

Wissenschaftliche Schriften



Steuern im Wandel der Zeit

Prof. Dr. W. Edelfried Schneider
Dipl.-Wirtschaftsjurist L. Karrenbrock

Fachbereich
Wirtschaftswissenschaften
Nr. 10 - 2013

Wissenschaftliche Schriften des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften
Hochschule Koblenz – University of Applied Sciences

Steuern im Wandel der Zeit –

Man soll die Henne nicht schlachten, die die goldenen Eier legt!

von

WP/StB Prof. Dr. W. Edelfried Schneider
Diplom-Wirtschaftsjurist Lukas Karrenbrock

Vollbeleg: Schneider, W. Edelfried; Karrenbrock, Lukas: Steuern im Wandel der Zeit – Man soll die Henne nicht schlachten, die die goldenen Eier legt!, in: Wissenschaftliche Schriften des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften, Hochschule Koblenz – University of Applied Sciences, Nr. 10 – 2013.

Koblenz, Januar 2013

ISSN 1868-3711

Alle Rechte vorbehalten.

© Professor Dr. W. Edelfried Schneider, Hochschule Koblenz. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechts ist ohne Zustimmung der Autoren unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

WISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Mit der Herausgabe der "Wissenschaftlichen Schriften" werden aktuelle Ergebnisse der Forschungstätigkeiten des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften dokumentiert und sowohl in gedruckter als auch in elektronischer Form veröffentlicht.

Wissenschaftler, Praktiker und Studierende erhalten Einblick in die wirtschaftswissenschaftliche Forschungsarbeit des Fachbereichs, die sich mit betriebswirtschaftlichen, volkswirtschaftlichen und wirtschaftsjuristischen Fragestellungen befasst. Eine anwendungsorientierte Forschung stellt dabei sicher, dass die Aufarbeitung vorhandenen Wissens und die Suche nach neuen Erkenntnissen von Gestaltungshinweisen für die Unternehmenspraxis begleitet werden.

Die Wissenschaftlichen Schriften des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften an der Hochschule Koblenz - University of Applied Sciences erscheinen mehrmals jährlich. Weitere Informationen unter www.hs-koblenz.de/betriebswirtschaft.

Schriftenleitung

Prof. Dr. Christoph Beck
Nadine Kolorz M. Sc.
Prof. Dr. Andreas Mengen
Martina Mürtz M. Sc.
Prof. Dr. Holger Philipps
Prof. Dr. Georg Schlichting

STEUERN IM WANDEL DER ZEIT

Die über 5.000 Jahre alte Geschichte der Steuererhebung zeigt, dass vieles von dem, was heute praktiziert oder debattiert wird, schon einmal da gewesen ist. So kannte man schon im alten Ägypten eine *Sollertragsteuer*. Ebenso gab es in Preußen in bestimmten Territorien eine *Doppelbesteuerung* mit Klassensteuer und Mahl- und Schlachtsteuer, obwohl grundsätzlich die Klassensteuer nur in den Städten und die Mahl- und Schlachtsteuer in den ländlichen Gebieten erhoben wurde, sich diese also gegenseitig ausschließen sollten.

Der gegenwärtige Trend einer weitreichenden „Steuer(er)findung“ führt zu einer kumulierten Steuerlast, die nur noch schwierig zu überblicken ist. Dabei ist jedoch zu bedenken, was schon der Reichsfinanzminister Matthias Erzberger gesagt haben soll: *„Man soll die Henne nicht schlachten, die die goldenen Eier legt.“* Dieser Grundsatz einer „nachhaltigen Besteuerung“ wird momentan insbesondere bei denjenigen Steuern nicht beachtet, die auf die Einkommensverwendung erhoben werden.

Dieser Beitrag der Schriftenreihe skizziert nach einem kurzen Abriss der Historie der Steuererhebung die gegenwärtige Lage der kumulativen Steuerbelastung. Dabei werden auch deren Grenzen aufgezeigt, die durch das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit bestehen.

Nachdem ausgewählte aktuelle Beispiele zur „Steuer(er)findung“ erörtert worden sind, wird auf den Steuerreformbedarf und Steuerreformmodelle eingegangen.

INHALTSVERZEICHNIS

WISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN	I
STEUERN IM WANDEL DER ZEIT	II
1 DIE HISTORIE DER STEUERERHEBUNG – AUSGEWÄHLTE ENTWICKLUNGEN AUS ÜBER 5.000 JAHREN STEUERGESCHICHTE	1
1.1 Steuern in der Antike	1
1.2 Steuern im Mittelalter	2
1.3 Steuern im Absolutismus und Liberalismus	4
1.4 Das preußische Steuersystem – erste Schritte zu einer modernen Einkommensbesteuerung	5
1.5 Steuern während des Nationalsozialismus	6
1.6 Die Entwicklung der Besteuerung in Deutschland nach dem Ende des zweiten Weltkriegs	8
2 BESTEUERUNG NACH DER INDIVIDUELLEN LEISTUNGSFÄHIGKEIT ALS DAS FUNDAMENTALPRINZIP EINER GERECHTEN STEUERERHEBUNG	10
2.1 Objektive Leistungsfähigkeit	10
2.2 Subjektive Leistungsfähigkeit	12
3 KUMULATIVE STEUERBELASTUNG UND STEUERKONKURRENZEN	14
3.1 Die effektive Gesamtsteuerbelastung nach Einkommensgruppen	16
3.2 Anforderungen und Rechtfertigung von kumulierenden Steuerlasten	21
3.3 Doppelbelastungen durch „Steuer auf die Steuer“	22
4 ZUR „ERFINDUNG“ NEUER STEUERN	24
4.1 Schranken des Steuerfindungsrechts	24
4.2 Aktuelle Beispiele zur „Steuer(er)findung“	24
4.2.1 Die Bettensteuer	24
4.2.2 Die Brennelementesteuer	25
4.2.3 Die Flugticketsteuer	26
4.2.4 Übrige	27
5 STEUERREFORMBEDARF, REFORMPERSPEKTIVEN UND REFORMMODELLE	29
5.1 Steuerreformbedarf	29
5.2 Gescheiterte Steuerreformen	30
5.3 Jüngere Reformmodelle	31
5.3.1 Die Steuererklärung auf dem „Bierdeckel“ nach Friedrich Merz	31

5.3.2	Das „Bundessteuergesetzbuch“ von Paul Kirchhof.....	32
6	FAZIT.....	37
7	ZUSAMMENFASSUNG.....	38
	LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS.....	39
	AUTORENPORTRAIT.....	48
	SCHRIFTENVERZEICHNIS.....	49

1 DIE HISTORIE DER STEUERERHEBUNG – AUSGEWÄHLTE ENTWICKLUNGEN AUS ÜBER 5.000 JAHREN STEUERGESCHICHTE

1.1 Steuern in der Antike

Nach unserem heutigen Verständnis sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an denen das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 3 Abs. 1 AO). Steuern sind, verkürzt ausgedrückt, allgemeine Geldleistungen an den Staat. Eine Steuer hat daher begrifflich zwingend zwei Komponenten: „Geld“ und „Staat“. So wie eine Steuer nach dem gegenwärtigen Verständnis einen Staat voraussetzt, so ist die staatliche Finanzgewalt „gleichzeitig Bedingung und notwendige Folge seiner Existenz“ (Schmölders, 2007, S. 16).

Allerdings gab es Vorläufer von Steuern schon lange, bevor sich moderne staatliche Organisationsformen¹ und ein Geldsystem etablierten. Die prähistorischen Ursprünge der heutigen Steuererhebung sind eng mit Opferabgaben für Religionsgemeinschaften verknüpft, wie sie z.B. schon im alten Ägypten im Land der Pharaonen dargebracht wurden. Die Pharaonen wurden teilweise als einzige Gottheit angesehen, denen auch irdische Güter zustanden. Damit war die Identifikation zwischen Staat und Religion vollkommen und eine Unterscheidung zwischen religiöser Opferabgabe und Steuern unmöglich (vgl. Häuser, 1992, Opfer und Steuern – Von der Antike bis zur Gegenwart, S. 16). Um eine willkürliche Abgabenerhebung zu vermeiden, gab es schon im alten Ägypten Leitlinien für die Bestimmung der Abgabenlast. Da der landwirtschaftliche Ertrag im wasserarmen Land im Wesentlichen von den Überschwemmungen des Nils abhängig war, wurden sog. Nilometer errichtet. Dies waren tiefe Schächte entlang des Nils, die mit dem Fluss verbunden waren. In den Schächten war eine Skala angebracht, mit der die Pegelstände des Nils gemessen werden konnten. Je höher die Überschwemmung je Saison ausfiel, desto höher war die Abgabenlast auf die landwirtschaftlichen Erzeugnisse (vgl. Elter, 2005). Wenn man so will, war hiermit schon ein ausgeklügeltes System einer *Sollertragsteuer* geschaffen worden.

Auch in der Bibel und im Leben Jesu spielen Steuern eine bedeutende Rolle: „Es begab sich aber zu der Zeit, dass ein Gebot von dem Kaiser Augustus ausging, dass alle Welt geschätzt wurde. Und diese Schätzung war die allererste und geschah zu der Zeit, da Cyrenius Landpfleger in Syrien war. Und jedermann ging, dass er sich schätzen ließe, ein jeglicher in seine Stadt“ (Lukas 2, 1-3 (Übersetzung nach Luther)).

¹ Nach der h.M. werden nach der sog. „Drei-Elemente-Lehre“ für das Vorliegen eines Staates ein Staatsgebiet, ein Staatsvolk und eine Staatsgewalt vorausgesetzt.

So diene die berühmte Volkszählung, mit der im Lukas-Evangelium der Bericht über die Geburt Christi eingeleitet wird, der Erstellung eines Verzeichnisses, nach dem die verschiedenen römischen Provinzen zur Besteuerung herangezogen werden sollten (vgl. Häuser, 1992, S. 13). Auch eine gerechte Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ist schon im neuen Testament belegt: „Und Jesus setzte sich gegen den Gotteskasten und schaute, wie das Volk Geld einlegte in den Gotteskasten; und viele Reiche legten viel ein. Und es kam eine arme Witwe und legte zwei Scherflein ein; die machen einen Heller. Und er rief seine Jünger zu sich und sprach zu ihnen „Wahrlich, ich sage Euch: diese arme Witwe hat mehr in den Gotteskasten gelegt als alle, die etwas eingelegt haben. Denn sie haben alle von ihrem Überfluss eingelegt; diese aber hat von ihrer Armut alles, was sie hatte, ihre ganze Nahrung eingelegt“ (Markus 12, 41-44 (Übersetzung nach Luther)).

1.2 Steuern im Mittelalter

Das Steuersystem im Mittelalter war in den verschiedenen Territorien sehr unterschiedlich und stark auf die jeweiligen Gegebenheiten angepasst. Auch hier war die Rechtfertigung für die Steuerabgaben zum Teil noch eng mit der Religion verknüpft. So heißt es beispielsweise für die Begründung des königlichen Besteuerungsrechts in einem Werk des Schatzmeisters des englischen Königs Heinrichs II.: „Zwar mag es sein, dass den Königen diese Mittel meist nicht aufgrund eines gründlich überprüften Rechtes zufließen, sondern manchmal nach den Gesetzen der Vorgänger, manchmal nach den verborgenen Eingebungen ihres Herzens oder bisweilen auch allein aufgrund ihres freien Ermessens. Dennoch steht es den Untertanen nicht zu, ihr Tun zu erörtern oder gar zu verurteilen, denn wessen Herzensanregungen in der Hand Gottes sind, dem Gott selbst die Sorgen für die Untergebenen anvertraut hat, dessen Sache steht und fällt allein nach göttlichem und nicht nach menschlichem Urteil“ (Schmölders, 1992, S. 249).

Im fränkischen Reich wurde die staatliche Finanzierung von Grundbesitzenden insbesondere über die Grundsteuer und von Besitzlosen über eine Kopfsteuer gewährleistet (vgl. Birk, Steuerrecht, § 1, Rn. 14). Damit einher ging eine erhebliche Diskriminierung der Kopfsteuerpflichtigen. So war beispielsweise bestimmt, dass kein Kopfsteuerpflichtiger in den geistlichen Stand eintreten dürfe, ohne die vorherige Genehmigung des Königs oder eines königlichen Richters eingeholt zu haben. Hintergrund dieser Regelung war, dass Geistliche von der Steuerpflicht befreit waren und der König so vor einer Verminderung seiner Einkünfte geschützt werden sollte. Wohlhabende Grundbesitzende durften hingegen frei in den geistlichen Stand eintreten und sich so selbst von einer Grundsteuerpflicht befreien. Ebenso konnten diese völlig steuerfrei über ihren Grundbesitz verfügen, da keine Grunderwerbsteuer erhoben wurde (vgl. Orth, 1992, S. 74 ff.).

Dagegen existierte in der italienischen Stadt Florenz bereits im 14. Jahrhundert ein hoch entwickeltes Steuersystem, welches sich aus einer Vielzahl von direkten und indirekten Steuern zusammensetzte.² So wurden beispielsweise neben Steuern auf den kommunalen Grundbesitz eine Vielzahl von Abgaben für die Nutzung städtischer Einrichtungen wie Torgelder, Marktzölle, Ufergelder oder Wegegebühren erhoben. Hinzu kamen Gewerbe- und – auf einzelnen Produktionsstufen erhobene – Umsatzsteuer. Vor allem letztere sorgte für zunehmende soziale Unruhen innerhalb der Bevölkerung. Durch die Vielzahl von unterschiedlichen Steuern war z.B. der Brotpreis zeitweise mit bis zu sechs verschiedenen Steuerarten belastet. Zudem führte eine immer stärkere Arbeitsteilung in einzelne Produktionsschritte im Ergebnis zu einem beträchtlichen Umsatzsteueranteil im Endpreis (vgl. von Müller, 1992, S. 100).

Auch kannte man im antiken Florenz schon eine Sollertragsteuer. Adelige strebten oft eine Zunftmitgliedschaft an, um darüber politischen Einfluss auszuüben. Den jeweiligen Zunftberuf übten sie freilich nicht aus. Ab 1321 wurden aber auch diese „Untätigen“ zur Umsatzsteuer herangezogen, die Bemessungsgrundlage war fiktiv ermittelt und festgesetzt. Allerdings wurde auch von „Tätigen“ die Umsatzsteuer nicht anhand ihrer tatsächlich erzielten Umsätze erhoben. Vielmehr wurde deren Bemessungsgrundlage geschätzt. Grundlage hierfür war ein für 73 Steuergruppen gebildeter, jeweils zusammengehörige Berufe umfassender Katalog. Über diese Schätzung sollten Steuerpächter angelockt werden. Für die Einziehung der indirekten Steuern sorgte nämlich nicht der Staat, sondern einzelne Pächter, die ihre Lizenz hierfür durch eine staatliche Versteigerung erworben hatten (vgl. von Müller, 1992, S. 100). Anzumerken ist, dass diese Steuerschätzung sicherlich auch einer Steuerumgehung vorgebeugt hat, da zu dieser Zeit insoweit keine effektive Kontrollmöglichkeit über die tatsächlich erzielten Umsätze bestand.

Im Jahre 1427 wurde das Besteuerungssystem in der Stadt Florenz durch eine grundlegende Steuerreform perfektioniert. Erstmals wurde hiermit eine Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen eingeführt. Hierbei wurden auch schon erste Elemente des subjektiven Nettoprinzips verwirklicht; im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wurden beispielsweise persönliche Schulden sowie feste Freibeträge für die Lebenshaltungskosten pro Familienmitglied berücksichtigt. Ferner wurde durch die Steuerreform eine Versteuerung des Kapitalwerts von Immobilieneigentum eingeführt, wobei selbst genutzte Wohnhäuser steuerfrei blieben. Bei der Ermittlung des Kapitalwerts für Immobilien konnten Hypotheken und Rentenlasten steuermindernd berücksichtigt werden; insoweit sind hier schon erste Ansätze des objektiven Nettoprinzips zu erkennen. Allerdings war auch die Besteuerung im mittelalterlichen Florenz von einer Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch weit entfernt. So war für Arme und Lohnarbeiter ohne jegliches Vermögen eine fixe Kopfsteuer vorgesehen (vgl. von Müller, 1992, S. 100).

² Sofern Steuerschuldner und Steuerträger personenidentisch sind, spricht man von einer direkten Steuer (z.B. bei Steuern auf das Einkommen und Vermögen). Wenn Steuern vom Steuerschuldner auf den Steuerträger überwält werden, liegen indirekte Steuern vor (so z.B. bei Umsatz-, Verbrauch- und Verkehrsteuern), vgl. Lang, in: Tipke / Lang, 2010, § 8, Rn. 20.

Letztendlich führte allerdings, neben der Vielzahl von Steuern, ein weiteres wichtiges Finanzierungselement, die städtischen Zwangsanleihen, zum Scheitern der Florentiner Steuerreform. Durch die Pflicht zur Zeichnung städtischer Anleihen wurde insbesondere die wohlhabende Oberschicht für den öffentlichen Finanzbedarf herangezogen. Die Anleihen wurden allerdings außerordentlich gut verzinst, die gezahlten Zinsen lagen zwischen 10% und 15%. Durch Verpfändung der städtischen Steuer- und Gebühreneinnahmen wurden die Zwangskredite abgesichert, so dass die Vergabe der lukrativen Zwangskredite an die Stadt Florenz eine relativ sichere und vor allem renditeträchtige Geldanlage war. Die immense Zeichnung der Zwangsanleihen durch die Oberschicht führte zu einem stetigen Anwachsen der Zinsverpflichtungen, was dann wiederum eine Erhöhung der Steuern und damit auch der Preise zufolge hatte. Diesen Zusammenhang durchschaute ein immer größer werdender Teil der breiten unteren Bevölkerungsschicht, was eine Revolte gegen die Zwangsanleihen, das Steuersystem und die Oberschicht auslöste (vgl. von Müller, 1992, S. 100 ff).

1.3 Steuern im Absolutismus und Liberalismus

In den Zeiten des Absolutismus entwickelten sich langsam die Strukturen eines Steuerstaates. Wichtigste Voraussetzung hierfür war der geldwirtschaftliche Handel, der die Tauschwirtschaft ablöste. Eine Armee wurde zunehmend auch zu Friedenszeiten unterhalten, woraus ein ständig benötigter Finanzbedarf resultierte. Insbesondere zur Hochzeit des Absolutismus unter der Herrschaft des französischen Sonnenkönigs Ludwig XIV. waren die Haushaltslage sehr angespannt und der Finanzbedarf enorm. Vom seinem Finanzminister soll die Aussage stammen: *„Die Kunst ist es, die Gans so zu rupfen, dass man möglichst viele Federn bekommt, aber wenig Gezische dabei entsteht“* (Elter, 2005). Auch wenn darin schon ein erster Ansatz zu einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit anklingen sollte, ging es freilich wohl primär darum, Steuern mit möglichst geringem Widerstand einzutreiben. Die Idee, dass eine Steuererhebung nur dann gerechtfertigt sein kann, wenn diese gleichmäßig durchgeführt wird, entstand erst mit der Französischen Revolution, die unter anderem auch durch Steuerrevolten verursacht wurde (vgl. Elter, 2005).

Die Gleichheitsidee setzte sich zunächst zu Zeiten des Liberalismus in England durch. Der Ökonom und Philosoph *Adam Smith* veröffentlichte 1776 in seinem Hauptwerk *„The Wealth of Nations“* vier Steuergrundsätze, die auch heute noch aktueller denn je sind (vgl. Grabower, 2010, online):

- (1) Gleichmäßigkeit der Besteuerung,
- (2) Bestimmtheit der Steuergesetze,
- (3) Bequemlichkeit und
- (4) Billigkeit der Steuererhebung.

Während die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt, dass *alle* im Verhältnis zu ihrer individuellen Leistungsfähigkeit zur staatlichen Finanzierung beizutragen haben (vgl. hierzu Kapitel 2.), verlangt der Bestimmtheitsgrundsatz, dass die einzelnen Steuerforderungen so klar und deutlich festgelegt sein müssen, dass keine Willkür der einzelnen Steuerpächter (bzw. der Exekutive) möglich ist. Ferner wird nur hierdurch erreicht, dass jeder Steuerpflichtige seine Steuerlast vorausberechnen und nachvollziehen kann. Der Steuergrundsatz der Bequemlichkeit, wonach durch die Wahl des günstigsten Zeitpunktes und der bequemsten Erhebungsart dem Steuerpflichtigen die Erfüllung seiner Pflicht erleichtert werden soll, erscheint heute wohl eher lediglich als erstrebenswertes Ideal. Der 1776 formulierte Besteuerungsgrundsatz der Billigkeit der Steuererhebung, wonach die Steuererhebungskosten für eine rationale Besteuerung minimal sein sollen, verlangt nicht nur geringe Steuervollzugskosten, sondern darüber hinaus auch möglichst niedrige Steuerbefolgungskosten der Steuerpflichtigen (vgl. Rose u.a., 2007, S. 6 ff.).

Eine gerechte und ergiebige Besteuerung sollte mit einer allgemeinen Einkommensteuer erreicht werden. Die erste Einkommensteuer wurde 1799 durch *William Pitt d. J.* in Großbritannien eingeführt. Diese enthielt Regeln über die Einkünfteermittlung und orientierte sich dabei an einzelnen Einkunftsarten (schedules). Die Schedules-Steuer war als „Kriegssteuer“ vorgesehen und sehr ertragreich. Letztendlich trug dieses Finanzvolumen auch dazu bei, dass Napoleon von den Engländern besiegt wurde. Nach Beendigung des Krieges fehlte aber die Rechtfertigung dieser Steuer und man sah sie in der Bevölkerung als eine sehr verhasste Steuer an, die wieder verschwinden müsse (vgl. Mathiak, 2007, S. 544). Die vier Jahre später erneut eingeführte Einkommensteuer (1803) wurde hingegen akzeptiert und konnte sich langfristig durchsetzen; bis heute bildet die Einkommensteuer von 1803 die Grundlage der Einkommensbesteuerung in Großbritannien (vgl. Clausen, 2010, Rn. 1).

1.4 Das preußische Steuersystem – erste Schritte zu einer modernen Einkommensbesteuerung

In Preußen trat der Vorläufer der modernen deutschen Einkommensbesteuerung erst 1891 – kurz nach *Bismarcks* Abgang, unter dessen Einfluss jegliche Reform der direkten Steuern stagnierte (vgl. Mathiak, 2007, S. 544) – im Rahmen der berühmten *Miquel'schen Steuerreform* in Kraft. Zuvor wurde die auch in Preußen vornehmlich durch Kriege verursachte Finanznot (vgl. Gehm, 2008, S. 188) mit einem Konglomerat von verschiedenen Formen der direkten und indirekten Besteuerung gestillt.

Beispielsweise wurde ab 1820 über Jahrzehnte eine Klassensteuer sowie eine Mahl- und Schlachtsteuer erhoben, wie sie in den 132 größten Städten Preußens galt. Alle Getreidesorten, die in diese Städte eingeführt wurden, wurden der Mahlsteuer unterworfen; die Schlachtsteuer galt für geschlachtetes Vieh. Auf dem Land und in den Kleinstädten hingegen wurde die Bevölkerung mit einer direkten Steuer, der Klassensteuer belegt.

Hierbei wurde die Bevölkerung typisierend in fünf verschiedene Steuerklassen eingeteilt, um somit ein Eindringen in die privaten Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vermeiden (vgl. Birk, 2010, § 1, Rn. 19; Clausen, 2010, Rn. 2). Große praktische Probleme bereitete dabei allerdings die genaue Abgrenzung zwischen den Territorien, in denen die Klassensteuer galt und denen, in denen die Mahl- und Schlachtsteuer erhoben wurde. Auch der Schmuggel von Weizenmehl aus mahlsteuerfreien Gebieten in die Städte, in denen die Mahlsteuer erhoben wurde, war ein einträchtiges Geschäft. Diese Probleme wurden jedoch alsbald sehr pragmatisch gelöst: Auch die stadtnahen Gebiete wurden in den Geltungsbereich der Mahl- und Schlachtsteuer einbezogen, freilich ohne eine entsprechende Befreiung von der Klassensteuer, was die ohnehin schon bestehenden sozialen Spannungen erhöhte (vgl. Mathiak, 2007, S. 544 f.).

Die Miquel'sche Einkommensteuer von 1891 (EStG 1891) – verbunden mit einer reformierten Gewerbesteuer und der Einführung einer allgemeinen Vermögensteuer – führte zu beträchtlichen Staatseinnahmen, so dass der preußische Finanzminister *Johannes von Miquel* einen Finanzausgleich zwischen Staat und Gemeinden implementieren konnte (vgl. Clausen, 2010, Rn. 3). Da ein eigenes Körperschaftsteuergesetz erst 1920 eingeführt wurde, waren nicht nur preußische Staatsangehörige, sondern auch preußische Kapitalgesellschaften einkommensteuerpflichtig. Streng an der von *Bernhard Fuisting* präferierten Quellentheorie orientiert, waren die gesamten Jahreseinkünfte aus den vier Quellen Kapitalvermögen, Grundvermögen, Handel- und Gewerbe sowie gewinnbringende Beschäftigung steuerbar und steuerpflichtig. Einmalige, nicht regelmäßig wiederkehrende Einkünfte, wie z.B. aus Erbschaften, Schenkungen oder Lebensversicherungen, waren nicht steuerbar. Nach § 9 EStG 1891 waren „die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben“ bei der Ermittlung des Einkommens abziehbar. Für die Verschonung des Existenzminimums ließ der Steuertarif einen Grundfreibetrag von 900 Mark steuerfrei (§ 17 EStG 1891), ferner waren ein Kinderfreibetrag sowie die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (§ 19 EStG 1891) vorgesehen. Der tarifliche Eingangssteuersatz lag bei 0,6 % und endete bei einem Spitzensteuersatz von 4 %, welcher bei einem Einkommen von über 100.000 Mark erreicht wurde. Um eine möglichst gleichmäßige Besteuerung zu verwirklichen, wurde mit der Reform von 1891 ab einem Jahreseinkommen von 3.000 Mark eine Steuererklärungspflicht eingeführt (§ 24 EStG 1891) (vgl. Clausen, 2010, Rn. 3).

1.5 Steuern während des Nationalsozialismus

Die durch den verlorenen ersten Weltkrieg bedingten Reparationsverpflichtungen und die Weltwirtschaftskrise verursachten einen immensen Finanzbedarf. So kam es bei der Einkommensteuer zu einer drastischen Erhöhung des Spitzensteuersatzes von bisher 4% auf 60%. Damit einher ging eine deutliche Gewichtsverlagerung von den indirekten auf die direkten Steuern und ein Großteil der Bevölkerung wurde zu Massensteuerzahlern (vgl. Pausch/ Pausch, 1988, S. 92). Unter anderem auch dies führte letztendlich 1933 zur Machtergreifung durch *Adolf Hitler*, der dem Volk

massive Steuerentlastungen versprach und sodann zunächst auch durchsetzte (vgl. Pausch/ Pausch, 1988, S. 94).

Damit verbunden war jedoch eine Entrechtung und Entmündigung der Steuerzahler und auch im Bereich des Finanzwesens eine Abschaffung der legislativen Gewalt (vgl. Clausen, 2010, Rn. 41). Die in Preußen und in der Weimarer Republik schon deutlich ausgeprägte Vorstellung von einer gerechten Steuererhebung wurde durch die nationalsozialistische Ideologie verdrängt. So hieß es etwa in § 1 Abs. 1 StAnpG von 1934: „Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.“ Entsprechendes galt nach Abs. 3 der Vorschrift auch für die Beurteilung von Tatbeständen.

Die Steuersenkungen wurden zunächst durch eine verschärfte Steuererhebung finanziert: säumigen Steuerzahlern etwa wurde die Veröffentlichung ihrer Namen einschließlich der Höhe der rückständigen Steuerbeträge angedroht. Ferner wurde der Finanzbedarf des Reiches im „Vorgriff auf das künftige Steueraufkommen“ mit Schuldverschreibungen gestillt, die nach einer Sperrfrist auf die eigene Steuerlast angerechnet werden konnten. Später wurden auf die Einkommensteuern und die Verbrauchsteuern Kriegszuschläge zwischen 20% und 200% erhoben, was auch zu einer starken Inflation führte (vgl. Pausch/ Pausch, 1988, S. 94).

Der säumige Steuerzahler *Hitler* selbst hingegen, der mit seinem Buch „Mein Kampf“ sowie mit den Honoraren von der Reichspost für seine Porträt-Briefmarken Millionen verdiente, entzog sich der Einkommensteuerpflicht. Aufgrund seiner Äußerung, dass er auf das Kanzlergehalt verzichten würde und dies einem Unterstützungsfonds für Angehörige von gefallen SA-, SS- und Polizeimitgliedern zur Verfügung stellen werde, vermerkte sein zuständiger Sachbearbeiter im Finanzamt München-Ost am 31.03.1933: „Es stellt sich die Frage, ob die Steuerpflicht des Reichskanzlers sich nicht nur auf sein übriges Einkommen, sondern auch auf seine Dienstbezüge erstreckt. Die Erhöhung des Gesamtbetrags der Einkünfte würde wegen der höheren Progressionsstufe zu einem wesentlich größeren Steuerbetrag führen, was eine ungerechtfertigte Härte bedeuten würde, nachdem der Kanzler sein Gehalt großmütig für wohltätige Zwecke zur Verfügung gestellt hat“ (Pausch, 1983, S. 499 f.).

Letztendlich wurde Hitlers Gehalt von seinem übrigen Privateinkommen getrennt und nur letzteres der Besteuerung unterworfen. Dennoch drohte ihm durch die im Jahre 1933 auf über 1,2 Millionen Reichsmark angestiegenen Buchhonorare eine beträchtliche Steuernachzahlung. Auf einen von Hitler selbst oder seinen Adjutanten gestellten Antrag auf eine Steuervergünstigung antwortete der Staatssekretär des Reichsfinanzministeriums: „Im Hinblick auf die Ihnen in Ihrer Eigenschaft als Führer des deutschen Volkes entstehende außergewöhnliche Belastung erkläre ich mich mit Abzug von 50% des Gesamtbetrages Ihrer Einkünfte als Werbungskosten für das Steuerjahr 1933 einverstanden“ (Pausch, 1983, S. 499 f.). Doch auch die daraufhin deutlich ermäßigt festgesetzte Steuer wurde von Hitler nicht entrichtet.

Letztlich wurde vom Präsidenten der Münchener Mittelbehörde der Finanzamtsvorsteher darüber informiert, dass wohl aufgrund der verfassungsrechtlichen Stellung des Führers dieser nicht mit einem Steuerpflichtigen gleichgestellt werden könnte und somit nicht steuerpflichtig sei. Ferner seien alle

bereits an ihn gerichteten Steuerbescheide als nichtig zu betrachten (vgl. Pausch, 1983, S. 499 f.). Allerdings sah auch schon die Reichsabgabenordnung von 1919 vor, dass Steuern allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an dem das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Für die persönliche Steuerbefreiung *Hitlers* wäre also eine (öffentlich zu verkündende) Gesetzesänderung notwendig gewesen, so dass auch nach damaliger Rechtslage die Steuerbefreiung illegal war (vgl. Pausch, 1983, S. 499).

Große Begehrlichkeiten der nationalsozialistischen Führung weckte die wohlhabende jüdische Bevölkerung, die auch schon Jahrhunderte zuvor durch zahlreiche Sondersteuern unterdrückt und schikaniert wurde. 1937 wurde etwa mittels einer Durchführungsverordnung bestimmt, dass Juden, anders als Angehörige anderer Religionsgruppen, keine Kinderbeihilfen mehr bekommen konnten; 1938 wurde die Berücksichtigung eines Kinderfreibetrags für die jüdische Bevölkerung vollständig abgeschafft. Wenige Tage nach der Pogromnacht wurde mittels einer Durchführungsverordnung aufgrund der „feindlichen Haltung des Judentums gegenüber dem deutschen Volk und Reich“ bestimmt, dass den Juden deutscher Staatsangehörigkeit in ihrer Gesamtheit die Zahlung einer Kontribution von einer Milliarde Reichsmark an das Deutsche Reich auferlegt wird. Im Februar 1939 wurde das Einkommensteuergesetz u.a. insoweit geändert, dass nunmehr alle Juden nach dem höchsten Steuersatz zu besteuern sind.

Ferner wurde in diesem Jahr durch einen „Erlass des Reichsministers der Finanzen über Mitnahme von Umzugsgut“ bestimmt, dass wegziehende Juden, soweit die Mitnahme von Vermögensgegenständen überhaupt genehmigt wurde, eine Abgabe von 100% des Wertes der mitzunehmenden Gegenstände an die Golddiskontbank leisten mussten (vgl. Suchy, 1992, S. 114).

1.6 Die Entwicklung der Besteuerung in Deutschland nach dem Ende des zweiten Weltkriegs

Zunächst hatten die Besatzungsmächte auch die Zuständigkeit für die Steuerpolitik in der jungen Bundesrepublik Deutschland. Dabei verfolgte der alliierte Kontrollrat in erster Linie drei Ziele: Im Vordergrund der Steuerpolitik stand die Absicht, alle Steuerbestimmungen zu beseitigen, die noch durch nationalsozialistisches Gedankengut geprägt waren. Ferner sollte die noch verbliebene Kaufkraft der deutschen Bevölkerung abgeschöpft werden, um damit die durch die Kriegsfolgen verursachte Finanznot der an die Stelle des Reiches getretenen Länder zu mildern. Letztlich sollte die Kaufkraft auch zur Inflationsbekämpfung reduziert werden (vgl. Schmolders/ Hansmeyer, 1980, S. 27).

Hierfür erhöhte der Alliierte Kontrollrat die Steuersätze deutlich. So wurde beispielsweise zum 01.01.1946 der allgemeine Einkommensteuersatz um bis zu 35%, der auf Kapitalerträge um bis zu 60% erhöht (vgl. Hoffmann, 1999, S. 22). Mit dem Gesetz Nummer 12 wurde ab 1948 für Einkünfte über 60.000 Reichsmark gar ein Grenzsteuersatz von 95% eingeführt (vgl. von Sicherer, 2005, S. 21; Schmolders/

Hansmeyer, 1980, S. 28). Daneben wurden auch die Verbrauchsteuern, wie etwa die Tabak-, Bier- oder Branntweinsteuer, deutlich erhöht (vgl. Schmölders/ Hansmeyer, 1980, S. 27 f.).

Erst das nach Einführung der Deutschen Mark eintretende Wachstum der deutschen Volkswirtschaft ermöglichte einen schrittweisen Abbau der verschiedenen Steuertarife. Aber auch in den fünfziger Jahren war der äußere Einfluss auf die deutsche Steuerpolitik sehr stark: So machte etwa die Europäische Zahlungsunion³ 1951 einen notwendigen Kredit an die Bundesrepublik davon abhängig, dass der Umsatzsteuersatz von 3% auf 4% und der Körperschaftsteuersatz von 50% auf 60% erhöht wurden (vgl. Schmölders/ Hansmeyer, 1980, S. 29).⁴

Prägend für die fünfziger Jahre war eine pragmatische Steuerpolitik, die durch indirekte Subventionen den Wiederaufbau unterstützen sollte. Beispielsweise wurden durch das Gesetz über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft zugunsten der Grundstoffindustrie vom 07.01.1952 umfangreiche Sonderabschreibungsmöglichkeiten eingeräumt. Diese steuerliche Subvention leistete zwar einen wertvollen Beitrag zur Aufbaupolitik, jedoch wurde hiermit auch ein Grundstein für ein unsystematisches Steuerrecht gelegt, was sich bis heute als ein Problem darstellt (vgl. Schmölders/ Hansmeyer, 1980, S. 30).

Eine der wohl größten Steuerreformen in der Bundesrepublik, die in der Tat den Namen „Reform“ verdient hat, betraf die Umstellung der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer in eine Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Bis 1967 wurde *jeder* Umsatz eines inländischen Unternehmens der Umsatzsteuer unterworfen. Bemessungsgrundlage war dabei jeweils das Brutto-Entgelt, womit die Anzahl der von einer Ware durchlaufenen Phasen vom (Ur-) Produzenten bis zum Endverbraucher für die Höhe der Gesamtbelastung der Ware mit Umsatzsteuer entscheidend war. Dieses System führte zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen, da größere, integrierte Unternehmen, die mehrere Produktionsstufen auf sich vereinigten, eine Ware dem Endverbraucher regelmäßig mit weniger Umsatzsteuerbelastung anbieten konnten, als kleinere Unternehmen, deren Waren bis zum Endverbraucher mehrere umsatzsteuerlich getrennte Produktionseinheiten durchlaufen mussten (vgl. BVerfG v. 06.05.1964; BVerfG v. 20.12.1966).

Im Zuge der Harmonisierung der Umsatzsteuer innerhalb Europas ist am 01.01.1968 ein Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug eingeführt worden. Kennzeichnend hierbei ist, dass jeder Unternehmer die von ihm gezahlte Umsatzsteuer im Wege eines Vorsteuerabzugs zurückerstattet bekommt, womit im Ergebnis nur der letzte Nettoumsatz an den Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet ist (vgl. Reiß, in: Tipke/ Lang, 2010, § 14, Rn. 3).

³ Die Europäische Zahlungsunion wurde zur Schaffung der Konvertibilität der westeuropäischen Währungen gegründet. Daneben diente sie als Clearing-Stelle für den internationalen Zahlungsausgleich. Sie bestand zwischen 1950 und 1958. Nachfolger wurde das Europäische Währungsabkommen; die Aufgabe des Clearings wurde auf die Bank für Internationalen Zahlungsausgleich übertragen.

⁴ Dieses Beispiel erinnert stark an die aktuelle politische Debatte um die finanzielle Unterstützung Griechenlands.

2 BESTEUERUNG NACH DER INDIVIDUELLEN LEISTUNGSFÄHIGKEIT ALS DAS FUNDAMENTALPRINZIP EINER GERECHTEN STEUERERHEBUNG

Bevor im folgenden Kapitel auf die kumulative Steuerbelastung und auf Steuerkonkurrenzen eingegangen wird, ist zunächst das Fundamentalprinzip einer gerechten Besteuerung, das *Leistungsfähigkeitsprinzip*, darzustellen.⁵ Dieses muss nicht nur im Hinblick auf jede einzelne Steuerart, sondern vor allem auch im Rahmen der steuerlichen Gesamtbelastung im Vielsteuersystem verwirklicht werden (vgl. hierzu Kapitel 3). Obwohl in der Weimarer Republik der Grundsatz der relativen Steuergleichheit ausdrücklich in Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung enthalten war,⁶ enthält das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland keinen speziellen Gleichheitssatz für das Steuerrecht. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts leitet das Leistungsfähigkeitsprinzip daher aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ab (vgl. BVerfG v. 29.05.1990):

„Der allgemeine Gleichheitssatz ist verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Daraus folgt für das Gebiet des Steuerrechts, dass die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden muss.“

Demnach müssen finanziell gleich Leistungsfähige gleich, finanziell unterschiedlich Leistungsfähige unterschiedlich besteuert werden. Eine solche Aussage bleibt jedoch konkretisierungsbedürftig. Konkretisiert wird das Leistungsfähigkeitsprinzip insbesondere durch das *Nettoprinzip*, welches sich in die Subprinzipien des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips untergliedern lässt.

2.1 Objektive Leistungsfähigkeit

Nach dem *objektiven Nettoprinzip* unterliegen nur die Reineinkünfte, also die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsausgaben der Besteuerung (vgl. Schneider/Petrak, 2006, S. 1108). Das auch in § 2 Abs. 3 EStG einfachgesetzlich normierte Prinzip erfordert demnach also die Abziehbarkeit aller Aufwendungen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind.

Demnach unterliegt bei den sog. „Überschusseinkünften“ nur der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und bei den „Gewinneinkünften“ nur der Gewinn der Einkommensteuer.

⁵ Weitere Prinzipien, die den Steuergesetzgeber in seiner Gestaltungsfreiheit einschränken sind beispielsweise die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, das Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung sowie der Grundsatz der Folgerichtigkeit.

⁶ Art. 134 WRV: „Alle Staatsbürger tragen ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

Hierbei handelt es sich eigentlich um eine Selbstverständlichkeit. Die steuerliche Leistungsfähigkeit kann nur im Saldo aller Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsausgaben gemessen werden. Soweit im Rahmen der Einkommensteuer keine Ausrichtung am objektiven Nettoprinzip vorliegt, handelt es sich nicht um eine Einkommensteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 3 GG, sondern vielmehr um eine „Einnahmensteuer“. Eine Bruttobesteuerung von Einnahmen entspricht im finanzverfassungsrechtlichen Sinne der Umsatzsteuer (vgl. Englisch, 2009, S. 92). Ohne einer Ausrichtung der Einkommen- und Körperschaftsteuer am objektiven Nettoprinzip fehlt es jedoch an einer entsprechenden Kompetenzgrundlage des Gesetzgebers (vgl. BVerfG v. 04.02.2009).

Dennoch sind im Steuerrecht de lege lata teils grobe Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip enthalten. So wird beispielsweise die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Erststudium als Werbungskosten versagt (§ 12 Nr. 5 EStG), obwohl diese Aufwendungen der späteren Erzielung von Einnahmen dienen. Auch im Unternehmenssteuerrecht sind eklatante Verstöße gegen das Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit⁷ enthalten. So sind etwa Zinsaufwendungen gem. § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG nur begrenzt abzugsfähig. Abzugsbeschränkungen dieser Art sind offensichtlich rein fiskalisch motiviert, womit ein Eingriff in den allgemeinen Gleichheitssatz jedoch nicht gerechtfertigt werden kann (vgl. BVerfG v. 05.02.2002; BVerfG v. 21.06.2006; BVerfG v. 09.12.2008). Eine öffentliche Zuteilung von Lasten ist vor allem damit verbunden, dass diese gleichmäßig erfolgt. Andernfalls könnte etwa – spiegelbildlich betrachtet – eine willkürliche und damit ungleichmäßige Vergabe von Sozialleistungen mit einem Verweis auf eine angespannte Haushaltslage gerechtfertigt werden.

Im scheinbar rechtsfreien Raum liegt die Gewerbesteuer, obwohl diese zum Teil – je nach Hebesatz – mehr als die Hälfte der Gesamtsteuerbelastung von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ausmacht. So werden etwa Zinsen und Mieten im Rahmen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung größten Teils wieder hinzugerechnet (vgl. zur Verfassungskonformität den Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 29.02.2012; Karrenbrock/ Petrak, 2012, S. 1208 f.). Gegebenenfalls wird so Gewerbesteuer festgesetzt, obwohl das Unternehmen einen Verlust erwirtschaftet hat.

Ein solches Ergebnis kann auch nicht mit dem Äquivalenzprinzip – wonach die Steuer als der Preis für die Leistungen verstanden wird, die von der Gemeinde oder dem Staat erbracht werden (vgl. Tipke, 2003, S. 476) – gerechtfertigt werden, da sich die Gewerbesteuer nunmehr weitgehend von ihrer historischen Grundstruktur entfernt und zu einer weiteren Ertragsteuer entwickelt hat (vgl. Montag, in: Tipke/ Lang, 2010, § 12, Rn. 1). Ebenso wenig kann die durch die Gewerbesteuer hervorgerufene Substanzbesteuerung deutscher Unternehmen damit begründet werden, dass die gewinnunabhängige Besteuerung in Deutschland im internationalen Vergleich weit unterdurchschnittlich ausgeprägt ist (vgl. Steinbrück, 2012, S. 33).

⁷ Vgl. zu Kapitalgesellschaften als eigenständige Subjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit Schneider, 2006.

2.2 Subjektive Leistungsfähigkeit

Das *subjektive Nettoprinzip* als Konkretisierung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert hingegen, dass das Einkommen eines jeden Bürgers in der Höhe steuerfrei gestellt wird, als dieser es zur Beschreitung eines menschenwürdigen Daseins benötigt (vgl. Birk, 2010, § 5, Rn. 630). Demnach steht nur das disponible Einkommen für eine Belastung mit Steuern zur Verfügung und das Existenzminimum muss vollständig freigestellt werden. Das subjektive Nettoprinzip wird nicht nur aus dem allgemeinen Gleichheitssatz, sondern insbesondere auch aus der verfassungsrechtlich verbürgten Garantie der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) abgeleitet.

Das Prinzip der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit findet seinen Ausdruck insbesondere in § 32a Abs. 1 EStG, wonach ein Grundfreibetrag (gegenwärtig € 8.004) nicht der Besteuerung unterworfen wird. Ferner dienen die Vorschriften zum Sonderausgabenabzug sowie zu der einkommensmindernden Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen der Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips.

Ein augenfälliger Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip ist jedoch in der sog. „zumutbaren Belastung“ enthalten, wonach außergewöhnliche Belastungen nur insoweit einkommensmindernd berücksichtigt werden, als ein prozentual gestaffelter Betrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte überschritten wird. Die Folgewidrigkeit einer solchen Regelung liegt auf der Hand: Die außergewöhnliche Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bedingt den Abzug nach § 33 EStG. Die verbleibende steuerliche Leistungsfähigkeit wird indes als Begründung angeführt, jenen Abzug zumindest teilweise oder häufig gar vollständig wieder rückgängig zu machen (vgl. Arndt, 2011, Rn. D 1). Besonders offensichtlich ist dieses Ergebnis auch in denjenigen Fällen, in denen die scheinbar „zumutbare Belastung“ dazu führt, dass es zu einer Abzugsbeschränkung von Krankheitskosten der Basisversorgung kommt, obwohl der Gesetzgeber diese Kosten dem (sozialhilferechtlichen) Existenzminimum zuordnet (vgl. Karrenbrock / Petrak, 2011, S. 552 ff.; Kosfeld, 2009, S. 366 ff.).⁸

Während die Geltung des objektiven Nettoprinzips auf das Ertragsteuerrecht beschränkt ist, ist das subjektive Nettoprinzip im gesamten Steuerrecht zu verwirklichen. So ist dieses Prinzip etwa auch im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht zu beachten (vgl. Förster, 1989, S. 100 f.; Schaumburg, 2008, S. 25 ff.).

Der Legitimationsgrund für die Erhebung von indirekten Steuern besteht darin, dass mit der Verwendung von Einkommen und Vermögen Leistungsfähigkeit offenbart wird. Aufgrund der Überwälzung der indirekten Steuern auf den Endverbraucher wird nicht der Unternehmer, sondern der Konsument belastet (vgl. Schaumburg, 2008, S. 25). Mit dem existenznotwendigen Konsum kommt jedoch keine Leistungsfähigkeit zum Ausdruck.

⁸ Diesbezüglich ist vor dem BFH ein Verfahren anhängig (Az. VI B 150/12).

Somit ist etwa die Umsatzsteuerbelastung von Gütern und Waren, die für ein menschenwürdiges Dasein benötigt werden, bei der Ermittlung des Grundfreibetrags oder von Sozialleistungen zu berücksichtigen.

3 KUMULATIVE STEUERBELASTUNG UND STEUERKONKURRENZEN

Die Steuererhebung hat sich in erster Linie am Prinzip der Lastengerechtigkeit zu orientieren, was eine Besteuerung nach der jeweiligen individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordert (vgl. hierzu Kapitel 2.). Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen kann entweder:

- (1) in der Form des Einkommens als Vermögenszugang (im folgenden Einkommenszuwachs genannt),
- (2) in der Form der Einkommensverwendung (Konsum) oder
- (3) in der Form des Vermögensbestandes

gemessen werden.

Die in der Bundesrepublik Deutschland de lege lata erhobenen Steuern knüpfen daher in aller Regel an eine dieser drei Hauptgruppen an (vgl. Birk, 2010, § 1, Rn. 70).

Das Steueraufkommen des Bundes, der Länder und der Gemeinden setzte sich in 2010 hinsichtlich der verschiedenen Steuerarten wie folgt zusammen:

Tabelle 1: Steueraufkommen 2010 des Bundes, der Länder und der Gemeinden

Steuerart	in Mio. €/Jahr	Anteil in %
Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag	192.487	36,37%
Körperschaftsteuer	12.041	2,27%
Gewerbesteuer	34.550	6,53%
Umsatzsteuer und Zölle	184.420	34,84%
Verbrauchssteuern	75.348	14,24%
Erbschaft- und Schenkungsteuer	4.404	0,83%
Grunderwerbsteuer	5.290	1,00%
sonstige Bundes- und Landessteuern	8.817	1,67%
Grundsteuern	11.197	2,12%
sonstige Gemeindesteuern	742	0,14%
Steuereinnahmen insgesamt	529.296	100,00%

Quelle: Bundesministerium für Finanzen, 2011, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten.

Demnach stellen die Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen (Umsatzsteuer, Zölle, Verbrauchsteuern⁹ und Grunderwerbsteuer) mit einem Anteil von über 50% den bedeutendsten Anteil der staatlichen Steuereinnahmen dar. Daneben ist mit einem Anteil von insgesamt 46% die Steuererhebung auf den Einkommenszuwachs (Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer) hervorzuheben. Die Steuern auf den Vermögensbestand (Grundsteuer) und die übrigen Formen der Steuererhebung¹⁰ nehmen in Relation zum Gesamtsteueraufkommen eine nahezu unbedeutende Rolle ein. Auch vor der Abschaffung der Vermögensteuer war deren Aufkommen marginal.¹¹

Wie alle Staaten setzt Deutschland demnach auf ein *Vielsteuersystem*. Die konträre Idee einer *Alleinsteu*er basiert hingegen auf der Vorstellung, dass es nur ein für die Indikation steuerlicher Leistungsfähigkeit geeignetes Steuergut gibt. Ferner kann nur eine Alleinsteuer die Steuerbelastung einfach und vor allem transparent gestalten (vgl. Mann, 1937, S. 166 ff.; Birk, 2010, § 1, Rn. 8).

Während im 17. Jahrhundert die Belastung des Grund und Bodens mit den Erträgen der Volkswirtschaft identifiziert wurde, setzte sich im 19. Jahrhundert die Überzeugung durch, dass nur das Einkommen der ideale Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist. Gegenwärtig wird die Idee einer Alleinsteuer vor allem im Rahmen einer Ausgabensteuer diskutiert. Dabei wird davon ausgegangen, dass sich die gesamte Produktivität innerhalb einer Volkswirtschaft im Ergebnis im Konsum niederschlägt.

Gleichwohl wurde die Alleinsteuer noch in keinem Land verwirklicht, vielmehr wird überall auf ein Vielsteuersystem zurückgegriffen (vgl. Lang, in: Tipke/ Lang, 2010, § 4, Rn. 93 f.). Theoretisch wäre eine Alleinsteuer in der Lage, den fiskalischen Finanzbedarf zu decken (vgl. Birk, 2010, § 1, Rn. 9). Diese müsste nur hoch genug ausgestaltet sein. Im Rahmen eines Vielsteuersystems kann das Gesamtsteueraufkommen jedoch auf eine Vielzahl von Steuerarten verteilt werden, ohne dass eine einzelne Steuer als zu drückend empfunden wird (vgl. Lang, in: Tipke/ Lang, 2010, § 4, Rn. 94). Ein Vielsteuersystem bedeutet jedoch keine transparente Besteuerung, da aufgrund der kumulativen Steuerbelastung der einzelne Steuerpflichtige seine individuelle Gesamtsteuerbelastung nicht berechnen kann (vgl. hierzu Kapitel 3.2). In der Bundesrepublik werden gegenwärtig vor allem das Einkommen in Form von direkten Steuern und der Konsum in Form von indirekten Steuern besteuert.

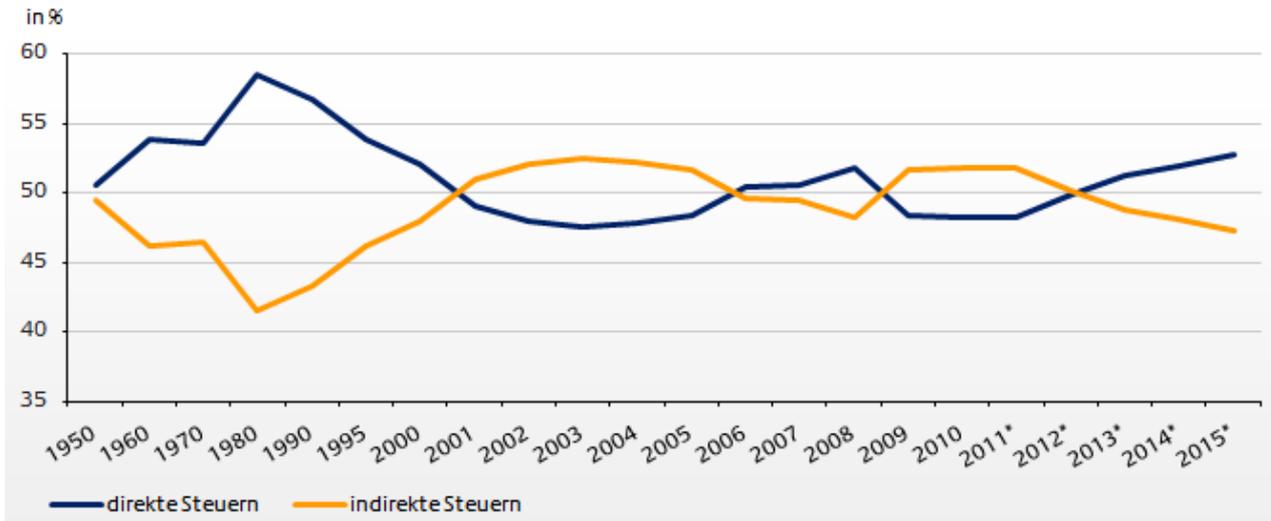
⁹ Versicherungssteuer, Tabaksteuer, Kaffeesteuer, Branntweinsteuer, Alkopopsteuer, Schaumweinsteuer, Zwischenerzeugnissteuer, Energiesteuer, Stromsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer, Biersteuer.

¹⁰ Z.B. Kraftfahrzeugsteuer.

¹¹ So betrug das Aufkommen der Vermögensteuer im Jahr 1950 etwa 1 %; Quelle: Eigene Berechnungen nach der Statistik des Bundesfinanzministeriums „Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 1950 – 1953“. Vgl. zur Bedeutung der Vermögensteuer im europäischen Vergleich die Erhebung der Eurostat, 2012. Demnach erzielten vor allem das Vereinigte Königreich und Frankreich hohe Vermögensteuererträge.

Die folgende Grafik veranschaulicht den Anteil direkter und indirekter Steuern am Gesamteueraufkommen ab dem Jahr 1950 bis 2015:

Abbildung 1: Anteil der direkten und indirekten Steuern am Steueraufkommen



Quelle: Bundesministerium für Finanzen, 2011, Struktur und Verteilung der Steuereinnahmen

3.1 Die effektive Gesamtsteuerbelastung nach Einkommensgruppen

Indirekte Steuern können die individuellen Gegebenheiten des Einzelnen nur grob typisierend berücksichtigen (vgl. Kirchhof, 2005, S. 3 ff.). Hingegen eignet sich eine direkte Besteuerung mit einem progressiven Tarif für eine Steuererhebung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Insbesondere kann nur bei einer direkten Steuer gewährleistet werden, dass das Existenzminimum vollständig steuerfrei gestellt wird. Demnach ist eine gerechte Besteuerung im Vielsteuersystem tendenziell umso weniger gewährleistet, als der Anteil der indirekten Besteuerung zunimmt.

Wie die obige Darstellung in Kapitel 3. gezeigt hat, belasten die verschiedenen Steuerarten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auf ganz unterschiedliche Art und Weise. Hieraus resultiert eine *kumulative Steuerbelastung*, weil *dasselbe* Einkommen, das für den Konsum verwendet wird, mit Einkommensteuer, Zuschlagsteuern auf die Einkommensteuer, Umsatzsteuer sowie besonderen Verbrauchsteuern belastet wird. Die Freiheit eines Steuerpflichtigen gerät aber gerade durch die kumulative Steuer- und Abgabenbelastung in Gefahr, wenn lediglich die Grenzen einzelner Steuerbelastungen geprüft und hierbei die Gesamtbelastung nicht ausreichend wahrgenommen wird (vgl. Kirchhof, NJW 2006, S. 732). Die Besteuerungsgleichheit kann demnach nur in der Summe der addierten Steuerbelastungen gemessen werden (vgl. Jachmann, 2008, S. 339). Vor dem Hintergrund, dass zentrale Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts gerade das Zusammenwirken von verschiedenen Steuerarten betrafen (vgl. BVerfG v. 22.06.1995 (zum Zusammenwirken von Einkommen- und Vermögensteuer); BVerfG v. 18.01.2006 (zum Zusammenwirken von Einkommen- und Gewerbesteuer)), ist es

überraschend, dass die Problematik der kumulativen Steuerbelastung in der steuerrechtlichen Wissenschaft bisher relativ wenig Beachtung gefunden hat. Das Vielsteuersystem der Bundesrepublik Deutschland ist derzeit jedoch so kompliziert ausgestaltet, dass die tatsächliche Gesamtsteuerbelastung eines Einzelnen kaum zu ermitteln ist. Dies mag einer der Hauptgründe dafür sein, dass die Problematik der Besteuerungsgleichheit im Vielsteuersystem gegenwärtig nicht ausreichend erforscht ist.

Zunächst erfolgt die Steuer- und Abgabenbelastung auf der Ebene des *Einkommenszuwachses*. So beträgt für das Jahr 2012 die Steuer- und Abgabenbelastung eines Arbeitnehmers mit einem durchschnittlichen Bruttojahreseinkommen von € 45.000,- (Steuerklasse I) € 27.419,-, womit diese über 60% des Bruttoeinkommens¹² beträgt. Hierbei sind folgerichtig die Arbeitnehmer- und die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung berücksichtigt, da beide Anteile als Lohnkosten von den Unternehmen und damit letztlich vom Arbeitnehmer erwirtschaftet werden müssen (vgl. Jarass, 2010, S. 158).

Die Steuer- und Abgabenbelastung 2012 (Werte in € für einen Arbeitnehmer) setzt sich dabei im Einzelnen wie folgt zusammen:

- Sozialbeiträge der Arbeitgeber in Höhe von € 8.811,- (19,58%), davon
 - Rentenversicherung: € 4.410,- (9,80%)
 - Arbeitslosenversicherung: € 675,- (1,50%)
 - Pflegeversicherung: € 441,- (0,98%)
 - Krankenversicherung: € 3.285,- (7,30%)
- Sozialbeiträge der Arbeitnehmer in Höhe von € 9.216,- (20,48%), davon
 - Rentenversicherung: € 4.410,- (9,80%)
 - Arbeitslosenversicherung: € 675,- (1,50%)
 - Pflegeversicherung: € 441,- (0,98%)¹³
 - Krankenversicherung: € 3.690,- (8,20%)
- Steuerbelastung des Arbeitnehmers in Höhe von € 9.392 (20,88%), davon
 - Lohnsteuer: € 8.203,- (18,23%)
 - Solidaritätszuschlag: € 451,- (1,01%)
 - Kirchensteuer (RLP): € 738,- (1,64%)

Quelle: Eigene Berechnungen.

Die Steuerbelastung im Rahmen der *Einkommensverwendung* kann hingegen lediglich geschätzt werden, da für die absolute Steuerbelastung mit Umsatz-, Verbrauch-, Aufwand- und Verkehrsteuern innerhalb verschiedener

¹² Ebenso könnte jedoch auch auf Basis der Aufwendungen des Arbeitgebers (Bruttolohn inkl. Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) gerechnet werden. Dann würde die Steuer- und Abgabenbelastung im Beispielsfall rund 10%-Punkte geringer ausfallen: € 45.000,- + € 8.811 = € 53.811. Davon Sozialbeiträge der Arbeitgeber € 8.811 (16,38%); € 9.216 Sozialbeiträge der Arbeitnehmer (17,13%); € 9.392 Steuerbelastung des Arbeitnehmers (17,46%).

¹³ Ggf. Erhöhung von 0,25% für Kinderlose (ab dem 23. Lebensjahr).

Einkommensgruppen statistische Erhebungen fehlen. Als Ausgangspunkt für die eigenen Berechnungen wurden die letzte Einkommens- und Verbrauchsstichprobe¹⁴ sowie das Wägungsschema des Verbraucherpreisindex¹⁵ des Statistischen Bundesamtes gewählt. Das Ergebnis der Berechnungen zeigt deutlich, dass insbesondere Geringverdienerhaushalte mit Steuern auf die Einkommensverwendung prozentual deutlich stärker belastet sind, als Haushalte mit einem höheren Einkommen. Hierbei wurde eine Steuerüberwälzung betrieblicher (Kosten-)Steuern noch nicht berücksichtigt. Sofern man zutreffender Weise davon ausgeht, dass zumindest ein Großteil der Steuern, die auf der Ebene der Unternehmen erhoben werden, auf den Konsumenten überwält werden, ist die Steuerbelastung des Konsums deutlich höher.¹⁶

¹⁴ Die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe wird alle fünf Jahre erhoben und ist eine der wichtigsten amtlichen Statistiken über die Lebensverhältnisse der privaten Haushalte in Deutschland; sie liefert ein repräsentatives Bild der Lebenssituation der Bevölkerung.

¹⁵ Das Wägungsschema gewichtet die rund 700 Güterarten innerhalb des Warenkorbs, der für die Ermittlung des Verbraucherpreisindex gebildet wird. Als Basis hierfür dient im Wesentlichen eine Einkommens- und Verbrauchsstichprobe.

¹⁶ So sind etwa die Ausgaben für das Wohnen von der Umsatzsteuer befreit, der Vermieter wälzt seine Umsatzsteuerbelastung aber auf den Mieter über.

Tabelle 2: Monatliches Haushaltsnettoeinkommen

Haushaltsnettoeinkommen	unter 900	900 –	300 –	1.500 –	2.000 –	2.600 –	3.600 –	5.000 –
von... bis unter ... €		1.300	1.500	2.000	2.600	3.600	5.000	18.000
in % der teiln. Haushalte	8,7%	11,5%	5,8%	14,7%	14,4%	17,3%	14,6%	13,1%
Bruttoeinkommen	782	1.265	1.695	2.178	2.852	3.880	5.485	9.130
aus unselbst. Arbeit	153	427	769	1.091	1.464	2.198	3.408	5.360
Sonstiges Einkommen ¹⁷	6	77	142	212	365	604	949	2.142
Transferzahlungen ¹⁸	566	670	687	754	889	912	917	1.118
Sonstiges	57	91	97	121	134	166	211	510
Ausgaben								
Nettokonsumausgaben	754	987	1182	1398	1752	2161	2700	3678
Steuern auf den Konsum	92	128	160	198	258	325	418	579
davon								
Umsatzsteuer 7%	12	15	18	21	26	32	39	50
Umsatzsteuer 19%	51	73	92	113	145	183	235	331
besond. Verbrauchst. ¹⁹	23	32	39	49	65	81	104	138
Aufwandsteuern ²⁰	4	5	8	10	15	18	23	30
Verkehrsteuern ²¹	2	3	3	5	7	11	17	30

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis von Zahlen des Statistischen Bundesamts, 2009 und 2010.

¹⁷ Einkommen aus selbständiger Arbeit, Einnahmen aus Vermögen.

¹⁸ Inklusive Renten und Pensionen.

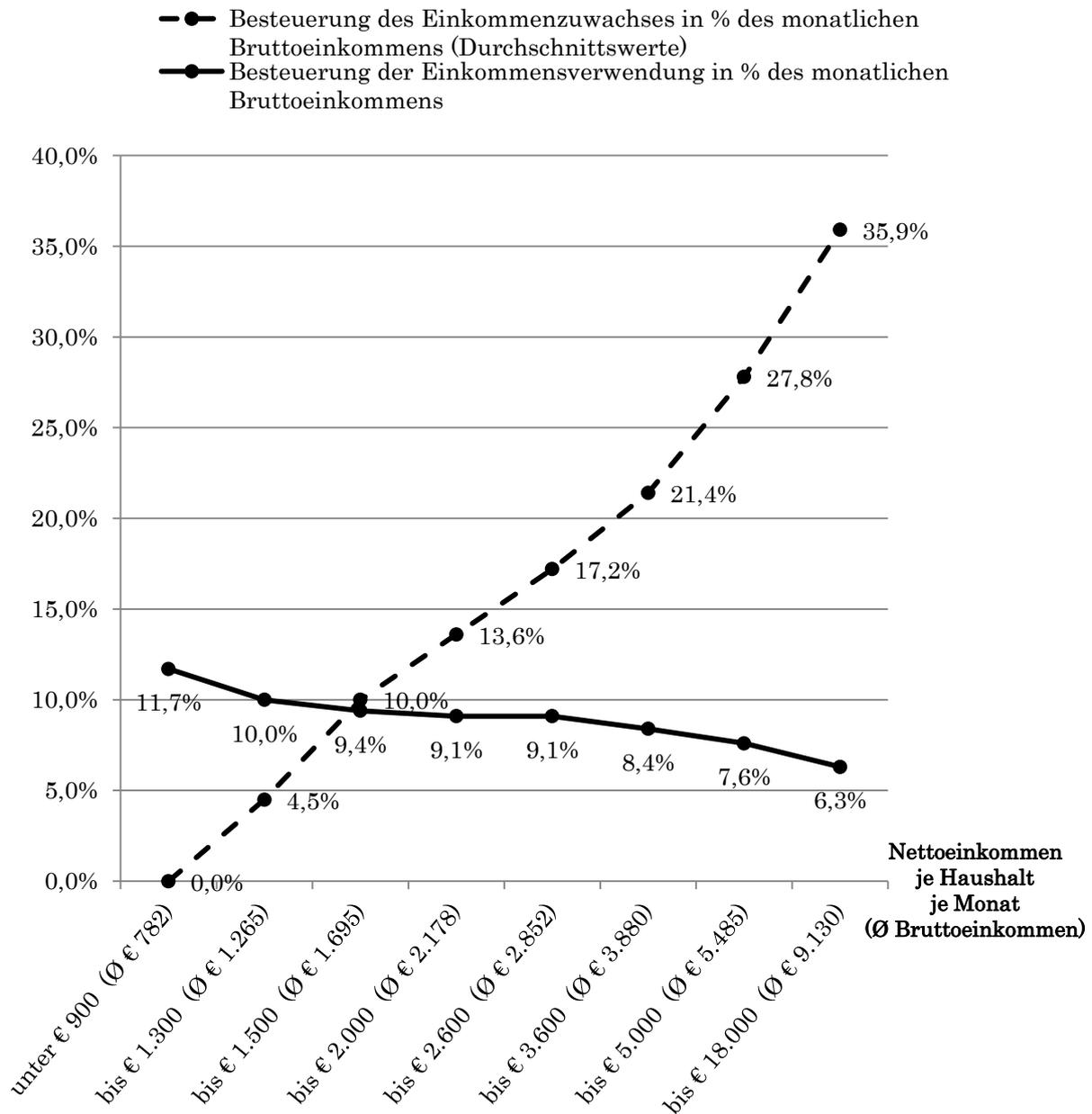
¹⁹ Tabak-, Kaffee-, Bier-, Branntwein-, Schaumwein-, Zwischenerzeugnis-, Alkopop-, Energie-, Rennwett- und Lotteriesteuer.

²⁰ Nach der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe KfZ-Steuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, sonstige Steuern (z.B. Hundesteuer oder Jagdsteuer)

²¹ Versicherung- und Feuerschutzsteuer, Grunderwerbsteuer.

Die prozentuale Steuerbelastung der Einkommensverwendung nimmt mit steigendem Haushaltseinkommen spürbar ab:²²

Abbildung 2: Prozentuale Steuerbelastung der Einkommensverwendung im Verhältnis zum Haushaltseinkommen



Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis von Zahlen des Statistischen Bundesamts, 2009 und 2010.

²² Für die Einkommensgruppen mit einem Haushaltsnettoeinkommen von über 18.000 €/ Monat können keine gesicherten Aussagen getroffen werden, da diese Gruppe nicht mit ausreichender Zahl an der Einkommens- und Verbraucherstichprobe teilnimmt. Es ist jedoch anzunehmen, dass sich der Trend – insbesondere aufgrund einer mit dem Einkommen steigenden Sparquote – fortsetzt. Die Sparquote bei einem Haushaltsnettoeinkommen von bis zu € 1.500 ist negativ.

Unseres Erachtens ist eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit insbesondere bei Geringverdienerhaushalten gegenwärtig nicht mehr gewährleistet. Untere Einkommensgruppen tragen durch die Besteuerung des Konsums gemessen am Einkommen überproportional zum Aufkommen der indirekten Steuern bei, was bei einem Anteil der direkten Steuern am Gesamtsteueraufkommen von weniger als 50% nicht (mehr) ausreichend kompensiert werden kann.

Sofern man bei dieser Betrachtung noch die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung mit einbezieht, verschärft sich diese Erkenntnis aufgrund der Deckelung der Sozialversicherungsbeiträge durch die Beitragsbemessungsgrenzen (vgl. Jarass/ Obermair, 2012, S. 38 ff.).²³

3.2 Anforderungen und Rechtfertigung von kumulierenden Steuerlasten

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung geht tendenziell davon aus, dass es grundsätzlich zulässig ist, *denselben* Tatbestand mit mehreren Steuerarten zu belegen. So wird beispielsweise angenommen, dass ein und derselbe Tatbestand ertrag- und schenkungsteuerliche Konsequenzen auslösen kann (vgl. BFH v. 7. 11.2007; FG Düsseldorf v. 19.8. 2009). Dabei wird allerdings verkannt, dass der staatliche Steuerzugriff hier auf *derselben Stufe*, der des Vermögenszuwachses, erfolgt. Der Ertragsteuer wird der Vermögenszuwachs unterworfen, der auf dem Markt entgeltlich erzielt wurde. Die Schenkungsteuer belegt dagegen die Vermögenszuwächse, die nicht am Markt erzielt wurden und unentgeltlich erfolgen. Schon daraus wird ersichtlich, dass derselbe Vermögenszuwachs nicht einmal als entgeltlich und einmal als unentgeltlich betrachtet werden kann. Eine Rechtfertigung der kumulativen Steuerbelastung mit Ertrag- und Schenkungsteuer mit der Argumentation, dass einmal eine zivilrechtliche Beurteilung (Schenkungssteuer) und einmal eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (Ertragsteuer) vorgenommen wird, ist nicht folgerichtig und verfassungsrechtlich höchst fragwürdig (vgl. Karrenbrock, 2012, S. 289 f.).

Eine grundsätzlich andere Beurteilung hat allerdings bei denjenigen kumulierenden Steuerbelastungen zu erfolgen, die nicht auf derselben Stufe, sondern auf den *verschiedenen Stufen* des Einkommenszuwachses, der Einkommensverwendung und des Vermögensbestandes erfolgen. Eine kumulative Steuerbelastung schließt sich hier nicht per se aus. Dennoch ist hier zu beachten, dass eine Besteuerungsgleichheit nur als Summe der einzelnen Steuerbelastungen gemessen werden kann.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbelastung des existenznotwendigen Konsums grundsätzlich mit einer entsprechenden Entlastung bei der Einkommensteuer zu kompensieren ist.

Die indirekten Steuern erhöhen demnach das freizustellende Existenzminimum, da im Ergebnis das Existenzminimum inklusive der Belastung mit indirekten Steuern

²³ Letztlich sind hohe Einkommen damit zwar mit viel Einkommensteuer, aber nur mit geringen Sozialabgaben belastet.

gegeben sein muss (so auch Jachmann, 2008, S. 355). Aufgrund der in den letzten Jahren eingetretenen Gewichtsverlagerung von einer ertrag- zu einer konsumorientierten Besteuerung ist mehr als fraglich, ob in allen Einkommensgruppen eine steuerliche Freistellung des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag im Rahmen der Einkommensteuer erreicht werden kann. Dies zeigt umso mehr, dass an dem ermäßigten Umsatzsteuersatz grundsätzlich festzuhalten ist.

3.3 Doppelbelastungen durch „Steuer auf die Steuer“

Eine andere, aber sehr verwandte Problematik beinhaltet die gegenseitige Steuererfassung verschiedener Steuerarten. Nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um eine Leistung zu erhalten, nur nicht die Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer wird somit auch auf eine auf den Waren oder Dienstleistungen liegende Verbrauchsteuer erhoben. Beispielsweise führt eine Erhöhung der Tabak- oder Energiesteuer auch zu einer Erhöhung des Umsatzsteueraufkommens. Da Verbrauchsteuern in aller Regel einen mengen- oder gewichtsbezogenen Steuersatz haben, wird die Verbrauchsteuer zumeist unabhängig von der Umsatzsteuer erhoben. Zum Beispiel wird nach § 2 Abs. 1 KaffeeStG 2,19 € Kaffeesteuer je Kilogramm Röstkaffee erhoben. Infolgedessen führt eine Erhöhung der Kaffeesteuer zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer, nicht aber eine Erhöhung der Umsatzsteuer zu einer Erhöhung der Kaffeesteuer. Diese, lediglich in *eine* Richtung wirkende Form der gegenseitigen Besteuerung verschiedener Steuerarten wird grundsätzlich als unproblematisch angesehen (vgl. Kirchhof, 1990, 36 ff.; Balmes, 2012, S. 1259 ff.).

Davon abzugrenzen sind jedoch die Fälle, in denen eine gegenseitige Besteuerung verschiedener Steuerarten in beide Richtungen erfolgt (Kaskadeneffekt). So ist nach den meisten Vergnügungssteuersatzungen das zum Vergnügen eingesetzte Entgelt inklusive Umsatzsteuer Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer und die Vergnügungssteuer wiederum Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (vgl. Balmes, 2012, S. 1259 ff.).

Beispielsweise beträgt in der Stadt Koblenz der Vergnügungssteuersatz auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit 12% vom Einspielergebnis (sog. Bruttokasse) (vgl. Satzung der Stadt Koblenz über die Erhebung einer Vergnügungssteuer, 2011, § 7 Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 1). Somit führt etwa eine Erhöhung des Umsatzsteuersatzes von 19% um 6%-Punkte auf 25% zu einer Erhöhung der Vergnügungssteuer, obwohl diese nach wie vor unverändert in Höhe von 12% erhoben wird:

Tabelle 3: Verflechtung zwischen der Umsatz- und Vergnügungssteuer

Netto Spieleinsatz	Umsatzsteuersatz	Umsatzsteuer	Brutto Spieleinsatz	Vergnügungssteuer	Indirekte Steuern
0,84 €	19%	0,16 €	1,00 €	0,12 €	0,28 €
0,84 €	25%	0,21 €	1,05 €	0,13 €	0,34 €

Quelle: Eigene Berechnungen in Anlehnung an Balmes, 2012.

Diese wechselseitigen Verflechtungen zwischen der Umsatz- und Vergnügungssteuer bewirken, dass bei jeder Erhöhung der Umsatzsteuer zugleich eine Erhöhung der Vergnügungssteuer eintritt. Dieses Resultat ist systemwidrig, da der Spieler aufgrund der Erhöhung des Umsatzsteuersatzes sicherlich nicht mehr Spielvergnügen erhält (vgl. Balmes, 2012, S. 1259 ff.).

4 ZUR „ERFINDUNG“ NEUER STEUERN

4.1 Schranken des Steuerfindungsrechts

Nach den Bestimmungen des Grundgesetzes ist die Steuergesetzgebungskompetenz den Bundesländern zugeordnet (Art. 105 GG), soweit dem Bund nicht ausdrücklich eine Steuergesetzgebungshoheit zusteht (Art. 70 ff. GG). Im Rahmen der Kompetenz des Bundes wird zwischen einer ausschließlichen und einer konkurrierenden Gesetzgebung unterschieden. Bei der konkurrierenden Gesetzgebung steht den Ländern die Gesetzgebungshoheit nur zu, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht Gebrauch gemacht hat (Art. 72 Abs. 1 GG). Nach dem Grundgesetz haben die Gemeinden kein eigenes Recht zur Steuergesetzgebung. Allerdings wird den Gemeinden in vielen Landesverfassungen und Kommunalabgabengesetzen der Länder ein Recht auf Erschließung eigener Steuerquellen eingeräumt. Dabei wird den Gemeinden insbesondere ein Steuerfindungsrecht für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern übertragen, so beispielsweise auch durch § 5 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes Rheinland-Pfalz.

Die Gesetzgebungsbefugnis erstreckt sich nach Art. 105 Abs. 2a GG jedoch nur auf die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die nicht mit bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Das Negativkriterium der Gleichartigkeit soll den Steuerpflichtigen vor Mehrfachbelastungen und einer unkoordinierten Besteuerung durch unterschiedliche Steuergläubiger schützen (vgl. Lang, in Tipke/ Lang, 2010, § 3, Rn. 50) und ist die wohl wichtigste Schranke des kommunalen Steuerfindungsrechts. Für eine nicht mit einer Bundessteuer gleichartigen Steuer wird verlangt, dass „der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund erfasst wie eine Bundessteuer, sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlichen Auswirkungen von der Bundessteuer unterscheidet“ (BVerfG v. 16.12.1997). Auch die im Folgenden dargestellte kommunale Bettensteuer könnte insbesondere an der Gleichartigkeitssperre scheitern.

4.2 Aktuelle Beispiele zur „Steuer(er)findung“

4.2.1 Die Bettensteuer

Die defizitäre Haushaltslage vieler Kommunen führt zunehmend zu einer politischen und juristischen Debatte über die Grenzen des kommunalen Steuerfindungsrechts (vgl. Becker, 2011, S. 1175). Exemplarisch für diese Diskussion ist vor allem die sog. „Bettensteuer“,²⁴ die als Anknüpfungspunkt für eine kommunale Aufwandsteuer das entgeltliche Übernachten in einem Beherbergungsbetrieb wählt. Nach ihrer

²⁴ In den USA wird überwiegend eine „room-tax“ (state-tax und city-tax) auf den Zimmerpreis erhoben. Beispielsweise wird derzeit in Boca Raton (Florida) eine „room-tax“ von rund 12% und in New York City in Höhe von ca. 17% erhoben.

Einführung in der Stadt Köln hat die Bettensteuer viele Nachahmer gefunden und wird gegenwärtig überwiegend als fixer Betrag pro Nacht oder in Form eines Prozentsatzes vom Übernachtungsentgelt erhoben.

Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer „Bettensteuer“ ist jedoch äußerst fragwürdig. So verstößt eine Bettensteuer in Form eines fixen Betrages pro Nacht gegen den Gleichheitssatz, da in diesen Fällen wesentlich unterschiedliche Sachverhalte gleich behandelt werden. Bei einem einheitlichen Steuersatz in Höhe von 2,50 € pro Nacht würde die Belastung mit der Bettensteuer in einer Jugendherberge mit einem Übernachtungspreis von 25,00 € pro Nacht 10% betragen, während die Übernachtung in einem Luxushotel mit einem Übernachtungspreis von 500,00 € nur mit 0,5% besteuert werden würde. Völlig unterschiedlicher Aufwand, der eine völlig unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert, würde gleich besteuert.

Allerdings ist auch eine Bettensteuer in Form eines Prozentsatzes am Übernachtungsentgelt gemessen zweifelhaft, da eine solche Steuer gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG verstößt. Die Gleichartigkeit besteht hierbei mit der bundesrechtlich geregelten Umsatzsteuer, da beide Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen. Ferner widerspricht eine prozentual bemessene Bettensteuer der Einführung der ermäßigten Umsatzsteuer auf Hotelübernachtungen durch den Bundesgesetzgeber. Die Reduzierung des Umsatzsteuersatzes auf Hotelübernachtungen auf 7% diene dazu, Hotelübernachtungen steuerlich geringer zu belasten. Ob dies den Beherbergungsbetrieben eine größere Gewinnspanne ermöglichen sollte oder dafür dienen sollte, die Hotelpreise für Reisende zu senken, ist hierbei völlig unerheblich. Mit einer kommunalen Bettensteuer zielt eine Gemeinde oder eine Stadt gerade darauf, die steuerliche Belastung von Übernachtungen zu steigern und konterkariert damit die Ziele der Steuerpolitik des Bundes. Eine weitere Problematik besteht in der Frage, ob mit der Bettensteuer auch beruflich veranlasste Übernachtungen belastet werden dürfen (vgl. VG München v. 30.06.2011). Das exemplarisch gewählte Beispiel der Bettensteuer zeigt demnach deutlich, dass das kommunale Steuerfindungsrecht nur scheinbar eine weitgehende Gestaltungsfreiheit umfasst, da insbesondere die Wechselwirkungen mit anderen (Bundes-)Steuern beachtet werden müssen.

4.2.2 Die Brennelementesteuer

Ein anschauliches Beispiel zur „Erfindung“ neuer Steuern und einer weiteren Belastung des Faktors Energie durch den Bund liefert die zum 01.01.2011 in Kraft getretene Brennelementesteuer (Kernbrennstoffsteuergesetz). Deren Einführung stand in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Laufzeitverlängerung der Atomkraftwerke (Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes). Die Einnahmen aus der Brennelementesteuer dienen zum Teil dem „Energie- und Klimafonds“, zum Teil der Finanzierung der Atommülllagerstätte „Asse II“. Ferner ist das Steueraufkommen der Brennelementesteuer jedoch auch für die allgemeine Haushaltskonsolidierung vorgesehen (vgl. BT-Drucks. v. 28.09.2010, S. 1), womit keine Sonderabgabe (keine Zweckbindung), sondern vielmehr eine Steuer vorliegt.

In der Judikatur werden erhebliche Bedenken geäußert, ob dem Bund die Gesetzgebungskompetenz für eine solche Brennelementesteuer zustand (vgl. FG Hamburg v. 16.09.2011; FG München v. 04.10.2011).²⁵ Dies ist ernstlich zweifelhaft, da die Brennelementesteuer wohl *nicht* als eine Verbrauchsteuer angesehen werden kann, für die der Bund die Gesetzgebungskompetenz hat. Eine Verbrauchsteuer wird wirtschaftlich nicht vom Steuerschuldner, sondern durch eine Umwälzung auf den Preis vom Endverbraucher getragen. Entscheidend dabei ist, dass das besteuerte Gut zumindest (auch) konsumiert und damit (auch) im privaten Bereich verbraucht werden kann (wie z.B. Kaffee oder Energie). Kernbrennstoffe wie Plutonium oder Uran, die zur Erzeugung elektrischen Stroms verwendet werden, sind der privaten Verwendung jedoch in keiner Weise zugänglich.

Die Steuer entsteht dadurch, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einem Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird (§ 5 Abs. 1 S. 1 Kernbrennstoffsteuergesetz). Auch daraus wird mehr als deutlich, dass nicht der Verbrauch des Wirtschaftsgutes Kernbrennstoff, sondern die unternehmerische Tätigkeit der Erzeugung von atomarer Energie besteuert wird und somit keine Verbrauchsteuer vorliegt (vgl. FG Hamburg v. 16.09.2011).

Ferner steht dem Bund kein umfassendes „Steuerfindungsrecht“ für die Einführung einer völlig neuen Steuer zu. Das Bundesfinanzministerium prognostiziert die Einnahmen der Brennelementesteuer auf jährlich € 2,3 Mrd. (BT-Drucks. v. 28.09.2010, S. 2) Aufgrund der einkommensmindernden Berücksichtigung als Betriebsausgabe stehen diesem Aufkommen jedoch ertragsteuerliche Mindereinnahmen in Höhe von € 1,4 Mrd. entgegen. Diese Mindereinnahmen tangieren auch die Länderhaushalte, womit folglich die Verteilung der Steuereinnahmen zwischen Bund und Ländern umgangen worden ist (vgl. FG Hamburg v. 16.09.2011). Hieraus wird ersichtlich, dass auch dem Bund kein völlig unbegrenztes Steuerfindungsrecht zuzusprechen ist.

4.2.3 Die Flugticketsteuer

Der Flugverkehr wird steuerlich seit jeher erheblich privilegiert. So wird Kerosin für den gewerblichen Luftverkehr *nicht* mit Energiesteuer belastet (Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie des Rates der EU zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom; umgesetzt in § 27 Abs. 2 EnergieStG). Ferner sind Umsätze für die grenzüberschreitende Luftfahrt vollständig von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 UStG). Die in den letzten Jahren zunehmende umweltpolitische Verantwortung sorgte zumindest dafür, dass seit dem 01.01.2012 folgerichtig auch der Luftverkehr in den europäischen Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten einbezogen wird (vgl. Richtlinie 2008/ 101 / EG zur Änderung der Richtlinie 2003/ 87 / EG zwecks Einbeziehung des Luftverkehrs in das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft).

²⁵ Die Klagen wurden von RWE und E.ON eingereicht.

Unabhängig davon wird durch das Luftverkehrssteuergesetz seit dem 01.01.2011 eine Luftverkehrsabgabe („Flugticketsteuer“) erhoben. Obwohl bei dieser neuen Steuer eine gewisse Nähe zu einer weiteren Verbrauchsteuer besteht, ist diese steuertechnisch eine Verkehrsteuer (vgl. Sopp, 2010, S. 2243 f.). Der Steuertatbestand knüpft an den Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Flughafen an. Die Höhe der Abgabe richtet sich nach der Flugstrecke zwischen Deutschland und dem Zielland, ist dabei jedoch durch die Einteilung aller Zielländer in drei Kategorien stark typisiert.²⁶

Für das Jahr 2012 wurde die Abgabe gegenüber 2011 abgesenkt und beträgt nunmehr für Kurzstreckenflüge (Entfernung bis maximal 2.500 km) € 7,50, für Mittelstreckenflüge (Entfernung zwischen 2.500 km und 6.000 km) € 23,43 und für Langstreckenflüge (mehr als 6.000 km) € 42,18 pro Flug (§ 11 Abs. 2 i.d.F. der Luftverkehrssteuer-Absenkungsverordnung). In 2011 zahlten rund 74,5 Mio. Fluggäste insgesamt € 961 Mio. Luftverkehrsabgaben (vgl. Statistisches Bundesamt, 2012, S. 4), womit das Steueraufkommen in etwa dem der Kaffeesteuer²⁷ entspricht.

Auch wenn mit der neuen Luftverkehrssteuer das deutsche Steuerrecht insgesamt nicht einfacher und das Steuerkonglomerat um eine neue Steuer erweitert wird, ist die neue Abgabe begründbar. Da die weltweite Einführung einer Kerosinsteuer momentan politisch nicht durchsetzbar erscheint (vgl. BT-Drucks. v. 07.07.2010, S. 3), wird damit zum Teil die Energiesteuerbefreiung von Flugkerosin kompensiert. Ferner wäre auch die (grundsätzlich zur Disposition stehende) Abschaffung der Umsatzsteuerbefreiung für grenzüberschreitende Flüge (§ 26 Abs. 3 UStG) nicht sehr praktikabel. Dann müsste für jede Flugstrecke eine Aufteilung in einen umsatzsteuerpflichtigen inländischen Teil und einen nicht umsatzsteuerbaren ausländischen Teil vorgenommen werden. Generell sollten Steuern dieser Art allerdings möglichst europaweit eingeführt werden, um gerade in Grenzregionen Wettbewerbsverzerrungen weitgehend zu vermeiden (vgl. Koenen/ Schrinner, 2011, S. 20 f.).

4.2.4 Übrige

Die kommunale Bettensteuer, die Brennelementesteuer und die Flugticketsteuer stehen nur exemplarisch für den gegenwärtigen Trend der „Steuererfindung“. Andere aktuelle Beispiele betreffen auch Kuriositäten, wie z.B. die sog. „Sexsteuer“, die seit kurzem von einigen Städten erhoben wird, oder auch die geplante „Solariensteuer“ der Stadt Essen.

²⁶ Somit wird etwa für einen Flug von Offenburg nach Marokko oder Libyen nur € 7,50 pro Flug erhoben (Kurzstreckenflug) und für einen Flug von Offenburg nach Ägypten € 23,43 (Mittelstreckenflug), obwohl abhängig vom Zielflughafen beim Flug nach Marokko oder Libyen eine größere tatsächliche Entfernung vorliegen kann, vgl. auch die Mitschrift der Regierungspressekonferenz v. 01.09.2010.

²⁷ Das Aufkommen der Kaffeesteuer betrug in 2011 € 1.028 Mio. (rund 0,2% der Steuereinnahmen insgesamt (ohne reine Gemeindesteuern)), vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2012.

Diese Entwicklung zur beliebigen und wahllosen Besteuerung ist nicht nur in Deutschland feststellbar. So erhebt Frankreich seit kurzem eine sog. „Cola-Steuer“, die auf zuckerhaltige Getränke erhoben wird und 11 Cent je 1,5 Liter beträgt. Diese Steuer wird wohl weniger der Volksgesundheit, sondern mit einem Aufkommen von rund € 280 Mio. primär dem Abbau des Haushaltsdefizits dienen.

In Ungarn wird eine Steuer auf alle Lebensmittel erhoben, die viel Salz, Zucker oder Fett enthalten. Dänemark führte jüngst eine „Fettsteuer“ ein, die den Preis eines Päckchens Butter um 30 Cent verteuert (vgl. Kuchenbecker/ Riedel, 2011, S. 8).

Schon seit Jahren wird im Rahmen der Besteuerung des Bankensektors auch immer wieder über die Einführung einer Finanzmarkttransaktionssteuer (sog. „Börseumsatzsteuer“) debattiert. Eine europaweite Implementierung scheiterte zuletzt insbesondere am Widerstand Großbritanniens, das um die Bedeutung des Finanzplatzes London fürchtete (vgl. Hanke/ Maisch/ Riedel, 2012, S. 20). Dabei gibt es weltweit zahlreiche Vorbilder. So wird u.a. in Irland (Steuersatz 1,0% des Transaktionsvolumens), Korea (0,5%) und in der Schweiz, Australien, Griechenland, Hongkong, Indien und Taiwan (0,15% bis 0,3%) eine zumindest partielle Transaktionssteuer erhoben (vgl. Brost/ Kohlenberg, 2012, S. 23). Auch Frankreich erhebt seit dem 01.08.2012 eine Börseumsatzsteuer.

Nach Berechnungen des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung beträgt das weltweite Volumen von Finanztransaktionen etwa das 70-fache des Weltsozialproduktes. Eine Finanzmarkttransaktionssteuer in Höhe von 0,01% (= 1/10 Promille) würde demnach allein in Europa zu jährlichen Einnahmen in Höhe von rund € 140,1 Mrd. führen, worauf auf Deutschland etwa € 12,2 Mrd. entfallen würden (vgl. Brost/ Kohlenberg, 2012, S. 23 f). Daneben hätte eine solche Steuer Lenkungseffekte (vgl. zur Lenkung durch Steuern ausführlich Wernsmann, 2007), da sie den Hochfrequenzhandel im Volumen reduzieren würde, während eine Steuer von beispielsweise 0,01% bei langfristigen Anlagen nicht ins Gewicht fällt. Sofern die Steuer an den Sitz des Finanzdienstleistungsinstituts, dessen Eigenhandel besteuert werden soll, und nicht an den Ort des Börseumsatzes gekoppelt wird, könnte eine solche Steuer auch ohne eine weltweite Einführung Erfolg haben. Allerdings kann auch dann nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass Banken ihre Transaktionen in Drittstaaten verlagern.

5 STEUERREFORMBEDARF, REFORMPERSPEKTIVEN UND REFORMMODELLE

5.1 Steuerreformbedarf

Der akute Steuerreformbedarf zeigt sich in dem selbst von Fachleuten nur noch schwer zu überblickenden „Dickicht des Steuerdschungels“. Diese Komplexität bringt hohe volkswirtschaftliche Folgekosten mit sich (vgl. hierzu Kapitel 5.3.2) und steht somit zu Recht im Fokus aller Steuerreformdiskussionen. Selbst der Bundesrechnungshof bezeichnet den Zustand des deutschen Steuerrechts als desolat (vgl. Bundesrechnungshof, 2006, S. 13 ff.).

Der renommierte Steuerrechtler *Joachim Lang* bringt das Chaos der Besteuerung prägnant folgendermaßen auf den Punkt (Lang, in: Tipke/ Lang, 2010, § 4, Rn.1):

„Die unübersehbare Vielzahl der verschiedenen parteilich geltend gemachten gesellschaftlichen Interessen determinieren das sog. Steuerchaos, eine Unordnung der Besteuerung, in der unbestimmt und unbestimmbar wie das Wetter ist, welche Interessen welcher gesellschaftlichen Gruppe wann und mit welcher Intensität auf die Änderung welchen Steuergesetzes einwirken. Die Folgen sind nicht nur Steuerunrecht, sondern auch erhebliche Rechtsunsicherheit. Die institutionelle Unsicherheit der Besteuerung erzeugt Planungsunsicherheit und vermittelt dem Steuerzahler das Gefühl, Besteuerung lasse sich beliebig manipulieren. Der Bürger empfindet den Steuerstaat nicht als Rechtsstaat, sondern als unersättlichen Leviathan. Folglich sieht er sich legitimiert, skrupellos nach mehr oder weniger legalen Steuertips und Steuertricks zu fahnden. Unseriöse Steuer-Ratgeber erzielen Millionenauflagen. Der Betrug des Staates, die Steuerhinterziehung, gilt als Kavaliersdelikt.“

Der Reformbedarf zeigt sich auch in schwer verständlichen Steuernormen. Ein sehr eklatantes Beispiel hierfür ist die alte Vorschrift zur Mindestgewinnbesteuerung nach § 2 Abs. 3 S. 2 bis S. 8 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002:

„²Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte sind zunächst jeweils die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, dann die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. ³Die Summe der positiven Einkünfte ist, soweit sie den Betrag von 100.000 Deutsche Mark übersteigt, durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern. ⁴Die Minderung ist in dem Verhältnis vorzunehmen, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte stehen. ⁵Übersteigt die Summe der negativen Einkünfte den nach Satz 3 ausgleichsfähigen Betrag, sind die negativen Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten in dem Verhältnis zu berücksichtigen, in dem sie zur Summe der negativen Einkünfte stehen. ⁶Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, sind nicht nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichene negative Einkünfte des einen Ehegatten dem anderen Ehegatten zuzurechnen, soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können; können negative

Einkünfte des einen Ehegatten bei dem anderen Ehegatten zu weniger als 100.000 Deutsche Mark ausgeglichen werden, sind die positiven Einkünfte des einen Ehegatten über die Sätze 2 bis 5 hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100.000 Deutsche Mark durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte dieses Ehegatten zu mindern, soweit der Betrag der Minderungen bei beiden Ehegatten nach den Sätzen 3 bis 6 den Betrag von 200.000 Deutsche Mark zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200.000 Deutsche Mark übersteigenden Teils der zusammengefaßten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt. ⁷Können negative Einkünfte des einen Ehegatten bei ihm nach Satz 3 zu weniger als 100.000 Deutsche Mark ausgeglichen werden, sind die positiven Einkünfte des anderen Ehegatten über die Sätze 2 bis 6 hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100.000 Deutsche Mark durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des einen Ehegatten zu mindern, soweit der Betrag der Minderungen bei beiden Ehegatten nach den Sätzen 3 bis 7 den Betrag von 200.000 Deutsche Mark zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200.000 Deutsche Mark übersteigenden Teils der zusammengefaßten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt. ⁸Die Sätze 4 und 5 geltend entsprechend.“

Der Bundesfinanzhof hat diese Vorschrift wegen Verletzung des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Normenklarheit (Rechtsstaatsprinzip) dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt (vgl. BFH v. 06.09.2006). Leider hat das Bundesverfassungsgericht den Vorlagebeschluss als unzulässig erachtet – dabei wäre es nicht zuletzt aufgrund der beachtlichen Signalwirkung höchste Zeit, dass eine steuerliche Vorschrift aufgrund ihrer Unverständlichkeit und damit mangelnden Qualität der Gesetzgebung als verfassungswidrig erklärt wird.

5.2 Gescheiterte Steuerreformen

Dass eine richtige Steuerreform zu den schwierigsten Aufgaben der Politik gehört, zeigen die schon seit den 50er Jahren anhaltenden Steuerreformdiskussionen und stetig erfolgten „Steuerreformen“. Hierbei handelte es sich jedoch größtenteils um schnelllebige „Experimentiergesetze“ und nicht um „echte“ Rechtsreformen (vgl. Seer, 2008, S. 19). So wurden beispielsweise in der vierzehnten Legislaturperiode zwischen 1998 und 2002 unter der rot / grünen Regierung (*Schröder/ Fischer*) 111 Steuergesetze zuzüglich sechs Anlagen nicht nur einmal, sondern gleich mehrfach geändert (vgl. Hahne, 2004, online).

Gescheiterte „echte“ Steuerreformen der jungen Bundesrepublik betreffen insbesondere die Versuche einer „Großen Steuerreform“ in den 70er Jahren. Ferner blieben auch die in der Öffentlichkeit groß angekündigten Steuerreformen der Regierung *Helmut Kohl* mit den Finanzministern *Gerhard Stoltenberg* und dessen Nachfolger *Theodor Waigel* ergebnislos. Der beabsichtigte Abbau von „Steuervergünstigungen“ und das „Streichen von Ausnahmen ohne Ausnahme“ konnte sich politisch nicht durchsetzen (vgl. Tipke, 2006, S. 23 ff.).

Schon Bundeskanzler *Willy Brandt* trug 1969 in seiner Regierungserklärung vor: „Unser Ziel ist es, ein gerechtes, einfaches und überschaubares Steuersystem zu schaffen“ (Tipke, 2006, S. 24). In Aussagen dieser Art, die auch heute noch von der Politik getroffen werden, steckt das Dilemma der Steuerpolitik: Einerseits soll das Steuerrecht einfach und transparent sein, andererseits soll aber jeder individuelle Einzelfall gerecht besteuert werden. Steuerpolitik ist somit zwangsläufig eine stetige Gratwanderung zwischen größtmöglicher Einzelfallgerechtigkeit und Massentauglichkeit, da Steuerveranlagungen Massenverfahren sind und damit möglichst rationell durchgeführt werden müssen.

5.3 Jüngere Reformmodelle

Für eine „echte“ Steuerreform steht bereits eine Vielzahl von Modellen zur Verfügung, auf die zurückgegriffen werden könnte. Die verschiedenen Reformentwürfe wurden nicht nur von der Politik, sondern auch von der Wissenschaft erarbeitet.

Entwürfe aus der Wissenschaft betreffen insbesondere die Modelle von *Paul Kirchhof*, *Manfred Rose* sowie den Entwurf von *Joachim Mitschke* und *Michael Elicker*. Als Steuerreformentwurf aus der Politik sei etwa der „Berliner Entwurf“ der FDP von *Herrmann Otto Solms* erwähnt. In der breiten Öffentlichkeit hat vor allem die sogleich näher aufzugreifende „Bierdeckel-Reform-Kundgebung“ des CDU-Politikers *Friedrich Merz* viel Beachtung gefunden. Ein bis ins Detail ausgearbeiteter Reformentwurf aus der Wissenschaft, der auch die Politik erreicht hat, betrifft den danach dargestellten Reformentwurf von *Paul Kirchhof*.

5.3.1 Die Steuererklärung auf dem „Bierdeckel“ nach Friedrich Merz

Eine spektakuläre Reformkundgebung betraf die „Bierdeckel-Reform“ des CDU-Politikers *Friedrich Merz* (vgl. Tipke, 2006, S. 118 f.). Auf dem Leipziger Parteitag verkündete er Ende 2003 die große Steuervereinfachung: Die Berechnung der Steuer auf einem Bierdeckel. Dabei sollen nur drei verschiedene Steuerstufen von 12%, 24% und 36% greifen, ohne Berücksichtigung von Pauschalbeträgen.

Was der Bierdeckel in Deutschland ist, ist die Postkarte in den USA. So setzt sich der republikanische Politiker und ehemalige Präsidentschaftskandidat *Herman Cain* für ein „9-9-9-Modell“ ein, 9% Einkommensteuer für alle, 9% Unternehmenssteuer und durchgängig 9% Umsatzsteuer. Dann würde für die Flat-Tax-Steuererklärung eine Postkarte ans Finanzamt ausreichen (vgl. Buchter, 2012, S. 27). Ein ähnliches Modell wird schon seit acht Jahren in der Slowakei praktiziert, dort gibt es für die Einkommen- und Körperschaftsteuer eine „flat-rate“ in Höhe von 19% (vgl. Domenteit/Kusitzky/ Klausmann, 2005, S. 168). Auch die slowakische Umsatzsteuer wurde 2004 zunächst einheitlich mit 19% erhoben, 2007 wurde der ermäßigte Steuersatz jedoch wieder eingeführt. Nunmehr gilt dort neben dem regulären Steuersatz von 20% ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 10%.

„Flat-rate“-Forderungen wie die des „Paragrafentöters“ (vgl. Herz, 2003, online) *Friedrich Merz* sind populär. Dabei wird aber häufig vergessen, dass nicht alles so einfach werden kann, wie dies der Öffentlichkeit häufig suggeriert wird. So formulierte Merz auch nur „Leitsätze“ und keinen konkreten Gesetzesentwurf. Mit seiner Forderung, künftige Gewinne beim Verkauf von nicht selbst genutztem Wohneigentum zu besteuern, wäre beispielsweise eine bürokratische Großaufgabe verbunden. So müssten zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Reform die Immobilienwerte zu diesem Zeitpunkt ermittelt werden. Dass dies praktisch nicht durchführbar ist, zeigt die Misere der gleichheitswidrigen Einheitswerte als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer.

5.3.2 Das „Bundessteuergesetzbuch“ von Paul Kirchhof

In den gegenwärtigen Steuerreformdiskussionen wird vor allem über die Komplexität des deutschen Steuerrechts geklagt.

Die hohen Kosten des Steuersystems untermauern die Forderung nach einem einfacheren Steuerrecht: So werden nach einer Studie des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung (RWI) in Deutschland pro Jahr bis zu 25 Mrd. € für die Steuerverwaltung und Steuerberatung ausgegeben, was etwa 5% des Steueraufkommens entspricht. Dabei wird davon ausgegangen, dass etwa ein Anteil von 2/3 der Kosten des Steuersystems von den Steuerpflichtigen getragen wird (Bundesministerium für Finanzen, 2003, S. 84 ff.; Hacke, 2005).²⁸ Nach einer Erhebung des Weltwirtschaftsforums belegt Deutschland in Punkto Effizienz und Transparenz der Steuersysteme unter 102 teilnehmenden Staaten den *letzten* Platz (vgl. Mayer/ Thewes, 2004, S. 18).

Unabhängig von den hohen Steuerverwaltungs- und Steuerverfolgungskosten steigt durch die Komplexität und die fortwährenden punktuellen Gesetzesänderungen die Rechtsunsicherheit, was für den Standort Deutschland investitionshemmend wirkt. Das deutsche Steuerrecht in seiner Gesamtheit ist demnach erneuerungsbedürftig.

Vor allem die Wissenschaft arbeitet seit etlichen Jahren an grundsätzlichen Reformmodellen, von denen durch die Aufnahme des ehemaligen Verfassungsrichters *Paul Kirchhof* im August 2005 in das Wahlkampfteam der Kanzlerkandidatin *Angela Merkel* insbesondere das sog. „Kirchhof-Konzept“ Eingang in die öffentliche Debatte gefunden hat.²⁹ Mit seiner überarbeiteten Version des „Bundessteuergesetzbuchs“, die er im Sommer 2011 vorstellte, brachte Kirchhof die Diskussion über eine große Steuerreform zwischenzeitlich erneut auf die politische Agenda. Kirchhof leitet die Arbeit der zum 01.01.2000 ins Leben gerufenen Forschungsstelle

²⁸ Zukünftig führt insbesondere die erstmalig für 2013 abzugebende e-Bilanz (§ 5b EStG) zu einer erheblichen Verlagerung der Kosten des Steuersystems auf den Steuerpflichtigen.

²⁹ Als weitere Reformvorschläge seien hier – nicht abschließend – nur der „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“ („Kölner Entwurf“) um den Steuerjuristen Joachim Lang, der „Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 2015“ des „Heidelberger Steuerkreises“ um den Finanzwissenschaftler Manfred Rose sowie der Vorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung („fünf Wirtschaftsweisen“) genannt.

„Bundessteuergesetzbuch“, die sich zum Ziel gesetzt hat, das Steuerrecht radikal zu vereinfachen. Ausgangspunkt der Kodifikation des Bundessteuergesetzbuchs ist der Gedanke, dass die Gleichheit der Lastenverteilung nur gesichert werden kann, wenn durch das rechtliche Gewand eines wirtschaftlichen Vorgangs möglichst wenig Einfluss auf die Höhe der Steuern genommen werden kann. Zudem sollte möglichst jeder Bürger nachvollziehen können, welche Last er zu tragen habe.

Die Kodifikation des Bundessteuergesetzbuchs fasst die gegenwärtig über 200 verschiedenen Steuergesetze in *einem* Steuergesetzbuch zusammen. Die 30 verschiedenen Bundessteuern werden dabei auf vier reduziert: *eine* Ertragsteuer, *eine* Erbschaftsteuer (einschließlich Schenkungssteuer), *eine* Umsatzsteuer und *eine* Sonderverbrauchsteuer, in der alle Verbrauch- und Verkehrsteuern erfasst werden.

Der Reformentwurf der Ertragsteuer von Kirchhof sieht vor, dass die Trennung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer vollständig aufgegeben wird. Damit würde insbesondere eine rechtsformneutrale Besteuerung (vgl. zum verfassungsrechtlichen Gebot einer rechtsformneutralen Besteuerung Schneider/Petrak, 2006, S. 1110) gewährleistet werden können und viele Einkünfte könnten durch einen einheitlichen Steuersatz abschließend an der Quelle besteuert werden. Ferner sieht der Entwurf von Kirchhof nur noch eine einheitliche Einkunftsart und eine Abschaffung jeglicher Lenkungs- und Subventionsnormen vor. Durch die insoweit verbreiterte steuerliche Bemessungsgrundlage soll ein einheitlicher Steuersatz von 25% („flat tax“) gegenfinanziert werden können. Indirekt soll jedoch ein progressiver Tarifverlauf durch gestaffelte Grundfreibeträge (Drei-Stufen-System) erreicht werden. So sieht das Konzept vor, dass jedem unbeschränkt Steuerpflichtigen ein Grundfreibetrag von 8.000 € jährlich zusteht.

Das jährliche Einkommen zwischen 8.001 € und 13.000 € soll nur zu 60%, das Einkommen zwischen 13.001 € und 18.000 € zu 80% versteuert werden. Ferner kann eine Vereinfachungspauschale als einheitlicher Freibetrag in Höhe von 2.000 € jährlich angesetzt werden, so dass der Grenzsteuersatz von 25% erst ab einem Einkommen von über 20.000 € angewendet wird (vgl. Kirchhof, 2003, S. 1 ff.).

Die Forderung nach einem radikalen Abbau von Steuersubventionen erscheint berechtigt. Grundsätzlich muss jede Steuervergünstigung einzelner Gruppen durch eine höhere Tarifbelastung für die Gesamtheit der Steuerzahler an anderer Stelle kompensiert werden. Bei jeder Eliminierung einer scheinbaren „Vergünstigung“ muss jedoch zunächst folgerichtig danach gefragt werden, welche Steuernormen tatsächlich eine „Steuervergünstigung“ enthalten.

Kirchhof nennt hierbei insbesondere folgende bedeutende „Steuersubventionen“ - Werte in € pro Jahr (vgl. Bollmann, 2001, S. 31):

- die Entfernungspauschale (Steigerung des Steueraufkommens um voraussichtlich etwa 4 Mrd. €);
- die steuerliche Berücksichtigung von Renovierungs- und Erhaltungsaufwendungen (3,0 Mrd. €);
- den Kirchensteuerabzug (2,8 Mrd. €);

- die Steuerfreiheit von Sonntags- und Nachtzuschlägen (2,1 Mrd. €);
- die Übungsleiterpauschale (2,0 Mrd. €);
- den Abzug für Spenden und Parteibeiträge (1,4 Mrd. €) sowie
- die steuerliche Berücksichtigung von haushaltsnahen Dienstleistungen (1,0 Mrd. €).

Doch ist beispielsweise die Berücksichtigung von Fahrtaufwendungen zur Arbeitsstätte eine „Steuersubvention“? Kirchhof argumentiert mit einem allgemeinen Abzugsverbot für Ausgaben und Aufwendungen, die neben Erwerbszwecken auch private Zwecke verfolgen.³⁰ Das Leben auf dem Lande sei ein Motiv privater Art und sei eine Entscheidung, die etwa durch die ländliche Lebensqualität oder niedrigere Mieten getroffen wurde (vgl. Kirchhof, 2003, S. 4). Hiergegen lässt sich allerdings einwenden, dass sich derjenige, der durch Arbeit Einnahmen erzielen will, sich zwangsläufig zu seiner Arbeitsstätte begeben muss. Sofern die Lebenshaltungskosten auf dem Lande niedriger als in der Stadt sind, betrifft dies das Existenzminimum – nicht tangiert wird dabei jedoch das objektive Nettoprinzip (vgl. Tipke, 2006, S. 153). Zudem zeigt die Argumentation bezüglich der scheinbar höheren Lebensqualität auf dem Lande eine undifferenzierte Betrachtung. So wird etwa eine große Bandbreite staatlicher Leistungen durch die Allgemeinheit der Steuerzahler nur in der Stadt subventioniert (wie z.B. öffentliche Betriebszuschüsse für Opern, Theater, Konzerte).

Ferner werden mit dem Abzugsverbot auch die Arbeitnehmer getroffen, die aufgrund der lokalen Gegebenheiten nicht auf den – subventionierten – öffentlichen Personennahverkehr zurückgreifen können. Zudem verlassen viele die Ballungszentren nur deshalb, da die Mieten dort unerschwinglich hoch sind.

Ferner wird in dem Reformvorschlag zur Einkommensteuer nicht nur das objektive Nettoprinzip, sondern auch das subjektive Nettoprinzip durchbrochen. Der Entwurf sieht vor, dass das jeglichem Steuerzugriff entzogene Existenzminimum unwiderleglich typisiert wird. Der Grundfreibetrag in Höhe von 8.000 € gilt unabhängig von Alter oder Gesundheitszustand. Die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ist nicht vorgesehen – außergewöhnlich hohe Krankheitskosten werden „wegtypisiert“. Die Berücksichtigung von existenznotwendigen und zwangsläufig erwachsenen Aufwendungen, die über das übliche hinausgehen, ist de lege lata jedoch gerade deshalb vorgesehen, da diese Aufwendungen gerade nicht sachgerecht typisiert werden können (vgl. Karrenbrock/Petrak, 2011, S. 552 ff.). Die somit hervorgerufene Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem kann nicht mit Vereinfachungszwecken gerechtfertigt werden. Ferner kann nicht darauf verwiesen werden, dass ein Zusatzbedarf bei Krankheit oder Behinderung auf der Leistungsseite – also durch den Sozialstaat – auszugleichen ist (vgl. Kirchhof, 2003, S. 5). Eine solche Forderung widerspricht dem freiheitsrechtlich garantierten Subsidiaritätsprinzip, wonach der Vorrang der Selbsthilfe vor Fremdhilfe gilt.

Ein weiterer Kritikpunkt des tendenziell zu begrüßenden Reformvorschlags betrifft die Ausgestaltung des Tarifverlaufs, der im Einkommensteuergesetzbuch von Kirch-

³⁰ Dies wird freilich wieder insoweit eingeschränkt, dass ein Abzug zugelassen wird, wenn sich der Erwerbsanteil von den Lebensführungskosten trennen lässt.

hof lediglich bei einem Jahreseinkommen zwischen 8.001 € und 20.000 € einen progressiven Verlauf einnimmt und das Einkommen ab 20.001 € einer „flat-tax“ von 25% unterwirft. Ein progressiver Tarifverlauf wird traditionell damit gerechtfertigt, dass die Leistungsfähigkeit nicht proportional, sondern überproportional zum Einkommen steigt. Zudem kann nur ein progressiver Tarifverlauf der Einkommensteuer ausgleichen, dass Geringverdienerhaushalte durch indirekte Steuern überproportional stark belastet werden (vgl. hierzu Kapitel 3). Ein linearer Tarifverlauf schafft zwar die sog. „kalte Progression“³¹ ab und bringt für einen Laien eine einfachere Berechnung der zu entrichtenden Einkommensteuer mit sich; diese Vorteile überwiegen jedoch unseres Erachtens nicht die Nachteile eines linearen Tarifverlaufs. Hinzu kommt, dass es mehr als fraglich ist, ob die Abschaffung der sog. „Abschreibungsmodelle“ tatsächlich zu einer solchen Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt, dass hiermit eine drastische Tarifsenkung finanziert werden kann. Gerade in der jüngeren Vergangenheit hat der Steuergesetzgeber zahlreiche „Abschreibungsmodelle“ bereits faktisch abgeschafft (beispielsweise durch § 15b EStG).

Kirchhof verfolgt ferner eine systematische Vereinfachung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts; insbesondere sollen auch hier nahezu jegliche Steuerbefreiungen abgeschafft werden und alle übertragenen Vermögensgegenstände realitätsgerecht bewertet werden.

Ferner soll die Steuerbelastung erst dann eintreten, wenn die erhöhte Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten durch *tatsächliche* Bereicherung eingetreten ist. Auch Betriebsvermögen soll realitätsgerecht mit Verkehrswerten bewertet werden – allerdings soll hier die Erbschaft- oder Schenkungsteuer langfristig und unverzinst gestundet werden um zu vermeiden, dass die übertragenen Unternehmen nur aufgrund der Erbschaft- oder Schenkungsteuerlast in finanzielle Schwierigkeiten geraten. Durch die hierdurch erreichte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage soll ein einheitlicher Steuersatz von 10% finanziert werden können, wobei bei Übertragungen an Kinder ein Freibetrag von 500.000 € und bei allen übrigen ein Freibetrag von 50.000 € gewährt werden soll.

Die Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch wagte sich auch an einen Reformvorschlag zur Umsatzsteuer („Umsatzsteuergesetzbuch“), die bei allen bisherigen Steuerreformvorschlägen überwiegend außer Acht gelassen wurde. Die Kodifikation des Umsatzsteuergesetzbuchs löst sich von den engen Vorgaben der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie und enthält demnach nicht nur für den deutschen Gesetzgeber, sondern insbesondere für die Europäische Union sehr weitentwickelte Reformvorschläge (vgl. Widmann, 2009, S. 15). Der Reformvorschlag verfolgt einen *verbrauchsteuerorientierten Ansatz* und nimmt folgerichtig den zwischen-unternehmerischen Verkehr vollständig aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer heraus. Dieses wegweisende Konzept besticht allein durch die Tatsache, dass damit jährlich für mindestens 2,5 Bio. € der B2B-Umsätze nicht mehr die umfangreichen umsatzsteuerrechtlichen Zahlungs-, Rechnungs-, Dokumentations-

³¹ Als „kalte Progression“ versteht man eine „versteckte“ Steuererhöhung dadurch, dass bei steigendem Einkommen und laufender Geldentwertung immer mehr Steuerpflichtige in höhere Progressionsstufen und in den Spitzensteuersatz gelangen.

und Vorsteuerpflichten beachtet werden müssen. Damit folgt das Konzept der Umsatzsteuer konsequent dem Leitgedanken der Umsatzsteuer, dass nur der Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet werden soll – dass „Nullsummenspiel“ auf den Vorstufen entfällt (vgl. Widmann, 2009, S. 10). Ferner birgt der Reformvorschlag eine enorme Vereinfachung durch die konsequente Abschaffung von zahlreichen Steuerbefreiungen und die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes von (vorläufig) 19%. Zusätzlich sollen bestimmte Produkte wie Energie als knappe Allgemeinressource, drittschädlicher Tabak und suchtgefährdender Alkohol mit einer eigenen Verbrauchsteuer belegt werden (vgl. Widmann, 2009, S. 14).

Unbestritten ist, dass die gegenwärtig ausgestalteten Differenzierungen zwischen dem Regelsteuersatz und dem ermäßigten Steuersatz mangelnde Transparenz aufweisen, zu enormen verwaltungstechnischen Aufwand führen sowie Wettbewerbsverzerrungen fördern.

Ferner weckt die Tatsache, dass nach Berechnungen des Bundesfinanzministeriums der ermäßigte Umsatzsteuersatz gegenüber einer Regelbesteuerung zu jährlichen „Mindereinnahmen“ von rund 23 Mrd. €³² führt, fiskalische Begehrlichkeiten. Dennoch darf bei der Debatte (vgl. zu den aktuellen Vorschlägen Schemmel, 2009, S. 1 ff.) um die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes nicht vernachlässigt werden, dass einkommensschwache Haushalte durch die Umsatzsteuer aufgrund der ausgeprägten regressiven Wirkung relativ wesentlich stärker belastet werden als einkommensstarke. So hat etwa das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) berechnet, dass die Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für untere Einkommensgruppen einen Realeinkommensverlust von 2,5% bedeutet, während der Realeinkommensverlust der oberen Einkommensgruppen lediglich 0,9% beträgt (vgl. Bach, 2011, S. 5; die Berechnungen des DIW decken sich tendenziell mit den eigenen Berechnungen, Kapitel 3.1). Eine durch die Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes erforderliche Erhöhung des sozialhilfe- und steuerrechtlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag) kann den Realeinkommensverlust bei einem Großteil der Haushalte, die weder staatliche Transferleistungen erhalten, noch Einkommensteuer zahlen, nicht kompensieren. Eine Kompensation für Haushalte mit niedrigem Einkommen könnte zwar grundsätzlich durch eine Rückvergütung der das Existenzminimum belastenden Umsatzsteuer vorgenommen werden – ein solches System hat sich jedoch bereits als nicht praktikabel erwiesen.³³ Demnach ist unseres Erachtens zumindest am ermäßigten Umsatzsteuersatz für Nahrungsmittel festzuhalten.

³² Den bei weitem größten Anteil der jährlichen „Steuermindereinnahmen“ betreffen mit einem Anteil von ca. 17 Mrd. € den ermäßigten Umsatzsteuersatz auf Nahrungsmittel. Die übrigen großen Positionen betreffen kulturelle und unterhaltende Leistungen (1,8 Mrd. €), Beherbergungsleistungen (0,9 Mrd. €) sowie Personenbeförderung im Nahverkehr (0,8 Mrd. €). Auf die restlichen Begünstigungstatbestände entfallen insgesamt rund 2,5 Mrd. €.

³³ So sah § 14 UStG i.d.F. v. 24.12.1919 vor, dass aus dem Umsatzsteueraufkommen eine Vergütung an Bezieher geringer Einkommen zu zahlen sei. Diese Regelung wurde jedoch bereits schon 1920 wieder abgeschafft (vgl. Streng, 1999, S. 78 (Fn. 45)).

6 FAZIT

„*Es ist ein Zustand politischer Reife denkbar, in dem sich jeder Bürger mit solcher Intensität als Glied des Staates betrachtet, dass er dem Fiskus freudigen Herzens Steuern zahlt*“ (Mann, 1937, S. 275). Visionen dieser Art wurden vor allem von Vertretern der Romantik vertreten. Aber auch liberale Schriftsteller des späten 19. Jahrhunderts glaubten, eine parlamentarische Demokratie mit einer freiwilligen Besteuerung vereinen zu können (vgl. Mann, 1937, S. 275). Vor dem Hintergrund, dass jede Form der Steuererhebung notwendigerweise eine Trennung von privatem und öffentlichem Eigentum voraussetzt, wurde zwischen 1918 und 1921 die Besteuerung in Sowjetrussland sogar gänzlich abgeschafft und das Wunschbild des steuerfreien Staates kurzzeitig verwirklicht, weil es kein privates Eigentum gab. Volkswirtschaftlich betrachtet ist mit der Steuererhebung eine Übertragung privater Kaufkraft auf die öffentliche Hand verbunden. Somit bedarf es in kommunistischen Systemen eines solchen Umweges nicht (vgl. Mann, 1937, S. 280 ff.).

Nunmehr hat sich jedoch in nahezu allen Staaten durchgesetzt, dass zumindest auch privates Eigentum an Produktionsmitteln besteht. Um die gerade in den westlichen Demokratien vielseitigen Staatsaufgaben wahrzunehmen, ist der Fiskus somit auf Steuereinnahmen angewiesen. Somit kann der *Benjamin Franklin* zugesprochenen Aussage: „*Die beiden einzigen sicheren Dinge im Leben sind Steuern und der Tod*“ (vgl. Elter, 2005) zugestimmt werden. Entsprechend begleitet die deutschen Bürger die 2007 eingeführte persönliche Steuer-Identifikationsnummer von der Wiege bis zur Bahre.

Anknüpfungspunkt für jeglichen staatlichen Steuerzugriff kann entweder der Vermögenszuwachs in Form des Einkommens, die Einkommensverwendung oder auch der bloße Vermögensbestand darstellen. Bei allen Formen der Steuererhebung muss dabei das Prinzip der Lastengerechtigkeit und damit eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewahrt werden. Dies gilt selbstverständlich auch für kumulierende Steuerlasten und die Gesamtsteuerbelastung im Vielsteuersystem. Der gegenwärtige Trend bezüglich einer zunehmenden Verlagerung auf indirekte Formen der Besteuerung führt gerade bei Klein- und Geringverdienerhaushalten zu höheren Steuerbelastungen. Diese Einkommensgruppen wären beispielsweise von einer Finanzmarkttransaktionssteuer nicht betroffen. Ebenso wären diese auch nicht durch eine Vermögensteuer tangiert. Sollte eine Besteuerung des Vermögens jedoch wieder eingeführt werden (vgl. Anger, 2012, S. 18),³⁴ muss dabei auf eine eigentumsschonende Besteuerung sowie ein praktikables Bewertungsverfahren geachtet werden, damit kein neues „bürokratisches Monstrum“ geschaffen wird.

³⁴ Die SPD hat jüngst angekündigt nach einem Regierungswechsel die Vermögensteuer einzuführen.

7 ZUSAMMENFASSUNG

Steuern – also Geldleistungen, die durch ein Gemeinwesen ohne konkrete Gegenleistung zur allgemeinen Einnahmenerzielung auferlegt werden – gab es schon lange bevor sich moderne staatliche Organisationsformen und ein Geldsystem entwickelten. Dabei entwickelten sich schon sehr früh Leitlinien für die Bestimmung der Abgabenglast, um eine willkürliche Erhebung öffentlicher Einnahmen zu vermeiden. Gegen Ende des 18. Jahrhunderts setzte sich mit dem Liberalismus nach und nach das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch, wonach *alle* im Verhältnis zu ihrer individuellen Leistungsfähigkeit zur staatlichen Finanzierung beizutragen haben.

Dies verlangt, dass finanziell gleich Leistungsfähige gleich, finanziell unterschiedlich Leistungsfähige unterschiedlich besteuert werden. Konkretisiert wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das objektive und subjektive Nettoprinzip. Nach dem objektiven Nettoprinzip unterliegt nur der Nettobetrag, also die Einnahmen abzüglich der Ausgaben der Besteuerung. Das subjektive Nettoprinzip gebietet hingegen, dass das Einkommen eines jeden Bürgers in der Höhe vollständig steuerfrei gestellt wird, als dieses zur Finanzierung des persönlichen Existenzminimums benötigt wird. Beide Prinzipien sind durch das Grundgesetz verfassungsrechtlich geboten.

Das Gesamtsteueraufkommen innerhalb der Bundesrepublik (in 2011 rund € 530 Mrd.) wird durch eine Vielzahl verschiedener Steuerarten dargestellt. Die mit Abstand aufkommensstärksten Steuern sind die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer. Letztere kann als indirekte Steuer die jeweilige finanzielle Leistungsfähigkeit nur grob typisierend berücksichtigen. Ferner entsteht durch die kumulative Steuerbelastung (*dasselbe* Einkommen, das für den Konsum verwendet wird, wird mit Einkommensteuer, Zuschlagsteuern, Umsatzsteuer sowie besonderen Verbrauchsteuern belastet) die Gefahr, dass lediglich die Grenzen einzelner Steuerbelastungen geprüft werden. Die Besteuerungsgleichheit kann jedoch nur in der Summe aller Steuerbelastungen gemessen werden. Durch die mehrfache Steuerbelastung der Einkommensverwendung („Steuern auf die Steuer“) kann insbesondere bei Steuerpflichtigen mit geringem Einkommen nicht mehr gewährleistet werden, dass diese lediglich entsprechend ihrer individuellen Leistungsfähigkeit zum Gesamtsteueraufkommen beitragen.

Die gegenwärtig defizitäre öffentliche Haushaltsslage hat regelrecht zu einem Trend der „Steuer(er)findung“ geführt. Die Bettensteuer, die Brennelementesteuer oder die Flugticketsteuer stehen nur exemplarisch für diesen Trend. Jede „neue“ Steuer erfordert jedoch eine sorgfältige Prüfung, damit eine Mehrfach- und unkoordinierte Besteuerung ausgeschlossen werden kann. Ferner muss mit jeder Einführung einer weiteren Steuer auch eine eigentumschonende Gesamtsteuerbelastung gewahrt werden. Schließlich muss der Erhebungsaufwand in einer verhältnismäßigen Relation zum Steueraufkommen stehen.

In der Bundesrepublik besteht ein erheblicher Steuerreformbedarf. Obwohl eine Vielzahl von zum Teil detailliert ausgearbeiteten Reformmodellen zur Verfügung steht, blieb eine „echte“ Reform bisher aus; eine solche ist derzeit auch zumindest mittelfristig nicht abzusehen.

LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS

Literatur

Anger, H. (2012)

Die Unternehmensbewerter – Steuerberater werden für den Mittelstand wichtiger und übernehmen neue Aufgaben, Handelsblatt vom 12.06.2012, S. 18.

Arndt, H (2011)

Kommentierung zu § 33 EStG, in: Kirchhof, P. / Söhn, H. / Mellinghoff, R. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg.

Bach, S., (2011)

Volle Mehrwertsteuer auf Nahrungsmittel belastet vor allem Geringverdiener, DIW Wochenbericht 16 / 2011, S. 3.

Balmes, F. (2012)

Rechtfertigungsdefizite der Vergnügungssteuer, BB 2012, S. 1259.

Becker, J. (2011)

Das (kommunale) Steuerfindungsrecht in Zeiten defizitärer Gemeindehaushalte, BB 2011, S. 1175.

Birk, D. (2010)

Steuerrecht, 13. Auflage, Heidelberg.

Bollmann, R. (2011)

Kirchhof hat keine Chance, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 03.07.2011, S. 31.

Brost, M. / Kohlenberg, K. (2012)

Steuern für eine bessere Welt, Die Zeit vom 09.02.2012, S. 23.

Buchter, H. (2012)

Postkarte ans Finanzamt, Die Zeit vom 12.01.2012, S. 27.

Bundesministerium der Finanzen (2003)

Monatsbericht des BMF, Juli 2003, Berlin 2003 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Abt__I/Monatsbericht/19555__3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

Bundesministerium für Finanzen (2011)

Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2006 – 2010, Berlin.

Bundesministerium für Finanzen (2011)

Struktur und Verteilung der Steuereinnahmen, Langfristige Trends und aktuelle Entwicklungen unter Einbeziehung der Steuerschätzung vom 10. bis 12. Mai 2011 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/Standardartikel_Migration/2011/06/analysen-und-berichte/b04-struktur-und-verteilung-der-steuereinnahmen/struktur-und-verteilung-der-steuereinnahmen.html).

Bundesministerium für Finanzen (2012)

Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010 – 2011, Berlin.

Bundesrechnungshof (2006)

Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, Stuttgart.

Clausen, U. (2010)

Rechtsentwicklung der Einkommensteuer, in: Hey, J. / Wendt, M. / Prinz, U. (gesamtverantwortliche Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, EStG, Dok., Köln.

Dometeit, G. / Kusitzky / Klausmann, A. (2005)

Wo Kirchhof funktioniert, Focus Magazin Nr. 36 (2005), 168 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter http://www.focus.de/finanzen/news/finanzen-wo-kirchhof-funktioniert_aid_211435.html).

Elter, A. (2005)

Streifzug durch die Steuergeschichte, Informationen zur politischen Bildung, Heft 288, Bonn.

Englisch, J. (2009)

Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, S. 92.

Eurostat (2012)

Steuerentwicklung in der Europäischen Union, Pressemitteilung v. 21.05.2012.

Förster, J. (1989)

Die Verbrauchsteuern – Geschichte, Systematik, finanzverfassungsrechtliche Vorgaben, Heidelberg.

Gehm, M. (2008)

Zur Geschichte der Anfänge des deutschen Einkommensteuerrechts – 200 Jahre Einkommensteuer in Deutschland, SteuerStud 2008, S. 188.

Grabower, R. (2012)

Neue Ideen und Wege der Besteuerung im 18. und frühen 19. Jahrhundert, Bundesministerium der Finanzen (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Bundesfinanzakademie/Steuermuseum/Museumsfuehrer/10-neue-ideen-und-wege-der-bestuerung.html>).

Hacke, C. (2005)

Aktuelle Reformdiskussionen, Informationen zur politischen Bildung, Heft 288, Bonn.

Hahne, P. (2004)

Der deutsche Steuer-Dschungel, Die Welt online-Ausgabe vom 16.07.2004 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter <http://www.welt.de/print-welt/article327916/Der-deutsche-Steuer-Dschungel.html>).

Hanke T. / Maisch M. / Riedel D. (2012)

Berlin und Paris wollen Briten von Transaktionssteuer überzeugen, Handelsblatt vom 23.01.2012, S. 20.

Häuser, K. (1992)

Opfer und Steuer – von der Antike zur Gegenwart, in: Schultz, U. (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an – Eine Kulturgeschichte der Steuer, 3. Auflage, München.

Herz, W. (2003)

Die Paragrafentöter, Die Zeit-online vom 06.11.2003 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter <http://www.zeit.de/2003/46/Steuern>).

Hoffmann, H. (1999)

Die Betriebe mit staatlicher Beteiligung im planwirtschaftlichen System der DDR 1956 – 1972, Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialgeschichte, Band 79, Stuttgart.

Jachmann, M. (2008)

Die Einkommensteuer im Gesamtsystem, in Kirchhof, Paul / Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Köln.

Jarass, L. (2010)

Faire und effiziente Steuerpolitik, in Seidl, Irmi / Zahrnt, Angelika: Postwachstumsgesellschaft, Konzepte für die Zukunft, Marburg.

Jarass, L. / Obermair, G. M. (2012)

Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung, Münster.

Karrenbrock, L. (2012)

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften, SteuerStud 2012, S. 289.

Karrenbrock, L. / Petrak, L. (2011)

Erfassung von Krankheitsaufwendungen (der Basisversorgung) nur oberhalb einer zumutbaren Belastung gemäß § 33 EStG ?, DStR 2011, S. 552.

Karrenbrock, L. / Petrak, L. (2012)

Verfassungswidrigkeit des Gewerbesteuergesetzes?, NWB 2012, S.1208.

Kirchhof, F. (1990)

Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, Ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung der Umsatz- und der Verbrauchsteuer, Schriften zum Steuerrecht, Band 36, Berlin.

Kirchhof, G. (2006)

Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, S. 732.

Kirchhof, P. (2003)

Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, DStR 2003, Beihefter zu Heft 37, S. 1.

Kirchhof, P. (2006)

Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung – Ein Verfassungstest für Steuerreformen, StuW 2006, S. 3.

Koenen, J./ Schrinner, A. (2011)

Flugticketsteuer in der Kritik, Handelsblatt vom 26.07.2011, S. 20.

Kosfeld, E. (2009)

Inwieweit sind zumutbare Belastungen gem. § 33 Abs. 3 EStG verfassungsgemäß?, FR 2009, S. 366.

Kuchenbecker, T./ Riedel, D. (2011)

Frankreich erhebt eine Cola-Steuer, Handelsblatt vom 30.12.2011, S. 8.

Lang, J. / Seer, R. / Hey, J. / Reiß, W. / Montag, H. / Englisch, J. (2010)

Steuerrecht, 20. Auflage, Köln (zit. Tipke / Lang).

Mann, F. K. (1937)

Steuerpolitische Ideale, Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600 – 1935, Jena.

Mathiak, W. (2007)

Die Einkommensteuer in Preußen im 19. Jahrhundert, FR 2007, S. 544.

Mayer, I./ Thewes, F. (2004)

Geldwerter Nachteil, Focus Magazin Nr. 44 (2004), 18 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter http://www.focus.de/politik/deutschland/fiskus-geldwerter-nachteil_aid_198623.html).

von Müller, A. (1992)

Zwischen Verschuldung und Steuerrebellion, Die mittelalterliche Stadt an den Beispielen Florenz und Köln, in: Schultz, U. (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an – Eine Kulturgeschichte der Steuer, 3. Auflage, München.

Orth, E. (1992)

Vom Königsschatz und Kataster, in: Schultz, U. (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an – Eine Kulturgeschichte der Steuer, 3. Auflage, München.

Pausch, A. (1983)

Wie sich Hitler der Steuerpflicht entzog, DStR 1983, S. 499.

Pausch, A. / Pausch, J. (1988)

Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler, Steueruntertanen – Steuerrebell – Steuerbürger, Köln.

Rose, M. / Rimmler, M. R. / Scholz, M. T. / Zöller, D. (2007)

Kosten der Erhebung von Unternehmenssteuern in Deutschland, Discussion Paper Series No. 459, Heidelberg.

Schaumburg, H. (2008)

Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in Nieskens, Hans / Kirchhof, Paul (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Köln.

Schemmel, L. (2009)

Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, Karl-Bräuer-Institut, Berlin.

Schmölders, G. (1992)

Bart und Hochzeit, Fenster und Pelze – kein Ende der Steuerbelastung in Sicht, Kuriosa der Steuergeschichte, in: Schultz, U. (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an – Eine Kulturgeschichte der Steuer, 3. Auflage, München.

Schmölders, G. (2007)

Finanzpolitik, Meilensteine der Nationalökonomie, 3. Auflage, Heidelberg.

Schmölders, G. / Hansmeyer, K.H. (1980)

Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, Berlin.

Schneider, J. (2006)

Das Prinzip der wirtschaftlichen Identität als Voraussetzung des Verlustabzuges der Kapitalgesellschaften, Düsseldorf.

Schneider, W. E. / Petrak, L. (2006)

Offene Rechtsfragen zum betrieblichen Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG, WPg 2006, S. 1105.

Schulemann, O. (2011)

Reform der Grundsteuer – Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut, Berlin.

Seer, R. (2008)

Das Steuergesetz als Experimentierklausel?, in Grundmann, Karina / Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007 / 2008, Herne.

von Sicherer, K. (2005)

Einkommensteuer, 3. Auflage, München.

Sopp, K. (2010)

Gesetzesentwurf zur neuen Luftverkehrsteuer, Ein Lückenbüßer als steuerrechtlicher Fremdkörper im deutschen Luftraum der EU, DB 2010, S. 2243.

Statistisches Amt der Europäischen Union (Eurostat)

Steuerentwicklung in der Europäischen Union, Pressemitteilung vom 21.05.2012 (letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter <http://www.eds-destatis.de/de/press/download/2012/05/077-2012-05-21.pdf>).

Statistisches Bundesamt (2009)

Einkommens- und Verbraucherstichprobe 2008, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2010)

Wägungsschema des Verbraucherpreisindex, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2012)

Finanzen und Steuern, Luftverkehrsteuer, Fachserie 14 Reihe 9.6, Wiesbaden
(letztmalig abgerufen am 07.11.2012 unter

https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Luftverkehrsteuer/Luftverkehrsteuer2140960117004.pdf;jsessionid=9DB10D58D30615B5830474099CB4A1D8.cae2?__blob=publicationFile).

Steinbrück, P. (2012)

Gleichgewichtsstörungen (Kolumne), Die Zeit vom 26.04.2012, S. 33.

Streng, J. (1999)

Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Köln.

Suchy, B. (1992)

Vom „Güldenem Opferpfennig“ bis zur „Judenvermögensabgabe“, in: Schultz, U. (Hrsg.): Mit dem Zehnten fing es an – Eine Kulturgeschichte der Steuer, 3. Auflage, München.

Tipke, K. (2000)

Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Auflage, Köln.

Tipke, K. (2003)

Die Steuerrechtsordnung, Band 2, 2. Auflage, Köln.

Tipke, K. (2006)

Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!?, Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln.

Wernsmann, R. (2005)

Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen.

Widmann, W. (2009)

Mehrwertsteuer geht auch anders! Zum Entwurf eines Umsatzsteuergesetzbuches von Paul Kirchhof, UR 2009, S. 9.

Rechtsprechung

- BFH v. 06.09.2006, XI R 26/04, BStBl. II 2007, S. 167.
- BFH v. 07. 11.2007, II R 28/06, BStBl. II 2008, S. 258.
- BVerfG v. 06.05.1964, 1 BvR 320/57, BVerfGE 18, S. 1.
- BVerfG v. 20.12.1966, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, S. 12.
- BVerfG v. 29.05.1990, 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, S. 60.
- BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121.
- BVerfG v. 16.12.1997, 2 BvR 1991/95; BVerfGE 98, S. 106.
- BVerfG v. 05.02.2002, 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, S. 17.
- BVerfG v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, S. 97.
- BVerfG v. 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164.
- BVerfG v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, S. 210.
- BVerfG v. 04.02.2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, S. 1.
- FG Düsseldorf v. 19.8. 2009, 4 K 1477/09 Erb.
- FG Hamburg v. 16.09.2011, 4 V 133/11, DStRE 2012, S. 53.
- FG Hamburg v. 29.02.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, S. 960.
- FG München v. 04.10.2011, 14 V 2155/11, DStRE 2012, S. 47.
- VG München v. 30.06.2011, M 10 K 10.5725.

Gesetze / Satzungen / Richtlinien / Verordnungen / Drucksachen

Abgabenordnung (AO) i.d.F. v. 21.07.2012, BGBl. I 2012, S. 1566.

Bundestags-Drucksache (BT-Drucks.) v. 07.07.2010, 17/2498.

Bundestags-Drucksache (BT-Drucks.) v. 28.09.2010, 17/3054.

Einkommensteuergesetz (EStG 1891) v. 24.06.1891, Preußische Gesetzessammlung 1891, S. 175.

Einkommensteuergesetz (EStG) i.d.F. v. 08.05.2012, BGBl. I 2012, S. 1030.

Energiesteuergesetz (EnergieStG) i.d.F. v. 01.03.2011, BGBl. I 2011, S. 282.

Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes v. 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1814.

Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft v. 07.01.1952, BGBl. I 1952, S. 7.

Grundgesetz (GG) i.d.F. v. 11.07.2012, BGBl. I 2012, S. 1478.

Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG) i.d.F. v. 21.12.2010, BGBl. I 2010, S. 2221.

Kernbrennstoffsteuergesetz v. 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1804.

Kommunalabgabengesetz Rheinland-Pfalz i.d.F. v. 15.02.2011, GVBl. 2011, S. 25.

Körperschaftsteuergesetz (KStG) i.d.F. v. 07.12.2011, BGBl. I 2011, S. 2592.

Luftverkehrssteuergesetz v. 09.12.2010, BGBl. I 2010, 1885.

Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919, RStBl. 1919, S. 1993.

Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Richtlinie 2003 / 87 / EG zwecks Einbeziehung des Luftverkehrs in das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft, Richtlinie 2008/ 101 / EG v. 19.11.2008, Amtsblatt der Europäischen Union, L 8/3.

Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, Richtlinie 2003 / 96 / EG v. 27.10.2003, Amtsblatt der Europäischen Union, L 283/51.

Satzung der Stadt Koblenz über die Erhebung einer Vergnügungssteuer v. 24.11.2011.

Steueranpassungsgesetz (StAnpG) v. 16.10.1934, RStBl. 1934, S. 1149.

Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2001 v. 19.12.1998, BGBl. I 1998, 3779.

Umsatzsteuergesetz (UStG) i.d.F. v. 08.05.2012, BGBl. I 2012, S. 1030.

Umsatzsteuergesetz (UStG) i.d.F. v. 24.12.1919, RGBl. 1919, S. 2157.

Verordnung zur Absenkung der Steuersätze nach § 11 Abs. 2 des
Luftverkehrsteuergesetzes im Jahr 2012 (Luftverkehrsteuer-Absenkungsverordnung
2012) v. 16.12.2011, BGBl. I 2011, 2732.

Weimarer Reichsverfassung (WRV) v. 19.07.1919, RGBl. 1919, S. 1383.

AUTORENPORTRAIT



WP/ StB Prof. Dr. W. Edelfried Schneider

Ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sowie Gesellschafter und Geschäftsführer der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft HLB Dr. Dienst & Partner GmbH & Co. KG in Koblenz, Geschäftsführer der HLB Deutschland GmbH, Düsseldorf, Mitglied im Executive Committee der HLB International, London, Vorsitzender des Verwaltungsrats des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW), Düsseldorf, sowie seit 2006 Alternate Member im Transnational Auditors Committee des IFAC-Forum of Firms, New York. Er ist seit 1986 Lehrbeauftragter für Unternehmensrechnung an der Hochschule Koblenz und wurde 1995 zum Honorar-Professor ernannt.



Diplom-Wirtschaftsjurist Lukas Karrenbrock

Studierte Deutsches und Europäisches Wirtschaftsrecht mit den Schwerpunkten Steuerrecht und betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Siegen. Er ist seit 2010 Mitarbeiter der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft HLB Dr. Dienst & Partner GmbH & Co. KG in Koblenz und Doktorand am Lehrstuhl für Öffentliches Recht von Prof. Dr. Gerd Morgenthaler an der Universität Siegen.

SCHRIFTENVERZEICHNIS

- Nr. 1 Verfahren der Kundenwertermittlung
Darstellung und Bewertung der Kundenwertmessung als Bestandteil des
Marketing-Controlling
Prof. Dr. Andreas Mengen
Mai 2009
- Nr. 2 Entscheidungsmodell für den wirtschaftlichen RFID-Einsatz
Prof. Dr. Silke Griemert
Januar 2010
- Nr. 3 Kann politische Macht gegen die Gesetze der Globalisierung regieren?
Eine kritische Analyse am Beispiel Deutschlands
Prof. Dr. Georg Schlichting; Isabelle Heinrichs, B. Sc.
Februar 2010
- Nr. 4 Steuerliche Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für
die Unternehmen
Prof. Dr. Arno Steudter
November 2010
- Nr. 5 Die internationale Finanzmarktkrise - Was sind die Ursachen und
wirtschaftlichen Folgen der Krise und was bringen die
Rettungsmaßnahmen?
Prof. Dr. Georg Schlichting; Julia Pohl M. Sc.; Thomas Zahn M. Sc.
November 2010
- Nr. 6 Social media usage behavior of students in Finland and Germany and its
marketing implications
Prof. Dr. Axel Schlich
September 2011
- Nr. 7 Personal Branding von Musikern. Wie man im Musikgeschäft zu einer
starken Marke wird
Prof. Dr. H. J. Schmidt; Lisa Horländer B. Sc.
Dezember 2011
- Nr. 8 Kundenwertmanagement - Wie werden wertvolle Kunden identifiziert
und welche Maßnahmen sind für ihre Bearbeitung bei Konsumgütern,
Industriegütern und Dienstleistungen geeignet?
Prof. Dr. Andreas Mengen; Andreas Krings M. Sc.
März 2012

- Nr. 9 Experts for sale: Academic consulting as mechanism for knowledge and
 technology Transfer
 Prof. Dr. Mark O. Sellenthin
 September 2012
- Nr. 10 Steuern im Wandel der Zeit –
 Man soll die Henne nicht schlachten, die die goldenen Eier legt!
 Prof. Dr. W. Edelfried Schneider; Dipl. Wirtschaftsjurist Lukas
 Karrenbrock
 Januar 2013