

Homburg, Stefan

Book Part — Published Version

Allgemeine Steuerlehre: Kapitel 1. Grundbegriffe der Steuerlehre

Suggested Citation: Homburg, Stefan (2010) : Allgemeine Steuerlehre: Kapitel 1. Grundbegriffe der Steuerlehre, ISBN 978-3-8006-3759-1, Vahlen, München

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/92547>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Allgemeine Steuerlehre

von

Prof. Dr. Stefan Homburg, StB

Direktor des Instituts für Öffentliche Finanzen,
Leibniz Universität Hannover
Steuerberater in Hannover

6., stark überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

VERLAG
VAHLEN
MÜNCHEN
www.vahlen.de

Prof. Dr. Stefan Homburg, StB
Leibniz Universität Hannover
Institut für Öffentliche Finanzen
Königsworther Platz 1
D-30167 Hannover
Tel.: (05 11) 7 62 – 56 33
Email: s@steuer-homburg.de

ISBN 978 3 8006 3759 1

© 2010 Verlag Franz Vahlen GmbH, München

Satz: DTP-Vorlagen des Autors

Druck und Bindung:

Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Neustädter Str. 1–4, 99947 Bad Langensalza

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort zur 6. Auflage

I can't make a damn thing out of this tax problem. I listen to one side and they seem right, and then – God! – I talk to the other side and they seem to be right.
Warren G. Harding, 29. US-Präsident, 1922

Die Aufgabe einer *allgemeinen Steuerlehre* besteht darin, Grundfragen der Besteuerung zu erörtern. Das Ergebnis bildet den Ausgangspunkt der *besonderen Steuerlehre*, die sich beschreibend und beurteilend mit den Einzelsteuern auseinandersetzt. Die allgemeine Steuerlehre vermittelt institutionelles und theoretisches Wissen, informiert über Geschichte und Ideengeschichte der Besteuerung, behandelt Steuertechnik und Gerechtigkeitsfragen, und sie richtet ihre besondere Aufmerksamkeit auf Steuerwirkungen, die in juristischen Abhandlungen nur zu oft hintangestellt bleiben. Probleme der internationalen Besteuerung, denen frühere Werke einen geringeren Stellenwert beimaßen, als es aus heutiger Sicht angemessen erscheint, bilden einen weiteren Schwerpunkt des Buches. Dasselbe gilt für die finanzwissenschaftliche Sicht der Unternehmensbesteuerung, der seit der 2. Auflage ein eigenes Kapitel gewidmet ist.

Anders als das Steuerrecht klebt die allgemeine Steuerlehre nicht am geltenden Recht. Ganz im Gegenteil will sie dem Leser einen Blick über den Tellerrand tagespolitischer Problemlagen eröffnen und hierzu Perspektivisches beisteuern. Der Text ist in Anlage und Stil minimalistisch gehalten, und fast jeder Absatz könnte durch Ergänzungen und Entgegnungen ausgebaut werden. Dies entspricht durchaus der Zielsetzung, die eher darin liegt, die Phantasie des Lesers anzuregen als darin, eine autoritative *Summa Doctrinae Tributariae* vorzulegen, in der alles schon gesagt ist. Denn für kaum ein anderes Wissensgebiet gilt in höherem Maße die Einsicht, daß eine Medaille zwei Seiten hat. Jede Wahrheit, lehrte der dänische Philosoph Kierkegaard, ist nur bis zu einem bestimmten Punkt wahr; wird dieser jedoch überschritten, verkehrt sie sich in ihr Gegenteil.

Das Buch richtet sich an Studenten aller Steuerwissenschaften – also der Finanzwissenschaft, der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und des Steuerrechts – sowie an Administratoren und andere Praktiker, die sich mit steuerlichen Fragen befassen und ihre Kenntnisse auf den aktuellen Stand bringen wollen. In Teilen dürfte der Text auch einem größeren Leserkreis zugänglich sein, vor allem was die einführenden drei Kapitel angeht. Die späteren Kapitel setzen allerdings gewisse methodische und mathematische Vorkenntnisse voraus, wie sie üblicherweise im Rahmen eines Wirtschaftsstudiums erworben werden, und dürften kaum das Prädikat „allgemeinverständlich“ verdienen. In Anspielung auf den Wahlspruch meiner rechtswissenschaftlichen Kollegen kann ich diesen nur zuzurufen: *Scientia oeconomica calculat!*

Eine Überarbeitung der mehrfach nachgedruckten 5. Auflage war nicht nur wegen der anhaltenden Nachfrage geboten, sondern vor allem, weil der Text seine Argumente oft ausgehend vom geltenden Steuerrecht entwickelt oder zumindest darauf Bezug nimmt. In den vergangenen Jahren sind gravierende Rechtsänderungen in Kraft getreten, vor allem durch die Einführung einer Abgeltungsteuer, weitreichende Änderungen der Unternehmensbesteuerung und das SStEG. All dies wurde in der vorliegenden 6. Auflage berücksichtigt, bei der vor allem im Kapitel zur Unternehmensbesteuerung kaum ein Stein auf dem anderen geblieben ist. Die Abgeltungsteuer machte auch ein didaktisches Umdenken erforderlich, weil sich Deutschland nicht länger am Leitbild der synthetischen Einkommensbesteuerung orientiert.

Vermutlich werden Teile dieser Auflage schon bald nach Erscheinen überholt sein, weil Bankenrettungsmaßnahmen und die wieder in Mode gekommenen Keynesianischen Programme den Staatshaushalt in einem Ausmaß beanspruchen, das Steuererhöhungen befürchten läßt.

Hannover, im Dezember 2009

Stefan Homburg

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| Vorwort zur 6. Auflage | V |
| Inhaltsverzeichnis | VII |
| Kapitel 1. Grundbegriffe der Steuerlehre | 1 |
| § 1 Steuern | 1 |
| § 2 Steuerzwecke..... | 5 |
| § 3 Rechtfertigung von Steuern..... | 7 |
| § 4 Die Akteure der Besteuerung..... | 9 |
| § 5 Eine Typologie der Steuerarten..... | 11 |
| § 6 Das deutsche Steuersystem im Überblick..... | 16 |
| Kapitel 2. Geschichte der Besteuerung | 23 |
| § 7 Frühzeit und Altertum | 23 |
| § 8 Mittelalter..... | 28 |
| § 9 Renaissance, Absolutismus und Aufklärung..... | 32 |
| § 10 Von der Gründerzeit bis zur Gegenwart | 43 |
| § 11 Resümee | 49 |
| Kapitel 3. Steuertechnik und Tariflehre | 51 |
| § 12 Aufgaben der Steuertechnik..... | 51 |
| § 13 Die Kosten der Besteuerung..... | 54 |
| § 14 Mengen- und Wertsteuern | 56 |
| § 15 Steuergesetze | 59 |
| § 16 Steuertarife..... | 61 |
| § 17 Steuerprogression | 65 |
| § 18 Formen progressiver Tarife | 75 |
| § 19 Ehegattenbesteuerung | 81 |
| Kapitel 4. Überwälzung | 89 |
| § 20 Einführung in die Steuerwirkungslehre | 89 |
| § 21 Überwälzung einer Pauschalsteuer | 93 |
| § 22 Steuern auf spezielle Güter: Theorie | 96 |
| § 23 Steuern auf spezielle Güter: Anwendungen..... | 104 |
| § 24 Einkommensteuer | 113 |
| § 25 Ausgabensteuer | 121 |
| § 26 Mehrwertsteuer..... | 124 |
| § 27 Vermögensteuer | 131 |
| § 28 Erbschaft- und Schenkungsteuer | 133 |
| § 29 Resümee | 137 |

| | |
|---|-----|
| Kapitel 5. Effiziente Besteuerung | 141 |
| § 30 Die Zusatzlast der Besteuerung | 141 |
| § 31 Messung der Zusatzlast | 145 |
| § 32 Des Konsumenten liebste Steuer | 146 |
| § 33 Erstbeste Besteuerung | 149 |
| § 34 Zweitbeste Besteuerung: Theorie..... | 152 |
| § 35 Produktionsteuern | 160 |
| § 36 Zweitbeste Besteuerung: Anwendungen | 166 |
| § 37 Lenkungszwecknormen, Umweltsteuern | 180 |
| § 38 Resümee | 184 |
| Mathematischer Anhang..... | 185 |
| Kapitel 6. Gerechte Besteuerung | 195 |
| § 39 Gleichmäßige Besteuerung..... | 196 |
| § 40 Überperiodische Gleichmäßigkeit | 201 |
| § 41 Vertikale Steuergerechtigkeit | 205 |
| § 42 Der optimale Einkommensteuertarif..... | 210 |
| § 43 Gerechtigkeit und Effizienz..... | 221 |
| § 44 Resümee | 223 |
| Kapitel 7. Unternehmensbesteuerung | 225 |
| § 45 Unternehmen und Unternehmenssteuern | 225 |
| § 46 Grundzüge des Unternehmenssteuerrechts | 227 |
| § 47 Entscheidungsneutrale Besteuerung? | 238 |
| § 48 Investitionsneutralität | 240 |
| § 49 Finanzierungsneutralität | 251 |
| § 50 Rechtsformneutralität | 261 |
| § 51 Resümee | 265 |
| Kapitel 8. Internationale Besteuerung | 269 |
| § 52 Grundzüge des internationalen Steuerrechts..... | 269 |
| § 53 Gerechte internationale Besteuerung..... | 286 |
| § 54 Effiziente internationale Besteuerung..... | 293 |
| § 55 Weltwirtschaftliche Effizienz | 303 |
| § 56 Strategische internationale Steuerpolitik..... | 308 |
| § 57 Steuern auf spezielle Güter und Zölle..... | 313 |
| § 58 Die europäische Mehrwertsteuer | 317 |
| § 59 Internationale Unternehmensbesteuerung..... | 330 |
| § 60 Der Europäische Gerichtshof und das Steuerrecht..... | 334 |
| § 61 Resümee | 343 |
| Literaturverzeichnis | 347 |
| Stichwortverzeichnis | 361 |

Kapitel 1. Grundbegriffe der Steuerlehre

Literaturhinweise: Birk, D. (2009) *Steuerrecht*. 12. Auflage Heidelberg: C. F. Müller. Schmidt, K. (1980) Grundprobleme der Besteuerung. In: Neumark, F. (Hrsg.) *Handbuch der Finanzwissenschaft Band II*. 3. Auflage Tübingen: Mohr. Für die Lektüre dieses Buches ist eine Gesetzessammlung nützlich, wie etwa: Ohne Verfasser (2009) *Wichtige Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen*. 57. Auflage Herne und Berlin: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe.

In diesem einleitenden Kapitel geht es nicht um die Analyse tiefsinniger Probleme, sondern mehr um die Schaffung eines gemeinsamen Vokabulars. Der aufmerksame Leser entdeckt schnell, daß vorerst jede Wertung vermieden wird, ob eine bestimmte Steuer gut oder schlecht ist, wer sie trägt oder welche Reaktionen der Besteueren sie auslöst. All dies sind Themen der späteren Steuerwirkungslehre, und hier gilt in erhöhtem Maße die Warnung, daß persönliche Vorlieben oder Vorurteile gründliches Nachdenken nicht ersetzen können.

§ 1 Steuern

Während die erste Erkenntnis jeder Wissenschaft die Erkenntnis ihrer selbst ist (Schumpeter), besteht die erste Aufgabe einer Disziplin darin, ihren Gegenstand begrifflich zu fassen. Im Fall der Steuerlehre ist das nicht ganz einfach, weil die Steuerwissenschaften unterschiedliche Steuerbegriffe geprägt haben, die ihren jeweiligen Bedürfnissen Rechnung tragen. Eine mustergültige juristische Definition enthält § 3 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung (AO):

Steuern sind 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 den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Diese etwas umständlich anmutende Norm engt den Steuerbegriff in vielfacher Weise entscheidend ein: Erstens fallen Sachleistungen nicht unter den Steuerbegriff der Abgabenordnung, die ausdrücklich von *Geldleistungen* spricht. Demnach sind die Wehrpflicht, der Schöffendienst, andere „Hand- und Spanndienste“ oder die Mitwirkung der Steuerpflichtigen im Erhebungsverfahren nicht als Steuern im Sinne der Abgabenordnung anzusehen. Zweitens stellen Steuern nicht eine *Gegenleistung für eine besondere Leistung* dar, hierdurch unterscheiden sie sich von Gebühren und Beiträgen. Drittens werden Steuern hoheitlich *aufgelegt*, so daß zum Beispiel Spenden und Schenkungen an den Staat keine Steuern im Sinne der Abgabenordnung sind. Viertens muß der Ertrag einem *öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen* zufließen, also Bund, Ländern, Gemeinden oder Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, einschließlich der Kirchen. Zwangsabgaben an private Organisationen sind keine Steuern. Fünftens werden Steuern aufgrund eines *Gesetzes* erhoben, und zwar zur *Erzielung von Einnahmen*, diese kann allerdings *Nebenzweck* sein. Bußgelder oder Geld-

strafen sind demnach keine Steuern im juristischen Sinn, weil sie zumindest der Idee nach ausschließlich auf eine Verhaltensbeeinflussung angelegt sind und der Einnahmezweck völlig in den Hintergrund tritt.

Neben den Steuern dienen Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben zur Finanzierung der Staatsaufgaben. *Gebühren* werden bei Inanspruchnahme einer besonderen Leistung erhoben; Beispiele hierfür wären Parkgebühren, Abfallentsorgungsgebühren oder Benutzungsgebühren für öffentliche Einrichtungen. Die Gebührenfinanzierung ist nur bei solchen Gütern anwendbar, deren Nutzen sich individuell zurechnen läßt und für die das Ausschlußprinzip gilt: Wer nicht zahlt, erhält keine Gegenleistung. Insofern ähneln Gebühren den Marktpreisen.

Beiträge stehen in der Mitte zwischen den marktnahen Gebühren und den marktfernen Steuern. Wie die Gebühren sind auch Beiträge prinzipiell Entgelt für eine besondere Leistung, die allerdings nicht individuell, sondern nur gruppenbezogen zugerechnet werden kann oder soll. Beispiele sind Erschließungsbeiträge oder Kurtaxen. Gebühren und Beiträge bezeichnet man zusammenfassend als *Vorzugslasten*, weil die Zahlung grundsätzlich mit einem Vorzug verbunden ist. Allerdings entsteht eine Beitragspflicht nicht durch die tatsächliche Inanspruchnahme der Leistung, sondern durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme. Auf Ebene der Gruppe gilt das *Ausschlußprinzip*; deshalb nennt man durch Beiträge finanzierte Leistungen auch *Clubgüter*. Die Beiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungen, zu den berufsständischen Kammern oder den verfaßten Studentenschaften verdeutlichen dieses Prinzip. Während Steuern nach dem *Grundsatz der Gesamtdeckung* in den allgemeinen Staatshaushalt eingestellt werden und damit für die Finanzierung aller öffentlichen Ausgaben zur Verfügung stehen, fließen Gebühren und Beiträge regelmäßig in einen Sonderhaushalt (*Parafiskus*), aus dem ausschließlich die betreffende Aufgabe finanziert wird; ihre Verwendung ist stets zweckgebunden. Mit Rundfunkgebühren darf keine Autobahn finanziert werden, mit Studienbeiträgen kein Altersheimbau. Nach einer einprägsamen Formel werden Gebühren also *privatnützig*, Beiträge *gruppennützig* und Steuern *gemeinnützig* verwendet.

Sonderabgaben schließlich dienen im Gegensatz zu Steuern nicht zur Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs. Sonderabgaben werden von einem begrenzten Kreis Abgabepflichtiger erhoben, und ihr Aufkommen wird grundsätzlich nicht in den allgemeinen Haushalt eingestellt, sondern einem Sonderfonds zugeführt. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet Sonderabgaben mit *Finanzierungszweck* (etwa Filmförderungsabgabe, Kopiergeräteabgabe, Stellplatzabgabe) und Sonderabgaben mit *Lenkungszweck* (etwa Schwerbehindertenabgabe, Wohnraumfehlbelegungsabgabe) und erlaubt Sonderabgaben nur als seltene Ausnahme, weil diese Abgabenart in der Verfassung nicht vorgesehen ist. Sonderabgaben mit Finanzierungszweck sollen nur zulässig sein, wenn sie von einer *homogenen Gruppe* Abgabepflichtiger unter deren *Mitverantwortung* grundsätzlich *gruppennützig* erhoben werden¹. Wegen ihrer Vielgestaltigkeit sind die Sonder-

1 Tipke, K. (1993) *Die Steuerrechtsordnung*, 3 Bände Köln: O. Schmidt, S. 1070 ff.

abgaben begrifflich schwer einzuordnen; manche von ihnen ähneln Gebühren oder Beiträgen, während andere eher als Steuern anzusehen sind. Das wichtigste gemeinsame Merkmal der Sonderabgaben scheint zu sein, daß sie außerhalb der Finanzverfassung stehen².

Der Zweck der juristischen Steuerdefinition besteht zunächst darin, einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriffstatbestand exakt zu fassen. Zweitens dient der Steuerbegriff zur Abgrenzung von *Verwaltungszuständigkeiten*; Steuern werden grundsätzlich von den Finanzbehörden verwaltet, alle sonstigen Abgaben von anderen Behörden. Schließlich ist die Definition *verfassungsrechtlich* bedeutsam, weil das Bundesverfassungsgericht festgestellt hat, daß der Steuerbegriff der Abgabenordnung auch für das Grundgesetz gilt, vor allem hinsichtlich der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern³. Im Hinblick auf diese Zielsetzungen wäre es müßig, die juristische Fassung des Steuerbegriffs attackieren zu wollen. Andererseits ist die obige Definition für die Zwecke einer ökonomischen Steuerlehre viel zu eng; sie hebt zu stark auf die äußerliche Form ab. Im weiteren Text werden Steuern als *Zwangsabgaben ohne Anspruch auf Gegenleistung* verstanden.

Dies bedarf einer ausführlichen Erläuterung. Zunächst ist es für den Steuerbegriff und ebenso für den Zensiten gleichgültig, ob die Abgabe als Geldleistung oder als Sachleistung erbracht werden muß, denn diese beiden lassen sich nach dem Opportunitätskostenprinzip direkt ineinander umrechnen⁴. Ob die Erhebung der Steuer im Wege eines rechtsstaatlichen Verfahrens aufgrund eines Gesetzes erfolgt oder durch rohen Zugriff eines Steuerpächters ist irrelevant für den Begriff. Und insbesondere spielt es begrifflich keine Rolle, ob mit der Steuer ein fiskalisches Aufkommen erzielt oder ein bestimmtes Verhalten erreicht oder verhindert werden soll. Kennzeichnend für Steuern ist vielmehr das Zusammenreffen von *Zwang* und *mangelndem Anspruch auf Gegenleistung*. Zwar werden die Steuerpflichtigen zumal in demokratischen Gemeinwesen hoffen dürfen, für ihre Abgaben insgesamt etwas zurückzuerhalten; aber der einzelne Steuerpflichtige bekommt für seine Zahlung nichts. Umgekehrt entgeht ihm nichts, wenn er sich vor der Steuer drückt. Hierin liegt der wesentliche Unterschied zwischen den Steuern einerseits und den Gebühren andererseits, während die Beiträge eine Mittelrolle einnehmen. Die Beiträge zur Bundesagentur für Arbeit werden zwar auch unter Zwang erhoben, aber im Gegenzug erhält der Beitragszahler einen Versicherungsschutz.

2 Isensee hat einmal von „weißen Flecken der Finanzverfassung“ gesprochen und vorgeschlagen, sie mit jenem Warnhinweis zu belegen, der früher bei weißen Flecken auf Landkarten verwendet wurde: *Hic sunt leones!*

3 Vgl. zum juristischen Steuerbegriff auch Jarass, H. D. und B. Pieroth (2009) *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar*, 10. Auflage München: Beck, S. 1049 ff. Tipke, K. und J. Lang (2009) *Steuerrecht*, 20. Auflage Köln: O. Schmidt, S. 51 ff.

4 So entspricht die einem Wehrpflichtigen auferlegte Steuer jenem Einkommen, das der Wehrpflichtige bei einer vergleichbar anstrengenden Tätigkeit im Markt hätte verdienen können, wenn er nicht wehrpflichtig gewesen wäre.

Viele in der Praxis erhobene „Gebühren“ und „Beiträge“ enthalten jedoch einen *verdeckten Steueranteil*, der sich prinzipiell herausrechnen läßt. Wenn Gemeinden in die Gebühren für die Mülltonnenleerung auch jene Kosten einbeziehen, die ihnen durch die Beseitigung illegaler Müllkippen entstehen, dann ist die Abfallentsorgungsgebühr zum Teil eine Steuer. Wenn ein pflichtversicherter Arbeitnehmer monatlich 500 Euro in die Gesetzliche Krankenversicherung einzahlt, auf dem Markt aber einen gleichwertigen Versicherungsschutz für 200 Euro erwerben könnte, dann zahlt er in Wirklichkeit 200 Euro Beitrag und 300 Euro Steuer. Entscheidend für die ökonomische Einstufung einer Abgabe als Steuer ist deshalb nicht deren Bezeichnung, Form oder äußere Einkleidung, sondern die von der Abgabe tatsächlich ausgehende Belastungswirkung.

Eine solche wirtschaftlich orientierte Begriffsbildung ist dadurch motiviert, daß Steuern und Beiträge spezifische Verhaltensänderungen, Widerstände und Wohlfahrtsverluste der Zensiten hervorrufen, die bei Marktpreisen nicht auftreten. Gerade am Beispiel der Sozialversicherungsbeiträge wird deutlich, daß diese, sobald ihr Nutzen aus Sicht der Zahler zweifelhaft zu werden beginnt, einen ähnlichen Anreiz zum Wechsel in die Schattenwirtschaft wecken wie die Einkommensteuer. Gleichwohl kann es natürlich sein, daß eine Steuer je nach äußerer Form und Bezeichnung von den Zensiten anders *wahrgenommen* wird und insoweit unterschiedliche Reaktionen auslöst.

Abschließend sei hervorgehoben, daß es eine allgemein treffende Steuerdefinition nicht geben kann – zu vielschichtig sind die Erscheinungen, die man möglicherweise unter den Steuerbegriff subsumieren könnte. Von der Einkommensteuer über die Kirchensteuer bis hin zum Mitgliedsbeitrag für den Kegelerverein erstreckt sich ein Kontinuum von Abgaben, die der einzelne nicht autonom festgelegt hat und denen er mehr oder weniger unterworfen ist. In der ebenso beliebten wie fruchtlosen Debatte, ob denn die *Kirchensteuer* eine wirkliche Steuer sei, wird zwar regelmäßig auf die Austrittsmöglichkeit verwiesen; aber dieses Mittel der Abgabenvermeidung besteht selbst bei der Einkommensteuer, wie etliche Spitzensportler Jahr für Jahr vorexerzieren⁵. Fest steht jedenfalls, und insofern haben die folgenden Erkenntnisse eine über ihren eigentlichen Gegenstand hinausweisende Bedeutung, daß die Resultate der Steuerlehre für alle Arten kollektiv oder hoheitlich festgelegter Abgaben anwendbar bleiben.

Diese Einführung sollte nicht ohne Hinweis auf eine häufig verletzte Rechtschreibregel beendet werden: *Steuern, die nach dem Gegenstand benannt sind, schreibt man ohne Fugen-s*, weil der Steuergegenstand Akkusativobjekt ist. Also: Einkommensteuer (lies: Steuer auf das Einkommen, nicht: Steuer des Einkommens, also nicht Einkommenssteuer), Vermögensteuer, Verbrauchsteuer. Ein Fugen-s steht, wenn die Steuer nach dem Schuldner oder Gläubiger benannt ist

5 Wegen der Zweckbindung des Kirchensteueraufkommens wäre es allerdings konsequent, die Kirchensteuer als Beitrag oder Sonderabgabe zu klassifizieren. Die bis heute geltende Einordnung als Steuer ist insofern Relikt der Vergangenheit, die keine Trennung zwischen Staat und Kirche kannte.

und dieser im männlichen oder sächlichen Singular steht. Es heißt deshalb Reichssteuer, Betriebssteuer, aber Gemeinschaftsteuer, Gemeindesteuer⁶.

§ 2 Steuerzwecke

Es erscheint überflüssig, die Frage nach dem Zweck der Steuern zu stellen, denn ist es nicht völlig klar, daß Steuern der Erzielung von Staatseinnahmen dienen? Ganz so einfach liegen die Dinge nicht, obwohl der hiermit angesprochene *Fiskalzweck* sowohl historisch als auch gegenwärtig den herausragenden Besteuerungszweck darstellt. Neben ihm treten jedoch zwei weitere, nämlich der Lenkungszweck und der Umverteilungszweck⁷. Mit dem *Lenkungszweck* soll ein bestimmtes Verhalten der Besteuerten erreicht oder verhindert werden⁸. Die stark diskutierten Umweltsteuern sollen ein umweltfreundliches Verhalten anregen, zum Beispiel den Verzicht auf die häufige Benutzung des Autos; mit Zöllen wird meist beabsichtigt, inländische Verbraucher vom Kauf ausländischer Produkte abzuhalten; die Tabaksteuer soll dem Vernehen nach das Rauchen einschränken. Weil diese Steuern auf ein *Unterlassen* gerichtet sind, besteht ein Zielkonflikt zwischen Lenkungszweck und Fiskalzweck. Je stärker nämlich der Lenkungszweck erreicht wird, desto geringer ist das Steueraufkommen; insbesondere sinkt das Steueraufkommen bei maximaler Erfüllung des Lenkungszwecks auf Null: Bei perfekt umweltbewußtem Verhalten entsteht kein Umweltsteueraufkommen, wenn nicht mehr importiert wird, entstehen keine Zolleinnahmen, und wenn niemand mehr raucht, entsteht kein Tabaksteueraufkommen. Dieser Konflikt erscheint freilich in weniger drastischem Licht, wenn man berücksichtigt, daß eine Lenkungszwecksteuer nicht auf *maximale*, sondern auf *optimale* Zweckerfüllung abzielt. So besteht etwa der Sinn einer Ökosteur nicht darin, die Umweltverschmutzung auf *Null* zu reduzieren – wenn man dies wollte, käme nur ein allgemeines Produktionsverbot in Betracht –, sondern darin, den für optimal gehaltenen Grad an Umweltverschmutzung zu erreichen.

Lenkungszwecknormen sind prinzipiell ein geeignetes Instrument der Wirtschaftspolitik, und aufgrund der eingangs zitierten Bestimmung der Abgabenordnung „die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ sind sie auch rechtlich zulässig. Allerdings bemänteln angebliche Lenkungszwecke häufig nur eine fiskalische Absicht. Der tausendfach wiederholte Hinweis auf den Lenkungszweck der sehr ergiebigen Tabaksteuer kann nicht darüber hinwegtäu-

6 Leider sind diese Regeln dem Gesetzgeber nicht mehr bekannt, der zunächst ein „Umwandlungssteuergesetz“ (BGBl. 1994 I, S. 3267 ff.) verabschiedete, später ein „Unternehmensteuergesetz“ (BGBl. 2007 I, S. 1912 ff.). Bei Unternehmenssteuern sind freilich beide Schreibweisen denkbar, weil sie auf „das Unternehmen“ oder „die Unternehmen“ abzielen können.

7 Die hiermit vorgenommene Dreiteilung der Steuerzwecke findet sich etwa bei Elschen, R. (1991) Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerrwissenschaften? *Steuer und Wirtschaft*, S. 99–115, hier S. 113 f.

8 Ausführlich hierzu Wernsmann, R. (2005) *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck.

schen, daß kein Finanzminister es je gewagt hat, den Steuersatz in prohibitive Höhen zu schrauben und damit das Steueraufkommen zu gefährden. Selbst bei der Energiesteuer (früher Mineralölsteuer genannt), die hinsichtlich der ihr angedichteten Ziele einen merkwürdigen Wandel durchlaufen hat, sind Zweifel am Lenkungszweck angebracht, denn während sie ursprünglich in protektionistischer Absicht zur Förderung des Kohleverbrauchs eingeführt wurde und nur die übrigen Energieträger belastete, erscheint sie heute als eine Art Umweltschutzsteuer. Umgekehrt kommen begünstigende Lenkungszwecknormen in der „Tarnfarbe der Grundstruktur der Besteuerung“ (Zitzelsberger) daher, um die Bevorzugung einzelner Interessengruppen zu verschleiern – was in Wahrheit eine Steuersubvention ist, erscheint wie ein Werbungskostenabzug. Die zahlreichen Sonderbestimmungen der Steuergesetze zielen jedenfalls weniger auf Lenkung als auf Umverteilung ab; sie spiegeln damit das Denken im politischen Raum wider, das hauptsächlich auf die Umverteilungswirkungen der Besteuerung schaut und auf Systematik und Effizienz wenig Rücksicht nimmt.

Dies führt unmittelbar zum letzten, dem *Umverteilungszweck* der Besteuerung. Der Umverteilungszweck tritt je nach politisch-ideologischer Position in zwei Ausprägungen auf. Nach *liberalem Verständnis* handelt es sich um einen Grundsatz der Lastenausteilung. Die Bürger sollen zur Finanzierung der gemeinschaftlichen Aufgaben nicht pro Kopf gleiche Beträge beisteuern, sondern nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Frage, ob diese Lastenausteilung besser durch regressive, proportionale oder progressive Steuertarife erfolgen sollte, wird später im Zusammenhang mit den sogenannten Opfertheorien erörtert; grundsätzlich sind alle Tarifformen mit der liberalen Position vereinbar. Nach *egalitaristischer Auffassung* besteht das Kernproblem nicht in einer geeigneten Austeilung von Lasten, sondern in der Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen an sich, die als ein zu beseitigender Unwert begriffen wird. Dementsprechend ist der Umverteilungszweck auf eine Nivellierung der Einkommens- und Vermögensunterschiede gerichtet. Diese beiden idealistischen Positionen zum Umverteilungszweck prägen die Steuerpolitik ebenso wie bloße Gruppenegoismen, auf die das Gros steuerrechtlicher Sonderregeln zurückgeht.

Aufgrund der drei genannten Besteuerungszwecke könnte man an eine Einteilung der Einzelsteuern in Fiskal-, Lenkungs- und Umverteilungszwecksteuern denken; eine ähnliche Abgrenzung stammt von Karl Bräuer, der Verwendungs- und Wirkungszwecksteuern unterschied. Allerdings wäre diese Terminologie etwas grobschlächtig, weil mit fast jedem Steuergesetz mehrere Ziele gleichzeitig verfolgt werden. Insofern ist es genauer, auf der Ebene der Einzelnorm von *Fiskalzwecknormen*, *Lenkungszwecknormen* und *Umverteilungszwecknormen*⁹ zu sprechen. Allein das Einkommensteuergesetz enthält unzählige Fiskalzwecknor-

men (beschränkte Steuerpflicht), Lenkungszwecknormen (Denkmalschutz) und Umverteilungszwecknormen (Steuertarif, Altersentlastungsbetrag).

Zu den drei bisher genannten Arten der Zwecknormen tritt eine vierte hinzu, nämlich die *Vereinfachungszwecknorm*, mit der eine Vereinfachung der Steuererhebung angestrebt wird. Beispiele für Vereinfachungszwecknormen sind *Freibeträge*, *Freigrenzen*, (widerlegbare) *Pauschalierungen* und (unwiderlegbare) *Typisierungen*. Vereinfachungszwecknormen erfreuen sich beim Steuergesetzgeber wachsender Beliebtheit, stehen jedoch in Konflikt zu den übrigen Besteuerungszwecken und sind vor allem im Hinblick auf das Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung nicht unbedenklich.

Nach traditioneller steuerwissenschaftlicher Auffassung hatten Steuern ausschließlich oder zumindest ganz überwiegend dem *fiskalischen* Ziel zu dienen; Lenkungszwecke und Umverteilungszwecke galten als anrüchig. Die ursprüngliche Steuerdefinition der Abgabenordnung reflektierte diese Haltung, da sie den Zusatz „die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ nicht enthielt. Heutzutage werden die Begriffe Lenkungszweck und Umverteilungszweck in einem wertfreien Sinn gebraucht. Ob das Steuersystem Lenkungszielen und Umverteilungszielen dienstbar gemacht werden sollte, ist nicht abstrakt, sondern nur im konkreten Einzelfall entscheidbar. Denn einerseits wird der teils patriarchalisch, teils lobbyistisch motivierte *Steuerdirigismus*, der die verschiedensten Wirtschaftsbereiche wahllos begünstigt oder belastet und erheblich zur Komplizierung des Steuerrechts beiträgt, wohl niemanden begeistern. Andererseits hat zum Beispiel die Umweltökonomie dargelegt, daß Umweltziele mit Hilfe des Steuerrechts unter Umständen wirksamer erreicht werden können als durch ordnungsrechtliche Auflagen und Verbote. Faßt man den Steuerbegriff etwas weiter und schließt reine Lenkungszweckabgaben wie *Bußgelder* oder *Geldstrafen* ein, dann wird klar, wie wichtig und üblich außerfiskalische Zielsetzungen der Steuerpolitik sind, obwohl sie sich selbst hier mit fiskalischen Hintergedanken vermischen – man denke an die „Knöllchen“, deren Aufkommen das Herz jedes Bürgermeisters erfreut und ihn nur zu leicht über die begangenen Parksünden hinwegtröstet.

§ 3 Rechtfertigung von Steuern

Die Frage, ob Steuern im liberalen Rechtsstaat überhaupt gerechtfertigt sind, stellt eine häufig vergessene *Vorfrage* der Steuerwissenschaft dar¹⁰. Bevor man aber das „wie“ der Besteuerung erörtert, ist unzweifelhaft das „warum“ zu klären, und hier genügt keinesfalls der Hinweis darauf, daß sich der liberale Rechtsstaat als *Steuersstaat* versteht. Durch diesen Hinweis wird das Problem nicht geklärt, sondern umgangen.

9 Eine ähnliche Terminologie verwenden Tipke und Lang (Fußnote 3), die neben den noch zu erörternden Vereinfachungszwecknormen zwischen *Fiskalzwecknormen* und *Sozialzwecknormen* unterscheiden. Aufgrund der Belastung des Wortes „sozial“ mit allen passenden und unpassenden Konnotationen und wegen der Notwendigkeit, Lenkungsziele und Umverteilungsziele zu trennen, wird der Ausdruck Sozialzwecknorm in diesem Text nicht verwendet.

10 Dies betont Vogel, K. (1986) Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage. *Der Staat*, S. 481. Ausführlich auch Tipke, K. (Fußnote 1), S. 253 ff.

Die Notwendigkeit einer *Rechtfertigung von Steuern* entspringt daraus, daß das vom einzelnen Bürger erwirtschaftete Einkommen zunächst einmal diesem selbst gehört. Die Besteuerung stellt eine Wegnahme des selbst Erwirtschafteten durch den Staat dar und bedarf deshalb einer ausdrücklichen Legitimation. Unter allen versuchten Begründungen hat sich in der Geistesgeschichte vor allem eine als tragfähig und zum liberalen Rechtsstaat passend erwiesen, nämlich das *Äquivalenzprinzip* (*benefit principle*). Dem Äquivalenzprinzip zufolge ist die Besteuerung gerechtfertigt, wenn sie keinen endgültigen Nutzenverlust für die Gesamtheit der Bürger bedeutet, sondern eine Leistung für staatliche Gegenleistungen darstellt.

Im Unterschied zum Beitrag oder zur Gebühr sind die staatlichen Gegenleistungen jedoch nicht individuell zurechenbar, sondern können nur größeren Personengruppen (zum Beispiel bei Kommunalsteuern) oder der Gemeinschaft aller Staatsbürger zugeordnet werden. Exemplarisch wird dies am Beispiel der Landesverteidigung deutlich: Von ihrer Existenz profitieren alle Staatsbürger, und niemand kann von dem durch die Landesverteidigung bewirkten Schutz ausgeschlossen werden. Folglich würde niemand freiwillig eine Landesverteidigungsgebühr entrichten, und die Finanzierung der Landesverteidigung durch zwangsweise erhobene allgemeine Abgaben ist unvermeidlich. Auch *umverteilende Steuern* können durch das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt sein, wenn man annimmt, daß die Bürger hinter einem „Schleier der Unsicherheit“ über das Steuersystem entscheiden¹¹: Wer als Mitglied einer verfassungsgebenden Versammlung nicht weiß, ob er später zu den Armen oder zu den Reichen gehört, wird die Existenz eines umverteilenden Steuer-Transfer-Systems befürworten, sofern er risikoscheu ist. Das staatliche Steuer-Transfer-System stellt somit eine Versicherung für Risiken dar, die nicht privat abgedeckt werden können, und seine Existenz liegt im wohlverstandenen (*ex ante*) Interesse aller. Steuern, die nicht durch das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden können, die also zur Finanzierung von Pfründen einer herrschenden Klasse oder zur Erhöhung von Beamtenbequemlichkeiten dienen und keinen Nutzen für die Bürger abwerfen, sind *ungerechtfertigt*.

Als Antagonist des Äquivalenzprinzips wird in der Literatur oft das *Leistungsfähigkeitsprinzip* (*ability to pay principle*) gesehen; aber dieses Prinzip liegt auf einer anderen Ebene. Es eignet sich nicht zur Rechtfertigung der Besteuerung überhaupt (*allgemeine Steuerrechtfertigung*), sondern nur zur Rechtfertigung bestimmter Einzelsteuern (*besondere Steuerrechtfertigung*). Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips setzt zweierlei voraus: Erstens muß die Erhebung eines gewissen Steueraufkommens bereits anderweitig gerechtfertigt worden sein (nämlich durch das Äquivalenzprinzip), und zweitens muß vorab Einigkeit über den *Maßstab* für Leistungsfähigkeit bestehen. Angenommen, das Einkommen bilde einen

11 Rawls, J. (1971) *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press. Auf Rawls geht die Fiktion des *veil of ignorance* zurück: Gesellschaftliche Institutionen werden danach beurteilt, ob sie von einer verfassungsgebenden Versammlung beschlossen würden, deren Mitglieder ihre künftige Stellung in der Gesellschaft nicht kennen.

solchen Maßstab. In diesem Fall fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst, daß Personen mit gleichem Einkommen gleiche Steuerbeträge zahlen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist insoweit ein Postulat *horizontaler* Steuergerechtigkeit und wird vom Bundesverfassungsgericht als unmittelbarer Ausfluß des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 des Grundgesetzes (GG) angesehen. Man spricht synonym vom *Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung*. In einer schärferen Fassung verlangt das Leistungsfähigkeitsprinzip, Personen mit höherem Einkommen entsprechend stärker zu besteuern; dies ist ein Postulat *vertikaler* Steuergerechtigkeit. Im vorliegenden Text umfaßt der Ausdruck Leistungsfähigkeitsprinzip stets den horizontalen *und* den vertikalen Aspekt¹². Weil als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit verschiedene Größen in Betracht kommen, ist der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht unmittelbar bestimmt, aber *bestimmbar*, indem man über den Maßstab Einigkeit erzielt.

§ 4 Die Akteure der Besteuerung

Hauptdarsteller auf dem Gebiet der Besteuerung sind der *Steuerpflichtige* (*Zensit*) einerseits und der *Steuergläubiger* (*Steuerberechtigte*) andererseits. Im Rechtsstaat regelt das *Steuerrechtsverhältnis* umfassend die Rechte und Pflichten dieser beiden Personengruppen. Das Steuerrechtsverhältnis besteht aus *Verfahrensvorschriften*, zum Beispiel der Mitwirkungspflicht oder dem Recht auf Gehör, sowie aus dem eigentlichen *Steuerschuldverhältnis*, das den Zahlungsanspruch des Steuergläubigers abschließend normiert. Der Begriff des Steuerpflichtigen wird in § 33 AO wie folgt gefaßt:

Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.

Demnach wird der Begriff des Steuerpflichtigen in Wissenschaft, Verwaltung und Rechtsprechung erheblich weiter verstanden als in der Umgangssprache. Wer eine Steuer schuldet, heißt auch *Steuerschuldner*, wer für eine Steuer haftet, heißt *Haftungsschuldner*, wer eine Steuer abzuführen hat, heißt *Steuerentrichtungspflichtiger* oder kurz *Steuerzahler*. Beim Steuerzahler handelt es sich also um jene Person, die den Steuerbetrag an den Zollinspektor aushändigt oder in die „Rentkammer“ bringt oder, wie heute üblich, eine Überweisung an das Finanzamt veranlaßt. Der *Steuerträger*, also jene Person, auf der die Steuerlast schließlich ruht, und der *Steuerdestinatar*, also der vom Gesetzgeber vorgesehene Steuerträger, sind nicht notwendig Steuerpflichtige. Der Steuerdestinatar stimmt oft mit dem Steuerträger überein, aber das muß nicht so sein, weil der Gesetzgeber die komplizierten Überwälzungsvorgänge nicht vollständig übersehen kann. Wichtigste Figur in diesem illustren Kreise ist jedenfalls der Steuerträger, denn er

12 In einer anderen Terminologie unterscheidet Pohmer zwischen gleichmäßiger Besteuerung (horizontale Betrachtung) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vertikale Betrachtung). Pohmer, D. (1988) Einige Bemerkungen zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips. *Finanzarchiv N. F.* 46, S. 135–153.

wird durch die Steuer belastet, und *er* sinnt auf Ausweichmöglichkeiten. Der Steuerträger und der Steuerdestinatar gehören als solche nicht zum Kreis der Steuerpflichtigen, weil es gut möglich ist, daß sie keinerlei Umgang mit den Finanzbehörden pflegen.

Beispiele. Bei der *Lohnsteuer* fällt die Rolle des Steuerzahlers dem Arbeitgeber zu, denn er – und nicht der Arbeitnehmer – hat die Steuer ans Finanzamt abzuführen (§ 41a Abs. 1 Einkommensteuergesetz, EStG). Als Adressat der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer Steuerdestinatar, gewöhnlich wohl auch Steuerträger, und außerdem Steuerschuldner (§ 38 Abs. 2 EStG), der Arbeitgeber wiederum ist Haftungsschuldner (§ 42d Abs. 1 EStG). Bei der *Umsatzsteuer* muß der Verbraucher als Destinatar und oft auch als Träger angesehen werden, während der Unternehmer regelmäßig als Steuerzahler (§ 18 Abs. 1 UStG), Steuerschuldner (§ 13a Nr. 1 UStG) und als Haftungsschuldner (§ 13c UStG) fungiert.

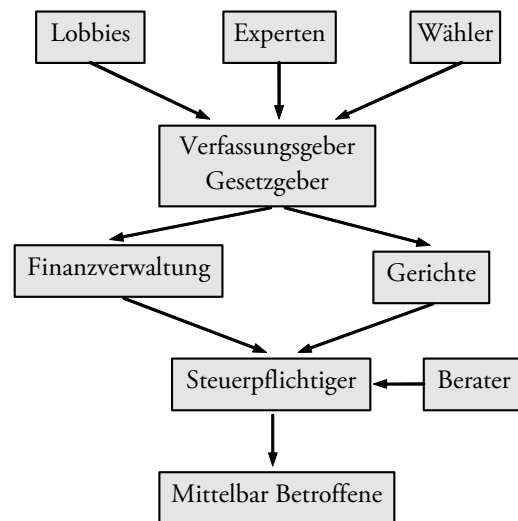


Abb. 1: Akteure der Besteuerung

Die Steuerrechtswissenschaft beschäftigt sich vornehmlich mit dem Steuerrechtsverhältnis und dem darin angelegten Widerstreit zwischen Steuerpflichtigem und Steuerberechtigtem, während eine allgemeine Steuerlehre weitere Akteure ins Blickfeld nehmen muß (siehe Abb. 1). Zunächst sollten die verschiedenen Teile des Steuerberechtigten betrachtet werden. Der *Gesetzgeber* (und *Verfassungsgeber*) trifft die grundlegenden Wertentscheidungen zur Besteuerung. In seinem Auftrag handelt die *Finanzverwaltung*, deren Wirken aber nicht rein passiv ausgerichtet ist, sondern die durch Richtlinien, Erlasse und die generelle Verfahrensherrschaft das Steuerwesen aktiv mitgestaltet. Ähnliches gilt für die Gerichte, insbesondere die *Finanzgerichte*, die einerseits die Verwaltung kontrollieren, andererseits aber das geltende Recht auslegen und fortbilden. In demokratischen Staaten ist auch der Gesetzgeber selbst nicht autonom, sondern wird

bei seinen politischen Entschlüssen durch *Interessengruppen*, *Expertenmeinungen* und die Haltung der *Wählerschaft*, die in demoskopischen Umfragen oder beim Wahlakt selbst zum Ausdruck kommt, beeinflusst und durch das *Verfassungsgericht* in seinem Handeln beschränkt¹³. Auf der gegenüberliegenden Seite des Steuerrechtsverhältnisses wird der Steuerpflichtige bei seinen Entscheidungen häufig von *Beratern* geleitet. Mittelbar trifft die Steuer auch all jene, die in wirtschaftlichem Kontakt zum Steuerpflichtigen stehen, also seine Kunden, Wettbewerber, Auftragnehmer oder Familienangehörigen. Die Beziehung zwischen Steuerpflichtigem und *mittelbar Betroffenen*, also das Problem der Überwälzung, steht im Zentrum der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre.

§ 5 Eine Typologie der Steuerarten

Eine Typologie der Steuerarten zu entwickeln, die Vielzahl der Einzelsteuern also sinnvoll und widerspruchsfrei zu gruppieren, diese Aufgabe gehört zu den beschwerlichsten der Steuerwissenschaft, und hierauf sollte auch nicht zu viel Zeit verwendet werden, denn schließlich hatte schon Kurt Schmidt treffend beobachtet, daß derartige Erörterungen „vielen Adressaten wie frustrierende Fingerübungen vorkommen und von der Beschäftigung mit einer so interessanten Wissenschaft wie der von den öffentlichen Finanzen abhalten.“¹⁴ Indessen läßt sich diese Aufgabe nicht ganz beiseite schieben, weil schon einfachste Steuerbrochüren gewisse Kenntnisse der verschiedenen Steuerarten voraussetzen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die berichtigte Unterscheidung direkter und indirekter Steuern¹⁵:

- *Direkte Steuern* knüpfen unmittelbar an Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit an, vor allem an Einkommen und Vermögen; man nennt sie deshalb auch *Besitzsteuern*. Direkte Steuern können auf persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen Rücksicht nehmen¹⁶. Es besteht eine Identität zwischen Steuerschuldner und Steuerdestinatar.
- Dagegen erfassen *indirekte Steuern* wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auf Umwegen, indem sie eine Einkommensverwendung oder einen Vermögensverkehr belasten. Eine indirekte Steuer wird nicht vom Steuerdestinatar ge-

¹³ Eine instruktive Schilderung der Rolle der verschiedenen Akteure findet sich in Tipke, K. (2006) *Ein Ende dem Einkommensteuerwarr?!* Köln: O. Schmidt, S. 63 ff.

¹⁴ Schmidt, K. (1980) Grundprobleme der Besteuerung. In: Neumark, F. (Hrsg.) *Handbuch der Finanzwissenschaft Band II*. 3. Auflage Tübingen: Mohr, S. 124.

¹⁵ Diese Differenzierung stammt von dem Physiokraten Anne Robert Jacques Turgot (1727–1781): „L'impôt que le propriétaire paye immédiatement sur son revenu est appelé *impôt direct*.“ Zitiert nach *Oeuvres de Turgot, Nouvelle Edition*. Paris 1885: Guillaumin et C^e, Libraries, Vol. 1, S. 416. Seither ist die Abgrenzung umstritten, und schon der Anarchist Proudhon meinte 1861, eine solche Klassifikation führe zu „fiskalischem Unsinn“.

¹⁶ Diesen Umstand betrachtet Atkinson als das wesentliche Merkmal direkter Steuern. Atkinson, A. (1977) Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy. *Canadian Journal of Economics* 10, S. 590–606.

schuldet, sondern von einem Dritten; Steuerschuldner und Steuerdestinatar sind verschiedene Personen.

Im Gegensatz zu dieser Begriffsbildung grenzen Teile der Literatur direkte und indirekte Steuern danach ab, ob eine Identität von Steuerpflichtigem und *Steuerträger* besteht (direkte Steuern) oder nicht (indirekte Steuern). In Kapitel 4 wird allerdings deutlich werden, daß die Überwälzung einer Steuer *nicht eine Eigenschaft der Steuer selbst ist*, sondern von vielfältigen Bedingungen abhängt, etwa von der Wettbewerbsintensität oder den Ausweichmöglichkeiten der Beteiligten. Deshalb ist jede Unterscheidung direkter und indirekter Steuern, die auf die tatsächliche Belastungswirkung abstellt, verfehlt und die obige Unterscheidung, die sich an der steuertechnischen Erhebung als einem äußeren Merkmal orientiert, vorzuziehen¹⁷. Ähnliches gilt für die Einteilung der direkten Steuern in Subjektsteuern und Objektsteuern.

- *Subjektsteuern* oder *Personensteuern* knüpfen an die Leistungsfähigkeit natürlicher Personen an, also an persönliche Leistungsfähigkeit. Zu den Subjektsteuern zählen vor allem die Einkommensteuer und die Vermögensteuer natürlicher Personen. Sie sollen entweder Haushalte belasten (*Haushaltsteuern*) oder Einzelpersonen (*Individualsteuern*).
- Demgegenüber stehen *Objektsteuern* im Zusammenhang mit sachlicher Leistungsfähigkeit, wobei die Sache ein Betrieb oder Grundstück sein kann oder eine juristische Person. Wichtige Objektsteuern sind die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, die man zusammenfassend auch *Realsteuern* nennt.

Schließlich können viele Steuern in Verbrauchsteuern bzw. Verkehrsteuern unterteilt werden. Die begriffliche Abgrenzung dieser beiden Steuerarten ist in besonders hohem Maß umstritten. Während etwa die Umsatzsteuer von den meisten Steuerrechtlern als Verbrauchsteuer eingestuft wird, sehen andere sie als eine Verkehrsteuer¹⁸. Eine ökonomisch tragfähige Definition, die zugleich den historischen Wortsinn wahrt, könnte die folgende sein:

- *Verbrauchsteuern* werden im Zusammenhang mit einer *Wertschöpfung* erhoben, nicht aufgrund eines bloßen Rechtsaktes oder Realaktes. Wesentlich für die Begriffsbildung ist der darin enthaltene Umkehrschluß: Keine Verbrauchsteuer ohne Wertschöpfung.
- *Verkehrsteuern* belasten Rechtsakte (Kaufvertrag) oder Realakte (Besitzwechsel, Überschreitung einer Staatsgrenze), mit denen nicht notwendig eine

Wertschöpfung einhergeht¹⁹. Der Zusammenhang zwischen Steuer und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist hier gelockert, und bei mehrfacher Erfüllung des Steuertatbestands tritt eine mehrfache Steuerbelastung auf, die man *Kumulationseffekt* oder *Lawinenwirkung* (*cascading*) nennt.

Die Energiesteuer und ebenso die Tabaksteuer und Kaffeesteuer sind eindeutig Verbrauchsteuern. Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer. Erbschaft- und Schenkungsteuern gehören ebenfalls zu den Verkehrsteuern, weil auch bei ihnen eine Lawinenwirkung auftritt. Durch einen Vergleich von Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer läßt sich der ökonomische Hintergrund der obigen Definitionen veranschaulichen.

Beispiel 1 (Verkehrsteuer): Man betrachte ein Grundstück im Wert von 100.000 Euro und eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 %, also 3.500 Euro. Wird das Grundstück 3mal nacheinander zum jeweils gleichen Preis verkauft, entsteht ein Steuerbetrag von insgesamt 10.500 Euro. Bei 30maligem Verkauf übertrifft die gesamte Steuer den Wert des Grundstücks; die Lawinenwirkung zehrt den Grundstückswert auf.

Beispiel 2 (Verbrauchsteuer): Man betrachte ein Wirtschaftsgut im Wert von 100.000 Euro, das dem normalen Umsatzsteuersatz in Höhe von 19 % unterliegt. Die Steuer beim Verkauf beträgt 19.000 Euro. Wird das Gut von Unternehmern 3mal hintereinander zum jeweils gleichen Preis an Unternehmer verkauft, also ohne zusätzliche Wertschöpfung, dann entsteht auch keine zusätzliche Steuer, sofern jeder Unternehmer die abzuführende Umsatzsteuer über den Vorsteuerabzug mit der gezahlten Vorsteuer verrechnen kann. Es kommt nicht zu einer Lawinenwirkung.

Durch die Umsatzsteuer wird folglich entgegen dem ersten Anschein nicht der *Verkehrsakt* (Verkauf) belastet, sondern die *Wertschöpfung*²⁰. Wegen des Vorsteuerabzugs entsteht eine Umsatzsteuerschuld auf jeder Handelsstufe nur, wenn der Verkaufspreis über dem Einkaufspreis liegt, deshalb spricht man auch von einer *Netto-Allphasen-Umsatzsteuer* oder kurz von einer Mehrwertsteuer. Die heutige Umsatzsteuer muß demnach eindeutig als Verbrauchsteuer eingestuft werden. Anders lagen die Dinge freilich bei der in Deutschland bis 1967 erhobenen *Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer*, die Verkäufe grundsätzlich mit 4 % belastete und keinen Vorsteuerabzug kannte. Hier trat die oben beschriebene Lawinenwirkung auf, und ein Gut wurde um so teurer, je mehr Handelsstufen es durchlief. Bei vier Handelsstufen und konstantem Verkaufspreis wurde aufgrund des Zinseszinses eine kumulative Belastung von fast 17 % erreicht. Obwohl für die Großhandelsstufe ein ermäßigter Steuersatz vorgesehen war, induzierte die Brut-

17 So argumentierte bereits Fritz Karl Mann, „die Klassifikation der Steuern kann nur von der äußeren Gestaltung, z. B. vom Steuergegenstand oder von der Bemessungsgrundlage, ausgehen; nicht aber von den Steuerwirkungen. Denn die Steuerwirkungen wechseln mit der ökonomischen Konstellation.“ Mann, F. K. (1929) *Deutsche Finanzwirtschaft*. Jena: Fischer, S. 134.

18 Insofern nur scheinbar scharfsinnig der Bundesfinanzhof: „Die meisten Verkehrsteuern *einschließlich der Umsatzsteuer* haben keinen tieferen Sinn als den, dem Staat Geld zu bringen“ (Bundesfinanzhof vom 8. November 1972, II B 24/72, Hervorhebung von mir). Nach Reiß, W., in: Tipke und Lang (Fußnote 3), hat sich die Einstufung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer auch im juristischen Schrifttum durchgesetzt.

19 Teilweise argumentiert die Literatur, Verkehrsteuern knüpfen an eine subjektive *Bewertungsdifferenz* an. Das ist zwar richtig, weil etwa ein Kaufvertrag nur zustande kommt, wenn der Käufer den Gegenstand höher schätzt als der Verkäufer. Gleichwohl stellt eine subjektive Bewertungsdifferenz regelmäßig keine Wertschöpfung im ökonomischen Sinn dar.

20 Genauer gesagt belastet die europäische Netto-Allphasen-Umsatzsteuer nur Teile der gesamten Wertschöpfung, weil die auf Kapitalgütern lastende Vorsteuer ebenfalls abgezogen werden kann; dies wird in § 26 eingehender erörtert.

to-Allphasen-Umsatzsteuer eine Ausschaltung des Zwischenhandels und begünstigte vertikale Unternehmenszusammenschlüsse. Diese ordnungspolitisch unerwünschte vertikale Konzentration sowie die europäische Harmonisierung führten 1968 zum heutigen Mehrwertsteuersystem.

Eine gehaltvolle Abgrenzung von Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern hebt also darauf ab, ob es bei der Besteuerung zu *Lawinenwirkungen* kommt und erkennt an, daß *alle* Steuern – also auch Verbrauchsteuern – aus erhebungstechnischen Gründen an einen Rechtsakt oder Realakt anknüpfen müssen. Aus administrativen Gründen sind viele Verbrauchsteuern in ein verkehrsteuerliches Gewand gekleidet, und die Anbindung an den Akt des „In-den-Verkehr-Bringens“ kann nicht das relevante Kriterium zur Abgrenzung von Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern sein. Somit ist die Einordnung etwa der Hundesteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Rennwettsteuer und Versicherungssteuer nicht zweifelhaft, sie alle sind Verbrauchsteuern.

Freilich betrachten Teile der steuerrechtlichen Literatur die Versicherungssteuer und die Hundesteuer als *Verbrauchsteuern*, die Kraftfahrzeugsteuer oder die Rennwettsteuer hingegen als *Verkehrsteuern*, ohne daß hierfür eine vernünftige Erklärung gegeben würde. Sollte sich das Halten eines Hundes vom Halten eines Kraftfahrzeugs so grundlegend unterscheiden? In Wirklichkeit belasten alle zuletzt genannten Steuern einen Verbrauch bzw. Aufwand, und in keinem Fall kommt es zu Lawinenwirkungen²¹. Kraftfahrzeugsteuer und Hundesteuer sind übrigens direkte Steuern, weil sie vom Halter des Kraftfahrzeugs bzw. Hundes geschuldet werden und dieser auch belastet werden soll.

Nach einer anderen Terminologie sind Verbrauchsteuern solche, die ausschließlich den Privaten Verbrauch im Sinne der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung belasten, während Vorleistungen an den Unternehmenssektor steuerfrei bleiben. Im Sinne dieser Definition, die hier nicht übernommen wird, wäre die Energiesteuer, die auch von den Unternehmen zu zahlen ist, keine Verbrauchsteuer. Schließlich unterscheidet man Verbrauchsteuern im engeren Sinne und Aufwandsteuern, wobei *Verbrauchsteuern* wie die Kaffeesteuer einen physischen Güterkonsum belasten, *Aufwandsteuern* wie die Vergnügungsteuer dagegen eine sonstige Konsumaktivität, etwa einen Kinobesuch. Für eine wirtschaftliche Betrachtung ist diese Differenzierung ähnlich belanglos wie die Unterscheidung zwischen Waren und Dienstleistungen im Außenhandel; deshalb wird der Begriff der Verbrauchsteuer hier stets im weiteren Sinn, also unter Einschluß der Aufwandsteuern, gebraucht. Zur Vermeidung dieses terminologischen Wirrwarrs eignet sich der von Hansmeyer vorgeschlagene Begriff *Steuern auf spezielle Güter*,

21 Bei Steuern, die wie die Kraftfahrzeugsteuer an die *Haltung* anknüpfen, ist dies nicht evident, aber anhand der folgenden Überlegung nachvollziehbar. Angenommen, jedes Auto hätte eine Lebensdauer von 10 Jahren. Dann wäre die Kfz-Steuer äquivalent zu einem im Kaufpreis enthaltenen Verbrauchsteuerbetrag, der in 10 Jahresraten zahlbar ist. Aus dem Umstand verschiedener Lebensdauern ergibt sich eine *typisierende Belastung*, die den Verbrauchsteuercharakter nicht aufhebt.

der alle speziellen Verbrauchsteuern umfaßt und damit als Gegenbegriff zur *allgemeinen Verbrauchsteuer* fungieren kann²².

Eine letzte verbreitete Einteilung der Steuern richtet sich nach dem *Zugriffspunkt* im Wirtschaftskreislauf. Gesamtwirtschaftlich besteht eine Identität zwischen Einkommensentstehung und Einkommensverwendung, die unmittelbar aus dem Definitionensystem der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung folgt: Entstehungsseitig ist das Nettoinlandsprodukt die Summe der im Inland erwirtschafteten Einkommen eines Jahres. Verwendungsseitig entspricht das Nettoinlandsprodukt der Summe von Privatem Verbrauch, Nettoinvestition, Staatsverbrauch und Außenbeitrag (Exportüberschuß). Alle genannten Größen sind *Stromgrößen* mit der Dimension Euro pro Jahr. Jene Teile des Einkommens, die für den Erwerb langlebiger Güter oder für den Erwerb von Forderungen gegen das Ausland verwendet werden, erhöhen das gesamtwirtschaftliche Vermögen. Das Vermögen ist eine *Bestandsgröße* mit der Dimension Euro. Die Steuern lassen sich nun danach klassifizieren, ob sie technisch an der *Einkommensentstehung*, an der *Einkommensverwendung* oder am *Vermögensbestand* ansetzen. Mit einer solchen Einteilung ist keine Aussage über die Belastungswirkung der Steuern verbunden.

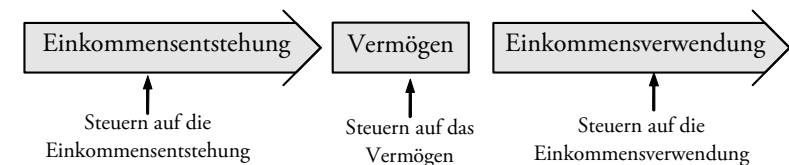


Abb. 2: Der Steuerzugriff im Wirtschaftskreislauf

Im deutschen Steuerrecht knüpft die Einkommensteuer an die Einkommensentstehung an, die Umsatzsteuer an die Einkommensverwendung. Steuern auf das Vermögen heißen auch *Substanzsteuern*; hierzu gehört etwa die Grundsteuer. Das in Abb. 2 gezeigte Schema sollte nicht darüber hinwegtäuschen, daß der Zusammenhang zwischen Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung und Steuersystem locker ist, weil manche Steuern auch dann entstehen, wenn keine Wertschöpfung stattfindet. Dies ist beispielsweise bei Grundstückskäufen der Fall, bei Erbschaften, Schenkungen, unter Umständen auch bei Unterhaltszahlungen. In diesen Fällen könnte man zwar von Steuern auf die Einkommensverwendung sprechen, würde damit aber von der Begrifflichkeit der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung abweichen, weil die letztere keine Einkommensverwendung ohne eine korrespondierende Einkommensentstehung kennt.

22 Hansmeyer, K.-H. (1980) Steuern auf spezielle Güter. In: Neumark, F. (Hrsg.) *Handbuch der Finanzwissenschaft Band II*. 3. Auflage Tübingen: Mohr.

§ 6 Das deutsche Steuersystem im Überblick

Was dem Bürger als ein unitärer Steuerberechtigter erscheint, der Ansprüche an das privat Erworbene stellt, ist in Wirklichkeit ein Konglomerat verschiedener Steuerhoheiten, die mit Argusaugen über den ihnen zustehenden Anteil am Steueraufkommen wachen und die ebenso zwischen „mein“ und „dein“ zu unterscheiden wissen wie das Individuum. Dies gilt vor allem in föderativ verfaßten Staaten, deren Steuerpraxis man unmöglich ohne eine Kenntnis der *Finanzverfassung* verstehen kann. Wie der Name bereits andeutet, wird die in der Finanzverfassung geregelte Materie als derart heikel begriffen, daß sie in Deutschland nicht einfachgesetzlich normiert wurde, sondern als Bestandteil des Grundgesetzes nur mit Zweidrittelmehrheiten von Bundestag und Bundesrat geändert werden kann. Die Zuweisung der Steuerhoheiten erfolgt in Art. 105 (Gesetzgebungshoheit), Art. 106 (Ertragshoheit) und Art. 108 (Verwaltungshoheit) des Grundgesetzes. Andere Elemente der Finanzverfassung wie der Finanzausgleich oder die Prinzipien öffentlicher Haushaltswirtschaft bleiben im weiteren ausgeklammert.

Die in Art. 105 GG geregelte *Steuergesetzgebungshoheit* bestimmt, welche Staatsebene zum Erlaß von Steuergesetzen befugt ist. Hiernach besitzt der Bund die ausschließliche Gesetzgebung über Zölle und Finanzmonopole (105 Abs. 1 GG), während den Ländern die Gesetzgebung über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern sowie die Bestimmung des Grunderwerbsteuersatzes zusteht (Art. 105 Abs. 2a GG). Die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit über die Zölle hat der Bund inzwischen an die Europäische Union abgetreten²³, als Finanzmonopol ist mit dem Branntweinmonopol²⁴ nur eines verblieben. Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern sind solche, bei denen angenommen werden kann, daß sie hauptsächlich Ortsansässige belasten; dies gilt zum Beispiel für die Hundesteuer, Vergnügungsteuer oder Zweitwohnungsteuer. Schließlich, und dies ist die weitaus wichtigste Bestimmung, besitzt der Bund gemäß Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebung über alle übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen ganz oder zum Teil zufließt oder wenn ein Bedürfnis für eine bundeseinheitliche Regelung gesehen wird. Die hiermit eingeräumte Befugnis hat der Bund inzwischen so intensiv genutzt, daß heute alle Steuern mit Ausnahme der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern bundeseinheitlich geregelt sind. Allerdings bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zufließt, nach Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates. Auf diese Weise sind die Länder wesentlich an der Steuergesetzgebung beteiligt.

23 Zölle und Abschöpfungen sind originäre Eigenmittel der Europäischen Union (EU). Sie werden, soweit sie bei der Einfuhr aus Drittstaaten in Deutschland anfallen, von Bundesbehörden verwaltet und an die EU abgeführt.

24 Nach § 58 des Branntweinmonopolgesetzes vom 8. April 1922 (RGBl. I, S. 335–405) sind Branntweinhersteller grundsätzlich zur Ablieferung an die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein verpflichtet, die den Branntwein nach Aufschlag der Branntweinsteuer verkauft.

Art. 106 GG normiert die *Steuerertragshoheit*, also die Verteilung des Steueraufkommens auf Bund, Länder und Gemeinden²⁵. Diese Verteilung kann prinzipiell nach Maßgabe eines *Trennsystems* erfolgen, das jede Einzelsteuer ausschließlich einer Staatsebene zuweist, oder im Rahmen eines *Verbundsystems*, bei dem das Aufkommen einer Einzelsteuer mehreren Staatsebenen anteilig zusteht. Das Grundgesetz sieht ein *Mischsystem* mit Elementen des Trennsystems und des Verbundsystems vor: Der Ertrag der *Gemeinschaftsteuern* (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) steht nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam zu. Dabei erhalten die Gemeinden aufgrund von Art. 106 Abs. 5 und 5a GG Teile des Aufkommens der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer. Das Körperschaftsteueraufkommen geht je zur Hälfte an Bund und Länder, während Ergänzungsabgaben wie der Solidaritätszuschlag allein dem Bund zustehen. Die *Umsatzsteueranteile* von Bund und Ländern werden als *variables* Element der Steuerverteilung durch ein zustimmungspflichtiges Bundesgesetz, das Gesetz über den Finanzausgleich (FAG), festgelegt. Dieser Verbund umfaßt den größten Teil des Gesamtsteueraufkommens. Die übrigen in Art. 106 Abs. 1 GG aufgeführten Steuern werden überwiegend durch ein Trennsystem jeweils einer Staatsebene zugewiesen. Dabei erhalten die Gemeinden bzw. Gemeindeverbände die Realsteuern und die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, wobei allerdings Bund und Länder am Aufkommen der Gewerbesteuer durch eine Umlage beteiligt sind.

Nach dem Wortlaut des Grundgesetzes fließen den *Ländern* die *Verkehrsteuern* und dem *Bund* die *Verbrauchsteuern* zu, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Dieser Teil der Finanzverfassung ist von Juristen und Finanzwissenschaftlern vielfach kritisiert worden, weil die Begriffe „Verkehrsteuern“ und „Verbrauchsteuern“ weder gesetzlich noch durch die Rechtsprechung geregelt sind²⁶. Die Tatsache, daß die Grunderwerbsteuer den Ländern zufließt, beruht mangels eindeutiger Definition auf *Gewohnheitsrecht* – ein Umstand, der verwundert, wenn man bedenkt, wie detailliert die Finanzverteilung ansonsten fixiert ist. Schon Enno Becker, Vater der Abgabenordnung, hatte indirekt eine zirkuläre Begriffsbildung eingestanden: „Verbrauchsteuern sind Steuern, die entsprechend ihrer geschichtlichen Entwicklung zum Geschäftsbereich der Verwaltung der Zölle und Verbrauchsteuern gehören“²⁷.

Bei der in Art. 108 GG normierten *Steuerverwaltungshoheit* haben die Länder ein deutlich höheres Gewicht als der Bund. Von Bundesfinanzbehörden werden die Zölle und Abschöpfungen sowie die dem Bund zustehenden Steuern verwal-

25 Ob die Vorschrift eine über die Steuerverteilung hinausweisende Bedeutung hat, ist umstritten. Sind die in Art. 106 GG genannten Steuern auf jeden Fall verfassungsgemäß, also auch, wenn sie Grundrechte verletzen? Erfordert die Einführung *anderer* als der dort genannten Steuern eine Verfassungsänderung? Vgl. zu dieser Problematik Vogel, K. (1995) Zur Auslegung des Artikels 106 Grundgesetz. In: Lang, J. (Hrsg.) *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*. Köln: O. Schmidt.

26 Grundlegend hierzu Schmolders, G. (1955) *Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern*. Berlin: Duncker & Humblot.

27 Becker, E. (1928) *Die Reichsabgabenordnung*. 6. Auflage Berlin: Heymann, S. 17.

ret. Bundesfinanzbehörden sind insbesondere das Bundesministerium der Finanzen als oberste Behörde, das Bundeszentralamt für Steuern und die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein als Oberbehörden, die Bundesfinanzdirektionen und das Zollkriminalamt als Mittelbehörden sowie die Hauptzollämter und Zollfahndungsämter als örtliche Behörden, § 6 AO. Das Bundeszentralamt für Steuern bearbeitet Aufgaben, deren zentrale Erledigung zweckmäßig ist; hierzu gehören vor allem Aufgaben mit internationalem Bezug.

Die Länderfinanzbehörden verwalten Ländersteuern als eigene Angelegenheit und Gemeinschaftsteuern als Auftragsangelegenheit. Länderfinanzbehörden sind die obersten Finanzbehörden der Länder (Finanzministerien bzw. Senatsverwaltungen), die Oberfinanzdirektionen und Rechenzentren als Mittelbehörden und die Finanzämter als örtliche Behörden. Während die Oberfinanzdirektionen früher zugleich Bundes- und Länderbehörden waren, heißen ihre früheren Bundesabteilungen seit 2008 Bundesfinanzdirektionen, während die Oberfinanzdirektionen reine Länderbehörden sind.

Die *Steuerrechtsprechungshoheit* schließlich liegt ebenfalls anteilig beim Bund und bei den Ländern. Im Unterschied zu allen anderen Rechtszügen hat die Finanzgerichtsbarkeit einen nur zweistufigen Aufbau, bestehend aus den Finanzgerichten der Länder und dem Bundesfinanzhof in München als Revisionsinstanz. „Oberfinanzgerichte“ als Berufungsinstanzen gibt es nicht.

Tab. 1 zeigt das nach Einzelsteuern gegliederte deutsche Steuersystem, ein Ausdruck, der hier ganz neutral verwendet wird und dem aufgeführten Sammelsurium keinesfalls Systemhaftigkeit attestieren soll; andere Autoren sprechen deshalb von einem Steuerkonglomerat. Die Tabelle vermittelt einen ersten Eindruck von Vielzahl und Gewicht der in Deutschland erhobenen Steuern; eine eingehende Charakterisierung der Einzelsteuern erfolgt erst später. Die drei Gemeinschaftsteuern machen knapp drei Viertel des Gesamtaufkommens aus; rechnet man noch Energiesteuer und Gewerbesteuer als die nächstbedeutenden Steuern hinzu, so wird deutlich, daß nur fünf Steuern rund 83 % des Gesamtaufkommens erbringen. Die meisten speziellen Verbrauchsteuern zeigen wenig Dynamik oder wurden in der Vergangenheit ebenso abgeschafft wie etliche Verkehrssteuern, die in der Tabelle nicht aufgeführt sind.

Die gesamtwirtschaftliche Steuerbelastung mißt man mit der *Steuerquote*, dem Quotienten aus Steueraufkommen und Bruttoinlandsprodukt. Die Steuerquote lag in Deutschland im Jahre 2007 bei 24 %, während die *Staatsquote* – der Quotient aus Staatsausgaben und Bruttoinlandsprodukt – rund 44 % betrug. Somit wurde nur etwas mehr als die Hälfte der Staatsausgaben durch Steuereinnahmen gedeckt, der Rest durch Gebühren, Beiträge, Erwerbseinnahmen und Zuweisungen. Vielfach wird die zwischen Einnahmen und Ausgaben verbleibende Lücke durch Verschuldung geschlossen.

| Steuerart | Ertragsberechtigte Körperschaften | Betrag 2008 in Mrd. Euro | Anteil in % |
|-----------------------------------|-----------------------------------|--------------------------|-------------|
| <i>I. Gemeinschaftsteuern</i> | | | |
| Einkommensteuer | Bund/Länder/Gem. | 204,6 | 37,2 |
| Körperschaftsteuer | Bund/Länder | 15,9 | 2,9 |
| Umsatzsteuer | Bund/Länder | 176,0 | 32,0 |
| <i>II. Bundessteuern</i> | | | |
| Energiesteuer | Bund | 39,2 | 7,1 |
| Stromsteuer | Bund | 6,3 | 1,1 |
| Tabaksteuer | Bund | 13,6 | 2,5 |
| Branntweinsteuer | Bund | 2,1 | 0,4 |
| Kaffeesteuer | Bund | 1,0 | 0,2 |
| Schaumweinsteuer | Bund | 0,4 | 0,1 |
| Versicherungsteuer | Bund | 10,5 | 1,9 |
| Solidaritätszuschlag | Bund | 13,1 | 2,4 |
| Zölle | Bund/EU | 4,4 | 0,8 |
| <i>III. Ländersteuern</i> | | | |
| Erbschaftsteuer | Länder | 4,5 | 0,8 |
| Grunderwerbsteuer | Länder | 4,9 | 0,9 |
| Kraftfahrzeugsteuer | Länder | 4,6 | 0,8 |
| Rennwett- und Lotteriest. | Länder | 1,5 | 0,3 |
| Biersteuer | Länder | 0,7 | 0,1 |
| <i>IV. Gemeindesteuern</i> | | | |
| Gewerbesteuer | Gem./Bund/Länder | 35,1 | 6,4 |
| Grundsteuer | Gemeinden | 11,3 | 2,1 |
| <i>V. Wichtige Steuern gesamt</i> | | | |
| | | 549,7 | 100 |

Tab. 1: Wichtige deutsche Steuern²⁸

Bei der Interpretation dieser Maßzahlen besteht ein grundlegendes Problem darin, daß gleiche wirtschaftliche Sachverhalte je nach Steuertechnik und Subventionstechnik zu ganz unterschiedlichen Quoten führen können, was vor allem internationale Vergleiche wesentlich erschwert. Vor allem bewirkt die Ver-

28 Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2009) *Finanzbericht 2010*. Köln: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, Tabelle 11. Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer einschließlich Einfuhrumsatzsteuer. Differenzen durch Rundung und nicht aufgeführte Steuern.

buchung von Ausgaben als Mindereinnahmen (sogenannte *Rotbuchung*) eine Bilanzverkürzung der öffentlichen Haushalte und damit eine bloß optische Verringerung der Staatsquote und Steuerquote. Ein gutes Beispiel hierfür ist die Neuregelung des Kindergeldes ab 1996. Während das Kindergeld vorher von den Arbeitsämtern als offene Subvention an die Familien gezahlt wurde, wird es nunmehr meist in Form eines vom Arbeitgeber vorgenommenen Steuerabzugs gewährt. Aus diesem Grund sanken die Ausgaben des Bundes im Jahre der Umstellung technisch um über vier Prozentpunkte. Im politischen Raum wurde hierzu offen geäußert, daß neben einer Verwaltungsvereinfachung auch die „Senkung der Steuerquote“ ein Grund für die Maßnahme sei. Wer also Statistiken liebt und einen Rückgang der Steuerquote wünscht, mag nun beruhigt sein – obwohl tatsächlich nur ein Namenswechsel stattgefunden und sich das Ausmaß der Staatstätigkeit nicht im mindesten verändert hat.

Bei internationalen Vergleichen sind Steuerquoten wenig aussagekräftig, weil sie insbesondere die Sozialversicherungsbeiträge nicht umfassen. Die bloße Umbenennung einer Abgabe kann den Wert der Steuerquote verändern. Daher stützt man internationale Vergleiche wie in Tab. 2 vorzugsweise auf *Abgabenquoten*, denen ein einheitlich gefaßter Abgabenbegriff zugrunde liegt. Die Tabelle zeigt, daß die Abgabenquoten seit 1970 tendenziell zugenommen haben und Deutschland einen Platz im Mittelfeld einnimmt.

| Staat | Abgabenquote 1970 in % | Abgabenquote 2007 in % |
|------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Deutschland | 31,5 | 36,2 |
| Vereinigte Staaten | 27,0 | 28,3 |
| Japan | 19,6 | 27,9 |
| Vereinigtes Königreich | 37,0 | 36,6 |
| Frankreich | 34,1 | 43,6 |
| Italien | 25,7 | 43,3 |
| Dänemark | 38,4 | 48,9 |

Tab. 2: Abgabenquoten im internationalen Vergleich²⁹

Die Industrieländer unterscheiden sich allerdings nicht nur im Niveau der Abgabenbelastung erheblich, sondern auch in ihren Abgabenstrukturen. Tab. 3 verdeutlicht das außerordentliche Gewicht der *Sozialversicherungsbeiträge*, die in vielen Ländern von einer bescheidenen parafiskalischen Abgabe zur wichtigsten Staatseinnahme wurden. Während Dänemark seine sozialstaatlichen Aufgaben hauptsächlich über Steuern finanziert, sind die Sozialversicherungsbeiträge vor

²⁹ Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Fußnote 28), Übersicht 16, Japan: 2006.

allem in Deutschland, Frankreich und Japan bedeutsamer als jede andere Abgabenart. Daß die Steuerlehre den Sozialabgaben bisher kaum Beachtung geschenkt und selbst die armseligste Bagatellsteuer eingehender gewürdigt hat als die gigantische Umverteilungsmaschinerie der Sozialversicherungen, das ist ein fragwürdiger Zustand. Selbst im Bereich der Einkommensteuer wird der Leser eines guten Steuerlehrbuchs mehr zur steuersystematischen Einordnung von Aufsichtsratsvergütungen und ähnlichen Petitesse finden als zum quantitativ viel wichtigeren Problem, wie die Sozialbeiträge und Sozialleistungen einkommensteuerlich behandelt werden sollten. Da diese Beiträge steuerähnlichen Charakter haben, gehört ihre Behandlung eigentlich zu den Aufgaben der Steuerlehre³⁰.

| Staat | Einkommensteuern | Verbrauchssteuern | SV-Beiträge | Andere Steuern |
|--------------------|------------------|-------------------|-------------|----------------|
| Deutschland | 30,4 | 28,4 | 38,4 | 2,8 |
| Vereinigte Staaten | 48,3 | 16,8 | 23,8 | 11,1 |
| Japan | 35,4 | 18,6 | 36,6 | 9,4 |
| Verein. Königreich | 39,7 | 29,0 | 18,5 | 12,8 |
| Frankreich | 24,2 | 24,8 | 37,0 | 14,0 |
| Italien | 33,2 | 25,6 | 29,8 | 11,4 |
| Dänemark | 60,1 | 33,2 | 2,1 | 4,6 |

Tab. 3: Abgabenstrukturen 2006 (in %) im internationalen Vergleich³¹

Der vollständige Text ist erschienen als: Homburg, S. (2010) Allgemeine Steuerlehre. 6. Auflage München: Vahlen Verlag.

³⁰ „Daß wir bei den Beiträgen und Umlagen der Sozialversicherung die Bezeichnung »Steuer« vermeiden, wird die Aufmerksamkeit des Finanz- und Arbeitsrechtlers verdienen. Der wirtschaftliche Charakter der Leistungen wird von der Terminologie nicht berührt. Die finanzielle Belastung Deutschlands würde nicht vermehrt, wenn in Zukunft alle sozialen Zwangsabgaben »Steuer« genannt und von den Finanzämtern eingetrieben würden.“ Mann (Fußnote 17), S. 88.

³¹ Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Fußnote 28), Übersicht 18. Die rechte Spalte umfaßt Steuern auf Vermögen und Vermögensverkehr wie Grund-, Gewerbe-, Erbschaft-, Schenkungs-, Grunderwerb- und Kapitalverkehrsteuern, außerdem Lohnsummensteuern, Berufsteuern u. ä.