

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

November 2013

Bearbeitung:

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

Herausgeber:

Deutsches Steuerzahlerinstitut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Französische Straße 9-12
Telefon 030 / 25 93 96-32
www.steuerzahlerinstitut.de

Druck: Bonner Universitätsdruckerei

ISSN 2197-6031

Geleitwort

Angesichts von über 30 verschiedenen Steuerarten, Hunderten Gesetzen und Tausenden Verordnungen kann das deutsche Steuerrecht selbst von Experten nur noch mit Mühe verstanden werden. Daher ist es kein Wunder, dass Bürger und Betriebe in diesem hochkomplexen, intransparenten und bürokratischen System schnell den Überblick verlieren. Für die Akzeptanz der Steuerpflicht ist jedoch ein verständliches Steuerrecht unerlässlich.

Ebenso wichtig ist es, dass die Steuerbelastung als maßvoll und gerecht empfunden wird. Angesichts von Rekordsteuereinnahmen und volkswirtschaftlichen Einkommensbelastungsquoten von über 50 Prozent kann davon keine Rede sein.

Deutschland verdient ein Steuersystem, das gerecht, einfach und maßvoll ist. Mit der vorliegenden Schrift wird aufgezeigt, wie eine grundlegende Modernisierung des deutschen Steuerrechts gelingen kann.

Die Studie nimmt zunächst eine umfassende Bestandsaufnahme vor. Anhand klassischer Besteuerungsprinzipien der Finanzwissenschaft werden sodann die bestehenden Steuerarten analysiert. Dabei zeigt sich, dass aufgrund der vielen Mängel und Schwachstellen im derzeitigen Steuerrecht der Reformbedarf erheblich ist. Einige Steuerarten, wie die Bagatellsteuern oder die Gewerbesteuer, sind nicht mehr zeitgemäß und müssen abgeschafft werden. Andere Steuerarten, wie die Einkommen- und Umsatzsteuer, stellen zwar legitime Hauptfinanzierungsquellen des Staates dar, sind jedoch stark reformbedürftig.

Neben der finanzwissenschaftlichen Analyse des Steuersystems berücksichtigt das Institut auch Fragen der politischen Umsetzbarkeit. Die unterbreiteten Handlungsempfehlungen sind dementsprechend aufeinander abgestimmt und bilden eine konzeptionelle Einheit. Sie sollen aber auch als „Baukasten“ verstanden

werden, der dem Gesetzgeber sowohl für die kurze als auch für die längere Frist geeignete Reformbausteine an die Hand gibt.

Alle erforderlichen Maßnahmen sofort umzusetzen, ist politisch nicht praktikabel. Gleichwohl ist jeder Baustein für sich genommen ein wichtiges Segment des steuerpolitischen Gesamtkonzepts. Entscheidend ist es, den längst fälligen, durchgreifenden Reformprozess endlich in Gang zu setzen. Der Abbau der ungerichteten „kalten Progression“ und der Einstieg in den Ausstieg aus dem überholten Solidaritätszuschlag drängen sich hier als Startsignal geradezu auf.

Der Bund der Steuerzahler und sein finanzwissenschaftliches Institut möchten mit dieser Schrift die Grundlagen für eine Modernisierung der Besteuerung legen. Es ist nun an der Politik, zugunsten von Bürgern und Betrieben den Weg zu einem gerechten, einfachen und maßvollen Steuersystem endlich zu beschreiten.

Reiner Holznapel

Präsident des
Bundes der Steuerzahler
Deutschland e. V.

Zenon Bilaniuk

Stellv. Präsident des
Bundes der Steuerzahler
Deutschland e. V.

Inhaltsverzeichnis

I	Einleitung	1
1	Notwendigkeit einer grundlegenden Steuerreform	1
2	Leitlinien für eine Steuerreform	7
2.1	Besteuerungsziele	7
2.2	Besteuerungsgrundsätze und Anforderungen an ein Steuersystem	8
2.2.1	Steuergerechtigkeit	9
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	14
2.2.6	Verfassungsrechtliche Konformität	15
II	Hauptteil: Analyse des bestehenden Steuerrechts und Reformvorschläge	17
1	Struktur des bestehenden Steuerrechts	17
1.1	Typologie der Steuerarten.....	17
1.2	Steuergesetzgebung und Verteilung des Steuer- aufkommens nach dem Grundgesetz	20
1.3	Struktur und Entwicklung des Steueraufkommens	24
1.4	Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern.....	28
2	Einkommensteuer	32
2.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	32
2.1.1	Historische Entwicklung	32
2.1.2	Skizze des geltenden Rechts.....	33
2.2	Kernprobleme der Einkommensteuer.....	37
2.2.1	Der Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Tarif	37

2.2.2	Änderungen der Bemessungsgrundlage	39
2.2.3	Ursprünge der derzeitigen Tarifstruktur und deren bisherige Entwicklung	50
2.2.4	Heimliche Steuererhöhungen – Haupttreibsatz der Belastung	56
2.2.5	Nachteile und Gefahren heimlicher Steuererhöhungen	71
2.2.6	Vorschläge zur Reform des Einkommensteuertarifs	83
2.2.7	Fazit und Empfehlungen	90
2.3	Familienbesteuerung	91
2.3.1	Skizze des geltenden Rechts	91
2.3.2	Beurteilung des Ehegattensplittings	93
2.3.3	Familienplitting keine sachgerechte Option	101
2.3.4	Fazit und Empfehlungen	104
2.4	Abgeltungsteuer	105
2.4.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts	105
2.4.2	Inflationsbereinigung als Rechtfertigungs- grund der Abgeltungsteuer	107
2.4.3	Einführung der Abgeltungsteuer zu begrüßen, aber weiterhin Reformbedarf ...	110
2.4.4	Fazit und Empfehlungen	116
3	Körperschaftsteuer	118
3.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts	118
3.2	Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	121
3.3	Fehlende Rechtsform- und Finanzierungs- neutralität	124
3.4	Fazit und Empfehlungen	125
4	Solidaritätszuschlag	127
4.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts	127

4.2	Keine Rechtfertigung für zeitlich unbegrenzte Erhebung.....	128
4.3	Weitere Defizite des Solidaritätszuschlags.....	133
4.3.1	Steuerpolitische Mängel.....	133
4.3.2	Verfassungsrechtliche Bedenken.....	137
4.4	Fazit und Empfehlungen.....	141
5	Erbschaftsteuer	143
5.1	Reform der Reform? Erbschaftsteuer erneut im Fokus von Rechtsprechung und Politik.....	143
5.2	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	145
5.2.1	Historische Entwicklung	145
5.2.2	Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht im Überblick	147
5.2.3	Grundzüge des aktuellen Bewertungsrechts	151
5.2.4	Verfassungsrechtlicher Rahmen der Erbschaftsteuer	156
5.3	Rechtfertigung und grundlegende Schwächen der Erbschaftsbesteuerung	158
5.4	Reform der Erbschaftsteuer	161
5.4.1	Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs: Neuer Reformimpuls?	161
5.4.2	Welche Modelle stehen zur Diskussion?	162
5.4.3	Schlussfolgerungen: Ist die Niedrigsteuer ein geeignetes Reformmodell?.....	172
5.5	Exkurs: Regionalisierung der Erbschaftsteuer	178
5.6	Fazit und Empfehlungen.....	181
6	Gewerbsteuer	184
6.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	184
6.2	Gewerbesteueraufkommen und Hebesatzentwicklung.....	188
6.3	Fehlende Rechtfertigung der Gewerbesteuer	190
6.3.1	Äquivalenzprinzip nicht tragfähig.....	190

6.3.2	Gewerbsteuer mit Leistungsfähigkeits- prinzip unvereinbar	192
6.4	Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel der Gewerbesteuer	193
6.4.1	Mehrfach- und Sonderbelastung.....	193
6.4.2	Verzerrungen im nationalen und internationalen Wettbewerb.....	195
6.4.3	Gefahr von Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung.....	198
6.4.4	Verfassungsrechtliche Bedenken	199
6.4.5	Verstoß gegen die Einfachheit der Besteuerung	201
6.4.6	Starke Aufkommensschwankungen	202
6.4.7	Übermäßige Steuerkraftunterschiede zwischen Gemeinden	203
6.4.8	Beeinträchtigung der kommunalen Willensbildung.....	204
6.5	Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer	204
6.5.1	Verfassungsrechtliche Anforderungen	206
6.5.2	Drei Reformbausteine für den Gewerbe- steuerabbau	208
6.5.3	Steuer- und finanzpolitische Vorteile	211
6.6	Fazit und Empfehlungen.....	213
7	Grundsteuer	214
7.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	214
7.2	Nachteile der Grundsteuer	216
7.2.1	Veraltete und mit dem Leistungsfähigkeits- prinzip unvereinbare Steuer	216
7.2.2	Verfassungsrechtlich problematische Einheitsbewertung	218
7.3	Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip?	220
7.4	Reform der Grundsteuer	222
7.5	Fazit und Empfehlungen.....	226

8	Allgemeine Verbrauchsteuer: Umsatzsteuer	227
8.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	227
8.2	Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigungsgrund.....	229
8.3	Reformbedarf.....	231
8.3.1	Verschonung des steuerlichen Existenzminimums	231
8.3.2	Abbau von ungerechtfertigten Begünstigungen.....	236
8.3.3	Spezifische Reformmaßnahmen im unternehmerischen Bereich.....	238
8.4	Fazit und Empfehlungen.....	242
9	Umweltsteuern.....	244
9.1	Energiesteuer	246
9.1.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	246
9.1.2	Fiskalzweck im Vordergrund – Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip ...	250
9.1.3	Wenig geeignetes Mittel zum Erreichen umweltpolitischer Ziele	255
9.1.4	Entlastung der Rentenversicherung kein Rechtfertigungsgrund.....	259
9.1.5	Äquivalenzabgabe für die Straßeninfrastrukturkosten.....	261
9.1.6	Fazit und Empfehlungen.....	263
9.2	Stromsteuer	265
9.2.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	265
9.2.2	Entbehrliches Mittel zum Erreichen umweltpolitischer Ziele	267
9.2.3	Entlastung der Sozialversicherung kein Rechtfertigungsgrund.....	268
9.2.4	Belastung des steuerlichen Existenzminimums	270
9.2.5	Fazit und Empfehlungen.....	270

9.3	Kraftfahrzeugsteuer.....	271
9.3.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	271
9.3.2	Vergleich mit der Energiesteuer.....	273
9.3.3	Fazit und Empfehlungen.....	275
9.4	Kernbrennstoffsteuer.....	276
9.4.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	276
9.4.2	Untaugliche Rechtfertigungsgründe.....	276
9.4.3	Externe Kosten der Kernenergie als Rechtfertigungsgrund.....	278
9.4.4	Fazit und Empfehlungen.....	279
9.5	Luftverkehrssteuer.....	280
9.5.1	Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts.....	280
9.5.2	Beurteilung.....	281
9.5.3	Fazit und Empfehlungen.....	282
9.6	Zusammenfassung der Empfehlungen.....	282
10	Spezielle Verbrauch- und Verkehrssteuern.....	284
10.1	Tabaksteuer.....	284
10.2	Branntweinsteuer.....	294
10.3	Versicherungssteuer.....	298
10.4	Rennwett- und Lotteriesteuer.....	300
10.5	Grunderwerbsteuer.....	302
10.6	Zusammenfassung der Empfehlungen.....	309
11	Bagatellsteuern.....	311
11.1	Definition und Umfang.....	311
11.2	Allgemeine Bedenken gegen Bagatellsteuern.....	312
11.3	Kaffeesteuer.....	314
11.4	Biersteuer, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer.....	315
11.5	Alkopopsteuer.....	317
11.6	Feuerschutzsteuer.....	318

11.7 Spielbankabgabe	320
11.8 Kommunale Bagatelsteuern	322
11.9 Zusammenfassung der Empfehlungen	323
12 Vermögensteuer	325
12.1 Historische Entwicklung	325
12.2 Unzureichende Rechtfertigung der Vermögensteuer.....	326
12.3 Mängel und Nachteile der Vermögensteuer	328
12.3.1 Unangemessen hohe Steuervollzugskosten	329
12.3.2 Kein geeignetes Umverteilungsinstrument	330
12.3.3 Gesamtwirtschaftliche Risiken	331
12.3.4 Internationaler Vergleich begründet nicht die Wiedereinführung	332
12.3.5 Verfassungsrechtliche Schranken	333
12.4 Fazit und Empfehlungen.....	334
III Zusammenfassung.....	336
1 Reformen schrittweise angehen	336
1.1 Kurzfristige Reformerfordernisse	338
1.2 Mittelfristige Reformerfordernisse.....	341
1.3 Langfristige Reformerfordernisse.....	347
2 Institutionelle Begleitreformen.....	350
2.1 Ständige Kommission für ein einfaches und gerechtes Steuerrecht.....	350
2.2 Grundgesetzliche Belastungsbremse	351
Tabellenanhang.....	354
Literaturverzeichnis	365

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1.1:	Steuerarten in Deutschland in alphabetischer Reihenfolge	17
Tabelle 1.2:	Einteilung der Steuerarten in direkte und indirekte Steuern	20
Tabelle 1.3:	Steuerertragshoheit bei den Gemeinschaftsteuern	23
Tabelle 1.4:	Steuerertragshoheit bei den übrigen Steuerarten	24
Tabelle 1.5:	Aufkommen der Steuerarten und deren Anteil am Gesamtsteueraufkommen	25
Tabelle 1.6:	Entwicklung der gesamtstaatlichen Steuereinnahmen in Milliarden Euro	28
Tabelle 2.1:	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	35
Tabelle 2.2:	Heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2015 gegenüber 2010	63
Tabelle 2.3:	Beispiel für heimliche Steuererhöhungen zwischen 2010 und 2020	75
Tabelle 2.4:	Belastungsvergleich für den Tarif T 2014 und den Modelltarif T 14-42-60	86
Tabelle 2.5:	Tarifelastizitäten im Vergleich	89
Tabelle 2.6:	Steuerbelastung beim Ehegattensplitting im Vergleich zur Individualbesteuerung	95
Tabelle 2.7:	Erwerbstätige Ehepaare in Deutschland	98
Tabelle 2.8:	Steuerbelastung der Realzinsen bei Geldentwertung	108
Tabelle 2.9:	Entwicklung des Sparer-Freibetrags	114
Tabelle 2.10:	EZB-Leitzins, Umlaufrendite und Inflationsrate in Deutschland	115
Tabelle 3.1:	Entwicklung des Körperschaftsteuer-aufkommens	121

Tabelle 5.1:	Persönliche Freibeträge im alten und im aktuellen Erbschaftsteuerrecht.....	149
Tabelle 5.2:	Erbschaftsteuertarif im alten und im aktuellen Recht	150
Tabelle 5.3:	Aufkommensneutrale Absenkung des Erbschaftsteuertarifs.....	168
Tabelle 5.4:	Steuersätze im aktuellen Erbschaftsteuertarif	168
Tabelle 5.5:	Vorschläge zur Ausgestaltung einer Niedrigsteuer	171
Tabelle 5.6:	Anforderungen an die Ausgestaltung einer Niedrigsteuer.....	178
Tabelle 5.7:	Vergleich zwischen aktueller Erbschaftsteuer und Reformmodell Niedrigsteuer ...	183
Tabelle 6.1:	Übersicht zur Ermittlung der Gewerbesteuerschuld (vereinfachte Darstellung)	188
Tabelle 6.2:	Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz	197
Tabelle 6.3:	Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens.....	202
Tabelle 6.4:	Ausgleich der kommunalen Minder-einnahmen durch Reformbausteine	211
Tabelle 6.5:	Abbau und Ersetzung der Gewerbesteuer	213
Tabelle 7.1:	Berechnungsschema der Grundsteuer	215
Tabelle 7.2:	Berechnungsbeispiel für ein Betriebsgrundstück	215
Tabelle 7.3:	Berechnungsschema des Süd-Modells für Wohneigentum	223
Tabelle 8.1:	Entwicklung der Umsatzsteuersätze in Deutschland seit 1968	228
Tabelle 9.1:	Aufkommen aus umweltbezogenen Steuern im Jahr 2012	245

Tabelle 9.2:	Energiesteuersätze zum 1. Januar 2013.....	248
Tabelle 9.3:	Ausgewählte Energiesteuersätze in Deutschland und EU-Mindeststeuersätze..	249
Tabelle 9.4:	Mineralölsteuererhöhungen seit 1973	251
Tabelle 9.5:	Besteuerung ausgewählter Energieträger	257
Tabelle 9.6:	Entwicklung des Stromsteuersatzes.....	266
Tabelle 9.7:	Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 9	283
Tabelle 10.1:	Relativ aufkommenstarke spezielle Verbrauch- und Verkehrssteuern in Deutschland	284
Tabelle 10.2:	Tabaksteuersätze zum 1. Januar 2013	285
Tabelle 10.3:	Tabaksteuererhöhungen seit 1977	287
Tabelle 10.4:	Grunderwerbsteuersätze in den Ländern ..	304
Tabelle 10.5:	Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 10	310
Tabelle 11.1:	Einnahmen aus Bagatellsteuern im Jahr 2012	312
Tabelle 11.2:	Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 11	324
Abbildung 1.1:	Anteil einzelner Steuerarten am Gesamt- steueraufkommen	27
Abbildung 1.2:	Anteil der direkten und indirekten Steuern am Gesamteueraufkommen	29
Abbildung 2.1:	Tarif T 2014 und Reformtarif T 14-42-60....	87
Abbildung 8.1:	Das Reverse-Charge-Verfahren	241
Abbildung 9.1:	Anteil der Einnahmen aus Umweltsteuern am Gesamteueraufkommen in Prozent ..	246
Abbildung 9.2:	Anteil der Einnahmen aus der Energiesteuer am Gesamteuer- aufkommen in Prozent.....	255

Abbildung 10.1: Anteil der Einnahmen aus der Tabaksteuer am Gesamtsteueraufkommen in Prozent ..	288
Abbildung 10.2: Formel zur Berechnung der „normierten“ Grunderwerbsteuereinnahmen	307

Tabellen im Anhang

Tabelle A1: Volkswirtschaftliche Einkommensbelastung	354
Tabelle A2: Partnerschaftsspezifische Besonderheiten im Einkommensteuerrecht europäischer Staaten	356
Tabelle A3: Steuerklassen und dazugehörige Personenkreise	359
Tabelle A4: Anteil des Erbschaftsteueraufkommens am Gesamtsteueraufkommen	359
Tabelle A5: Erbschaftsteueraufkommen in den Bundesländern im Jahr 2011	360
Tabelle A6: Modellrechnung zur nominellen Steuerbelastung im aktuellen Erbschaftsteuerrecht	361
Tabelle A7: Fallzahlen, Bemessungsgrundlage und festgesetzte Erbschaftsteuer im Jahr 2011	362
Tabelle A8: Erbschaftsteueraufkommen in Prozent des BIP in den OECD-Staaten (2009)	363
Tabelle A9: Energie- und Stromsteuersätze in der EU ..	364

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 auch nach vierzig Jahren 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 in den vergangenen vierzig Jahren 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 Einkommenssteuersatzes 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 ist mittlerweile die einkommensteuerliche Verschonung des Existenzminimums bei Erwachsenen und Kindern infolge der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)¹⁴ in hinreichendem Umfang sichergestellt worden.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 Einkommensgrenze für den Spitzensteuersatz – bereits auf relativ niedrigere

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.

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. Hinzu kommt, dass der Tarifverlauf im unteren und mittleren Bereich weiterhin problematisch ist.¹⁶

- Die empfohlene Abschaffung der *Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer*¹⁷ 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.¹⁸

- Der vorgeschlagene Abbau der *Gewerbsteuer*¹⁹ 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 *Unternehmensteuerreform* 2008 so umgestaltet, dass sie seitdem bei den Personengesellschaften grundsätzlich mit der Einkommensteuer vollständig verrechnet werden kann²⁰ und bei den Kapitalgesellschaften infolge einer deutlichen Senkung des Körperschaftsteuersatzes in der Regel belastungsmäßig aufgefangen wird.²¹

16 Siehe ausführlich Kapitel II.2.2.

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

18 Siehe ausführlich Kapitel II.4.

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

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

21 Siehe ausführlich Kapitel II.6.

Dennoch existiert die Gewerbesteuer entgegen der Empfehlung des Instituts immer noch. Gleiches gilt für die *Grundsteuer* und die *Kraftfahrzeugsteuer*. Der Abbau dieser entbehrlichen und überholten Steuern ist damit überfällig.²²

- 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.²³ 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 5,5 Prozent gestiegen. Weitere Erhöhungen auf bis zu 6,5 Prozent sind bereits geplant.²⁴

- Die Erhebung der *Vermögensteuer* wurde infolge einer Entscheidung des BVerfG²⁵ zum 1. Januar 1997 ausgesetzt. Auch zahlreiche *spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern sowie Bagatellsteuern*, die das Institut als entbehrlich beurteilt hatte,²⁶ 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 (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).²⁷

22 Siehe ausführlich Kapitel II.6, II.7, II.9.3.

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

24 Siehe Kapitel II.10.5.

25 Siehe BVerfGE 2 BvL 37/91.

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

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

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*,²⁸ sodass trotz des oben genannten Abbaus einzelner Steuerarten weiterhin eine Vielzahl von unterschiedlichen Steuern existiert.²⁹

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.

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

29 Siehe Kapitel II.1.

2 Leitlinien für eine Steuerreform

2.1 Besteuerungsziele

Hauptzweck der Besteuerung ist die Erzielung von Einnahmen durch den Staat zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben.³⁰ Die Besteuerung muss sich dabei jedoch an bestimmten, im Folgenden erläuterten Besteuerungsgrundsätzen orientieren.³¹ Eine Steuer erlangt somit erst dann ihre Legitimation, wenn sie mit diesen Besteuerungsgrundsätzen im Einklang steht.

Als Nebenziele der Besteuerung gelten nichtfiskalische bzw. wirtschafts- und sozialpolitische Ziele.³² Das fiskalische Ziel kann dann nur Nebenzweck sein.³³ Die nichtfiskalischen Ziele können grundsätzlich in allokativen, distributiven und stabilitätspolitischen Zielen untergliedert werden.³⁴ 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 gemacht³⁵ und die Kritik daran fortlaufend aktualisiert.³⁶ Steuern können grundsätzlich zu

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

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

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

33 Siehe § 1 Abs. 1 AO.

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

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

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

nichtfiskalischen Zwecken bzw. Lenkungs Zwecken eingesetzt werden, wenn sie geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sind, um die mit ihnen verfolgten Gemeinwohlziele zu erreichen.³⁷ 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.³⁸ Zudem dürfen sie die nachfolgenden Besteuerungsgrundsätze – insbesondere den Gerechtigkeitsgrundsatz – zwar einschränken, jedoch nicht aushöhlen.³⁹

2.2 Besteuerungsgrundsätze und Anforderungen an ein Steuersystem

Die ersten allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätze gehen auf *Adam Smith* zurück, der 1776⁴⁰ 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*⁴¹, *Fritz Neumark*⁴² und *Heinz Haller*⁴³ 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 Ver-

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

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

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

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

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

42 Vgl. *Neumark* (1970).

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

einfachung der Besteuerung und die Reduzierung der Steuerlast festzuhalten.⁴⁴

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.⁴⁵ Alle Steuerzahler sollen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen werden, wobei Gleiches gleich (horizontale 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.⁴⁶ 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.⁴⁷ Daher kann das Äquivalenzprinzip schon per Definition nicht als Gerechtigkeitsprinzip der Besteuerung herangezogen werden.⁴⁸ Eine Ausnahme bilden sogenannte

44 Siehe S. 2.

45 Vgl. Neumark (1970), S. 67 ff.

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

47 Siehe § 3 Abs. 1 AO.

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

Beitragsteuern, wie z. B. die Energiesteuer⁴⁹, die eine Übergangsform zwischen den eigentlichen Steuern und Gebühren und Beiträgen darstellen und mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden können.⁵⁰

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 Steuerrechtswissenschaft⁵¹ als auch in der ständigen Rechtsprechung des BVerfG⁵² 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.⁵³ 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.⁵⁴

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 Nor-

49 Zur Energiesteuer siehe Kapitel II.9.1.

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

51 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.

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

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

54 Ebd., S. 21.

men, 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) subsummiert werden.⁵⁵

Obwohl sogar drei von den vier Besteuerungsgrundsätzen nach *Smith* zu dieser Gruppe gehören, werden sie als im Vergleich zu anderen Prinzipien untergeordnet angesehen.⁵⁶ 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.⁵⁷ Es dürften kaum Zweifel darüber bestehen, dass dieser unbefriedigende Zustand im geltenden deutschen Steuerrecht bereits seit längerem erreicht ist.⁵⁸

Dem Grundsatz der Steuereinfachheit muss daher ein bedeutenderer Rang eingeräumt werden. Dabei darf das Bemühen um ein einfaches Steuerrecht die Steuergerechtigkeit selbstverständlich nicht aushöhlen.⁵⁹ Es darf auch nicht vernachlässigt werden, dass

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

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

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

58 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.

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

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 Steuereinfachheit als Voraussetzung von Steuergerechtigkeit angesehen werden.⁶⁰

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.⁶¹

Bereits jetzt ist die Einkommensbelastung durch Abgabenerhebung auf einem relativ hohen Niveau. Für das Jahr 2013 ermittelte das Institut eine volkswirtschaftliche Einkommensbelastungsquote⁶² von 51,6 Prozent; die Steuerlastquote liegt bei 31,1 Prozent und damit höher als in den letzten zwölf Jahren.⁶³ Sowohl für

60 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.

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

62 Zur volkswirtschaftlichen Einkommensbelastungsquote siehe *KBI* (2006b), S. 25 ff.

63 Siehe Tabelle A1 im Anhang. Zu der Belastung mit Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen kommt mittlerweile noch eine nicht unerhebliche Belastung durch unvermeidbare Sonderabgaben, wie z. B. der EEG-Umlage und dem Rundfunkbeitrag, hinzu.

die Steuereinnahmen als auch für die Steuerlastquote wird eine steigende Tendenz prognostiziert.⁶⁴

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.⁶⁵ 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.⁶⁶

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.⁶⁷

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 Be-

64 Vgl. *BMF* (2013a).

65 Vgl. *KBI* (2012a).

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

67 Siehe Kapitel II.2.2.4.

lastung bestimmter Steuerzahler möglichst unterlassen werden.⁶⁸ Hierbei geht es insbesondere um die Begrenzung von unberechtigten Steuervergünstigungen und Lenkungsmaßnahmen,⁶⁹ die auch dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufen. Darüber hinaus sollten Steuern den Wettbewerb nicht verzerren und das Wirtschaftswachstum nicht hemmen.⁷⁰

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.⁷¹ Der deutsche Gesetzgeber darf sich grundsätzlich nicht über die Vorgaben der EU zur Besteuerung hinwegsetzen, was seine Gestaltungsmöglichkeiten nicht unerheblich einschränkt.

Die Harmonisierung der Umsatz-, Verbrauch- und sonstiger indirekter Steuern wurde bereits im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaft als Voraussetzung für die Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes gesehen⁷² und ist auch weiterhin eine aktuelle Aufgabe der EU.⁷³ Zudem gibt es Bestrebungen, direkte Steuern, insbesondere Unternehmen- und Kapitalertragsteuern, zu harmonisieren.⁷⁴ 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.

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

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

70 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.

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

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

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

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

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.⁷⁵

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), 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.⁷⁶

⁷⁵ Vgl. *Englisch* (2013a), Rz. 66 ff.

⁷⁶ Vgl. ausführlich *Tipke* (2000), S. 105 ff.; *Hey* (2013a), Rz. 90 ff.

Die *materielle* Rechtsstaatlichkeit umfasst insbesondere Vorgaben zur Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG).⁷⁷ Zudem setzt sie der Steuerbelastung Grenzen.⁷⁸ Dies erfolgt beispielsweise in Form des Übermaßverbots (abgeleitet aus Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG).⁷⁹ 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.⁸⁰

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.⁸¹

77 Siehe auch Kapitel I.2.2.1.

78 Siehe auch Kapitel I.2.2.2.

79 Vgl. *KBl* (1992), S. 83 ff. Siehe auch Kapitel III.2.2.

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

81 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 existierten im Jahr 2013 insgesamt 32 verschiedene Steuerarten.⁸² In der Fachliteratur finden sich zahlreiche Versuche, diese Vielfalt systematisch zu ordnen.

Tabelle 1.1: Steuerarten in Deutschland in alphabetischer Reihenfolge

Alkopopsteuer	Körperschaftsteuer
Biersteuer	Kraftfahrzeugsteuer
Branntweinsteuer	Luftverkehrsteuer
Einkommensteuer ⁸³	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
Kernbrennstoffsteuer	Zweitwohnungsteuer
Kirchensteuer ⁸⁴	Zwischenerzeugnissteuer

Quelle: BMF (2013d) und eigene Recherche.

82 Vgl. auch BMF (2013d). Die Zahl der Steuerarten ist einem ständigen Wandel unterworfen. In den vergangenen Jahrzehnten sind 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. Zugleich führte der Gesetzgeber neue Steuerarten wie die Alkopop-, Luftverkehr- und Kernbrennstoffsteuer ein.

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

84 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.⁸⁵ 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.⁸⁶ Die meisten Steuern gehören nicht zu einem der beiden genannten Idealtypen, sondern verfolgen in unterschiedlicher Ausprägung sowohl fiskalische als auch nicht-fiskalische Ziele.⁸⁷

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 beispielsweise versuchen,

85 Siehe Kapitel I.2.1.

86 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 Lenkungstatbestände sind bei *Kirchhof* (2011), S. 123 ff. dargestellt. Für eine grundsätzliche Kritik von Lenkungssteuern siehe *KBI* (2000b).

87 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 Beitragsätze 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.

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.⁸⁸ Das Kriterium der Steuerwirkung ermöglicht somit keine präzise Abgrenzung von direkten und indirekten Steuerarten.

Eine zweite Herangehensweise verwendet deshalb das Kriterium der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁸⁹ 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, welche die Einkommensverwendung belasten, können die Leistungsfähigkeit hingegen nur mittelbar erfassen und berücksichtigen.⁹⁰

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 ein Grundstück mehrmals zum gleichen Preis verkauft, fällt bei

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

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

90 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.

jedem Kaufvorgang Grunderwerbsteuer an. Diese Mehrfachbesteuerung, die auch als Kumulationseffekt oder Lawinenwirkung bezeichnet wird, ist ein Wesensmerkmal der Verkehrsteuern. 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.⁹¹

Tabelle 1.2: Einteilung der Steuerarten in direkte und indirekte Steuern

Direkte Steuer	Indirekte Steuern	
vom Einkommen Einkommensteuer (einschließlich Lohnsteuer und Abgeltungsteuer) Körperschaftsteuer Solidaritätszuschlag Gewerbesteuer	Verkehrsteuern Grunderwerbsteuer Kraftfahrzeugsteuer Luftverkehrssteuer Rennwett- und Lotteriesteuer Spielbankabgabe Versicherungssteuer Feuerschutzsteuer	Verbrauchsteuern Alkopopsteuer Biersteuer Branntweinsteuer Energiesteuer Kernbrennstoffsteuer Schaumweinsteuer Stromsteuer Tabaksteuer Umsatzsteuer ⁹²
vom Vermögen Erbschaft- und Schenkungsteuer Grundsteuer		
vom Gewerbebetrieb Gewerbesteuer		

Eigene Darstellung in Anlehnung an BMF (2012b), S. 29.

1.2 Steuergesetzgebung und Verteilung des Steueraufkommens nach dem Grundgesetz

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

91 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.

92 Die Umsatzsteuer wird in der rechtswissenschaftlichen Literatur häufig den Verkehrsteuern 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 Finanzmonopole⁹³, 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

93 Die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit über die Zölle hat der Bund inzwischen an die Europäische Union abgetreten. Als Finanzmonopol ist dem Bund nur das Branntweinmonopol geblieben. *Homburg* (2007a), S. 16.

Vetorecht eingeräumt wird und der Bund die eigenen Fiskalinteressen nicht gegen die Mehrheit der Länder durchsetzen kann.

Über originäre Steuerautonomie verfügen die Länder nur bei der Grunderwerbsteuer. Als Ergebnis der Föderalismuskommission II haben sie seit 2009 das Recht, den bisher bundeseinheitlich geltenden Steuersatz selbst zu bestimmen. Von dieser Möglichkeit hat die große Mehrheit der Länder Gebrauch gemacht.⁹⁴ 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“.⁹⁵ 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.⁹⁶

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 Grundge-

94 Mit Ausnahme von Bayern und Sachsen ist der Steuersatz von 3,5 Prozent auf bis zu 5,5 Prozent erhöht worden. Siehe ausführlich Kapitel II.10.5.

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

96 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.

setz sieht ein Mischsystem vor, das jeweils Elemente des Trenn- und des Verbundsystems enthält.

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: Steuerertragshoheit bei den Gemeinschaftsteuern

Steuerart	Bund	Länder	Gemeinden und Gemeindeverbände
	in Prozent		
Einkommen- und Lohnsteuer	42,5	42,5	15,0
Kapitalertragsteuer / Abgeltungsteuer	44,0	44,0	12,0
Körperschaftsteuer	50,0	50,0	–
Umsatzsteuer*	53,4	44,6	2,0
* Bei Bund und Ländern: zu- bzw. abzüglich der in § 1 FAG genannten Festbeträge.			

Quelle: Art. 106 GG, § 1 Finanzausgleichsgesetz (FAG) sowie § 1 Gemeindefinanzreformgesetz.

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.⁹⁷ 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 (zurzeit nur Branntweinmonopol) Zölle Verbrauchsteuern i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG: • Branntweinsteuer ⁹⁸ • 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: • Grunderwerbsteuer • Rennwett- und Lotteriesteuer Biersteuer Spielbankabgabe Gewerbesteuerumlage von den Gemeinden	Realsteuern • Grundsteuer • Gewerbesteuer örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern wie z. B. • Hundesteuer • Vergnügungsteuer • Zweitwohnungsteuer

Quelle: Art. 106 GG.

1.3 Struktur und Entwicklung des Steueraufkommens

Die Struktur des Steueraufkommens ist durch eine starke Konzentration auf wenige Steuerarten gekennzeichnet. Allein auf die Gemeinschaftsteuern – also Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer – entfiel im Jahr 2012 ein Anteil von 71 Prozent. Zusammen mit Energiesteuer, Gewerbesteuer, Tabaksteuer und

97 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.

98 Das Branntweinmonopol wird zum 1. Januar 2018 abgeschafft. In diesem Zuge wird die Brantweinsteuer in Alkoholsteuer umbenannt.

Solidaritätszuschlag erhöht sich der Anteil auf 89 Prozent. Die mit Abstand ergiebigsten Steuerarten sind die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer. Sie haben einen Anteil von 35,8 Prozent bzw. 32,4 Prozent am Gesamtsteueraufkommen. Andererseits ist festzustellen, dass zahlreiche Steuern ein äußerst geringes Aufkommen erzielen. Allein auf Bundes- und Landesebene haben elf Steuerarten einen Anteil von weniger als einem Prozent am Gesamtsteueraufkommen (siehe *Tabelle 1.5*). Steuerarten mit einem geringen Anteil am Gesamtsteueraufkommen werden auch Bagatellsteuern genannt.⁹⁹

Tabelle 1.5: Aufkommen der Steuerarten und deren Anteil am Gesamtsteueraufkommen

Steuerart	Aufkommen in 2012 in Mio. Euro	Anteil in Prozent
Steuereinnahmen insgesamt	600.045,8	100,0
Gemeinschaftsteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG	426.189,9	71,0
Einkommensteuer	214.620,6	35,8
davon: Lohnsteuer	149.064,6	24,8
Veranlagte Einkommensteuer	37.262,4	6,2
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	20.059,5	3,3
Abgeltungsteuer (einschl. ehem. Zinsabschlag)	8.234,1	1,4
Körperschaftsteuer	16.934,5	2,8
Steuern vom Umsatz	194.634,9	32,4
davon: Umsatzsteuer	142.439,0	23,7
Einfuhrumsatzsteuer	52.195,9	8,7
Bundessteuern	99.794,1	16,6
Versicherungsteuer	11.138,0	1,9
Tabaksteuer	14.143,4	2,4

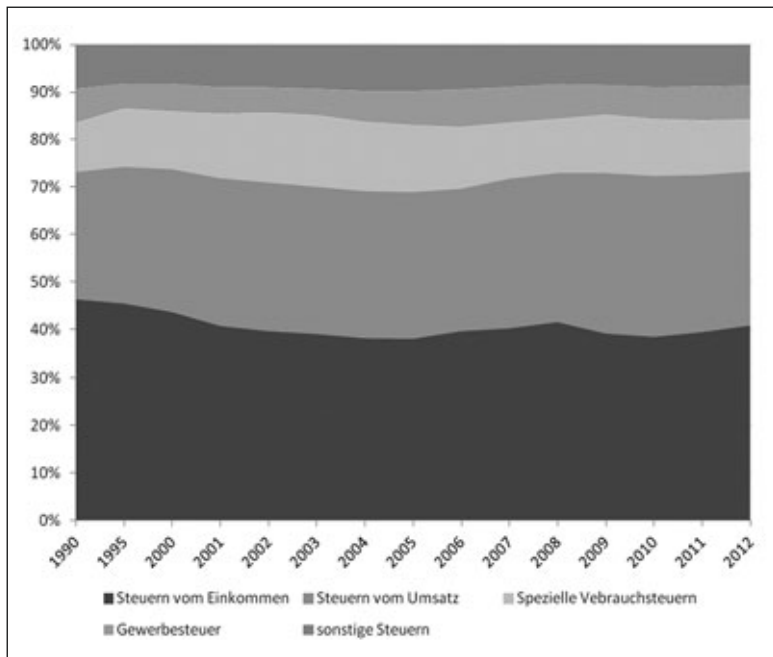
⁹⁹ Siehe ausführlich Kapitel II.11.

Steuerart	Aufkommen in 2012 in Mio. Euro	Anteil in Prozent
Kaffeesteuer	1.053,5	0,2
Branntweinsteuer	2.121,4	0,4
Alkopopsteuer	2,0	0,0
Schaumweinsteuer	450,0	0,1
Zwischenerzeugnissteuer	14,3	0,0
Energiesteuer	39.304,7	6,6
Stromsteuer	6.973,2	1,2
Kraftfahrzeugsteuer	8.442,7	1,4
Luftverkehrssteuer	948,4	0,2
Kernbrennstoffsteuer	1.577,0	0,3
Solidaritätszuschlag	13.623,7	2,3
Pauschalisierte Eingangsabgaben	1,7	0,0
Sonstige Bundessteuern	0,1	0,0
Landessteuern	14.201,3	2,4
Vermögensteuer	- 1,0	0,0
Erbschaftsteuer	4.304,6	0,7
Grunderwerbsteuer	7.389,1	1,2
Rennwett- und Lotteriesteuer	1.431,6	0,2
dar.: Lotteriesteuer	1.396,6	0,2
Feuerschutzsteuer	380,4	0,1
Biersteuer	696,6	0,1
Zölle	4.462,4	0,7
Gemeindesteuern	55.398,2	9,2
Grundsteuer A (Land- und Forstwirtschaft)	357,0	0,1
Grundsteuer B (sonstige Grundstücke)	11.641,6	1,9
Gewerbesteuer	42.344,5	7,1
Sonstige Steuern	1.037,0	0,2

Quelle: Statistisches Bundesamt (2013b), S. 10 und eigene Berechnungen.

Der Anteil der Steuerarten am Gesamteueraufkommen hat sich im Lauf der Zeit stark verändert. 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 fünf Prozentpunkte und gegenüber dem Jahr 1990 um rund acht Prozentpunkte. Dieser Anteil wird ab 2012 voraussichtlich wieder auf knapp 40 Prozent steigen. Hierzu gegenläufig erhöhte sich der Anteil der Umsatzsteuer seit 2000 um knapp vier Prozentpunkte und seit 1990 um gut sieben Prozentpunkte. Die Ursachen für diese Veränderungen sind insbesondere die Tarifsenkungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer und die Regelsteuersatzerhöhungen bei der Umsatzsteuer.

Abbildung 1.1: Anteil einzelner Steuerarten am Gesamteueraufkommen



Quelle: BMF (2013), S. 1; BMF (2012C), S. 12 f. und eigene Berechnungen.

Abschließend soll die voraussichtliche Entwicklung des Steueraufkommens kurz dargestellt werden. Im Jahr 2012 hat das bundesstaatliche Gesamtsteueraufkommen mit 600 Milliarden Euro einen neuen Höchststand erreicht. Damit wurde das Niveau des Jahres 2008 – vor dem Ausbruch der Finanz- und Wirtschaftskrise – deutlich überschritten. Für die nächsten Jahre prognostiziert die aktuelle Steuerschätzung einen weiteren Anstieg des Steueraufkommens. Es wird damit gerechnet, dass Bund, Länder und Gemeinden im Jahr 2017 über 700 Milliarden Euro Steuern einnehmen werden.

Tabelle 1.6: Entwicklung der gesamtstaatlichen Steuereinnahmen in Milliarden Euro

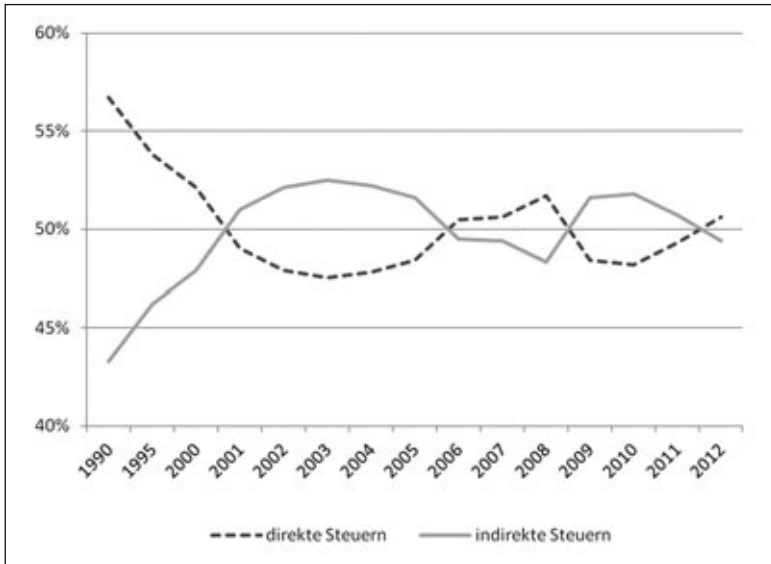
Jahr	Ist-Steuereinnahmen					Prognose				
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
insgesamt	561,2	524,0	530,6	573,4	600,0	615,2	638,5	661,9	683,7	704,5
Einkommenst.*	204,6	186,5	180,8	197,9	214,6	221,7	234,1	248,2	260,8	273,5
Umsatzsteuer	176,0	177,0	180,0	190,0	194,6	198,2	204,8	211,2	217,6	224,1
* Lohnsteuer, Abgeltungsteuer, veranlagte Einkommensteuer sowie nicht veranlagte Steuern vom Ertrag										

Quelle: BMF (2013a).

1.4 Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern

Der Anteil der direkten Steuern am Gesamtsteueraufkommen beträgt derzeit etwas mehr als 50 Prozent, der Anteil der indirekten Steuern liegt bei etwas unter 50 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 (2013b), BMF (2012c), S. 11 und eigene Berechnungen.

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.¹⁰⁰ 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 sin-

¹⁰⁰ Die Aufkommensentwicklung während der Finanz- und Wirtschaftskrise zeigt dies deutlich: Das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer sank 2009 gegenüber dem Vorjahr um 55 Prozent und auch die Einnahmen aus der veranlagten Einkommensteuer gingen um 25 Prozent zurück. Das Aufkommen aus der Umsatzsteuer blieb hingegen stabil. In den Wachstumsjahren 2011 und 2012 sind bei der Einkommensteuer deutlich höhere Zuwächse als bei der Umsatzsteuer zu verzeichnen. Vgl. BMF (2013b) und BMF (2012a).

kenden Einkommen und Gewinne durch niedrigere Grenzsteuersätze zu einem ausgeprägten 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.¹⁰¹ Dieser Zusammenhang zwischen dem Aufkommen einzelner Steuerarten und der wirtschaftlichen Entwicklung wird als Aufkommenselastizität bezeichnet.¹⁰²

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 2011 bei 94 Prozent des gesamten Steueraufkommens. Bei den Ländern war das Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern nahezu ausgeglichen, während beim Bund der Anteil der direkten Steuern nur 36 Prozent ausmachte. Daraus folgt, dass die Steuereinnahmen der Kommunen in der Regel konjunkturempfindlicher reagieren als bei Bund und Ländern.¹⁰³ Die Politik bemüht sich seit Jahrzehnten eher erfolglos, die Schwankungen des kommunalen Steueraufkommens zu reduzieren. Zuletzt scheiterte 2011 in der Gemeindefinanzkommission der Vorschlag, die Gewerbesteuer durch ein kommunales Zuschlagsrecht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer zu ersetzen.¹⁰⁴

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

102 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.

103 Das zeigt sich besonders deutlich bei der Gewerbesteuer, die mit Abstand die ergiebigste Steuer der Kommunen ist. Im Jahr 2011 stieg das Aufkommen aus der Gewerbesteuer gegenüber dem Vorjahr um 13,2 Prozent an, während bei Lohnsteuer bzw. Umsatzsteuer – als wichtigste Gemeinschaftssteuern – ein Zuwachs von 9,3 Prozent bzw. 1,8 Prozent zu verzeichnen war.

104 Vgl. *BMF* (2011).

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.¹⁰⁵

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.¹⁰⁶ Insgesamt sollte also ein ausgewogenes Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern angestrebt werden.¹⁰⁷

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

106 Vgl. *Scherf* (2010), S. 256: „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.“

107 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.¹⁰⁸ Im Laufe des 19. Jahrhunderts folgten zahlreiche deutsche Königreiche dem preußischen Beispiel und besteuerten ebenfalls – in unterschiedlicher Ausprägung – das Einkommen ihrer Bürger.¹⁰⁹

Der Durchbruch zur modernen Einkommensteuer erfolgte mit dem preußischen Einkommensteuergesetz von 1891, das ein zentraler Bestandteil der Steuerreform unter Finanzminister Johannes von *Miquel* war.¹¹⁰ 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

108 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.

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

110 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 Erzsbergers*. 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.¹¹¹

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

¹¹¹ 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.¹¹²

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 Einkünfte¹¹³

¹¹² Vgl. *Tipke* (2003), S. 614; *Hey* (2013a), Rz. 40.

¹¹³ Bspw. Einkünfte aus einer Rente der gesetzlichen Rentenversicherung oder Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Tabelle 2.1: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (vereinfachtes Schema gemäß § 2 EStG)

	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.

Die zu besteuern den 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*¹¹⁴ verwirklicht.

¹¹⁴ 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 Sonderausgaben¹¹⁵, außergewöhnliche Belastungen¹¹⁶ 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.¹¹⁷

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. 2012 betrug das Aufkommen aus Lohnsteuer, Abgeltungsteuer und veranlagter Einkommensteuer rund 214 Milliarden Euro, was einem Anteil von 36 Prozent am Gesamtsteueraufkommen entspricht.¹¹⁸ Die Einkommensteuer ist eine Gemeinschaftsteuer, an deren Aufkommen alle Gebietskörperschaften beteiligt werden. Derzeit erhalten die Gemeinden 15 Prozent des Aufkommens, während der verbleibende Teil jeweils zur Hälfte an den Bund und die Länder fließt.

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

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

117 Zum Tarif siehe ausführlich Kapitel II.2.2.

118 Vgl. *BMF* (2013b), S. 1.

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.¹¹⁹ 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.¹²⁰ 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-

119 Siehe bereits Kapitel I.2.2.1.

120 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.¹²¹

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.¹²²

Zur rechtsdogmatischen Bestimmung der Bemessungsgrundlage liegen eine Reihe detaillierter Studien vor.¹²³ 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-

121 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. 43.

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

123 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.¹²⁴ 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 Einkommensteuertarifs¹²⁵ sollten auch die maßgeblichen Pauschal-

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

125 Siehe Kapitel II.2.2.6, S. 88 ff.

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.¹²⁶ 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.¹²⁷ 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.¹²⁸

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 Euro¹²⁹ angemessen angehoben werden. Der (Vereinfachungs-)Zweck des Pauschbetrags ist es, die meisten Arbeitnehmer vom aufwendigen Einzelnachweis höherer Werbungskosten zu verschonen. Der

126 Siehe § 4 Abs. 4 EStG.

127 Vgl. *KBI* (1996), S. 81.

128 Siehe *KBI* (1996), S. 178 ff.

129 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.¹³⁰ Es ist offensichtlich, dass die Werbungskosten in diesem Zeitraum inflationsbedingt gestiegen sind. Daher wäre es sachgerecht, den Pauschbetrag in einem ersten Schritt auf mindestens 1.200 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.¹³¹ 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.¹³² 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

130 Vgl. *BMF* (2012e).

131 Siehe § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

132 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.¹³³ 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.¹³⁴ 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

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

134 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 zehn 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 Überentnahmen¹³⁵ getätigt werden.¹³⁶ 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 drei Jahren nach der Anschaffung an und übersteigen sie 15 Prozent der Gebäudeanschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer), so gelten sie als Herstellungskosten.¹³⁷ In der Folge werden sie der langfristigen Gebäudeabschreibung hinzugerechnet. Die niedrige Schwelle sorgt regelmäßig für Rechtsstreitigkeiten. Der Steuerzahler muss gegebenenfalls aufwendig

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

136 Siehe § 4 Abs. 4a EStG.

137 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 25 Prozent der Gebäudeanschaffungskosten, würden in vielen Fällen die Abgrenzungsschwierigkeiten entfallen.

Kosten für sogenannte *geringwertige Wirtschaftsgüter* dürfen als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn sie den Wert von 410 Euro nicht übersteigen.¹³⁸ Dieser Wert liegt jedoch auf dem Niveau des Jahres 1964 (damals 800 DM bzw. umgerechnet 409 Euro).¹³⁹ Eine deutliche Erhöhung wäre somit überfällig. Das Wahlrecht für sogenannte Pool-Abschreibungen für Wirtschaftsgüter im Wert zwischen 150 und 1.000 Euro könnte im Gegenzug entfallen.¹⁴⁰ 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.¹⁴¹ 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.

138 Siehe § 6 Abs. 2 EStG.

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

140 Siehe § 6 Abs. 2 und 2a EStG.

141 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 Sonderausgaben¹⁴² vor allem bei den Vorsorgeaufwendungen und den Steuerberatungskosten Änderungsbedarf.

Bei den Sonderausgaben sind allen voran die *Vorsorgeaufwendungen*¹⁴³ zu nennen. Die meisten Bürger werden dem gesetzlichen Zwang unterworfen, Vorsorgeaufwendungen in Form von Beiträgen an die gesetzliche Sozialversicherung zu erbringen.¹⁴⁴ 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, in dem 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.¹⁴⁵

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 den Ab-

142 Siehe S. 49.

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

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

145 Siehe BVerfG, 2 BvL 1/106 vom 14.3.2008.

zug der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge ausgeschöpft sind.¹⁴⁶ 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.¹⁴⁷

Der Sonderausgabenabzug von *Steuerberatungskosten* ist zum Jahr 2006 aus fiskalischen Gründen abgeschafft worden.¹⁴⁸ 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.¹⁴⁹ 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

146 Siehe § 10 Abs. 4 EStG.

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

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

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

den Umständen nach notwendig sind.¹⁵⁰ Im geltenden Recht sind sie jedoch nur mit dem Teil abzugsfähig, der die zumutbare Eigenbelastung des Steuerpflichtigen übersteigt.¹⁵¹

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.¹⁵² Grundsätzlich erscheint es zweckmäßig, eine allgemeine Regelung für außergewöhnliche Belastungen beizubehalten. Bei der Vielgestaltigkeit außergewöhnlicher Belastungen wäre ansonsten eine Vielzahl von Einzelregelungen erforderlich.¹⁵³

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.¹⁵⁴ Insbesondere sollten die *Pauschbeträge für Behinderte* deutlich erhöht werden, da sie seit 1975 unverändert sind.¹⁵⁵ 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

150 Siehe § 33 Abs. 2 EStG.

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

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

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

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

155 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 Tarifreform¹⁵⁶ kommt, können im Gegenzug auch zahlreiche, mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbare¹⁵⁷ 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,¹⁵⁸ 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,¹⁵⁹ entfallen.¹⁶⁰

Bei den erhöhten *Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen* ist zu empfehlen, auf die erhöhten Gebäudeabschreibungen in Sanie-

156 Siehe S. 83 ff.

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

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

159 Siehe § 3 Nr. 18 und 54 EStG.

160 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.

rungsgebieten, städtebaulichen Entwicklungsbereichen und bei Baudenkmalen¹⁶¹ 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 Schulgeld¹⁶², eigengenutzte Baudenkmale, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen¹⁶³, schutzwürdige Kulturgüter¹⁶⁴ sowie Spenden und Beiträge an politische Parteien¹⁶⁵.

Im Bereich der *außergewöhnlichen Belastungen* sind die Vergünstigungen für Hinterbliebene und Pflegepersonen¹⁶⁶ zu streichen. Zu überprüfen wären schließlich auch die *Vergünstigungen für Landwirte*, wie z. B. der Sonderfreibetrag für Land- und Forstwirte sowie die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen¹⁶⁷.

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 Tarifreform¹⁶⁸ mit eingesetzt werden.

161 Siehe § 7h und § 7i EStG.

162 Siehe § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

163 Siehe § 10f EStG.

164 Siehe § 10g EStG.

165 Siehe § 10b Abs. 2 und § 34g.

166 Siehe § 33b Abs. 4 und 6 EStG.

167 Siehe § 13 Abs. 3 und § 13a EStG.

168 Siehe S. 83 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 eingeführt¹⁶⁹ 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 1958.¹⁷⁰

Der Tarif von 1958 hatte einen Grundfreibetrag von umgerechnet 859 Euro, sodass zu versteuernde Einkommen bis zu dieser Höhe steuerfrei blieben.¹⁷¹ 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 Progression¹⁷² 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 Tarifierpassungen gekommen. Von besonderer Bedeutung war dabei 1992 ein Urteil des BVerfG, das den Gesetzgeber zu grundlegenden Korrekturen zwang. So entschied das Gericht, dass der damalige Grundfreibetrag von 2.871

169 Siehe ausführlich Kapitel II.2.3.

170 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* (2012c), S. 26 f.

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

172 Zur Unterscheidung von direkter und indirekter Progression siehe S. 58.

Euro nicht dem verfassungsrechtlichen Gebot entsprach, das Existenzminimum von der Einkommensteuer freizustellen.¹⁷³ Für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1995 wurde dem Gesetzgeber zunächst die Möglichkeit einer Übergangsregelung eingeräumt, von der dieser auch Gebrauch machte.¹⁷⁴ 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“¹⁷⁵), 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 fortgesetzt.¹⁷⁶ So wurde bei dem neuen Tarif der Grundfreibetrag

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

174 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.

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

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

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.

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,¹⁷⁷ 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“¹⁷⁸ 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 wurde für den 1. Januar 2014 beschlossen.¹⁷⁹ Die übrigen Tarifeckwerte bleiben im Zuge dieser marginalen Anpassungen allerdings unverändert, sodass im Prinzip der Tarif von 2010 weiter gültig ist.

177 Gesetzlich verabschiedet wurde die „Reichensteuer“ mit dem Steueränderungsgesetz 2007 vom 24. Juli 2006.

178 Siehe *Bundesregierung* (2012d).

179 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.

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.¹⁸⁰ Erstmals geschah dies (befristet) für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992¹⁸¹ und dann dauerhaft ab 1995.¹⁸² Während der Solidaritätszuschlag zunächst 7,5 Prozent der Steuerschuld ausmachte, beläuft sich der Zuschlag seit 1998 auf 5,5 Prozent. Da der Solidaritätszuschlag zur tariflichen 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 2013) beispielsweise ein Jahreseinkommen von 100.000 Euro versteuert und davon 33.804 Euro beziehungsweise 33,8 Prozent Einkommensteuer abzuführen hat, dem wird zusätzlich der 5,5-prozentige Solidaritätszuschlag von 1.859 Euro abverlangt, sodass sich die gesamte Durchschnittsbelastung auf 35.663 Euro oder auf fast 36 Prozent beläuft.

Fragwürdiges Ergebnis unsystematischer Korrekturen

Ergebnis der zahlreichen und insgesamt unsystematisch wirkenden Tarifkorrekturen ist derzeit ein Tarif, der sich in mehreren

180 Zum Solidaritätszuschlag siehe ausführlich Kapitel II.4.

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

182 Siehe das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. Juni 1993, BGBl. I S. 944.

Punkten maßgeblich vom Ursprungstarif des Jahres 1958 unterscheidet:

- Der Grundfreibetrag zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums ist mit 8.354 Euro (ab 2014) nahezu zehn 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 52.882 Euro nicht nur relativ, sondern sogar absolut um 3.380 Euro niedriger als die entsprechende Grenze des Jahres 1958. Wurde der Spitzensteuersatz 1958 bei etwa dem 20-fachen des Durchschnittseinkommens¹⁸³ erreicht, geschieht dies derzeit bereits bei etwa dem 1,3-fachen Durchschnittseinkommen.¹⁸⁴
- 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.

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

184 Siehe S. 59 f.

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 derzeit gültige Tarif eingeführt wurde, war das Lohn- und Einkommenssteueraufkommen mit rund 194 Milliarden Euro sogar 35 Mal so hoch wie im Jahr 1958.¹⁸⁵

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 verfünfehnfacht haben,¹⁸⁶ 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.¹⁸⁷ Die Steuerbelastung von Durchschnittsverdienern ist seit 1958 also nahezu doppelt so stark gestiegen wie die durchschnittlichen Einkommen.

185 Bis 2012 ist das Steueraufkommen weiter auf 222 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* (2012d), S. 253.

186 Konkret gilt diese langfristige Entwicklung für Durchschnittseinkommen von vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern im früheren Bundesgebiet. Siehe ausführlicher S. 59.

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

Auf den ersten Blick könnte die Vermutung nahe liegen, der weit über die Einkommenszunahme hinaus gehende 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.¹⁸⁸ Der überproportionale Anstieg der Belastung resultiert also nicht aus offenen, gesetzlich beschlossenen Steuererhöhungen.¹⁸⁹ 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.¹⁹⁰ Grundsätzlich bedeutet dies, dass Steuerzahler mit höheren Einkommen einem prozentual höheren (Durchschnitts-)Steuersatz unterworfen werden als Steuerzah-

188 2007 wurde die sogenannte Reichensteuer für Einkommen ab 250.000 Euro eingeführt, was sich für die Masse der Steuerzahler aber überhaupt nicht ausgewirkt hat.

189 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.

190 „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.

ler mit niedrigeren Einkommen. Zu unterscheiden ist dabei zwischen direkter und indirekter Progression¹⁹¹: „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.“¹⁹² Folglich kommt es auch bei sogenannten proportionalen Tarifen (meint: Tarife mit konstantem Grenzsteuersatz) zu (indirekt) 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 Belastungsverhärfungen, für die der *Bund der Steuerzahler* den Begriff „heim-

191 Zur Messung der Progression siehe S. 88 ff.

192 Zimmermann/Henke (2005), S. 511.

liche Steuererhöhungen“ geprägt hat, der inzwischen allgemein gebräuchlich ist.¹⁹³

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 über ein zu versteuerndes Einkommen von rund 35.000 Euro,¹⁹⁴ worauf 7.259 Euro Einkommensteuer zu zahlen waren.¹⁹⁵ 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.

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

194 „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.

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

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.

Zum Volumen der heimlichen Steuererhöhungen

Da sich die Einkommen von 1958 bis 2010 im Durchschnitt in etwa verfünfehnfacht haben,¹⁹⁶ 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 Tarifanpassungen 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?

¹⁹⁶ Siehe S. 56.

Die Berechnungen, die zur Beantwortung dieser Fragen notwendig sind, führen zu folgenden Ergebnissen¹⁹⁷:

- 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, die seit 1958 stattgefunden haben, heimliche Steuererhöhungen ausgeglichen worden.
- Wäre der Tarif von 1958 hingegen exakt gemäß der durchschnittlichen Einkommensentwicklung bis 2010 angepasst¹⁹⁸ 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. So sind seit Einführung des Tarifs 2010 in den Jahren

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

198 Zur Tarifierfassung gemäß der Einkommensentwicklung siehe S. 88 ff.

2011 (4,4 Milliarden Euro) und 2012 (8,5 Milliarden Euro) bereits heimliche Steuererhöhungen von insgesamt rund 13 Milliarden Euro angefallen. Sofern keine Tarifkorrektur erfolgt, werden die heimlichen Steuererhöhungen in den Folgejahren rasant weiter steigen. Für 2013 ist ein Volumen von 11,6 Milliarden Euro zu erwarten, für 2014 rund 14 Milliarden Euro und 2015 schon fast 20 Milliarden Euro.¹⁹⁹

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 Belastung 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 2015 droht seine prozentuale Belastung weiter auf 23,7 Prozent zuzunehmen.²⁰¹ Dieser Belastungsanstieg um 1,8 Prozentpunkte entspricht 2015 einer absoluten Zusatzbelastung von 725 Euro. Um diesen Betrag verschärft sich also die *jährliche* Steuerlast des Durchschnittsverdieners durch heimliche Steuererhöhungen innerhalb von nur fünf Jahren. Wie sich die heimlichen Steuererhöhungen 2015 gegenüber 2010 in anderen Einkommensbereichen konkret auswirken, geht aus *Tabelle 2.2* hervor.

199 Die Anhebung des Grundfreibetrags in den Jahren 2013 und 2014 ist dabei bereits berücksichtigt.

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. 59) – für die genannten Jahre nach 1990 mit eingerechnet.

201 Für den Zeitraum von 2010 bis 2015 ist ein Einkommenszuwachs von rund 15 Prozent unterstellt.

Tabelle 2.2: Heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2015 gegenüber 2010

zu versteuerndes Einkommen in Euro	Zusatzbelastung durch heimliche Steuererhöhungen im Jahr 2015 in Euro
<i>Ledige (Grundtarif)</i>	
15.000	307
20.000	380
25.000	475
30.000	589
40.000	884
50.000	1.208
60.000	1.230
<i>Verheiratete (Splittingtarif)</i>	
30.000	614
40.000	760
50.000	950
60.000	1.178
80.000	1.768
100.000	2.416
120.000	2.460
Annahme: Einkommenswachstum 2010 bis 2015 rund 15 Prozent; Anhebung des Grundfreibetrags auf 8.354 Euro (ab 2014) berücksichtigt.	

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 Lebenshaltungskosten 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.

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

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.

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 „Aus-

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).

druck der umverteilenden Sozialstaatlichkeit²⁰⁵ 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 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.

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. 58.

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.

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 (Einkommen-)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 Steuerzah-

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

²¹⁰ Siehe bereits Kapitel I.2.2.1.

ler 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 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

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.

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.

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 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

214 Im Zeitraum von 1950 bis 2012 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* (2012d)). Die durchschnittlichen Bruttomonatsverdienste der vollbeschäftigten Arbeitnehmer sind selbst im Krisenjahr 2009 weiter um 2,6 Prozent gestiegen.

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 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.

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. 71 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.

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 belieben sich die heimlichen Steuererhöhungen (einschließlich darauf entfallendem Solidaritätszuschlag) allein im Jahr 2010 auf das gewaltige Volumen von 82 Milliarden Euro.²¹⁸ Vergleichsweise unproblematisch könnten diese Zusatzbelastungen allenfalls dann sein, wenn es bei den übrigen Steuern und Abgaben im Gegenzug zu Entlastungen gekommen wäre, sodass sich unter dem Strich keine Erhöhung der Gesamtbelastung ergäbe. Wie anhand der volkswirtschaftlichen Einkommensbelastungsquote²¹⁹ indessen deutlich wird, ist dies nicht der Fall. Diese Quote, die 1960 noch bei 40,3 Prozent lag, ist nämlich dramatisch angestiegen. Im Jahr 2010 lag sie bei 49,3 Prozent und 2012 gar bei 51,8 Prozent.²²⁰ Die Belastung der gesamtwirtschaftlich erzielten Einkommen (des Volkseinkommens) liegt derzeit also um mehr als elf Prozentpunkte höher als 1960. Zu diesem Anstieg der Gesamtbelastung haben die heimlichen Steuererhöhungen bei der Lohn- und Einkommensteuer zu etwa zwei Fünfteln beigetragen.

Gefährlich ist die Belastungsverschärfung infolge heimlicher Steuererhöhungen nicht zuletzt deshalb, weil sie schleichend erfolgt

²¹⁸ Siehe S. 61 f.

²¹⁹ Zur Abgrenzung und zur Berechnung der volkswirtschaftlichen Einkommensbelastungsquote siehe *KBI* (2000a), S. 26 ff.

²²⁰ Siehe Tabelle A1 im Anhang.

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 Gesamtzeitraum von 52 Jahren summierten sich die schleichenden Belastungsverschärfungen aber letztlich auf rund 9,5 Prozentpunkte,²²¹ sodass das Einkommen eines ledigen Durchschnittsverdieners 2010 infolge heimlicher Steuererhöhungen (einschließlich des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags) um 3.300 Euro zusätzlich belastet war.²²²

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

²²¹ Siehe S. 62.

²²² Ebd.

Leistungsfähigkeit, die sich nach dem zu versteuernden Einkommen bemisst, „gerecht“ zu verteilen ist.²²³ 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 Steuerbelastung 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 Einkommen-

223 Siehe Kapitel II.2.2.1.

steuer, 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*		A	B	
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.“²²⁴ Die großen Vorzüge dieser Ordnung beruhen gerade darauf, dass der privaten Initiative gegenüber staatlicher Tätigkeit Vorrang eingeräumt wird.²²⁵ 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“²²⁶. 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.

224 *Herb* (1986).

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

226 *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 47,7 Prozent gestiegen.²²⁷ Damit lag die Staatsquote 2010 um 13,4 Prozentpunkte über dem Wert von 1958.²²⁸ 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 13,4 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 Jahr für Jahr mehr Geld ausgegeben als eingenommen wurde. Seinen Niederschlag findet dies in der staatlichen Ge-

227 Zur aktuellen Höhe der Staatsquote siehe *Statistisches Bundesamt* (2012d). Für das Jahr 2012 wird eine Staatsquote von 45,1 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.

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

samtverschuldung, die infolge permanenter Nettokreditaufnahme in unvertretbare Höhen emporgeschnellt ist.²²⁹

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 Einnahmenrahmen 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.

Solange Einkommensteuertarife auf unbestimmte Zeit und ohne Anpassungsregelungen in Kraft gesetzt werden, bleibt das Problem falscher Signale für die Finanzpolitik infolge heimlicher Steuererhöhungen akut. In Höhe der heimlichen Steuererhöhungen wird nämlich ein wachsender und höherer Einnahmenrahmen suggeriert, der bei Berücksichtigung des auflaufenden Entlastungsbedarfs gar nicht vorhanden wäre. Aufgrund dieser falschen Signalsetzung wird einer Finanzpolitik Vorschub geleistet, die hö-

229 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 2012 auf 2.166 Milliarden Euro. Siehe *Bundesregierung* (1997); *Deutsche Bundesbank* (2013), S. 54*.

here Ausgaben vorsieht, als dies bei realistischer Einschätzung des dauerhaft verfügbaren Einnahmenniveaus der Fall wäre.²³⁰ Wenn keine haushaltsmäßigen Vorkehrungen für die infolge der heimlichen Steuererhöhungen notwendig werdenden Steuerentlastungen getroffen werden, kommt es dann bei Inkrafttreten einer Entlastungsstufe regelmäßig zu einer entsprechend höheren Nettokreditaufnahme, sodass die falsche Signalsetzung letztlich auch eine erhöhte Verschuldung zur Folge hat.

Gerade mit Blick auf die 2009 beschlossene Schuldenbremse ist dies von besonderer Bedeutung. Für den Bund gilt die Verschuldungsgrenze ab 2016 als eingehalten, wenn die vor allem um konjunkturelle Effekte bereinigte Nettokreditaufnahme 0,35 Prozent des Bruttoinlandsprodukts nicht überschreitet. Für die Länderhaushalte ist ein solcher struktureller Verschuldungsspielraum ab 2020 vollends ausgeschlossen.²³¹ In der Übergangsfrist müssen Bund und Länder ihre Neuverschuldung schrittweise zurückführen, sodass die Verschuldungsgrenzen 2016 bzw. 2020 eingehalten werden. Wenn die in den Steuerschätzungen veranschlagten heimlichen Steuererhöhungen dabei als dauerhaft eingeplant werden, wird insoweit von einem Einnahmenrahmen ausgegangen, der bei einer sachgerechten Tarifierfassung in dieser Höhe auf Dauer nicht zur Verfügung stehen dürfte, sodass die Einhaltung der Schuldengrenzen durch diese überhöhten Steueransätze letztlich gefährdet wird. Wenn heimliche Steuererhöhungen demgegenüber durch geeignete gesetzliche Regelungen dauerhaft verhindert würden, wäre dies nicht der Fall. Die Steuerschätzungen und damit auch die Finanzplanungen gingen dann auf Grundlage der geänderten Rechtslage vom zu erwartenden Aufkommen aus Lohn- und Einkommensteuer ohne heimliche

230 Siehe *KBI* (2012a).

231 Siehe *Deutsche Bundesbank* (2011), S. 15 ff.

Steuererhöhungen und somit von einem realistischen Einnahmenrahmen aus.²³²

Wachstumsbremse

Ein weiterer gravierender Nachteil liegt darin, dass die heimlichen Steuererhöhungen das wirtschaftliche Wachstum behindern. Dazu kommt es über verschiedene Wirkungszusammenhänge.²³³ Besonders offenkundig sind die Wachstumshemmnisse, die mit der Erhöhung der Grenzsteuersätze einhergehen. Im Zuge heimlicher 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 2010 erst bei rund 61.000 Euro beginnen. Tatsächlich greift bei einem solchen Einkommen

232 Siehe *Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose* (2011). Mit Hinweis auf die zur Verhinderung heimlicher Steuererhöhungen empfohlenen nachhaltigen Tarifkorrekturen wird dort auf S. 55 ausgeführt: „Bei alledem muss jedoch sichergestellt werden, dass die damit verbundenen Mindereinnahmen die Konsolidierung nicht gefährden. Bei Planungen für das strukturelle Budgetdefizit sollten diese Anpassungen der Steuertarife also von vornherein berücksichtigt werden.“

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

derzeit bereits 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 36 Prozent erhöht.²³⁴ 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, 2010: 45.000 Euro) wurden einem ledigen Arbeitnehmer 1958 von 100 Euro Bruttogehaltserhöhung rund 32 Euro abgezogen, 2010 waren es rund 57 Euro. War das Verhältnis bei der Aufteilung des Mehrverdienstes 1958 bei etwa 1/3 für den Staat – 2/3 für den Arbeitnehmer, so hat sich dieses Verhältnis bis 2010 fast umgekehrt.²³⁵ 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 Automatismus²³⁶ die verfügbaren Privateinkommen und -gewinne zunehmend geschmälert und dadurch die privaten Konsum-, In-

234 Das zu versteuernde Jahreseinkommen eines ledigen durchschnittlich verdienenden Vollzeitbeschäftigten lag 2010 bei rund 35.000 Euro (siehe auch Fn 200). Bei einem solchen Einkommen beläuft sich die steuerliche Grenzbelastung beim Tarif 2010 (einschließlich Solidaritätszuschlag) auf 35,9 Prozent.

235 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 59,6 Prozent (2010).

236 Siehe S. 71.

vestitions- und Sparmöglichkeiten beeinträchtigt werden.²³⁷ 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 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.“²³⁸

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

237 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).

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

als die Hälfte des Zusatzverdienstes über Steuern und Sozialbeiträge in öffentliche Kassen abgezweigt werden,²³⁹ 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.²⁴⁰ 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.

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.²⁴¹ 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 Einkom-

239 Siehe S. 81.

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

241 Siehe *KBI* (2009c).

men. Ihre prozentuale Belastung mit Lohn- und Einkommensteuer ist derzeit höher, teilweise sogar erheblich höher als 1990.²⁴²

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.²⁴³

Wegen der dargelegten Nachteile und Gefahren heimlicher Steuererhöhungen erscheint es zudem dringend erforderlich, diesen Automatismus ungerechtfertigter Belastungsverschärfungen dauerhaft auszuschalten.

Vorschlag für einen Reformtarif – T 14-42-60

Ausgehend von dem vorgenannten Befund wird nachfolgend ein Tarifvorschlag skizziert, der deutliche Vorteile verspricht. Die Eckwerte des vorgeschlagenen Tarifs mit der Bezeichnung T 14-42-60 sind wie folgt:²⁴⁴

- Der Grundfreibetrag beträgt 8.354 Euro.²⁴⁵
- Der Eingangssteuersatz beläuft sich auf 14 Prozent.

242 Der mittlere Bereich der „Reformverlierer“ erstreckt sich beim Vergleich 2010 gegenüber 1990 auf die Einkommensspanne von rund 29.000 Euro bis 112.000 Euro (beim Grundtarif). Bis 2014 wird sich die betreffende Einkommensspanne wegen der zu erwartenden Einkommensentwicklung (bei Berücksichtigung der gesetzlich bereits beschlossenen Anpassung des Grundfreibetrags) auf eine Einkommensspanne zwischen rund 28.000 Euro und 127.000 Euro verbreitern.

243 Siehe bereits S. 50 ff.

244 Siehe auch Abbildung 2.1.

245 Der Grundfreibetrag bezieht sich auf die Verhältnisse des Jahres 2014 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.

- Der (Grenz-)Steuersatz steigt vom Eingangs- bis zum Spitzensteuersatz ohne Knick (linear-progressiv) an.
- Der 42-prozentige Spitzensteuersatz wird ab 60.000 Euro erreicht.

Mit dem Tarif T 14-42-60 sind gewichtige *Vorteile* verbunden. So bringt dessen Einführung spürbare Entlastungen für die Lohn- und Einkommensteuerzahler, deren Gesamtvolumen sich auf etwas über 40 Milliarden Euro beläuft. Die Minderung der Steuerbelastung bewegt sich (beim Grundtarif/Ledige) für Einkommen von 20.000 Euro bis 60.000 Euro zwischen rund 15 und 24 Prozent.²⁴⁶ Die absoluten Entlastungsbeträge steigen mit der Einkommenshöhe an und belaufen sich für Ledige bei 20.000 Euro auf 671 Euro, bei 40.000 Euro auf 1.891 Euro und bei 50.000 Euro auf 2.370 Euro. Ab 60.000 Euro bleibt die Entlastung dann gleich bei 2.638 Euro. Ehepaare werden bei Einkommen von 40.000 Euro um 1.342 Euro entlastet, bei 80.000 Euro um 3.782 Euro. Gerade die Bezieher mittlerer Einkommen, bei denen ein besonderer Nachholbedarf besteht, erfahren also spürbare Entlastungen.

Als weiterer Vorteil kommt hinzu, dass mit dem T 14-42-60 ein gleichmäßiger Belastungsverlauf verbunden ist und der Eingangssteuersatz wegen des Verzichts auf den „Knick“ seine Bedeutung als „echter“ Tarifeckwert zurückerhält. Im Gegensatz dazu ist der scheinbar auch jetzt schon günstige Eingangssteuersatz von ebenfalls 14 Prozent „unecht“, weil er wegen der Knickstelle im Tarif einem tatsächlichen Eingangssteuersatz von rund 20 Prozent gleichkommt.²⁴⁷ Da der vorgeschlagene Tarif auf den Knick verzichtet, wird zudem die Progression im Anfangsbereich des

²⁴⁶ Siehe im Einzelnen Tabelle 2.4.

²⁴⁷ Dieser tatsächliche Eingangssteuersatz von rund 20 Prozent käme zustande, wenn man den Tarifverlauf von der Knickstelle bei 23,97 Prozent zum Grundfreibetrag linear durchziehen würde. Die daraus resultierenden Mehrbelastungen – im Vergleich zum derzeitigen Tarifverlauf mit einem Eingangssteuersatz von 14 Prozent – wären für die meisten Steuerzahler relativ gering.

Tabelle 2.4: Belastungsvergleich für den Tarif T 2014 und den Reformtarif T 14-42-60 (Grundtarif)

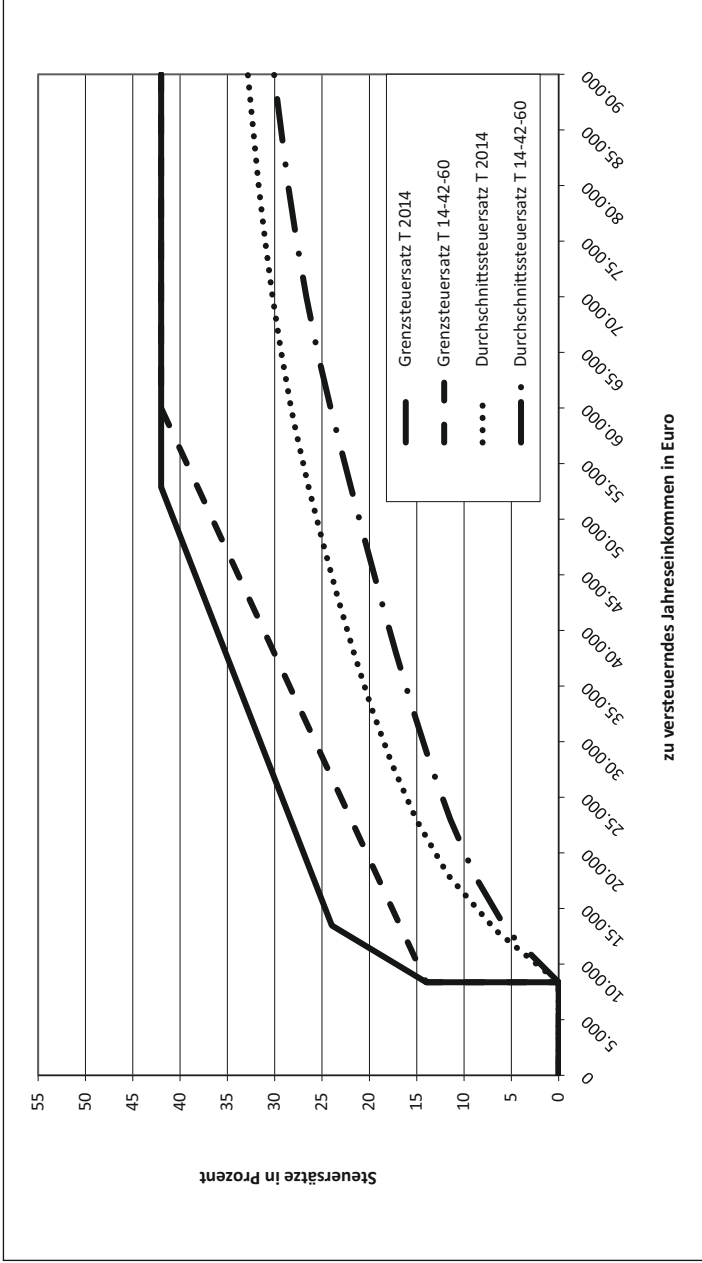
zu versteuerndes Jahres- einkommen in Euro	Steuerschuld in Euro*		Entlastung beim T 14-42-60			in Prozent der Steuer
	T 2014**	T 14-42-60	in Euro ohne Solidaritäts- zuschlag	in Euro inkl. Solidaritäts- zuschlag	in Euro inkl. Solidaritäts- zuschlag	
10.000	257	238	19	19	19	7,4
15.000	1.343	1.051	292	308	308	21,7
20.000	2.634	1.998	636	671	671	24,1
25.000	4.038	3.082	956	1.009	1.009	23,7
30.000	5.558	4.301	1.257	1.326	1.326	22,6
35.000	7.191	5.655	1.536	1.620	1.620	21,4
40.000	8.938	7.146	1.792	1.891	1.891	20,0
45.000	10.802	8.771	2.031	2.143	2.143	18,8
50.000	12.778	10.532	2.246	2.370	2.370	17,6
60.000	16.961	14.461	2.500	2.638	2.638	14,7
70.000	21.161	18.661	2.500	2.638	2.638	11,8
80.000	25.361	22.861	2.500	2.638	2.638	9,9
90.000	29.561	27.061	2.500	2.638	2.638	8,5
100.000	33.761	31.261	2.500	2.638	2.638	7,4
250.000	96.761	94.261	2.500	2.638	2.638	2,6

* ohne Solidaritätszuschlag

** beschlossener Einkommensteuertarif 2014 (Grundfreibetrag 8.354 Euro)

Eigene Berechnungen.

Abbildung 2.1: Tarif T 2014 und Reformtarif T 14-42-60



Eigene Darstellung.

steuerlichen Zugriffs merklich abgemildert. An der Knickstelle des derzeitigen Tarifs sinkt der (Grenz-)Steuersatz um rund sieben Prozentpunkte und ist damit fast ein Drittel niedriger als bisher.

Zugleich kommt es mit dem T 14-42-60 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 sechs Prozentpunkte, bei 30.000 Euro um 5,5 Prozentpunkte und bei 50.000 Euro immer noch um rund vier 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. 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. Tatsächlich bewegen sich die Elastizitätswerte beim derzeitigen Tarif im dicht besetzten Einkommensbereich von 15.000 Euro bis 40.000 Euro zwischen 2,76 und 1,64.²⁴⁸ Die

²⁴⁸ Die Anpassung des Grundfreibetrags zum 1. Januar 2014 ist dabei berücksichtigt.

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 zum Gesamtvolumen der bis 2015 drohenden heimlichen Steuererhöhungen belegen dies.²⁴⁹

Tabelle 2.5: Tarifelastizitäten im Vergleich

zu versteuerndes Jahreseinkommen in Euro	ausgewählte Lohn- und Einkommensteuertarife seit 1990			
	T 1990	T 1998	T 2005	T 2014
10.000	1,26	2,29	4,77	6,61
15.000	1,33	1,67	2,46	2,76
20.000	1,37	1,53	1,89	2,01
25.000	1,42	1,48	1,73	1,83
30.000	1,47	1,47	1,65	1,69
35.000	1,51	1,51	1,61	1,65
40.000	1,54	1,54	1,58	1,64
45.000	1,57	1,57	1,58	1,60
50.000	1,60	1,60	1,57	1,61
60.000	1,51	1,51	1,46	1,49
100.000	1,31	1,31	1,23	1,24

Eigene Berechnungen.

Um heimliche Steuererhöhungen in Zukunft dauerhaft zu vermeiden, sollten die Tarifeckwerte gesetzlich 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 einge-

²⁴⁹ Siehe S. 62.

plant und letztlich auch verausgabt werden.²⁵⁰ Die im „Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression“²⁵¹ ursprünglich vorgesehene regelmäßige Überprüfung der kalten Progression im Existenzminimumbericht wäre ein Schritt in die richtige Richtung gewesen, reicht aber nicht aus. Dass weitergehende Anpassungsregeln politisch umsetzbar sind, zeigt der internationale Vergleich: In 18 der 34 OECD-Länder wird die Einkommensteuer bereits nach festen Regeln oder aufgrund gesetzlicher Automatismen angepasst.²⁵² 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. Für die Zukunft muss dieser Automatismus ungerechtfertigter Belastungsverschärfungen 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.

250 Siehe S. 77 ff.

251 Vgl. *Bundesregierung* (2012a).

252 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.

Zur mittelfristigen Umsetzung schlägt das Institut einen Reformtarif T 14-42-60 vor. Dieser Tarif würde die Steuerzahler um etwas mehr als 40 Milliarden Euro pro Jahr entlasten. Der Tarifvorschlag beinhaltet einen Grundfreibetrag von 8.354 Euro, einen Eingangsteuersatz von 14 Prozent sowie einen dann linear-progressiv ansteigenden Grenzsteuersatz, der im Grundtarif einen 42-prozentigen Spitzensteuersatz bei einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 60.000 Euro erreicht.

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.²⁵³ Der kindesbezogene Freibetrag setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Der Kinderfreibetrag in Höhe von aktuell 4.368 Euro stellt das sächliche Existenzminimum steuerlich frei. Er wird regelmäßig gemäß der Entwicklung des Existenzminimums fortgeschrieben.²⁵⁴ Hinzu kommt der Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag („BEA-Freibetrag“) in Höhe von 2.640 Euro, der konstant ist und nicht regelmäßig angepasst wird. Der gesamte kindesbezogene Freibetrag liegt damit zurzeit bei 7.008 Euro pro Jahr. Das *Kindergeld* wird als eine Steuervergütung gewährt.²⁵⁵ Es beträgt 184 Euro pro Monat für jeweils das erste und zweite Kind. Für das

253 Siehe § 32 Abs. 6 EStG.

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

255 Siehe § 31 S. 3 EStG.

dritte Kind beträgt es 190 Euro pro Monat und für das vierte und jedes weitere Kind 215 Euro.²⁵⁶ Alleinerziehende können darüber hinaus einen *Entlastungsbetrag* geltend machen, der aktuell bei 1.308 Euro pro Jahr liegt.²⁵⁷

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.²⁵⁸ 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.²⁵⁹

Ehegattensplitting

Eheleute sowie mittlerweile auch eingetragene Lebenspartner²⁶⁰ können im Einkommensteuerrecht zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung wählen.²⁶¹ Die gemeinsame Veranlagung von Ehepaaren erfolgt in Form eines Ehegattensplittings. Beim Ehe-

256 Siehe §§ 62 ff. EStG.

257 Siehe § 24b EStG.

258 Dies ist im Jahr 2013 bei einem gemeinsam veranlagten Ehepaar ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von ca. 63.500 Euro und bei Einzelveranlagung ab ca. 33.500 Euro der Fall.

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

260 Aufgrund eines BVerG-Urteils müssen auch eingetragene Lebenspartnerschaften zum Ehegattensplitting zugelassen werden. Siehe *BVerfG*, 2 BvR 909/06 vom 7.5.2013.

261 Siehe §§ 26 ff. EStG.

gattensplitting wird das erwirtschaftete Einkommen beider Ehe- oder Lebenspartner addiert, durch zwei geteilt, der Steuertarif angewandt und der resultierende Steuerbetrag mit zwei multipliziert.²⁶² Das bedeutet zum Beispiel für ein Ehepaar, bei dem im Jahr 2013 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 2.676 Euro (bzw. 2.823 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) wird dann verdoppelt, sodass insgesamt eine Einkommensteuerzahlung von 5.352 Euro (bzw. 5.646 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) fällig ist. Zum Vergleich: bei einer Einzelveranlagung von jeweils 30.000 Euro und 10.000 Euro sind gemäß Einkommensteuergrundtarif im Jahr 2013 insgesamt 5.894 Euro (bzw. 6.202 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) zu zahlen. Im Vorgriff auf Abschnitt 3.1 sei an dieser Stelle bereits betont, dass der in diesem Beispiel resultierende Splittingeffekt in Höhe von 542 Euro (bzw. 556 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 8.982 Euro (bzw. 9.476 Euro inklusive Solidaritätszuschlag) ergeben.

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.²⁶³

²⁶² Siehe § 32a Abs. 5 EStG.

²⁶³ 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.

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.²⁶⁴ 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.²⁶⁵

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.²⁶⁶ Würde für Ehen statt des geltenden Ehegattensplittings hingegen eine Individualbesteuerung angewandt, käme es zu einer Benachteiligung von Ehen mit ungleich verteilten Einkommen. Ein Alleinverdiener-Haushalt würde bspw. aufgrund der Tarifprogression²⁶⁷ bei gleichem Gesamteinkommen deutlich mehr Einkommensteuer zahlen müssen als ein Doppelverdiener-Haushalt. Eine solche „Strafsteuer“ für Ehepaare mit ungleich verteiltem Einkommen

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

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

266 Siehe *BVerfG*, Urteil vom 17. Januar 1957 – 1 BvL 4/54.

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

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 8.613 Euro (2013) 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	8.613	13.528	4.915
10.000	40.000	8.613	9.771	1.158
25.000	25.000	8.613	8.613	0

Eigene Berechnungen.

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 Einkünf-

ten und Lasten des anderen wirtschaftlich zur Hälfte teilhat“.²⁶⁸ 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, so dass beide ihre Berufstätigkeit entsprechend beschränken“.²⁶⁹

Insofern ist das Ehegattensplitting eine verfassungskonforme Regelung zur Sicherstellung der Steuergerechtigkeit und kein Instrument zur Förderung der Ehe²⁷⁰, sodass es verfehlt ist, von einem „Splitting-Vorteil“ zu sprechen.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.²⁷² Folgerichtig hat das BVerfG jüngst entschieden, dass auch eingetragene Lebenspartnerschaften zum Splitting zugelas-

268 BVerfGE 61,319, 345f. Siehe auch BVerfG 2 BvR 909/06 vom 7.5.2013, Abs.-Nr. 92 ff.

269 BVerfGE 61,319, 347.

270 Empirisch kann übrigens nicht festgestellt werden, dass das Splitting zu mehr Eheschließungen führt. Ganz im Gegenteil: Es hat den stetigen Rückgang des Stellenwerts der Ehe keineswegs aufgehalten. So gab es 1991 in Deutschland noch 19,5 Millionen Ehepaare gegenüber nur 10,1 Millionen Haushalten mit Ledigen oder getrennt bzw. geschieden lebenden Personen. 20 Jahre später war dann praktisch Parität erreicht. Im Jahr 2011 standen hierzulande 17,71 Millionen Ehepaare 17,67 Millionen Haushalte mit Ledigen oder getrennt bzw. geschieden lebenden Personen gegenüber. Daneben gab es 5,6 Millionen (1991) bzw. 5,0 Millionen (2011) Haushalte, in denen verwitwete Personen lebten. Insgesamt ist die Zahl der Haushalte in Deutschland von 35,3 Millionen (1991) auf 40,4 Millionen (2011) gestiegen, was sich aus dem Zuwachs an Einpersonenhaushalten erklärt. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (1993), S. 70 ff.; *Statistisches Bundesamt* (2012a), S. 51 ff.

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

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

sen werden müssen. Zur Begründung dieser Entscheidung²⁷³ hat das Gericht im Übrigen ausdrücklich seine früheren Argumente zugunsten des Ehegattensplittings mehrfach bekräftigt.

Des Weiteren ist es nicht zutreffend, dass das Ehegattensplitting Einverdienererehen 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.²⁷⁴ Wenn der Staat sich das Ziel setzt, die (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit beider Ehepartner zu fördern, setzt er sich möglicherweise über die Präferenzen der Haushalte hinweg.

Statistische Daten belegen zudem, dass in Einverdienererehen ohne Kinder nahezu genauso viele Frauen wie Männer die Alleinverdiener sind. Gemäß dem Mikrozensus des *Statistischen Bundesamts* existierten im Jahr 2011 4,2 Millionen Einverdienererehen, darunter 2,3 Millionen Paare mit Kindern. Klammert man diese 2,3 Millionen Ehepaare aus, weil die Kindererziehung einen starken Anreiz zu einer verringerten Erwerbstätigkeit bietet, verbleiben

273 Siehe BVerfG, 2 BvR 909/06 vom 7.5.2013.

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

lediglich 1,9 Millionen Einverdienerehen (ohne Kinder). In einer Million dieser 1,9 Millionen Einverdienerehen sind Männer Alleinverdiener, in den restlichen 0,9 Millionen jedoch Frauen. Hier ist also die „Hausmannehe“ fast genauso häufig anzutreffen wie die sogenannte „Hausfrauenehe“ (siehe *Tabelle 2.7*).

Tabelle 2.7: Erwerbstätige Ehepaare in Deutschland

12,4 Mio. erwerbstätige Ehepaare davon:		
allein verdienende Ehemänner:	allein verdienende Ehefrauen:	beide erwerbstätig:
2,9 Mio.	1,3 Mio.	8,2 Mio.
davon ohne ledige Kinder:		
1,0 Mio.	0,9 Mio.	
8 Prozent der erwerbstätigen Ehepaare	7 Prozent der erwerbstätigen Ehepaare	

Quelle: Mikrozensusdaten für 2011, Sonderauswertung für das Institut.

Relevant ist zudem, dass die Kritiker das Ehegattensplitting nicht als eine steuersystematische Maßnahme ansehen, sondern hauptsächlich unter arbeitsmarktpolitischen Gesichtspunkten betrachten.²⁷⁵ Dabei wird verkannt, dass das Ehegattensplitting – 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 von Verfassungen wegen nur dann beeinträchtigt werden, wenn es dem Gemeinwohl dient. Mit anderen Worten: Die Abschaffung oder Begrenzung des Ehegattensplittings²⁷⁶ muss für die Gesellschaft wertvoller sein als seine Beibehaltung. Dies dürfte aber nicht der Fall sein, weil durch

²⁷⁵ Vgl. bspw. *Bach et al.* (2011); *Bach et al.* (2012), S. 620 ff.; *OECD* (2012a), S. 60.

²⁷⁶ Wie weiter unten erläutert wird, kann das Ehegattensplitting nicht vollständig abgeschafft werden.

eine Abschaffung oder Begrenzung viele Ehepaare schlechter gestellt würden, die positiven Beschäftigungswirkungen jedoch ungewiss wären.²⁷⁷ 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.²⁷⁸

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 Erwerbsarbeit 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

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

278 Siehe Kapitel 1.2. Vgl. auch *Tipke* (2000), S. 593.

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 Steuermehreinnahmen in zweistelliger Milliardenhöhe.²⁷⁹ Doch eine vollständige Abschaffung des Ehegattensplittings dürfte aufgrund der Verfassungsrechtsprechung²⁸⁰ gar nicht möglich sein, sodass diese Mehreinnahmen gar nicht erzielt werden können.²⁸¹

Schließlich stellt das Ehegattensplitting keinen internationalen Sonderweg dar. Es trifft zu, dass in den meisten Industriestaaten Ehe- und Lebenspartner individuell zur Einkommensteuer veranlagt werden. Eine Individualbesteuerung erfolgt in 16 der 24 europäischen OECD-Ländern. In den übrigen acht europäischen OECD-Staaten ist eine gemeinsame Veranlagung vorgeschrieben bzw. möglich. Daraus allein lässt sich aber kein Argument gegen das deutsche Ehegattensplitting ableiten. Ein Blick auf die Details der Einkommensteuersysteme zeigt vielmehr, dass fast überall Regelungen bestehen, die den besonderen gesellschaftspolitischen Aspekten der Ehe Rechnung tragen. Zudem existiert in einigen Staaten eine sogenannte „flat tax“, wodurch die Frage eines

279 Eine vollständige Abschaffung würde theoretisch zu Steuermehreinnahmen von schätzungsweise 20 Milliarden Euro führen. Vgl. *Bundesregierung* (2013), S. 2.

280 Siehe S. 96 f.

281 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)).

etwaigen Splittings von Einkommen aufgrund des einheitlichen Steuersatzes ohnehin grundsätzlich irrelevant ist.²⁸²

2.3.3 Familiensplitting keine sachgerechte Option

Zwei unterschiedliche Formen des Familiensplittings

Grundsätzlich kann zwischen einem *Familiendarifsplitting* und einem *Familienrealsplitting* unterschieden werden.²⁸³

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.²⁸⁴ Um die bestehende steuermindernde Wirkung der geltenden kindesbezogenen Freibeträge zu erreichen, wäre im deutschen Steuerrecht ein Splittingdivisor pro Kind von mindestens 0,86 festzusetzen.²⁸⁵ Alternativ wäre das Splitting zusätzlich zum

282 Siehe Tabelle A2 im Anhang.

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

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

285 Der Mindestdivisor wird ermittelt, indem der aktuelle Kinderfreibetrag (7.008 Euro) ins Verhältnis zum aktuellen Grundfreibetrag (8.130 Euro) gesetzt wird.

bestehenden Kinderfreibetrag und Kindergeld einzuführen und eine Günstigerprüfung zuzulassen.²⁸⁶

Beim Familien*realsplitting* werden die gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen berücksichtigt. Für jedes Kind wäre ein von der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Eltern abzugsfähiger Unterhaltsbetrag festzulegen, der anhand der sogenannten Düssel-dorfer 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, sodass keine Steuerbelastung entsteht.²⁸⁷ Das Familien*realsplitting* 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.²⁸⁸ 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.²⁸⁹

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

287 *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.

288 Siehe Kapitel II.2.3.2.

289 Siehe *KBI* (2007), S. 33 f.

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 werden.²⁹⁰ 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.²⁹¹

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.²⁹² 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

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

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

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

vom Familien*real*splitting ausgehen. Zusätzlicher Aufwand würde insbesondere durch die Veranlagung der Kinder entstehen, auch wenn die meisten von ihnen nicht steuerpflichtig würden.²⁹³

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, 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.²⁹⁴

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

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

294 Bereits im Jahr 1983 hatte die damalige Bundesregierung das Familiensplitting erwogen (vgl. *KBI* (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.

Familienplitting 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 Entlastungsbeitrag 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 neu geordnet.²⁹⁵ 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.²⁹⁶ 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.²⁹⁷ In diesem

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

296 Zuzüglich Solidaritätszuschlag beträgt der effektive Steuersatz rund 26,4 Prozent. Wenn zudem Kirchensteuer fällig wird, erhöht sich die Belastung auf maximal 28,6 Prozent.

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

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 Einkunftsarten²⁹⁸ einheitlich zu besteuern. 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 Kapi-

298 § 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.

talerträge eingeführt, sondern auch die Bemessungsgrundlage verbreitert, weil die tatsächlichen Werbungskosten nicht mehr abzugsfähig sind und die Veräußerungsgewinne unabhängig von der Haltedauer besteuert werden.²⁹⁹

Im Jahr 2012 betrug das Aufkommen aus der Abgeltungsteuer rund 8,2 Milliarden Euro, was einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von knapp 1,4 Prozent entspricht.³⁰⁰ Die Einnahmen stehen Bund und Ländern jeweils zu 44 Prozent zu, die restlichen 12 Prozent den Kommunen.³⁰¹

2.4.2 Inflationsbereinigung als Rechtfertigungsgrund der Abgeltungsteuer

Die Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber vor allem mit zwei Argumenten gerechtfertigt.³⁰² Erstens soll der abge-senkte 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 Geldentwer-

299 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 (2013c), Rz. 500.

300 Vgl. BMF (2013b).

301 Der kommunale Anteil bezieht sich allerdings nur auf einen Teil des Abgeltungsteueraufkommens (siehe § 1 Satz 1 Gemeindefinanzreformgesetz). Beispielsweise steht das Aufkommen, das aus der Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen bzw. Dividenden resultiert, jeweils zu 50 Prozent Bund und Ländern zu.

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

tung 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 2.8*). Diese Besteuerung widerspricht dem Gebot der Steuergerechtigkeit, weil „nur in Höhe der (positiven) Realzinsen [...] eine Zunahme der steuerlichen Leistungsfähigkeit“³⁰³ vorliegt.

Tabelle 2.8: Steuerbelastung der Realzinsen bei Geldentwertung

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

Eigene, vereinfachte Darstellung; vor Einführung der Abgeltungsteuer.

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip darf nur der Teil des Einkommens besteuert werden, über den der Einzelne frei verfügen kann. Der Einkommensteil, mit dem zwangsläufige Aufwendun-

³⁰³ Tipke (2000), S. 514.

gen 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.³⁰⁴ Es ist daher geboten, dass der Staat bei der Zinsbesteuerung den 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.³⁰⁵ 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.³⁰⁶ Dem liegt der empirische Befund zu Grunde, dass die Realverzinsung

304 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.“

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

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

auf lange Sicht und bei typisierender Betrachtung ungefähr der Hälfte der Nominalzinsen entspricht.³⁰⁷ 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.

2.4.3 Einführung der Abgeltungsteuer zu begrüßen, aber weiterhin Reformbedarf

Der 2009 in Deutschland erfolgte Systemwechsel zur Abgeltungsteuer ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Einführung eines relativ niedrigen Einheitssteuersatzes trägt der besonderen Inflationsanfälligkeit des Geldvermögens Rechnung. Trotz der richtigen Weichenstellung weist die geltende Abgeltungsteuer drei Schwachstellen auf, die weitere Reformmaßnahmen erforderlich machen.

1. Schwachstelle: Aktueller Abgeltungsteuersatz zu hoch

Mit 25 Prozent liegt die Abgeltungsteuer über dem hälftigen Spitzensteuersatz und überschreitet damit den gebotenen Steuersatz von höchstens 20 Prozent. Auch im internationalen Vergleich fällt

³⁰⁷ Vgl. *KBI* (1999), insb. Fn 169.

der deutsche Abgeltungsteuersatz überdurchschnittlich hoch aus.³⁰⁸ Der Steuersatz sollte deshalb gesenkt werden. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass die regelmäßigen politischen Forderungen nach einer Erhöhung der Abgeltungsteuer abzulehnen sind.³⁰⁹ Das gilt auch für andere politische Vorschläge, die Abgeltungsteuer abzuschaffen und Kapitaleinkünfte künftig wieder dem Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Dieser Schritt würde die durch die Abgeltungsteuer bewirkte Inflationsbereinigung beseitigen und zu einer Überbesteuerung der Zinserträge führen.

2. 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 beratungsinintensiven oder fremdfinanzierten Kapitalanlagen zu „massiven Substanzsteuereffekten“³¹⁰ führen. Die Abgeltungsteuer hat somit zu einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips geführt.³¹¹

308 Von den EU-Mitgliedstaaten, die eine Abgeltungsteuer eingeführt haben, hat Deutschland mit einer Maximalbelastung von rund 28,6 Prozent (Abgeltungsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) den zweithöchsten Steuersatz. Nur in Schweden werden Zinsen und Dividenden mit 30 Prozent noch höher belastet. Vgl. *BMF* (2012d), S. 38 f.

309 Neben der Verschärfung der ohnehin überhöhten Belastung dürfte auch der Vereinfachungseffekt durch die Abgeltungsteuer weitgehend entfallen. Aus der Einkommensteuerstatistik geht hervor, dass in rund 13,4 Millionen Steuerfällen der Grenzsteuersatz zwischen 25 Prozent und 32 Prozent liegt. Eine Erhöhung der Abgeltungsteuer auf bspw. 32 Prozent hätte zur Folge, dass diese Steuerzahler eine Wahlveranlagung gemäß 32d EStG beantragen würden, sofern ihre Kapitaleinkünfte den Sparer-Pauschbetrag übersteigen. Der Veranlagungsfall wäre somit nicht mehr die Ausnahme, sondern ein Massenphänomen. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012b), S. 10 ff.

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

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

Dieser Systembruch ist nur verfassungskonform, wenn er sachlich begründet werden kann.

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.³¹² 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.³¹³ 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.³¹⁴

Aber auch für die unteren Einkommensgruppen ist die Typisierung nicht ausreichend begründet. So hat das *Finanzgericht Baden-Württemberg* im Dezember 2012 entschieden, dass bei einem Steuerzahler, der eine Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG beantragt hat, die tatsächlichen Werbungskosten abzuziehen sind.

Für das Finanzgericht war nicht erkennbar, dass „der Gesetzgeber bei der Bemessung des Sparer-Pauschbetrages überhaupt geprüft hat, ob in der überwiegenden Mehrzahl aller Fälle mit einem Durchschnittsteuersatz von 25 Prozent oder weniger nur

312 Vgl. *Fractionen der CDU/CSU und SPD* (2007), S. 57.

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

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

Werbungskosten von weniger als 801 Euro entstanden sind.“³¹⁵ Aus der Einkommensteuerstatistik haben die Finanzrichter zudem entnommen, dass in etwa 20 Prozent der Steuerfälle tatsächlich höhere Werbungskosten als 801 Euro angefallen sind. Dies könne auch bei Beziehern geringer Einkommen durchaus häufiger der Fall sein. Nach Ansicht des Finanzgerichts wäre ein absolutes und unumkehrbares Abzugsverbot von Werbungskosten zumindest dann verfassungswidrig, wenn der individuelle Steuersatz unter 25 Prozent liegt. Daher hat das *Finanzgericht Baden-Württemberg* die Regelung des § 32d EStG verfassungskonform ausgelegt und den tatsächlichen Werbungskostenabzug in Fällen der Günstigerprüfung zugelassen.

Auch im Licht der aktuellen Rechtsprechung ist die Abschaffung des Werbungskostenabzugs somit nicht zu rechtfertigen. Daraus folgt, dass es aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips auch im Rahmen der Abgeltungsteuer geboten ist, die tatsächlichen Werbungskosten zu berücksichtigen.³¹⁶

3. 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

³¹⁵ *Finanzgericht Baden-Württemberg*, Urteil vom 17. Dezember 2012, Az: 9 K 1637/10, S. 12.

³¹⁶ 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.“

längeren Zeitraum erfüllen kann, ist eine regelmäßige Anpassung gemäß der Geldentwertung notwendig. In den letzten Jahren ist dies nicht erfolgt (siehe *Tabelle 2.9*), sodass der Sparer-Freibetrag schrittweise durch Inflation entwertet wurde.

Tabelle 2.9: 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	6.000 DM
	(1.550 Euro)	(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).

Auch die Niedrigzinspolitik der Notenbanken, die zu einer „kalten Enteignung“ der Sparer führt, erfordert eine Anpassung des Sparer-Freibetrags.³¹⁷ In den Jahren 2011 und 2012 lagen der Leitzins der *Europäischen Zentralbank (EZB)* und die durchschnittliche Umlaufrendite deutlich unter der Inflationsrate (siehe *Tabelle 2.10*). Die Zinsen können daher im Regelfall nicht einmal mehr die Geldentwertung ausgleichen. Gleichwohl sind Zinseinnahmen, die über den Sparer-Pauschbetrag hinausgehen, in ihrer vollen nominalen Höhe steuerpflichtig. Durch diese Zinsbesteuerung kommt es zu einem beschleunigten Vermögensverzehr. Die „kalte Enteignung“ der Sparer durch niedrige Nominalzinsen und

³¹⁷ Vgl. KBI (2013).

eine relativ hohe Inflation wird somit durch den Steuerzugriff des Staates noch verschärft.

Tabelle 2.10: EZB-Leitzins, Umlaufrendite und Inflationsrate in Deutschland

Jahr	EZB-Leitzinssatz in %*	Umlaufrendite in %**	Inflationsrate in %***
2007	4,00	3,9	2,3
2008	2,50	3,3	2,8
2009	1,00	3,0	0,2
2010	1,00	2,6	1,1
2011	1,00	1,9	2,5
2012	0,75	1,1	2,2

* Hauptfinanzierungssatz am 31.12. des jeweiligen Jahres
 ** Umlaufrendite von Inhaberschuldverschreibungen mit Laufzeiten von über vier Jahren am 31.12. des jeweiligen Jahres
 *** Harmonisierter Verbraucherpreisindex (HVPI), Veränderung des Jahresdurchschnitts gegenüber dem Vorjahreswert

Quelle: Deutsche Bundesbank, Statistisches Bundesamt.

Eine Trendumkehr ist in kurzer und mittlerer Frist kaum zu erwarten. Da die EZB angekündigt hat, an ihrer expansiven Geldpolitik festzuhalten, ist mit einer spürbaren Erhöhung des Zinsniveaus vorerst nicht zu rechnen. Zudem kauft die EZB weiterhin Staatsanleihen der europäischen Krisenländer und hat zuletzt auf eine quantitative Begrenzung dieser Kaufprogramme verzichtet. Daher befürchten die führenden Wirtschaftsforschungsinstitute, dass sich die Inflationserwartungen schon in kurzer Zeit deutlich nach oben bewegen könnten. Sie sehen sogar den „Grundpfeiler der Währungsunion ins Wanken geraten, nämlich das Ziel der Preisstabilität“³¹⁸. Da die Niedrigzinspolitik der EZB somit auch bei anziehender Inflation in den kommenden Jahren anhalten dürfte, ist zu befürchten, dass die „kalte Enteignung“ der Sparer keine Momentaufnahme ist, sondern länger andauert und sich ggf. verschärfen wird. In diesem Umfeld, in dem Sparer bereits vor

³¹⁸ Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2012), S. 10.

Steuern durch diese Geldpolitik besonders belastet sind, ist eine Erhöhung des Sparer-Freibetrags geboten.

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:

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

- Der Abgeltungsteuersatz ist von derzeit 25 Prozent auf höchstens 20 Prozent abzusenken. Das unterstützt nicht nur die Inflationsbereinigung, sondern trägt auch der erfolgten Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (z. B. durch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen unabhängig von der Haltedauer) Rechnung.
- Die Werbungskosten bei Kapitaleinkünften sollten wieder in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden können.
- Die Wiedereinführung des Werbungskostenabzugs macht den Sparer-Pauschbetrag obsolet. Er ist durch einen klassischen Sparer-Freibetrag und einen Werbungskosten-Pauschbetrag zu ersetzen.
- Der Sparer-Freibetrag, der im Jahr 2007 750 Euro betrug und seitdem nicht erhöht wurde, ist zum Ausgleich der zwischenzeitlichen und bis zum Jahr 2014 noch zu erwartenden Geldentwertung auf mindestens 900 Euro anzuheben.³²⁰ Der ursprünglich aus dem Jahr 1975 stammende Werbungskosten-Pauschbetrag von 100 DM bzw. 51 Euro sollte entsprechend der seitherigen Geldentwertung auf 150 Euro erhöht werden.

Mit dieser Anpassung wäre auch ein gewisser Vorhalteeffekt für die nächsten Jahre sichergestellt. Insgesamt würden Kapitaleinkünfte zukünftig in Höhe von insgesamt mindestens 1.050 Euro steuerfrei sein. Darüber hinaus könnten die tatsächlichen Werbungskosten, sofern sie den Pauschbetrag übersteigen, durch Veranlagung wieder geltend gemacht werden. Schließlich sind der Sparer-Freibetrag und der Werbungskosten-Pauschbetrag grundsätzlich „auf Räder“ zu stellen und künftig regelmäßig an die Geldentwertung anzupassen.

320 Einen ähnlichen Vorschlag unterbreitet *Conrad* (2012), S. 405: „Ferner sollte bei der Besteuerung von Zinseinnahmen aus privaten Geldanlagen die Inflationsrate berücksichtigt oder *zumindest die Freibeträge erhöht* werden“.

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 übergang, 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 Unternehmensteuerreform 2008, die den Steuersatz von 25 Prozent auf 15 Prozent reduzierte.³²¹

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-

321 Vgl. *BMF* (2012b), S. 94 ff.

schaftern.³²² Insofern erfasst die Körperschaftsteuer die Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften und kann daher als notwendige Ergänzung der Einkommensteuer gerechtfertigt werden.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 15 Prozent zuzüglich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag.³²³ Körperschaftsteuerpflichtig sind insbesondere Kapitalgesellschaften, wie Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH).³²⁴ Wie bei der Einkommensteuer wird auch bei der Körperschaftsteuer zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden.³²⁵ 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.³²⁶ Diese Unternehmen werden steuerlich wie eine Gesellschaft behan-

322 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 (2013d), Rz. 2.

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

324 Siehe § 1 KStG.

325 Siehe §§ 1 und 2 KStG.

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

delt, 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 zinsgünstige Kreditverträge). Steuerlich werden diese Verträge nicht anerkannt, sodass sich der Gewinn entsprechend erhöht.³²⁷

Im Jahr 2012 betrug das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer rund 16,9 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 2,8 Prozent.³²⁸ Die Körperschaftsteuereinnahmen stehen Bund und Ländern jeweils zur Hälfte zu.

327 Vgl. *Hey* (2013d), Rz. 88 ff.

328 Vgl. *BMF* (2013b).

Tabelle 3.1: Entwicklung des Körperschaftsteueraufkommens

Jahr	Aufkommen Körperschaftsteuer	Gesamtsteuer- aufkommen	Anteil Körperschaftsteuer
	in Mio. Euro		in Prozent
2012	16.934	600.284	2,8
2011	15.634	573.351	2,7
2010	12.041	530.587	2,3
2009	7.173	524.001	1,4
2008	15.868	561.182	2,8
2007	22.929	538.244	4,3

Quelle: BMF (2013b) und BMF (2012a).

3.2 Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Absenkung des Körperschaftsteuertarifs wurde von einer gegenläufigen Entwicklung begleitet. Durch verschiedene Maßnahmen, die den Abzug betrieblicher Aufwendungen beschränkten, wurden ertragsunabhängige Elemente verstärkt in die Besteuerung einbezogen.³²⁹ Diese Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erfolgte unter anderem durch die Einführung der sogenannten Zinsschranke, die Einschränkung von Verlustvorträgen und die Mantelkaufregelungen.

Zinsschranke

Die Zinsschranke ist im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt worden.³³⁰ Der Gesetzgeber zielte mit der Vorschrift darauf ab, grenzüberschreitende Steuergestaltungen von Unter-

³²⁹ Vgl. Spengel/Zinn (2010), 399 f.

³³⁰ Die Regelungen zur Zinsschranke sind in § 4h EStG und § 8a KStG verankert.

nehmen zu erschweren.³³¹ Zu diesem Zweck ist der steuerliche Abzug von Fremdfinanzierungs- bzw. Zinsaufwand eingeschränkt worden. Grundsätzlich dürfen die Zinsaufwendungen, soweit sie die Zinserträge eines Unternehmens übersteigen, nur noch bis zur Höhe von 30 Prozent des Gewinns abgezogen werden.³³² 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 drei Millionen Euro nicht überschreitet.³³³

Die Zinsschranke kann zu einem teilweisen Abzugsverbot von Betriebsausgaben führen und verstößt damit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in Form des objektiven Nettoprinzips.³³⁴ Zudem ist die Vorschrift unverhältnismäßig, weil nicht nur grenzüberschreitende Finanzierungen, sondern auch reine Inlandsfälle erfasst werden.³³⁵ Schließlich entkoppelt die Zinsschranke die Steuerbelastung von der tatsächlichen Ertragsituation, was bei betroffenen Unternehmen eine krisenverschärfende Substanzbesteuerung bewirken kann.³³⁶

331 Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2007), S. 31: „Die sog. Zinsschranke bei der Körperschaftsteuer ist ... grundsätzlich gegen eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen gerichtet und soll verhindern, dass allein aus Gründen der Steeroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt wird. Sie soll insbesondere verhindern, dass Konzerne mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren.“

332 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.

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

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

335 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.“

336 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.“

Einschränkung der Verlustverrechnung

Nach dem objektiven Nettoprinzip ist es geboten, dass Verluste die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern.³³⁷ Zu unterscheiden ist dabei zwischen dem *Verlustausgleich*, bei dem Gewinne 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.³³⁸ Somit sind 40 Prozent der Einkünfte, soweit diese 1.000.000 Euro übersteigen, unabhängig von zuvor entstandenen Verlusten steuerpflichtig.³³⁹ Nicht berücksichtigte Verluste können in die folgenden Jahre vorgetragen werden.

Verschärfend kommt hinzu, dass bei einem Anteilseignerwechsel in wesentlicher Größenordnung die vorgetragenen Verluste zumindest teilweise gestrichen werden. Die sogenannte Mantelkaufregelung in § 8c KStG sieht vor, dass die Übertragung von Anteilen an einem Unternehmen in Höhe von mehr als 25 Prozent zur anteiligen Reduzierung der Verlustvorträge führt. Der Erwerb von über 50 Prozent der Anteile hat zur Folge, dass der Verlustabzug vollständig versagt wird. Diese Vorschrift ist rein fiskalisch motiviert und verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Zudem ist sie auch wirtschaftspolitisch verfehlt, weil sie ein grund-

³³⁷ Vgl. *Tipke* (2003), S. 764 und 780 f.

³³⁸ Diese Regelungen werden als Mindestbesteuerung bezeichnet und sind in § 10d EStG verankert. Über § 8 Abs. 1 KStG gelten sie auch im Körperschaftsteuerrecht.

³³⁹ Vgl. *Dorenkamp* (2010), S. 28 ff.

legendes Hindernis für Investitionen, Sanierungen und Umstrukturierungen darstellt.³⁴⁰

3.3 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.³⁴¹ Rechtsformneutralität ist zudem eine Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, weil die Wahl einer bestimmten Rechtsform an sich noch keine besondere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt.³⁴²

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.³⁴³ Auch die zuletzt eingeführte einkommensteuerliche Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne³⁴⁴, welche die Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaf-

340 Die zwischenzeitlich eingeführte Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG ist seit Ende 2011 außer Kraft gesetzt, weil die EU-Kommission diese Regelung als unzulässige Beihilfe eingestuft hat. Vgl. *Hey* (2013d), S. 641.

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

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

343 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.

344 Siehe § 34a EStG, der im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 eingefügt worden ist.

ten und Personenunternehmen verringern sollte, konnte keine Rechtsformneutralität herstellen.³⁴⁵

Ebenfalls kritisch zu bewerten ist, dass nach der Unternehmensteuerreform 2008 die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen gegenüber der Aufnahme von Fremdkapital steuerlich benachteiligt wird.³⁴⁶ Damit ist auch die Finanzierungsneutralität im Unternehmensteuerrecht nicht gewährleistet. Dies setzt Fehlanreize bei der Finanzierung von Investitionen und erhöht durch die Bevorzugung der Kreditfinanzierung die Konjunkturabhängigkeit und das Insolvenzrisiko von Unternehmen.³⁴⁷

3.4 Fazit und Empfehlungen

Trotz der genannten und reformbedürftigen Schwachstellen weist die Körperschaftsteuer nicht die gravierenden Mängel der überholten Gewerbesteuer auf.³⁴⁸ Die Gewerbesteuer sollte deshalb abgeschafft werden. Die Körperschaftsteuer wäre dann die einzige Unternehmensteuer, die Kapitalgesellschaften auf der Gesellschaftsebene belastet.

Anpassungsbedarf besteht nach einem Gewerbesteuerabbau im Wesentlichen in zwei Bereichen: Zum einen müssen die beschriebenen Mängel der Körperschaftsteuer behoben werden. Zum anderen sind den Kommunen ein eigener Anteil an der Körperschaftsteuer und ein Hebesatzrecht auf diesen Anteil einzu-

345 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.“

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

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

348 Vgl. *KBI* (2002a), S. 99 ff. und Kapitel II.6.4.

räumen.³⁴⁹ Dabei ist sicherzustellen, dass der vorgeschlagene Gewerbesteuerabbau *belastungs- und aufkommensneutral* erfolgt, um auch die kommunalen Mindereinnahmen auszugleichen, die durch den Wegfall der Gewerbesteuer entstehen. Nach Umsetzung einer solchen Reform läge der effektive Körperschaftsteuersatz zwischen 25 und 30 Prozent. Das derzeitige Belastungsniveau von Kapitalgesellschaften, das auf Unternehmensebene durch Gewerbe- und Körperschaftsteuer insgesamt bei rund 30 Prozent liegt, würde somit nicht überschritten. Zudem würden die Unternehmen durch die Abschaffung der Gewerbesteuer und den damit entfallenden Verwaltungsaufwand um insgesamt 1,7 Milliarden Euro entlastet werden.³⁵⁰

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

350 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.³⁵¹ 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 drei Prozent lag.³⁵²

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.³⁵³

Finanzwissenschaftlich gesehen ist der Solidaritätszuschlag als eine sogenannte Annexsteuer zu charakterisieren,³⁵⁴ denn er bemisst sich nach der Einkommen-, Körperschaft- oder Abgeltungssteuerschuld.³⁵⁵ Bei seiner Bemessung wird eine Freigrenze von

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

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

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

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

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

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.³⁵⁶

Das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag belief sich im Jahr 2012 auf 13,6 Milliarden Euro. Damit hatten die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag einen Anteil von 2,3 Prozent am Gesamtsteueraufkommen des Staates. Häufig wird irrtümlich angenommen, dass das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag für den „Aufbau Ost“ verwendet wird.³⁵⁷ 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 Keine Rechtfertigung für zeitlich unbegrenzte Erhebung

Die Einführung des Solidaritätszuschlags lässt sich noch am ehesten nachvollziehen, wenn man berücksichtigt, dass er nicht das Ergebnis einer planmäßigen, finanzpolitisch optimierten Strategie zur Finanzierung jener finanziellen Lasten war, die mit der Herstellung der deutschen Einheit auf die erweiterte Bundesrepublik Deutschland zukamen. Die anfangs bevorzugte Alternative, nämlich die Aufnahme der neuen Länder in den Länderfinanzausgleich, fand keine Mehrheit bei den bislang am Finanzausgleich Beteiligten. Der von allen angenommene Kompromiss vom März 1993 sah den Ausgleich der divergierenden Standpunkte und Interessenlagen mit Hilfe von Mehreinnahmen beim vorgesehenen

³⁵⁶ Siehe §§ 3 f. Solidaritätszuschlaggesetz 1995.

³⁵⁷ Vgl. ausführlich *KBI* (2010d), S. 3 ff.

Solidaritätszuschlag vor.³⁵⁸ Letztlich traf der Bund also die Entscheidung, allein für den Großteil der einigungsbedingten Lasten aufzukommen und sich dafür beim Steuerzahler zu refinanzieren. Alle Steuerzahler, ob im Westen oder im Osten, sollten gemäß ihrer Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der deutschen Einheit beitragen, nämlich mit einem Solidaritätszuschlag zur jeweiligen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld. Mit anderen Worten: Der Solidaritätszuschlag ist eine finanzpolitische Notgeburt, bedingt durch das Anfang der 1990er Jahre bestehende dringende Erfordernis, das wiedervereinigte Deutschland möglichst schnell auf ein tragfähiges finanzielles Fundament zu stellen, ohne dafür die alten Bundesländer über den Länderfinanzausgleich allzu stark heranzuziehen³⁵⁹ und die neuen Länder finanziell zu überfordern.

Die politisch-parlamentarische Verknüpfung einer zusätzlichen Abgabe mit der Herstellung der deutschen Einheit ist grundsätzlich geeignet, die Einführung und Erhebung dieser Abgabe politisch zu rechtfertigen und verfassungsrechtlich zu begründen, enthält doch das Grundgesetz bereits in seiner Erstfassung die Aufforderung an das deutsche Volk, „in freier Selbstbestimmung die Einheit und Freiheit Deutschlands zu vollenden.“³⁶⁰ Als sich die politische Chance ergab, diesen Verfassungsauftrag zu erfüllen, sollte die Wiedervereinigung nicht scheitern – also auch nicht an einem erheblichen zusätzlichen Finanzbedarf. In dieser Situation wurde der Solidaritätszuschlag eingeführt.³⁶¹

358 Der Solidaritätszuschlag sollte dem Bund statt wie im Jahr 1992 rund 12 Milliarden DM nunmehr 28 Milliarden DM jährlich einbringen, und zwar infolge einer Erhöhung des Zuschlagssatzes auf 7,5 Prozent. Mit Hilfe dieser Mehreinnahmen von 16 Milliarden DM sollten die künftigen zusätzlichen Belastungen des Bundes im Länderfinanzausgleich um die Hälfte ausgeglichen werden. Vgl. *Altemeyer* (1999), S. 222 f.

359 Die alten Bundesländer verzichteten immerhin auf das Aufkommen aus einem halben Umsatzsteuerpunkt zugunsten des Bundes. Ebd., S. 224.

360 Siehe Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, Präambel, BGBl. 1949 I, S. 1.

361 Siehe Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms im Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 30/1993, S. 975 f.; *Fraktionen der CDU/CSU und FDP* (1993).

Der Solidaritätszuschlag kann zwar grundsätzlich mit den Finanzbedürfnissen gerechtfertigt werden, die aufgrund der deutschen Einheit entstanden sind, jedoch unterliegen seine Einnahmen erstaunlicherweise keiner entsprechenden, ausdrücklichen Zweckbindung.³⁶² Das Versäumnis, eine derartige Zweckbindung vorzunehmen, hat zur Folge, dass das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag in den allgemeinen Bundeshauhalt fließt und zur Finanzierung sämtlicher Ausgaben verwendet wird. Inwieweit der Solidaritätszuschlag zur Finanzierung einheitsbedingter Ausgaben verwendet wurde und wird, kann daher mangels amtlicher Statistiken nicht verlässlich festgestellt werden. So merkt die Bundesregierung hierzu zwar an, dass der Solidaritätszuschlag „der wirtschafts- und finanzpolitischen Anpassung an die veränderten Bedingungen und Aufgaben nach der Wiedervereinigung und damit auch der Finanzierung der Deutschen Einheit [dient]. Eine Zurechnung der Einnahmen zu bestimmten Haushaltspositionen ist nicht möglich, da das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag nach dem Grundsatz der Gesamtdeckung der Finanzierung aller Bundesaufgaben zur Verfügung steht.“³⁶³ Die Berufung der Bundesregierung auf den Grundsatz der Gesamtdeckung geht jedoch gerade hier fehl, denn angesichts der erheblichen finanziellen Dimensionen und der Vielfalt der Aufbauanstrengungen hätte es erst recht des Nachweises bedurft, zu welchen Zwecken und in welcher Höhe das Aufkommen des Solidaritätszuschlags im Einzelnen verwendet wird. Aufgrund dessen ergibt sich zwangsläufig der finanzpolitisch unbefriedigende Eindruck, dass sich Gesetzgeber und Finanzverwaltung bei der Finanzierung der deutschen Einheit gelegentlich mehr als erforderlich von den haushaltsrechtlichen Grundsätzen gelöst haben.

362 So hätte beispielsweise schon die Bezeichnung „Solidaritätszuschlag zur Finanzierung der deutschen Einheit“ einen deutlich engeren Bezug der Abgabe zum Erhebungszweck hergestellt.

363 *Bundesregierung* (2012c), S. 2.

Des Weiteren wurde der Solidaritätszuschlag ohne jegliche Befristung beschlossen. Eine Ergänzungsabgabe in Gestalt des Solidaritätszuschlags ist aber lediglich dafür bestimmt, finanzielle Bedarfsspitzen des Bundes zu decken und ist deshalb von vornherein zu befristen. Sie ist nicht dafür bestimmt, strukturelle Defizite im Bundeshaushalt auf Dauer auszugleichen oder den bundesstaatlichen Ausgleich zu finanzieren. Die zeitlich begrenzte Erhebungsdauer einer Ergänzungsabgabe wurde vom Gesetzgeber wiederholt anerkannt und betont,³⁶⁴ so auch im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des geltenden Solidaritätszuschlags, bei dem anfangs eine Erhebungsdauer von drei Jahren erwogen wurde.³⁶⁵ Doch letztendlich hat sich der Gesetzgeber gegen eine im Gesetz fixierte zeitliche Begrenzung der Erhebungsdauer entschieden.

Auch wenn der Solidaritätszuschlag an die Finanzierung einheitsbedingter Ausgaben gekoppelt worden wäre, hätte sowohl seine Erhebungsdauer als auch seine Höhe begrenzt werden müssen, da die Finanzierung der deutschen Einheit zum einen mit einem endlichen Finanzbedarf verbunden ist und zum anderen bereits

364 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 Ausnahmelagen bestimmt ist“ (Bundestagsdrucksache II/484 vom 29.5.1954, S. 4). Die Ergänzungsabgabe von 1968 sowie der Solidaritätszuschlag von 1991/92 wurden tatsächlich zeitlich befristet erhoben (siehe auch Kapitel II.4.1).

365 So heißt es im Bericht des Haushaltsausschusses: „Ausführlich erörtert wurde die Frage einer zeitlichen Begrenzung des Solidaritätszuschlages. Die Koalitionsfraktionen hielten eine Befristung auf drei Jahre für wünschenswert, so dass der Solidaritätszuschlag mit Ablauf des im Sommer d. J. fortzuschreibenden Finanzplanes Ende 1997 auslaufen würde. Die Fraktion der SPD hielt demgegenüber zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine konkrete Befristung nicht für sinnvoll.“ *Haushaltsausschuss* (1993), S. 145.

bei Einführung des Solidaritätszuschlags mit einer Verringerung des Finanzbedarfs im Zeitablauf gerechnet werden durfte.³⁶⁶

Eine Verankerung einer entsprechenden Zweckbindung der Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag sowie seiner begrenzten Erhebungsdauer im Gesetz wäre auch deshalb erforderlich gewesen, weil dann die Notwendigkeit seiner Weitererhebung zu einem festgelegten Ablaufdatum – auch bei einer Fristverlängerung – regelmäßig hätte geprüft werden müssen. Zudem wären die Steuerzahler nur auf diesem Wege im Zweifelsfall in der Lage, die gesetzlich niedergelegten Verpflichtungen hinsichtlich Verwendung und Erhebungsdauer gerichtlich einzufordern.

Indes vertreten die höchstrichterliche Rechtsprechung und Teile des Schrifttums die gegenteilige Ansicht, dass eine Ergänzungsabgabe sehr wohl dauerhaft erhoben werden dürfe.³⁶⁷ So soll zum Beispiel der Bund angeblich berechtigt sein, die Ergänzungsabgabe zeitlich unbegrenzt zu erheben, weil er sie nach jedem Einsatz zur Finanzierung bestimmter Reformvorhaben sofort wieder für die Finanzierung anderer Reformvorhaben in Anspruch nehmen dürfe.³⁶⁸ Auch soll der Bund die Ergänzungsabgabe deshalb dauerhaft erheben dürfen, weil sie an die Stelle einer Erhöhung anderer, dauerhaft erhobener Steuern trete und die Dauerhaftigkeit dieser Steuern auf die Ergänzungsabgabe abfärbe.³⁶⁹ Beide Ansätze weisen jedoch keinen Bezug zur geltenden Finanzverfassung auf und sind zudem unvereinbar mit ihrer gesetzessystema-

366 So hat die *Bundesregierung* im Jahr 1995 klargestellt, dass der Solidaritätszuschlag „ein Zuschlag auf Zeit“ sei. Des Weiteren würde er „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. Nach heutiger Einschätzung ist ein erster spürbarer Abbauschritt spätestens 1998 möglich.“ *Bundesregierung* (1995), S. 3.

367 Siehe *Bundesfinanzhof (BFH)*, Beschluss vom 28.6.2006, VII B 324/05; *Hilgers/Holly* (2010), S. 1419 ff.; *Rohde/Geschwandtner* (2006), S. 3332 ff.

368 Siehe *BFH*, Beschluss vom 28.6.2006, VII B 324/05.

369 Ebd.

tischen Auslegung, nach der die Ergänzungsabgabe die seltene Ausnahme gegenüber den Gemeinschaftsteuern zu sein hat und deshalb nur eine kurze Zeit und nur in geringer Höhe erhoben werden darf. Eine Anpassung der Erhebungsdauer an langfristige Finanzierungsbedürfnisse stünde deshalb in einem diametralen Gegensatz zur systematischen Auslegung des Art. 106 GG. Der revolvierende Einsatz zur Finanzierung immer neuer Reformvorhaben ließe die Ergänzungsabgabe zu einer Bundeseinkommensteuer werden, die neben der allgemeinen Einkommensteuer erhoben wird. Dies ist aber von der Verfassung nicht vorgesehen. Insoweit lässt die Finanzverfassung eine bloße Umdeutung der Ergänzungsabgabe in eine dauerhaft erhobene Bundeseinkommensteuer nicht zu.³⁷⁰

Die deutsche Einheit hat zweifelsohne einen außergewöhnlichen Finanzbedarf mit sich gebracht, zu dessen Finanzierung die Steuerzahler herangezogen werden mussten. Hierfür hat der Gesetzgeber den Solidaritätszuschlag als Finanzierungsmittel gewählt, der jedoch allenfalls temporär hätte erhoben werden dürfen und mittlerweile nicht mehr legitimiert werden kann.

4.3 Weitere Defizite des Solidaritätszuschlags

4.3.1 Steuerpolitische Mängel

Auf den ersten Blick bietet der Solidaritätszuschlag keine steuerpolitischen Schwachstellen: Er wird mit einem für alle Steuerzahler gleichen Steuersatz erhoben und besitzt in Übereinstimmung mit seiner Funktion als Zuschlag einen – im Vergleich mit der Einkommensteuer – sehr viel niedrigeren Tarif. Diese Eigenschaften könnten zwar zu dem Schluss verleiten, der Solidaritätszuschlag sei doch eigentlich nur eine „quantité négligeable“, jedoch besitzt er tatsächlich einige steuerpolitische Schwächen.

³⁷⁰ Siehe ausführlich *KBI* (2008a), S. 15 ff.

Der Solidaritätszuschlag übernimmt die *Mängel der Einkommensbesteuerung*. Zwar steht die Einkommensteuer grundsätzlich mit der Belastungsgerechtigkeit im Einklang, weil sie weitgehend dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht, sie weist jedoch auch einige Mängel aufgrund ihrer derzeitigen Gestaltung auf. Zu nennen sind insbesondere die heimlichen Steuererhöhungen, die der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufen.³⁷¹ Die Mängel des Einkommensteuertarifs übertragen sich zwangsläufig auf den Solidaritätszuschlag, weil die Einkommensteuerschuld die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags ist. Der Solidaritätszuschlag verschärft somit die Ungleichmäßigkeiten der Einkommensbesteuerung.

Der Solidaritätszuschlag bewirkt eine *Komplizierung des Steuerrechts* und erhöht die Steuervollzugskosten. Angesichts einer bereits bestehenden Vielzahl von Steuern und Abgaben ist jede zusätzliche steuerrechtliche Regelung mit der Gefahr verbunden, dass sie die Besteuerung noch unverständlicher und noch undurchsichtiger macht als sie heute bereits ist, und damit in der Tendenz auch zu einem weiteren Verlust an Steuergerechtigkeit führt. Beim Solidaritätszuschlag kommt hinzu, dass aus volkswirtschaftlicher Sicht zusätzlich erhebliche Kosten dadurch entstehen, dass es sich bei ihm um eine Abgabe handelt, deren Verfassungsmäßigkeit keineswegs gesichert ist.³⁷² Bei derart umstrittenen Steuern und Abgaben muss sich der betroffene Steuerzahler ständig auf dem Laufenden halten, was die politische und fachliche Diskussion über ihren Abbau oder ihre Ausweitung betrifft. Dies ist besonders beim Solidaritätszuschlag mit einem erheblichen Aufwand verbunden, denn der Streit um diese Abgabe hält nun schon seit mehr als zwanzig Jahren an.³⁷³

371 Siehe Kapitel II.2.2.

372 Siehe Kapitel II.4.3.2.

373 Zu diesem Informationsaufwand kommen in volkswirtschaftlicher Betrachtung weitere Kosten für die gerichtliche und außergerichtliche Auseinandersetzung hinzu, denn der Solidaritätszuschlag war für manche Steuerzahler der Anlass, die Rechtmäßigkeit dieser verfassungsrechtlich problematischen Abgabe gerichtlich überprüfen zu lassen.

Des Weiteren trägt der Solidaritätszuschlag zur *Verschleierung der Einkommensbelastung* bei. Die maximale Einkommensbelastung wird meist mit dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer gleichgesetzt, der aktuell 42 Prozent bzw. 45 Prozent beträgt. Der Solidaritätszuschlag ist jedoch als eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer bei der Bemessung der steuerlichen Einkommensbelastung mit zu berücksichtigen. Dies wird aber häufig übersehen und die Einkommensbelastung zu niedrig ausgegeben. Bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags liegt die maximale Einkommensbelastung bei 44,3 Prozent bzw. 47,5 Prozent. Wer den Solidaritätszuschlag außerhalb der verfassungsrechtlichen Ordnung der Besteuerung ansiedelt (um an ihm festhalten zu können), fordert eine übermäßige Besteuerung geradezu heraus. So wurde im Bundestagswahlkampf 2013 beispielsweise ein Spitzensteuersatz von 49 Prozent gefordert.³⁷⁴ Wenn man aber den Solidaritätszuschlag berücksichtigt, steigt bei einem Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer in Höhe von 49 Prozent die Gesamtbelastung auf rund 51,7 Prozent.

Derartige Höchstbelastungen der Einkommen sind aber nicht nur aus wirtschaftspolitischen Gründen abzulehnen; ihnen muss auch von Verfassungs wegen Einhalt geboten werden.³⁷⁵ Insbesondere wäre es auch Aufgabe des BVerfG, bei passender Gelegenheit darauf hinzuweisen, dass es zum Schutz des Eigentums nicht ausreicht, jede einzelne Abgabe, zu der der Steuerzahler herangezogen wird, so zu bemessen, dass sie mit dem Eigentumsgrundrecht gerade noch vereinbar ist bzw. das Eigentumsgrundrecht „nicht in seinem Kern“ verletzt. Denn das Eigentum der Steuerzahler lässt sich offensichtlich nur dann effektiv schützen, wenn die Summe der steuerlichen Belastungen, denen sich der Eigentümer gegenüber sieht, noch mit dem Eigentumsgrundrecht vereinbar ist. Das BVerfG würde seine Kompetenzen mit einer solchen Rechtspre-

374 Vgl. *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2013), S. 82.

375 Siehe Vorschlag zur Belastungsbremse in Teil III.

chung gerade nicht überschreiten, sondern seiner Verantwortung für die Beachtung und Berücksichtigung des Grundgesetzes in der (Steuer-)Rechtsprechung gerecht werden. Es muss indes damit gerechnet werden, dass einer derart auf den Schutz von Grundrechtspositionen bedachten Argumentation entgegengehalten wird, bei der Vereinigung der beiden deutschen Staaten handle es sich um ein epochales, alles überragendes Ereignis, das auch zu außerordentlichen finanzpolitischen Maßnahmen berechtige, um sein Scheitern zu verhindern bzw. sein Gelingen zu garantieren. Diese Argumentation trifft zu, soweit sie sich auf die historische Ausnahmesituation bezieht. 23 Jahre nach der deutschen Wiedervereinigung ist es jedoch nicht hinzunehmen, dass die freiheitliche Verfassung, insbesondere der Schutz der Person und des Eigentums, sowie die Wirksamkeit der übrigen Grundrechte durch die Erhebung des Solidaritätszuschlags beeinträchtigt werden. Zu diesem verfassungsrechtlichen Rahmen gehören insbesondere die Grundrechte und der von ihnen ausgehende Schutz der Bürger vor übermäßigen Belastungen und Inanspruchnahmen von Seiten des Staates. Diese Schutzfunktion ist eine der wichtigsten Bestandteile der Verfassung für den Bürger. Sie darf selbst mit Hilfe des Gebots der nationalen Einheit praktisch-faktisch nicht außer Kraft gesetzt werden.

Schlussendlich zeigt auch die Globalbetrachtung, dass der *Solidaritätszuschlag zur hohen Gesamtbelastung des Einkommens mit Steuern und Abgaben beiträgt*. So betrug die Volkswirtschaftliche Einkommensbelastungsquote im Jahr 2013 schätzungsweise 51,6 Prozent und kam damit dem bisher ermittelten Höchststand von 54,7 Prozent im Jahr 2000 immer näher.³⁷⁶ Bei diesem hohen Belastungsniveau stellt sich quasi automatisch die Frage, ob der fiskalische Zugriff auf das private Einkommen wirklich in allen seinen Facetten noch zulässig ist. Damit rückt die Frage nach

376 Vgl. Tabelle A1 im Anhang.

möglichen Entlastungen wieder verstärkt in den Vordergrund der finanzpolitischen Diskussion. Zu den möglichen Entlastungen gehört es auch, den Solidaritätszuschlag abzuschaffen.

4.3.2 Verfassungsrechtliche Bedenken

Das BVerfG wurde bereits mehrmals wegen des Solidaritätszuschlags angerufen, und zwar sowohl von Finanzgerichten mit Richtervorlagen als auch von Steuerzahlern mit Verfassungsbeschwerden.³⁷⁷ Insbesondere wurde bemängelt, dass der Solidaritätszuschlag praktisch dauerhaft erhoben wird, ohne dass die Verfassung dafür eine hinreichende Rechtsgrundlage enthalte.³⁷⁸ In der Tat wird der Solidaritätszuschlag seit nunmehr fast 20 Jahren erhoben. Was zunächst wie eine vorübergehende Mehrbelastung aussah, wie sie bisher als Begleiterscheinung einer (vorübergehend erhobenen) Ergänzungsabgabe hingenommen wurde, hat sich mit der Zeit immer mehr zu einem rechtlich fragwürdigen, aber gleichwohl dauerhaften Bestandteil der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung entwickelt.

Die Zweifel an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit haben allerdings bislang nicht auf den Solidaritätszuschlag durchgeschlagen. Dies liegt entscheidend daran, dass entsprechende Verfassungsbeschwerden und Richtervorlagen gegen die Ergänzungsabgabe und den Solidaritätszuschlag vom BVerfG (bzw. *Bundesfinanzhof und den Finanzgerichten*) zurückgewiesen wurden, zuletzt allerdings nicht mit einer Entscheidung des zuständigen Senats des BVerfG in der Sache, sondern bereits im Vorfeld mit einer Nicht-

³⁷⁷ BVerfG 2 BvL 3/10 vom 8.9.2010, Abs. 1-3; BFH II R 52/10 vom 21.7.2011.
³⁷⁸ Ebd.

annahme-Entscheidung des zuständigen „Dreier-Ausschusses“.³⁷⁹ Insbesondere rügt dieser Ausschuss, dass die Richtervorlage nicht den gesteigerten Anforderungen genüge, die sich daraus ergäben, dass das BVerfG bereits im Jahr 1972 in einem Verfahren zur Ergänzungsabgabe entschieden habe. Diese „gesteigerten Anforderungen“ gelten insbesondere für die Begründung der Überzeugung, dass die Ergänzungsabgabe verfassungswidrig sei.

Es ist also nicht ausgeschlossen, dass der aktuelle Solidaritätszuschlag im Rahmen der für das Jahr 2020 geplanten Finanzreform abgeschafft wird, ohne dass bis dahin vom zuständigen Senat des BVerfG und mit abschließender Wirkung geklärt wurde, ob die betroffenen Steuerzahler in dem vorangegangenen Vierteljahrhundert tatsächlich verfassungskonform zu dieser Abgabe herangezogen wurden. Wie *Birk* in einer Besprechung der Nicht-Aannahme-Entscheidung festgestellt hat, „ging es bei der Richtervorlage im Kern um eine ganz andere Frage, nämlich darum, ob eine unbefristet erlassene Ergänzungsabgabe auch zeitlich unbegrenzt neben der Einkommensteuer erhoben werden darf.“³⁸⁰ Diese Frage sei bislang nicht beantwortet, auch nicht in der Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1972. *Birk* schließt aus dem „eindeutig nachweisbaren Ausnahmecharakter der Ergänzungsabgabe, dass sie jedenfalls nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers nicht unbegrenzt erhoben werden sollte“.³⁸¹ Damit jedoch eine entsprechende Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag nicht abermals am Dreierausschuss scheitere, solle der *Bundesfinanzhof* diese Vorlage beschließen, denn Entscheidungen über Nor-

379 Siehe BVerfG, 2 BvL 3/10, Beschluss vom 8.9.2010. Vgl. auch o. V. (2010), S. 999 ff. Das Niedersächsische Finanzgericht hat allerdings am 21. August 2013 beschlossen, das Verfahren dem BVerfG erneut zur Prüfung vorzulegen, weil der Solidaritätszuschlag aufgrund von verschiedenen Anrechnungsvorschriften bei der Festsetzung der Einkommensteuer nach Ansicht der Finanzrichter gegen das Gleichbehandlungsgebot verstoße. Vgl. Beschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21. August 2013 (Az.: 7 K 143/08) und die dazugehörige Pressemitteilung vom 22. August 2013.

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

381 Ebd., S. 1003.

menkontrollanträge eines obersten Bundesgerichts dürfen nicht von einer Kammer getroffen werden, sondern bleiben dem Senat vorbehalten.³⁸²

Nach Ansicht des Instituts ist der Solidaritätszuschlag mit den Vorschriften der Finanzverfassung nicht mehr zu rechtfertigen. Eine noch längere Hinnahme dieses verfassungswidrigen Eingriffs in das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit ist unzumutbar.³⁸³

Bei systematischer Auslegung des Art. 106 GG ergibt sich, dass der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe nur zur Deckung vorübergehender Spitzen im Finanzbedarf des Bundeshaushalts erhoben werden darf. Der Ergänzungsabgabe kommt nicht die Funktion zu, als flexibles Element bei der Einnahmenverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden permanent ausgleichend zu wirken.³⁸⁴ Im Gegenteil hat sie sich im Vergleich zu den Gemeinschaftsteuern so zu verhalten, wie die Ausnahme zur Regel; insbesondere gilt dies im Hinblick auf die Dauer ihres Einsatzes und auf ihr finanzielles Volumen. Diesen eng begrenzten Einsatzmöglichkeiten wird die Ergänzungsabgabe nur dann gerecht, wenn sie ausschließlich als „letztes Mittel“ in außergewöhnlichen Haushaltssituationen vorübergehend eingesetzt sowie in Satz und Erhebungsdauer eng begrenzt wird. Zudem verlangt der Rückgriff auf die Ergänzungsabgabe, dass alljährlich geprüft wird, ob ihre Erhebung noch erforderlich ist.

Diesen verfassungsimmanenten Vorgaben an eine Ergänzungsabgabe genügt der Solidaritätszuschlag in keinem Punkt. Er erscheint deshalb wegen Verstoßes gegen Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verfassungswidrig. Die Belastung der Steuerzahler mit einem verfassungswidrig gestalteten Solidaritätszuschlag verstößt offen-

382 Vgl. *Birk* (2010), S. 1003.

383 Siehe ausführlich *KBI* (2008a).

384 Diese Funktion wird durch die Umsatzsteuer hinreichend erfüllt. Siehe Kapitel II.1.

sichtlich gegen Art. 2 GG Abs. 1 GG (Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit).

Es mag aus Anlass der deutschen Einheit durchaus finanzielle Engpässe beim Bund gegeben haben, insbesondere wegen der Abtretung von Umsatzsteueranteilen an die Länder. Einzuräumen ist auch, dass der Gesetzgeber die Erhebungsdauer nicht von vornherein auf ein oder zwei Jahre strikt begrenzen musste. Jedoch braucht der Steuerzahler nicht hinzunehmen, dass der Bund Umsatzsteueranteile (rechtlich nicht zu beanstanden) an die Länder abtritt, seine Mindereinnahmen daraus aber mit Hilfe des Solidaritätszuschlags *dauerhaft* refinanziert, denn damit überschreitet der Bund seine Gesetzgebungskompetenzen hinsichtlich der Ergänzungsabgabe.

Für den Steuerzahler wird die grundsätzlich zulässige Überbrückungsfinanzierung mit Hilfe einer Ergänzungsabgabe im konkreten Fall des Solidaritätszuschlags immer unzumutbarer, je länger sie anhält. Da die übermäßig lange und übermäßig hohe Erhebung des Solidaritätszuschlags den Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei weitem überschreitet, verstößt sie gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das Bestandteil des in Art. 20 Abs. 3 GG normierten Rechtsstaatsprinzips ist. Eine Ergänzungsabgabe von der Art des Solidaritätszuschlags muss der Steuerzahler selbst dann, wenn sie verfassungsrechtlich einwandfrei gestaltet wird, wegen ihres Ausnahmecharakters lediglich für einen eng begrenzten Zeitraum ertragen; was darüber hinausgeht, ist unzumutbar, und zwar erst recht dann, wenn zugleich verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich des Steuersatzes bestehen und der Gesetzgeber versäumt, die Ergänzungsabgabe alljährlich auf ihre Notwendigkeit zu prüfen.

4.4 Fazit und Empfehlungen

Der Solidaritätszuschlag ist als eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer allenfalls bei einer zeitlich eng begrenzten Erhebung und in einer außergewöhnlichen Haushalts-situation bzw. -notlage akzeptabel. Bei überlanger Erhebung treten zum einen erhebliche steuerpolitische Mängel auf, die mit zunehmender Erhebungsdauer immer deutlicher ins Gewicht fallen. Zum anderen dürfte der Solidaritätszuschlag wegen seiner überlangen Erhebungsdauer mit dem Verfassungsrecht nicht vereinbar sein. Je länger der Solidaritätszuschlag nämlich erhoben wird, umso weniger darf er vor dem Hintergrund jener verfassungsrechtlichen und finanzpolitischen Ausnahmesituation beurteilt werden, um die es sich bei der Wiedervereinigung Deutschlands zweifelsfrei gehandelt hat. Mittlerweile dürfte keine finanzielle Notlage mehr bestehen, deren Ausmaß es rechtfertigen würde, sich noch länger über die Grundsätze der Staatsfinanzierung und die verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung hinwegzusetzen und den Solidaritätszuschlag zu erheben.

Der Solidaritätszuschlag wurde im Zuge der einheitsbedingten Neuordnung der Finanzverfassung, insbesondere des Finanzausgleichs, als Notlösung eingeführt.³⁸⁵ Der damalige Kompromiss ist mittlerweile zur Dauerlösung geworden. Er ersetzt nicht die Herstellung einer neuen und dauerhaften Grundlage für die Bund-Länder-Finanzbeziehungen. Im Gegenteil, solange mit dem Solidaritätszuschlag eine zusätzliche Einnahmequelle des Bundes existiert, ist der Druck gering, die überkommenen Regelungen zum bundesstaatlichen Finanzausgleich und seiner Finanzierung nachzubessern.³⁸⁶ Daher sollte der Solidaritätszuschlag spätestens dann zur Disposition stehen, wenn im Bund über eine Neuordnung des Länderfinanzausgleichs verhandelt werden muss,

385 Siehe Kapitel II.4.2.

386 Vgl. *KBI* (2008a), S. 11.

weil zum Ende des Jahres 2019 der gegenwärtig geltende Länderfinanzausgleich ausläuft. Sollte aus diesem Anlass – wie geplant – eine Föderalismuskommission III zur Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs eingesetzt werden, würde sie einen geeigneten und sachlich gerechtfertigten Anlass dafür bieten, den Abbau des Solidaritätszuschlags zu beschließen.

Darüber hinaus sollte Art. 106 GG überarbeitet und präzisiert werden. Denn der Verfassungsgesetzgeber hat die besonderen Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe nicht ausdrücklich im Grundgesetz verankert. Er weist dem Bund lediglich die Kompetenz zu, eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erheben. Dass die Abgabe nur kurzfristig und in außergewöhnlichen Haushaltssituationen erhoben werden darf, ist dem Verfassungstext nicht zu entnehmen. Die 19-jährige, unverhältnismäßig lange Erhebungsdauer des Solidaritätszuschlags zeigt, dass die Politik dieses Versäumnis genutzt hat, um sich – konträr zur Intention des Verfassungsgesetzgebers – Finanzmittel für dauerhaft bestehende Bedarfe zu beschaffen. Die allgemein gehaltene Formulierung im Grundgesetz erweist sich damit als „Einfallstor“ für eine dauerhafte und verfassungsrechtlich bedenkliche Mehrbelastung der Steuerzahler. Es ist daher erforderlich, die den Gesetzgeber beschränkenden Anforderungen an eine Ergänzungsabgabe möglichst präzise in den Verfassungstext einzufügen. Darüber hinaus könnte in Art. 106 GG festgelegt werden, dass die Erhebung auf höchstens vier Jahre zu begrenzen ist. Diese Regelung stellt sicher, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraums ein neu gewählter Bundestag überprüft, ob eine weitere Erhebung der Ergänzungsabgabe gerechtfertigt ist.

5 Erbschaftsteuer

5.1 Reform der Reform? Erbschaftsteuer erneut im Fokus von Rechtsprechung und Politik

Das BVerfG hatte 2006 die Erbschaft- und Schenkungsteuer (im Folgenden: Erbschaftsteuer) für verfassungswidrig erklärt und eine Neuregelung bis Ende 2008 gefordert. Die Politik schöpfte diese Frist bis zum letzten Tag aus. Das neue Erbschaftsteuerreformgesetz trat am 1. Januar 2009 in Kraft. Trotz der langwierigen Arbeit an diesem Gesetz wurde auch die Verfassungsmäßigkeit der neuen Erbschaftsteuer von Beginn an in Zweifel gezogen.

Am 27. September 2012 hat der *Bundesfinanzhof* (BFH) das Erbschaftsteuergesetz zum nunmehr dritten Mal dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt. Der BFH war der Ansicht, dass vor allem die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Grundgesetzes nicht vereinbar sind.

Der Vorlagebeschluss des höchsten deutschen Finanzgerichts hat das Vertrauen in das geltende Recht erschüttert. Betroffen sind eine Vielzahl von Steuerzahlern: Jedes Jahr fallen etwa 140.000 steuerpflichtige Erbschaften und Schenkungen an und allein in den nächsten fünf Jahren ist in rund 100.000 Familienbetrieben die Nachfolge zu regeln.³⁸⁷ Der verfassungsrechtliche Schwebezustand schafft somit für Bürger und Unternehmen erneut Planungs- und Rechtsunsicherheit.

Die BFH-Entscheidung hat allerdings auch eine neue Dynamik in die seit Jahren geführte Reformdebatte zur Erbschaftsteuer gebracht. Aufgrund der zahlreichen Probleme und Mängel der Erbschaftsteuer wäre ihre Abschaffung grundsätzlich die beste Lösung. Zahlreiche Fürsprecher findet aber inzwischen auch das Modell einer Niedrig-Erbschaftsteuer, das vorsieht, die Bemes-

387 Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012e), S. 11 und *Hauser/Kay/Boerger* (2010), S. 32.

sungsgrundlage zu verbreitern und gleichzeitig die Steuersätze deutlich abzusenken. Überlagert werden diese Reformüberlegungen von politischen Forderungen, die vermögensbezogene Besteuerung in Deutschland erheblich zu verschärfen.

Es ist daher kaum damit zu rechnen, dass die Politik in Deutschland dem Vorbild Österreichs aus dem Jahr 2007 folgen wird und die verfassungsrechtlichen Streitfragen ein für alle Mal durch eine Abschaffung der Erbschaftsteuer löst. Da einerseits diese erstbeste Lösung nur geringe Umsetzungschancen hat und andererseits kompensatorische Steuererhöhungen zu befürchten sind, treten die Vorzüge des geltenden Rechts deutlicher zutage. So führen die vom BFH bemängelten Verschonungsregeln in aller Regel dazu, dass Betriebsvermögen und selbstgenutztes Wohneigentum weitgehend oder vollständig steuerfrei vererbt werden kann. Dies trägt der besonderen wirtschaftspolitischen Bedeutung mittelständischer Familienunternehmen, der eingeschränkten Verfügbarkeit und Veräußerbarkeit von Immobilien und Betriebsvermögen sowie den verfassungsrechtlichen Anforderungen³⁸⁸ angemessen Rechnung.

Letztlich wird die zu erwartende Entscheidung des BVerfG die Zukunft der Erbschaftsteuer wieder maßgeblich mitbestimmen. Daraus ergeben sich zwei Schlussfolgerungen:

1. Wenn das BVerfG dem BFH *nicht* folgt und das Erbschaftsteuergesetz für verfassungskonform erklärt, sollte am geltenden Recht und an der Verschonung von Betriebsvermögen und selbstgenutztem Wohneigentum festgehalten werden.

388 Gemäß BVerfG muss die Erbschaftsteuerlast so begrenzt werden, dass „die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird.“ Siehe BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995 (2 BvR 552/91).

2. Stellen die Verfassungsrichter hingegen fest, dass die Verschonungsregeln nicht mit dem Grundgesetz vereinbar sind, muss die Erbschaftsteuer *aufkommensneutral* reformiert werden.

Daher wird im Folgenden untersucht, ob bei erneuter Verfassungswidrigkeit des geltenden Rechts das Modell der Niedrigsteuer geeignet ist, die Erbschaftsteuer nicht nur verfassungsfest, sondern auch steuerzahlerfreundlich auszugestalten. Ergänzend dazu wird geprüft, ob Änderungen am aktuellen Bewertungsrecht und die Übertragung von Gesetzgebungskompetenz an die Länder zu empfehlen sind.

5.2 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

5.2.1 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 vor Christus erhoben worden. Die Besteuerung von Erbschaften erfolgte auch in der Spätphase der Römischen Republik und im Römischen Kaiserreich.³⁸⁹ 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 wurden, und verschiedene Besitzwechselabgaben, die seit Ende des 9. Jahrhunderts als Totenpfund, Totenzins oder Totenzoll an den Grundherrschaften abgeliefert werden mussten³⁹⁰. Insgesamt kam der Erbschaftsteuer im Mittelalter aber eine geringe Bedeutung zu, weil das Erbrecht häufig nur den engeren Verwandten zustand.

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

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

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 weiterer Entwicklungsschub erfolgte im 19. Jahrhundert. Die hohe Verschuldung im Zuge der Napoleonischen Kriege veranlasste zahlreiche europäische Staaten, eine Erbschaftsbesteuerung einzuführen.³⁹¹ 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.³⁹²

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.³⁹³ Im Zuge der *Erzbergerschen Finanzreform* wurde 1919 das Erbschaftsteueraufkommen vollständig dem Reich zugeordnet. Bis 1922 wurde neben der Erbanfallsteuer, die den Erben oder

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

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

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

Beschenkten belastet, zusätzlich noch eine Nachlasssteuer „beim Toten“ erhoben.³⁹⁴ 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 2012 betrug das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer rund 4,3 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 0,7 Prozent.

5.2.2 Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht im Überblick

Am 1. Januar 2009 ist das Erbschaftsteuerreformgesetz in Kraft getreten. Das neue Erbschaftsteuerrecht ist von der verfassungsrechtlichen Maßgabe geprägt, alle Vermögensarten zu Marktpreisen zu bewerten.³⁹⁵ Gegenüber dem alten Recht fließen so für Grund- und Betriebsvermögen höhere Wertansätze in die Bemessungsgrundlage ein. Weil es das zentrale Lenkungsziel der Reform war, Arbeitsplätze zu erhalten und die Betriebsfortführung durch den Erben zu gewährleisten, wurden im Gegenzug umfangreiche Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen festgelegt.

Die Regelverschonung von 85 Prozent des Betriebsvermögens wird gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG gewährt. Von den verbleibenden 15 Prozent ist ein gleitender Freibetrag von 150.000 Euro abzuziehen, sodass Unternehmensvermögen von bis zu einer Million Euro steuerfrei bleiben.³⁹⁶ Die Regelverschonung ist an mehrere Voraussetzungen gebunden:

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

395 Siehe § 12 ErbStG und § 9 BewG.

396 Der Abzugsbetrag verringert sich um die Hälfte des Betrags, der den Freibetrag von 150.000 Euro übersteigt. Somit beträgt ab einem Unternehmensvermögen von 3 Millionen Euro – unter Berücksichtigung der 85-prozentigen Regelverschonung – der Abzugsbetrag null Euro.

- Das sogenannte Verwaltungsvermögen³⁹⁷ darf nicht mehr als 50 Prozent des Betriebsvermögens ausmachen. Andernfalls unterliegt das gesamte Betriebsvermögen ohne Verschonung der Erbschaftsteuer.
- Der Erbe muss das Unternehmen so fortführen, dass die Summe der in den fünf Jahren nach der Vermögensübertragung insgesamt gezahlten Löhne mindestens 400 Prozent der Ausgangslohnsumme ausmacht.³⁹⁸ Wird die erforderliche Lohnsumme unterschritten, so wird der Verschonungsabschlag anteilig gekürzt und es fällt eine Nachsteuer an.³⁹⁹
- Es ist eine Behaltensfrist von fünf Jahren nach der Vermögensübertragung einzuhalten. Eine Veräußerung innerhalb dieses Zeitraums ist schädlich und führt dazu, dass der 85-prozentige Verschonungsfreibetrag zeitanteilig entfällt. Bei Reinvestition des Veräußerungserlöses innerhalb von sechs Monaten unterbleibt dagegen eine Nachversteuerung.

Für den 15-Prozent-Anteil des Betriebsvermögens, der nicht steuerfrei gestellt ist, wird unabhängig vom tatsächlichen Verwandtschaftsverhältnis der Tarif der Steuerklasse I angewendet.⁴⁰⁰ Diese Tarifbegrenzung entfällt jedoch, wenn der Steuerpflichtige gegen die Behaltensfrist verstößt (§ 19a Abs. 5 ErbStG).

Die Erben von Unternehmensvermögen können auf Antrag auch vollständig von der Erbschaftsteuer befreit werden (§ 13a Abs. 8 ErbStG). Hierfür sind noch strengere Auflagen als bei der Regelverschonung zu erfüllen:

397 Das Verwaltungsvermögen ist in § 13b Abs. 2 ErbStG geregelt. Zum Verwaltungsvermögen gehören beispielsweise Grundstücke, die Dritten zur Nutzung überlassen werden, Anteile an Kapitalgesellschaften bis zu 25 Prozent sowie Wertpapiere und vergleichbare Forderungen.

398 Sogenannte Lohnsummenregelung gemäß § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG.

399 Wird beispielsweise die Mindestlohnsummen von 400 Prozent um 10 Prozent verfehlt, reduziert sich der Verschonungsabschlag ebenfalls um 10 Prozent.

400 Es handelt sich um den sog. Tarifvorteil gemäß § 19a ErbStG.

- Das Verwaltungsvermögen darf nicht mehr als zehn Prozent des gesamten Betriebsvermögens ausmachen.
- Die Lohnsummenregelung gilt für sieben Jahre und in diesem Zeitraum müssen 700 Prozent der Ausgangslohnsumme nachgewiesen werden.
- Die Behaltensfrist verlängert sich von fünf auf sieben Jahre.

Eine Verschonung ist auch für Grundvermögen vorgesehen. Eine Immobilie, die für eigene Wohnzwecke selbst genutzt wird, kann auf Ehegatten, Kinder und Enkelkinder steuerfrei übertragen werden.⁴⁰¹ Wird die geerbte Immobilie für Wohnzwecke vermietet, fällt die Verschonung deutlich geringer aus. In diesem Fall werden zehn Prozent vom Verkehrswert des Grundstücks abgezogen.

Wie in *Tabelle 5.1* dargestellt, wurden die persönlichen Freibeträge in allen Steuerklassen⁴⁰² angehoben:

Tabelle 5.1: Persönliche Freibeträge im alten und im aktuellen Erbschaftsteuerrecht

Steuerklasse	Verwandtschaftsgrad	Persönlicher Freibetrag (bis 31.12.2008)	Persönlicher Freibetrag (ab 1.1.2009)
I	Ehegatten	307.000 Euro	500.000 Euro
	Kinder	205.000 Euro	400.000 Euro
	Enkel	51.200 Euro	200.000 Euro
	Großeltern u. a.	51.200 Euro	100.000 Euro
II	Geschwister, Nichten, Neffen, Schwiegereltern u. a.	10.300 Euro	20.000 Euro
III	alle übrigen	5.200 Euro	20.000 Euro

Quelle: § 16 ErbStG.

401 Die Verschonung entfällt allerdings, wenn die Immobilie innerhalb von 10 Jahren nicht mehr selbst genutzt wird. Für Kinder wird die Steuerbefreiung zudem auf eine Wohnfläche von 200 qm begrenzt; darüber hinausgehende Flächen sind steuerpflichtig.

402 In Tabelle A3 im Anhang ist eine Übersicht zu den Steuerklassen und den dazugehörigen Personenkreisen enthalten.

Unverändert sind die zusätzlich zum Freibetrag gewährten Versorgungsfreibeträge geblieben, die für Ehegatten 256.000 Euro betragen und für Kinder – nach Alter gestaffelt – zwischen 10.300 Euro und 52.000 Euro betragen.

Der Erbschaftsteuertarif ist auch weiterhin als doppelte Progression⁴⁰³ ausgestaltet. 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. Die Erbschaftsteuerreform hat die Steuersätze in der Steuerklasse I unverändert belassen, in den Steuerklassen II und III sind sie hingegen angestiegen.

Tabelle 5.2: Erbschaftsteuertarif im alten und im aktuellen Recht

Wert des steuerpfl. Erwerbs bis einschließlich ... Euro	bis 2008			Wert des steuerpfl. Erwerbs bis einschließlich ... Euro	ab 2010 ⁴⁰⁴		
	Prozentsatz in der Steuerklasse				Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III		I	II	III
52.000	7	12	17	75.000	7	15	30
256.000	11	17	23	300.000	11	20	30
512.000	15	22	29	600.000	15	25	30
5.113.000	19	27	35	6.000.000	19	30	30
12.783.000	23	32	41	13.000.000	23	35	50
25.565.000	27	37	47	26.000.000	27	40	50
über 25.565.000	30	40	50	über 26.000.000	30	43	50

Quelle: § 19 ErbStG.

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

404 Vom 1. Januar bis 31. Dezember 2009 waren der Tarif in Steuerklasse II und III identisch. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat zum 1. Januar 2010 die Steuersätze in der Steuerklasse II abgesenkt.

Auch der bisher bestehende Stufendurchschnittstarif ist beibehalten worden. 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. Das führt im Übergangsbereich zu einem scharfen Anstieg der (Grenz-)Steuerlast.⁴⁰⁵

5.2.3 Grundzüge des aktuellen Bewertungsrechts

Ziel der Bewertung im Steuerrecht ist es, den zu besteuern den 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.

405 Das *KBI* hat diese „Belastungssprünge“ bereits in der Schrift Nr. 20 kritisiert. Vgl. *KBI* (1971), S. 185. Die in § 19 Abs. 3 ErbStG vorgesehene Tarifglättung beseitigt den Anstieg der Grenzbelastung nicht, sondern reduziert ihn lediglich. Vgl. *Houben/Maiterth* (2009), S. 12 f.

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

407 § 9 Abs. 2 BewG.

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 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 hin-

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.

zuzurechnen. 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 ein Jahr zurückliegen, ermittelt werden soll. Die Anwendung eines Vergleichswertverfahrens scheitert 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

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).

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 (§§ 199ff. BewG). Dieses Verfahren ist vergangenheitsorientiert. Die Grundlage für die Bewertung bildet der Durchschnitt der Betriebsergebnisse der letzten drei Jahre. Von dieser Ausgangsgröße wird ein Anteil von 30 Prozent pauschal abgezogen, der die persönliche Steuerlast des 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

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.

414 Der Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert der Summe eines variablen Basiszinses von aktuell 2,04 Prozent und eines festen Risikozuschlags von 4,5 Prozent (derzeit also $100 : (2,04 + 4,5) = 15,29$).

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 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

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.

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.

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.

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

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

Vermögens an den Staat abzuführen wäre.⁴¹⁹ Art. 14 GG schützt den Kerngehalt des Erbrechts und verpflichtet den Staat dazu, die Steuerbelastung für die Erben moderat auszugestalten.⁴²⁰

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“⁴²¹ 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 gemeinwohlgelunden und gemeinwohlverpflichtet“⁴²² sind. Die Erbschaftsteuerlast muss daher so begrenzt werden, dass „die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird.“⁴²³

Mit dem Beschluss vom 7. November 2006 hat das BVerfG das damalige Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber aufgefordert, bis Ende 2008 eine Neuregelung zu treffen. Im Kern zielte die Kritik darauf ab, dass die verschiedenen Vermögensarten nicht einheitlich bewertet werden und damit ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Artikel 3 GG vorliegt. Die Erbschaftsteuer sei nur dann verfassungskonform, wenn für alle Vermögensarten der Verkehrswert ermittelt und damit eine realitätsgerechte Wertrelation hergestellt wird. Konkret heißt das, dass Betriebs-, Immobilien- sowie land- und

419 Vgl. *KBI* (1971), S. 181: „Gesetze, die die Garantie des Erbrechtes aushöhlen oder gar gegenstandslos machen, ... wären deshalb als konfiskatorische Besteuerung nicht mit dem Grundgesetz vereinbar.“

420 Vgl. *Hey/Meiterth/Houben* (2012), S. 42 f.

421 BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995 (2 BvR 552/91).

422 Ebd.

423 Ebd.

forstwirtschaftliches Vermögen genauso zu Marktpreisen zu bewerten sind 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. Diese Begünstigung muss jedoch gleichmäßig und möglichst zielgenau erfolgen.⁴²⁴ Dem notwendigen Bewertungsgleichmaß 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.⁴²⁵ 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.

Diese grundlegende Rechtfertigung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird häufig durch verteilungspolitische Argumente flankiert. Demnach sei die Erbschaftsteuer auch ein geeignetes Instrument der Umverteilung, das für gleiche Startchancen sorgen könne. Diese Sicht überzeugt schon deshalb nicht, weil das Aufkommen der Erbschaftsteuer seit ihrer Einführung ausgesprochen gering ist.⁴²⁶ Im Jahr 2012 lag das Aufkommen bei 4,3 Milliarden

424 Die Begünstigung kann auch durch „Differenzierungen beim Steuersatz“ erfolgen.

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

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

Euro, was 0,7 Prozent der Gesamtsteuereinnahmen entspricht.⁴²⁷ Zudem sind die Lebenschancen des Einzelnen nicht nur vom geerbten Kapital, sondern vor allem von zahlreichen anderen Faktoren wie Erziehung, Bildungserfolg und Talent abhängig.⁴²⁸ Eine Erbschaft fällt außerdem häufig erst an, wenn der Erbe bereits in einem fortgeschrittenen Alter ist.⁴²⁹ Die Erbschaftsteuer kann an den (materiellen) *Startchancen* also gar nichts ändern. Die aktuellen Forderungen nach mehr Umverteilung sind deshalb auch bei der Erbschaftsteuer 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 wahrgenommen. 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.⁴³⁰

427 Die aktuelle Prognose des Arbeitskreises Steuerschätzungen geht davon aus, dass die fiskalische Bedeutung der Erbschaftsteuer weiter sinken wird. Für 2017 wird mit einem Aufkommen von 4,5 Milliarden Euro gerechnet, was einem Anteil von 0,6 Prozent an den gesamten Steuereinnahmen entspricht.

428 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.

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

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

- 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 Teile des Vermögens veräußert werden. Das kann dazu führen, dass (Familien-)Unternehmen aufgegeben oder zerschlagen werden.⁴³¹ 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.⁴³²
- Die Erbschaftsteuer ist verfassungsrechtlich äußerst umstritten. Das BVerfG hat 1995 und 2006 das damals geltende Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt.⁴³³
- 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.⁴³⁴ Hinzu kommen noch die hohen Kosten

431 Im geltenden Recht gibt es die Möglichkeit zur begrenzten Stundung der Steuerlast. Siehe Fn 466.

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

433 Siehe Kapitel II.5.2.4 und II.5.4.1.

434 *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 Steuergesetze⁴³⁵ resultieren.

- Aufgrund der Schwierigkeiten, Hindernisse und Willkürlichkeiten bei der Bewertung von Immobilien und Betriebsvermögen führt die Erbschaftsteuer nur allzu leicht zu ungerechten Belastungsunterschieden und -verzerrungen. Dies verstößt gegen das Erfordernis der steuerlichen Gleichbehandlung und gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.
- Die Erbschaftsteuerbelastung ist international, aber auch in der Europäischen Union sehr heterogen. In neun EU-Staaten, darunter Österreich, Schweden und die Slowakei, wird gar keine Erbschaftsteuer erhoben. Zudem liegt Deutschland im internationalen OECD-Vergleich mit einem Erbschaftsteueraufkommen von 0,2 Prozent des BIP (2009) im oberen Mittelfeld (Platz 11 von 34 OECD-Staaten). Eine Verschärfung der Erbschaftsteuerlast in Deutschland könnte daher zu einer Verlagerung von Unternehmen, Arbeitsplätzen und privatem Kapital in andere Länder führen.

Bei einer Reform der Erbschaftsteuer müssen diese Probleme und Nachteile berücksichtigt werden.

5.4 Reform der Erbschaftsteuer

5.4.1 Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs: Neuer Reformimpuls?

Das höchste deutsche Finanzgericht hat am 27. September 2012 beschlossen, das Erbschaftsteuergesetz zum nunmehr dritten Mal dem BVerfG zur Prüfung vorzulegen. Der BFH hält das gel-

⁴³⁵ Neben dem Erbschafts- und Schenkungsgesetz sind auch das Bewertungsgesetz sowie diverse Regelungen in anderen Steuergesetzen (bspw. EStG, KStG oder GewStG) zu beachten.

tende Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig, weil vor allem die Verschonungsregeln für Unternehmensvermögen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes verstoßen.

Seine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit begründet der BFH damit, dass die Verschonung von Betriebsvermögen nicht zielgenau erfolge und sehr gestaltungsanfällig sei. Besonders problematisch sei, dass es im ErbStG nicht gelinge, begünstigtes Vermögen („Betriebsvermögen“) von nicht begünstigtem Vermögen („Verwaltungsvermögen“) abzugrenzen. Durch Steuergestaltungen sei es deshalb möglich, auch privates Vermögen zu begünstigen, indem es in Betriebsvermögen einlegt wird.⁴³⁶ Der BFH sieht darin einen „verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang“, weil die Erben von Privatvermögen, die diese Gestaltungen nicht nutzen (können), der vollen Besteuerung unterliegen und gleichheitswidrig benachteiligt werden. Deshalb ist nach Ansicht des BFH das Erbschaftsteuergesetz insgesamt verfassungswidrig.

Die Rechtsprechung des BFH hat eine neue Dynamik in die Diskussion über die Erbschaftsteuer gebracht. Kontroverse Auffassungen gibt es über das „Ob“ und das „Wie“ einer Erbschaftsteuerreform. Neben der Frage, wie das Erbschaftsteuerrecht verfassungsfest gemacht werden kann, ist auch der einzuschlagende Reformweg umstritten: Reichen punktuelle Änderungen am bestehenden Recht oder ist ein grundlegender Systemwechsel erforderlich?

5.4.2 Welche Modelle stehen zur Diskussion?

Angesichts der in Kapitel 5.3 dargestellten Schwächen und Probleme der Erbschaftsteuer spricht vieles für ihre Abschaffung. Be-

⁴³⁶ Dies könne beispielweise durch die Gründung einer sog. „Cash-GmbH“ erreicht werden. Bei dieser Steuergestaltung wird eine GmbH gegründet, deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderung besteht. Der Anteil an einer solchen GmbH könne steuerfrei vererbt werden, weil Sichteinlagen, Festgeldkonten und ähnliche Forderungen dem begünstigten Vermögen zugerechnet werden. Vgl. *Wachter* (2012), S. 2302 ff.

reits vor der letzten Reform im Jahr 2008 gab es Forderungen, die verfassungsrechtlichen Probleme durch eine „Gleichbehandlung zum Steuersatz von 0“⁴³⁷ zu lösen.

Aktuell ist diese Position in den Hintergrund getreten.⁴³⁸ Verstärkt werden hingegen Forderungen gestellt, das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern insgesamt und auch aus der Erbschaftsteuer deutlich zu erhöhen. In dieser Situation ist die Abschaffung der Erbschaftsteuer – als erstbeste Option – politisch kaum durchsetzbar. Es stellt sich vielmehr die Frage, welche aufkommensneutralen Alternativen es zu den aktuellen Steuererhöhungsplänen gibt. Dabei sind nicht nur die Anforderungen des BVerfG, sondern auch die Interessen der Steuerzahler zu berücksichtigen. Das neue Erbschaftsteuerrecht sollte nicht nur verfassungskonform, sondern auch möglichst unbürokratisch, krisenfest sowie familien- und wachstumsfreundlich ausgestaltet sein.

Reformoption 1: Nachbesserungen am bestehenden ErbStG

Im Verfahren zum Jahressteuergesetz 2013 hatte der Bundesrat einige Änderungsvorschläge mit dem Ziel eingebracht, die steuerlichen Gestaltungen im Rahmen des ErbStG stark einzuschränken. Beispielsweise sollte die Bildung von Cash-GmbHs zur Vermeidung der Erbschaftsteuer unterbunden werden, indem Bankguthaben und andere Geldforderungen nur noch in sehr geringem Umfang als zu begünstigendes Betriebsvermögen angesehen werden.⁴³⁹ Diese und andere Nachbesserungen sind kritisch zu beurteilen, weil mit schädlichen Nebenwirkungen zu rechnen ist. So könnten solche Maßnahmen zur Folge haben, dass verantwortliches und

437 SVR *Wirtschaft* (2005), Tz. 440. Vgl. auch *Straubhaar* (2007) und *Brügelmann/Fuest* (2008).

438 Von einigen Ausnahmen wie etwa *Rödel* (2012) abgesehen.

439 Die betriebliche Liquidität soll als nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen behandelt werden, wenn sie 10 Prozent des Unternehmenswerts übersteigt. Vgl. *Koretzkij* (2012), S. 1641.

vorausschauendes Handeln bestraft wird. Wenn ein Unternehmer die Barmittelreserve seines Betriebs ausbaut, um den Krisenschutz zu erhöhen oder das Eigenkapital mit Blick auf Basel III zu stärken, kann das zum Verlust der erbschaftsteuerlichen Verschonung und zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen.⁴⁴⁰

Zu bedenken ist auch, dass die Abgrenzung von „gutem“ und „schlechtem“ bzw. produktivem und nicht-produktivem Unternehmensvermögen weiterhin erforderlich ist.⁴⁴¹ Diese Unterscheidung ist zum einen betriebswirtschaftlich nicht stichhaltig zu begründen und schafft zum anderem für Unternehmen ein erhebliches Maß an Rechts- und Planungsunsicherheit.⁴⁴² Häufig sind steuerliche Gründe der Anlass für Gestaltungen, deren ökonomischer Nutzen zumindest fragwürdig ist.

Inzwischen haben sich Bundestag und Bundesrat darauf geeinigt, Finanzvermögen nur noch in dem Umfang zu verschonen, wie es als betriebsnotwendig anzusehen ist. Dem Gesetzgeber zufolge ist dies der Fall, wenn das Finanzvermögen nach Abzug der Schulden nicht mehr als 20 Prozent des Betriebsvermögens ausmacht.⁴⁴³

Zum jetzigen Zeitpunkt ist noch nicht ersichtlich, ob derartige punktuelle Änderungen ausreichen, um das geltende Erbschaftsteuerrecht verfassungsfest zu machen. Es bleibt abzuwarten, ob das BVerfG der grundsätzlichen Kritik des BFH folgt und das Erbschaftsteuerrecht erneut für verfassungswidrig erklärt. Falls das

440 Siehe *Felten* (2012), S. 2276 und *Koretzkij* (2012), S. 1646.

441 Vgl. *Hey/Meiterth/Houben* (2012), S. 74. Oder auch *BMF-Beirat* (2012), S. 38: „Steuertechnisch liegt die Crux der Verschonungsregel in der irrigen Vorstellung, man könne eine Trennlinie zwischen unproduktivem Verwaltungsvermögen und produktivem Betriebsvermögen ziehen. Dies ist aber nicht der Fall, weil natürlich auch Verwaltungsvermögen produktiv sein muss.“

442 Die Lohnsummenregelung im ErbStG kann vor allem in Krisenzeiten zu problematischen Ergebnissen führen. Ein Unternehmen, das aufgrund der schlechten Auftragslage Mitarbeiter entlassen muss, gerät durch die Nachversteuerung zusätzlich in Bedrängnis und muss unter Umständen weiteres Personal abbauen.

443 Siehe § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG.

BVerfG allerdings das geltende Recht für grundgesetzkonform hält oder nur begrenzten Reformbedarf sieht, stellen geringfügige und hinreichend qualifizierte Änderungen am aktuellen Erbschaftsteuergesetz die empfehlenswerte Reformoption dar. Dabei ist darauf zu achten, dass ausschließlich unerwünschte Gestaltungen wie die „Cash-GmbH“ unterbunden werden, aber operativ tätige Unternehmen nicht benachteiligt oder in ihrer wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit eingeschränkt werden.

Reformoption 2: Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer

Die Erbschaftsteuer erfasst beim Steuerpflichtigen Einkommen im weiteren Sinne und könnte daher auch in die Einkommensteuer integriert werden.⁴⁴⁴ Der Vorschlag, die Erbschaftsteuer zu streichen und den Spitzensteuersatz pauschal um drei Prozentpunkte ab einem zu versteuernden Einkommen von 100.000 Euro zu erhöhen⁴⁴⁵, ist jedoch willkürlich und nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. In einer zweiten Variante werden Erbschaften als eine weitere Einkunftsart einkommensteuerpflichtig. Dieser Vorschlag ist ebenfalls abzulehnen, weil das verwandtschaftliche Verhältnis zwischen Erblasser und Erbe unberücksichtigt bleibt.⁴⁴⁶ Dem steht bereits der Schutz von Ehe und Familie

444 Vgl. Seer (2013b), Rz. 2 und Homburg (2007a), S. 134.

445 Vgl. Stiftung Marktwirtschaft (2008).

446 Vgl. SVR Wirtschaft (2008), Tz. 372: „Auch der vereinzelt vorgebrachte Vorschlag einer Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer ist skeptisch zu beurteilen. [...] Mit einer Differenzierung nach Verwandtschaftsgrad bei Steuertarif und Freibeträgen erlaubt die Erbschaftsteuer die Erfassung von zusätzlichen individuellen Merkmalen neben dem Einkommen, die zu einer zielgenaueren Ausgestaltung des Steuersystems beitragen können.“

gemäß Art. 6 GG entgegen.⁴⁴⁷ Außerdem wird im geltenden progressiven Einkommensteuertarif schnell der Spitzensteuersatz erreicht, sodass bereits kleinere Erbschaften einer besonders hohen Steuerlast unterliegen.

Reformoption 3: Einführung einer Niedrigsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigem Steuertarif

Befürworter einer tiefgreifenden Reform halten die aktuelle Konzeption der Erbschaftsteuer für grundsätzlich verfehlt. Besonders kritisch wird die Kombination von „schmaler, gestaltungsanfälliger Bemessungsgrundlage“ und hohen Steuersätzen⁴⁴⁸ bewertet. Die Bemessungsgrundlage werde durch hohe Freibeträge, die Sonderbehandlung bestimmter Vermögensformen (selbstgenutztes Familienheim) und die Verschonung des Betriebsvermögens verringert. Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium hält diese Verengung der Steuerbasis bei hohen Grenzsteuersätzen von bis zu 50 Prozent für besonders problematisch, weil die „Effizienzkosten der Besteuerung ... [näherungsweise] quadratisch mit dem Steuersatz steigen.“⁴⁴⁹ Daher findet inzwischen die Forderung nach einer Vereinfachung der Erbschaftsteuer und der Einführung einer Niedrigsteuer großen Zuspruch.⁴⁵⁰

447 Das BVerfG hat den besonderen Stellenwert des Familienprinzips bei Fragen der Erbschaftsteuer ausdrücklich betont. Siehe BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995: „Der Erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I [...] ist derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass – je nach dessen Größe – zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugutekommt.“ Bereits aus diesen Gründen ist auch ein Systemwechsel von der Erbanfallsteuer zu einer Nachlasssteuer wie in den USA und Großbritannien abzulehnen.

448 Vgl. Hey/Meitherth/Houben (2012), S. 75.

449 BMF-Beirat (2012), S. 37.

450 Siehe auch Kirchhof (2011), S. 23: „Das Gesetz [gemeint ist Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008; d. Verf.] schafft allerdings nicht eine an Grundprinzipien der Steuerrechts ausgerichtete, systematische und allgemein verständliche Steuer, vielmehr eine kaum handhabbare Regelung, die viele Ausnahmen vorsieht und insbesondere Unternehmensvermögen für den Preis von Freistellungen und Steuerersparnissen langfristig bindet. Der Reformbedarf wird dadurch aktueller.“

Die Grundidee der Niedrigsteuer ist es, die Bemessungsgrundlage zu verbreitern und gleichzeitig die Steuersätze zu senken.

Eine ausführliche Analyse dieser Reformoption haben *Houben/Maiterth*⁴⁵¹ vorgelegt, die sich auf die Erbschaftsteuerstatistik des *Statistischen Bundesamts* und ergänzend auf Daten aus dem Sozio-ökonomischen Panel (SOEP) stützen. Ihrer Studie, auf die auch das Gutachten des BMF-Beirats Bezug nimmt⁴⁵², liegt die Annahme zugrunde, dass die sachlichen Steuerbefreiungen und -vergünstigungen weitgehend gestrichen werden sollten. Die Verschonung des Betriebsvermögens entfällt ebenso wie die Steuerbefreiung für das selbstgenutzte Eigenheim. Hingegen sollen die persönlichen Freibeträge, die Versorgungsfreibeträge und die Steuerbefreiung des Hausrats erhalten bleiben. Unter diesen Voraussetzungen ermitteln die Autoren, in welchem Umfang sich die Steuersätze senken lassen, wenn das aktuelle Einkommen aus der Erbschaftsteuer von rund vier Milliarden Euro konstant gehalten werden soll (Einkommensneutralität der Reform). Dabei wird zum einen ein progressiver Tarif wie im geltenden Recht und zum anderen ein proportionaler Tarif mit konstant bleibenden Steuersätzen betrachtet. Zudem wird differenziert nach den höheren Freibeträgen ab 2009 (Variante 1) und den niedrigeren Freibeträgen des bis Ende 2008 geltenden Rechts (Variante 2). Das Ergebnis der Berechnungen ist in der *Tabelle 5.3*, der aktuelle Erbschaftsteuertarif ist in *Tabelle 5.4* abgebildet.

451 Vgl. *Houben/Maiterth* (2009).

452 Vgl. *BMF-Beirat* (2011).

Tabelle 5.3: Aufkommensneutrale Absenkung des Erbschaftsteuertarifs

Angaben in Prozent	Steuerklasse I	Steuerklasse II	Steuerklasse III	Einheitssteuersatz
Variante 1: Es gelten die höheren Freibeträge des aktuellen Rechts (ab 1.1.2009)				
Proportionaler Steuertarif	12,5	10,0	15,0	12,5
Progressiver Steuertarif	4,0–18,0	6,0–20,0	9,0–30,0	–
Absenkung der Steuersätze um	41	50	41	
Variante 2: Es gelten die niedrigeren Freibeträge des alten Rechts (bis 31.12.2008)				
Proportionaler Steuertarif	8,5	9,0	13,0	9,5
Progressiver Steuertarif	3,5–15,0	6,0–20,0	7,5–25,0	–
Absenkung der Steuersätze um	53	54	52	

Quelle: Houben/Maiterth (2009), S. 18 ff.

Tabelle 5.4: Steuersätze im aktuellen Erbschaftsteuertarif

Wert des steuerpfl. Erwerbs bis einschl. ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

Quelle: § 19 ErbStG.

Der Vergleich mit dem aktuellen Erbschaftsteuertarif zeigt, dass die Steuersätze in beiden Varianten gegenüber dem aktuellen Tarif deutlich gesenkt werden können. Werden der progressive

Tarif und die aktuellen Freibeträge beibehalten, können die Steuersätze um 40 bis 50 Prozent gesenkt werden. In der Steuerklasse I reicht das Tarifspektrum dann von 4 Prozent bis 18 Prozent statt bisher von 7 Prozent bis 30 Prozent. Werden die Freibeträge auf das Niveau von vor 2009 abgesenkt, wäre es möglich, die Steuersätze aufkommensneutral zu halbieren. Der Tarif in der Steuerklasse I beginnt dann bei 3,5 Prozent und endet bei 15 Prozent. Bei einem progressiven Tarif sinken somit die Steuersätze in allen Steuerklassen und über den gesamten Tarifverlauf hinweg. Das heißt, kleinere und größere Erbschaften werden relativ gleichmäßig entlastet.

Wird ein proportionaler Tarif gewählt, liegen die konstanten Steuersätze je Steuerklassen zwischen 10 Prozent und 15 Prozent (aktuelle Freibeträge) bzw. zwischen 8,5 Prozent und 13 Prozent (Freibeträge vor 2009). Werden die heutigen Steuerklassen I–III abgeschafft, könnte ein einheitlicher Steuersatz von 12,5 Prozent (aktuelle Freibeträge) bzw. 8,5 Prozent (Freibeträge vor 2009) eingeführt werden. Anders als im progressiven Tarif fallen die Entlastungseffekte allerdings unterschiedlich stark aus. Zunächst wird von einem Einheitssteuersatz von 12,5 Prozent ausgegangen. Die Tarifbelastung für einen steuerpflichtigen Erwerb über 13 Millionen Euro in der Steuerklasse III sinkt dann von 50 Prozent auf 12,5 Prozent und beträgt nur noch ein Viertel. Steuerpflichtige Erwerbe bis 600.000 Euro werden hingegen nur geringfügig entlastet, hier sinkt der Steuersatz von 15 Prozent (Steuerklasse I) auf 12,5 Prozent. Kleine bis mittlere Erbschaften, für die heute ein Steuersatz von 7 Prozent bzw. 11 Prozent in der Steuerklasse I gilt, werden bei einem Einheitssteuersatz von 12,5 Prozent sogar zusätzlich belastet. Zu den kleinen und mittleren Erbschaften zählen steuerpflichtige Erwerbe bis zu 300.000 Euro. Nach der aktuellen Erbschaftsteuerstatistik sind rund 90 Prozent aller Erbschaftsteuerfälle dieser Größenklasse zuzuordnen (siehe *Tabellen A4 und A5 im Anhang*). Dieser Belastungsanstieg bleibt für kleine

Erbschaften in der Steuerklasse I auch dann bestehen, wenn ein konstanter Steuersatz für jede Steuerklasse eingeführt wird (Anstieg von 7 Prozent auf 8,5 Prozent bzw. 12,5 Prozent). Wenn die Erbschaftsteuerreform auf eine gleichmäßige Tarifentlastung aller Steuerpflichtigen abzielt, ist ein flach-progressiver Tarif einem Tarif mit konstanten Steuersätzen vorzuziehen.

Inzwischen gibt es eine Reihe von Vorschlägen zur konkreten Ausgestaltung einer Niedrigsteuer. In *Tabelle 5.5* werden die Eckpunkte einiger Reformmodelle vergleichend dargestellt. Diese Vorschläge werden weiter unten berücksichtigt, wo Anforderungen an eine möglichst optimale Ausgestaltung einer Erbschaftsteuer entwickelt werden (siehe *Tabelle 5.6*).

Tabelle 5.5: Vorschläge zur Ausgestaltung einer Niedrigsteuer

	Kirchhof ⁴⁵³	Viskorf ⁴⁵⁴	Piltz ⁴⁵⁵
Steuertarif	Proportionaler Einheitstarif (Wegfall Steuerklassen)	Progressiver Tarif mit Steuerklassen	Proportionaler Tarif nach Steuerklassen gestaffelt
Steuersatz	10 %	Stk. I: 2 % – max. 8 % bzw. 3 % – max. 10 % Stk. II: 5 % – max. 15 % Stk. III: 10 % – max. 20 % <i>Vorschlag Jan. 2013:</i> Einheitssteuersatz 10 % (bei Stundung: 15 %)	Stk. I: 5 % Stk. II: 10 % Stk. III: 15 %
Steuerbefreiung	Ehegatten und eingetragene Lebenspartner	Ehegatten	–
Persönliche Freibeträge	Zahl der Freibeträge wird von 7 auf 2 reduziert Kinder: 400.000 Euro Sonstige: 50.000 Euro	Starke Absenkung der Freibeträge (Stk. I: max. 50.000 Euro) <i>Vorschlag Jan. 2013:</i> Stk. I: 100.000 Euro; Rest: 20.000 Euro	–
Stundung	Zinsfreie, voraussetzungslose Stundung auf 10 Jahre	Stundung auf 10 Jahre (keine Zugangsvoraussetzungen genannt) <i>Vorschlag 2013:</i> Stundung auf 15 Jahre	Zinsfreie Stundung (keine Zugangsvoraussetzungen genannt) Ggf. Stundung auf 30 Jahre (analog zu Familienstiftungen in § 24 ErbStG)
Weitere Vergünstigungen	-	-	Betriebsvermögen unterliegt stets dem Steuersatz der Stk. I (wie im geltenden Recht)

Eigene Darstellung.

453 Vgl. Kirchhof (2011), S. 22 ff.

454 Vgl. Viskorf (2007) und Viskorf (2013).

455 Vgl. Piltz (2010).

5.4.3 Schlussfolgerungen: Ist die Niedrigsteuer ein geeignetes Reformmodell?

Vorteile einer Niedrigsteuer

Durch die Einführung einer Niedrigsteuer könnten die derzeit hohen Steuersätze von bis zu 50 Prozent deutlich abgesenkt werden. Dieser niedrige Tarif hätte positive Effekte auf die Steuer-moral und die Akzeptanz der Erbschaftsteuer.⁴⁵⁶ Des Weiteren könnte die Erbschaftsteuer einfacher und unbürokratischer ausgestaltet werden, weil die komplizierten Vergünstigungsregeln entfallen.⁴⁵⁷ Dies würde zum einen die Kosten reduzieren, die die Steuerzahler für die Steuerplanung und für die Erfüllung ihrer Steuerpflichten aufwenden müssen. Zum anderen wäre die tatsächliche Belastungswirkung einer Niedrigsteuer für Bürger und Unternehmen planbarer und verlässlicher. Beispielsweise müssten Familienbetriebe – anders als im geltenden Recht – nicht mehr befürchten, dass bei einer Verschlechterung der eigenen Wettbewerbsfähigkeit oder der gesamtwirtschaftlichen Lage die steuerlichen Vergünstigungen gestrichen werden und die ausgelöste Nachversteuerung das Unternehmen zusätzlich belastet. Die Erbschaftsteuer würde in diesen Situationen nicht mehr krisenverschärfend wirken. Schließlich ist eine Niedrigsteuer auch verfassungskonform, weil alle Vermögensarten zu Marktpreisen bewertet werden.⁴⁵⁸ Diese Gleichbehandlung aller Vermögensarten entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip und bewirkt eine gleichmäßige Lastenverteilung.

456 Siehe *Houben/Maiterth* (2009), S. 19 und *Viskorf* (2007), S. 630: „Hohe Akzeptanz wegen geringer steuerlicher Belastung des Einzelnen und dem Bewusstsein, dass alle zahlen.“

457 Vgl. *Seer* (2013b), Rz. 117. Seer bezeichnet die bestehenden Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen als „verwaltungstechnisches Monstrum“. Auch der *Sachverständigenrat* hält eine Vereinfachung der Erbschaftsteuer für dringend geboten. Die Reform des Jahres 2008 habe zu einem „fulminanten Komplizierungsschub des Steuerrechts beigetragen“. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2009), Tz. 284.

458 Vgl. *Viskorf* (2007), S. 630. Die Niedrigsteuer sei verfassungs- und europarechtlich unbedenklich, weil auf Ausnahmen weitestgehend verzichtet wird.

Die Attraktivität der Niedrigsteuer hängt auch davon ab, wie stark der Tarifverlauf gesenkt werden kann. Wie in *Tabelle 5.3* dargestellt, lassen sich unter der Maßgabe der Aufkommensneutralität die Steuersätze in etwa halbieren. Bei einem progressiven Tarifverlauf reichen die Steuersätze in der Steuerklasse I von 4 Prozent bis 18 Prozent und in den Steuerklassen II bzw. III von 6 Prozent bis 20 Prozent bzw. von 9 Prozent bis 30 Prozent.

Im Übrigen sollte die Forderung nach strikter Aufkommensneutralität nicht zu der Bedingung gemacht werden, an der am Ende eine Tarifsenkung im dargestellten Umfang scheitert. Zum einen wären aufgrund des Rekordniveaus der öffentlichen Steuereinnahmen geringfügige Mindereinnahmen für die Länder, denen das Aufkommen der Erbschaftsteuer zusteht, verkräftbar. Zum anderen ist auf den starken Anstieg der Grunderwerbsteuereinnahmen hinzuweisen, die aufgrund von Steuersatzerhöhungen in fast allen Ländern entstanden sind.⁴⁵⁹

Einwände gegen Niedrigsteuer bei deren Ausgestaltung berücksichtigen

Das Modell der Niedrigsteuer wird von einigen Autoren auch kritisch gesehen. *Richter* und *Welling* führen an, dass ohne Verschonungsregelungen eine „Belastungsverschiebung vom Kapitalvermögen zum Grund- und Betriebsvermögen“ erfolgt, die „wirtschaftspolitisch nicht gewünscht wäre.“⁴⁶⁰ Sie weisen zudem darauf hin, dass bei verkehrswertorientierten Verfahren

459 Außer Bayern und Sachsen haben alle anderen Länder die Grunderwerbsteuer von bisher 3,5 Prozent auf bis zu 5,5 Prozent erhöht. Das bundesweite Aufkommen hat sich seit 2009 um 53,6 Prozent erhöht (2009: 4,9 Milliarden Euro; 2012: 7,5 Milliarden Euro). Siehe auch Kapitel II.10.5.

460 *Richter/Welling* (2012), S. 1024.

die gesellschaftsrechtlichen Verfügungsbeschränkungen⁴⁶¹ über Betriebsvermögen und die belastenden Vorgaben im Unternehmenserbrecht nicht ausreichend berücksichtigt werden.⁴⁶² Das kann dazu führen, dass überzeichnete Werte für die Besteuerung der Erbschaft angesetzt werden. Diese Überbewertung werde weiter verschärft, indem stille Reserven in erheblichem Umfang in die Bemessungsgrundlage einfließen und damit eine Doppelbelastung durch Erbschaft- und Ertragsteuern eintreten kann. Schließlich kritisieren die beiden Autoren, dass die negativen Auswirkungen des Liquiditätsentzugs durch die Erbschaftsteuer beim Modell der Niedrigsteuer zu gering veranschlagt werden.

Diese Kritikpunkte sind zum Teil berechtigt und sollten bei der Ausgestaltung einer Niedrigsteuer beachtet werden. Die Einführung einer Niedrigsteuer zielt allerdings darauf ab, durch einen flachen Tarif allen Steuerpflichtigen – unabhängig von der Beschaffenheit der erhaltenen Erbschaft – eine planbare, niedrige und bezahlbare Steuerlast aufzuerlegen. Zudem ist die Entlastung von Geld- und Aktienvermögen ebenfalls wirtschaftspolitisch vorteilhaft, weil diese Finanzmittel auch dazu dienen können, an anderen Stellen der Volkswirtschaft das unternehmerische Eigenkapital zu stärken, Investitionen zu ermöglichen oder Existenzgründungen zu finanzieren.⁴⁶³ Vererbtes Geld- und Aktienvermögen ist keineswegs ökonomisch „totes Kapital“.

461 Konkret geht es hierbei um Thesaurierungsvorgaben und Vinkulierungen, die häufig im Gesellschaftsvertrag von Familienunternehmen verankert sind. Thesaurierungsvorgaben legen fest, dass Gewinne zu einem gewissen Teil im Unternehmen verbleiben und nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Bei Vinkulierungen handelt es sich um die Maßgabe, dass ein Geschäftsanteil nur mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung veräußert werden darf.

462 Beispielsweise sieht das Pflichtteilsrecht vor, dass Angehörigen der Pflichtteil in Geld ausgezahlt wird.

463 Im Übrigen können im aktuellen Erbschaftsteuerrecht nur bestehende Unternehmen die Verschonungsregeln in Anspruch nehmen. Derjenige, der Barvermögen erbt und damit einen Betrieb gründet und Arbeitsplätze schafft, erhält keine Vergünstigung. Vgl. *Piltz* (2010), S. 1915.

Die Gefahr von Überbewertungen existiert generell, sodass es sich nicht um ein originäres Problem einer Niedrigsteuer handelt. Es sind deshalb grundsätzlich – auch bei einer Beibehaltung des *status quo* – Änderungen im Bewertungsrecht erforderlich. Ein Ansatzpunkt ist das vereinfachte Ertragswertverfahren für Betriebsvermögen. Hier ist der 3-Jahres-Zeitraum für die Ermittlung des auch in Zukunft zu erwartenden Betriebsgewinns zu kurz bemessen. Um Überbewertungen zu vermeiden, sollte der Zeitraum auf fünf Jahre ausgeweitet werden, so dass in aller Regel ein gesamter Konjunkturzyklus erfasst wird. Zudem ist der pauschale Abzugsbetrag von derzeit 30 Prozent, der die Steuerbelastung der Gesellschafter berücksichtigen soll, zu erhöhen. Der Abzug sollte künftig in Höhe des Spitzensteuersatzes (inkl. Solidaritätszuschlag) erfolgen, da dies die Belastung der Eigentümer tendenziell eher angemessen abbilden dürfte.

Des Weiteren ist eine Regelung erforderlich, die eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer wirksam ausschließt. Dieses Problem kann gelöst werden, wenn künftige Einkommensteuerzahlungen, die bei der Auflösung stiller Reserven anfallen, ohne Einschränkungen um den bereits bezahlten Erbschaftsteuerbetrag anteilig gekürzt werden. Im geltenden Recht ist eine Anrechnung nur im Zeitraum von fünf Jahren nach der Erbschaft und nur bei Erwerben von Todes wegen vorgesehen. Diese steuersystematisch nicht zu rechtfertigenden Einschränkungen sollten gestrichen werden.⁴⁶⁴

Aufgrund des Wegfalls der bestehenden Verschonungsregeln ist zu erwägen, den Freibetrag für Betriebsvermögen wieder einzuführen. Bis Ende 2008 enthielt § 13a ErbStG einen sachlichen Freibetrag von 225.000 Euro, der an eine Behaltensfrist von fünf Jahren gebunden war. Insbesondere kleine Familienunternehmen könnten durch das Zusammenwirken von persönlichem und sach-

464 Vgl. Seer (2013b), Rz. 73.

lichem Freibetrag vollständig oder weitgehend von der Erbschaftsteuer freigestellt werden. Diese Regelung dient auch der Verwaltungsvereinfachung und kann verfassungsrechtlich begründet werden.⁴⁶⁵

Die Niedrigsteuer erfordert außerdem eine angemessene Stundungsregelung, um negative Effekte durch den Liquiditätsentzug zu vermeiden oder zumindest zu begrenzen. Ziel muss es sein, den staatlichen Steuerzugriff so zu mäßigen, dass die Investitions- und Wettbewerbsfähigkeit auch nach der Betriebsnachfolge erhalten werden kann. Steuerpflichtige, die Betriebsvermögen erben, sollten deshalb das Recht erhalten, die Zahlung der Erbschaftsteuerschuld auf bis zu zehn Jahre zu strecken.⁴⁶⁶ Anders als im geltenden Recht sollte eine Stundung ermöglicht und zudem zinsfrei gestellt⁴⁶⁷ werden, wenn die zu zahlende Erbschaftsteuer 30 Prozent des Betriebsergebnisses des Vorjahrs⁴⁶⁸ überschreitet. Die Erbschaftsteuer ist erst dann vollständig zu zahlen, wenn das Unternehmen ausreichend große Gewinne erzielt. Diese Konditionen tragen dazu bei, die potenziell krisenverschärfende Wirkung der Erbschaftsteuer weitestgehend abzubauen.

Auch bei Steuerpflichtigen, die Immobilien erben, besteht die Gefahr, dass nicht genügend liquide Mittel vorhanden sind, um die Erbschaftsteuer sofort zu zahlen. Deshalb ist ihnen weiterhin das Recht einzuräumen, den verzinnten Steuerbetrag in zehn Jahresraten zu entrichten. Gegenüber dem geltenden Recht sollte

465 Ein Freibetrag für Betriebsvermögen verstößt nicht gegen die Vorgaben des BVerfG. Dies hatte 2006 die Ermittlung von Verkehrswerten für alle Vermögensgegenstände vorgeschrieben, aber eine nachgeordnete Begünstigung, sofern sie gleichmäßig und zielgenau erfolgt, für zulässig erklärt. Siehe auch Kapitel II.5.2.4.

466 Derzeit besteht gemäß § 28 Abs. 1 ErbStG der Anspruch auf Stundung nur, wenn die Existenz des Unternehmens bedroht ist.

467 Eine zinsfreie Stundung voraussetzungslos zu gewähren, würde hingegen zu erheblichen Mitnahmeeffekten führen. Vgl. *BMF-Beirat* (2011), S. 38.

468 Es handelt sich um das Betriebsergebnis gemäß § 202 BewG, das im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelt wird.

die Stundung allerdings auch bei einer gewerblichen Vermietung möglich sein.⁴⁶⁹

Eine Absenkung der persönlichen Freibeträge, wie in der aktuellen Diskussion zum Teil gefordert⁴⁷⁰, ist abzulehnen. Das ist zum einen mit der verfassungsrechtlichen Maßgabe zu begründen, dass kleine und mittlere Erbschaften ganz oder überwiegend von der Besteuerung freizustellen sind. Zum anderen würden geringere Freibeträge auch die Fallzahlen und die Erhebungskosten erhöhen und damit das ohnehin ungünstige Verhältnis von Aufkommen und Verwaltungsaufwand weiter verschlechtern. Die persönlichen Freibeträge des geltenden Rechts sind daher beizubehalten. Darüber hinaus sollten die Tarif-Eckwerte und die persönlichen Freibeträge regelmäßig an die Preisentwicklung angepasst werden („Tarif und Freibeträge auf Rädern“). Damit wird sichergestellt, dass rein inflationsbedingte Wertsteigerungen nicht zu einer höheren Belastung mit Erbschaftsteuer führen.

Die zu stellenden Anforderungen an die Ausgestaltung einer Niedrigsteuer werden in *Tabelle 5.6* zusammengefasst.

469 Derzeit beschränkt § 28 ErbStG die Stundung auf selbstgenutztes Wohneigentum und für Wohnzwecke vermietete Grundstücke.

470 Der Vizepräsident des BFH schlägt vor, die Freibeträge in der Steuerklasse I von derzeit 500.000 Euro auf 100.000 Euro zu senken. Als Konsequenz rechnet er damit, dass das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer von derzeit rund 4 Milliarden Euro auf 10-12 Milliarden Euro steigen würde. Vgl. *Viskorf* (2013).

Tabelle 5.6: Anforderungen an die Ausgestaltung einer Niedrigsteuer

Steuertarif	Der bestehende Stufendurchschnittstarif wird durch einen progressiven Grenzstufentarif ersetzt, sodass die Belastungssprünge bei den Stufenübergängen entfallen.
Steuersatz	Die Steuerklassen I–III werden beibehalten. Das stellt sicher, dass auch beim Überschreiten der Freibeträge die Kernfamilie geringer belastet wird als entferntere Verwandte. Folgende Absenkung der Steuersätze ist <i>aufkommensneutral</i> möglich: <ul style="list-style-type: none"> • Tarif in der Steuerklasse I: 4 %–18 % • Tarif in der Steuerklasse II: 6 %–20 % • Tarif in der Steuerklasse III: 9 %–30 % • Anpassung der Tarif-Eckwerte an Preisentwicklung („Tarif auf Rädern“)
Steuerbefreiung	Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen und Immobilien entfallen
Persönliche Freibeträge	Die bestehenden Freibeträge werden beibehalten (siehe Tab. 5.1) Anpassung der Freibeträge an die Preisentwicklung („Freibeträge auf Rädern“)
Stundung	Erben von Betriebsvermögen erhalten Rechtsanspruch auf zinsfreie Stundung über 10 Jahre, wenn Steuerschuld 30 % des Vorjahrgewinns überschreitet Verzinsliche Stundung über 10 Jahre für geerbte Immobilien
Bewertungsregeln	Betriebsvermögen: <ul style="list-style-type: none"> • Bei Auflösung stiller Reserven wird die fällige Einkommensteuer anteilig um die bereits gezahlte Erbschaftsteuer gekürzt • Tendenzen zur Überbewertung werden beseitigt (Bsp. vereinfachtes Ertragswertverfahren: Ausweitung des 3-Jahreszeitraums bei der Gewinnermittlung; pauschaler Abzug in Höhe des Spitzensteuersatzes)
Vergünstigungen	Betriebsvermögen unterliegt stets dem Steuersatz der Steuerklasse I (wie im geltenden Recht)

Eigene Darstellung.

5.5 Exkurs: Regionalisierung der Erbschaftsteuer

Die Erbschaftsteuer ist eine Ländersteuer. Die Länder verfügen aber nach Art. 106 GG nur über die Ertragshoheit, das heißt ihnen steht das Aufkommen zu. Die Gesetzgebungshoheit beansprucht hingegen der Bund, der die Steuersätze, die Bemessungsgrundlage und das übrige Erbschaftsteuerrecht für das gesamte Bundesgebiet festlegt.

Würde im Zuge einer Erbschaftsteuerreform das Modell der Niedrigsteuer eingeführt, wäre es empfehlenswert, einen Teil der Gesetzgebung an die Länder zu übertragen.⁴⁷¹ Denn ein Steuerwettbewerb zwischen den Ländern entzieht dem Bund den direkten Zugriff auf die Steuersätze und könnte ein Sicherungsmechanismus gegen künftige Steuererhöhungen sein.

Verfassungsrechtlich kann sogar die vollständige Übertragung der Gesetzgebungskompetenz an die Länder gut begründet werden.⁴⁷² 16 verschiedene Erbschaftsteuergesetze in Deutschland könnten allerdings den bürokratischen Aufwand für die Steuerpflichtigen deutlich erhöhen. Dies gilt insbesondere für Familienunternehmen mit Betriebsstätten in mehreren Bundesländern.⁴⁷³ Die Rahmengesetzgebung für die Erbschaftsteuer sollte deshalb beim Bund bleiben. Die Länder sollten aber das Recht erhalten, die Höhe der Steuersätze und der Freibeträge selbst zu bestimmen. Dabei ist entscheidend, dass die Regelungen zur Anrechnung des Erbschaftsteueraufkommens im Länderfinanzausgleich nicht derart verändert werden, dass wie bei der Grunderwerbsteuer Anreize für Steuererhöhungen entstehen.⁴⁷⁴ Diese Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern vermeidet eine Rechtszersplitterung und macht Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Bundesländern nicht erforderlich.⁴⁷⁵

Welche Auswirkungen würde diese auf Tarif und Freibeträge begrenzte Steuerautonomie der Länder voraussichtlich haben? Es

471 Aus historischer Sicht ist ein gewisses Maß an Steuerautonomie für die Länder kein Fremdkörper im deutschen Erbschaftsteuerrecht. Das Erbschaftsteuergesetz des Jahres 1906 war zwar ein Reichsgesetz, räumte den Bundesstaaten aber ein Zuschlagsrecht ein. Vgl. *Crezelius* (2007), S. 613 f.

472 Vgl. *Wernsmann* (2008), S. 40.

473 Vgl. *BDI/vbw/Deloitte* (2007), S. 82.

474 Seit 2006 bestehen bei der Anrechnung des Grunderwerbsteueraufkommens im Länderfinanzausgleich entsprechende Fehlanreize. Vgl. Kapitel II.10.5.

475 *Wernsmann* (2008), S. 41: „Der Bund hat also die Kompetenz zur Vermeidung von Doppelbesteuerung durch die Länder: Er darf festlegen, ob die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer oder als Nachlasssteuer ausgestaltet sein soll und ob letztlich maßgeblich der Wohnsitz des Erblassers oder des Erben ist.“

ist grundsätzlich zu erwarten, dass Steuererhöhungen für die politischen Entscheider relativ unattraktiv wären. Denn erhöht ein Land die Steuersätze, muss es mit Reaktionen der Steuerpflichtigen rechnen. Diese könnten dann z. T. bestrebt sein, der zusätzlichen Steuerlast auszuweichen, indem sie ihren Wohnsitz in ein Bundesland mit geringeren Steuersätzen verlagern. Der angestrebte Zuwachs an Steueraufkommen würde deshalb eher gering ausfallen.

Dieser Effekt wird durch den horizontalen Länderfinanzausgleich noch verstärkt. Denn die „Geberländer“ Bayern, Hessen und Baden-Württemberg können von einem zusätzlich erzielten Euro Erbschaftsteuer nur knapp 40 Cent behalten.⁴⁷⁶ Bei den „Nehmerländern“ fällt der Selbstbehalt bei zusätzlichen Einnahmen mit 15 bis 20 Prozent noch geringer aus. Die Ausgleichsmechanismen zwischen Geber- und Nehmerländern vermindern somit die Anreize für Steuererhöhungen.

Allerdings ist auch ein Steuersenkungswettbewerb zwischen den Ländern eher unwahrscheinlich. Auf den ersten Blick sollten gerade Länder mit geringem Erbschaftsteueraufkommen – wie die ostdeutschen Länder – ein Interesse haben, den Tarif zu reduzieren und damit abwanderungsbereite Steuerpflichtige anzuziehen. Diese Länder profitieren jedoch über den Länderfinanzausgleich vom bundesweiten Erbschaftsteueraufkommen und haben wenig Anreiz, diese Transferzahlungen durch Steuerentlastungen zu verringern. Aufgrund der Wanderung von Erbschaftsteuerzahlern dürfte sich die Finanzkraft dieser Länder im Vergleich zu anderen Ländern erhöhen, was zu einer Verringerung der Ausgleichszahlungen führen würde. Wahrscheinlicher ist eine moderate Steuersenkung in den Geberländern, weil in diesen Ländern der Länderfinanzausgleich die zu erwartenden Mindereinnahmen begrenzt.

⁴⁷⁶ Vgl. BDI/vbw/Deloitte (2007), S. 78.

Insgesamt hätte eine größere Steuerautonomie der Länder eine disziplinierende Wirkung auf die Politik. Die beschriebenen Effekte des Steuerwettbewerbs und des Länderfinanzausgleichs machen eine Erhöhung der Steuersätze unattraktiv. Es ist wahrscheinlich, dass der flache Tarif der Niedrigsteuer erhalten bleibt und faktisch „eingefroren“ wird.

5.6 Fazit und Empfehlungen

Die Erbschaftsteuer kann zwar prinzipiell mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden, sie ist aber auch mit erheblichen Mängeln und Problemen behaftet. Zudem wird die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes derzeit vom BVerfG geprüft, sodass eine erneute Änderung der Erbschaftsbesteuerung womöglich in Kürze zur Disposition steht. Angesichts der beträchtlichen Nachteile der Erbschaftsteuer wäre ihre Abschaffung grundsätzlich die erstbeste Reformoption; dies erscheint auf absehbare Zeit aber politisch nicht durchsetzbar zu sein. Von den anderen Reformoptionen kommen nur zwei ernsthaft in Betracht: Zum einen das grundsätzliche Festhalten am geltenden Recht und zum anderen das Modell einer aufkommensneutralen Niedrigsteuer, die eine breitere Bemessungsgrundlage und niedrigere Steuersätze vorsieht.

Der einzuschlagende Reformpfad hängt letztlich von der Entscheidung des BVerfG ab. Wenn die Verfassungsrichter dem BFH nicht folgen und das derzeitige Erbschaftsteuergesetz für verfassungskonform halten, sollte der *status quo* beibehalten werden. Wenn die Erbschaftsteuer jedoch zum dritten Mal für verfassungswidrig erklärt wird, ist eine grundlegende Reform erforderlich, die endlich Rechtssicherheit für die Steuerzahler schafft. In dieser Situation wäre das Modell der Niedrigsteuer mit deutlich reduzierten Steuersätzen empfehlenswert. Bei einer aufkommensneutralen Ausgestaltung der Niedrigsteuer kann der progressive Tarif in der

Steuerklasse I auf Steuersätze von 4 bis 18 Prozent gesenkt werden. In der Steuerklasse II bzw. III liegt der geänderte Tarif zwischen 6 und 20 Prozent bzw. 9 und 30 Prozent. Gegenüber dem aktuellen Erbschaftsteuertarif wäre somit in etwa eine Halbierung der Steuersätze möglich.

Die Einführung einer Niedrigsteuer sollte allerdings mit weiteren Maßnahmen flankiert werden. Der Wegfall der Verschonungsregeln für Immobilien und Unternehmen macht Änderungen im Bewertungsrecht erforderlich. Vor allem die derzeitigen Tendenzen zur Überbewertung müssten erheblich reduziert werden. In einem ersten Schritt sollten deshalb das vereinfachte Ertragsverfahren überarbeitet und die Doppelbelastung durch Erbschaft- und Einkommensteuer bei der Auflösung von stillen Reserven beseitigt werden.

In dieser Ausgestaltung kann die Niedrigsteuer eine sowohl verfassungskonforme als auch steuerzahlerfreundliche Reformoption darstellen. Allerdings besteht die Gefahr, dass nach einer Tarifaabsenkung die Steuersätze schrittweise wieder erhöht werden. Durch eine breite Bemessungsgrundlage und eine hohe Tarifbelastung wären die Steuerpflichtigen dann doppelt belastet. Als Schutzmaßnahme ist es daher empfehlenswert, einen Teil der erbschaftsteuerlichen Gesetzgebungskompetenz zu föderalisieren. Wenn die Länder den Steuersatz und die Freibeträge selbst bestimmen können und im Länderfinanzausgleich keine Fehlanreize zu Steuererhöhungen gesetzt werden, könnten der Steuerwettbewerb und die Funktionsweise des Länderfinanzausgleichs eine disziplinierende Wirkung auf die Politik entfalten und die Belastung für die Steuerzahler begrenzen.

**Tabelle 5.7: Vergleich zwischen aktueller Erbschaftsteuer und Reformmodell
Niedrigsteuer**

	Aktuelle Erbschaftsteuer	Reformmodell Niedrigsteuer
Tarif	Steuerklasse I: 7 % - 30 % Steuerklasse II: 15 % - 43 % Steuerklasse III: 30 % - 50 %	Steuerklasse I: 4 % - 18 % Steuerklasse II: 6 % - 20 % Steuerklasse III: 9 % - 30 % (entspricht in etwa einer Halbierung der geltenden Steuersätze)
Persönliche Freibeträge	<i>Unverändert</i> Ehegatten: 500.000 Euro Kinder: 400.000 Euro Enkel: 200.000 Euro Großeltern: 100.000 Euro Stkl. II + III: 20.000 Euro	
Steuerbefreiung	Betriebsvermögen (zu 85 % oder 100 %) selbstgenutzte Immobilien (jeweils mit Einschränkungen)	Wegfall der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und Immobilien
Spezielle Regelungen	Betriebsvermögen wird immer in Steuerklasse I besteuert	
	Doppelbesteuerung stiller Reserven wird nur in ersten 5 Jahren vermieden	Doppelbesteuerung stiller Reserven wird vollständig beseitigt (Anrechnung der ErbSt auf Einkommensteuer) Freibetrag für Betriebsvermögen in Höhe von 225.000 Euro (§ 13a ErbStG a.F.)
Bewertungsrecht	Verfahren haben Tendenz zu Überbewertungen	vereinfachtes Ertragswertverfahren wird überarbeitet (5- statt bisher 3-Jahreszeitraum; höherer Abzugsbeitrag für persönliche Steuerbelastung)
Stundung	Zinsfreie Stundung über 10 Jahre, wenn Erhalt des Betriebes dies erfordert	Zinsfreie Stundung über 10 Jahre, wenn Erbschaftsteuer 30 % des letztjährigen Betriebsergebnisses gem. § 202 BewG übersteigt Verzinsliche Stundung über 10 Jahre für geerbte Immobilien
Länderkompetenz	Länder haben Ertragshoheit, aber keine Gesetzgebungskompetenz	Regionalisierung von Steuersätzen und Freibeträgen (Schutzmechanismus gegen Steuererhöhungen)
Aufkommen	rund 4 Milliarden Euro p.a. (<i>Aufkommensneutralität</i>)	

Eigene Darstellung.

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 geprägt⁴⁷⁷ 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 folgende⁴⁷⁸:

- 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

477 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.

478 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 Unternehmensteuerreform („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 Unternehmensteuerreform 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“⁴⁷⁹ geworden.

Skizze des geltenden Rechts

Steuersystematisch gehört die Gewerbesteuer zu den Real- bzw. Objektsteuern. Sie knüpft an das Objekt Gewerbebetrieb und dessen Ertragskraft an. Nach § 1 Gewerbesteuergesetz sind die Gemeinden berechtigt, eine Gewerbesteuer zu erheben. Steuer-

⁴⁷⁹ Bier (2012), S. 191.

gegenstand ist jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.⁴⁸⁰ Nicht gewerbsteuerpflichtig sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Freie Berufe und Selbstständige.

Die Gewerbesteuer wird als Gewerbeertragsteuer erhoben. Der Gewerbeertrag stellt somit die Bemessungsgrundlage dar.⁴⁸¹ Zur Ermittlung des Gewerbeertrags wird zunächst der einkommensteuerrechtliche Gewinn angesetzt und durch verschiedene Ansätze erhöht oder gekürzt. Zu den Hinzurechnungen⁴⁸², die den Gewinn erhöhen, zählen bspw. Teile der Aufwendungen für Schuldzinsen, Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren.⁴⁸³ Zu den Kürzungen zählen hingegen u. a. 1,2 Prozent des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke⁴⁸⁴ und unter bestimmten Voraussetzungen Erträge aus Beteiligungen.⁴⁸⁵

Auf den so ermittelten Gewerbeertrag wird – nach Abzug eines Freibetrags⁴⁸⁶ – 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

480 § 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.“

481 Siehe § 6 GewStG. Von den ursprünglich drei Teilsteuern der Gewerbesteuer wird die Lohnsummensteuer seit dem 1.1.1980 und die Gewerkekapitalsteuer seit dem 1.1.1998 nicht mehr erhoben.

482 Siehe § 8 GewStG.

483 Vgl. *KBI* (2008c), S. 4 ff. für eine detaillierte Darstellung und Bewertung der Hinzurechnungen.

484 Durch die Kürzung soll eine Doppelbelastung von Gewerbesteuer und Grundsteuer vermieden werden. Vgl. *Montag* (2013), Rz. 33 und *KBI* (2002a), S. 100.

485 Vgl. zur Gewährung von sog. Schachtelprivilegien *Montag* (2013), Rz. 35.

486 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.

von 200 Prozent selbst bestimmt werden.⁴⁸⁷ 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 auf die Einkommensteuer angerechnet.⁴⁸⁸ Liegt der Gewerbesteuerhebesatz bei 400 Prozent oder darunter, werden diese Betriebe weitgehend oder sogar vollständig von der Gewerbesteuer entlastet.⁴⁸⁹ Kapitalgesellschaften können die Gewerbesteuer hingegen *nicht* auf die Körperschaftsteuer anrechnen.⁴⁹⁰

487 Ab dem Erhebungszeitraum 2004 ist der in § 16 Abs. 4 GewStG enthaltene Mindesthebesatz anzuwenden. Vgl. *Roser* (2012), S. 192.

488 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 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.

489 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.

490 Zu berücksichtigen ist, dass mit der Unternehmensteuerreform 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.

Tabelle 6.1: 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 Steuermesszahl von 3,5 %
= Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag
x Hebesatz der Gemeinde (mind. 200 %)
= Gewerbesteuerschuld

Eigene Darstellung.

6.2 Gewerbesteueraufkommen und Hebesatzentwicklung

Das Aufkommen der Gewerbesteuer betrug im Jahr 2012 rund 42,3 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 7,1 Prozent. Damit ist die Gewerbesteuer nach der Einkommen- und Umsatzsteuer die drittgrößte Einzelsteuer in Deutschland. Den Gemeinden standen 2012 netto aber nur 35,6 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 2012 auf etwa 44 Prozent. Die Gewerbesteuereinnahmen sind allerdings stark von der Konjunktur abhängig und schwanken deutlich stärker als andere Steuerarten.⁴⁹¹

491 Vgl. Kapitel II.6.4.6.

Die Gemeinden können den Gewerbesteuerhebesatz eigenständig bestimmen. Sie sind aber gesetzlich verpflichtet, einen Hebesatz von mindestens 200 Prozent festzulegen.⁴⁹² Im Jahr 2011 lag der Durchschnittshebesatz der Gemeinden bei 392 Prozent⁴⁹³ gegenüber 385 Prozent im Jahr 2001.⁴⁹⁴ Im Durchschnitt verändert jede achte Gemeinde in Deutschland ihren Gewerbesteuersatz mindestens einmal pro Jahr. Eine Anhebung der Hebesätze erfolgt deutlich häufiger als eine Absenkung der Hebesätze (7,2 Prozent gegenüber 0,9 Prozent).⁴⁹⁵ Bei der Betrachtung über einen längeren Zeitraum zeigt sich zudem, dass Hebesatzerhöhungen nicht nur in wenigen Gemeinden stattfinden, sondern ein relativ weit verbreitetes Phänomen sind. So haben zwischen 1998 und 2008 mehr als 38 Prozent aller Gemeinden mindestens einmal den Gewerbesteuerhebesatz erhöht.⁴⁹⁶

Neben dem steigenden Hebesatzniveau ist auch eine ausgeprägte Heterogenität im interkommunalen Vergleich festzustellen. Zunächst streuen die Hebesätze stark zwischen den Bundesländern. Während unter den Flächenländern Nordrhein-Westfalen mit 442 Prozent den höchsten Durchschnittshebesatz aufweist, hat Brandenburg mit 324 Prozent den niedrigsten Durchschnittswert. Starke Unterschiede sind auch in Abhängigkeit von der Gemeindegröße festzustellen. Kleinere Gemeinden haben im Schnitt einen Hebesatz von unter 350 Prozent, während der Durchschnittshebesatz in großen Städten fast 100 Prozentpunkte darüber liegt.⁴⁹⁷ Die Spannweite der Hebesätze reicht derzeit von 200 Prozent bis 520

492 § 16 Abs. 4 GewStG.

493 Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012f), S. 43 ff. Es handelt sich um einen nach dem Steueraufkommen gewogenen Durchschnittshebesatz.

494 Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2013a).

495 Vgl. *Fuest/Peichl/Siegloch* (2013), S. 13 f.

496 Ebd.

497 Ebd. Kreisangehörige Gemeinden mit einer Einwohnerzahl zwischen 10.000 und 20.000 haben einen Durchschnittshebesatz von 342 Prozent. Bei kreisfreien Städten mit einer Einwohnerzahl zwischen 200.000 und 500.000 beträgt der Durchschnittshebesatz 444 Prozent.

Prozent.⁴⁹⁸ Außerhalb dieses Spektrums liegen nur die Kleinstgemeinden Wettling und Dierfeld in Rheinland-Pfalz mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 600 Prozent bzw. 900 Prozent.⁴⁹⁹

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.⁵⁰⁰ 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

498 Stand: Mai 2013. Der bisherige „Spitzenreiter“ Oberhausen dürfte bald von der Gemeinde Mülheim abgelöst werden, die eine sukzessive Erhöhung des Gewerbesteuerhebesatzes auf 580 Prozent angekündigt hat. Vgl. Jonas (2013), S. 1112.

499 Vgl. *Statistische Ämter des Bundes und der Länder* (2012): Die beiden Gemeinden hatten am 30.06.2011 lediglich 49 bzw. 8 Einwohner.

500 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.“

nicht nur einzelnen Unternehmen, sondern der Gesamtheit der Gemeindeglieder zugute kommen.⁵⁰¹ Zudem steht das Prinzip von Leistung und Gegenleistung im fundamentalen Widerspruch zum Wesensgehalt von Steuern, der darin besteht, dass diese gerade nicht an eine (den Nutzern zurechenbare) Gegenleistung geknüpft sind.⁵⁰²

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

501 Das gilt für einen Großteil der Gemeindeleistungen wie bspw. kommunale Sozialleistungen, Kindergärten, öffentliche Verkehrsmittel, Schulen, Theater, Krankenhäuser, Sportplätze, Verwaltungsdienstleistungen u. v. m.

502 Siehe § 3 AO: „Steuern sind Geldleistungen, die *nicht eine Gegenleistung* für eine besondere Leistung darstellen...“.

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 und dergleichen, verwendet.“⁵⁰³ 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.“⁵⁰⁴ Die geforderte Lastengerechtigkeit zwischen Gemeinde und steuerzahlendem Betrieb ist nicht ansatzweise gewährleistet.⁵⁰⁵ 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 Inha-

503 Bier (2011), S. 221. Bier verweist auch darauf, dass regelmäßig „das Gewerbesteuer-aufkommen ... bei weitem die Brutto-Sachinvestitionen der Gemeinden“ übersteigt.

504 Tipke (2003), 1162.

505 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 Kükensor-tierer.“

bers.⁵⁰⁶ Damit verstößt die Gewerbesteuer gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁵⁰⁷ Dieser Befund ist besonders schwerwiegend, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip nach allgemeiner rechts- und finanzwissenschaftlicher Ansicht und nach der Rechtsprechung des BVerfG von grundlegender Bedeutung für eine gerechte Besteuerung ist.⁵⁰⁸

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.⁵⁰⁹ 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.⁵¹⁰

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

506 Alle persönlichen Merkmale, wie z. B. Ehestand, Kinderzahl, Werbungskosten, Sonderausgaben, persönliches Existenzminimum, sonstige Einkünfte, bleiben grundsätzlich unberücksichtigt.

507 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.

508 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)

509 Vgl. Kapitel II.6.2.

510 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.

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, Selbständige sowie forst- und landwirtschaftliche Betriebe werden hingegen nicht belastet.⁵¹¹
- Die Gewerbesteuer ist eine zusätzliche Unternehmensteuer 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.

511 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.

- Die gewerbsteuerlichen 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 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.⁵¹²

Belastung in Abhängigkeit von der Rechtsform

Darüber hinaus verursacht die Gewerbesteuer Wettbewerbsverzerrungen zwischen gewerblichen Unternehmen, weil sie diese in 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.⁵¹³ Diese Belastungseffekte treten insbesondere bei einem Hebesatz von über 400 Prozent ein.⁵¹⁴

Belastung in Abhängigkeit vom Standort

Die Gewerbesteuerhebesätze der Gemeinden weisen eine starke regionale Streuung auf.⁵¹⁵ Im Jahr 2012 bewegten sich die Hebesätze in einem Spektrum von 200 bis 520 Prozent.⁵¹⁶ Aufgrund der fehlenden Anrechnung belastet dieses Hebesatzgefälle insbe-

512 Von diesem Kostentreiber sind sämtliche Kapitalgesellschaften betroffen, weil die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Personengesellschafter werden belastet, sofern der Gewerbesteuerhebesatz die Schwelle von 400 Prozent überschreitet.

513 Vgl. *KBl* (2002a), S. 115.

514 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 Personengesellschaftern 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.

515 Vgl. Kapitel II.6.2.

516 Der Hebesatz von 200 Prozent stellt das gesetzliche Mindestniveau dar.

sondere Kapitalgesellschaften. Die steuerliche Gesamtbelastung kann zwischen 22,8 Prozent und 34 Prozent schwanken (siehe *Tabelle 6.2*). Bei sehr hohen Hebesätzen bewirkt die Gewerbesteuer – gegenüber dem Mindesthebesatz von 200 Prozent – eine Zusatzlast von bis zu 49 Prozent.

Tabelle 6.2: Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz

Hebesatz GewSt	Gewerbesteuer*	Gesamtbelastung**	Zusatzlast GewSt***
200 %	7,0 %	22,8 %	0 %
300 %	10,5 %	26,3 % (= 22,8 x 1,15)	15 %
400 %	14,0 %	29,8 % (= 22,8 x 1,31)	31 %
500 %	17,5 %	33,3 % (= 22,8 x 1,46)	46 %
520 %	18,2 %	34,0 % (= 22,8 x 1,49)	49 %
* Belastung des Gewerbeertrags ** Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag *** Zusätzliche Belastung gegenüber einem Gewerbesteuerhebesatz von 200 %			

Quelle: Bier (2011), S. 245 und eigene Berechnungen.

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.⁵¹⁷ 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.⁵¹⁸ Außerdem fallen die Belastungswirkungen dieser Steuern deutlich geringer

517 Vgl. *KBI* (2002a), S. 121 ff. und *Bier* (2012), S. 225 f.
 518 Ebd., S. 122 ff.

aus als bei der deutschen Gewerbesteuer.⁵¹⁹ Verschärfend kommt hinzu, dass im Ausland einbehaltene Quellensteuern häufig nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet werden können und insoweit die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht.⁵²⁰

6.4.3 Gefahr von Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung

Mit der Abschaffung von Gewerkekapital- und Lohnsummensteuer wurden die Mängel der Gewerbesteuer nur scheinbar beseitigt. Die sogenannten Hinzurechnungen belasten die Gewerbebetriebe weiterhin unabhängig vom tatsächlich erzielten Ertrag. 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 Unternehmensteuerreform 2008 erheblich ausgeweitet und zum Teil verschärft worden.⁵²¹

Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen belasten grundsätzlich jedes Unternehmen.⁵²² Besonders betroffen sind allerdings eigenkapitalschwache Betriebe, die auf Fremdfinanzierungen an-

519 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.“

520 Ebd. Diese doppelte Belastung tritt ein, weil nur sehr wenige Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Anrechnungsregelungen für die Gewerbesteuer vorsehen.

521 Vgl. *KBI* (2008c).

522 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.

gewiesen sind⁵²³ 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. die hohen Mietpreise in zentralen Innenstadtlagen, zu einer hohen Belastung.⁵²⁴ 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.⁵²⁵ 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 verwie-

523 Als besonders nachteilig erweist sich das, wenn Unternehmen vorsorglich Fremdkapital aufnehmen, weil die Verfügbarkeit von Finanzmitteln durch die Kapitalmärkte nicht gewährleistet erscheint und die Finanzierungsbedingungen schwer vorhersagbar sind. Die unternehmerisch richtige, vorsorgliche Beschaffung von Liquidität wird in diesen Fällen durch die Gewerbebesteuerung bestraft und kann in der Krise zu einer weiteren Verschlechterung der betrieblichen Lage führen. Vgl. *Bier* (2012), S. 234.

524 Mit hohen Belastungen sind etwa Einzelhandel, Fuhrunternehmen, Tankstellenpächter, Autovermieter, Hotellerie, Gastronomie und andere Dienstleistungsbranchen konfrontiert.

525 Vgl. *Spengel/Zinn* (2010), S. 421: „Die Gewerbebesteuerung verschlechtert die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands und hemmt die Investitionsbereitschaft, da alternative Kapitalinvestitionen im Vergleich zu Sachinvestitionen begünstigt werden.“

sen, 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.⁵²⁶

Dennoch kann diese gewerbesteuerfreundliche Rechtsprechung des BVerfG nicht überzeugen.⁵²⁷ Es ist bereits dargelegt worden, dass das Äquivalenzprinzip nicht zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer taugt.⁵²⁸ Deshalb ist die Gewerbesteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Daraus folgt, dass die Gewerbesteuer als Sonderertragsteuer⁵²⁹ 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.⁵³⁰ Diese führen „zur Besteuerung von Aufwand und verstoßen damit gegen das objektive Nettoprinzip“⁵³¹. Dadurch wird die steuerliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen überzeichnet, was eine übermäßige Steuerbelastung zur Folge hat.

526 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 27.1.2010, Abschnitt 71.

527 Vgl. *Montag* (2013), 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.

528 Vgl. Kapitel II.6.3.

529 Vgl. *Montag* (2013), Rz. 2.

530 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.“

531 *Bier* (2012), S. 233.

Die Ausweitung der Hinzurechnungen im Zuge der Unternehmensteuerreform hat den „verfassungsrechtlich desolaten Zustand“⁵³² der Gewerbesteuer noch verschärft.⁵³³ Das *Finanzgericht Hamburg* hat im Jahr 2012 beschlossen, ein Gewerbesteuer-Verfahren dem BVerfG vorzulegen. Für das klagende Unternehmen lag die Gesamtbelastung durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bei über 84 Prozent.⁵³⁴ Das ist ein Beleg dafür, dass die Hinzurechnungen einen unverhältnismäßigen und erdrosselnden Steuerzugriff bewirken können.

6.4.5 Verstoß gegen die Einfachheit der Besteuerung

Es ist bereits steuersystematisch nicht einzusehen, warum eine zusätzliche Unternehmensteuer neben Einkommen- und Körperschaftsteuer 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.⁵³⁵

Verschärfend kommt hinzu, dass die Gewerbesteuer als Objektsteuer ein Fremdkörper im Ertragsteuersystem ist und dadurch zahlreiche Widersprüche und Abgrenzungsprobleme zur Ein-

532 *Montag* (2013), Rz. 2.

533 Ebd.: „Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen [wurden] erheblich ausgeweitet, [...] was dem Leistungsfähigkeitsprinzip klar und diametral entgegensteht“.

534 Vgl. *Birk/Specker* (2013), S. 44. Dieses Belastungsniveau verletzt auch zentrale Maßstäbe, die das BVerfG selbst aufgestellt hat. So dürfe die Steuerlast unter Berücksichtigung des Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage „nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.“ (BVerfGE 115, 97, 116 f.)

535 Diese Belastung der Unternehmen tritt übrigens rechtsformunabhängig auf. Auch Personengeschafter, 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. *KBI* (2002a), S. 128.

kommensteuer- und Körperschaftsteuer auftreten.⁵³⁶ 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.⁵³⁷

6.4.6 Starke Aufkommensschwankungen

Die Gewerbesteuer verstößt auch gegen den Grundsatz einer möglichst stetigen Einnahmeentwicklung. Sie stellt eine stabile Finanzausstattung der Kommunen nicht sicher⁵³⁸ und kann daher nicht als „gute“ Gemeindesteuer bezeichnet werden (siehe *Tabelle 6.3*).

Tabelle 6.3: 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 %

Quelle: BMF, *kassenmäßige Steuereinnahmen nach Gebietskörperschaften 1999–2012*.

536 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)

537 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2010), Tz. 394: „Die Mängel der Gewerbesteuer sind hinreichend bekannt. Sie führt zu einer außerordentlichen Verkomplizierung des Unternehmenssteuerrechts.“

538 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.“

Das Aufkommen der Gewerbesteuer reagiert besonders empfindlich auf den Konjunkturverlauf. Das führt in wirtschaftlichen Aufschwungphasen zu hohen Zusatzeinnahmen der Gemeinden und in einer Rezession zu erheblichen Einnahmeausfällen.⁵³⁹ Bei Gemeinden, die von Gewerbesteuerzahlungen weniger Unternehmen einer Branche abhängig sind, folgen diese Schwankungen sogar der Geschäftslage einer einzelnen Branche.⁵⁴⁰ Diese hohe Konjunkturreakibilität der Gewerbesteuer erschwert eine verlässliche 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.⁵⁴¹ 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.

539 Im Zeitraum 2010-2012 waren im Jahresdurchschnitt folgende Veränderungsraten gegenüber dem Vorjahresaufkommen zu verzeichnen: a) Gewerbesteuer: + 9,6 Prozent; b) Lohnsteuer: + 3,5 Prozent; c) Umsatzsteuer: + 0,2 Prozent. Noch ausgeprägter sind die Unterschiede im Zeitraum 2004-2006: a) Gewerbesteuer: + 16,7 Prozent; b) Lohnsteuer: - 2,6 Prozent; c) Umsatzsteuer: + 2,3 Prozent. Vgl. *BMF* (2013b).

540 Das gilt etwa für die Gemeinden Frankfurt a. M. oder Rüsselsheim, die stark von der Entwicklung der Banken- bzw. Automobilbranche abhängig sind.

541 Vgl. *KBI* (2002a), S. 133.

Dazu zählen die Schaffung von Arbeitsplätzen in strukturschwachen Gebieten, die Hebung dort vorhandener Wachstumsreserven und die Verringerung von übermäßigen Unterschieden in der interregionalen Einkommensverteilung.⁵⁴²

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 Gewerbesteuererhöhung 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.⁵⁴³ In Einzelfällen kann die Gewerbesteuer aber auch als Hebel genutzt werden, um Sonderinteressen großer Unternehmen durchzusetzen.⁵⁴⁴ 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 Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer lässt sich nicht mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen, verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und

542 Vgl. *KBI* (2002a), S. 135 f.

543 Vgl. *BMF-Beirat* (1982), S. 34

544 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.“

weist zahlreiche steuer- und wirtschaftspolitische Mängel auf. Daher sollte die Gewerbesteuer vollständig abgebaut werden.⁵⁴⁵ 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*).

Der letzte Versuch, die Gewerbesteuer im Rahmen der Gemeindefinanzkommission abzuschaffen, ist im Jahr 2011 am Widerstand der Kommunen gescheitert. Wann die nächste politische Initiative gestartet wird, ist derzeit ungewiss. Als Sofortmaßnahme sollten deshalb die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen gestrichen werden. Das entschärft zumindest die Substanzsteuer-

545 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.

effekte sowie die krisenverschärfende Wirkung und könnte einen Einstieg in den Gewerbesteuerabbau darstellen, der weiterhin geboten ist.

6.5.1 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.⁵⁴⁶

Darüber hinaus ist in Art. 106 Abs. 5 GG⁵⁴⁷ 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 Körperschaft-

546 Das von kommunalen Interessenvertretern immer wieder eingeforderte „Band zwischen Kommune und Wirtschaft“ ist daher gewährleistet. Vgl. *Deutscher Städtetag* (2010), S. 25.

547 „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.*“ (eigene Hervorhebung)

steuer noch ausgeprägter ist.⁵⁴⁸ Zudem hat die parallele Einführung eines Hebesatzrechts bei beiden Unternehmensteuern den Vorteil, das 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.⁵⁴⁹ 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.⁵⁵⁰ 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.

548 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.

549 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.

550 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.

6.5.2 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 Gemeindeanteil der Einkommensteuer ersetzt wird. Der Institutsvorschlag folgt dabei weitgehend den bestehenden Strukturen der Einkommensbesteuerung. So wird in das Quellensteuerverfahren nicht eingegriffen.⁵⁵¹ 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 Einkommensteuerbelastung⁵⁵² nicht weiter erhöht. Deshalb wird der Hebesatz vorerst auf die

551 Aus diesem Grund findet das kommunale Hebesatzrecht bei der Abgeltungsteuer keine Anwendung.

552 Vgl. *KBI* (2008b), S. 11 ff. und *KBI* (2006b), S. 30 ff. Siehe auch Kapitel II.2.2.

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 Weise wird dem Verfassungsgebot entsprochen, das 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 anzuheben⁵⁵³ 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.

553 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.

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. Deshalb ist als dritte Maßnahme der bereits bestehende Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zu erhöhen, um die Gewerbesteuer für die Kommunen aufkommensneutral zu ersetzen.⁵⁵⁴

Im Grundgesetz ist vorgesehen, dass der kommunale Umsatzsteueranteil durch einen orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssel auf die einzelnen Gemeinden verteilt wird (Art. 106 Abs. 5 a 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.⁵⁵⁵ Sie sind auch einfach zu ermitteln, weil sie auf bestehende amtliche Statistiken aufbauen und deshalb keinen zusätzlichen Aufwand für Unternehmen bedeuten.

Finanzielle Auswirkungen der Reformbausteine

Bei einer Umsetzung der drei dargestellten Reformbausteine wäre es möglich, die kommunalen Mindereinnahmen infolge der

⁵⁵⁴ Gemäß § 1 Finanzausgleichsgesetz beträgt der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer derzeit 2,2 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.

⁵⁵⁵ Grundsätzlich sollte das Kriterium örtlicher Netto-Umsatz stärker gewichtet werden, weil dieser einen nahezu vollständigen und unmittlerbaren 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.

Abschaffung der Gewerbesteuer vollständig zu kompensieren. Die nachfolgende Tabelle 6.4 veranschaulicht die finanzielle Größenordnung der einzelnen Maßnahmen.⁵⁵⁶

Tabelle 6.4: Ausgleich der kommunalen Mindereinnahmen durch Reformbausteine

	in Mrd. Euro
Mindereinnahmen durch Gewerbesteuerabbau (brutto)	- 43,5
Wegfall Gewerbesteuer-Umlagen	+ 7,2
Mindereinnahmen durch Gewerbesteuerabbau (netto)	- 36,3
Kompensation durch	
Einkommensteuer: begrenzter Hebesatz	+ 3,4
Körperschaftsteuer: begrenzter Hebesatz und Anpassung auf 28 %	+ 5,9
Umsatzsteuer: Erhöhung Gemeindeanteil auf 18 %	+ 27,2
Saldo kommunale Einnahmen nach Kompensation	+ 0,2

Quelle: KBI (2010), S. 22.

6.5.3 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, eine Gewerbesteuererklärung und ggf. eine Gewerbesteuerzerlegungserklärung an die Finanzbehörden abzugeben.⁵⁵⁷ Der wegfal-

⁵⁵⁶ Es handelt sich dabei um eine Modellrechnung des Instituts aus dem Jahr 2010. Vgl. KBI (2010b), S. 22.

⁵⁵⁷ Siehe § 14a GewStG.

lende Verwaltungsaufwand würde die Unternehmen um rund 1,7 Milliarden Euro jährlich entlasten.⁵⁵⁸

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 ein disziplinierender Steuerwettbewerb weiterhin ermöglicht. Die Begrenzung der Hebesatzrechte nach oben trägt dabei den

558 Vgl. WebSKM – Datenbank aller Informationspflichten, unter: <https://www-skm.de-statis.de/webskm/online/>, abgerufen am 11.07.2013. 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 2,47 Millionen Unternehmen und verursacht jährliche Kosten von insgesamt 1,61 Milliarden Euro. Eine Erklärung zur Gewerbesteuererlegung müssen etwa 120.000 Unternehmen abgeben. Dabei entstehen Kosten von insgesamt 64 Millionen Euro pro Jahr.

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.⁵⁵⁹ Dies könnte das Kostenbewusstsein der kommunalpolitischen Akteure und die demokratische (Finanz-)Kontrolle in der Gemeindevertretung stärken.

6.6 Fazit und Empfehlungen

Die fundamentalen Mängel der Gewerbesteuer und der Instituts-vorschlag zu Abbau und Ersetzung der Gewerbesteuer lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Tabelle 6.5: Abbau und Ersetzung der Gewerbesteuer

<p>Gewerbesteuerabbau geboten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Keine Rechtfertigung durch Äquivalenzprinzip • Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip • Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel
<p>Drei Reformbausteine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kommunales Hebesatzrecht auf Gemeindeanteil der Einkommensteuer • Ähnliches Hebesatzrecht auf Körperschaftsteuer sowie Anpassung des KSt-Satzes • Erhöhung des Gemeindeanteils an Umsatzsteuer
<p>Vorteile des Gewerbesteuerabbaus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Belastungsneutral für Steuerzahler • Aufkommensneutral für Kommunen • Verfassungskonform (kommunale Steuerautonomie gewahrt)

Eigene Darstellung.

⁵⁵⁹ Vgl. Däke (2011), S. 35.

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.⁵⁶⁰ Die Grundsteuer war lange Zeit die wichtigste Besteuerungsart, denn sie knüpfte am „sichtbarsten und greifbarsten Teil des Vermögens“⁵⁶¹ 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.⁵⁶² Das Besteuerungsverfahren ist dreigestuft. Grundlage für die Ermittlung der Grundsteuerlast ist der Einheitswert des Grundstücks. Nach Feststellung des Einheitswerts wird dieser mit einer sogenannten Steuermesszahl, einem von der Nutzung des Grundstücks abhängigen Tausendsatz, multipliziert. Die Steuermesszahl beträgt in den alten Bundesländern 6 ‰ für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

⁵⁶⁰ Vermutlich wurde sie damals schon in China erhoben. Zur Historie der Grundsteuer vgl. *KBI* (1969a), S. 7 ff.; *BMF* (2012b), S. 82 f.

⁵⁶¹ *BMF* (2012b), S. 82.

⁵⁶² In den Jahren 1961 und 1962 wurde auch eine Grundsteuer C auf unbebaute, aber baureife Grundstücke erhoben. Ebd., S. 83.

und 2,6 ‰ für Einfamilienhäuser (für die ersten 38.346,89 Euro des Einheitswerts), 3,1 ‰ für Zweifamilienhäuser und 3,5 ‰ für andere Grundstücke.⁵⁶³ In den neuen Bundesländern gelten höhere Steuermesszahlen,⁵⁶⁴ 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 Gemeinde⁵⁶⁵ 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.

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 2012 bei rund zwölf Milliarden Euro. Da-

⁵⁶³ Siehe §§ 14 und 15 Grundsteuergesetz.

⁵⁶⁴ Siehe § 29 Grundsteuerdurchführungsverordnung.

⁵⁶⁵ Im Jahr 2011 lagen die Hebesätze für die Grundsteuer A zwischen 68 und 1.800 Prozent und für die Grundsteuer B zwischen 80 und 900 Prozent. Vgl. *Statistische Ämter des Bundes und der Länder* (2012).

von entfielen auf die Grundsteuer A 0,38 Milliarden Euro (rund drei Prozent des Gesamtaufkommens) und auf die Grundsteuer B 11,64 Milliarden Euro. Das Aufkommen aus der Grundsteuer insgesamt hatte einen Anteil von zwei Prozent am Gesamtsteueraufkommen des Staates.

7.2 Nachteile der Grundsteuer

7.2.1 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 hingegen einfach administrierbar.⁵⁶⁶ 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.⁵⁶⁷

⁵⁶⁶ Vgl. *Tipke* (2003), S. 961; *Seer* (2013c), Rz. 1.

⁵⁶⁷ Vgl. m. w. N. *KBI* (2011c), S. 10 f.

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.⁵⁶⁸ 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 Einkommensverwendung 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 regressiv 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.⁵⁶⁹ 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 Grundvermö-

⁵⁶⁸ 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.

⁵⁶⁹ Vgl. auch *Schulemann* (2012), S. 814 f.

gen keinesfalls sicherer sind als Arbeitseinkommen⁵⁷⁰ und somit vom Grundvermögen keine besondere und höhere Leistungsfähigkeit ausgeht.⁵⁷¹ 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.

7.2.2 Verfassungsrechtlich problematische Einheitsbewertung

Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist der sogenannte Einheitswert des Grundstücks oder Gebäudes. Für die alten Bundesländer werden Einheitswerte aus der Hauptfeststellung des Jahres 1964 verwendet; in den neuen Bundesländern wird sogar auf die Hauptfeststellung aus dem Jahr 1935 zurückgegriffen.⁵⁷² Diese Einheitswerte wurden früher auch zur Bemessung anderer vermögensbezogener Steuern, wie der Vermögensteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Gewerbesteuer, verwendet. Das BVerfG urteilte allerdings im Jahr 1995, dass die Bemessung von Steuern auf Grundlage veralteter Einheitswerte zu einer nicht hinnehmbaren Ungleichbehandlung führt, insbesondere dann, wenn verschiedene Vermögensarten nebeneinander bewertet werden müssen. Die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe führten zu einer verzerrten Steuerbelastung. So wurde das zu den veralteten und damit in der Regel niedrigen Einheitswerten bewertete Grundvermögen systematisch geringer mit der Vermögensteuer belastet als das in der Regel zum ak-

570 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.

571 Vgl. *KBI* (1969a), S. 30 f.; *KBI* (1971), S. 113 ff.; *Tipke* (2003), S. 922 ff. und S. 957; *Lang* (2010a), Rz. 100 ff.

572 Darüber hinaus gilt in den neuen Ländern für bestimmte Fälle, in denen kein Einheitswert vorliegt, eine Ersatzbemessungsgrundlage, sodass faktisch dreierlei Maß zur Anwendung kommt. Vgl. *Seer* (2013c), Rz. 18.

tuellen Marktwert bewertete Kapitalvermögen.⁵⁷³ Da eine neue Hauptfeststellung kostspielig und nicht umsetzbar war, wurde die Erhebung der Vermögensteuer zum Jahr 1997 ausgesetzt und die Gewerbekapitalsteuer zum Jahr 1998 abgeschafft. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer ist man zumindest von der Bewertung nach Einheitswerten abgegangen.⁵⁷⁴

Für die Grundsteuer blieben die Entscheidungen des BVerfG ohne direkte Wirkung, weil sie im Unterschied zu den vorgenannten Steuern nur eine Vermögensart, den Grundbesitz, belastet. Die vom BVerfG aufgezeigte systematische Verzerrung, die bei der Einheitsbewertung von Grundbesitz im Vergleich mit anders bewerteten Vermögensarten auftritt, ist damit für die Grundsteuer verfassungsrechtlich ohne Bedeutung.⁵⁷⁵ Der Grundbesitz wird zwar nicht (mehr) realitätsgerecht bewertet, aber die Verzerrung betrifft grundsätzlich alle Grundstücke. Solange vergleichbare Grundstücke in gleicher Weise auf Grundlage „falscher“ Einheitswerte besteuert werden, liegt prinzipiell eine Gleichbehandlung dieser Grundstücke vor. Die Bedingung der horizontalen Steuergerechtigkeit, nach der (steuerlich) Gleiches auch gleich behandelt werden muss, wäre insoweit erfüllt. Mit zunehmendem Fortbestand der alten Einheitswerte wird diese theoretische Gleichbehandlung jedoch immer zweifelhafter. Durch den langen Zeitabstand zur letzten Hauptfeststellung ist nämlich davon auszugehen, dass auch die Relationen zwischen verschiedenen Grundstückswerten betroffen werden. Beispielsweise sind für die Einheitswerte von Gebäuden die Baupreisverhältnisse des Jahres 1958 maßgeblich.⁵⁷⁶ Moderne Gebäude werden inzwischen in

573 Siehe BVerfGE 93, 121 ff.

574 Vgl. *KBI* (2011c), S. 6 f. Zum Teil finden die Einheitswerte noch bei der Gewerbesteuer Anwendung, dieser Einfluss ist allerdings vernachlässigbar. Vgl. *Huschke/Hanisch/Wilms* (2009), S. 2516 f.; *Seer* (2010), Rz. 4.

575 Vgl. *Eisele* (2003), S. 834 ff.

576 Siehe *Bundesfinanzhof*, Entscheidung vom 30.03.20210 (AZ II R 12/09), Ziff. 19.

Standards erstellt, die es damals noch gar nicht gab. Die Verzerrung wirkt folglich nicht gleichmäßig, sondern durch unterschiedliche Wertentwicklungen werden heute vergleichbare Grundstücke und Gebäude durch die alten Einheitswerte verschiedenartig belastet. Es kommt also zu einer ungleichmäßigen Besteuerung, weil Gleiches nicht mehr gleich belastet wird. Die als Bemessungsgrundlage dienenden veralteten Einheitswerte verletzen die horizontale Steuergerechtigkeit.

Diese Einschätzung wurde durch Entscheidungen des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2010 bestätigt.⁵⁷⁷ Auch das BVerfG deutet in einem jüngeren Beschluss Zweifel an den Einheitswerten an, etwa wenn es „auf die im Schrifttum in erheblichem Umfang geäußerten verfassungsrechtlichen Zweifel an der Einheitsbewertung“⁵⁷⁸ verweist.

7.3 Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip?

Die Grundsteuer hat eigentlich ihre Existenzberechtigung in einem zeitgemäßen Steuersystem verloren. Aufgrund der oben genannten Nachteile sollte sie abgeschafft werden.⁵⁷⁹ Doch um sie wegen des hohen Finanzbedarfs der Kommunen weiterhin erheben zu können, wird sie inzwischen mit dem Äquivalenzprinzip begründet. Zwar kann eine Steuer per Definition nicht mit dem Äquivalenzprinzip begründet werden, weil sie keinen Anspruch auf Gegenleistungen einschließt. Das Äquivalenzprinzip könnte allenfalls dann zur Rechtfertigung herangezogen werden, wenn die Grundsteuer als eine Art zweckgebundener Beitrag⁵⁸⁰ charakterisiert wird.

577 Siehe *Bundesfinanzhof*, Az. II R 60/08 und II R 12/09.

578 Siehe BVerfG, Az. 1 BvR 3515/08 vom 13.04.2010; *Leuchtenberger* (2010), S. 801 ff.

579 Siehe bereits *KBI* (1969a), S. 35.

580 Solche Steuern werden auch „Beitragsteuern“ genannt. Vgl. *Haller* (1981), S. 298 mit Verweis auf *Ritschl* (1956), S. 102 ff.

Allerdings kann die Grundsteuer keine eindeutige Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung abbilden. Sind Gemeindeleistungen eindeutig den Nutzern zuzuordnen, werden sie in der Regel über Gebühren oder Beiträge abgegolten. Die Grundsteuer kann demnach allenfalls „äquivalenzähnlich“ sein.⁵⁸¹ 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.⁵⁸² Danach wäre die Grundsteuer als eine Gegenleistung für sogenannte lokale öffentliche Güter einer Gemeinde anzusehen und somit eine Art zweckgebundener Beitrag.

Zwischen Grundeigentum und kommunalen Leistungen besteht insoweit eine abgeschwächte Äquivalenz, als eine bessere kommunale Infrastruktur in der Regel die Grundstücks- und Immobilienwerte erhöht.⁵⁸³ Jedoch ist der Wert eines Grundstücks bestenfalls ein unvollkommener Maßstab zur Einschätzung des Nutzens aus lokalen öffentlichen Gütern, sodass das Äquivalenzprinzip nur bedingt als Rechtfertigung taugt.

Indes kann gegen die Rechtfertigung der Grundsteuer mit dem Äquivalenzprinzip nicht eingewendet werden, dass sie nur Grundeigentümer belaste, obwohl nicht nur diese, sondern alle Bewohner von den Leistungen der Gemeinde profitieren und daher auch alle Bewohner zur Finanzierung herangezogen werden sollten. Dieses Argument kann nämlich mit dem Hinweis auf die

581 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.

582 Beispiele sind Leistungen, die prinzipiell allen Bewohnern der Gemeinde Nutzen stiften, wie z. B. der Unterhalt 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.

583 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2010), Tz. 399.

Überwälzungsmöglichkeiten der Grundsteuer entkräftet werden. Soweit Immobilienvermieter die Grundsteuer ganz oder teilweise auf die Mieter überwälzen können, tragen also alle Bewohner zur Finanzierung der bereitgestellten Leistungen bei.⁵⁸⁴ Die Grundsteuer hat dann das Wesen einer „Einwohnersteuer“.⁵⁸⁵

7.4 Reform der Grundsteuer

Grundsätzlich wäre eine Abschaffung der Grundsteuer die steuersystematisch sachgerechte Lösung. Allerdings hat diese Option politisch kaum Aussicht auf Erfolg, zumal dann die Kommunen auf Einnahmen in Höhe von rund zwölf Milliarden Euro verzichten müssten. Als zweitbeste Lösung sollte die Grundsteuer daher so ausgestaltet werden, dass sie möglichst geringen Schaden anrichtet. Unter Gerechtigkeitsaspekten sollte sie sich möglichst eng am Äquivalenzprinzip als Gerechtigkeitsmaßstab für die Erhebung von Abgaben orientieren. Sie wäre dann keine Steuer, sondern eine Art zweckgebundener Beitrag.⁵⁸⁶ Zudem muss sie vor allem einfach zu erheben sein und darf die Steuerzahler insgesamt nicht stark belasten; die Belastung darf zumindest nicht höher sein als bisher. Eine Reform sollte damit allenfalls aufkommensneutral erfolgen.⁵⁸⁷

Von den drei Reformmodellen, die aus einer durch die Bund-Länder-Finanzministerkonferenz im Jahr 2010 eingesetzten Arbeitsgruppe zur Reform der Grundsteuer entstanden sind, entspricht das *wertunabhängige Modell* („Süd-Modell“)⁵⁸⁸ am ehesten den genannten Anforderungen.⁵⁸⁹ Das „Süd-Modell“ rechtfertigt die

584 Siehe *KBI* (2011c), S. 12 ff.

585 Vgl. *Seer* (2013c), Rz. 2.

586 Siehe S. 220.

587 Zu den Reformanforderungen siehe ausführlich *KBI* (2011c), S. 17 ff.

588 Das „Süd-Modell“ ist das Reformmodell der Länder Bayern, Baden-Württemberg und Hessen. Vgl. *Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen* (2010).

589 Siehe ausführlich *KBI* (2011c), S. 22 ff.

Erhebung der Grundsteuer ausdrücklich mit dem Äquivalenzprinzip, 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 anfallt, werde demzufolge auch die Grundsteuer nicht an den Grundstückswert geknüpft. Zur Ermittlung der Grundsteuerlast soll zunächst die Grundstücks- bzw. Gebäudegrundfläche mit nutzungsartabhängigen Äquivalenzzahlen multipliziert werden. Für die Grundstücksfläche soll eine Äquivalenzzahl von 2 Cent pro Quadratmeter, für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen 20 ct/m² und für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen 40 ct/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*).⁵⁹⁰

Tabelle 7.3: Berechnungsschema des Süd-Modells für Wohneigentum

Grundstücksfläche	Gebäudegrundfläche
x 0,02 Euro	x 0,20 Euro (für Wohnzwecke) <u>oder</u> 0,40 Euro (sonstige Zwecke)
	x Geschosszahl
= Flächenbetrag	= Gebäudebetrag
Gebäudebetrag	
+ Flächenbetrag	
= Steuermessbetrag	
x Hebesatz	
= Grundsteuerschuld	

Eigene Darstellung.

⁵⁹⁰ 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.

Das „Süd-Modell“ ist einfach und transparent. Es 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. Das reduziert das mögliche Konfliktpotenzial zwischen Steuerzahler und Verwaltung. Aus der Einfachheit des „Süd-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. In der langfristigen Perspektive ist das „Süd-Modell“ 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.⁵⁹¹

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 zu erwägen, eine Öffnungsklausel einzuführen, die den Bundesländern die Gesetzgebungskompetenz einräumen könnte. Die Bundesländer hätten damit die Möglichkeit, die spezifischen regionalen Bedingungen bei der Bemessung der Grundsteuer zu berücksichtigen.⁵⁹²

591 Siehe ausführlich *KBI* (2011c), S. 27 ff.

592 Ebd., S. 21 f. und S. 47.

Andere Reformvorschläge, wie das *Verkehrswertmodell* („*Nord-Modell*“)⁵⁹³ sowie das gebäudewertunabhängige Kombinationsmodell („*Thüringer Modell*“)⁵⁹⁴, sollten nicht umgesetzt werden.⁵⁹⁵ Beide Modelle sind aufgrund der eher komplizierten wertbasierten Bemessung der Grundsteuer weder einfach noch transparent. Vor allem das „Nord-Modell“ würde zu einem deutlich höheren Erhebungsaufwand führen, da aktuelle Daten zur Bewertung der Grundstückswerte benötigt würden. Zudem wären beide Vorschläge kaum aufkommensneutral umzusetzen. Verdeckte Steuererhöhungen wären vorgezeichnet, da die maßgeblichen Bemessungsgrößen (Verkehrswerte bzw. Bodenrichtwerte) im Zeitablauf tendenziell steigen werden.

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.⁵⁹⁶ Diesem Zweck soll etwa eine reine Bodenwertsteuer dienen, die sich ausschließlich am Grundstückswert ohne aufstehende Gebäude bemisst.⁵⁹⁷ 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 Steuererechtigkeit. Außersteuerliche Funktionen, auch Sozialzwecknor-

593 Das „Nord-Modell“ ist das Reformmodell der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein. Vgl. *Die Senatorin für Finanzen der Hansestadt Bremen* (2010).

594 Vgl. *Land Thüringen* (2011).

595 Für eine ausführliche Darstellung der Modelle und Begründung ihrer Ablehnung siehe *KBl* (2011c), S. 22 ff.

596 Vgl. bspw. *Löhr* (2004), S. 113 ff.; *Lehmbrock/Coulmas* (2001), S. 27 f.

597 Vgl. *Lehmbrock/Coulmas* (2001), S. 33 ff.

men genannt,⁵⁹⁸ sollten grundsätzlich losgelöst von der Besteuerung mit eigenen Instrumenten verfolgt werden.⁵⁹⁹ Dies gebietet nicht nur die Steuersystematik, sondern vor allem das Gebot der Transparenz staatlichen Handelns.

7.5 Fazit und Empfehlungen

Die Abschaffung der Grundsteuer wäre zwar die steuersystematisch beste Lösung, jedoch erscheint dies politisch allenfalls langfristig umsetzbar. Daher sollte die Grundsteuer auf kurze und mittlere Sicht grundlegend reformiert werden. Anforderungen an eine Grundsteuerreform wären die Stärkung der Steuergerechtigkeit, eine einfache Steuererhebung und eine niedrige Steuerbelastung bzw. Aufkommensneutralität. Diese Anforderungen werden am ehesten vom wertunabhängigen Modell („Süd-Modell“) erfüllt, weshalb das Institut seine Umsetzung empfiehlt.

598 Vgl. *Lang* (2010a), Rz. 124 ff.

599 Für eine grundsätzliche Kritik an den Sozialzwecknormen siehe *KBI* (2000b).

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.⁶⁰⁰ 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 Bruttoallphasenumsatzsteuer⁶⁰¹ erhoben. Der Steuersatz lag vor dem Zweiten Weltkrieg zwischen 0,5 und 2,5 Prozent, in den 1950er und 1960er Jahren bei 4 Prozent.⁶⁰² Ab 1968 ist man in Deutschland zur Nettoallphasenumsatzsteuer übergegangen.⁶⁰³ 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.⁶⁰⁴

Der Normalsteuersatz lag anfangs bei 10 Prozent, der ermäßigte Steuersatz bei 5 Prozent des Netto-Verkaufspreises. Vor allem

600 Vgl. *Kolms* (1966), S. 124.

601 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.

602 Vgl. *Pohmer* (1980), S. 657 f..

603 Vgl. zur Historie *BMF* (2012b), S. 136 f.; *Pohmer* (1980), S. 654 ff.

604 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.⁶⁰⁵

Aktuell beträgt der Normalsteuersatz 19 Prozent und der ermäßigte Steuersatz 7 Prozent des Netto-Verkaufspreises.⁶⁰⁶ Die meisten Waren und Dienstleistungen unterliegen dem Normalsteuersatz. Der ermäßigte Steuersatz wird beispielsweise auf die meisten Lebensmittel sowie Bücher und Zeitungen erhoben.⁶⁰⁷ 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.⁶⁰⁸ 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.⁶⁰⁹

Tabelle 8.1: Entwicklung der Umsatzsteuersätze in Deutschland seit 1968

Zeitraum	Normalsatz (in Prozent)	ermäßigter Satz (in Prozent)
1.01.1968 – 30.06.1968	10	5
1.07.1968 – 31.12.1977	11	5,5
1.01.1978 – 30.06.1979	12	6
1.07.1979 – 30.06.1983	13	6,5
1.07.1983 – 31.12.1992	14	7
1.01.1993 – 31.03.1998	15	7
1.04.1998 - 31.12.2006	16	7
seit 1.1.2007	19	7

Quelle: Europäische Kommission (2013), S. 23 (Tabelle VIII).

605 Vgl. *Bund der Steuerzahler* (2006b) sowie bereits zum Kabinettsbeschluss der Bundesregierung *Bund der Steuerzahler* (2006a).

606 Siehe § 12 Umsatzsteuergesetz (UStG).

607 Siehe Anlage 2 zum UStG.

608 Siehe § 4 UStG.

609 Vgl. *KBI* (2010c), S. 12.

Die Umsatzsteuer ist eine Gemeinschaftssteuer. Sie steht anteilmäßig dem Bund (ca. 53 Prozent), den Ländern (ca. 45 Prozent) und den Kommunen (ca. 2 Prozent) zu. Das Aufkommen aus der Umsatzsteuer lag im Jahr 2012 bei 194,6 Mrd. Euro. Damit trug die Umsatzsteuer zu 32,4 Prozent zum gesamtstaatlichen Steueraufkommen bei. Sie ist damit nach der Einkommensteuer die aufkommenstärkste Steuer in Deutschland.⁶¹⁰

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.⁶¹¹ Das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gilt auch für die Umsatzsteuer,⁶¹² weil diese in der Regel letztlich dasselbe Einkommen belastet, das auch der Einkommensteuer unterliegt.⁶¹³ 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

610 Siehe auch Kapitel II.1.

611 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.

612 Vgl. *Tipke* (2003), S. 979 ff.

613 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,⁶¹⁴ stimmen Einkommen und Konsum letztlich in ihrem Umfang überein. Insoweit sind die Konsumausgaben als Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit dem zufließenden Einkommen annähernd gleichwertig.⁶¹⁵

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.⁶¹⁶

Bei der Ausgestaltung der Umsatzsteuer ist zu bedenken, dass sie rund ein Drittel zum gesamten Steueraufkommen beiträgt, so dass die Besteuerung insgesamt nur dann möglichst gerecht im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips sein kann, wenn auch die Umsatzsteuer diesem Prinzip grundsätzlich folgt.⁶¹⁷ Ebenfalls ist zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer im Unterschied zur Einkommensteuer als sogenannte (europäische) Gemeinschaftsteuer eingerichtet ist.⁶¹⁸ 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-

614 Es sei denn, es ist als Vermögen in irgendeiner Weise vernichtet worden.

615 Das Einkommen ist jedoch den Konsumausgaben als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit überlegen. Siehe Kapitel I.2.2.

616 Vgl. *Tipke* (2003), S. 985 ff.

617 Siehe bereits *KBI* (2009a), S. 11 f.

618 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,⁶¹⁹ denn dieses entspricht nicht in jeder Beziehung der Maxime einer gerechten, einfachen und niedrigen Besteuerung.⁶²⁰

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.⁶²¹ Auch das BVerfG hat in seiner einschlägigen

619 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).

620 Siehe ausführlich *KBI* (2009a).

621 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 zurück⁶²² 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.“⁶²³ Im Kern verlangt das BVerfG, dass der Staat dem Bürger das selbst erzielte Einkommen bis zu diesem Betrag nicht entziehen darf.⁶²⁴ Diesen Ansatz hat das BVerfG in weiteren Verfahren zum einkommensteuerlichen Existenzminimum wiederholt bestätigt.⁶²⁵

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-

622 Siehe Hey (2013c), Rz. 70 ff.

623 BVerfGE 82, 60, 90 f.

624 Siehe BVerfGE 82, 90.

625 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,⁶²⁶ doch werden die meisten Ausgaben selbst dann mit Umsatzsteuer belastet, wenn sie für die Existenzsicherung unabdingbar benötigt werden und demzufolge keine steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentieren.⁶²⁷ 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.⁶²⁸ Da auf

626 Das gilt mit der Einschränkung, dass die Umsatzsteuerbefreiungen „unecht“ sind. Siehe S. 228.

627 Insoweit gilt das oben bereits verwendete Argument, dass Ausgaben, die der Existenzsicherung dienen, keine steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentieren.

628 Siehe m. w. N. *KBI* (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.⁶²⁹

Die Umsetzung einer umfassenden Steuerbefreiung des Existenzminimums könnte grundsätzlich durch eine Erstattung der Umsatzsteuer, soweit sie auf das Existenzminimum entfällt, erfolgen.⁶³⁰ 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.⁶³¹

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.⁶³² 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.⁶³³ 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

629 Diese Auffassung wird von namhaften Steuer- und Verfassungsrechtlern geteilt. Vgl. m. w. N. *Englisch* (2013c), § Rz. 273 ff.; Hey (2013c), Rz. 81 ff.

630 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.

631 Siehe ausführlich *KBI* (2009a), S. 53 ff.

632 Siehe *KBI* (2009a), S. 13 ff. Siehe auch *Haller* (1981), S. 354 f.; *Englisch* (2010), S. 400 ff.

633 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.⁶³⁴ 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 Mrd. Euro belaufen.⁶³⁵

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.“⁶³⁶ 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.⁶³⁷ 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-

634 Siehe ausführlich *KBI* (2009a), S. 13 ff.

635 Aktualisierte Berechnungen auf Basis der Berechnungen und Quellen in *KBI* (2009a).

636 *Englisch* (2013c), Rz. 275.

637 Siehe § 12 Abs. 2 und Anlage 2 UStG sowie *BMF* (2007).

sichtlich empfunden.⁶³⁸ Zudem werden diejenigen Vorschriften kritisiert, die bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu beachten und für Freistellungen von der Umsatzsteuer maßgeblich sind.⁶³⁹

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.⁶⁴⁰ *Nicht* lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen sollten somit grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz von 19 Prozent belastet

638 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).

639 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.

640 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 bieten sich zwei Maßnahmen zur Reformierung der Umsatzsteuer an. Kurzfristig ist es sachdienlich, die für die *Ist-Besteuerung* maßgebliche Jahresumsatzgrenze von derzeit 500.000 Euro auf zwei Millionen Euro zu erhöhen. Langfristig ist ein gänzlicher Übergang zum *Reverse-Charge-Modell* anzustreben, das derzeit bereits für besonders betrugsanfällige Leistungen angewendet wird.⁶⁴¹ Dadurch könnten der Umsatzsteuerbetrug deutlich erschwert und die öffentlichen Haushalte insoweit entlastet werden.

Bei der Umsatzsteuer gilt grundsätzlich das Prinzip der *Soll-Versteuerung*.⁶⁴² 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.⁶⁴³ Dadurch entsteht den Unternehmen ein Liquiditätsnachteil.⁶⁴⁴ Liquiditätsprobleme schaden vor allem kleinen und

641 Dies gilt bspw. für Bauleistungen und das Reinigen von Gebäuden (siehe § 13b UStG).

642 Siehe § 16 UStG.

643 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2005), Tz. 459, Kasten 12

644 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.

mittleren Unternehmen. Dem trägt der Gesetzgeber Rechnung, indem buchführende Gewerbetreibende und Freiberufler,⁶⁴⁵ die im Vorjahr einen Gesamtumsatz von 500.000 Euro nicht überschritten haben, eine Ist-Versteuerung beantragen können.⁶⁴⁶ Mit dieser Umsatzgrenze liegt der deutsche Gesetzgeber weit unter den europarechtlichen Möglichkeiten. Die EU-Vorschriften erlauben den Mitgliedstaaten eine Jahresumsatzgrenze von zwei Millionen Euro.⁶⁴⁷ Da sich die Ist-Versteuerung positiv auf die Liquiditätslage von Gewerbetreibenden und buchführenden Freiberuflern auswirkt, plädiert das Institut für eine Erhöhung der Jahresumsatzgrenze auf die europarechtliche Höchstschwelle von zwei Millionen Euro.⁶⁴⁸

In der derzeitigen Erhebungsform ist die Umsatzsteuer eine „Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“. Auf allen Stufen der Handels- bzw. Leistungskette wird auf den Nettoverkaufspreis einer Ware (oder Dienstleistung) Umsatzsteuer erhoben. Das Vorsteuerabzugssystem ermöglicht Unternehmen, die ihnen von den Leistungserbringern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzubekommen. Steuerträger ist letztlich der Endkunde oder das nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen.⁶⁴⁹

Das gegenwärtige Vorsteuerabzugssystem führt auf Unternehmensebene nicht nur zu hohen Steuerbefolgungskosten, sondern ist auch in hohem Grade betrugsanfällig. Im Jahr 2011 entfielen 44 Prozent der 2,2 Milliarden fahndungsbedingten

645 Nicht buchführende Freiberufler können unabhängig vom Gesamtumsatz die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnen (Ist-Versteuerung).

646 Siehe § 20 UStG.

647 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.

648 Nicht buchführende Freiberufler können beim Finanzamt unabhängig vom erzielten Jahresumsatz einen Antrag auf *Ist-Besteuerung* stellen. Siehe § 20 UStG.

649 Vgl. Scheffler (2009), S. 378.

Zusatzeinnahmen auf die Umsatzsteuer.⁶⁵⁰ Grenzüberschreitende „Karussellgeschäfte“⁶⁵¹, „Scheinrechnungen“ oder „Geschäfte ohne Rechnung“ sind regelmäßige Erscheinungsformen von Umsatzsteuerbetrug. Entweder wird zu wenig Umsatzsteuer gezahlt oder zu viel Vorsteuer gezogen.⁶⁵² Auch Unternehmensinsolvenzen können zu Umsatzsteuerausfällen führen.⁶⁵³ Die betrugsbedingten Umsatzsteuerausfälle können durch einen generellen Systemwechsel hin zum *Reverse-Charge-Modell* eingedämmt werden. Grundlage dieses Modells ist eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (siehe *Abbildung 8.1*).

Im Unterschied zum bestehenden Erhebungsmodell sind bei diesem Verfahren nicht alle Glieder der Handels- bzw. Leistungskette Steuerschuldner. Dies ist allein der *Leistungsempfänger*. Der *Leistungserbringer* stellt dem Leistungsempfänger eine Nettorechnung aus. Diese enthält keine Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger zahlt dem Leistungserbringer das in Rechnung gestellte Entgelt.⁶⁵⁴ Bei Leistungen an den Endverbraucher wird das Reverse-Charge-Verfahren nicht angewendet. Dem Endverbraucher wird neben dem Nettoentgelt dann auch die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Das leistende Unternehmen bleibt Steuerschuldner.⁶⁵⁵

650 Vgl. *BMF* (2012f).

651 Umsatzsteuerliche „Karussellgeschäfte“ sind häufig im innereuropäischen, grenzüberschreitenden Handel beobachtbar. Sie zielen meist auf eine Verbilligung der Ware bzw. Dienstleistung und/oder eine Vorsteuererschleichung ab. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2005), Tz. 457.

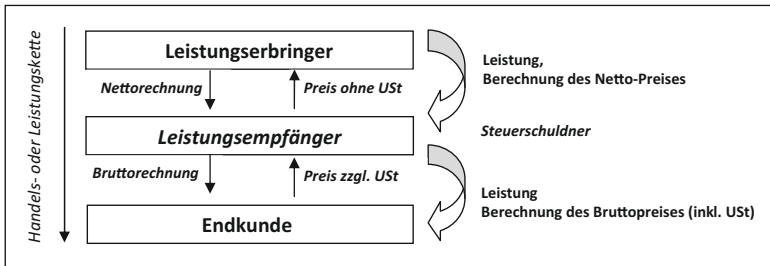
652 Vgl. *Kirchhof* (2007), S. 1080.

653 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2005), Tz. 458; *Wesselbaum-Neugebauer* (2010), S. 270 ff.

654 Weil der Leistungsempfänger zugleich umsatzsteuerpflichtig und vorsteuerabzugsberechtigt ist, ergibt sich eine Steuerschuld von Null. Daher gibt es keinen Zahlungsstrom zwischen Leistungsempfänger und Finanzamt. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2005), Tz. 459.

655 Vgl. *Wesselbaum-Neugebauer* (2010), S. 278 f.

Abbildung 8.1: Das Reverse-Charge-Verfahren



Eigene Darstellung.

Anders als im bestehenden Erhebungsmodell wird die Umsatzsteuer nicht auf jeder Stufe der Wertschöpfungskette, sondern erst bei der Leistung an den Endkunden zahlungswirksam. Daher dürften die betrugsbedingten Einnahmeausfälle zurückgehen. Der Leistungsempfänger kann nicht mehr die Umsatzsteuer zum Abzug bringen, die vom Leistungserbringer nicht entrichtet worden ist. Auf Unternehmensseite sinkt der Bürokratieaufwand samt umsatzsteuerbedingter Buchungs- und Zahlungssysteme.⁶⁵⁶

Das Reverse-Charge-Modell erfordert – wie bisher – eine Steuernummer als Identifikationsmerkmal aller umsatzsteuerpflichtigen und zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen. Dazu könnte sich die Wirtschaftsidentifikationsnummer, die vom Gesetzgeber vorgesehen, bislang aber noch nicht eingeführt worden ist, eignen.⁶⁵⁷ Ohnehin soll die derzeit bestehende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer langfristig durch die Wirtschaftsidentifikationsnummer ersetzt werden. Mit Hilfe dieser Nummer ist eine Unterscheidung zwischen steuerpflichtigen und nicht-steuerpflichtigen Unternehmen möglich. Im Reverse-Charge-Modell muss der Leistungserbringer sicherstellen, dass der Leistungsempfänger über solch eine Nummer verfügt. Denkbar

⁶⁵⁶ Vgl. SVR Wirtschaft (2005), Tz. 459; Wesselbaum-Neugebauer (2010), S. 278 ff.

⁶⁵⁷ Siehe § 139c AO.

wäre ein elektronisches Abfrageverfahren. Um betrugsbedingte Steuerausfälle zu vermeiden, müssen die unter der Wirtschaftsidentifikationsnummer geführten Umsätze durch die Steuerverwaltung kontrolliert werden. Das steuerpflichtige Unternehmen muss die entsprechenden Umsätze an das Finanzamt melden. Auch beim Reverse-Charge-Verfahren besteht aber nach wie vor das Risiko von Einnahmeausfällen aufgrund von „Umsätzen ohne Rechnung“.⁶⁵⁸

Rechtlich steht die generelle Einführung des Reverse-Charge-Modells unter dem Vorbehalt einer Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.⁶⁵⁹ Darin sind Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung geregelt. Eine entsprechende Richtlinieneränderung bedarf der Zustimmung aller EU-Mitgliedstaaten und ist nicht im nationalen Alleingang möglich. Daher kann die Umsetzung des Reverse-Charge-Modells nur ein langfristiges Ziel sein.

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.

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

658 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2005), Tz. 459 und *Wesselbaum-Neugebauer* (2010), S. 280.

659 Siehe EU-Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union EG 2006 L247/1.

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.⁶⁶⁰

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.

660 Siehe Kapitel II.8.3.1, S. 235 f.

9 Umweltsteuern

Infolge der gestiegenen Bedeutung der Umwelt- und Klimapolitik in Deutschland wird auch die Erhebung von bestimmten Steuern mit Umwelt- und Klimaschutzzielen begründet. Diese Zielsetzung fand vor allem mit der zum Ende des vergangenen Jahrtausends eingeleiteten „ökologischen Steuerreform“ Eingang in das bestehende Steuersystem.⁶⁶¹

Der Ansatz, mit der Erhebung von Steuern zum Umwelt- und Klimaschutz beizutragen, geht auf den englischen Ökonomen *Arthur Cecil Pigou* zurück.⁶⁶² 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 Wirtschaftssakteure 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.⁶⁶³

Die praktische Umsetzung dieser Idee stößt jedoch auf Schwierigkeiten. Beispielsweise ergibt sich für den Staat ein exorbitant ho-

661 Im Rahmen der „ökologischen Steuerreform“ wurde die Mineralöl- bzw. Energiesteuer deutlich erhöht sowie die Stromsteuer eingeführt.

662 Vgl. *Pigou* (1920).

663 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.⁶⁶⁴

Im geltenden deutschen Steuerrecht existieren fünf umweltbezogene Steuerarten: die Energie-, Strom-, Kraftfahrzeug-, Luftverkehr- und Kernbrennstoffsteuer. Die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz für alle fünf Steuern liegt beim Bund, sodass die Steuereinnahmen in den Bundeshaushalt eingestellt werden. Die Einnahmen aus diesen Steuern lagen im Jahr 2012 bei 57,2 Milliarden Euro; ihr Aufkommen hatte einen Anteil von rund zehn Prozent am gesamten Steueraufkommen und einen Anteil von rund 21 Prozent am Steueraufkommen des Bundes (siehe *Tabelle 9.1*).

Tabelle 9.1: Aufkommen aus umweltbezogenen Steuern im Jahr 2012

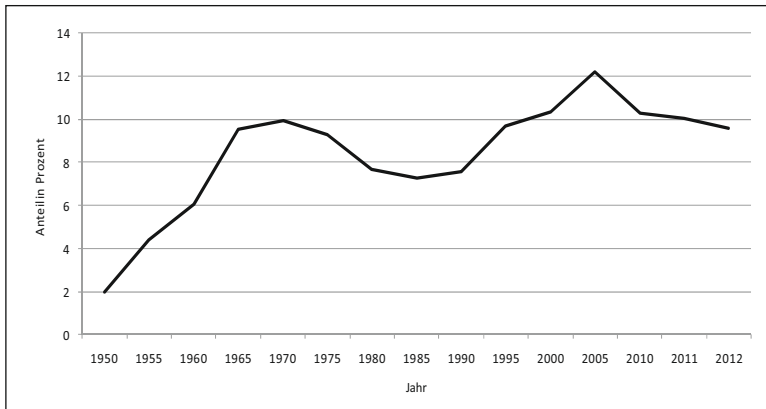
Steuerart	Einnahmen in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steueraufkommen in Prozent	Anteil am Steueraufkommen des Bundes in Prozent
Energiesteuer	39.305	6,55	14,67
Stromsteuer	6.973	1,16	2,60
Kraftfahrzeugsteuer	8.443	1,41	3,15
Kernbrennstoffsteuer	1.577	0,26	0,59
Luftverkehrsteuer	948	0,16	0,35
Summe	57.246	9,54	21,37

Quelle: BMF (2013b) und eigene Berechnungen.

664 Vgl. KBI (1998a), S. 21 f.

Umweltbezogene Steuern haben im Laufe der Zeit an Relevanz gewonnen. So betrug der Anteil der Einnahmen aus den umweltbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen in den 1980er Jahren rund 7 Prozent, in den 1990er Jahren 9 bis 10 Prozent und stieg bis Mitte des vergangenen Jahrzehnts auf bis zu 13 Prozent. Seit 2007 liegt der Anteil des Umweltsteueraufkommens am Gesamtsteueraufkommen nahezu konstant bei rund 10 Prozent (siehe *Abbildung 9.1*).

Abbildung 9.1: Anteil der Einnahmen aus Umweltsteuern am Gesamtsteueraufkommen in Prozent



Quelle: BMF (2013e) und eigene Berechnungen.

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,⁶⁶⁵ jedoch wird sie seit dem Jahr 1973 jährlich im Haushaltsgesetz aufgehoben.⁶⁶⁶

Aus einer energiepolitischen Motivation heraus unterliegt seit dem Jahr 1960 auch das Heizöl der Besteuerung.⁶⁶⁷ 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 Besteuerungsgegenstand aufgenommen. Zeitgleich wurde die Mineralölsteuer in Energiesteuer umbenannt.⁶⁶⁸

Mit einem Aufkommen von rund 39 Milliarden Euro⁶⁶⁹ 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*).

665 Siehe Art. 1 Straßenbaufinanzierungsgesetz.

666 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.

667 Zur Einführung der Heizölsteuer siehe *Bund der Steuerzahler* (1959).

668 Zur Historie vgl. *BMF* (2012b), S. 62 f.; *Hansmeyer* (1980), S. 830 ff.; *Funck* (1961), S. 359 ff.

669 Rund 86 Prozent der Einnahmen entfallen auf die Besteuerung von Kraftstoffen. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2011).

Tabelle 9.2: Energiesteuersätze zum 1. Januar 2013

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	0,18032 Euro/kg ²
Anderes Flüssiggas	1,217 Euro/kg
Erdgas	13,90 Euro/MWh ³
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 1.1.2019 0,409 Euro/kg ³ Ab 1.1.2019 31,80 Euro/MWh	

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 wett-

bewerbspolitischen Gründen erhalten der öffentliche Personenverkehr sowie Unternehmen aus dem produzierenden Gewerbe sowie der Landwirtschaft Steuererstattungen.⁶⁷⁰

Zum Zwecke der Harmonisierung der Energiebesteuerung sind in der EU Mindeststeuersätze für die einzelnen Energieträger festgelegt.⁶⁷¹ 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	0,18032 Euro/kg	0,125 Euro/kg	44,26
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/l	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.

670 Siehe im Einzelnen §§ 24 ff. und §§ 45 ff. Energiesteuergesetz.

671 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*).

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.⁶⁷² Als Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist das verfügbare Einkommen anerkannt, weshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip am ehesten mit Hilfe der Einkommensteuer verwirklicht wird.

672 Vgl. Kapitel I.2.2.

Tabelle 9.4: Mineralölsteuererhöhungen seit 1973

Inkrafttreten der Erhöhung	Gesetz	Begründung lt. Gesetzentwurf
1.7.1973	Gesetz zur Änderung des Mineralölsteuergesetzes und des Gesetzes über das Branntweinmonopol 1973	Verbesserung der Einnahmestruktur des Bundeshaushalts und Begrenzung der Nettokreditaufnahme des Bundes
1.4.1981	Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetz 1981	Verbesserung der Einnahmestruktur des Bundeshaushalts und Begrenzung der Nettokreditaufnahme des Bundes
1.1.1989 1.1.1991	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
1.7.1991	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
1.1.1994	Erstes Gesetz zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms 1993	Begrenzung der Neuverschuldung
1.4.1999	Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform 1999	Reduzierung der Lohnnebenkosten bzw. des Beitragssatzes zur Gesetzlichen Rentenversicherung sowie Verteuerung der Energie
1.1.2000 1.1.2001 1.1.2002 1.1.2003	Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform 1999	
1.1.2003 1.1.2004	Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform 2002	

Quelle: Diverse Bundestagsdrucksachen.⁶⁷³

⁶⁷³ 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).

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.⁶⁷⁴ 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.⁶⁷⁵ 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.⁶⁷⁶

Die Energiesteuer verstößt – wie übrigens alle Verbrauchsteuern – auch deshalb gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sie von den persönlichen Lebensverhältnissen der Steuerzahler absieht. Im Gegensatz zur Einkommensteuer, bei der das subjektive Nettoprinzip eine zentrale Rolle spielt, bleibt bei der Energiesteuer

674 Siehe auch *KBI* (1998a), S. 8 f.

675 Vgl. auch *KBI* (1971), S. 95 f.

676 Siehe auch Kapitel II.8.

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.⁶⁷⁷ 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.⁶⁷⁸ 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.⁶⁷⁹

Schließlich sind auch die Steuerbegünstigungen für energieintensive Unternehmen im produzierenden Gewerbe und in der Land- und Forstwirtschaft mit einer gleichmäßigen und gerechten Lastenverteilung unvereinbar.

Die Energiesteuer ist ferner verteilungspolitisch problematisch, weil ihre Steuersätze eine regressive Wirkung entfalten. Die re-

677 Siehe Kapitel II.8.3.1.

678 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).

679 Siehe ausführlich *KBl* (2009a).

lative 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.

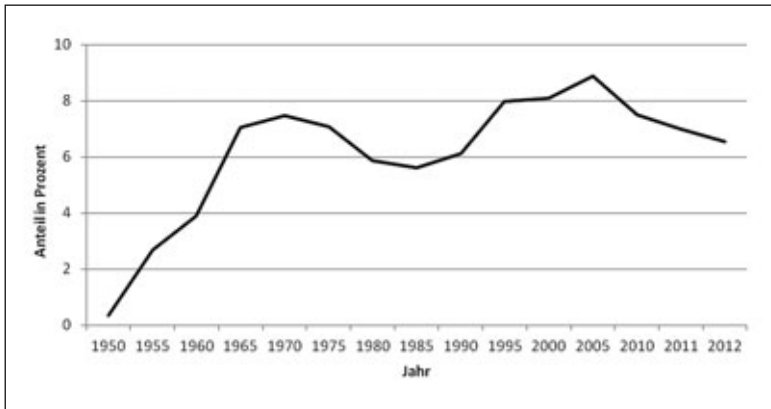
Darüber hinaus besteht bei umweltbezogenen Steuern, die (auch oder vorwiegend) aus fiskalischem Interesse erhoben werden, grundsätzlich ein Zielkonflikt zwischen dem Umwelt- und dem Fiskalziel. Das liegt zum einen daran, dass die Erhebung ihre Bemessungsgrundlage beeinträchtigen kann. Die Besteuerung 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,⁶⁸⁰ 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. Ansonsten würde der Anteil der Energiesteuer am Gesamtsteueraufkommen abnehmen,⁶⁸¹ wie dies in den vergangenen Jahren durchaus der Fall gewesen ist (siehe *Abbildung 9.2*). Regelmäßige Erhöhungen des Steuersatzes wären den Steuerzahlern jedoch nur schwer vermittelbar und würden zu Recht auf Widerstände stoßen.⁶⁸²

680 Vgl. *SVR Wirtschaft* (1994), Tz. 326.

681 Vgl. auch *BMF-Beirat* (1997), S. 106.

682 Vgl. *Adolf* (2003), S. 460 ff.

Abbildung 9.2: Anteil der Einnahmen aus der Energiesteuer am Gesamtsteueraufkommen in Prozent



Quelle: BMF (2013e) und eigene Berechnungen.

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 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.⁶⁸³

Grundsätzlich ist der Einsatz von Steuern zu Lenkungszwecken abzulehnen, da sie in der Regel dazu ungeeignet sind.⁶⁸⁴ Dies trifft – wie im Folgenden noch erläutert wird – auch auf die Ener-

⁶⁸³ Siehe bereits S. 244.

⁶⁸⁴ Siehe ausführlich KBI (2000).

giesteuer zu. Zum Erreichen umwelt- und klimapolitischer Ziele existieren wirksamere und effizientere Maßnahmen als die Energiesteuer. So dürften ihr beispielsweise der europäische CO₂-Emissionszertifikatshandel⁶⁸⁵ oder gesetzliche Vorgaben (z. B. Abgasgrenzwerte) als Mittel zur Verhinderung von Umweltschäden überlegen sein.⁶⁸⁶ Regulierungsmaßnahmen sind meist effizienter und sollten der Besteuerung vorgezogen werden.⁶⁸⁷ Eine spezielle Umweltsteuer hat nur dann ihre Berechtigung, wenn „die Vermeidung von Umweltschäden nicht über Produktions- (und evtl. Verwendungs-)vorschriften möglich ist und Abgaben mit echtem Gebührencharakter ausscheiden“⁶⁸⁸.

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-

685 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 Zielerreichung und Effizienz des Emissionshandels siehe ausführlich bspw. *Endres* (2007).

686 Dies gilt jedoch nur unter der Annahme, dass die CO₂-Emissionen eine maßgebliche Ursache für die globale Erderwärmung sind und daher ihre Reduzierung als erstrebenswertes umwelt- und klimapolitisches Ziel angesehen wird. Allerdings ist diese Ansicht in der Wissenschaft nicht unumstritten.

687 Siehe auch *KBI* (1998a), S. 18 ff.

688 *Haller* (1981), S. 299.

Ausstoß.⁶⁸⁹ Doch gerade dies ist im bestehenden Energiesteuer-
system 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 Heiz-
stoffe besteuert; hierbei liegt die Besteuerung von Benzin um das
Vielfache über der Besteuerung von Erdgas (siehe *Tabelle 9.5*).

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.

Eine solche ungleichmäßige Besteuerung verkehrt eine effiziente
Klimapolitik ins Gegenteil. Es ist jedoch zu beachten, dass die hö-
here Besteuerung von Kraftstoffen gegenüber Heizstoffen damit
gerechtfertigt werden kann, dass die Kraftstoffbesteuerung auch
der Finanzierung der Straßeninfrastruktur dient⁶⁹⁰ und durch den
Kraftstoffverbrauch im Straßenverkehr zusätzliche, über die CO₂-

689 Vgl. SVR *Wirtschaft* (1998), Tz. 495 ff.; *Linscheidt/Truger* (2000), S. 99.

690 Siehe Kapitel II.9.1.5.

induzierten Umweltschäden hinausgehende Umweltbelastungen (z. B. Rußpartikel, Stickstoffoxid) entstehen.⁶⁹¹

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.⁶⁹² Doch hierzu wäre neben einem übermäßig hohen Energiebedarf auch die internationale Handelsintensität als Zugangskriterium 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.⁶⁹³

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 unzumutbare 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.⁶⁹⁴

691 Vgl. *Scherf* (2011), S. 367. Zu Umweltbelastungen durch Verkehr siehe bspw. *SVR Umwelt* (2005).

692 Vgl. *Böhringer/Schwager* (2002), S. 3 ff.

693 Zu den unterschiedlichen Energie- und Stromsteuersätzen in Europa siehe Tabelle A9 im Anhang.

694 Vgl. mit entsprechenden Quellenverweisen *Dieler/Lippelt* (2012), S. 80 ff.

Gleichwohl entstehen vor allem durch den Kraftstoffverbrauch neben den CO₂-Emissionen zusätzliche Umweltbeeinträchtigungen.⁶⁹⁵ 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“⁶⁹⁶ 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 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“⁶⁹⁷ 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

695 Siehe S. 257 f.

696 Siehe S. 244.

697 Vgl. Kapitel II.2.2.1 und II.9.1.5.

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.⁶⁹⁸

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 Rentenleistungen 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.⁶⁹⁹

Die Zuweisung von Steuermitteln zur Sozialversicherung ist nur dann und insoweit gerechtfertigt, wenn diese zur Finanzierung

698 Vgl. *Zimmermann/Henke* (2005), S. 163 ff.; *Lampert/Althammer* (2007), S. 276 ff.

699 Siehe m. w. N. *KBI* (2011a), S. 66 ff.

versicherungsfremder Leistungen eingesetzt werden. So existieren in der GRV Fremdleistungen, wie z. B. Kriegsfolgelasten oder Renten vor Erreichen der Regelaltersgrenze, im Ausgabenvolumen von insgesamt rund 80 Milliarden Euro. Bei einer sachgerechten Finanzierung dieser versicherungsfremden Leistungen hätte die GRV damit einen Anspruch auf Steuermittel im selben Umfang. Tatsächlich summieren sich die zur Finanzierung der Fremdleistungen verfügbaren Steuermittel auf 76 Milliarden Euro.⁷⁰⁰ 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.⁷⁰¹

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.⁷⁰² 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

700 Siehe *KBI* (2011a), S. 62 und S. 77 ff.

701 Ebd., S. 80 ff.

702 Siehe Kapitel II.9.1.2.

Haushaltsgesetz aufgehoben.⁷⁰³ Grundsätzlich können Steuern nicht mit dem Äquivalenzprinzip legitimiert werden, weil sie Geldleistungen ohne Anspruch auf Gegenleistung sind.⁷⁰⁴ Zieht man diese Rechtfertigung für die Energiesteuer dennoch heran, wäre sie ihrem Wesen nach eine zweckgebundene Abgabe bzw. ein Beitrag⁷⁰⁵ für die Nutzung der Straßeninfrastruktur.⁷⁰⁶ 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.⁷⁰⁷

Das *Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW)* hat die monetären Verkehrswegekosten unter Berücksichtigung von Abschreibungen und kalkulatorischen Zinsen auf 31,7 Milliarden Euro pro Jahr beziffert.⁷⁰⁸ Unberücksichtigt blieben externe Kosten, wie Stau-, Umwelt- und Unfallkosten, sowie der externe Nutzen der Verkehrsinfrastruktur⁷⁰⁹, weil sie schwierig zu ermitteln sind.⁷¹⁰

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

703 Siehe Kapitel II.9.1.1.

704 Vgl. *Neumark* (1970), S. 44.

705 Siehe Fn 580.

706 Vgl. *Neumark* (1970), S. 42 f.

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

708 Vgl. *Link et al.* (2009).

709 Der externe Nutzen der Verkehrsinfrastruktur besteht beispielsweise in der Förderung der Kommunikation oder der Erschließung von Regionen.

710 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.

34 Milliarden Euro zu beziffern.⁷¹¹ Hinzu kommen Einnahmen aus der Lkw-Maut (rund 5 Milliarden Euro) und der Kraftfahrzeugsteuer (8,4 Milliarden Euro), die sachgerecht für denselben Zweck verwendet werden können. Insgesamt stehen also rund 47 Milliarden Euro zur Finanzierung der Straßeninfrastrukturausgaben bzw. -kosten zur Verfügung.⁷¹²

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 15 Milliarden Euro. Ohne Berücksichtigung der schwierig zu ermittelnden externen Kosten und Nutzen wären demnach die den Straßeninfrastrukturkosten zurechenbaren Einnahmen deutlich zu hoch angesetzt.

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, wie z. B. der CO₂-Emissionshandel oder Abgasnormen, 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.

711 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 6,5 Milliarden Euro.

712 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.

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.⁷¹³ 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.

713 Siehe Kapitel II.9.1.3.

Um eine möglichst gleichmäßige Lastenverteilung sicherzustellen, wären schließlich bestehende Steuerbegünstigungen an Unternehmen zu überprüfen, einzuschränken und nur in gut begründeten Ausnahmefällen zu gewähren.⁷¹⁴ 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.⁷¹⁵

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 setzen sowie „energiesparende und ressourcenschonende Produkte und Produktionsverfahren zu entwickeln“.⁷¹⁶ 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.⁷¹⁷

714 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.

715 Ebd., S. 42 f.; *Fifo/Copenhagen Economics ApS/ZEW* (2009), S. 223 ff.

716 Vgl. *Fractionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (1998), S. 1.

717 Ebd. sowie *Fractionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (1999a), S. 208.

Das Aufkommen aus der Stromsteuer betrug im Jahr 2012 sieben 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
1.4.1999	10,23
1.1.2000	12,78
1.1.2001	15,34
1.1.2002	17,90
seit 1.1.2003	20,50
<i>nachrichtlich: EU-Mindeststeuersatz</i>	1,00

Quelle: BMF (2012e), EU-Richtlinie 2003/96/EG.

Im deutschen Stromsteuergesetz gibt es zahlreiche Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen.⁷¹⁸ 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.

⁷¹⁸ Siehe im Einzelnen §§ 9 ff. Stromsteuergesetz.

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.⁷¹⁹ Ein solcher Emissionshandel wird bereits auf europäischer Ebene betrieben.⁷²⁰ 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.⁷²¹ 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 auch nicht mit dem Verursacherprinzip gerechtfertigt werden, weil die Stromsteuer zum einen nicht zwischen emissionsarmem und emissionsreichem Strom unterscheidet.⁷²² 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

719 Siehe Kapitel II.9.1.3, S. 256.

720 Siehe *SVR Wirtschaft* (2011), Tz. 403 ff.

721 Siehe Kapitel II.9.1.3, S. 256 f.

722 Vgl. *Linscheidt/Truger* (2000), S. 100.

energieintensive Unternehmen – den Umwelt- und Klimaschutzziele 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 April 2013 hat sich der Strom für einen Durchschnittshaushalt um 68 Prozent verteuert.⁷²³ Allerdings wäre der Strompreis auch ohne die Stromsteuer stark gestiegen, denn auch dann läge er um 54 Prozent über dem Niveau von 1998.⁷²⁴ Eine deutliche Verteuerung des Stroms wäre also auch ohne die Stromsteuer erfolgt,⁷²⁵ 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 Gut,⁷²⁶ 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 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

723 Vgl. *BDEW* (2013), S. 2.

724 Ebd., S. 6.

725 Hier ist insbesondere die EEG-Umlage zu nennen, die von 1998 bis 2013 um das 65-fache gestiegen ist.

726 Siehe Kapitel II.9.2.4.

Sozialversicherung kein Rechtfertigungszweck für die Erhebung einer Steuer sein kann, wurde bereits oben erläutert.⁷²⁷

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 sieben 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.⁷²⁸ 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.⁷²⁹

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.⁷³⁰

727 Siehe Kapitel II.9.1.4.

728 Siehe bspw. *KBI* (2011d).

729 Siehe *KBI* (2011a), S. 80 ff.

730 Siehe analoge Argumentation zum Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Energiesteuer im Kapitel II.9.1.2.

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.⁷³¹

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.⁷³² Insoweit gehört der Strom selbst zu den lebensnotwendigen Gütern und sollte grundsätzlich nicht durch allgemeine oder spezielle Verbrauchsteuern belastet werden.

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

⁷³¹ Siehe Kapitel II.8.3.1 und II.9.1.2, S. 253.

⁷³² Vgl. *KBl* (2009a), S. 36.

des Stroms vorgibt.⁷³³ Mittelfristig sollte auf eine Änderung diese 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.⁷³⁴ Mit einer solchen Reduzierung der Stromsteuer könnte bereits kurzfristig zur Entlastung der mittlerweile übermäßig belasteten Stromverbraucher beigetragen werden.⁷³⁵

Solange die Stromsteuer erhoben wird, sollte eine gleichmäßige Lastenverteilung angestrebt und daher sollten die bestehenden Steuerbegünstigungen abgebaut werden.⁷³⁶ Hier gilt das Gleiche wie für die Steuerbegünstigungen bei der Energiesteuer: die Voraussetzungen für den Erhalt einer Begünstigung sollten verschärft und diese nur in begründeten Ausnahmefällen gewährt werden.⁷³⁷ 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

733 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.

734 Siehe Kapitel II.9.2.1, S. 266.

735 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.

736 Zu möglichen Abbaumaßnahmen siehe *Boss et al.* (2011), S. 40 f.; *FiFo/Copenhagen Economics Aps/ZEW* (2009), S. 223 ff.

737 Siehe Kapitel II.9.1.6, S. 265.

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.⁷³⁸ 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.⁷³⁹ Zum 1. Juli 2009 ist die Ertragshoheit für die Kraftfahrzeugsteuer von den Bundesländern auf den Bund übergegangen.⁷⁴⁰

Das Aufkommen aus der Kraftfahrzeugsteuer betrug im Jahr 2012 8,4 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

738 Vgl. *KBI* (1976), S. 15.

739 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 86.

740 Zur Historie vgl. *BMF* (2012b), S. 100 f.; *Hansmeyer* (1980), S. 847 f.; *Littmann* (1961), S. 235.

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.⁷⁴¹ Zudem existieren Steuerbefreiungen für besonders schadstoffarme Fahrzeuge und Elektrofahrzeuge sowie Steuervergünstigungen für Schwerbehinderte.⁷⁴²

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 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.⁷⁴³ Zwar gehört der CO₂-Ausstoß des Fahrzeugs sachgerecht zur Bemessungsgrundlage der Kraftfahrzeugsteuer, jedoch wird

741 Siehe ausführlich §§ 8 f. Kraftfahrzeugsteuergesetz.

742 Siehe im Einzelnen §§ 3 ff. Kraftfahrzeugsteuergesetz.

743 Vgl. auch *Ketterer/Wackerbauer* (2009), S. 15.

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 100 g/km wird also höher besteuert als ein Halter (B) eines Fahrzeugs mit einem CO₂-Ausstoß von 80 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 anknüpft, 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.⁷⁴⁴ 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.

⁷⁴⁴ Vgl. *KBl* (1976), S. 23 f.

Des Weiteren fallen bei der Kraftfahrzeugsteuer höhere Steuererhebungskosten an als bei der Energiesteuer.⁷⁴⁵ 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 Diesel⁷⁴⁶ 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.⁷⁴⁷

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.⁷⁴⁸

Dadurch würde das komplizierte und unüberschaubare Steuerrecht vereinfacht und zur Reduzierung der Steuererhebungskosten beigetragen.⁷⁴⁹ Durch die jüngst erfolgte Übertragung der Ertragshoheit für die Kraftfahrzeugsteuer von den Ländern auf

745 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).

746 Siehe Kapitel II.9.1.1.

747 Siehe Kapitel II.9.1.6, S. 265.

748 Siehe bereits *KBI* (1971), S. 187 ff.

749 Zu möglichen Einsparungen bei den Steuererhebungskosten siehe *ZEW/BU Wuppertal/ESMB* (2010), S. 132 f.

den Bund dürfte die politische Durchsetzbarkeit der Abschaffung deutlich erleichtert sein, weil Widerstände seitens des Bundesrats⁷⁵⁰ nun kaum mehr zu erwarten sind.

9.4 Kernbrennstoffsteuer

9.4.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Die Kernbrennstoffsteuer wurde zum 1. Januar 2011 eingeführt und ist bis zum 31. Dezember 2016 befristet. Sie ist als eine Verbrauchsteuer deklariert⁷⁵¹, die den Einsatz von Kernbrennstoffen (Plutonium 239 und 241, Uran 233 und 235) zur gewerblichen Stromerzeugung in Kernreaktoren belastet. Die Steuerhöhe beträgt 145 Euro/g. Das Aufkommen lag im Jahr 2012 bei rund 1,6 Milliarden Euro.

Die Kernbrennstoffsteuer wurde nicht aus umwelt- oder klimapolitischen Erwägungen eingeführt, sondern aus fiskalischen Gründen, nämlich zur Konsolidierung des Bundeshaushalts. Zudem soll sie dazu beitragen, „die aus der notwendigen Sanierung der Schachanlage Asse II entstehende Haushaltsbelastung des Bundes zu verringern“.⁷⁵²

9.4.2 Untaugliche Rechtfertigungsgründe

Die Kernbrennstoffsteuer eignet sich zunächst nicht zur dauerhaften Sicherung der Staatseinnahmen. Dies ist bereits aufgrund der Befristung der Steuererhebung bis zum 31. Dezember 2016 der Fall. Vor allem aber kann sie deshalb nicht als Mittel zur Verstetigung der Staatseinnahmen angesehen werden, weil ihre Bemessungsgrundlage und damit ihr Aufkommen durch den beschleunigten Ausstieg aus der Kernenergie im Zuge der soge-

750 Vgl. *KBl* (1991), S. 120 f.

751 Siehe Kapitel II.9.4.2, S. 278.

752 Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und FDP* (2010), S. 1.

nannten Energiewende⁷⁵³ künftig stetig abnehmen dürfte. So wurde bereits in den ersten beiden Jahren ihrer Erhebung das Aufkommensziel von 2,3 Milliarden Euro pro Jahr⁷⁵⁴ klar verfehlt.⁷⁵⁵

Zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Staates sollten Steuern belastungsgerecht gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip erhoben werden.⁷⁵⁶ Die Kernbrennstoffsteuer ist offensichtlich nicht mit einer gleichmäßigen Lastenverteilung vereinbar, weil sie spezielle Wirtschaftsakteure – die Betreiber von Kernkraftwerken – belastet, ohne dass ihnen eine besondere und überproportionale wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bescheinigt werden kann, die nicht schon im Rahmen einkommensbezogener Steuern erfasst wird. Sofern ein erhöhter Finanzbedarf für öffentliche Aufgaben nur durch Steuermittel gedeckt werden kann, sollte dies mittels bestehender und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip (eher) zu vereinbarenden Steuern erfolgen. Einer gesonderten Kernbrennstoffsteuer bedarf es nicht.

Die Kernbrennstoffsteuer kann auch nicht damit begründet werden, dass Kernenergie im Unterschied zu anderen (fossilen) Energieträgern nicht im Rahmen der Energiesteuer erfasst wird. Andere Energieträger unterliegen zwar der Energiebesteuerung, sind jedoch weitgehend steuerbefreit, wenn sie – wie es bei der Kernenergie der Fall ist – ausschließlich zur Stromerzeugung eingesetzt werden.⁷⁵⁷ Dabei handelt es sich um keine entbehrliche Steuerbegünstigung, denn es ist grundsätzlich erforderlich, die zur Stromerzeugung eingesetzten Energieträger von der Energiesteuer gänzlich freizustellen, weil nur so eine Doppelbe-

753 Zum Ende des Jahres 2022 sollen alle Kernkraftwerke in Deutschland abgeschaltet werden.

754 Siehe *Fraktionen der CDU/CSU und FDP* (2010), S. 1.

755 Das Aufkommen lag im Jahr 2012 bei rund 1,6 Milliarden Euro und im Jahr 2011 lediglich bei 0,9 Milliarden Euro.

756 Siehe Kapitel II.9.1.2, S. 250 ff.

757 Siehe § 53 Energiesteuergesetz.

lastung mit der nachgelagerten Stromsteuer vermieden werden kann.⁷⁵⁸

Gegen die Kernbrennstoffsteuer werden schließlich verfassungsrechtliche Bedenken angebracht. So ist es zweifelhaft, ob sie als eine verfassungsmäßige Verbrauchsteuer oder eine verfassungswidrige Sondergewinnsteuer bzw. (direkte) Produktionsmittelsteuer zu beurteilen ist.⁷⁵⁹

9.4.3 Externe Kosten der Kernenergie als Rechtfertigungsgrund

Gleichwohl kann die Kernenergie externe Kosten verursachen. Zu nennen sind beispielsweise Gesundheits- und Umweltschäden, die Entsorgung und Endlagerung des radioaktiven Abfalls sowie das Risiko eines nuklearen Stör- bzw. Unfalls. Gesetzlich ist zwar eine Kostenbeteiligung der Kraftwerksbetreiber festgelegt, sie dürfte jedoch nur einen Teil der gesamten externen Kosten abdecken.⁷⁶⁰ Insoweit wird die Kernenergie bisher subventioniert.⁷⁶¹

Zur Internalisierung der externen Kosten könnte die Kernbrennstoffsteuer unter dem Vorbehalt der Verfassungsmäßigkeit

758 Vgl. *Kirchhof* (2011), S. 1054.

759 So bezweifeln die *Finanzgerichte Hamburg* und *München* in ihren Entscheidungen die Verfassungsmäßigkeit der Kernbrennstoffsteuer (siehe *FG Hamburg*, Beschluss vom 16.09.2011, Az. 4 V 133/11 und *FG München*, Beschluss vom 5.10.2011, Az. 14 V 2155/11). Dagegen hält sie das *Finanzgericht Baden-Württemberg* für verfassungskonform (siehe *FG Baden-Württemberg*, Beschluss vom 11.1.2012, Az. 11 V 2661/11). Auch in der rechtswissenschaftlichen Literatur wird die Verfassungsmäßigkeit der Kernbrennstoffsteuer kontrovers diskutiert (vgl. bspw. *Seer* (2012), S. 325 ff.; *Hartmann* (2012), S. 205 ff.). Für eine Beurteilung als verfassungswidrige Produktionsmittelsteuer wird insbesondere angeführt, dass die Kernbrennstoffsteuer aufgrund der Besonderheiten bei der Strompreisbildung im Gegensatz zu Verbrauchsteuern nicht überwält werden kann (siehe *Haucap* (2012), S. 267 ff.; vgl. auch *Beck/Prinz* (2010), S. 819).

760 Das deutsche Atomgesetz schreibt den Kraftwerksbetreibern eine Deckungsvorsorge von höchstens 2,5 Milliarden Euro (siehe § 13 Gesetz über die friedliche Verwendung der Kernenergie und den Schutz gegen ihre Gefahren – Atomgesetz (AtG)) sowie ein Tragen der tatsächlichen Kosten für die Entsorgung und Lagerung des radioaktiven Abfalls (siehe § 21 ff. AtG) vor.

761 Vgl. *Meyer/Küchler* (2010).

durchaus ein geeignetes Mittel sein. Insofern kann die Verwendung der Einnahmen zur Sanierung der Schachtanlage Asse II als sachgerecht angesehen werden. Die Kernbrennstoffsteuer wäre dann als eine Art Sonderabgabe zu charakterisieren. Allerdings ist zu beachten, dass die negativen Externalitäten der Kernenergie (vor allem bei einem nuklearen Unfall) auch grenzüberschreitend wirken und daher internationale Maßnahmen zur Internalisierung externer Kosten erforderlich sind. Die Kernbrennstoffsteuer ist aber eine nationale Maßnahme, die lediglich die regionalen Kosten auffangen könnte. Im Gegensatz zur Energie- und Stromsteuer gibt es bei der Besteuerung von Kernbrennstoffen keine einheitlichen europäischen Vorgaben. Es sollte daher geprüft werden, ob und inwieweit geeignetere und effizientere Mittel zur Zielerreichung zur Verfügung stehen.⁷⁶² Solange kein zielgenaueres Mittel gefunden ist, könnte die Kernbrennstoffsteuer zum Ausgleich externer Kosten mit dem Verursacherprinzip gerechtfertigt werden.

9.4.4 Fazit und Empfehlungen

Die Kernbrennstoffsteuer ist weder geeignet, das fiskalische Ziel dauerhaft zu erreichen, noch verträgt sie sich mit einer gerechten und gleichmäßigen Steuerlastverteilung. Vielmehr trägt sie zur Komplizierung des Steuerrechts bei. Zudem ist ihre Verfassungsmäßigkeit zweifelhaft.

Andererseits ist eine Besteuerung der Atomkraftwerksbetreiber durchaus als ein geeignetes Mittel anzusehen, um sie an den externen Kosten der Kernenergie zu beteiligen. Sofern die verfassungsrechtlichen Bedenken höchstrichterlich ausgeräumt werden und solange keine effizienteren Mittel zur Beteiligung der Kraftwerksbetreiber an den von ihnen verursachten externen Kosten

⁷⁶² Eine solche Überprüfung entsprechender Alternativen ist jedoch kein Bestandteil der vorliegenden Ausarbeitung.

zur Verfügung stehen, hätte die Kernbrennstoffsteuer durchaus ihre Berechtigung und könnte bis zu ihrer Befristung zum 31. Dezember 2016 weiterhin erhoben werden.

9.5 Luftverkehrsteuer

9.5.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Zeitgleich mit der Kernbrennstoffsteuer wurde zum 1. Januar 2011 auch die Luftverkehrsteuer eingeführt. Mit der 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 7,50 Euro für Ziele in Europa sowie für bestimmte Ziele in Nordafrika, 23,43 Euro für Ziele in etwa bis zu 6.000 km Entfernung sowie 42,18 Euro für Ziele in über 6.000 km Entfernung.⁷⁶³ Bestimmte Fluggäste, z. B. Kinder unter zwei Jahren, sind von der Steuer befreit.⁷⁶⁴ Das Aufkommen lag im Jahr 2012 bei 948 Millionen Euro, im Einführungsjahr 2011 bei 905 Millionen Euro.

Auch der Einführung der Luftverkehrsteuer lagen fiskalische Erwägungen zugrunde, indem sie zur Konsolidierung des Bundeshaushalts beitragen sollte.⁷⁶⁵ 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.⁷⁶⁶

⁷⁶³ Siehe § 11 i. V. m. Anlage 1 und 2 Luftverkehrsteuergesetz sowie Verordnung zur Absenkung der Steuersätze nach § 11 Absatz 2 des Luftverkehrsteuergesetzes im Jahr 2012.

⁷⁶⁴ Siehe im Einzelnen § 5 Luftverkehrsteuergesetz.

⁷⁶⁵ Vgl. *Bundesregierung* (2010a).

⁷⁶⁶ Ebd., S. 36.

9.5.2 Beurteilung⁷⁶⁷

Die Luftverkehrsteuer ist aufgrund ihres geringen Aufkommens als Mittel zur Sicherung ausreichender Staatseinnahmen wenig geeignet. Ihr Aufkommen lag im Jahr 2012 nur bei 948 Millionen Euro. Somit trug sie lediglich mit einem Anteil von 0,16 Prozent zum gesamten Steueraufkommen des Staates bei und ist deshalb als eine „Bagatellsteuer“ einzustufen.⁷⁶⁸ Zudem ist die Luftverkehrsteuer als spezielle Verkehr- bzw. Verbrauchsteuer nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.⁷⁶⁹ 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 zu erheben.⁷⁷⁰ 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.⁷⁷¹ Da der innereuropäische Luftverkehr mittlerweile in das

767 Vgl. *DSi* (2013a).

768 Eine Steuer ist als „Bagatellsteuer“ zu beurteilen, wenn ihr Aufkommen 0,2 Prozent des Gesamtsteueraufkommens nicht überschreitet. Vgl. ausführlich *KBI* (1980).

769 Siehe Kapitel II.9.4.2, S. 277.

770 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.

771 Siehe Kapitel II.9.1.3, S. 256.

EU-Emissionshandelssystem einbezogen ist, besteht keine Notwendigkeit mehr, zusätzlich eine Luftverkehrsteuer zu erheben.⁷⁷²

9.5.3 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.

9.6 Zusammenfassung der Empfehlungen

Während die Energiesteuer beibehalten und reformiert werden sollte, sind die Kraftfahrzeugsteuer und die Luftverkehrsteuer abzuschaffen. Die Kernbrennstoffsteuer läuft ohnehin zum 31.12.2016 aus. Schließlich ist auch die Stromsteuer grundsätzlich nicht zu rechtfertigen; auf kurze und mittlere Sicht sollte sie zumindest deutlich reduziert werden.

⁷⁷² 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.

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
Kernbrennstoffsteuer	keine Fortführung über geltende Befristung bis 31.12.2016 hinaus
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.⁷⁷³ Gemäß dieser Abgrenzung lassen sich fünf Steuerarten als relativ aufkommensstarke spezielle Verbrauch- und Verkehrsteuern charakterisieren: die Tabaksteuer, die Versicherungsteuer, die Branntweinsteuer, 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 2012 in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steuer-aufkommen in Prozent
Tabaksteuer	Bund	14.143	2,36
Versicherungsteuer	Bund	11.138	1,86
Branntweinsteuer	Bund	2.121	0,35
Grunderwerbsteuer	Länder	7.389	1,23
Rennwett- und Lotteriesteuer	Länder	1.432	0,24
Summe		36.223	6,04

Quelle: BMF (2013b), eigene Berechnungen.

10.1 Tabaksteuer

Als im 17. Jahrhundert der Tabakkonsum anstieg, versuchte ihn der Staat zunächst mit Verboten einzudämmen.⁷⁷⁴ Da sie jedoch missachtet wurden, folgte die Errichtung von Tabakmonopolen,

⁷⁷³ Zur Abgrenzung und Definition der Bagatellsteuern siehe Kapitel II.11.1.

⁷⁷⁴ Die Tabakverbote wurden vor allem mit der Brandgefahr in Städten und Siedlungen begründet. Vgl. Nadler (2008), S. 32.

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.⁷⁷⁵

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 2013 gültigen Steuersätze können aus *Tabelle 10.2* entnommen werden. Das Aufkommen aus der Tabaksteuer betrug im Jahr 2012 14,1 Milliarden Euro, wovon rund 86 Prozent auf die Besteuerung von Zigaretten entfielen.⁷⁷⁶ Die Steuereinnahmen fließen dem Bund zu.

Tabelle 10.2: Tabaksteuersätze zum 1. Januar 2013

Tabakerzeugnis	Steuersatz		Mindeststeuersatz gesamt ²
	Mengensteuer	Wertsteuer in Prozent des KVP ¹	
Zigaretten ^{3,4}	9,44 ct/St.	21,80	18,881 ct/St.
Zigarren / Zigarillos	1,4 ct/St.	1,47	5,76 ct/St.
Feinschnitt ⁵	45 Euro/kg	14,51	88,20 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 19 Zigaretten im Wert von 5 Euro wird mit rund 2,88 Euro Tabaksteuer belastet (19 x 0,0944 Euro + 21,8 Prozent v. 5 Euro = 2,8836). Dies entspricht rund 58 Prozent des Verkaufspreises.
⁴ Ab 1. Januar 2014 beträgt der Steuersatz 9,63 ct/St. + 21,74 Prozent des KVP und ab 1. Januar 2015 9,82 ct/St. + 21,69 Prozent des KVP.
⁵ Ab 1. Januar 2014 beträgt der Steuersatz 46,75 Euro/kg + 14,63 Prozent des KVP und ab 1. Januar 2015 48,49 Euro/St. + 14,76 Prozent des KVP.

Quelle: § 2 Tabaksteuergesetz.

775 Vgl. BMF (2012b), S. 128; Hansmeyer (1980), S. 789 f.

776 Vgl. Statistisches Bundesamt (2012c), S. 7.

Die Tabakbesteuerung ist innerhalb der EU harmonisiert, sodass Mindeststeuersätze für die Tabaksteuer gelten.⁷⁷⁷ So beträgt beispielsweise der Mindeststeuersatz für Zigaretten seit dem 1. Januar 2013 6,4 Cent pro Stück und mindestens 57 Prozent des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises⁷⁷⁸; zum 1. Januar 2014 steigt der Mindeststeuersatz auf 9 Cent pro Stück bzw. 60 Prozent des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises.

Obwohl die Tabaksteuer mit gesundheitspolitischen Zielen begründet wird,⁷⁷⁹ 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).

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 drei Prozent am Gesamtsteueraufkommen; im Jahr 2012 lag der Anteil sogar nur bei rund 2,4 Prozent (siehe *Abbildung 10.1*).

777 Siehe ausführlich Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21.6.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 176/24 vom 5.7.2011.

778 „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.

779 Siehe S. 290 ff.

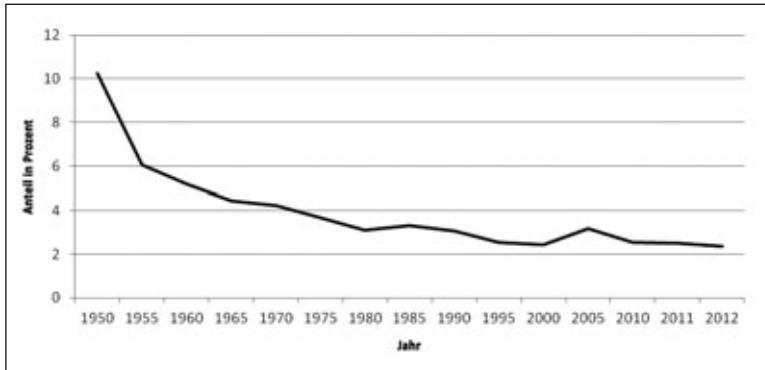
Tabelle 10.3: Tabaksteuererhöhungen seit 1977

Inkrafttreten der Erhöhung	Gesetz	Begründung lt. Gesetzentwurf
1.1.1977	Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und des Gesetzes über das Branntweinmonopol 1976	Verminderung der Finanzierungsdefizite des Bundes
1.6.1982	Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen 1982	Begrenzung der Nettokreditaufnahme und Anhebung des Anteils der indirekten Steuern am Gesamteueraufkommen
1.5.1989	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
1.3.1992	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
1.1.2002 1.1.2003	Gesetz zur Finanzierung der Terrorbekämpfung 2001	Einnahmebedarf zur Erhöhung der inneren und äußeren Sicherheit
1.3.2004 1.12.2004 1.9.2005	Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchsteuergesetze 2003	Pauschale Abgeltung von Aufwendungen der Krankenkassen für versicherungsfremde Leistungen und Sicherung der Substanz des Steueraufkommens
1.1.2013 1.1.2014 1.1.2015	Fünftes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen 2012	Verstetigung des Tabaksteueraufkommens und Erzielung von Steuererhöhungen

Quelle: Diverse Bundestagsdrucksachen.⁷⁸⁰

⁷⁸⁰ 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 der Einnahmen aus der Tabaksteuer am Gesamtsteueraufkommen in Prozent



Quelle: BMF (2013e) 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 Gesamtsteueraufkommen 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.⁷⁸¹ So haben vergangene Tabaksteuererhöhungen zu einem erheblichen Rückgang der Zigarettennachfrage geführt. Zwischen 2002 und 2012 ist der Zigarettenabsatz um 43 Prozent zurückgegangen.⁷⁸² Die Konsumenten sind zum einen auf andere und günstigere Ta-

⁷⁸¹ Siehe auch van Deuverden (2004), S. 12 ff.

⁷⁸² Vgl. Statistisches Bundesamt (2012c), S. 9; Statistisches Bundesamt (2007).

bakwaren, wie z. B. Feinschnitttabak, umgestiegen, dessen Absatz im selben Zeitraum um 74 Prozent stieg.⁷⁸³ Zum anderen ist das sogenannte Cross-Border-Shopping, also das grenzüberschreitende Einkaufen und Schmuggeln von un versteuerten Zigaretten, intensiviert worden.⁷⁸⁴ Schließlich ist auch der Gesamttabakkonsum zurückgegangen.⁷⁸⁵ 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.⁷⁸⁶ 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 somit einer gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider. Sie ist ungerecht, weil die Belasteten mehr Steuern zahlen müssen, als sie nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprin-

783 Ebenso ist im selben Zeitraum der Absatz von Zigarren und Zigarillos (+ 24 Prozent) sowie Pfeifentabak (+ 21 Prozent) gestiegen. Ebd.

784 Zur Entwicklung des Cross-Border-Shoppings siehe *Bräuninger/Stiller* (2010).

785 Ebd., S. 12.

786 Vgl. *Neumark* (1970), S. 140 f.

zips zu entrichten hätten. Deshalb eignet sie auch nicht zur Finanzierung versicherungsfremder Leistungen in der Gesetzlichen Krankenversicherung (GKV).⁷⁸⁷ 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.⁷⁸⁸

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.⁷⁸⁹ Wird dies verneint, wären Eingriffe in die Konsumentensouveränität bzw. Konsumfreiheit der Bürger durch gesundheitspolitisch motivierte Verbrauchsteuern abzulehnen.⁷⁹⁰ Ziel von gesundheitspolitisch legitimierten Steuern könnte lediglich noch sein, Dritte vor den Schädigungen

787 Siehe auch Kapitel II.9.2.4.

788 Vgl. bspw. m. w. N. *Deutsches Krebsforschungszentrum* (2004).

789 *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.

790 Vgl. auch *van Deuverden* (2004), S. 6.

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.⁷⁹¹

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.⁷⁹² 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 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 ver-

791 Vgl. m. w. N. *Wigger* (2005), S. 519; *Wigger* (2011), S. 40.

792 Siehe auch *Tipke* (2003), 2003, S. 1076 ff.

ursachergerecht, 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.⁷⁹³ 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 im Rahmen der Umsatzsteuer unterliegen. Dies führt zu einer steuerlichen Doppelbelastung von Tabakwaren. Zudem ist die Tabaksteuer ein Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Umsatz-

793 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.

steuer, sodass eine Steuer von der Steuer erhoben wird.⁷⁹⁴ Dies ist insoweit problematisch, als es sich bei der Tabaksteuer um keine Wertschöpfung handelt und sie daher nicht mit der Umsatzsteuer als Wertschöpfungsteuer belegt werden sollte.⁷⁹⁵ 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.⁷⁹⁶ Zudem wurden auf EU-Ebene Schritte eingeleitet, um die Tabakbesteuerung zu harmonisieren und die Ausweichmöglichkeit des „Cross-Border-Shoppings“ zu begrenzen.⁷⁹⁷

794 Vgl. *KBI* (1971), S. 95.

795 Vgl. auch *Haller* (1980), S.363.

796 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestags* (2010).

797 Siehe Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21.6.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union L 176/24 vom 5.7.2011.

10.2 Branntweinsteuer

Die Branntweinsteuer ist eine Verbrauchsteuer. 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.⁷⁹⁸

Die heutige Branntweinsteuer 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.⁷⁹⁹ Eine 0,7-l-Flasche eines 40%igen Alkoholgetränks wird somit mit umgerechnet 3,65 Euro besteuert. Das Aufkommen aus der Branntweinsteuer steht dem Bund zu; es betrug im Jahr 2012 2,1 Milliarden Euro. Die Branntweinbesteuerung ist EU-weit harmonisiert. Es gilt ein EU-Mindeststeuersatz von 550 Euro pro Hektoliter bzw. 5,50 Euro pro Liter reinen Alkohol.⁸⁰⁰ Der deutsche Regelsteuersatz beträgt damit das 2,4-fache des EU-Mindeststeuersatzes.

Aus den gleichen Gründen wie die Tabaksteuer ist auch die Branntweinsteuer mit einer *gerechten und gleichmäßigen Lastenverteilung* unvereinbar.⁸⁰¹ Die Branntweinsteuer kann zudem nicht als eine *Luxussteuer* legitimiert werden, da die besteuerten Alkoholgetränke schon lange keine Luxusgüter mehr sind.⁸⁰² Wie bei der Tabaksteuer kommt es auch bei der Branntweinsteuer zur

798 Vgl. *Hansmeyer* (1980), S. 796.

799 Siehe §§ 130 ff. Gesetz über das Branntweinmonopol.

800 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.

801 Vgl. Kapitel II.10.1.

802 Vgl. *KBI* (1980), S. 45 f.

steuerlichen Doppelbelastung von Alkoholgetränken, die bereits der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer unterliegen. Auch ist die Branntweinsteuer ein Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, sodass eine Steuer von der Steuer erhoben wird.⁸⁰³

Zur Rechtfertigung von Alkoholsteuern werden mittlerweile vor allem *gesundheitspolitische 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“.⁸⁰⁴ 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.⁸⁰⁵

Höchst fragwürdig ist die Begründung der Alkoholsteuern mit dem Schutz von Kindern und Jugendlichen.⁸⁰⁶ 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 das Verhalten einer kleinen Konsumentengruppe zu lenken, die – und das sei ausdrücklich erwähnt – in der Regel ohnehin keine alkoholischen Getränke erwerben darf.⁸⁰⁷ Um den Alkoholkonsum

803 Vgl. Kapitel II.10.1., S. 292 f.

804 *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (2004), S. 21.

805 Vgl. Kapitel II.10.1, S. 290.

806 Zu dieser Begründung siehe *Adams/Effertz* (2009), S. 14 ff.

807 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.

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 Branntweinsteuer 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.⁸⁰⁸ 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 Maßnahme, was aber politisch und gesellschaftlich (noch) nicht gewollt ist. Die Branntweinsteuer und alle anderen Alkoholsteuern eignen sich indes nicht, diese externen Kosten angemessen zu internalisieren.⁸⁰⁹

808 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.

809 Siehe analoge Argumentation zur Tabaksteuer im Kapitel II.10.1, S. 291 f.

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 Branntweinsteuer 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 Alkoholsteuern in Deutschland⁸¹⁰ sollte darüber hinaus erwogen werden, sie zu einer einzigen Alkoholsteuer zusammenzufassen. Dies würde zur Transparenz und Übersichtlichkeit des Steuerrechts beitragen. Die Zusammenfassung der bestehenden Alkoholsteuern zu einer einzigen Alkoholsteuer ist vom Gesetzgeber nach dem Auslaufen des Branntweinmonopols zum 1. Januar 2018 bereits beschlossen.⁸¹¹

810 Siehe auch Kapitel II.11.4 und II.11.5.

811 Siehe Gesetz zur Abschaffung des Branntweinmonopols, in: Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 31 vom 28.06.2013 S. 1650 ff.

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 Stempelabgabe⁸¹² 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.⁸¹³

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.⁸¹⁴ Von der Besteuerung ausgenommen sind z. B. gesetzliche Sozialversicherungen sowie private Lebens-, Renten- oder Krankenversicherungen.⁸¹⁵ Das Aufkommen aus der Versicherungsteuer betrug im Jahr 2012 11,1 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 als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch nicht

812 Stempelabgaben werden durch Abstempeln eines Dokuments – hier des Versicherungsscheins – erhoben.

813 Vgl. *BMF* (2012b), S. 141; *Hansmeyer* (1980), S. 858 f.

814 Siehe im Einzelnen § 6 Versicherungsteuergesetz.

815 Zu den Ausnahmen siehe ausführlich § 4 Versicherungsteuergesetz.

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.⁸¹⁶

Die Versicherungsteuer belastet die Einkommensverwendung. Um *Doppelbelastungen mit der Umsatzsteuer* und der Versicherungsteuer zu vermeiden, sind alle Umsätze aufgrund eines Versicherungsverhältnisses umsatzsteuerfrei.⁸¹⁷ 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.⁸¹⁸ 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“.⁸¹⁹ 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-Unternehmensteuer charakterisiert werden.⁸²⁰

816 Vgl. bereits *KBI* (1971), S. 88 f.

817 Siehe § 4 Nr. 10 Umsatzsteuergesetz.

818 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 67.

819 *Tipke* (2003), S. 1031.

820 Ebd., S. 1032.

Ebenfalls unsystematisch erscheint die Belastung von Unfall- und Haftpflichtversicherungen mit der Versicherungssteuer. Beide Versicherungsarten werden einkommensteuerrechtlich als Sonderausgabe behandelt.⁸²¹ Es ist jedoch widersprüchlich, solche Aufwendungen „einkommensteuerrechtlich als existenzielle Vorsorge zu qualifizieren, aber andererseits denselben Aufwand (dieselbe Einkommensverwendung) mit Versicherungssteuer zu belasten“.⁸²²

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.⁸²³ Einer solchen Integration steht jedoch die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie entgegen,⁸²⁴ die eine Befreiung der Versicherungsumsätze von der Umsatzsteuer vorsieht.⁸²⁵ 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

821 Siehe § 10 Abs. 1 Nr. 3a Einkommensteuergesetz.

822 *Englisch* (2013d), Rz. 67.

823 Vgl. *Kirchhof* (2008), S. 26.

824 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 67.

825 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 Lotteriesgesetz von 1922 zurück, das nach dem Zweiten Weltkrieg auch auf Fußballwetten ausgedehnt wurde.⁸²⁶ Die jüngste Reform mit Wirkung zum 1. Juli 2012 schloss sämtliche Sportwetten in- und ausländischer Wettanbieter in die Besteuerung ein.⁸²⁷

Für Einsätze auf Pferderenn- und Sportwetten wird ein Steuersatz von fünf 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.⁸²⁸ Das Aufkommen aus der Rennwett- und Lotteriesteuer betrug im Jahr 2012 1,4 Milliarden Euro.

Die Rennwett- und Lotteriesteuer belastet die Einkommensverwendung und ist daher ähnlich wie die Versicherungssteuer zu beurteilen. Glücksspielumsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz 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 Versicherungssteuer 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

826 Vgl. *BMF* (2012b), S. 112.

827 Vgl. *Bundesrat* (2012).

828 Siehe §§ 10 ff. Rennwett- und Lotteriesgesetz.

Lospreise die Umsätze der Betreiber abzüglich der ausbezahlten Gewinne besteuert werden.⁸²⁹

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,⁸³⁰ in der die Umsatzsteuerfreiheit der Glücksspielumsätze fixiert ist,⁸³¹ 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 Lotterieuumsätze als Belastungsgrund erachtet werden, sollte die Rennwett- und Lotteriesteuer weiterhin als spezielle, die Umsatzsteuer ergänzende, Steuer erhoben werden.

10.5 Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer der Länder. Sie belastet Rechtsvorgänge, die eine Übereignung von inländischen Grundstücken umfassen.⁸³² Ausgenommen sind beispielsweise Erwerbe von Grundstücken mit einem Wert von unter 2.500 Euro oder Grundstückserwerbe durch Ehegatten oder Lebenspartner.⁸³³ Das Aufkommen lag im Jahr 2012 bei 7,4 Milliarden Euro.

Ihren Ursprung hat die Grunderwerbsteuer im Mittelalter, als Grundherren Besitzwechselabgaben vom neuen Grundbesitzer forderten. In Deutschland wurde die Grunderwerbsteuer ab dem

829 Vgl. *Kirchhof* (2008), S. 27.

830 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 80.

831 Siehe Art. 135, Abs. 1, Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, (Fn 828).

832 Siehe § 1 Grunderwerbsteuergesetz.

833 Siehe § 3 Grunderwerbsteuergesetz.

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.⁸³⁴ Eine solche Vereinheitlichung und Steuersatzreduzierung hatte das Institut bereits frühzeitig gefordert.⁸³⁵ 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 fast alle Länder den Steuersatz angehoben, was unter anderem durch die Regelung zur Berücksichtigung der Grunderwerbsteuereinnahmen im Länderfinanzausgleich bedingt ist.⁸³⁶ Aktuell liegen die Steuersätze zwischen 3,5 und 5,5 Prozent. Zum 1. Januar 2014 sind jedoch weitere Erhöhungen geplant (siehe *Tabelle 10.4*).

Infolge dieser Erhöhungen hat sich die Grunderwerbsteuer zu einem nicht zu unterschätzenden 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.

834 Vgl. *BMF* (2012b), S. 79 f.

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

836 Siehe S. 307 ff.

Tabelle 10.4: Grunderwerbsteuersätze in den Ländern (Stand: 1. September 2013)

Bundesland	Steuersatz in Prozent
Baden-Württemberg	5,0
Bayern	3,5
Berlin	5,0 ¹
Brandenburg	5,0
Bremen	4,5 ²
Hamburg	4,5
Hessen	5,0
Mecklenburg-Vorpommern	5,0
Niedersachsen	4,5 ²
Nordrhein-Westfalen	5,0
Rheinland-Pfalz	5,0
Saarland	5,5
Sachsen	3,5
Sachsen-Anhalt	5,0
Schleswig-Holstein	5,0 ³
Thüringen	5,0
¹ ab 1. Januar 2014 6,0 Prozent ² ab 1. Januar 2014 5,0 Prozent ³ ab 1. Januar 2014 6,5 Prozent	

Eigene Zusammenstellung.

Europarechtlich dürfen die Mitgliedstaaten zwar eine Grunderwerbsteuer erheben, jedoch ist dies nicht zwingend vorgegeben.⁸³⁷ 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

837 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.

durch Private.⁸³⁸ Aufgrund einer Ausnahmeregelung darf Deutschland solche Tatbestände jedoch umsatzsteuerfrei stellen.⁸³⁹ 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.⁸⁴⁰

Die Grunderwerbsteuer belastet die Einkommensverwendung, indem Grundstücksumsätze besteuert werden. Sie kann daher als eine Sonderumsatzsteuer charakterisiert werden.⁸⁴¹ 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 der Grundstücksübertragungen in die allgemeine Umsatzbesteuerung zu plädieren.⁸⁴² Dagegen spricht jedoch, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich die Wertschöpfung belasten soll. Bei Grundstücksübergängen entsteht jedoch keine neue Wertschöpfung; sie stellen vielmehr einen Aktivtausch dar.⁸⁴³ 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

838 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.

839 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.

840 Siehe § 4 Nr. 9a Umsatzsteuergesetz.

841 Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 3.

842 So z. B. *Kirchhof* (2008), S. 24 f.

843 Vgl. *RWI* (2012), S. 15.

entrichten müssten.⁸⁴⁴ Dies könnte ferner zu einem Einfallstor für höhere Belastungen privater Haushalte werden, wenn auch die Einbeziehung anderer privater Handelsgeschäfte, wie z. B. im Gebrauchtwagenhandel, 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.⁸⁴⁵ Eine Abschaffung der Grunderwerbsteuer bei einer Integration der Grundstücksübertragungen in die allgemeine Umsatzbesteuerung wäre somit steuerpolitisch nicht sachgerecht und erscheint politökonomisch unwahrscheinlich.

Ebenfalls unwahrscheinlich erscheint eine gänzliche Abschaffung der Grunderwerbsteuer ohne eine Integration der Gebäudeübertragungen in die allgemeine Umsatzsteuer, was europarechtlich möglich wäre. Eine ersatzlose Abschaffung der Grunderwerbsteuer wäre zwar empfehlenswert, da, wie bereits oben erwähnt, Verkehrsteuern neben einer allgemeinen Umsatzsteuer als überholt gelten.⁸⁴⁶ Allerdings dürfte ein ersatzloser Abbau der Grunderwerbsteuer an den Widerständen der Länder aufgrund ihrer fiskalischen Interessen scheitern.

Daher erscheint nur eine Beibehaltung der Grunderwerbsteuer als eine wirklichkeitsnahe Option. Die Grunderwerbsteuer wäre

844 Vgl. bereits *KBI* (1971), S. 94.

845 Vgl. auch *Englisch* (2013d), Rz. 3.

846 Siehe Kapitel II.10.3, S. 298 f. Vgl. auch *KBI* (1974), S. 27 f.

genauso wie die Versicherung- sowie der Rennwett- und Lotteriesteuer als eine Ergänzungssteuer zur Umsatzsteuer zu charakterisieren.

Bei einer Fortführung der Grunderwerbsteuer sollten aber jegliche Anreize zu Steuererhöhungen beseitigt werden.⁸⁴⁷ Hierzu bedarf es einer *Änderung der Regelung zur Berücksichtigung der Grunderwerbsteuereinnahmen im Länderfinanzausgleich*, die zurzeit eben einen solchen Fehlanreiz setzt. So werden im Länderfinanzausgleich nicht die tatsächlichen, sondern die normierten Grunderwerbsteuereinnahmen zur Ermittlung der Steuerkraft der Länder berücksichtigt. Zur Ermittlung der normierten Steuereinnahmen eines Landes wird der um den Steuersatz bereinigte Anteil seiner tatsächlichen Steuereinnahmen ins Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen und zum durchschnittlichen Steuersatz aller Länder gesetzt⁸⁴⁸ (siehe *Abbildung 10.2*).

Abbildung 10.2: Formel zur Berechnung der „normierten“ Grunderwerbsteuereinnahmen

$$\text{Grunderwerbsteuer Land}_i = \frac{\frac{\text{Grunderwerbsteueraufkommen}_i}{\text{Steuersatz}_i} \cdot \sum_i^{16} \text{Grunderwerbsteueraufkommen}}{\sum_i^{16} \frac{\text{Grunderwerbsteueraufkommen}}{\text{Steuersatz}}}$$

Quelle: Broer (2008), S. 4.

Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber ursprünglich vermeiden, dass Länder ihre Finanzkraft durch Steuersenkungen reduzieren und diese somit durch andere Länder finanzieren lassen.⁸⁴⁹ Solche Steuersenkungen auf Kosten anderer Länder wären möglich, wenn die tatsächlichen und nicht die normierten Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich berück-

⁸⁴⁷ Vgl. *DSi* (2013b).

⁸⁴⁸ Siehe § 7 Abs. 1 Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz – FAG).

⁸⁴⁹ Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2006), S. 20.

sichtigt 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 Steuererhöhung 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.⁸⁵⁰ Steuererhöhungen in bestimmten Ländern gehen also zulasten der übrigen Länder, für die sich folglich ein Anreiz ergibt, mit Steuererhöhungen nachzuziehen.⁸⁵¹ Auf diese Weise kann eine Steuererhöhungsspirale entstehen, die bereits seit einigen Jahren tatsächlich zu beobachten ist. Das gel-

850 Vgl. *RWI* (2012), S. 20 ff.

851 So begründete das Land Hessen die Erhöhung des Grunderwerbsteuersatzes zum 1. Januar 2013 mit dem Normierungsverfahren. Vgl. *Fraktionen der CDU und der FDP* 2012.

tende Normierungsverfahren ist zudem verfassungsrechtlich bedenklich.⁸⁵²

Um weitere Steuererhöhungen und die damit einhergehenden Zusatzbelastungen der Steuerzahler zu verhindern, sollte eine Änderung der entsprechenden Regelung im Länderfinanzausgleich angestrebt werden. Eine neue Regelung sollte sicherstellen, dass Länder weder Anreize zu Steuererhöhungen noch Anreize zu Steuersenkungen zulasten anderer Länder haben.

10.6 Zusammenfassung der Empfehlungen

Die Tabaksteuer und die Branntweinsteuer sind aufgrund von EU-Vorgaben derzeit zwingend vorgegeben. Da beide Steuern steuersystematisch 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 Versicherungssteuer sowie Rennwett- und Lotteriesteuer sollten langfristig in die allgemeine Umsatzsteuer integriert werden. Die Grunderwerbsteuer sollte auf längere Sicht vollständig entfallen.

852 In der Verfassungsklage Bayerns und Hessens gegen den geltenden Länderfinanzausgleich wird das Normierungsverfahren als verfassungswidrig beurteilt.

Tabelle 10.5: 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
Branntweinsteuer	kurz- bis mittelfristig: Reduzierung auf den EU-Mindeststeuersatz, Zusammenfassung mit anderen Alkoholsteuern zu einer 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 langfristig: Abschaffung

Eigene Darstellung.

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.⁸⁵³

Zu den Bagatellsteuern sind neben der bereits analysierten Luftverkehrsteuer⁸⁵⁴ 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.⁸⁵⁵ Hierzu gehören beispielsweise die Getränkesteuer (Abschaffung zum Jahr 2010), Leuchtmittelsteuer (1993), Salzsteuer (1993), Teesteuer (1993), Zuckersteuer (1993), Gesellschaftsteuer (1992), Börsenumsatz-

853 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).

854 Siehe Kapitel II.9.5.

855 Eine Auflistung abgeschaffter Steuern findet sich in *BMF* (2012b), S. 149 ff.

steuer (1991), Essigsäuresteuer (1981), Spielkartensteuer (1981), Zündwarensteuer (1981) und die Speiseeissteuer (1972).⁸⁵⁶

Tabelle 11.1: Einnahmen aus Bagatellsteuern im Jahr 2012

Steuerart	Erhebungs-kompetenz	Einnahmen in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steuer-aufkommen in Prozent
Kaffeesteuer	Bund	1.054	0,176
Luftverkehrssteuer	Bund	948	0,158
Schaumweinsteuer	Bund	450	0,075
Zwischenerzeugnissteuer	Bund	14	0,002
Alkopopsteuer	Bund	2	0,000
Biersteuer	Länder	697	0,116
Feuerschutzsteuer	Länder	380	0,063
Spielbankabgabe	Länder	115	0,019
Kommunale Bagatellsteuern gesamt davon:		1.037	0,173
Vergnügungsteuer	Kommunen	616	0,103
Hundesteuer	Kommunen	288	0,048
Zweitwohnungsteuer	Kommunen	109	0,018
Jagd- und Fischereisteuer	Kommunen	13	0,002
Summe		4.697	0,782

Quelle: BMF (2013b).

11.2 Allgemeine Bedenken gegen Bagatellsteuern

Bei einem Teil der Bagatellsteuern handelt es sich um spezielle Verbrauchsteuern, die bestimmte Güter oder Dienstleistungen belasten. Jene Güter und Dienstleistungen unterliegen aber bereits der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer. Die Erhebung einer zusätzlichen, speziellen Ver-

⁸⁵⁶ Zu den einzelnen Bagatellsteuern siehe auch *KBI* (1980), S. 39 ff.

brauchsteuer 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.⁸⁵⁷

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.⁸⁵⁸ 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. Werden die Einnahmen, die derzeit mit Bagatellsteuern erzielt werden, für unverzichtbar angesehen, könnten diese durch die Erhöhung einer großen Steuer günstiger erhoben werden.⁸⁵⁹

857 Siehe bereits Kapitel II.10.1, S. 292 f.

858 Vgl. *KBI* (1980), S. 95 f. So ist bspw. nicht ersichtlich, warum Kaffeekonsumenten wirtschaftlich leistungsfähiger sein sollen als Teekonsumenten.

859 Vgl. *KBI* (1980), S. 18 ff.

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.⁸⁶⁰

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.⁸⁶¹ Das Aufkommen aus der Kaffeesteuer betrug im Jahr 2012 rund eine 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.⁸⁶² 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.⁸⁶³ Die spezielle Besteuerung des Kaffees führt auch zu Ausweichreaktionen der Verbraucher im Rahmen eines „Cross-Border-Shoppings“⁸⁶⁴, denn Kaffee wird in den meisten europäischen Staaten nicht mit einer speziellen Kaffeesteuer belastet und ist dort daher günstiger als in Deutschland.⁸⁶⁵ Die Kaffeesteuer ist entbehrlich und sollte we-

860 Vgl. *Hansmeyer* (1980), S. 811 f.; *BMF* (2012b), S. 86 f.

861 Siehe § 2 Kaffeesteuergesetz.

862 Siehe Kapitel II.10.1, S. 289 f. und Kapitel II.11.2.

863 Vgl. *Tipke* (2003), S. 1056.

864 Siehe Kapitel II.10.1, S. 289.

865 Neben Deutschland erheben in Europa nur noch Belgien, Dänemark, Lettland und Rumänien eine Kaffeesteuer bzw. -abgabe.

gen 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.⁸⁶⁶ Die Bemessungsgrundlage der Biersteuer ist der Stammwürzgehalt des alkoholhaltigen Bieres. Ein durchschnittlich starkes Bier wird mit umgerechnet 9,44 ct/Liter belastet.⁸⁶⁷ Für kleinere Brauereien gelten unter Umständen geringere Steuersätze.⁸⁶⁸ Das Aufkommen aus der Biersteuer betrug im Jahr 2012 697 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 des Deutschen Reiches verwandt.⁸⁶⁹ Nach einer zwischenzeitlichen Verschmelzung mit der Weinsteuern wurde sie 1926 wieder

866 Vgl. *BMF* (2012b), S. 39.

867 Der Stammwürzgehalt wird in Grad Plato gemessen. Der Regelsteuersatz beträgt 0,787 Euro/Grad Plato.

868 Siehe § 2 Biersteuergesetz.

869 Vgl. *KBI* (1971), S. 98; *Schmölders* (1956), S. 109.

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.⁸⁷⁰ 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.⁸⁷¹ 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.⁸⁷² Das Aufkommen aus der Schaumweinsteuer betrug im Jahr 2012 450 Millionen Euro, das aus der Zwischenerzeugnissteuer 14 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.⁸⁷³ 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 EU-Richtlinie zur Alkoholbesteuerung⁸⁷⁴ umfasst, jedoch sind für beide Produktgruppen keine Mindeststeuersätze vorgegeben, so-

870 Vgl. *BMF* (2012b), S. 115 f.

871 Siehe §§ 1 f. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz.

872 Siehe §§ 29 f. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz.

873 Vgl. Kapitel II.10.2.

874 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.

dass ein Nullsteuersatz grundsätzlich möglich wäre. Im Interesse einer Vereinfachung des Steuerrechts sollten alle Alkoholsteuern zu einer einzigen Alkoholsteuer zusammengefasst werden.⁸⁷⁵

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 Branntweinsteuer belastete Bestandteile erhoben. Der Steuersatz beträgt 5.550 Euro/hl Alkohol.⁸⁷⁶ 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.⁸⁷⁷ Das Aufkommen aus der Alkopopsteuer lag im Jahr 2012 lediglich bei rund zwei Millionen Euro. Diese Einnahmen sind zweckgebunden und werden zur Finanzierung von Maßnahmen zur Suchtprävention der Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung verwendet.⁸⁷⁸ 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 gekauft werden“.⁸⁷⁹ 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

875 Siehe auch Kapitel II.10.2, S. 297.

876 Siehe §§ 1 f. Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen.

877 Vgl. *BMF* (2012b), S. 35.

878 Siehe § 4 Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen.

879 *Fractionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2004), S. 1.

beginnen“.⁸⁸⁰ Diese Annahme kann aber bisher empirisch nicht nachgewiesen werden,⁸⁸¹ 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.⁸⁸²

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 einheitlich geregelte Feuerschutzsteuer abgelöst, die 1949 den Bundesländern zugewiesen wurde.⁸⁸³

Die Feuerschutzsteuer knüpft an die Entgegennahme des Versicherungsentgelts für Feuerversicherungen einschließlich Feuer-Betriebsunterbrechungsversicherungen, Wohngebäudeversiche-

880 *Fractionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2004), S. 6.

881 Vgl. m. w. N. *Kraus/Piontek* (2012), S. 138.

882 Ebd., S. 137 f.

883 Vgl. *BMF* (2012b), S. 72 f.

rungen, 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).⁸⁸⁴

Die Einnahmen aus der Feuerschutzsteuer lagen im Jahr 2012 bei 380 Millionen Euro und flossen den Bundesländern zu. Das Aufkommen ist zweckgebunden und wird gemäß der Brandschutzgesetze 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.⁸⁸⁵ 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 Brandschutz und das Feuerlöschwesen aus allgemeinen Haushaltsmitteln und nicht durch eine spezielle Steuer finanziert werden.

Des Weiteren ist die Feuerschutzsteuer als eine Verkehrssteuer nicht mehr zeitgemäß.⁸⁸⁶ Zudem liegt bei der Besteuerung der oben genannten Versicherungen eine Doppelbelastung vor, da

884 Siehe §§ 1 ff. Feuerschutzsteuergesetz.

885 Vgl. *KBl* (1980), S. 57.

886 Vgl. Kapitel II.10.3, S. 298 f.

diese bereits der Versicherungsteuer unterliegen.⁸⁸⁷ Zwar ist bei beiden Steuern jeweils eine andere Person der Steuerschuldner (bei der Feuerschutzsteuer der Versicherer und bei der Versicherungsteuer 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 Bundesländern⁸⁸⁸ zustehende Steuer, die von den Spielbanken statt der sonst für Unternehmen anfallenden Steuern, wie der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer oder der Lotteriesteuer, erhoben wird. Sie umfasst auch die Umsatzsteuer auf die Spielumsätze, weil die Umsatzsteuerschuld auf die Spielbankabgabe angerechnet wird.⁸⁸⁹ 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.

⁸⁸⁷ Vgl. *Englisch* (2013d), Rz. 77.

⁸⁸⁸ 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.

⁸⁸⁹ Vgl. *Englisch* (2013b), Rz. 104.

Das Aufkommen aus der Spielbankabgabe war in den vergangenen Jahren stark rückläufig. Im Jahr 2001 erreichte es den Höchstwert von 732 Millionen Euro. 2012 lag das Aufkommen nur noch bei 115 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 Spieleidenschaft 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.“⁸⁹⁰

Inwieweit das staatliche Glücksspielmonopol sachgerecht ist bzw. der Glücksspielmarkt liberalisiert werden sollte, was wiederum Folgen auf die Besteuerung der Anbieter hätte, soll im Rahmen 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

890 BVerfG, 1 BvR 539/96 vom 19.7.2000, Absatz-Nr. 76.

Einkommensteuerpflicht zu unterwerfen. Dies würde zu einer Vereinfachung des Steuerrechts beitragen.⁸⁹¹

11.8 Kommunale Bagatellsteuern

Auch auf kommunaler Ebene existieren einige Bagatellsteuern. Ihr Gesamtaufkommen belief sich im Jahr 2012 auf 1,04 Milliarden Euro.⁸⁹² Aufkommenstärkste Steuer ist mit 616 Millionen Euro die Vergnügungsteuer⁸⁹³, die beispielsweise für gewerbliche Tanzveranstaltungen oder Filmvorführungen erhoben wird, gefolgt von der Hundesteuer (288 Millionen Euro), mit der das Halten von Hunden besteuert wird. Daneben existieren die Zweitwohnungsteuer (109 Millionen Euro), die Jagd- und Fischereisteuer (13 Millionen Euro), die Schankerlaubnissteuer, die Bettensteuer und die Pferdesteuer.⁸⁹⁴

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 wird sogar bereits die Einführung einer Solariumsteuer oder einer Funkmastensteuer diskutiert.

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

891 So bereits *BMWF* (1971), S. 809 f.

892 Siehe Tabelle 11.1 auf S. 312.

893 Darunter fällt die in einigen Kommunen erhobene „Sexsteuer“.

894 Eine Übersicht zu den einzelnen Steuern findet sich in *Bund der Steuerzahler* (2013). Vgl. auch *Beck/Prinz* (2011), S. 341.

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.⁸⁹⁵

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.⁸⁹⁶ Auf der Ausgabenseite sollten entbehrliche kommunale Leistungen konsequent reduziert werden.⁸⁹⁷

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 Branntweinsteuer in einem einzigen Alkoholsteuergesetz zusammengefasst werden. Die Höhe der Besteuerung sollte die vorgegebenen EU-Mindeststeuersätze möglichst nicht überschreiten.

895 Siehe Art. 3, Abs. 3 Bayerisches Kommunalabgabengesetz.

896 Siehe *KBI* (2010b). Siehe auch Kapitel II.6.

897 Siehe *KBI* (2011b), S. 64 ff.

Tabelle 11.2: Zusammenfassung der Empfehlungen aus Kapitel 11

Steuerart	Empfehlung
Kaffeesteuer	Abschaffung
Biersteuer, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer	kurz- bis mittelfristig: Reduzierung auf den EU-Mindeststeuersatz, Zusammenfassung mit anderen Alkoholsteuern zu einer Alkoholsteuer, dabei möglichst gleichmäßige Besteuerung aller Alkohol-erzeugnisse 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.⁸⁹⁸ 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.⁸⁹⁹ Da die Vermögensteuer immer noch unter den gemäß Art. 106 GG verfassungsrechtlich zulässi-

⁸⁹⁸ Vgl. zur Historie *KBI* (1990), S. 17 ff.; *BMF* (1996), S. 152.

⁸⁹⁹ Siehe BVerfGE 93, 121. Siehe auch Kapitel II.12.3.5.

gen Steuern aufgezählt ist, wird ihre Reaktivierung immer wieder vorgeschlagen.⁹⁰⁰

12.2 Unzureichende Rechtfertigung der Vermögensteuer

Zur Rechtfertigung der Vermögensteuer⁹⁰¹ 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.⁹⁰² 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

900 Beispielsweise plädierten einige Parteien in ihren Wahlprogrammen zur Bundestagswahl 2013 für die Einführung einer Vermögensteuer (vgl. SPD (2013), S. 67 f.; BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2013), S. 83; DIE LINKE (2013), S. 24 f.). Darüber hinaus haben einige von der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN regierten Länder einen Entwurf für ein Vermögensteuergesetz 2014 erarbeitet, der bisher aber noch nicht veröffentlicht wurde.

901 Zu zahlreichen untauglichen Rechtfertigungsversuchen der Vermögensteuer siehe ausführlich und m. w. N. Tipke (2003), S. 916 ff.

902 Vgl. bereits KBI (1971), S. 113 ff.; KBI (1990), S. 38 ff.; KBI (2003), S. 5 ff.

arbeits- und sozialrechtlichen Schutz verlassen. Demgegenüber sind die Einkünfte, die mit Hilfe betrieblichen Vermögens erzielt werden, vielfältigen Risiken und Gefahren ausgesetzt, zu denen insbesondere Konjunkturreinbrüche, 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.⁹⁰³ 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, wie z. B. die jüngste Finanzkrise verdeutlicht hat. Auch der Wert des Grundvermögens ist hingegen von vielen veränderlichen Faktoren, wie z. B. der Stadt- oder Infrastrukturentwicklung, abhängig.⁹⁰⁴ 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- 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

903 Vgl. Kapitel II.2.4.

904 Vgl. auch Kapitel II.7.2.1.

Eigentümer nicht ständig um einen ertragbringenden Einsatz dieses Vermögens am Markt bemüht.

Schließlich ist die Vermögensteuer auch nicht mit der *Vermögensbesitztheorie* überzeugend zu begründen.⁹⁰⁵ Gemäß dieser Theorie wird dem reinen Vermögensbesitz eine zusätzliche Leistungsfähigkeit zugeschrieben. Wie bereits erwähnt, ist der Vermögenswert nicht a priori sicher.⁹⁰⁶ 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.⁹⁰⁷ 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.⁹⁰⁸

905 Vgl. auch *Scherf* (2011), S. 382.

906 Siehe S. 326.

907 Vgl. *KBI* (2003), S. 7.

908 Vgl. m. w. N. *KBI* (2003), S. 10 ff.

12.3.1 Unangemessen hohe Steuervollzugskosten

Mit der Vermögensteuer sind immense Bewertungsprobleme und -schwierigkeiten verbunden.⁹⁰⁹ 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 verwaltungsaufwändig. 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.⁹¹⁰ Die Vermögensteuer lag damals bezüglich der Vollzugskosten mit weitem Abstand an der Spitze aller Steuern.⁹¹¹

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.⁹¹² Auch diese Modellrechnung zeigt, dass bei einer Wiedererhebung der Vermögensteuer die Vollzugskosten unangemessen hoch wären.⁹¹³

Schließlich schätzt auch die *Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, dass der Verwaltungsaufwand bei der Erhebung einer Vermögensteuer

909 Vgl. *KBI* (2003), S. 8 und S. 32 ff.

910 Vgl. *Rappen* (1989), S. 235.

911 Vgl. auch m. w. N. *ZEW/BU Wuppertal/ESMB* (2010), S. 104; *BMF-Beirat* (2013), S. 51 ff.

912 Vgl. *Bach et al.* (2004), S. 121.

913 Eine aktuelle 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.⁹¹⁴

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.⁹¹⁵

Soweit die Vermögensteuer von Betrieben nicht überwälzt werden kann, wirkt sie sich als zusätzliche, ertragsunabhängige Abgabe nachteilig auf Ertrag, Investitionen und Bereitstellung von Arbeitsplätzen aus. Also werden auch bei Nicht-Überwälzung letztendlich diejenigen getroffen, denen die Vermögensteuer als Instrument der Umverteilung zugutekommen soll.⁹¹⁶

Soll die Vermögensteuer zur Umverteilung eingesetzt werden, müsste schließlich ihr Aufkommen Bedürftigen zugutekommen. Doch war die ehemalige Vermögensteuer nicht zweckgebunden;

914 Vgl. *Deutsche Steuer-Gewerkschaft* (2004).

915 Vgl. *KBI* (2012b), S. 2.

916 Vgl. *KBI* (2003), S. 9. Siehe auch Kapitel II.12.3.3.

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.

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.⁹¹⁷

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.⁹¹⁸

12.3.4 Internationaler Vergleich begründet nicht die Wiedereinführung

Die Forderung nach einer Reaktivierung der Vermögensteuer wird mit dem internationalen Vergleich zu begründen versucht.⁹¹⁹ Es wird argumentiert, die Vermögensbesteuerung im Ausland sei höher als in Deutschland, sodass die Wiedereinführung der Vermögensteuer diese Diskrepanz ausgleichen könnte. Eine Steuer kann bereits grundsätzlich nicht damit gerechtfertigt werden, dass sie in anderen Staaten erhoben wird.⁹²⁰

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 Steuern⁹²¹ in Deutschland am BIP rund 0,6 Prozent, während der OECD-Durch-

917 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.

918 Vgl. *Schreiber/Spengel/Wiegard* (2013), S. 25.

919 Vgl. bspw. *Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen* (2012), S. 4.

920 Vgl. *Tipke* (2003), S. 586 f.

921 Zu vermögensbezogenen Steuern zählen Vermögen-, Grund-, Grunderwerb-, Erbschaft-, Schenkung- und Börsenumsatzsteuern.

schnitt bei 1,3 Prozent liegt.⁹²² 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 Gewerbesteuer⁹²³, 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.⁹²⁴ Aus diesen Gründen kann aus dem internationalen Vergleich 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.⁹²⁵ 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 soge-

922 Vgl. *BMF-Beirat* (2013), S. 11 ff.

923 Zur Gewerbesteuer siehe ausführlich Kapitel II.6.

924 Vgl. *Spengel et al.* (2013), S. 6 f.

925 Siehe BVerfGE 93, 121.

nannten Halbteilungsgrundsatz „zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“⁹²⁶.

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 Freibeträge das übliche Gebrauchsvermögen von der Vermögensteuer freigestellt werden.⁹²⁷

Diese Anforderungen erweisen sich in der Praxis indes als unüberwindbare Hürden für die Erhebung einer Vermögensteuer.⁹²⁸ 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“⁹²⁹.

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

926 BVerfGE 93, 121.

927 Vgl. *KBI* (2003), S. 13 f.; *Hey* (2012), S. 43 ff.

928 Vgl. ausführlich *KBI* (2003), S. 14 ff.

929 *Hey* (2012), S. 61 f.

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“⁹³⁰, die Vermögensteuer auch formalrechtlich aus dem Katalog der verfassungsrechtlich zulässigen Steuern gemäß Art. 106 GG zu streichen.⁹³¹

930 Seer (2013c), Rz. 63.

931 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 ab dem Jahr 2016 bzw. 2020 grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen, wobei diesem Grundsatz für den Bundes-

haushalt bereits entsprochen ist, wenn die Bundeseinnahmen 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.⁹³²

Die im Jahr 2009 parlamentarisch beschlossene Schuldenbremse zeigt inzwischen Wirkung. Der Bund und die meisten Bundesländer sind auf einen Konsolidierungskurs eingeschwenkt.⁹³³ Dieser Kurs muss beibehalten werden, auch wenn er politisch mühsam ist. Es mag kurzfristig bequemer sein, mit Steuererhöhungen Haushaltslücken schließen zu wollen. Insofern sind die regelmäßigen Forderungen nach solchen Steuererhöhungen auch nicht überraschend. Theorie und Empirie zeigen aber, dass Haushaltskonsolidierungen über die Einnahmenseite in den meisten Fällen scheitern. Zusätzliche Einnahmen führen allzu schnell zu zusätzlichen Staatsausgaben, wie das Institut zuletzt im Jahr 2012 belegen konnte.⁹³⁴ Die Konsolidierungserfordernisse sind also kein überzeugendes Argument für Steuererhöhungen. Angesichts der derzeitigen Einnahmesituation sind sie aber auch kein Argument gegen zukünftige Steuerentlastungen. Mit einer Steuerquote gemäß der Finanzstatistik von rund 22,8 Prozent des BIP (2013) ist die gesamtstaatliche Steuereinnahmesituation so komfortabel wie zuletzt im Jahr 2000. Die für das Jahr 2015 prognostizierte Steuerquote von über 23 Prozent des BIP wäre so hoch wie seit den 80er Jahren des vorigen Jahrhunderts nicht mehr.⁹³⁵

Weitere wichtige Rahmenbedingungen für die Umsetzung von Steuerreformen sind insbesondere die europarechtlichen Vorgaben, die parlamentarischen Mehrheitsverhältnisse im Deutschen

932 Vgl. *KBI* (2006a).

933 Vgl. *Stabilitätsrat* (2013).

934 Vgl. *KBI* (2012a).

935 Vgl. *BMF* (2013a), Tabelle 1; *BMF* (2013c), Tabelle 11.

Bundestag und *Bundesrat* sowie mit dem Konsolidierungskurs übereinstimmende Gegenfinanzierungsmöglichkeiten.

Eingedenk dessen lässt sich die nachfolgende Stufenskizze für die kurze, mittlere und längere Frist ableiten.

1.1 Kurzfristige Reformerfordernisse

Zunächst einmal ist darauf hinzuwirken, dass die Vermögensteuer nicht reaktiviert wird. Gegen diese Steuer sprechen gewichtige finanzwissenschaftliche, volkswirtschaftliche, verfahrenstechnische und verfassungsrechtliche Argumente.⁹³⁶

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.⁹³⁷ Die politische Dynamik, die durch den von der *Bundesregierung*

936 Vgl. Kapitel II.12.

937 Vgl. Kapitel II.2.2.

im Jahr 2012 vorgelegten Gesetzentwurf zum Abbau der kalten Progression trotz seines (vorläufigen) Scheiterns im *Bundesrat* entstanden ist, gilt es zu nutzen. Zu beachten ist, dass der Fiskus bei Umsetzung eines „Tarifs auf Rädern“ 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.⁹³⁸ Vor diesem Hintergrund sind die regelmäßigen Bestrebungen von Teilen der Politik, den Solidaritätszuschlag auch nach 2019 weiterhin erheben zu wollen, auch Sicht des Instituts inakzeptabel. Vielmehr muss es politisch gelingen, schon kurzfristig zumindest den Einstieg in den Ausstieg aus dem Solidaritätszuschlag zu vollziehen.

Im Bereich der Stromsteuer ist es europarechtlich möglich, den stark überproportionalen deutschen Steuersatz auf das EU-Min-

938 Vgl. Kapitel II.4.

destniveau zu senken. Eine Abschaffung entbehrlicher Steuervergünstigungen würde diesen Schritt erleichtern.⁹³⁹

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, den Abgeltungsteuersatz auf 20 Prozent zu senken und Kapitaleinkünfte zukünftig in Höhe von insgesamt mindestens 1.050 Euro steuerfrei zu stellen. Die herausragende Bedeutung des Sparens und der Kapitalbildung als Garanten für Wirtschaftswachstum sowie für eine ausreichende Privatabsicherung im Alter spricht eindeutig dafür.⁹⁴⁰

Die Reform der Erbschaftsteuer in Richtung einer Niedrigsteuer ist mit Einnahmen von vier Milliarden Euro p. a. aufkommensneutral konzipiert.⁹⁴¹ Aufkommensneutralität ist in der Summe auch für die vom Institut präferierte Reform der Grundsteuer gemäß dem „Süd-Modell“ gegeben.⁹⁴² In beiden Fällen stehen also fiskalische Erwägungen kurzfristigen Reformen nicht im Wege.

Schließlich sollte auch mit dem Abbau der ohnehin aufkommensschwachen Bagatellsteuern, insbesondere auf kommunaler Ebene, bereits kurzfristig begonnen werden.⁹⁴³ Das Missverhältnis zwischen Erhebungsaufwand und Aufkommen sowie das breite Spektrum kommunaler Einsparmöglichkeiten⁹⁴⁴ sprechen dafür. Im Bereich der Bagatellsteuern der Länder sind insbesondere die aufkommensschwache Feuerschutzsteuer und die Spielbankabgabe abschaffungswürdig, wobei die Spielbanken dann nötigenfalls

939 Vgl. Kapitel II.9.2.

940 Vgl. Kapitel II.2.4.

941 Vgl. Kapitel II.5.

942 Vgl. Kapitel II.7.

943 Vgl. Kapitel II.11.

944 Vgl. z. B. die mehr als 500 Vorschläge zum Sparen in *Bund der Steuerzahler Nordrhein-Westfalen* (2011).

der Einkommensteuerpflicht unterworfen werden sollten. Für die Bundesebene ist im Bagatellbereich die Streichung der Kaffeesteuer, der Luftverkehrsteuer⁹⁴⁵ und der Alkopopsteuer anzustreben.

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 insbesondere die vom *Bund der Steuerzahler Deutschland* regelmäßig aufgelisteten Ausgabenbereiche in den Blick zu nehmen.⁹⁴⁶ Hinzu kommt, dass der *Bund der Steuerzahler* keineswegs die einzige Institution ist, die regelmäßig Sparpotenziale identifiziert. So könnte nach Einschätzung des Präsidenten des *Bundesrechnungshofs*, *Professor Engels*, allein durch wirtschaftlichere Beschaffungentscheidungen der Bund zehn Prozent seiner Beschaffungsausgaben (rund 6,5 Milliarden Euro jährlich) sparen.⁹⁴⁷ Insgesamt beträgt das Einsparpotenzial im Bundeshaushalt laut *Bundesrechnungshof* rund 25 Milliarden Euro jährlich.⁹⁴⁸

1.2 Mittelfristige Reformfordernisse

Mittelfristig sind aus Sicht des Instituts Reformen anzustreben bezüglich

- der Gewerbesteuer,
- der Körperschaftsteuer,
- des Solidaritätszuschlags,
- der Kernbrennstoffsteuer,

945 Vgl. Kapitel II.9.5.

946 Vgl. zum jeweils aktuellen Bundeshaushalt die entsprechende Einsparliste des *Bundes der Steuerzahler Deutschland* unter www.steuerzahler.de.

947 Vgl. *Behörden Spiegel Online* (2010).

948 Vgl. *Kammholz* (2013).

- der Kraftfahrzeugsteuer,
- der Umwelt- und Energiesteuern sowie
- der Einkommensteuer im Bereich des grundlegenden Tarifverlaufs.

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.⁹⁴⁹ Berufen hierzu wären beispielsweise eine Gemeindefinanz- oder eine Föderalismuskommission.

Die Körperschaftsteuer ist im Zuge der Unternehmensteuerreform von 2008 modernisiert worden. Die verbliebenen beschriebenen Mängel sollten mittelfristig und möglichst in Verbindung mit einer Gewerbesteuerabschaffung behoben werden.⁹⁵⁰

Der Solidaritätszuschlag lässt sich wie gezeigt nur bei finanziellen Notlagen rechtfertigen. Während daher kurzfristig zumindest der Einstieg in den Ausstieg aus dem Solidaritätszuschlag geboten ist, muss er mittelfristig definitiv abgeschafft werden. Es darf keinesfalls eine Verlängerung der Erhebung des Solidaritätszuschlags geben, wenn im Jahr 2019 eine Neuordnung des auslaufenden Länderfinanzausgleichs erfolgt.

949 Vgl. Kapitel II.6.

950 Vgl. Kapitel II.3.

Im Bereich der Umweltsteuern sollte an der derzeitigen Planung festgehalten werden, die Kernbrennstoffsteuer ab dem Jahr 2017 nicht mehr zu erheben. Die Kraftfahrzeugsteuer sollte mittelfristig entfallen. Falls dies aus fiskalischen Erwägungen zu scheitern droht, sind alternativ kompensatorische Anpassungen der Steuersätze für Kraftstoffe innerhalb der Energiesteuer denkbar. Bei der Energiesteuer ist generell anzustreben, sie stärker am CO₂-Ausstoß auszurichten. Optimal wäre es, mittelfristig einen einheitlichen Steuersatz pro emittierter CO₂-Menge zu erheben. Kohle würde dann stärker, Heizöl und Erdgas geringer als bislang besteuert werden.⁹⁵¹

Das steuerpolitische Hauptziel auf mittlere Sicht sollte eine grundlegende Reform des Einkommensteuertarifs sein.⁹⁵² Zum 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.⁹⁵³ Zum anderen wurde gezeigt, dass im Zusammenspiel der Tarifkorrekturen und der Einkommensentwicklung der vergangenen Jahrzehnte nunmehr ein erheblicher Entlastungsbedarf für breite Einkommenschichten, insbesondere im mittleren Bereich aufgelaufen ist. Der vom Institut vorgeschlagene Tarif T 14-42-60 führt zu einem gleichmäßigen und leistungsfreundlichen Belastungsverlauf mit einem spürbaren Entlastungsvolumen von gesamtstaatlich über 40 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

951 Vgl. Kapitel II.9.

952 Vgl. Kapitel II.2.2.

953 Vgl. *OECD* (2013).

Steuervergünstigungen sparen kann und zweitens, wie groß die Selbstfinanzierungseffekte von Steuersenkungen sind.

Nun ist die Abgrenzung, welche Staatsausgaben als Finanzhilfen und 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 2011 auf knapp 167 Milliarden Euro. Unter Berücksichtigung von „nicht ohne weiteres kürzbaren Positionen“⁹⁵⁴ lässt sich das Einsparpotenzial nach Ansicht des IfW auf rund 150 Milliarden Euro beziffern. 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, 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.⁹⁵⁵ 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 Ero-

954 Laaser/Rosenschon (2013), S. 3.

955 Vgl. Trabandt/Uhlig (2010), S. 8.

dierung 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.

Eine der jüngsten wirtschaftswissenschaftlichen Studien, die nicht nur den Grundzusammenhang der „Laffer-Kurve“ bestätigt, sondern auch länderspezifische Situationen im Rahmen eines mathematischen Modells⁹⁵⁶ betrachtet hat, kommt dabei zu aufschlussreichen Ergebnissen.⁹⁵⁷ Während sich etwa in Staaten wie

956 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 nahe kommen. 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.

957 Vgl. *Trabandt/Uhlig* (2011).

den USA und Irland eine moderate Einkommensteuersatzsenkung nur zu rund 32 bzw. 35 Prozent selbst finanzieren würde, sähe die Lage in Deutschland besser aus. Hier könnte eine Entlastung bei der Einkommensteuer mit einem mittelfristigen Selbstfinanzierungsgrad von rund 50 Prozent einhergehen.

Interessanterweise werden diese grundsätzlichen Zusammenhänge auch gestützt, wenn ein anderer Forschungsansatz gewählt wird. So untersuchte das *Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW)* die Aufkommenswirkungen einzelner Pläne der Parteien im Bundestagswahlkampf 2013, die Einkommensteuersätze nicht zu senken, sondern zu erhöhen. Für mittelstarke Anpassungsreaktionen der Bürger an höhere Steuersätze schätzte das *DIW*, dass das effektive Steuermehraufkommen nur 50-60 Prozent dessen beträgt, was als Mehraufkommen statisch betrachtet (also bei unveränderter Bemessungsgrundlage, aber gestiegenen Steuersätzen) zu erwarten wäre.⁹⁵⁸ Dieser geschätzte „Selbsterstörungsgrad“ von 40–50 Prozent bei Steuererhöhungen korrespondiert also erstaunlich gut mit dem oben genannten Selbstfinanzierungsgrad von Steuersenkungen, zumal die theoretischen Ansätze beider Schätzverfahren unterschiedlich sind. Die Studie zur „Laffer-Kurve“ basiert auf makroökonomischen Daten, während die *DIW*-Studie Mikrodaten, d. h. Stichprobenangaben von Privathaushalten zu ihrer jeweiligen sozioökonomischen Situation, auf ebenfalls empirisch ermittelte Elastizitäten des zu versteuernden Einkommens anwendet.

Insgesamt erscheint also die hier für die der Einkommensteuer vorgeschlagene Tarifreform zwar anspruchsvoll. Sie ist aber keineswegs unrealistisch, selbst wenn das politisch erreichbare Einsparvolumen sowie der volkswirtschaftlich mögliche Selbstfinanzierungseffekt in der Praxis letztlich kleiner ausfallen, als es die

⁹⁵⁸ Vgl. *Bach/Haan/Ochmann* (2013).

genannten wissenschaftlichen Analysen und Schätzungen nahelegen.

1.3 Langfristige Reformerfordernisse

Langfristig sind aus Sicht des Instituts Reformen anzustreben bezüglich

- der Grunderwerbsteuer,
- der Umsatzsteuer,
- der Versicherungsteuer,
- der Rennwett- und Lotteriesteuer,
- der Tabaksteuer sowie
- der Branntwein-, 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.⁹⁵⁹

959 Vgl. Kapitel II.10.5.

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.⁹⁶⁰

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.⁹⁶¹

Die Tabaksteuer⁹⁶² und die Branntweinsteuer⁹⁶³ sowie die Bier-, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer⁹⁶⁴ 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

960 Vgl. Kapitel II.8.

961 Vgl. Kapitel II.10.3. bzw. II.10.4.

962 Vgl. Kapitel II.10.1.

963 Vgl. Kapitel II.10.2.

964 Vgl. Kapitel II.11.4.

EU-Vorgaben entgegen, so dass 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.

2 Institutionelle Begleitreformen

Wie die Reformschizze 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, beruferfahrenen 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 Stellungnahmen 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. Das zeigte sich beispielsweise an den Erhöhungen der Grunderwerbsteuersätze in der jüngeren Vergangenheit und auch im Bundestagswahlkampf 2013. Er war von äußerst umfangreichen Steuererhöhungsplänen einzelner Parteien geprägt.

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 Halbteilungsgrund-

satz⁹⁶⁵den Versuch unternommen, eine steuerliche Belastungsbergrenze abzuleiten.⁹⁶⁶ Im rechtswissenschaftlichen Schrifttum laufen indes die Bemühungen um eine Quantifizierung einer Belastungsgrenze weiter.⁹⁶⁷

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.“⁹⁶⁸

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“⁹⁶⁹. „Eine maßvolle Steuerbelastung würde damit im Extremfall regelrecht einklagbar.“⁹⁷⁰ 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

965 BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995 (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, abziehbaren 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.“

966 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. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121, 136 ff.) lässt sich keine Belastungsbergrenze 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.“

967 Vgl. z. B. *Gialouris* (2013), S. 229 ff. mit den Versuch, einen „Halbteilungsverhältnismäßigkeitsgrundsatz als verfassungsrechtlich quantifizierte Grenze der Gesamtsteuerlast“ abzuleiten.

968 *KBI* (2012a), S. 38.

969 Ebd.

970 Ebd., S. 39.

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.

Tabellenanhang

Tabelle A1: Volkswirtschaftliche Einkommensbelastung

Jahr	Steuerlastquote in Prozent	Soziallastquote in Prozent	Einkommens- belastungsquote ⁴ in Prozent
1960 ¹	28,2	12,1	40,3
1970 ²	29,7	14,1	43,8
1971	30,4	14,8	45,2
1972	30,3	15,4	45,7
1973	31,6	16,3	48,0
1974	31,3	16,8	48,1
1975	30,0	17,6	47,7
1976	31,1	18,2	49,3
1977	32,5	18,4	50,9
1978	32,0	18,5	50,4
1979	31,8	18,5	50,3
1980	31,8	18,7	50,5
1981	30,8	19,2	50,0
1982	30,5	19,4	49,9
1983	30,5	19,3	49,8
1984	30,6	19,4	49,9
1985	30,6	19,6	50,2
1986	30,0	19,7	49,6
1987	30,3	20,0	50,2
1988	29,8	19,7	49,4
1989	30,4	19,2	49,6
1990	28,9	19,0	47,9
1991	30,3	19,5	49,8
1991 ³	29,0	19,7	48,7
1992	29,7	20,3	49,9
1993	30,1	20,9	51,0
1994	30,3	21,6	51,8

Jahr	Steuerlastquote in Prozent	Soziallastquote in Prozent	Einkommens- belastungsquote⁴ in Prozent
1995	29,8	21,9	51,6
1996	29,5	22,4	51,8
1997	29,2	22,7	51,9
1998	30,0	22,7	52,7
1999	31,8	22,7	54,5
2000	32,2	22,5	54,7
2001	30,0	22,3	52,3
2002	29,5	22,2	51,7
2003	29,5	22,3	51,8
2004	28,1	21,3	49,4
2005	28,4	20,9	49,3
2006	29,0	20,1	49,1
2007	30,4	19,6	50,0
2008	31,0	20,0	50,9
2009	30,8	20,8	51,6
2010	29,1	20,2	49,3
2011	30,2	20,4	50,7
2012	31,1	20,7	51,8
2013 (S)	31,1	20,5	51,6
¹ Werte 1960 Schätzung wegen fehlender Revision VGR ² 1970–1991 Wert gemäß Revision VGR 2006; ab 1991 gemäß Revision 2011 ³ ab dem zweiten Jahreswert 1991: Deutschland insgesamt (mit Beitrittsgebiet) ⁴ Differenzen durch Runden			

Eigene Berechnungen.

Tabelle A2: Partnerschaftsspezifische Besonderheiten im Einkommensteuerrecht europäischer Staaten

Staat	Besteuerungsgrundtyp	Ehespezifische Besonderheiten im nationalen Einkommensteuerrecht	Besonderheiten bzgl. Partnerschaftsstatus
Belgien	Individualbesteuerung	Partnereinkommen begrenzt auf Ehepartner mit geringerem Einkommen übertragbar, um individuelle Grenzsteuersätze anzugleichen	
Dänemark	Individualbesteuerung	ungenutzter Freibetrag des nicht oder kaum arbeitenden Partners auf Ehepartner übertragbar, Spitzensteuersatz wird bereits leicht oberhalb des dänischen Durchschnittsverdienstes erreicht	
Deutschland	gemeinsame Veranlagung (von Ehepaaren und eingetragenen Lebenspartnern)	Doppelte Grundfreibeträge, Splittingverfahren (Steuerlast = 2 x Steuerschuld auf halbiertes Erwerbseinkommens)	
Estland	gemeinsame Veranlagung	„flat tax“ (21 Prozent)	
Finnland	Individualbesteuerung	Keine	
Frankreich	gemeinsame Veranlagung (auf Familienebene, also inklusive etwaiger Einkommen abhängiger Familienangehöriger, insbesondere Kinder)	Splittingverfahren mit Familienfaktor 2 (keine Kinder), 2,5 (ein Kind), 3 (zwei Kinder), 4 (drei Kinder) etc.	Paare können seit 2004 einen PACS (“pacte civile de solidarité”) schließen, um sich gemeinsam zu veranlagern
Griechenland	Individualbesteuerung	Keine	
Großbritannien	Individualbesteuerung	nur drei Steuersätze (20 Prozent für unterdurchschnittliche Gehälter, 40 bzw. 50 Prozent für Einkommensanteile oberhalb des Durchschnittsverdienstes)	

Staat	Besteuerungsgrundtyp	Ehespezifische Besonderheiten im nationalen Einkommensteuerrecht	Besonderheiten bzgl. Partnerschaftsstatus
Irland	gemeinsame Veranlagung (von Ehepaaren)	doppelte Freibeträge für Verheiratete, nur zwei Steuersätze (20 Prozent für unterdurchschnittliche Gehälter, 41 Prozent für Einkommensanteile oberhalb des Durchschnittsverdienstes)	gemeinsame Besteuerung von Kapitaleinkünften der Ehepartner
Island	Individualbesteuerung	ungenutzter Freibetrag auf Ehepartner übertragbar	
Italien	Individualbesteuerung	Ehepartnerfreibetrag	
Luxemburg	gemeinsame Veranlagung (von Paaren)	Partnerfreibetrag, Splittingverfahren wie in Deutschland	Paare gemäß Partnerschaftsgesetz können sich wie Ehepaare veranlagern
Niederlande	Individualbesteuerung	ungenutzter Freibetrag auf Ehepartner übertragbar	Kapitaleinkommen und implizite Mieteinkünfte auf Ehepartner mit geringerem Grenzsteuersatz übertragbar
Norwegen	gemeinsame Veranlagung (Optionsrecht)	„flat tax“ auf Einkommen aller Art (hier doppelter Freibetrag für Ehepaare), Erwerbseinkommen mit nur drei niedrigen Steuersätzen (0; 9 und 12 Prozent)	
Österreich	Individualbesteuerung	Zusätzlicher Freibetrag, wenn Kinder vorhanden sind und der Partner wenig oder gar nichts verdient	
Polen	gemeinsame Veranlagung (von Ehepaaren)	Splittingverfahren wie in Deutschland (Steuerlast = 2 x Steuerschuld auf halbiertes Erwerbseinkommen), nur zwei Steuersätze (18 Prozent für die meisten Verdienste, 32 Prozent für Spitzengehaltsanteile)	Alleinerziehende dürfen ebenfalls den Splittingfaktor 2 nutzen

Staat	Besteuerungsgrundtyp	Ehespezifische Besonderheiten im nationalen Einkommensteuerrecht	Besonderheiten bzgl. Partnerschaftsstatus
Portugal	gemeinsame Veranlagung (auf Familienebene, also inklusive etwaiger Kindereinkommen)	Splittingverfahren mit Familienfaktor 2	einheitlicher Freibetrag für jeden Partner, ob verheiratet oder unverheiratet
Schweden	Individualbesteuerung	Keine	
Schweiz	gemeinsame Veranlagung (von Ehepaaren)	spezielle Freibeträge für Ehepaare und für Doppelverdienerehaushalte seit 2008, um steuerlichen Ehe-Malus zu reduzieren	
Slowakei	Individualbesteuerung	„flat tax“ (19 Prozent), zusätzlicher Freibetrag für besser verdienenden Ehepartner	
Slowenien	Individualbesteuerung	Freibetrag für nicht erwerbstätigen Partner, Spitzensteuersatz wird bereits leicht oberhalb des Durchschnittsverdienstes erreicht	
Spanien	gemeinsame Veranlagung (Optionsrecht)	Freibetrag für Ehepaare größer als für unverheiratete Paare	
Tschechien	Individualbesteuerung	„flat tax“ (15 Prozent), zusätzlicher Freibetrag für besser verdienenden Ehepartner	
Ungarn	Individualbesteuerung	„flat tax“ (16 Prozent), zusätzlicher Freibetrag für besser verdienenden Ehepartner	

Quelle: OECD (2012b).

Tabelle A3: Steuerklassen und dazugehörige Personenkreise

Steuerklasse	Verwandtschaftsverhältnis
I I/1 I/2 I/3 I/4	Ehegatte, Lebenspartner Kinder und Stiefkinder Kinder verstorbener (Stief-)Kinder Kinder noch lebender (Stief-)Kinder andere Abkömmlinge der (Stief-)Kinder (Adoptiv-)Eltern und Voreltern (nur beim Erwerb von Todes wegen)
II	(Adoptiv-)Eltern und Voreltern (nur bei Schenkungen) Geschwister Nichten und Neffen Geschiedener Ehegatte aufgehobene Lebenspartnerschaft Schwiegerkinder Schwiegereltern
III	übrige Erwerber und Zweckzuwendungen

Quelle: Statistisches Bundesamt (2012e).

Tabelle A4: Anteil des Erbschaftsteueraufkommens am Gesamteueraufkommen

Jahr	Aufkommen ErbSt in Mio. Euro	Gesamteueraufkommen in Mio. Euro	Anteil in Prozent
2012	4.305	600.284	0,72
2011	4.246	573.351	0,74
2010	4.404	530.587	0,83
2009	4.550	524.001	0,87
2008	4.771	561.182	0,85
2007	4.203	538.244	0,78
2006	3.763	488.444	0,77
2005	4.097	452.079	0,91
2004	4.283	442.838	0,97
2003	3.373	442.238	0,76
2002	3.021	441.705	0,68
2001	3.069	446.247	0,69
2000	2.982	467.252	0,64

Quelle: BMF (2013e) und eigene Berechnungen.

Tabelle A5: Erbschaftsteueraufkommen in den Bundesländern im Jahr 2011

Bundesland	Aufkommen in Mio. Euro	Anteil am Gesamtsteueraufkommen in Prozent*
Baden-Württemberg	749,9	2,74
Bayern	846,7	2,61
Hessen	403,5	2,64
Niedersachsen	365,0	1,87
Nordrhein-Westfalen	1.058,2	2,41
Rheinland-Pfalz	89,0	0,87
Saarland	25,6	0,89
Schleswig-Holstein	152,8	2,13
Bremen	40,6	1,59
Hamburg	265,3	4,55
Berlin	172,9	1,22
Brandenburg	15,6	0,19
Mecklenburg-Vorpommern	8,3	0,15
Sachsen	23,3	0,17
Sachsen-Anhalt	12,4	0,16
Thüringen	16,7	0,22
* Steuereinnahmen des Landes nach Länderfinanzausgleich		

Quelle: Statistisches Bundesamt (2012g).

Tabelle A6: Modellrechnung zur nominellen Steuerbelastung im aktuellen Erbschaftsteuerrecht

	sehr klein	klein	mittel	groß	sehr groß
Wert der Erbschaft in Euro	100.000	475.000	700.000	6.500.000	26.500.000
./. Persönlicher Freibetrag in Euro	- 400.000	- 400.000	- 400.000	- 400.000	- 400.000
steuerpflichtiger Erwerb in Euro	0	75.000	300.000	6.100.000	26.100.000
x Steuersatz in Prozent (Steuerklasse I)	-	7	11	23	30
Erbschaftsteuer in Euro	0	5.250	33.000	1.403.000	7.830.000
Annahmen: Erbschaften verschiedener Größe, jeweils Steuerklasse I, jeweils 400.000 Euro persönlicher Freibetrag (Kinder). Aus Vereinfachungsgründen werden weitere Abzugsbeträge wie Nachlassverbindlichkeiten, Vorerwerbe und sachliche bzw. Versorgungsfreibeträge nicht berücksichtigt.					

Eigene Berechnungen.

Tabelle A7: Fallzahlen, Bemessungsgrundlage und festgesetzte Erbschaftsteuer im Jahr 2011

Steuerpflichtiger Erwerb von ... bis unter ... Euro	Fälle		Steuerpflichtiger Erwerb in Mio. Euro		Festgesetzte Steuer in Mio. Euro	
	absolut	Prozent	absolut	Prozent	absolut	Prozent
5.000	13.907	10,2	34	0,1	8	0,2
10.000	11.767	8,6	85	0,3	17	0,4
50.000	47.528	34,8	1.245	5,0	246	5,9
100.000	22.982	16,8	1.640	6,5	330	7,9
200.000	17.893	13,1	2.536	10,1	503	12,0
300.000	7.720	5,7	1.888	7,5	340	8,1
500.000	6.211	4,5	2.387	9,5	449	10,7
2,5 Mio.	7.380	5,4	7.430	29,6	1.224	29,1
5 Mio.	793	0,6	2.724	10,8	320	7,6
5 Mio. und mehr	454	0,3	5.143	20,5	763	18,2
insgesamt	136.635	100,0	25.112	100,0	4.200	100,0

Quelle: Statistisches Bundesamt (2012e).

Erläuterung:

- Erbschaften, die eine Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb) von bis zu 100.000 Euro aufweisen, machen rund 70 Prozent der Fälle aus und tragen zu 14 Prozent des Steueraufkommens bei.
- Erbschaften, die eine Bemessungsgrundlage von 5 Millionen Euro und mehr aufweisen, machen 0,3 Prozent der Fälle aus und tragen zu 18 Prozent des Steueraufkommens bei.

Tabelle A8: Erbschaftsteueraufkommen in Prozent des BIP in den OECD-Staaten (2009)

	Land	Aufkommen in Prozent des BIP
1	Belgien	0,61
2	Frankreich	0,39
3	Niederlande	0,32
4	Japan	0,28
5	Schweiz	0,28
6	Finnland	0,25
7	Spanien	0,25
8	Korea	0,23
9	Chile	0,23
10	Dänemark	0,22
11	Deutschland	0,20
12	USA	0,18
13	Großbritannien	0,17
14	Irland	0,16
15	Luxemburg	0,14
16	Island	0,11
17	Norwegen	0,10
18	Griechenland	0,06
19	Österreich	0,05
20	Ungarn	0,03
21	Slowenien	0,03
22	Italien	0,03
23	Polen	0,02
24	Türkei	0,02
25	Portugal	0,01
26	Tschechien	0,01
27	Neuseeland	0,00
28	Schweden	0,00
29	Australien	0,00
30	Kanada	0,00
31	Estland	0,00
32	Israel	0,00
33	Mexiko	0,00
34	Slowakei	0,00

Quelle: OECD, Revenue Statistics.

Tabelle A9: Energie- und Stromsteuersätze in der EU

Land	Benzin	Diesel	Leichtes Heizöl	Strom
	Euro/l			Euro/MWh
Belgien	0,6136	0,4277	0,0185	1,91
Bulgarien	0,3630	0,3298	0,0256	1,00
Dänemark	0,5911	0,4043	0,4038	109,99
Deutschland	0,6545	0,4704	0,0614	20,50
Estland	0,4228	0,3929	0,1110	4,47
Finnland	0,6237	0,4628	0,1605	17,03
Frankreich	0,6125	0,4395	0,0566	1,50
Griechenland	0,6836	0,3432	0,3423	2,20
Großbritannien	0,6972	0,6972	0,1340	0,00
Irland	0,6077	0,4990	0,1087	1,00
Italien	0,7284	0,6174	0,4032	4,70
Kroatien	0,4191	0,3260	0,0456	k. A. ¹
Lettland	0,4341	0,3513	0,0214	1,02
Litauen	0,4344	0,3302	0,0211	1,01
Luxemburg	0,4621	0,3350	0,0100	1,00
Malta	0,4894	0,4024	0,1621	1,50
Niederlande	0,7546	0,4483	0,4483	116,50 ²
Österreich	0,4932	0,4094	0,1092	15,00
Polen	0,3883	0,3390	0,0540	4,87
Portugal	0,5853	0,3675	0,2925	1,00
Rumänien	0,3656	0,3359	0,3359	1,00
Schweden	0,6405	0,5523	0,4448	34,58
Slowakei	0,5702	0,4061	k. A. ¹	0,00
Slowenien	0,5700	0,4483	0,1762	3,05
Spanien	0,4649	0,3703	0,0878	1,00
Tschechien	0,4950	0,4222	0,0916	1,13
Ungarn	0,4187	0,3856	0,3856	1,03
Zypern	0,4397	0,4107	0,1354	0,00
Durchschnitt	0,5365	0,4187	0,1660	12,43
<i>Standardabweichung</i>	0,1150	0,0883	0,1486	30,49
¹ keine Angabe				
² Verbrauch bis 10.000 kWh, niedrigere Steuersätze bei höherem Verbrauch				

Anmerkung: Energiesteuersätze mit Stand zum 8.7.2013, Stromsteuersätze mit Stand zum 1.1.2013.

Quelle: Europäische Kommission (2013a), S. 3; Europäische Kommission (2013b), S. 62 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.

Andrae, K. (2013): Realsteuern 2012. Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011 (IFSt-Schrift Nr. 485), Berlin.

Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (2010): Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010, <https://verwaltung.hessen.de>, Stand: 16.4.2013.

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.

Bach, S., Haan, P. und Ochmann, R. (2013): Reformvorschläge zur Einkommensteuer: Mehr echte und weniger kalte Progression, in: DIW-Wochenbericht, Nr. 30/2013, Berlin, S. 3–12.

Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI), Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft (vbw) und Deloitte (2007): Erbschaftsteuer im födera-

len Wettbewerb, in: *dieselben* (Hrsg.): Schriftenreihe zur Erbschaftsteuerreform Unternehmensvermögen im Fokus, Berlin, S. 71–82.

Beck, H. und Prinz, A. (2010): Moralisierung in der Steuerpolitik: Was taugen die jüngsten Steuervorschläge?, in: in: Wirtschaftsdienst, 90. Jahrgang, Heft 12/2010, S. 818–825.

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,,,aaaaaaaa-aaaa-aaaa-bbbb-000000000011&uMen=f6810068-1671-1111-be59-264f59a5fb42&page=352&pagesize=10&all=true.htm>, Stand: 2.8.2013

Behrmann, T., Müller, T. und Kott, K. (2006): Belastung der Haushalte durch die Mehrwertsteuererhöhung 2007, in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), *Wirtschaft und Statistik* 11/2006, S. 1124–1129.

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.

Birk, D. und Specker, G. (2013): Gutachtliche Stellungnahme Gewerbesteuer. Zu den Erfolgsaussichten der Vorlage des Finanzgerichts Hamburg an das Bundesverfassungsgericht vom 29. Februar 2012, Berlin.

Birnbaum, M. (2007): *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG*, Berlin.

Blankart, C. (2008): *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, 7. Auflage, München.

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.

Broer, M. (2008): Wirkung einer Feiertagsbereinigung des Länderfinanzausgleichs – eine empirische Analyse des deutschen Finanzausgleichs, DIW-Discussion-Paper Nr. 769, Berlin.

Brügelmann, R. und Fuest, W. (2008): Erbschaftsteuerreform. Eine halbherzige Lösung. Köln.

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 22.2.2006.

Bund der Steuerzahler (2006b): Bundestag beschließt höhere Mehrwertsteuer, Presseinformation vom 19.5.2006.

Bund der Steuerzahler Nordrhein-Westfalen (2011): Kommunalkompass, 2011, http://www.steuerzahler-nrw.de/files/19851/Kommunalkompass_NRW_Internet.pdf, Stand: 2.8.2013.

Bund der Steuerzahler Nordrhein-Westfalen (2013): 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. Oktober 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) (2012f): Monatsbericht August 2012. Ergebnisse der Steuerfahndung in den Jahren 2010 und 2011, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2013a): Ergebnis der 142. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 6. bis 8. Mai 2013 in Weimar, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschaetzung/2013-05-10-ergebnisse-142-sitzung-steuerschaetzung.html, Stand: 9.7.2013.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2013b): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010–2012, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2013c): Monatsbericht Mai 2013, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2013d): Steuern von A bis Z. Ausgabe 2013. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2013e): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 1950–2012, Berlin.

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 25.1.2012.

Bundesrechnungshof (2010): Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Steuersatz – Vorschlag für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung, Bericht vom 28.6.2010.

Bundesrechnungshof (2013): Chancen zur Sicherung des Umsatzaufkommens, 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 28.3.1973.

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 9.1.1981.

Bundesregierung (1988): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (Verbrauchsteueränderungsgesetz 1988), Bundestagsdrucksache 11/2970 vom 26.9.1988.

Bundesregierung (1991): Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen, Bundestagsdrucksache 12/403 vom 22.4.1991.

Bundesregierung (1993): Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Umsetzung des Spar-, Konsolidierungs- und Wachstumsprogramms (1. SKWPG), Bundestagsdrucksache 12/5502 vom 4.9.1993.

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 24.3.1995.

Bundesregierung (1997): Staatsverschuldung, Antwort auf die Kleine Anfrage der [...] Fraktion der SPD, Bundestagsdrucksache 13/8542 vom 22.9.1997.

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 7.6.2006.

Bundesregierung (2010a): Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (HBeglG 2011), Bundestagsdrucksache 17/3030 vom 27.9.2010.

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: 10.7.2013.

Bundesregierung (2012a): Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, Bundestagsdrucksache 17/8683 vom 15.2.2012.

Bundesregierung (2012b): Bericht an den Deutschen Bundestag über die Auswirkungen der Einführung des Luftverkehrsteuergesetzes auf den Luftverkehrssektor und die Entwicklung der Steuereinnahmen aus der Luftverkehrsteuer, Bundestagsdrucksache 17/10225 vom 29.6.2012.

Bundesregierung (2012c): Ausmaß der finanziellen Zusatzlasten durch die Wiedervereinigung Deutschlands, Antwort auf die Kleine Anfrage [...] der Fraktion DIE LINKE, Bundestagsdrucksache 17/10933 vom 8.10.2012.

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 7.11.2012.

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 11.4.2013.

Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW) (2013): BDEW-Strompreisanalyse Mai 2013.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2011): Nachhaltige Haushalts- und Finanzpolitik – Sicherung der Handlungsfähigkeit von Bund, Ländern und Kommunen. Abschlussbericht der Finanzkommission der Fraktionsvorsitzendenkonferenz vom 29. August 2011.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2013): Zeit für den grünen Wandel, Bundestagswahlprogramm 2013, Internet: http://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Gruenes-Bundestagswahlprogramm-2013.pdf, Stand: 21.8.2013.

Bünnagel, V. (2006): Familiensplitting: Zur Familienförderung nicht geeignet, Otto-Wolff-Institut für Wirtschaftsordnung Discussion Paper 2/2006.

Centrum für Europäische Politik (CEP) (2009): Mehrwertsteuer – „Reverse Charge“-Verfahren, Freiburg.

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 Steuer-Gewerkschaft (2004): Stellungnahme zu einer Wiederbelebung der Vermögensteuer vom 24.8.2004.

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 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.

Deutsches Steuerzahlerinstitut (DSi) (2013a): Überflüssige Luftverkehrssteuer, DSi-kompakt Nr. 1, Berlin.

Deutsches Steuerzahlerinstitut (DSi) (2013b): Grunderwerbsteuer und Länderfinanzausgleich: Anreize für Steuererhöhungen beseitigen, DSi-kompakt Nr. 2, Berlin.

DIE LINKE (2013): 100 % sozial, Wahlprogramm zur Bundestagswahl 2013, Internet: http://www.dielinke.de/fileadmin/download/wahlen2013/bundestagswahlprogramm/bundestagswahlprogramm2013_langfassung.pdf, Stand: 21.8.2013.

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: 16.4.2013.

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.

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.

Eisele, D. (2003): Grundsteuerreform in Deutschland – eine unendliche Geschichte?, in: Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ), 91. Jahrgang, Nr. 23/2003, S. 834–838.

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.

- Endres, A.* (2007): Umweltökonomie, 3. Auflage, Stuttgart.
- 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 Verkehr- 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* (2013a): Oil bulletin, duties and taxes, <http://ec.europa.eu/energy/observatory/reports/Oil-Bulletin-Duties-and-taxes.pdf>, Stand: 8.7.2013.
- Europäische Kommission* (2013b): Excise Duty Tables, Part II – Energy products and Electricity, Januar 2013, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf, Stand: 16.7.2013.
- Feess, E.* (1995): Umweltökonomie und Umweltpolitik, München.
- Felten, C.* (2012): (Teil-)Reform des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008? Zu den geplanten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes im Jahressteuergesetz 2013, in: Betriebs-Berater, 67. Jahrgang, Heft 37/2012, S. 2275–2278.
- 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): Beschlussempfehlung und Bericht zum Entwurf eines Fünften Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, Bundestagsdrucksache 17/4052, vom 1.12.2010.

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: 21.8.2013.

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 CDU/CSU und SPD (2007): Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Bundestagsdrucksache 16/4841 vom 27.3.2007.

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 CDU/CSU und FDP (1993): Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG, Bundestagsdrucksache 12/4401 vom 4.3.1993.

Fraktionen der CDU/CSU und FDP (2010): Entwurf eines Kernbrennstoffsteuergesetzes (KernbrStG), Bundestagsdrucksache 17/3054 vom 28.9.2010.

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 7.3.2006.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2001): Entwurf eines Gesetzes zur Finanzierung der Terrorbekämpfung, Bundestagsdrucksache 14/7062 vom 9.10.2001.

Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2003): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchsteuergesetze, Bundestagsdrucksache 15/1313 vom 1.7.2003.

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 3.3.2004.

Fraktionen der SPD und FDP (1981): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (Verbrauchssteueränderungsgesetz 1982), Bundestagsdrucksache 9/797 vom 9.9.1981.

Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1998): Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, Bundestagsdrucksache 14/40 vom 17.11.1998.

Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1999a): Entwurf eines Gesetzes zur Sanierung des Bundeshaushalts (Haushaltssanierungsgesetz – HSanG), Bundestagsdrucksache 14/1523 vom 31.8.1999.

Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (1999b): Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform, Bundestagsdrucksache 14/1524 vom 2.9.2002.

Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2002): Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform, Bundestagsdrucksache 15/21 vom 5.11.2002.

Fuest, C., Peichl, A. und Siegloch, S. (2013): Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany. Working Paper.

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: *Neumark, F.* (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Tübingen, S. 709–885.

Hartmann, R. (2008): Bestandschutz für die Gewerbesteuer. Kritische Gedanken aus Anlass des BVerfG-Beschlusses vom 15.1.2008 und der Unternehmenssteuerreform 2008, in: Betriebs-Berater, 63. Jahrgang, Heft 46/2008, S. 2490–2496.

Hartmann, R. (2012): Ein neuer Blick auf die Steuergesetzgebungskompetenzen des Grundgesetzes, in: Deutsche Steuer-Zeitung, 100. Jahrgang, Nr. 6/2012, S. 205–212.

Haucap, J. (2012): Eine ökonomische Analyse der Überwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 61. Jahrgang, Heft 3/2012, S. 267–283.

Hauser, H.-E., Kay, R. und Boerger, S. (2010): Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2010 bis 2014 – Schätzung mit weiterentwickeltem Verfahren, IfM-Materialien Nr. 198, Bonn.

Haushaltsausschuss (1993): Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses zu verschiedenen Gesetzentwürfen, Bundestagsdrucksache 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 Unternehmensteuerre-

formgesetzes 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): Einkommensteuer (§ 8), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, Steuerrecht, 21. Auflage, Köln.

Hey, J. (2013d): Körperschaftsteuer (§ 11), in: *Tipke/Lang: Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln.

Hey, J., Maiterth, R. und Houben, H. (2012): Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 482, Berlin.

Hilgers, D. und Holly, I. (2010): Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags, in: *Der Betrieb*, 63. Jahrgang, Nr. 26/2010, S. 1419–1422.

Hirte, G. (2008): Abgaben als Instrumente zur Kostenanlastung von externen Kosten und Wegekosten im Straßenverkehr, Dresden.

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.

Houben, H. und Maiterth, R. (2009): Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform, *arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre* Nr. 69, Berlin.

Huschke, C., Hanisch, D. und Wilms, V. (2009): Der neue §33 GrStG: Zu den Auswirkungen eines erschwerten Grundsteuererlasses und dem Reformbedarf im Grundsteuerrecht, in: *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 47. Jahrgang, Nr. 49/2009, S. 2513–2518.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2008): Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (Standard IDW S 1). Düsseldorf.

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.

Jonas, B. (2013): Die schleichende Erhöhung der Steuerquoten, in: Betriebs-Berater, 68. Jahrgang, Heft 19/2013, S. 1111–1116.

Kammholz, K. (2013): Deutschland könnte im Jahr 25 Milliarden sparen, in: Die Welt vom 9.2.2013.

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 Bagatelsteuern, 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 Andreae, 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 Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, KOM(2004) 223 vom 26.5.2004.

Koretzkij, L. (2012): Geplante Verschärfungen der Erbschaftsteuer: Zum Sinn und Unsinn der neuen Missbrauchsvorschriften, in: Deutsches Steuerrecht, 52. Jahrgang, Heft 33/2012, S. 1640–1646.

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.

Laaser, C.-F. und *Rosenschon, A.* (2013): Subventionen in Deutschland in den Jahren 2000 bis 2011/2012: Der Kieler Subventionsbericht, Kieler Diskussionsbeiträge, Nr. 516/517.

Lampert, H. und *Althammer, J.* (2007): Lehrbuch der Sozialpolitik, 8. Auflage, Berlin [u. a.].

Land Thüringen (2011): Reform der Grundsteuer. Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell, Thüringen, Januar 2011, http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf, Stand: 16.4.2013.

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.

Leuchtenberger, P. (2010): Einheitswert bei der Grundsteuer unter Verfassungsdruck, in: *Neue Wirtschaftsbriefe (NWB)*, *Steuerrecht*, S. 801–805.

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.

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, B. und Kuchler, S. (2010): Staatliche Förderungen der Atomenergie im Zeitraum 1950–2010, Berlin.

Meyer, M. (2011): Deutschland: Ein Volk von Erben, in: Die Bank. Zeitschrift für Bankpolitik und Praxis, Ausgabe 08/2011.

Montag, H. (2013): Gewerbesteuer (§ 8), in: Tipke/Lang: Steuerrecht, 21. 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.

o. V. (2010): Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag in 2007 unzulässig, in: Finanzrundschau, 92. Jahrgang, Nr. 21/2010, S.

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) (2013), Taxing wages 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/888932786137>, Stand: 6.8.2013.

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.

Piltz, D. J. (2010): wird das Erbschaftsteuergesetz 2009 verfassungsmäßig Bestand haben? In: Deutsches Steuerrecht, 50. Jahrgang, Heft 38/2010, S. 1913–1925.

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.

Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2011): Aufschwung setzt sich fort – Europäische Schuldenkrise noch ungelöst, Gemeinschaftsdiagnose Frühjahr 2011, München.

Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2012): Eurokrise dämpft Konjunktur – Stabilitätsrisiken bleiben hoch, Gemeinschaftsdiagnose Herbst 2012, München.

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.

Richter, A. und Welling, B. (2012): Erbschaftsteuer in der Diskussion, in: FinanzRundschau, 94. Jahrgang, Heft 21/2012, S. 1015–1025.

Ritschl, H. (1956): Die Deckung der Straßenkosten und der Wettbewerb der Verkehrsmittel, Berlin und Köln.

Rödel, C. (2012): Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig? Schafft die Erbschaftsteuer ab, in: Betriebs-Berater, 67. Jahrgang, Heft 43/2012, S. 1.

Rohde, A. und Geschwandtner, M. (2006): Ist das Solidaritätszuschlags-gesetz 1995 verfassungswidrig?, in: Neue Juristische Wochenschrift, 59. Jahrgang, Nr. 46/2006, S. 3332–3335.

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.

Scheffler, W. (2009): Besteuerung von Unternehmen, I. Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Auflage, Heidelberg u. a.

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. (2010): Bewertungsgesetzabhängige Steuerarten (§ 13), in: *Tipke, K. und Lang, J.*, Steuerrecht, 20. Auflage, Köln.

Seer, R. (2012): Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, in: *Deutsches Steuerrecht*, 50. Jahrgang, Nr. 7/2012, S. 325–334.

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-Parteitag vom 4.–6.12.2011.

SPD (2013): Das Wir entscheidet, Das Regierungsprogramm 2013–2017, Internet: http://www.spd.de/linkableblob/96686/data/20130415_regierungsprogramm_2013_2017.pdf, Stand: 21.08.2013.

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., 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.

Stabilitätsrat (2013): Pressemitteilung zur 7. Sitzung des Stabilitätsrates am 28.5.2013.

Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2012): Hebesätze der Realsteuern, Ausgabe 2011, Düsseldorf.

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 (2011): Finanzen und Steuern 2011 – Energiesteuer, Fachserie 14, Reihe 9.3, 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 (2012g): Steuerhaushalt 2011, Fachserie 14, Reihe 4, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2013a): Realsteuervergleich 2001–2011, Durchschnittshebesätze. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2013b): Steuerhaushalt 2012, Fachserie 14, Reihe 4, 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 Schenkungssteuergesetz. 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.
- Viskorf, H.-U.* (2007): Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschaftsteuer und der geplanten gesetzgeberischen Neugestaltung, in: FinanzRundschau, 89. Jahrgang, Heft 13/2007, S. 624–630.
- Viskorf, H.-U.* (2013): Steuergesetzgebung und Verfassung. Die Erbschaftsteuer nach dem Vorlagebeschluss des BFH. Quo vadis? (Vortrag auf dem Finanzgerichtstag 2013). Köln.
- Vogel, K.* (1999): Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, in: Steuer und Wirtschaft, 76. Jahrgang, Heft 3/1999, S. 201–226.
- Wachter, T.* (2012): Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, in: Deutsches Steuerrecht, 52. Jahrgang, Heft 46/2012, S. 2301–2308.
- 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.
- Wernsmann, R.* (2008): Rechtsgutachten zu Verfassungsfragen des Entwurfs des Erbschaftsteuerreformgesetzes. Passau.

Wesselbaum-Neugebauer, C. (2010): Wirkungen reduzierter Mehrwertsteuersätze auf nationale Steuerstrukturen im europäischen Kontext unter Berücksichtigung der Abgrenzungs- und Erhebungsproblematik, Wuppertal.

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. Schriftreihe 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.

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Bergische Universität Wuppertal (BU Wuppertal) und Ebner Stolz Mönning Bachem (ESMB) (2010): Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Mannheim.

Zimmermann, H. und Henke, K.-D. (2005): Einführung in die Finanzwissenschaft, 9. Auflage, München.

Rechtsquellen

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist.

Alkopopsteuergesetz (AlkopopStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Juli 2004 (BGBl. I S. 1857), das durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2010 (BGBl. I S. 2221) geändert worden ist.

Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 12 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2397) geändert worden ist.

Energiesteuergesetz (EnergieStG) vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 5. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2436, 2725; 2013 I 488) geändert worden ist.

Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 30 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

Feuerschutzsteuergesetz (FeuerschStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Januar 1996 (BGBl. I S. 18), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

Finanzausgleichsgesetz (FAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3955, 3956), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2401) geändert worden ist.

Gemeindefinanzreformgesetz (GemFinRefG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. März 2009 (BGBl. I S. 502), das durch Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Mai 2012 (BGBl. I S. 1030) geändert worden ist.

Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Juni 1996 (BGBl. I S. 944).

Gewerbsteuergesetz (GewStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I S. 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 26 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), die zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2012 (BGBl. I S. 1478) geändert worden ist.

Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG) vom 15. Juli 2009 (BGBl. I S. 1870, 1919), das durch Artikel 5 des Gesetzes vom 21. Dezember 2010 (BGBl. I S. 2221) geändert worden ist.

Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I S. 3818), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 5. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2431) geändert worden ist.

Luftverkehrssteuergesetz (LuftVStG) vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1885; 2013 I S. 81), das durch Artikel 3 des Gesetzes vom 5. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2436) geändert worden ist.

Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz (SchaumwZwStG) vom 15. Juli 2009 (BGBl. I S. 1870, 1896), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 16. Juni 2011 (BGBl. I S. 1090) geändert worden ist.

Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-14, veröffentlichten bereinigten

Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 u. 4 des Gesetzes vom 29. Juni 2012 (BGBl. I S. 1424; 2013 I 2236) geändert worden ist.

Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809, 2013 II 1120) geändert worden ist.

Versicherungsteuergesetz (VersStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Januar 1996 (BGBl. I S. 22), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. Juni 2013 (BGBl. I S. 1862) 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).

Das Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e. V. (KBI) heißt seit dem 12. Juni 2013 DSI – Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e. V.

Eine Liste aller bisherigen Veröffentlichungen des Instituts ist unter www.steuerzahlerinstitut.de abrufbar oder kann beim Institut angefordert werden.