Verwaltungskosten und rund 12 Prozent auf Befolgungskosten für die Steuerzahler entfielen.⁸⁵⁴ Die Vermögensteuer lag damals bezüglich der Vollzugskosten mit weitem Abstand an der Spitze aller Steuern.⁸⁵⁵

Im Jahr 2004 hat das *DIW Berlin* allein die Befolgungskosten für eine modellhafte Vermögensteuer mit dem gleichen Aufkommen, aber mit geringeren Freibeträgen als den derzeit diskutierten, auf 17 Prozent des Steueraufkommens und damit noch höher beziffert.⁸⁵⁶ Auch diese Modellrechnung zeigt, dass bei einer Wiedererhebung der Vermögensteuer die Vollzugskosten unangemessen hoch wären.⁸⁵⁷

Schließlich schätzt auch die *Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, dass der Verwaltungsaufwand bei der Erhebung einer Vermögensteuer

853 Vgl. *KBI* (2003), S. 8 und S. 32 ff.

854 Vgl. *Rappen* (1989), S. 235.

855 Vgl. auch m. w. N. *ZEW/BU Wuppertal/ESMB* (2010), S. 104; *BMF-Beirat* (2013), S. 51 ff.

856 Vgl. *Bach et al.* (2004), S. 121.

857 Eine Studie des *DIW* beziffert die Vollzugskosten bei einem persönlichen Freibetrag von 2 Millionen Euro auf lediglich 1,8 Prozent. Bei einem persönlichen Freibetrag von 1 Million Euro erreichen die Vollzugskosten in etwa den doppelten Wert. Vgl. *Bach/Beznoska* (2012). Allerdings ist das Ergebnis umstritten, da es von den oben genannten Ergebnissen stark abweicht (vgl. *BMF-Beirat* (2013), S. 57).

er in keinem angemessenen Verhältnis zum Aufkommen steht, weshalb auch sie die Wiedereinführung der Vermögensteuer zu Recht ablehnt.⁸⁵⁸ Entsprechende Schätzungen der *Deutschen Steuer-Gewerkschaft* eines zusätzlichen Bedarfs von zwischen 7.500 und 12.000 Verwaltungskräften bestätigte *Hötzel*⁸⁵⁹ im Jahre 2013. Unter der Annahme eines Personalkostensatzes von jährlich 90.000 Euro bezifferte *Ernst & Young*⁸⁶⁰ die Verwaltungskosten einer reaktivierten Vermögensteuer auf bis zu 1,125 Milliarden Euro.

12.3.2 Kein geeignetes Umverteilungsinstrument

Befürworter der Vermögensteuer propagieren sie als ein wirksames Instrument der Umverteilung. Der Einsatz der Vermögensteuer zur Umverteilung ist jedoch verfehlt, denn aufgrund der Steuerüberwälzung sowie der Aufkommensverwendung werden Umverteilungseffekte allenfalls in einem vernachlässigbar geringen Maße erreicht. Bei erfolgreicher Überwälzung trifft die Vermögensteuer diejenigen, die sie gar nicht treffen soll. Es würden nicht die Vermögenseigentümer, sondern beispielsweise Verbraucher und Mieter belastet. Dies ist aber unter dem Aspekt der Umverteilung höchst unbefriedigend. So könnten Grundeigentümer die Steuer auf Mieter überwälzen. Eine Vermögensteuer auf Betriebsvermögen kann entweder durch Preiserhöhungen auf Konsumenten weitergegeben oder auf Arbeitnehmer überwälzt werden, indem der Lohnanstieg begrenzt wird oder Entlassungen erfolgen.⁸⁶¹

Soweit die Vermögensteuer von Betrieben nicht überwälzt werden kann, wirkt sie sich als zusätzliche, ertragsunabhängige Abgabe nachteilig auf Ertrag, Investitionen und Bereitstellung von

858 Vgl. *Deutsche Steuer-Gewerkschaft* (2004).

859 Vgl. *Hötzel* (2013).

860 Vgl. *EY* (2017b), S. 71.

861 Vgl. *KBI* (2012b), S. 2.

Arbeitsplätzen aus. Also werden auch bei Nicht-Überwälzung letztendlich diejenigen getroffen, denen die Vermögensteuer als Instrument der Umverteilung zugutekommen soll.⁸⁶²

Soll die Vermögensteuer zur Umverteilung eingesetzt werden, müsste schließlich ihr Aufkommen Bedürftigen zugutekommen. Doch war die ehemalige Vermögensteuer nicht zweckgebunden; ihre Einnahmen flossen in den allgemeinen (Landes-)Haushalt und wurden zur Finanzierung aller Landesausgaben verwendet. Auch bei einer neuen Vermögensteuer würde keine Zweckbindung festgelegt werden dürfen. Zum einen würde eine Zweckbindung der Vermögensteuer dem Nonaffektationsprinzip zuwiderlaufen. Zum anderen finanzieren die Länder ohnehin kaum sozialpolitische Aufgaben.

12.3.3 Gesamtwirtschaftliche Risiken

Die Vermögensteuer hätte nachteilige Auswirkungen auf Investitionen, Wachstum und Beschäftigung. Soweit die Vermögensteuer nicht überwältigt werden kann, mindert sie die Kapitalbasis von Unternehmen, bremst Privatinvestitionen und leistet Verlagerungen des Betriebsvermögens in das Ausland Vorschub. Die Akkumulation von Kapital ist aber eine zentrale Grundlage für Arbeitsproduktivität, Wirtschaftswachstum und materiellen Wohlstand. Eine Vermögensteuer wäre insoweit bereits eine Wachstums- und Wohlstandsbremse. Die wachstumshemmende Wirkung einer Vermögensteuer hat jüngst auch eine Studie von *Ernst & Young* belegt. Danach würde die Trendwachstumsrate des BIP je nach Ausgestaltung einer reaktivierten Vermögensteuer um bis zu 0,5 Prozentpunkte sinken.⁸⁶³

862 Vgl. *KBI* (2003), S. 9.

863 Vgl. *EY* (2017b), S. 79.

Für belastete Unternehmen kann es Schwierigkeiten geben, Fremdkapital oder neues Eigenkapital aufzunehmen, um den Liquiditätsentzug infolge der Steuerbelastung zu kompensieren. Unter Umständen ist sogar die Substanz der Unternehmen bedroht. Wird eine Steuer auf Vermögenswerte erhoben, verfügt die besteuerte Person nicht automatisch über die für die Steuerzahlung nötige Liquidität, wie dies etwa bei der Besteuerung laufender Einkommen der Fall ist. Dies kann eine Teilliquidierung von Vermögenswerten erzwingen und damit auf Unternehmensebene das Betriebsvermögen schmälern. Durch die genannten negativen Wirkungen der Vermögensbesteuerung würden die Investitionsintensität, der Beschäftigungsaufbau und das Wirtschaftswachstum gehemmt.⁸⁶⁴

Auch können Ausweichreaktionen auf die Besteuerung erfolgen, wenn die verschiedenen Vermögensarten unterschiedlich belastet werden. So sehen bestimmte Vermögensteuerkonzepte vor, Betriebsvermögen weitgehend zu verschonen. Dies würde jedoch Vermögensumschichtungen aus den belasteten Vermögensarten in das unbelastete Betriebsvermögen nach sich ziehen, was gesamtwirtschaftlich ebenfalls von Nachteil wäre.⁸⁶⁵

12.3.4 Internationaler Vergleich begründet nicht die Wiedereinführung

Die Forderung nach einer Reaktivierung der Vermögensteuer wird mit dem internationalen Vergleich zu begründen versucht.⁸⁶⁶ Es wird argumentiert, die Vermögensbesteuerung im Ausland sei höher als in Deutschland, sodass die Wiedereinführung der Vermögensteuer diese Diskrepanz ausgleichen könnte. Eine Steuer

⁸⁶⁴ Zu den nachteiligen Effizienzwirkungen der Vermögensteuer vgl. ausführlich *BMF-Beirat* (2013), S. 33 ff.; *Maiterth/Houben* (2012), S. 92 ff.; *Spengel et al.* (2013), S. 28 ff. und *Fuest et al.* (2018), S. 24 ff.

⁸⁶⁵ Vgl. *Schreiber/Spengel/Wiegard* (2013), S. 25.

⁸⁶⁶ Vgl. bspw. *Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen* (2012), S. 4.

kann bereits grundsätzlich nicht damit gerechtfertigt werden, dass sie in anderen Staaten erhoben wird.⁸⁶⁷

Auch der Befund einer vergleichsweise niedrigen Vermögensbesteuerung in Deutschland liefert bei näherer Betrachtung kein Argument für die Wiedereinführung der Vermögensteuer. Der internationale Vergleich in den OECD-Staaten zeigt zwar, dass Vermögen in Deutschland unterdurchschnittlich besteuert werden. So beträgt der Anteil der vermögensbezogenen Steuern⁸⁶⁸ in Deutschland am BIP rund 1,1 Prozent, während der OECD-Durchschnitt bei 1,9 Prozent liegt.⁸⁶⁹ Ein maßgeblicher Grund für diese Diskrepanz liegt aber darin, dass in vielen – vor allem in den angelsächsischen – Staaten der Anteil der Grundsteuer wesentlich höher ist als in Deutschland. In diesen Staaten wird die Grundsteuer nämlich als Hauptfinanzierungsmittel auf kommunaler Ebene verwendet, während in Deutschland hierzu insbesondere der Gewerbesteuer⁸⁷⁰, die wiederum in anderen Staaten nicht erhoben wird bzw. unbedeutend ist, große Bedeutung zukommt. Hinzu kommt, dass es sich bei der eigentlichen Vermögensteuer international um ein Auslaufmodell handelt, da sie nur noch in wenigen Staaten erhoben wird.⁸⁷¹ Laut OECD (2018b) erhoben im Jahr 2017 lediglich noch 6 Staaten eine Vermögensteuer, nämlich Frankreich, Luxemburg, Kanada, Norwegen, Spanien und die Schweiz. Frankreich hat aufgrund schlechter Erfahrungen zudem Anfang 2018 seine Vermögensteuer eingeschränkt. Sie erstreckt sich nunmehr nicht auf das Gesamtvermögen, sondern nur noch auf große Immobilienwerte. Auch mit dem Verweis auf das Aus-

867 Vgl. *Tipke* (2003), S. 586 f.

868 Zu vermögensbezogenen Steuern zählen Vermögen-, Grund-, Grunderwerb-, Erbschaft- und Schenkungsteuer. Nach OECD-Abgrenzung zählen hierzulande außerdem die Bankenabgabe sowie Beiträge zur Einlagensicherung dazu.

869 Vgl. *OECD* (2017), S. 61.

870 Zur Gewerbesteuer siehe ausführlich Kapitel II.6.

871 Vgl. *Spengel et al.* (2013), S. 6 f.

land kann keine überzeugende Begründung für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer abgeleitet werden.

12.3.5 Verfassungsrechtliche Schranken

Die Erhebung einer Vermögensteuer ist gemäß Art. 106 Abs. 2 GG möglich. Auch ist das Vermögensteuergesetz von 1974 weiterhin formal in Kraft. Als Folge des Beschlusses des BVerfG aus dem Jahr 1995 wird die Vermögensteuer jedoch seit dem Jahr 1997 nicht mehr erhoben. Das BVerfG schloss zwar die Erhebung der Vermögensteuer nicht aus, seine Kritik an der damals geltenden Steuer war jedoch vielschichtig.⁸⁷² So wurde bemängelt, dass Kapitalvermögen mit dem vollen Verkehrs- bzw. Kurswert, Grundvermögen hingegen deutlich unter dem Verkehrswert besteuert wurde. Zudem dürfe die Steuer nicht die Vermögenssubstanz bedrohen, sondern als Soll-Ertragsteuer lediglich auf die üblicherweise zu erwartenden, möglichen Vermögenserträge zugreifen. Schließlich dürfe die Vermögensteuer gemäß dem sogenannten Halbteilungsgrundsatz „zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Soltertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzählbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“.⁸⁷³

Aus dieser Rechtsprechung sind damit bestimmte Anforderungen an eine verfassungsfeste Vermögensteuer zu entnehmen. So dürfen die Vermögensarten nicht ungleich im Hinblick auf ihre Ertragsfähigkeit belastet werden. Die Vermögensteuer darf zusammen mit den sonstigen Steuerbelastungen nicht in die Vermögenssubstanz eingreifen. Die Gesamtbelastung der Erträge darf nicht übermäßig hoch sein. Schließlich muss mithilfe persönlicher

872 Siehe BVerfGE 93, 121.

873 BVerfGE 93, 121.

Freibeträge das übliche Gebrauchsvermögen von der Vermögensteuer freigestellt werden.⁸⁷⁴

Diese Anforderungen erweisen sich in der Praxis indes als unüberwindbare Hürden für die Erhebung einer Vermögensteuer.⁸⁷⁵ Damit besitzt die Vermögensteuer in der verfassungsmäßigen Ordnung einen derart eng begrenzten Anwendungsbereich, dass ihre Erhebung praktisch ausgeschlossen ist. So kommt beispielsweise Hey zu dem Ergebnis, dass „keine allgemeine Vermögensteuer denkbar (ist), die einer Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht standhalten würde“.⁸⁷⁶

12.4 Fazit und Empfehlungen

Eine Reaktivierung der Vermögensteuer lässt sich nicht überzeugend rechtfertigen. Eine Vermögensteuer würde gegen die Steuergerechtigkeit verstoßen, weil sie dasselbe Einkommen und damit dieselbe Leistungsfähigkeit zweimal belasten würde. Zudem führt die Vermögensteuer aufgrund großer Bewertungsschwierigkeiten und -willkürlichkeiten zu steuerlichen Ungleichbehandlungen und übermäßigen Steuervollzugskosten. Auch drohen durch eine zusätzliche Vermögensbesteuerung gesamtwirtschaftliche Nachteile. Besonders schwer wiegen jedoch die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Vermögensteuer, die ihre Erhebung praktisch unmöglich machen.

Aus diesen Gründen wäre es ein „Zeichen ökonomischer und rechtsstaatlicher Rationalität“⁸⁷⁷, die Vermögensteuer auch formalrechtlich aus dem Katalog der verfassungsrechtlich zulässigen Steuern gemäß Art. 106 GG zu streichen.⁸⁷⁸

874 Vgl. *KBI* (2003), S. 13 f.; *Hey* (2012), S. 43 ff.

875 Vgl. ausführlich *KBI* (2003), S. 14 ff.

876 *Hey* (2012), S. 61 f.

877 *Seer* (2013c), Rz. 63.

878 So bereits *KBI* (1992), S. 103 ff.; *KBI* (2003), S. 53.

III Zusammenfassung

1 Reformen schrittweise angehen

In den vorangegangenen Kapiteln wurde ausführlich dargelegt, inwieweit die bestehenden Steuerarten den Anforderungen an ein modernes Steuersystem genügen. Für die jeweiligen Einzelsteuern konnten spezifische Reformvorschläge abgeleitet werden. Diese Vorschläge zielen insgesamt darauf ab, zu einer gerechten, einfachen und niedrigen Besteuerung gemäß den in Kapitel I.2 beschriebenen Leitlinien zu gelangen.

Wie sich zeigt, ist der Reformbedarf in seiner Gesamtheit äußerst umfangreich. Ein optimales Steuersystem zu schaffen, ist eben nichts Geringeres als ein gesellschaftliches Großprojekt, bei dem mit erheblichem politischen Widerstand zu rechnen ist. Somit versteht es sich von selbst, dass unter den gegebenen politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen eine Komplettumsetzung der hier erarbeiteten Vorschläge – etwa im Rahmen einer „Großen Steuerreform“ – nicht realistisch erscheint. Daher sollte die Steuerreform als ein offener Reformprozess konzipiert werden, der die jeweils notwendigen Rechtsänderungen in mehrere Schritte einteilt, damit sie Politik, Verwaltung und Steuerzahler nicht überfordern und keinen unzumutbaren Zeitdruck im Übergang zum neuen Recht ausüben. Anzustreben ist also eine stufenweise Umsetzung, sodass mit den Bausteinen dieser Studie langfristig zu einem zeitgemäßen Besteuerungssystem beigetragen werden kann.

Eine wichtige Rahmenbedingung auf diesem Reformweg ist die grundgesetzliche Schuldenbremse. Gemäß der Artikel 109 und 115 des Grundgesetzes sind die Haushalte von Bund und Ländern seit dem Jahr 2016 bzw. ab dem Jahr 2020 grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen, wobei diesem Grundsatz

für den Bundeshaushalt bereits entsprochen ist, wenn die Bundesinnahmen aus Krediten 0,35 Prozent des nominalen Bruttoinlandsprodukts (BIP) nicht überschreiten. Für die Einführung einer Schuldenbremse hatte der *Bund der Steuerzahler* frühzeitig und nachhaltig geworben. Die nunmehr bestehenden Regelungen ähneln grundsätzlich den Vorschlägen, die das Institut seinerzeit erarbeitet hat.⁸⁷⁹

Die im Jahr 2009 parlamentarisch beschlossene Schuldenbremse zeigt inzwischen Wirkung. Bund und Länder sind auf einen Konsolidierungskurs eingeschwenkt. Im Jahr 2018 betrug die strukturelle Nettokreditaufnahme des Bundes einschließlich seiner Extrahaushalte 2,7 Milliarden Euro, während das Grundgesetz bis zu 10,6 Milliarden Euro gestattet hätte. Die Bundesländer haben das Jahr 2018 mit einem Finanzierungssaldo von insgesamt knapp 16 Milliarden Euro abgeschlossen. Somit konnten einige Länder schon vorfristig dem Neuverschuldungsverbot des Grundgesetzes entsprechen.⁸⁸⁰ Die fiskalische Situation der öffentlichen Hand ist also außerordentlich komfortabel. Projektionen für die kommenden Jahre zeigen zudem, dass die Steuereinnahmen sogar weiterhin deutlich wachsen werden. Die für das Jahr 2023 prognostizierte Steuerquote gemäß der Finanzstatistik von 23,04 Prozent des BIP⁸⁸¹ würde die höchste Steuerquote seit dem Jahr 1980⁸⁸² darstellen.

Somit bestehen schon in kurzfristiger Betrachtung erhebliche Steuersenkungspotenziale.

879 Vgl. *KBI* (2006a).

880 Vgl. *Deutsche Bundesbank* (2018), S. 66 ff.

881 Vgl. *Arbeitskreis „Steuerschätzungen“* (2019), S. 2.

882 Vgl. *BMF* (2019a).

1.1 Kurzfristige Reformerfordernisse

Zunächst einmal ist darauf hinzuwirken, dass die Vermögensteuer nicht reaktiviert wird, sondern unmissverständlich abgeschafft wird. Gegen diese Steuer sprechen gewichtige finanzwissenschaftliche, volkswirtschaftliche, verfahrenstechnische und verfassungsrechtliche Argumente.⁸⁸³

Darüber hinaus sind aus Sicht des Instituts kurzfristig Reformen anzustreben bezüglich

- der Einkommensteuer im Bereich der heimlichen Steuererhöhungen,
- des Solidaritätszuschlags,
- der Stromsteuer,
- der Abgeltungsteuer,
- der Erbschaftsteuer,
- der Grundsteuer sowie
- der meisten Bagatellsteuern einschließlich der Luftverkehrssteuer.

Ein schnellstmöglicher Einstieg in den Abbau der heimlichen Steuererhöhungen ist geboten, wie eindringlich gezeigt wurde.⁸⁸⁴ Die politische Dynamik durch den inzwischen regelmäßig erfolgten Abbau der kalten Progression gilt es zu nutzen. Zur Erinnerung: Das DSI hatte im Jahr 2014 einen „Gesetzentwurf zum dauerhaften Abbau der kalten Progression“ präsentiert. Im Folgejahr ist dann erstmals eine entsprechende Korrektur des Einkommensteuertarifs um die Effekte der Inflation parlamentarisch be-

⁸⁸³ Vgl. Kapitel II.12.

⁸⁸⁴ Vgl. Kapitel II.2.2.

geschlossen worden. Seither ist die kalte Progression fünf Jahre in Folge – in den Einkommensteuertarifen 2016 bis 2020 – abgebaut worden. Dies ist ein wichtiger Teilerfolg des Instituts.

Künftig sollten die Steuertarife aber nicht nur gemäß der Inflation, sondern im Umfang der allgemeinen nominalen Lohnentwicklung angepasst werden. Selbst in diesem Falle würde der Fiskus auch künftig am allgemeinen Einkommenszuwachs partizipiert. Verhindert würde lediglich, dass die Steuerlasten weiterhin stärker steigen als die Einkommen selbst. Vor allem ist auch in jeder Gegenfinanzierungsdiskussion zu berücksichtigen, dass die Gebietskörperschaften als jahrzehntelange Nutznießer der ungerechtfertigten heimlichen Steuererhöhungen schlicht in einer besonderen Bringschuld gegenüber den Steuerzahlern sind. Zudem würden die Gebietskörperschaften durch den „Tarif auf Rädern“ dazu veranlasst, zukünftig nicht mehr die heimlichen Steuererhöhungen in ihren Finanzplänen als gegebene Einnahmen anzusetzen, sondern vielmehr ihre Ausgaben entsprechend anzupassen. Es spricht also vieles dafür, die Eckwerte des Einkommensteuertarifs regelmäßig zu erhöhen. Dies würde gleichzeitig auch ein Hineinwachsen in den vom Institut mittelfristig angestrebten neuen Einkommensteuertarif erleichtern und damit faktisch einen Einstieg in eine grundlegende Tarifreform darstellen.

Der Solidaritätszuschlag, ursprünglich als kurzfristige Ergänzungsabgabe angelegt, hat sich zu einem steuerpolitisch verfehlten und verfassungsrechtlich bedenklichen Element des deutschen Steuersystems entwickelt.⁸⁸⁵ Vor diesem Hintergrund sind die regelmäßigen Bestrebungen von Teilen der Politik, den Solidaritätszuschlag auch nach 2019 weiterhin erheben zu wollen, auch aus Sicht des Instituts inakzeptabel. Vielmehr muss es politisch gelingen, den Solidaritätszuschlag schnellstmöglich und auch vollständig abzuschaffen.

⁸⁸⁵ Vgl. Kapitel II.4.

Im Bereich der Stromsteuer ist es europarechtlich möglich, den stark überproportionalen deutschen Steuersatz auf das EU-Mindestniveau zu senken. Eine Abschaffung entbehrlicher Steuervergünstigungen würde diesen Schritt erleichtern.⁸⁸⁶

An der 2009 eingeführten Abgeltungsteuer sollte grundsätzlich festgehalten werden. Eine Rückkehr zur synthetischen Besteuerung oder auch eine Anhebung des Abgeltungsteuersatzes, wie dies immer wieder politisch diskutiert wird, ist abzulehnen. Vielmehr sollte angestrebt werden, Kapitaleinkünfte zukünftig in Höhe von insgesamt mindestens 1.050 Euro steuerfrei zu stellen. Außerdem ist anzustreben, langfristige Wertpapieranlage wieder von der Einkommensteuer zu befreien. Die herausragende Bedeutung des Sparens und der Kapitalbildung als Garanten für Wirtschaftswachstum sowie für eine ausreichende Privatabsicherung im Alter spricht eindeutig dafür.⁸⁸⁷

Schließlich sollte auch mit dem Abbau der ohnehin aufkommensschwachen Bagatellsteuern, insbesondere auf kommunaler Ebene, bereits kurzfristig begonnen werden.⁸⁸⁸ Das Missverhältnis zwischen Erhebungsaufwand und Aufkommen sowie das breite Spektrum kommunaler Einsparmöglichkeiten⁸⁸⁹ sprechen dafür. Im Bereich der Bagatellsteuern der Länder sind insbesondere die aufkommensschwache Feuerschutzsteuer und die Spielbankabgabe abschaffungswürdig, wobei die Spielbanken dann nötigenfalls der Einkommensteuerpflicht unterworfen werden sollten. Für die Bundesebene ist im Bagatellbereich insbesondere die Streichung der Kaffeesteuer und der Luftverkehrsteuer⁸⁹⁰ anzustreben.

886 Vgl. Kapitel II.9.2.

887 Vgl. Kapitel II.2.4.

888 Vgl. Kapitel II.11.

889 Vgl. z. B. die mehr als 500 Vorschläge zum „Sparen in der Kommune“ des Bundes der Steuerzahler.

890 Vgl. Kapitel II.9.5.

Insgesamt zeigt sich gleichwohl, dass der hier skizzierte kurzfristige Reformbedarf vor allem im Bundeshaushalt den Konsolidierungsdruck erhöht. Der Bund ist also in besonderer Weise gehalten, seine großen Einsparpotenziale zu heben. Dabei sind auch die einschlägigen Publikationen des *Bundes der Steuerzahler Deutschland* in den Blick zu nehmen.⁸⁹¹ Hinzu kommt, dass der *Bund der Steuerzahler* keineswegs die einzige Institution ist, die regelmäßig Sparpotenziale identifiziert. So könnte nach Einschätzung des ehemaligen Präsidenten des *Bundesrechnungshofs*, *Professor Engels*, allein durch wirtschaftlichere Beschaffungsentscheidungen der Bund 10 Prozent seiner Beschaffungsausgaben (rund 6,5 Milliarden Euro jährlich) sparen.⁸⁹² Insgesamt beträgt das Einsparpotenzial im Bundeshaushalt laut *Bundesrechnungshof* rund 25 Milliarden Euro jährlich.⁸⁹³

1.2 Mittelfristige Reformerfordernisse

Mittelfristig sind aus Sicht des Instituts Reformen anzustreben bezüglich

- der Gewerbesteuer,
- der Körperschaftsteuer,
- der Kraftfahrzeugsteuer,
- der Umwelt- und Energiesteuern sowie
- der Einkommensteuer im Bereich des grundlegenden Tarifverlaufs.

891 Vgl. die jährlichen Publikationen „Die öffentliche Verschwendung“ sowie „Aktion Frühjahrsputz“ unter www.steuerzahler.de.

892 Vgl. *Behörden Spiegel Online* (2010).

893 Vgl. *Kammholz* (2013).

Wie ausführlich dargelegt wurde, ist die Gewerbesteuer mit zahlreichen Mängeln behaftet. Daher sollte sie vollständig abgebaut werden. Der skizzierte Reformvorschlag zeigt, wie der resultierende Steuerausfall mit einer erhöhten Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer sowie mit kommunalen Hebesatzrechten bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ausgeglichen werden kann. Insofern wäre rein fiskalisch betrachtet die Abschaffung der Gewerbesteuer bereits kurzfristig möglich. Die traditionellen Vorbehalte vieler Kommunen gegen eine Gewerbesteuerabschaffung lassen jedoch erwarten, dass entsprechende Reformen eher in der mittleren Frist durch eine am Interesse des Gesamtstaates und der Steuerzahler ausgerichtete Politik zu erhoffen sind.⁸⁹⁴ Berufen hierzu wären beispielsweise eine Gemeindefinanz- oder eine Föderalismuskommission.

Die Körperschaftsteuer ist im Zuge der Unternehmenssteuerreform von 2008 modernisiert worden. Die verbliebenen beschriebenen Mängel sollten mittelfristig und möglichst in Verbindung mit einer Gewerbesteuerabschaffung behoben werden.⁸⁹⁵

Im Bereich der Umweltsteuern sollte zum einen die Kraftfahrzeugsteuer mittelfristig entfallen. Falls dies aus fiskalischen Erwägungen zu scheitern droht, sind alternativ kompensatorische Anpassungen der Steuersätze für Kraftstoffe innerhalb der Energiesteuer denkbar. Zum anderen ist bei der Energiesteuer generell anzustreben, sie stärker am CO₂-Ausstoß auszurichten. Optimal wäre es, durch eine Ausweitung des bestehenden CO₂-Emissionshandelssystems auf weitere Sektoren und Nationen einen einheitlichen CO₂-Preis zu schaffen.

Das steuerpolitische Hauptziel auf mittlere Sicht sollte eine grundlegende Reform des Einkommensteuertarifs sein.⁸⁹⁶ Zum

894 Vgl. Kapitel II.6.

895 Vgl. Kapitel II.3.

896 Vgl. Kapitel II.2.2.

einen belegen internationale Steuerbelastungsanalysen, dass der staatliche Zugriff auf Einkommen hierzulande bei den meisten der untersuchten Haushaltstypen im Vergleich zu anderen Industrieländern deutlich höher ist.⁸⁹⁷ Zum anderen wurde gezeigt, dass im Zusammenspiel der Tarifkorrekturen und der Einkommensentwicklung der vergangenen Jahrzehnte nunmehr ein erheblicher Entlastungsbedarf für breite Einkommensschichten, insbesondere im mittleren Bereich aufgelaufen ist. Der vom Institut vorgeschlagene Tarif führt zu einem gleichmäßigen und leistungsfreundlichen Belastungsverlauf mit einem spürbaren Entlastungsvolumen von gesamtstaatlich rund 35 Milliarden Euro. Das käme gerade Beziehern mittlerer Einkommen zugute, bei denen wie gezeigt ein besonderer Nachholbedarf besteht.

Diese Tarifreform umzusetzen, ist selbst auf mittlere Sicht zweifellos ambitioniert. Allerdings ist in diesem Kontext erstens daran zu erinnern, wie viel der Staat im Bereich von Finanzhilfen und Steuervergünstigungen sparen kann und zweitens, wie groß die Selbstfinanzierungseffekte von Steuersenkungen sind.

Nun ist die Abgrenzung, welche Staatsausgaben als Finanzhilfen bzw. welche Mindereinnahmen als Steuervergünstigungen anzusehen sind, häufig Gegenstand politischer Bewertungen. Dementsprechend groß ist das Spektrum der Schätzungen zum Ausmaß der jährlichen Subventionen in Deutschland. Gemäß der weiten Abgrenzung des *Instituts für Weltwirtschaft Kiel (IfW)* belief sich das Subventionsvolumen 2018 auf knapp 188 Milliarden Euro.⁸⁹⁸ Es erscheint geboten, das Einsparpotenzial vorsichtiger- und realistischerweise deutlich niedriger anzusetzen. Doch selbst dann verbleiben im Subventionsbereich substantielle Gegenfinanzierungsoptionen für die hier vorgeschlagenen tariflichen Entlastungen bei der Einkommensteuer. Unstrittig ist und bleibt natürlich,

⁸⁹⁷ Vgl. *OECD* (2018a).

⁸⁹⁸ Vgl. *Institut für Weltwirtschaft Kiel* (2019).

dass für solch eine Reform im Verbund mit einem entsprechenden Subventionsabbau eine erhebliche politische Kraftanstrengung auf allen Ebenen nötig sein wird.

Neben der Finanzierungsmöglichkeit durch einen umfassenden Subventionsabbau können nicht zu unterschätzende Selbstfinanzierungseffekte angesetzt werden, die von Einkommensteuersenkungen ausgehen. Die wirtschaftswissenschaftliche Forschung hat hierzu die grundsätzliche Richtigkeit der bekannten „Laffer-Kurve“ wiederholt nachgewiesen.⁸⁹⁹ Gemäß der „Laffer-Kurve“ steigen die Steuereinnahmen mit zunehmenden Steuersätzen nicht proportional an. Vielmehr ist es möglich, dass die Einnahmen bei steigenden Steuersätzen lediglich unterproportional steigen bzw. in Bereichen sehr hoher Steuersätze wegen der Erodierung der Bemessungsgrundlage sogar auch absolut zurückgehen. Das kann in einer marktwirtschaftlichen Ordnung nicht überraschen. Nutzenmaximierende Wirtschaftsakteure schränken ihr individuelles Arbeitsangebot und ihre Investitionstätigkeit tendenziell ein, wenn die Erträge ihrer Arbeit und ihrer Investitionen übermäßig belastet werden. Diese Zusammenhänge gelten spiegelbildlich natürlich auch für Steuersatzsenkungen. Sie führen gemäß der „Laffer-Kurve“ nicht notwendigerweise zu einem proportionalen Rückgang der Steuereinnahmen. Je nach Ausgangsniveau der Steuersätze können wegen der Anreizeffekte dann die Steuereinnahmen sogar steigen oder zumindest nur unterproportional sinken. Auf welchem Punkt der „Laffer-Kurve“ sich eine Volkswirtschaft befindet, hängt aber nicht nur von den Steuersätzen, sondern vom gesamten wirtschafts- und finanzpolitischen Umfeld ab.

Wirtschaftswissenschaftliche Studien kommen dabei zu aufschlussreichen Ergebnissen. Sie bestätigen nicht nur den Grundzusammenhang der „Laffer-Kurve“, sondern betrachten auch

⁸⁹⁹ Vgl. *Trabandt/Uhlig* (2010), S. 8.

länderspezifische Situationen im Rahmen von mathematischen Modellen. So zeigen *Trabandt/Uhlig*⁹⁰⁰, dass sich etwa in Staaten wie den USA eine moderate Einkommensteuersatzsenkung zu rund 32 Prozent selbst finanzieren würde. Für Deutschland sähe die Lage noch besser aus. Hier könnte eine Entlastung bei der Einkommensteuer mit einem mittelfristigen Selbstfinanzierungsgrad von rund 50 Prozent einhergehen.⁹⁰¹

Eine jüngere Studie bestätigt diese Ergebnisse im Grundsatz. Danach betrüge der Selbstfinanzierungsgrad einer moderaten Steuerensenkung 30 Prozent (USA) bzw. 44 Prozent (Deutschland).⁹⁰²

Politik und Verwaltung mögen solchen wirtschaftswissenschaftlichen Schätzungen skeptisch gegenüberstehen. Doch die Existenz von Selbstfinanzierungseffekten dürfte auch dort unstrittig sein. Beispielsweise bezifferte das österreichische Bundesfinanzministerium den Selbstfinanzierungseffekt einer für 2015/2016 geplanten Einkommensteuerreform auf immerhin 16,3 Prozent.⁹⁰³

Insgesamt erscheint also die hier für die Einkommensteuer vorgeschlagene Tarifreform zwar anspruchsvoll. Sie ist aber keineswegs

900 Wie in derartigen Studien üblich, wurden hier mathematische Nutzen- und Produktionsfunktionen mit volkswirtschaftlichen Daten der USA und 14 EU-Staaten, wie Konsum- und Investitionsausgaben, Arbeitsvolumen, Steuersätze, Steuereinnahmen, Staatsausgaben, Zinssätze und Wachstumsraten etc. gespeist. Daraus wurden jene Koeffizienten für Schätzfunktionen abgeleitet, deren mathematisch ermittelten Simulationswerte den tatsächlichen volkswirtschaftlichen Daten möglichst nahekommen. Solche entsprechend kalibrierten Schätzfunktionen gestatten dann Prognosen zu den Auswirkungen von finanzpolitischen Maßnahmen. Im vorliegenden Fall wurde untersucht, wie die „Laffer-Kurve“ länderspezifisch verläuft, also wie stark das Steueraufkommen mittelfristig sinkt, wenn Einkommensteuersätze gesenkt werden. Hieraus wurde der Selbstfinanzierungsgrad geschätzt, also das Verhältnis aus zusätzlichen Steuereinnahmen (aufgrund der zusätzlichen Arbeits- und Investitionsanreize infolge gesenkter Steuersätze) und den statisch zu erwartenden Aufkommensverlusten (infolge der Anwendung gesenkter Steuersätze auf eine unveränderte Bemessungsgrundlage). Mittels dieses mathematisch anspruchsvollen Modells, das gleichwohl aufgrund der komplexen Fragestellung auch mit vereinfachten Annahmen arbeitet, gelangte man zu länderspezifisch sehr unterschiedlichen Resultaten.

901 Vgl. *Trabandt/Uhlig* (2011).

902 Vgl. *Lundberg* (2017).

903 Vgl. *Bundesministerium für Finanzen Österreich* (2015).

unrealistisch, selbst wenn das politisch erreichbare Einsparvolumen sowie der volkswirtschaftlich mögliche Selbstfinanzierungseffekt in der Praxis letztlich kleiner ausfallen, als es die genannten wissenschaftlichen Analysen und Schätzungen nahelegen.

1.3 Langfristige Reformfordernisse

Langfristig sind aus Sicht des Instituts Reformen anzustreben bezüglich

- der Grunderwerbsteuer,
- der Umsatzsteuer,
- der Versicherungssteuer,
- der Rennwett- und Lotteriesteuer,
- der Tabaksteuer sowie
- der Alkohol-, Bier-, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer.

Die Grunderwerbsteuer ist als überholte Verkehrsteuer abschaffungswürdig. Dies kann allerdings bestenfalls ein Langfristziel der Steuerpolitik sein, da eine kompensatorische Integration von Grunderwerbstransaktionen in die Umsatzsteuer problematisch ist, ein bloßer Wegfall der Grunderwerbsteuer jedoch auf absehbare Zeit an den Fiskalinteressen der Länder scheitern dürfte. Insofern wäre schon viel gewonnen, wenn schnellstmöglich zumindest ein Fehlanreiz beseitigt wird, den der Länderfinanzausgleich setzt. Derzeit lohnt es sich für die Länder nicht, die Grunderwerbsteuer konstant zu halten, wenn eine andere Landesregierung die Grunderwerbsteuer erhöht, weil ihnen dann eine fiktiv höhere Finanzkraft unterstellt wird, was Nachteile beim Länderfinanzausgleich mit sich bringt. Dieser eine Steuererhöhungsspirale begünstigende Fehlanreiz muss beseitigt werden.⁹⁰⁴

904 Vgl. Kapitel II.10.5.

Darüber hinaus sind aufgrund des starken Anstiegs der Steuersätze und der folglich zunehmenden Hürden für den Erwerb von Wohneigentum spürbare Entlastungen bei der Grunderwerbsteuer geboten. Bei der gegebenen Ausgangslage erscheint es am ehesten politisch mehrheitsfähig zu sein, eine Freistellungsregelung für Ersterwerber von selbstgenutztem Wohneigentum einzuführen. Perspektivisch sollte generell eine deutliche Reduzierung der Steuersätze angestrebt werden.

Eine umfassende Reform der Umsatzsteuer erscheint ebenfalls eher in der langen Frist möglich. Leitlinie solch einer Reform muss die konsequente Freistellung des (einkommensteuerlichen) Existenzminimums auch von der Umsatzsteuer sein. Eine entsprechende Erstattungsregelung stößt bislang jedoch auf praktische Schwierigkeiten. Alternativ ist eine annähernde Freistellung des Existenzminimums dadurch zu erreichen, dass alle Güter und Dienstleistungen, die als lebensnotwendig einzustufen sind, möglichst weitgehend entlastet werden. Dies kann im bestehenden Umsatzsteuerrecht dadurch erfolgen, dass lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen höchstens mit dem ermäßigten Steuersatz belastet werden. Dies betrifft insbesondere den Zahnersatz, Arzneimittel, alkoholfreie Getränke, Strom- und Wärmelieferungen sowie Entsorgungsleistungen.⁹⁰⁵

Für die Versicherungs- sowie für die Rennwett- und Lotteriesteuer gilt, dass ihre aufkommensneutrale Integration in die Umsatzsteuer eine steuersystematisch saubere Lösung wäre. Da hierzu in beiden Fällen die entsprechende Mehrwertsteuersystemrichtlinie des Rates der Europäischen Union geändert werden müsste, sind jedoch schnelle Reformen nicht realistisch.⁹⁰⁶

905 Vgl. Kapitel II.8.

906 Vgl. Kapitel II.10.3. bzw. II.10.4.

Die Tabaksteuer⁹⁰⁷ und die Alkoholsteuer⁹⁰⁸ sowie die Bier-, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer⁹⁰⁹ verstoßen als spezifische Verbrauchsteuern gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, verkomplizieren das gesamte Steuerrecht und führen zu einer steuerlichen Doppelbelastung der entsprechenden Produkte. Zudem sind diese Steuern kein effizientes Instrument zur Internalisierung externer Kosten des Tabak- und Alkoholkonsums. Ihrer daher gebotenen Abschaffung stehen derzeit jedoch noch EU-Vorgaben entgegen, sodass dieses Ziel allenfalls langfristig erreicht werden kann. Ein Lichtblick ist aber, dass kleine, jedoch naheliegende Reformansätze, wie die gleichmäßige Besteuerung verschiedener Tabakwaren sowie die Zusammenführung bestehender Alkoholsteuern zu einer einzigen Alkoholsteuer, inzwischen parlamentarisch in Angriff genommen wurden. Dieser Ansatz, kleine Reformschritte anzustreben, ohne das Fernziel aus den Augen zu verlieren, muss auch für die anderen langfristigen Reformvorhaben gelten.

907 Vgl. Kapitel II.10.1.

908 Vgl. Kapitel II.10.2.

909 Vgl. Kapitel II.11.4.

2 Institutionelle Begleitreformen

Wie die Reformskizze zeigt, ist die Schaffung eines modernen Steuersystems ein anspruchsvolles Vorhaben. Hierfür nötige Bausteine zu beschreiben, ist das eine; sie Schritt für Schritt auch stabil aneinander zu fügen, das andere. Institutionelle Begleitreformen zur Abstützung und Erleichterung dieses politischen Reformprozesses erscheinen daher hilfreich.

2.1 Ständige Kommission für ein einfaches und gerechtes Steuerrecht

Als Motor des eingangs erwähnten offenen Reformprozesses könnte eine „Ständige Kommission für ein einfaches und gerechtes Steuerrecht“ eingesetzt werden. Sie könnte aus unabhängigen, berufserfahrenen Steuer- und Verfassungsrechtlern sowie Finanzwissenschaftlern bestehen. Ihre Aufgabe wäre es, als eine Art unabhängiger permanenter Steuer-TÜV nicht nur das geltende Recht kritisch zu hinterfragen, sondern bereits die Steuergesetzgebung mit sach- und fachkundigen Kommentaren zu begleiten. Insbesondere hätte sie

- geplante steuerrechtliche Neuregelungen und
- besonders komplizierte Regelungen des bestehenden Steuerrechts

auf den steuerpolitischen und -technischen Prüfstand zu stellen. Eine solche Kommission würde die Parlamente entlasten, die aufgrund der vielfach auftretenden Hektik der Steuergesetzgebung und unter dem Druck der Verbände häufig überfordert sind, die Schwachstellen des neuen Rechts bereits im Gesetzgebungsverfahren zu erkennen und zu entschärfen. In diesem Sinne sollte diese Ständige Kommission auch das Recht haben, im Interesse der Steuerzahler Reformvorschläge im Rahmen von Stellungnah-

men ganz oder teilweise zurückzuweisen, wenn sie insbesondere mit den Prinzipien eines einfachen und gerechten Steuersystems nicht zu vereinbaren sind. Diese Einbindung könnte sich anlehnen an die inzwischen institutionalisierte Praxis der Stellungnahmen des *Normenkontrollrats* zu den Bürokratiekosten politischer Vorhaben.

2.2 Grundgesetzliche Belastungsbremse

Die grundgesetzliche Schuldenbremse trägt – wie eingangs erwähnt – bereits Früchte. Allerdings ist latent die politische Versuchung vorhanden, die Konsolidierungsziele statt mit Ausgabenkürzungen eher über eine weitere Steigerung der Staatseinnahmen erreichen zu wollen.

Eine wirksame Selbstbindung der Politik in Form einer grundgesetzlichen Begrenzung des Spielraums für Steuererhöhungen wäre daher hilfreich. Dies gilt auch und gerade für die politisch Verantwortlichen selbst. Sie könnten dann mit dem Verweis auf verfassungsrechtliche Vorgaben leichter den Steuererhöhungsforderungen von Teilen der Öffentlichkeit entgegentreten und auf einen vorrangig ausgabeseitigen, also effektiven Konsolidierungskurs einschwenken.

Eine steuerliche Belastungsobergrenze auf Basis des grundgesetzlichen Eigentumsrechts zu konkretisieren und möglichst zu quantifizieren, ist jedoch anspruchsvoll. Dennoch: Das BVerfG hatte bereits im Jahr 1995 mit dem sogenannten Halbteilungsgrundsatz⁹¹⁰ den Versuch unternommen, eine steuerliche Belastungs-

910 BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995 (2 BvL 37/91) „Die Vermögensteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbarer Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen.“

obergrenze abzuleiten.⁹¹¹ Im rechtswissenschaftlichen Schrifttum laufen indes die Bemühungen um eine Quantifizierung einer Belastungsgrenze weiter.⁹¹²

Die Politik würde diese anhaltende Diskussion nunmehr intensivieren, wenn sie die Aufnahme einer Begrenzungsformel zumindest in Form einer Generalklausel in das Grundgesetz beschließt. Diese Generalklausel könnte als Erweiterung des Artikels 105 GG lauten: „Überbelastungen der Steuerpflichtigen sind zu vermeiden.“⁹¹³

Dies wäre aus zwei Gründen ein erster wichtiger Schritt. Solch eine Generalklausel gäbe zum einen den Steuerzahlern „das scharfe Schwert einer unabhängigen Überprüfung in die Hand“⁹¹⁴. „Eine maßvolle Steuerbelastung würde damit im Extremfall regelrecht einklagbar.“⁹¹⁵ Zum anderen wäre durch dieses latente Risiko juristischer Auseinandersetzungen der Gesetzgeber gehalten, intensiver denn je abzuwägen, inwiefern eine Steuererhöhungsmaßnahme bereits eine Überbelastung der Steuerpflichtigen in sich birgt. Ob dieser erste Schritt einer Generalklausel dann in der Folge auch den zweiten Schritt, also die Fixierung einer quantifizierten Obergrenze der steuerlichen Belastung im Grundgesetz, ermöglicht, bleibt abzuwarten. Ein Fortschritt für die Steuerzahler im Zusammenspiel mit den dargelegten Reformstufen wäre eine Erweiterung des Artikels 105 GG in jedem Fall.

911 Dieser Grundsatz ist später allerdings in seinem Anwendungsbereich durch den Beschluss des BVerfG vom 18.01.2006 eingeschränkt worden. Siehe BVerfG (2 BvR 2194/99) „Den Ausführungen im Beschluss vom 22.06.1995 (BVerfGE 93, 121, 136 ff.) lässt sich keine Belastungsobergrenze entnehmen, die unabhängig von der dort allein streitgegenständlichen Steuerart – der Vermögensteuer – Geltung beanspruchen könnte und auf andere Steuerarten – wie die Einkommen- und Gewerbesteuer – übertragbar wäre.“

912 Vgl. z. B. *Gialouris* (2013), S. 229 ff. mit dem Versuch, einen „Halbteilungsverhältnismäßigkeitsgrundsatz als verfassungsrechtlich quantifizierte Grenze der Gesamtsteuerlast“ abzuleiten.

913 *KBl* (2012a), S. 38.

914 Ebd.

915 Ebd., S. 39.

Tabellenanhang

Tabelle A1: Erbschaftsteueraufkommen in Prozent des BIP in den OECD-Staaten (2016)

	Land	Aufkommen in Prozent des BIP
1	Belgien	0,69
2	Frankreich	0,55
3	Japan	0,40
4	Korea	0,33
5	Niederlande	0,26
6	Großbritannien	0,24
7	Finnland	0,24
8	Spanien	0,24
9	Deutschland	0,22
10	Dänemark	0,20
11	Schweiz	0,17
12	Luxemburg	0,16
13	Island	0,15
14	Irland	0,15
15	USA	0,14
16	Griechenland	0,07
17	Chile	0,06
18	Italien	0,04
19	Türkei	0,02
20	Ungarn	0,02
21	Slowenien	0,02
22	Polen	0,02
23	Kanada	0,01
24	Lettland	0,01
25	Norwegen	0,01
26	Litauen	0,00
27	Österreich	0,00
28	Neuseeland	0,00
29	Schweden	0,00
30	Australien	0,00
31	Portugal	0,00
32	Estland	0,00
33	Israel	0,00
34	Tschechien	0,00
35	Mexiko	0,00
36	Slowakei	0,00
	OECD-Durchschnitt	0,12

Quelle: OECD, Revenue Statistics.

Tabelle A2: Energie- und Stromsteuersätze in der EU

Land	Benzin	Diesel	Leichtes Heizöl	Strom
	Euro/l			Euro/MWh
Belgien	1,329	1,444	0,691	1,93
Bulgarien	1,012	1,100	0,988	0,00
Dänemark	1,552	1,425	1,415	122,82
Deutschland	1,336	1,262	0,718	20,50
Estland	1,298	1,323	0,892	4,47
Finnland	1,427	1,395	1,040	22,53
Frankreich	1,459	1,450	0,954	22,50
Griechenland	1,531	1,376	1,061	5,00
Großbritannien	1,373	1,493	0,692	0,00
Irland	1,349	1,299	0,723	1,00
Italien	1,535	1,480	1,306	22,70
Kroatien	1,284	1,314	0,722	1,00
Lettland	1,190	1,187	0,805	1,01
Litauen	1,122	1,123	0,675	1,01
Luxemburg	1,165	1,101	0,645	1,00
Malta	1,360	1,230	1,000	1,50
Niederlande	1,609	1,370	1,122	117,8 ²
Österreich	1,197	1,212	0,799	15,00
Polen	1,086	1,144	0,785	4,64
Portugal	1,452	1,386	1,184	1,00
Rumänien	1,119	1,203	1,090	1,03
Schweden	1,438	1,520	1,188	34,46
Slowakei	1,269	1,233	k. A. ¹	0,00
Slowenien	1,209	1,235	0,953	3,85
Spanien	1,253	1,220	0,778	5,11
Tschechien	1,173	1,208	0,738	1,09
Ungarn	1,136	1,233	1,233	1,00
Zypern	1,126	1,217	0,812	5,00
<i>Durchschnitt</i>	1,300	1,292	0,893	10,76
<i>Standardabweichung</i>	0,156	0,121	0,213	23,75
¹ keine Angabe				
² Verbrauch bis 10.000 kWh, niedrigere Steuersätze bei höherem Verbrauch				

Anmerkung: Energiesteuersätze mit Stand zum 25.02.2019, Stromsteuersätze mit Stand zum 01.01.2018.

Quelle: Europäische Kommission (2019), S. 2; Europäische Kommission (2018), S. 93 ff.

Literaturverzeichnis

Adams, M. und Effertz, T. (2009): Höhere Steuern auf Alkohol!, in: ifo-Schnelldienst, 62. Jahrgang, Heft 19/2009, S. 14–19.

Adolf, J. (2003): Mineralölsteuer – Stütze unseres Steuersystems oder Auslaufmodell, in: Wirtschaftsdienst, 82. Jahrgang, Heft 7/2003, S. 460–468.

Altemeyer, J. (1999): Föderale Finanzbeziehungen unter Anpassungsdruck, Verteilungskonflikte in der Verhandlungsdemokratie, Konstanz.

Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (2010): Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010, <https://verwaltung.hessen.de>, Stand: 16.04.2013.

Arbeitskreis „Steuerschätzungen“ (2019): Ergebnis der 155. Sitzung Mai 2019, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschaetzung/2019-05-09-ergebnisse-155-sitzung-steuerschaetzung-dl.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Stand: 02.09.2019.

Bach, S. et al. (2004): Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, Berlin.

Bach, S. et al. (2011): Reform des Ehegattensplittings: Nur eine reine Individualbesteuerung erhöht die Erwerbsanreize deutlich, in: DIW-Wochenbericht Nr. 41/2011, S. 13–19.

Bach, S. et al. (2012): Schwache Argumente für das Ehegattensplitting, in: Wirtschaftsdienst, 92. Jahrgang, Heft 9/2012, S. 620–624.

Bach, S. und Beznoska, M. (2012): Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, Berlin.

BDEW – Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (2019): BDEW-Strompreisanalyse Januar 2019.

Beck, H. und Prinz, A. (2011): Eine allgemeine kommunale Wohnungsteuer als Alternative zu kommunalen Bagatellsteuern, in: Wirtschaftsdienst, 91. Jahrgang, Heft 5/2011, S. 339–346.

Behörden Spiegel Online (2010): 6,5 Mrd. Beschaffungseinsparungen möglich, <http://www.behoerden-spiegel.de/icc/Internet/sub/253/25370117-1842-1921-a3b2-1717b988f2ee,,,aaaaaaaaaaaa-aaaa-bbbb-000000000011&uMen=f6810068-1671-1111-be59-264f59a5fb42&page=352&pagesize=10&all=true.htm>, Stand: 02.08.2013.

Bier, B.-P. (2012): Die Gewerbesteuer aus Sicht der Unternehmen, in: Wieland, J. (Hrsg.): Kommunalsteuern und -abgaben (DStJG 35), S. 219–248.

Birk D. (2010): Kommentar zu Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag in 2007 unzulässig, in: Finanzrundschau, 92. Jahrgang, Nr. 21/2010, S. 999–1003.

Birnbaum, M. (2007): Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Berlin.

Blankart, C. (2008): Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 7. Auflage, München.

Blömer, M. et al (2019): Was bei einer Reform des Solidaritätszuschlags zu beachten ist, ifo Schnelldienst 16/2019, S. 3–11.

Böhringer, C. und Schwager, R. (2002): Die Ökologische Steuerreform in Deutschland – ein umweltpolitisches Feigenblatt, ZEW-Discussion-Paper No. 02-14, Mannheim.

Boss, A. (2011): Heimliche Steuererhöhungen vermeiden!, Kiel Policy Brief Nr. 41.

Boss, A. et al. (2011): Haushaltskonsolidierung und Subventionsabbau: Wie der Staat seine Handlungsfähigkeit zurückgewinnen kann, Kiel.

Boss, A., Boss, A. und Boss, T. (2008): Der deutsche Einkommensteuertarif: Wieder eine Wachstumsbremse?, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 9. Jahrgang, Heft 1/2008, S. 102–124.

Bräuninger, M. und Stiller, S. (2010): Ökonomische Konsequenzen des Konsums von nicht in Deutschland versteuerten Zigaretten, Policy Paper 1–28 des Hamburgischen Weltwirtschaftsinstituts, Hamburg.

Broer, K. (2011): Kalte Progression in der Einkommensbesteuerung, in: Wirtschaftsdienst, 91. Jahrgang, Heft 10/2011, S. 694–698.

Bund der Steuerzahler (1959): Heizölsteuer, Einzeldarstellung Nr. 51, Wiesbaden.

Bund der Steuerzahler (1960): Die heimlichen Steuererhöhungen, Wiesbaden.

Bund der Steuerzahler (2006a): Mehrwertsteuer: Zusatzbelastung von 65,5 Milliarden Euro bis 2009, Presseinformation vom 22.02.2006.

Bund der Steuerzahler (2006b): Bundestag beschließt höhere Mehrwertsteuer, Presseinformation vom 19.05.2006.

Bund der Steuerzahler (2018a): Das ist Steuererhöhung durch die Hintertür! Kfz-Steuer steigt für Neuwagen, <https://steuerzahler.de/aktuelles/detail/das-ist-steuererhoehung-durch-die-hintertuer/> (Stand: 05.09.2019).

Bund der Steuerzahler (2018b): Erfolgreiche Woche für den Bund der Steuerzahler. Bundestag hebt ungerechte Regel zum Verlustabzug auf [...], <https://www.steuerzahler.de/Erfolgreiche-Woche-fuer-den-Bund-der-Steuerzahler/98319c110591i1p1520/index.html> (Stand: 19.11.2018).

Bund der Steuerzahler (2019): 70 Vorschläge zur Vereinfachung des Steuerrechts. Berlin.

Bund der Steuerzahler Nordrhein-Westfalen (2017): Die heimlichen Steuern b–z, Düsseldorf.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (1996): Unsere Steuern von A–Z, Ausgabe 1996, Bonn.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2001): Bundeshaushalt 2002, Tabellen und Übersichten, Fachblick Finanz- und Wirtschaftspolitik.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2007): Bericht über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30.10.2007.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2011): Gemeindefinanzkommission – Ausgangslage und Ergebnisse, in: Monatsbericht des BMF August 2011, S. 39–51.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2012a): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2006–2009, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2012b): Steuern von A bis Z. Ausgabe 2011. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2012c): Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2012, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2012d): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2011, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2012e): Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964, Stand: August 2012, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2017): Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung. Ausgabe 2017. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2018a): Steuern von A bis Z. Ausgabe 2018. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2018b): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010–2017, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2019a): Datenportal, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/offene-daten/steuern-zoelle/entwicklung-steuer-und-abgabenquoten/entwicklung-steuer-und-abgabenquoten.html>, Stand: 11.03.2019.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2019b): Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Soli-Rueckfuehrung-G/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=3, Stand: 14.08.2019.

Bundesministerium für Finanzen Österreich (2015): Vortrag an den Ministerrat, Steuerreform 2015/2016, https://www.bmf.gv.at/steuern/Vortrag_Ministerrat_Steuerreform_20152016.pdf?67ry3o, Stand: 11.03.2019.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) und Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWi) (2011): Mehr dauerhafte Steuergerechtigkeit – Beseitigung der kalten Progression, Eckpunktepapier vom 20.10.2011.

Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (BMWF) (1971): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Bonn.

Bundesrat (2012): Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten, Bundestagsdrucksache 17/8494 vom 25.01.2012.

Bundesrat (2018): Entschließung des Bundesrates „Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland – Schritte zu einer modernen wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung“. Antrag des Landes Nordrhein-Westfalen vom 27.06.2018, Drs. 310/18.

Bundesrechnungshof (2010): Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Steuersatz – Vorschlag für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung, Bericht vom 28.06.2010.

Bundesrechnungshof (2013): Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, Vorschläge zur Umsetzung wichtiger Reformvorhaben bei der Umsatzsteuer, Bonn.

Bundesregierung (1973): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Mineralölsteuergesetzes 1964 und des Gesetzes über das Branntweinmonopol, Bundestagsdrucksache 7/422 vom 28.03.1973.

Bundesregierung (1975): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und des Gesetzes über das Branntweinmonopol, Bundestagsdrucksache 7/4518 vom 23.12.1975.

Bundesregierung (1981): Entwurf eines Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetzes 1981, Bundestagsdrucksache 9/91 vom 09.01.1981.

Bundesregierung (1988): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (Verbrauchsteueränderungsgesetz 1988), Bundestagsdrucksache 11/2970 vom 26.09.1988.

Bundesregierung (1991): Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen, Bundestagsdrucksache 12/403 vom 22.04.1991.

Bundesregierung (1993): Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms (1. SKWPG), Bundestagsdrucksache 12/5502 vom 04.09.1993.

Bundesregierung (1995): Auswirkung des Solidaritätszuschlags ab dem 1. Januar 1995 auf die Steuerbelastung der Bürger und die wirtschaftliche Entwicklung, Antwort auf die Große Anfrage [...] der Fraktion SPD, Bundestagsdrucksache 13/890 vom 24.03.1995.

Bundesregierung (1997): Staatsverschuldung, Antwort auf die Kleine Anfrage der [...] Fraktion der SPD, Bundestagsdrucksache 13/8542 vom 22.09.1997.

Bundesregierung (2006): Belastungen der Autofahrerinnen und Autofahrer durch die Finanzpolitik der Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage [...] der Fraktion der FDP, Bundestagsdrucksache 16/1778 vom 07.06.2006.

Bundesregierung (2010a): Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (HBegIG 2011), Bundestagsdrucksache 17/3030 vom 27.09.2010.

Bundesregierung (2010b): Die Grundpfeiler unserer Zukunft stärken, http://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2010/2010-06-07-eckpunkte-kabinett.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Stand: 10.07.2013.

Bundesregierung (2012a): Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, Bundestagsdrucksache 17/8683 vom 15.02.2012.

Bundesregierung (2012b): Bericht an den Deutschen Bundestag über die Auswirkungen der Einführung des Luftverkehrssteuergesetzes auf den Luftverkehrssektor und die Entwicklung der Steuereinnahmen aus der Luftverkehrsteuer, Bundestagsdrucksache 17/10225 vom 29.06.2012.

Bundesregierung (2012c): Ausmaß der finanziellen Zusatzlasten durch die Wiedervereinigung Deutschlands, Antwort auf die Kleine Anfrage [...] der Fraktion DIE LINKE, Bundestagsdrucksache 17/10933 vom 08.10.2012.

Bundesregierung (2012d): Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2014 (Neunter Existenzminimumbericht), Bundestagsdrucksache 17/11425 vom 07.11.2012.

Bundesregierung (2013): Antwort auf die Kleine Anfrage [...] der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Finanzielle Auswirkungen von Vorschlägen zur Reform des Ehegattensplittings und des Familienleistungsausgleichs, Bundestagsdrucksache 17/13044 vom 11.04.2013.

Bundesverfassungsgericht (2014): Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2011): Nachhaltige Haushalts- und Finanzpolitik – Sicherung der Handlungsfähigkeit von Bund, Ländern und Kommunen. Abschlussbericht der Finanzkommission der Fraktionsvorsitzendenkonferenz vom 29.08.2011.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2017): Wahlprogramm 2017, S. 194/196, Internet: https://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/BUENDNIS_90_DIE_GRUENEN_Bundestagswahlprogramm_2017.pdf, Stand: 03.12.2018.

Bünnagel, V. (2006): Familiensplitting: Zur Familienförderung nicht geeignet, Otto-Wolff-Institut für Wirtschaftsordnung Discussion Paper 2/2006.

Conrad, C. A. (2012): Wirkungen der Abgeltungsteuer auf die Kapitalallokation: Anregungen für eine Reform, in: Wirtschaftsdienst, 92. Jahrgang, Heft 6/2012, S. 399–405.

Crezelius, G. (2007): Die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts in den letzten 100 Jahren, in: FinanzRundschau, 89. Jahrgang, Heft 13/2007, S. 613–624.

Däke, K. H. (2011): Die Gewerbesteuer – eine Sonder- und Altlast, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, Heft 1/2011, S. 33–35.

Deutsche Bundesbank (2011): Die Schuldenbremse in Deutschland – Wesentliche Inhalte und deren Umsetzung, in: *dieselbe*, Monatsbericht Oktober 2011, S. 15–40.

Deutsche Bundesbank (2013): Monatsbericht Juli 2013, Frankfurt am Main.

Deutsche Bundesbank (2018): Monatsbericht Oktober 2018, Frankfurt am Main.

Deutsche Steuer-Gewerkschaft (2004): Stellungnahme zu einer Wiederbelebung der Vermögensteuer vom 24.08.2004.

Deutscher Bundestag (2001): Schriftliche Fragen mit den in der Zeit vom 3. bis 14. Dezember 2001 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, Bundestagsdrucksache 14/7881 vom 14.12.2001.

Deutscher Bundestag (2012): Stenografischer Bericht der 163. Sitzung vom 2.3.2012, Plenarprotokoll 17/163.

Deutscher Bundestag (2016): Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 8. Februar 2016 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, Bundestagsdrucksache 18/7510 vom 12.02.2016.

Deutscher Städte- und Gemeindebund (DStGB) (2010): Zehn Argumente für die Gewerbesteuer- und das Kommunalmodell. Berlin.

Deutscher Städtetag (2010): Gewerbesteuer – eine gute Steuer. Fakten und Analysen, Berlin.

Deutsches Krebsforschungszentrum (2004): Rauchen und soziale Ungleichheit – Konsequenzen für die Tabakkontrollpolitik, Heidelberg.

Die Familienunternehmer (2019): Die Zukunft der Klimapolitik. Kurzgutachten von Prof. Dr. Joachim Weidmann, Berlin.

DIE LINKE (2017): Wahlprogramm 2017, S. 31/37, Internet: https://www.die-linke.de/fileadmin/download/wahlen2017/wahlprogramm2017/die_linke_wahlprogramm_2017.pdf, Stand: 03.11.2018.

Dieler, J. und Lippelt, J. (2012): Umweltsteuern – Steuern für die Umwelt oder für die Staatskasse?, in: ifo-Schnelldienst, 65. Jahrgang, Nr. 13/2012, S. 80–82.

Die Senatorin für Finanzen der Hansestadt Bremen (2010): Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie, 2010, http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_lang__22.pdf, Stand: 16.04.2013.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2013a): Überflüssige Luftverkehrsteuer, DSI-kompakt Nr. 1, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2013b): Grunderwerbsteuer und Länderfinanzausgleich: Anreize für Steuererhöhungen beseitigen, DSi-kompakt Nr. 2, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2013c): Abbau des Solidaritätszuschlags geboten, DSi-kompakt Nr. 3, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2013d): Bausteine für eine Reform des Steuersystems. Das DSi-Handbuch Steuern, DSi-Schrift Nr. 1, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2015): Die DSi-Steuerbremse. Zehn Maßnahmen zur Begrenzung der Belastungen, DSi-Schrift Nr. 3, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2016a): „Steuer auf die Steuer“: Mehrbelastungen durch Steuerekumulation begrenzen, DSi-kompakt Nr. 23, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2016b): Abgeltungsteuer erhalten. Mehrbelastung für Sparer vermeiden, DSi-Sonderinformation 4, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2016c): Zur Diskussion um die Wiedereinführung einer Baulandsteuer, DSi-kompakt Nr. 25, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017): Grunderwerbsteuer begrenzen. Hürden für bezahlbares Wohneigentum senken, DSi-Schrift Nr. 5, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018a): Reform der Unternehmensbesteuerung: Ansatzpunkte für schnelle Entlastungen bei der Gewerbesteuer, DSi-kompakt Nr. 32, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018b): Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung: Bausteine für einen wettbewerbsfähigen Standort Deutschland, DSi-Schrift Nr. 6, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018c): Argumente für eine Einfach-Grundsteuer, DSi kompakt Nr. 33, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018d): Vorläufige Bewertung des BMF-Vorschlags zur Grundsteuerreform. Manuskript.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018e): Fiskalinteressen der Gemeinden und kommunale Finanzausgleichssysteme als Hürden für eine aufkommensneutrale Grundsteuerreform. Manuskript.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2019a): Steuerzahlergedenktag und Einkommensbelastungsquote 2019. Rundschreiben Nr. 2/2019, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2019b): Erbschaftsteuer und bezahlbares Wohnen. Erbschaftsteuerrecht anpassen, um preisgünstigen Wohnraum auch nach dem Generationswechsel erhalten zu können. Manuskript.

Donges, J. et al. (2007): Erbschaftsteuer: Behutsam anpassen, Stiftung Marktwirtschaft, Schriftenreihe, Band 46, Berlin.

Dorenkamp, C. (2010): Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 461, Bonn.

Dziadkowski, D. (2008): Verringerung der Überbesteuerung durch heimliche Steuererhöhungen dringend erforderlich, in: ifo Schnelldienst, 61. Jahrgang, Nr. 10/2008, S. 19–24.

Eckhoff, R. (2007): Abgeltungsteuer – Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, in: FinanzRundschau Ertragsteuerrecht, 89. Jahrgang, Heft 21/2007, S. 989–998.

Eckhoff, J. und Lemmer, A. (2001): Anreiz- und Belastungseffekte verschiedener Grundsteuersysteme, in: Bundesverband für Wohnen und Stadtentwicklung e. V. (vhw), Forum Wohnen und Stadtentwicklung Nr. 6/2001.

Elicker, M. (2000): Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, Abhandlung zum 100. Geburtstag von F. A. von Hayek, in: *Steuer und Wirtschaft*, 77. Jahrgang, Heft 1/2000, S. 3–17.

Englisch, J. (2010): Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existentiellen Bedarfs, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 59. Jahrgang, Nr. 11/2010, S. 400–413.

Englisch, J. (2013a): Europäisches Steuerrecht (§ 4), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, *Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Englisch, J. (2013b): Einführung in das besondere Steuerschuldrecht (§ 7), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, *Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Englisch, J. (2013c): Umsatzsteuer (§ 17), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, *Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Englisch, J. (2013d): Spezielle Verkehrs- und Verbrauchsteuern (§ 18), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, *Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Erhard, L. (1957): *Wohlstand für alle*, Düsseldorf; Neuauflage 2009, Köln.

Europäische Kommission (2018): Excise Duty Tables, Part II – Energy products and Electricity, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf (Stand: 05.03.2019).

Europäische Kommission (2019): Oil bulletin, duties and taxes, http://ec.europa.eu/energy/observatory/reports/latest_prices_with_taxes.pdf (Stand: 05.03.2019).

EY (2017a): Nach der Wahl. Steuerpolitik für den Standort Deutschland. Positionspapier des Wissenschaftlichen Beirats Steuern von EY für die neue Legislaturperiode ab 2017, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl/\\$FILE/eytlm-2017-special-nach-der-wahl.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl/$FILE/eytlm-2017-special-nach-der-wahl.pdf) (Stand: 13.02.2018).

EY (2017b): „Ökonomische Bewertung verschiedener Vermögensteuerkonzepte“, Kurzexpertise für das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, 20.11.2017, Stuttgart.

EY (2019): Entwicklung der kommunalen Realsteuern 2005 bis 2018. Analyse der Hebesätze zu Gewerbe- und Grundsteuer im Rahmen der EY Kommunenstudie 2019, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2018/\\$FILE/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2018/$FILE/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2018.pdf) (Stand: 04.09.2019).

Feess, E. (1995): Umweltökonomie und Umweltpolitik, München.

Fichte, D. und Schulemann, O. (2010): Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Krankenversicherung, in: Wirtschaftsdienst, 90. Jahrgang, Heft 10/2010, S. 676–682.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags (2010): Empfehlung und Bericht zum Entwurf eines Fünften Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, Bundestagsdrucksache 17/4052, vom 01.12.2010.

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2012): Steuern auf Großvermögen – Ein Gebot der wirtschaftlichen Vernunft, Internet: http://www.fm.nrw.de/presse/anlagen/_Pr__sentation_Verm__gensteuer_Tex_EndV_t_Kompatibilit__tsmodus__.pdf, Stand: 21.08.2013.

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo), Copenhagen Economics ApS und Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim (ZEW) (2009): Evaluierung von Steuervergünstigungen, Band 2, Köln [u. a.].

Fraktionen der SPD und FDP (1981): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (Verbrauchsteueränderungsgesetz 1982), Bundestagsdrucksache 9/797 vom 09.09.1981.

Fraktionen der CDU/CSU und FDP (1993): Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG, Bundestagsdrucksache 12/4401 vom 04.03.1993.

Fraktionen der CDU/CSU und SPD (2005): Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, Bundestagsdrucksache Nr. 16/105 vom 29.11.2005.

Fraktionen der CDU/CSU und SPD (2006): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes, Bundestagsdrucksache 16/813 vom 07.03.2006.

Fraktionen der CDU/CSU und SPD (2007): Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, Bundestags-Drucksache 16/4841 vom 27.03.2007.

Fraktionen der CDU und der FDP (2012): Dringlicher Gesetzentwurf für ein Gesetz über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer, Drucksache des Hessischen Landtags Nr. 18/6228.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1998): Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, Bundestagsdrucksache 14/40 vom 17.11.1998.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1999a): Entwurf eines Gesetzes zur Sanierung des Bundeshaushalts (Haushaltssanierungsgesetz – HSanG), Bundestagsdrucksache 14/1523 vom 31.08.1999.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1999b): Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform, Bundestagsdrucksache 14/1524 vom 02.09.2002.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2001): Entwurf eines Gesetzes zur Finanzierung der Terrorbekämpfung, Bundestagsdrucksache 14/7062 vom 09.10.2001.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2002): Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform, Bundestagsdrucksache 15/21 vom 05.11.2002.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2003): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchsteuergesetze, Bundestagsdrucksache 15/1313 vom 01.07.2003.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2004): Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung des Schutzes junger Menschen vor Gefahren des Alkohol- und Tabakkonsums, Bundestagsdrucksache 15/2587 vom 03.03.2004.

Fuest, C. et al (2018): The Economic Effects of a Wealth Tax in Germany, ifo DICE Report 2/2018, S. 22–26.

Fuest, C. und Spengel, C. (2016): Abgeltungsteuer reformieren statt abschaffen, in: Wirtschaftsdienst 2016, Heft 2, S. 83–87.

Funck, R. (1961): Mineralölsteuer, in: *von Beckrath, E. et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 7, Tübingen 1961, S. 359–365.*

Gialouris, D. (2013): Leitgedanken eines Steuerverhältnismäßigkeitsprinzips, in: *Der Steuerberater*, 64. Jahrgang, Heft 7/2013, S. 229–237.

Gutmann, G. (1980): Marktwirtschaft, in: *Albers, W. et al.* (Hrsg.): *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*, Band 5, Stuttgart, S. 140–153.

Haller, H. (1961): *Finanzpolitik*, 2. Auflage, Tübingen.

Haller, H. (1970): *Probleme der progressiven Besteuerung*, Tübingen.

Haller, H. (1981): *Die Steuern*, 3. Auflage, Tübingen.

Hansmeyer, K.-H. (1980): Steuern auf spezielle Güter, in: *Neu-mark, F.* (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3. Auflage, Tübingen, S. 709–885.

Harding, M. und Marten, M. (2018): Statutory tax rates on dividends, interest and capital gains: The debt equity bias at the personal level”, *OECD Taxation Working Papers*, No. 34, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/1aa2825f-en> (Stand: 21.02.2019).

Hartmann, R. (2008): Bestandschutz für die Gewerbesteuer. Kritische Gedanken aus Anlass des BVerfG-Beschlusses vom 15.01.2008 und der Unternehmenssteuerreform 2008, in: *Betriebs-Berater*, 63. Jahrgang, Heft 46/2008, S. 2490–2496.

Haushaltsausschuss (1993): *Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses zu verschiedenen Gesetzentwürfen*, Bundestags-Drucksache 12/4801 vom 18.5.1993.

Herb, F. (1986): *Heimliche Steuererhöhungen und Steuerreformen in der Bundesrepublik Deutschland*, Nr. 27/1986 der Diskussionsbeiträge aus dem Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Hohenheim.

Hey, J. (2007): Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, in: Betriebs-Berater, 62. Jahrgang, Heft 24/2007, S. 1303–1309.

Hey, J. (2012): Die Zukunft der Besteuerung von Vermögen aus rechtlicher Perspektive, in: *Institut für Finanzen und Steuern* (Hrsg.), Zukunft der Vermögensbesteuerung, Schrift Nr. 483, Berlin, S. 10–86.

Hey, J. (2013a): Steuersystem und Steuerverfassungsrecht (§ 3), in: *Tipke, K. und Lang, J., Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Hey, J. (2013b): Einführung in das besondere Steuerschuldrecht (§ 7), in: *Tipke, K. und Lang, J., Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Hey, J. (2013c): Körperschaftsteuer (§ 11), in: *Tipke/Lang: Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Hey, J. (2015): Einkommensteuer (§ 8), in: *Tipke, K. und Lang, J., Steuerrecht*, 22. Auflage, Köln.

Hey, J. (2017): Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik. Steuerpolitische Aufgaben der 19. Legislaturperiode. In: *Deutsche Steuerzeitschrift*, Nr. 17, 2017, S. 632–641.

Hey, J. (2018): Einkommensteuer (§ 8), in: *Tipke, K. und Lang, J., Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Hey, J., Maiterth, R. und Houben, H. (2012): Zukunft der Vermögensbesteuerung, *IFSt-Schrift Nr. 482*, Berlin.

Hirte, G. (2008): Abgaben als Instrumente zur Kostenanlastung von externen Kosten und Wegekosten im Straßenverkehr, Dresden.

Hötzel, O., (2013): Wiederbelebung der Vermögensbesteuerung. *Ubg*, S. 84–92.

Holznel, R. und Lemmer, J. (2013): Zügiger Abbau des Solidaritätszuschlags geboten, in: ifo Schnelldienst 18/2013, S. 13–16.

Homburg, S. (2007a): Allgemeine Steuerlehre. 5. Aufl. München.

Homburg, S. (2007b): Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FinanzRundschau Ertragsteuerrecht, 89. Jahrgang, Heft 15/2007, 717–728.

Ifo-Institut (2017): Fuest für grundlegende Reform der Gewerbesteuer, https://www.cesifo-group.de/de/ifoHome/presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen-Archiv/2017/Q4/press_20171205_Gewerbesteuer.html (Stand: 06.06.2018).

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2008): Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (Standard IDW S 1). Düsseldorf.

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (2018): Versicherungsfremde Leistungen der Sozialversicherung. Düsseldorf.

Institut für Weltwirtschaft Kiel (IfW) (2019): Kieler Beiträge zur Wirtschaftspolitik, Nr. 22, 09/2019. Kiel.

Isensee, J. (1994): Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, in: Steuer und Wirtschaft, 71. Jahrgang, Heft 1/1994, S. 3–14.

Jonas, B. (2010): Gewerbesteuer – eine schlechte Gemeindesteuer, in: FinanzRundschau, 92. Jahrgang, Heft 21/2010, S. 976–978.

Kammholz, K. (2013): Deutschland könnte im Jahr 25 Milliarden sparen, in: Die Welt vom 09.02.2013.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1968): Mit Steuern steuern?, Schriftenreihe, Heft Nr. 12, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1969a): Grundsteuer, Schriftenreihe, Heft Nr. 14, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1969b): Erbschaftsteuer, Schriftenreihe, Heft Nr. 15, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1971): Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem. Diskussionsbeiträge zur Reform des materiellen Steuerrechts, Schriftenreihe, Heft Nr. 20, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1974): Zur Reform der Bodenbesteuerung, Schriftenreihe, Heft Nr. 27, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1976): Reform der Kraftverkehrsbesteuerung, Schriftenreihe, Heft Nr. 34, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1978): Die Besteuerung von Zinsen bei Geldentwertung, Schriftenreihe, Heft Nr. 40, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1980): Die Bagatellsteuern, Schriftenreihe, Heft Nr. 45, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1983): Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, Schriftenreihe, Heft Nr. 55, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1984): Ein Vorschlag zur Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, Schriftenreihe, Heft Nr. 56, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1989a): Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Schriftenreihe, Heft Nr. 60, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1989b): Inflationäre heimliche Steuererhöhungen erfordern permanente Entlastungen, Sonderinformation Nr. 3, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1990): Vermögensteuer, Schriftenreihe, Heft Nr. 71, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1991): Steuern in Deutschland, Schriftenreihe, Heft Nr. 72, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1992): Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Staatshaushalt, Schriftenreihe, Heft Nr. 75, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1994): Der Lohn- und Einkommensteuertarif 1996, Schriftenreihe, Heft Nr. 80, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1996): Steuerentlastung – Steuervereinfachung – Steuergerechtigkeit, Schriftenreihe, Heft Nr. 84, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1998a): Öko-Steuern, Schriftenreihe, Heft Nr. 87, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1998b): Durch Einsparungen die Lasten mindern, Schriftenreihe, Heft Nr. 89, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (1999): Zur Reform der Zinsenbesteuerung. Vermeidung übermäßiger Belastungen durch angemessene Pauschalierung, Sparerfreibetrag und Vermögensteuerverzicht, Schriftenreihe, Heft Nr. 90, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2000a): Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland, Schriftenreihe, Heft Nr. 91, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2000b): Lenken mit Steuern und Abgaben – Große Mängel und Gefahren, Schriftenreihe, Heft Nr. 92, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2002a): Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Schriftenreihe, Heft Nr. 94, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2002b): Der Tarif muss auf Räder, Schriftenreihe, Heft Nr. 95, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2003): Vermögensteuer: Beseitigen statt Wiedereinführen, Sonderinformation Nr. 42, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2004): Vergleichende Untersuchung aktueller Eckwerte zur „großen Reform“ der Einkommensteuer, Sonderinformation 45, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2006a): Staatsverschuldung und öffentliche Investitionen, Schriftenreihe, Heft Nr. 99, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2006b): Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung, Schriftenreihe, Heft Nr. 100, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2007): Familienbesteuerung und Splitting, Schriftenreihe, Heft Nr. 101, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2008a): Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Schriftenreihe, Heft Nr. 102, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2008b): Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, Schriftenreihe, Heft Nr. 103, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2008c): Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen, Sonderinformation Nr. 55, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2009a): Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, Schriftenreihe, Heft Nr. 105, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2009b): Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung, Sonderinformation Nr. 56, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2009c): Die Mitte verliert – Nach Tarifkorrektur 2010 erhöhter Nachholbedarf bei Entlastung mittlerer Einkommen, Sonderinformation Nr. 57, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2010a): Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Krankenversicherung, Schriftenreihe, Heft Nr. 106, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2010b): Aktuelle Empfehlungen zu Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, Sonderinformation Nr. 60, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2010c): Steuer- und Abgabenbelastung weiter angespannt, Sonderinformation Nr. 61, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2010d): Der umstrittene Solidaritätszuschlag, Sonderinformation Nr. 62, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2011a): Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Rentenversicherung und ihre sachgerechte Finanzierung, Schriftenreihe, Heft Nr. 107, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2011b): Kommunale Kassenkredite – Missbrauchsgefahr und Reformvorschläge, Schriftenreihe, Heft Nr. 108, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2011c): Reform der Grundsteuer, Schriftenreihe, Heft Nr. 109, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2011d): Reduzierungspotenzial bei ausgewählten Sozialausgaben des Bundes, Schriftenreihe, Heft Nr. 111, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2012a): Steuererhöhungen zur Haushaltskonsolidierung – ein Irrweg, Schriftenreihe, Heft Nr. 112, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2012b): Zehn Argumente gegen die Vermögensteuer, KBI kompakt Nr. 12, Berlin.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI) (2013): Drei Maßnahmen gegen die Kalte Enteignung der Sparer, KBI kompakt Nr. 19, Berlin.

Ketterer, J. und Wackerbauer, J. (2009): Die Kraftfahrzeugsteuer als Instrument der Klimaschutzpolitik, in: ifo-Schnelldienst, 62. Jahrgang, Nr. 4/2009, S.12–16.

Kirchhof, P. (2002): Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer vereinheitlichten Ertragsteuer, in: Steuer und Wirtschaft, 79. Jahrgang, Heft 1/2002, S. 3–22.

Kirchhof, P. (2007): § 118, Die Steuern, in: *Isensee, J. und Kirchhof, P.*, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Auflage, Heidelberg [u. a.], S. 959–1100.

Kirchhof, P. (2008): Umsatzsteuergesetzbuch, Heidelberg.

Kirchhof, P. (2011): Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts. Heidelberg u.a.

Klein, F. (1989): Marktwirtschaft und Grundgesetz, in: Beiträge zur politischen Ökonomie, Festschrift für Clemens August Andrae, Bonn.

Kochskämper, S. (2011): Abschaffen oder Ausbau? Gedanken zum Ehegattensplitting, Der Ordnungspolitische Kommentar des Instituts für Wirtschaftspolitik an der Universität Köln Nr. 8/2011.

Kolms, H. (1964): Finanzwissenschaft III, Besondere Steuerlehre, Berlin.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften (2004): Bericht der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Verbrauchssteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, KOM(2004) 223 vom 26.05.2004.

Kraus, L. und *Piontek, D.* (2012): Der Mythos Alkopops oder das notwendige Scheitern einer halbherzigen Alkoholpolitik, in: SUCHT, 58. Jahrgang, Heft Nr. 2/2012, S. 137–139.

Kulosa, E. (2013): Kommentar zu § 6 EStG, in: *Schmidt, L.*, Einkommensteuergesetz, 32. Auflage, München.

Kunze, E. und *Schelle, K.* (1977): Der Bund der Steuerzahler, Düsseldorf.

Lampert, H. und *Althammer, J.* (2007): Lehrbuch der Sozialpolitik, 8. Auflage, Berlin [u. a.].

Land Thüringen (2011): Reform der Grundsteuer. Gebäudewertungsabhängiges Kombinationsmodell, Thüringen, Januar 2011, http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf, Stand: 16.04.2013.

Lang, J. (1990): Reform der Unternehmensbesteuerung, in: Steuer und Wirtschaft, 77. Jahrgang, Heft 2/1990, S. 107–129.

Lang, J. (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft Nr. 49, Bonn.

Lang, J. (1994): Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, in: *Bühler, W., Kirchhof, P. und Klein, F. (Hrsg.), Steuervereinfachung – Festschrift für Dietrich Meyerding zum 65. Geburtstag, Heidelberg, S. 33–48.*

Lang, J. (2010a): Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts (§ 4), in: *Tipke, K. und Lang, J., Steuerrecht, 20. Auflage, Köln.*

Lang, J. (2010b): Einkommensteuer (§ 9), in: *Tipke, K. und Lang, J., Steuerrecht, 20. Auflage, Köln.*

Lang, J. et al. (2005): Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln.

Lang, J. und Eilfort, M. (2013): Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, München 2013.

Lehmbruck, M. und Coulmas, D. (2001): Grundsteuerreform im Praxistest – Verwaltungsvereinfachung, Belastungsveränderung, Baulandmobilisierung, Deutsches Institut für Urbanistik, Difu-Beiträge zur Stadtforschung Nr. 33, Berlin.

Link H. et al. (2009): Wegekosten und Wegekostendeckung des Straßen- und Schienenverkehrs in Deutschland im Jahre 2007, DIW Politikberatung kompakt Nr. 53, Berlin.

Linscheidt, B. und Truger, A. (2000): Ökologische Steuerreform: Ein Plädoyer für die Stärkung der Lenkungsanreize, in: *Wirtschaftsdienst, 80. Jahrgang, Heft 2/2000, S. 98–106.*

Littmann, K. (1961): Kraftfahrzeugsteuer, in: *von Beckrath, E. et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Band 6, Tübingen, S. 231–237.*

Löhr, D. (2004): Reform der Grundsteuer als Instrument der Flächenhaushaltspolitik, in: *Wirtschaftsdienst, 84. Jahrgang, Heft 2/2004, S. 113–120.*

Lundberg, J. (2017): The Laffer curve for high incomes, LIS Working Paper Series, No. 711, Luxembourg Income Study (LIS), Luxembourg.

Maiterth, R. und *Houben, H.* (2012): Vermögensbesteuerung aus ökonomischer Sicht, in: *Institut für Finanzen und Steuern* (Hrsg.), Zukunft der Vermögensbesteuerung, Schrift Nr. 483, Berlin, S. 87–134.

Meyer, M. (2011): Deutschland: Ein Volk von Erben, in: Die Bank. Zeitschrift für Bankpolitik und Praxis, Ausgabe 08/2011.

Montag, H. (2018): Gewerbesteuer (§ 8), in: Tipke/Lang: Steuerrecht, 23. Auflage, Köln.

Müller, H., Schmidt, T.-P. und *Langkau, D.* (2010): Steuerlicher Rechtsformvergleich in einem dynamischen Modell, in: Steuer und Wirtschaft, 87. Jahrgang, Heft 1/2010, S. 81–92.

Musgrave, R. A. (1969), Finanztheorie, 2. Auflage, Tübingen.

Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. und *Kullmer, L.* (1975), Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Band 2, Tübingen.

Musil, A. (2010): Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungsteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FinanzRundschau Ertragsteuerrecht, 92. Jahrgang, Heft 4/2010, Seite 149–155.

Nadler, M. (2008): Der besteuerte Genuss, Tabak und Finanzpolitik in Bayern 1669–1802, München.

Neumark, F. (1965): Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart, Wiesbaden.

Neumark, F. (1970), Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.

Neumark, F. (1977): Steuern I: Grundlagen, in: Albers, W. et al. (Hrsg.): Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band 7, Stuttgart, S. 295–309.

Niemeier, E. (2012): Die falschen Angriffe auf das Ehegattensplitting, in: Wirtschaftsdienst, 92. Jahrgang, Heft 9/2012, S. 613–620.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2008), Taxing Wages 2006–2007.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2011), Taxing Wages 2009–2010.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2012a): OECD-Wirtschaftsberichte: Deutschland 2012.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2012b), Taxing Wages 2010–2011.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2017), Revenue Statistics 1965–2016, <http://dx.doi.org/10.1787/888933612019>, Stand: 29.11.2018.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2018a), Taxing Wages 2018, <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/taxing-wages-2018.htm>, Stand: 11.03.2019.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2018b), The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD, OECD Tax Policy Studies, No. 26, <https://www.oecd.org/publications/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd-9789264290303-en.htm>, Stand: 24.07.2019.

Papier, H.-J. (2007): Steuerrecht im Wandel – verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, in: Deutsches Steuerrecht, 45. Jahrgang, Heft 23/2007, S. 973–978.

Pätzold, J. und Baade, D. (2012): Stabilisierungspolitik: Grundlagen der nachfrage- und angebotsorientierten Wirtschaftspolitik, München.

Peffekoven, R. (2010): Zur Reform der Mehrwertsteuer, Berlin.

Pigou, A. C. (1920): The economics of welfare, London.

Pohmer, D. (1980): Allgemeine Umsatzsteuern, in: *Neumark, F. (Hrsg.)*, Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Tübingen, S. 647–707.

Prinz, U. (2013): Zinsschranke – Bestandsaufnahme zu Verfassungszweifeln, in: *Der Betrieb*, Jg. 66, Heft 29, Seite 1571–1572.

Rappen, H. (1989): Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: *RWI-Mitteilung* 3/1989, S. 221–246.

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) (2003), Kosten der Besteuerung in Deutschland, Forschungsbericht im Auftrag des Bundesfinanzministeriums, in: Monatsbericht des BMF, Juli 2003, S. 81ff.

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) (2012): Probleme der Grunderwerbsteuer und ihrer Anhebung durch die Länder, Essen.

Ritschl, H. (1956): Die Deckung der Straßenkosten und der Wettbewerb der Verkehrsmittel, Berlin und Köln.

Roser, F. (2012): Kritische Bestandsaufnahme der Gewerbesteuer, in: *Wieland, J. (Hrsg.):* Kommunalsteuern und -abgaben (DStJG 35), S. 189–218.

Sachverständigenrat für Umweltfragen (SVR Umwelt) (2005): Umwelt und Straßenverkehr, Sondergutachten, Berlin.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (1994): Jahresgutachten 1994/95, Stuttgart.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (1998): Vor weitreichenden Entscheidungen, Jahresgutachten 1998/99.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (2005): Die Chance nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/06, Wiesbaden.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (2008): Die Finanzkrise meistern – Wachstumskräfte stärken, Jahresgutachten 2008/09, Wiesbaden.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (2009): Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen, Jahresgutachten 2009/10, Wiesbaden.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (2010): Chancen für einen stabilen Aufschwung, Jahresgutachten 2010/11, Wiesbaden.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (2011): Verantwortung für Europa wahrnehmen, Jahresgutachten 2011/12, Wiesbaden.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR Wirtschaft) (2018): Vor wichtigen wirtschaftspolitischen Weichenstellungen, Jahresgutachten 2018/19, Wiesbaden.

Schemmel, L. (1993): Das einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?, in: *Steuer und Wirtschaft*, 70. Jahrgang, Heft 1/1993, S. 70–85.

Scherf, W. (2000): Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: *Steuern und Wirtschaft*, 77. Jahrgang, Heft 3/2000, S. 269–278.

Scherf, W. (2011): *Öffentliche Finanzen*, 2. Auflage, Konstanz und München.

Schmidt, K. (1960): *Die Steuerprogression*, Band 20 der Veröffentlichungen der List Gesellschaft e.V., Basel [u. a.].

Schmölders, G. (1956): *Schaumweinsteuer*, in: *von Beckrath, E. et al. (Hrsg.)*, *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, Band 9, Tübingen, S. 109.

Schmölders, G. (1962): *Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform*, Institut „Finanzen und Steuern“, Heft 60, Bonn.

Schmölders, G. (1965): *Allgemeine Steuerlehre*, Berlin.

Schulemann, O. (2012): Der Prüfungsmaßstab für die Grundsteuerreform, in: *Der Betrieb*, 65. Jahrgang, Nr. 13/2012, S. 813–815.

Schulte, W. (2007): Ist die Erbschaftsteuer reformierbar? Die Problematik der Besteuerung der Unternehmensnachfolge, in: *FinanzRundschau*, 89. Jahrgang, Heft 7/2007, S. 309–326.

Seer, R. (2013a): *Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung (§ 2)*, in: *Tipke, K. und Lang, J.*, *Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Seer, R. (2013b): *Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13)*, in: *Tipke/Lang: Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Seer, R. (2013c): Grund-/Vermögensteuer (§ 16), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, Steuerrecht, 21. Auflage, Köln.

Sinn, H.-W. (2008): Das grüne Paradoxon, Berlin.

Smith, A. (1776): An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776, London, in deutscher Übersetzung: *Recktenwald H. C.*, Der Wohlstand der Nationen, 12. Auflage, München 2009.

Solms, H. O. (2011): Ersetzung der Gewerbesteuer – (K)eine unüberwindbare Hürde für eine große Steuerreform, in: *Tipke, K. et al.* (Hrsg.): Festschrift für Joachim Lang. Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln, S. 439–448.

SPD (2011): Fortschritt und Gerechtigkeit: Wirtschaftlicher Erfolg, solide Finanzen und sozialer Zusammenhalt. Beschluss des ordentlichen SPD-Parteitages vom 04.-06.12.2011.

SPD (2017): Regierungsprogramm 2017–2021, S. 52, Internet: https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Bundesparteitag_2017/Es_ist_Zeit_fuer_mehr_Gerechtigkeit-Unser_Regierungsprogramm.pdf, Stand: 03.12.2018.

Spengel, C. et al. (2013): Die Folgen von Substanzsteuern für Familienunternehmen, Staat und Gesellschaft, veröffentlicht von der Stiftung Familienunternehmen, München.

Spengel, C. und Zinn, B. (2010): Konsequenzen und Folgerungen aus den Unternehmenssteuerreformen in Deutschland in den vergangenen 20 Jahren, in: *Tipke, K. et al.* (Hrsg.): Festschrift für Joachim Lang. Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln, S. 399–422.

Spengel, C. und Meier, I. (2016): Niedrigverzinsung und Unternehmensbesteuerung, in: Finanzrundschau 11/2016, S. 496–502.

Spengel, C., Schreiber, U. und Wiegard, W. (2013): Die politischen Umverteilungsziele über Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, in: Der Betrieb, 66. Jahrgang, Nr. 22/2013, S. 25–27.

Statistisches Bundesamt (1985): Lange Reihen 1950 bis 1984, Fachserie 18, Reihe S.7, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (1993): Statistisches Jahrbuch 1993, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2001): Statistisches Jahrbuch 2001, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2007): Finanzen und Steuern 2007 – Absatz von Tabakwaren, Fachserie 14, Reihe 9.1.1, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012a): Statistisches Jahrbuch 2012, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012b): Lohn- und Einkommensteuer 2007, Fachserie 14 Reihe 7.1, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012c): Finanzen und Steuern 2012 – Absatz von Tabakwaren, Fachserie 14, Reihe 9.1.1, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012d): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Fachserie 18, Reihe 1.4, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012e), Erbschaft- und Schenkungsteuer 2011. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012f): Realsteuervergleich 2011. Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2013): Realsteuervergleich 2001–2011, Durchschnittshebesätze. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2018a): Steuerhaushalt 2017, Fachserie 14, Reihe 4, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2018b): Statistisches Jahrbuch 2018, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2018c): Finanzen und Steuern 2017 – Energiesteuer, Fachserie 14, Reihe 9.3, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2019a): Steuerhaushalt 2018, Fachserie 14, Reihe 4, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2019b): Finanzen und Steuern 2018 – Absatz von Tabakwaren, Fachserie 14, Reihe 9.1.1, Wiesbaden.

Steiner, V. und Wrohlich, K. (2006): Familiensplitting begünstigt einkommensstarke Familien, geringe Auswirkungen auf das Arbeitsangebot, in: DIW-Wochenbericht Nr. 31/2006.

Stiftung Marktwirtschaft (2008): Vorschlag zur Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer, Arbeitspapier Nr. 3/2008, Berlin.

Straubhaar, T. (2007): Erbschaftsteuer – Abschaffen ist besser als revidieren. Hamburg.

Tipke, K. (1993): Die Steuerrechtsordnung, Band I, 1. Auflage, Köln.

Tipke, K. (2000): Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln.

Tipke, K. (2003): Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln.

Trabandt, M. und Uhlig, H. (2010): How Far are We from the Slippery Slope? The Laffer Curve Revisited, Europäische Zentralbank, Working paper, Nr. 1174, April 2010.

Trabandt, M. und Uhlig, H. (2011): The Laffer curve revisited, Journal of Monetary Economics, Vol. 58, Nr. 4, 2011, S. 305–327.

Troll, M., Gebel, D. und Jülicher, M. (2013): Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. Kommentar. München.

van Deuverden, K. (2004): Die Erhöhung der Tabaksteuer zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen in der gesetzlichen Krankenversicherung, Diskussionspapier Nr. 187 des Instituts für Wirtschaftsforschung Halle.

van Suntum, U. et al. (2008): Pro und Contra Erbschaftsteuer – Argumente und Erfahrungen im internationalen Vergleich, Gutachten für die Stiftung Familienunternehmen, München.

Vogel, K. (1999): Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, in: Steuer und Wirtschaft, 76. Jahrgang, Heft 3/1999, S. 20–226.

Wagner, A. (1890): Finanzwissenschaft, Gebühren und allgemeine Steuerlehre, in: Wagner, A. und Nasse, E., Lehrbuch der politischen Ökonomie, 6. Band, 2. Teil, Leipzig und Heidelberg.

Wigger, B. (2005): Wer profitiert von der weiteren Erhöhung der Tabaksteuer?, in: Wirtschaftsdienst, 85. Jahrgang, Heft 8/2005, S. 518–521.

Wigger, B. (2011): Zur schrittweisen Erhöhung der Tabaksteuer, in: Wirtschaftsdienst, 91. Jahrgang, Heft 1/2011, S. 39–41.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF-Beirat) (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF-Beirat) (1988): Stellungnahme zur Diskussion über die Steuervereinfachung vom 29.11.1979, in: derselbe, Gutachten und Stellungnahmen 1974–1987, Tübingen.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (BMF-Beirat) (1997): Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht, Bonn.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF-Beirat) (2010): Reform der Grundsteuer, Berlin.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF-Beirat) (2011): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer. Berlin.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF-Beirat) (2013): Besteuerung von Vermögen, Berlin.

Zimmermann, H. und Henke, K.-D. (2005): Einführung in die Finanzwissenschaft, 9. Auflage, München.

Rechtsquellen

Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I, S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2639) geändert worden ist.

Alkoholsteuergesetz vom 21. Juni 2013 (BGBl. I S. 1650, 1651), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I S. 3299) geändert worden ist.

Alkopopsteuergesetz vom 23. Juli 2004 (BGBl. I, S. 1857), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 10. März 2017 (BGBl. I, S. 420) geändert worden ist.

Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I, S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2338) geändert worden ist.

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I, S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2672) geändert worden ist.

Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I, S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), das zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 26. Juni 2018 (BGBl. I, S. 888) geändert worden ist.

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I, S. 378), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2338) geändert worden ist.

Feuerschutzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Januar 1996 (BGBl. I, S. 18), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I, S. 1834) geändert worden ist.

Finanzausgleichsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I, S. 3955, 3956), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 19. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2696) geändert worden ist.

Gemeindefinanzreformgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. März 2009 (BGBl. I, S. 502), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 17. Dezember 2018 (BGBl. I S., 2522) geändert worden ist.

Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Juni 1993 (BGBl. I, S. 944).

Gewerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I, S. 4167), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2338) geändert worden ist.

Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I, S. 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2338) geändert worden ist.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Juli 2017 (BGBl. I, S. 2347) geändert worden ist.

Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009 (BGBl. I, S. 1870, 1919), das durch Artikel 7 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I, S. 3299) geändert worden ist.

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I, S. 3818), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2017 (BGBl. I, S. 1491) geändert worden ist.

Luftverkehrssteuergesetz vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I, S. 1885; 2013 I S. 81), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I, S. 3299) geändert worden ist.

Rennwett- und Lotteriegesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-14, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 236 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I, S. 1474) geändert worden ist.

Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz vom 15. Juli 2009 (BGBl. I, S. 1870, 1896), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I, S. 3299) geändert worden ist.

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I, S. 386), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I, S. 2338) geändert worden ist.

Versicherungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Januar 1996 (BGBl. I, S. 22), das zuletzt durch Artikel 25 des Gesetzes vom 20. November 2015 (BGBl. I, S. 2029) geändert worden ist.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) in der Fassung vom 1. Dezember 2009 (ABl. EG Nr. C 115 S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. EU L 112/21).