

**Protokoll zum**  
**175. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 29. Oktober 2021<sup>1</sup>**

**Symposium „50 Jahre Steuerrecht in Bochum**  
**Steuervereinfachung“**

Eröffnungsreferat von Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Universität Heidelberg,

Podium mit

- Frau Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Universität Graz
- Frau Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln
- Frau Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen, Ruhr-Universität Bochum
- Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Ludwig-Maximilians-Universität München
- Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm, Westfälische Wilhelms-Universität Münster
- Herrn Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum, Podiumsleitung

---

<sup>1</sup> Steuerberater, Dipl.-Jurist, Dipl.-Finanzwirt (FH) Pascal Bräuer, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

### Inhaltsübersicht

I.	50 Jahre Lehrstuhl Steuerrecht in Bochum als Anlass für das Symposium .....	4
II.	Eröffnungsvortrag von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof.....	5
1.	Was ist die Aufgabe der Vereinfachung? .....	5
2.	Mitstreiter als Impulsgeber .....	5
a)	Der Unternehmer .....	5
b)	Die Erklärungspflichtigen .....	6
c)	Der steuerliche Berater und die Rechtsprechung .....	6
d)	Digitalisierung .....	7
e)	Internationalisierung .....	7
f)	Wissenschaft .....	7
3.	Steuervereinfachung durch Verfassungsrechtsprinzipien .....	8
4.	Konkrete Vorschläge zur Steuervereinfachung .....	8
a)	Einkommensteuer.....	8
b)	Erbschaftsteuer .....	9
c)	Ineffiziente Steuern.....	10
d)	Lenkungssteuern .....	10
5.	Steuervereinfachung muss beherzt angefasst werden.....	10
III.	Podiumsdiskussion .....	11
1.	Die wachsende Spirale der Komplexität... ..	11
a)	...bedingt durch den Gesetzgeber.....	11
aa)	Im Unternehmenssteuerrecht .....	11
bb)	Im Internationalen Steuerrecht .....	13
cc)	Im Grundsteuerrecht.....	16
dd)	Lenkungssteuern steuerartenübergreifend betrachtet .....	19
b)	...verursacht durch die Rechtsprechung.....	22

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

2. Steuervereinfachung durch Bestimmtheit, Begleitung oder Evolution des Rechts ..... 24
3. Digitalisierung als Mittel zur Steuervereinfachung ..... 27
4. Steuervereinfachung durch eine kommunale Bürgersteuer ..... 29

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

### I. 50 Jahre Lehrstuhl Steuerrecht in Bochum als Anlass für das Symposium

Im Jahr 1971 wurde *Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse* auf den neu errichteten Lehrstuhl für Steuerrecht an der damals noch jungen Ruhr-Universität Bochum berufen. Nach der Emeritierung von *Prof. Dr. Kruse* übernahm *Prof. Dr. Roman Seer* den Lehrstuhl zum Wintersemester 1996/1997. Das Bestehen des Lehrstuhls für Steuerrecht in Bochum jährte sich im Jahr 2021 zum fünfzigsten Male. Dabei hatten sowohl *Prof. Kruse* als auch *Prof. Seer* den Lehrstuhl jeweils 25 Jahre inne. Zur Würdigung des fünfzigjährigen Bestehens wurde am 29. Oktober 2021 im Rahmen des 175. Bochumer Steuerseminars ein Jubiläumssymposium zu dem Thema „Steuervereinfachung“ abgehalten – ein Thema, welches Teil der Forschung beider Lehrstuhlinhaber war und auch immer noch ein großes Anliegen von *Prof. Seer* ist.<sup>2</sup>

Die Vereinfachung der Steuern beschäftigt dabei einen wesentlichen Teil der steuerrechtlichen Wissenschaft und Beraterschaft. Dies hat nicht nur die große Anzahl der Gäste des Symposiums gezeigt, sondern auch die hochkarätigen Teilnehmer des Podiums (*Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabe*<sup>3</sup>, *Prof. Dr. Johanna Hey*<sup>4</sup>, *Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen*<sup>5</sup>, *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen*<sup>6</sup>, *Prof. Dr. Marcel Krumm*<sup>7</sup>, *Prof. Dr. Roman Seer*) sowie *Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Paul Kirchhof*<sup>8</sup> als Vortragender.

Im Folgenden sollen der gehaltene Vortrag von *Prof. Kirchhof* sowie die daran anknüpfende Diskussionen nachgezeichnet werden.

---

<sup>2</sup> Siehe nur *Kruse*, Vollverzinsung, FR 1988, 1 (12); *Seer*, Steuervereinfachung – Postulat des Rechts, BB 2021, 1433.

<sup>3</sup> *Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabe* ist Leiterin des Instituts für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz.

<sup>4</sup> *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln.

<sup>5</sup> *Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen* ist Inhaberin einer Juniorprofessur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

<sup>6</sup> *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München und im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht Düsseldorf.

<sup>7</sup> *Prof. Dr. Marcel Krumm* ist Direktor des Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht Münster.

<sup>8</sup> *Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof* ist Seniorprofessor *distinctus* der Universität Heidelberg für Staats- und Steuerrecht und Bundesverfassungsrichter a. D.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

### II. Eröffnungsvortrag von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Nachfolgend werden die wesentlichen Aspekte des Vortrages von *Prof. Kirchhof* aufgegriffen und wiedergegeben. Es wird zusätzlich die Lektüre von *Kirchhof*, *Steuervereinfachung – Schritt für Schritt*, DStR 2021, 2761 empfohlen.

#### 1. Was ist die Aufgabe der Vereinfachung?

Das deutsche Steuerrecht verfolge im Grundsatz einsichtige Prinzipien. Es besteuere am Markt erwirtschaftetes Einkommen und erwirtschaftete Kaufkraft. Die dadurch verbesserte Vermögenssituation stelle auch nach Abzug von Steuern einen Vorteil für den Steuerpflichtigen dar. Dieses Vorgehen sei die grundrechtsschonendste Form der Besteuerung. Torpediert werde das Vorgehen von Interventions-, Lenkungs-, Ausnahmetatbeständen, Privilegien, Formulierungs- und Systemmängeln.

Führe die daraus resultierende fehlende Verständlichkeit von Steuergesetzen so weit, dass Abgeordnete – auch Abgeordnete im Finanzausschuss – nicht mehr in der Lage seien, die Steuergesetze zu verstehen, dann könne der Abgeordnete das Staatsvolk nicht mehr im Wissen – und auch nicht im Willen – vertreten. In diesem Zeitpunkt finde keine Demokratie mehr statt. Das Anliegen „Steuervereinfachung“ sei daher urdemokratisch. Gute Politik und demokratisches Bemühen drängen daher auf die Vereinfachung der Steuergesetze. Gerade wenn die Welt immer komplizierter werde, müsse das Recht einfacher werden, um Probleme lösen zu können.

#### 2. Mitstreiter als Impulsgeber

##### a) Der Unternehmer

Wesentlicher Mitstreiter für die Umsetzung der Steuervereinfachung sei der Unternehmer. Derzeit müsse ein Unternehmer zwingend einen steuerlichen Berater konsultieren, wenn er neue Ideen umsetzen möchte, da er aufgrund der Komplexität der Steuergesetze die steuerlichen Folgen seines Handelns nicht selbst überblicken könne. Nur mit Hilfe seines steuerlichen Beraters gelange der Unternehmer zur maßvollen Steuerlast. Diese notwendige Fremdführung durch den steuerlichen Berater hindere die unternehmerische Tätigkeit. Der Unternehmer sei vielmehr auf unternehmerische Freiheit und Planungsverlässlichkeit angewiesen. Dabei werden es dem Unternehmer

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

regelmäßig nicht darauf ankommen, zwei oder drei Prozentpunkte mehr Steuern zu zahlen, da er die Mehrsteuern in seinen Kalkulationen und im Preis umschlagen könne. Aus diesem Motiv ergebe sich der starke Impuls, dass der Unternehmer dieses einfache Steuerrecht haben wolle.

### **b) Die Erklärungsspflichtigen**

Die Erklärungsspflichtigen müssten eine Steuererklärung nach besten Wissen und Gewissen abgeben. Da die Erklärungsspflichtigen die Formulare nicht verstanden, benötigten sie digitale Hilfe und einen steuerlichen Berater. Aber nicht nur die Formulare würden nicht verstanden, auch die rechtlichen Optionsmöglichkeiten verstanden die Erklärungsspflichtigen nicht. Sie gäben deswegen die Entscheidungen in fremde Hände der Berater. Dementsprechend unterschrieben die Erklärungsspflichtigen ihre Steuererklärung nur auf Anweisung ihres Beraters. Die unbegrenzte Erklärungsverantwortlichkeit des Steuerpflichtigen sei eine Fiktion. Das Anliegen der Erklärungspflichten sei durch Vereinfachung die Brücke zwischen der Realität, die die Erklärungsspflichtigen erklären könnten, und der Wirklichkeit, die der Erklärungspflichtige tatsächlich erklärt habe, zu schlagen.

### **c) Der steuerliche Berater und die Rechtsprechung**

Der steuerliche Berater treffe auf immer mehr Verkomplizierung im Steuerrecht. Die Beratung stehe dementsprechend den ökonomischen Zielen des Steuerpflichtigen regelmäßig im Weg. Wenn der Berater dem Unternehmer Gesellschaftsformen empfehle, die den Ablauf des Unternehmensgeschehen erschwerten, wenn die Fremdfinanzierung empfohlen werde, obwohl genügend Eigenkapital vorhanden sei, dann sei dies aus steuerlicher Sicht ein guter Rat, aber die ökonomischen Ziele des Unternehmens würden dadurch vernachlässigt. Steuervereinfachung könne weitestgehend dazu beitragen, dass ökonomisch wie rechtlich richtige Steuerplanung und Steuererklärung durchgeführt werde.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

In diesem Punkt steuere die Rechtsprechung einen besonderen Impuls bei. Der EuGH bestimme, dass die geografische Verlagerung des Steuergeschehens fernab jeder Realität nicht anerkannt werde.<sup>9</sup> Das BVerfG sage, dass schon die Option im Gesetz mit einem Angebot zur ungerechtfertigten Ungleichbehandlung verfassungswidrig sei.<sup>10</sup> Der BFH nehme auch immer deutlicher außerhalb des § 42 AO an, dass die rechtliche Gestaltung, die verständige Parteien entsprechend ihres ökonomischen Vorhabens nicht wählen dürften, steuerrechtlich unerheblich sei.<sup>11</sup>

### **d) Digitalisierung**

Weiterer Impulsgeber für die Steuervereinfachung sei die Digitalisierung. Typisierungen im Steuerrecht helfe, das Steuerrecht zu digitalisieren. Die zurzeit schon vorzufindende Typisierungen im Einkommensteuerrecht verdeutlichen den Vereinfachungseffekt, wie dies bspw. bei der AfA zu sehen sei. Digitalisierung führe zu einer Beschleunigung der gesetzlichen Typisierung, womit das Steuerrecht vereinfacht werde und gleichzeitig für mehr Gerechtigkeit Sorge. Voraussetzung sei nur, dass der Programmierer sich diesem Projekt verpflichtet fühle und nicht die Chance nutzte, durch ein Recht in Zahlen alles zu erschweren.

### **e) Internationalisierung**

Die Internationalisierung sei Impulsgeber für die Steuervereinfachung, indem die nationale Rechtsordnung ihre eigenen Prinzipien vermitteln und zeigen müsse. Nur durch dieses Vermitteln und Zeigen der eigenen Prinzipien könne sich die nationale Rechtsordnung durchsetzen, wenn nationale Rechtsordnungen international aufeinander bezogen würden.

### **f) Wissenschaft**

Ein Professor erkläre im Hörsaal die Grundprinzipien des Steuerrechts klar und logisch. Anschließend sei er gezwungen eine Fülle von Ausnahmen und Durchbrechungen dieser Prinzipien zu lehren. Dieses Vorgehen werde weder der Lehrleistung des

---

<sup>9</sup> EuGH v. 20.6.2013 – C-653/11, Newey, DStRE 2014, 32 Rn. 44 ff. mwN der Rspr.

<sup>10</sup> BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 ff.).

<sup>11</sup> BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

Professors noch sich den Rechtsgedanken verpflichtet fühlenden Studierenden gerecht. Entsprechend dränge die Wissenschaft auf Steuervereinfachung.

### **3. Steuervereinfachung durch Verfassungsrechtsprinzipien**

Der Adressat eines Steuergesetzes werde nicht besteuert, weil er eine Person sei, sondern weil er Vermögenswerte inne habe und damit Eigentümer sei. Steuerrecht sei Eigentumsrecht. Nicht nur die europäisch bewusste Verfassungsrechtsprechung erkenne dies an, auch das erste Zusatzprotokoll zur Europäischen Menschenrechtskonvention regle einen Eigentumsvorbehalt für erforderliche Steuern.

Der Inhalt des Eigentums werde bestimmt, indem das Eigentum in privater Hand gelassen werde und der Staat an dem Eigentum Teil habe. Die Grenzen der Inhaltsbestimmung von Eigentum fänden sich in der Enteignung. Zwar sei eine Enteignung in Art. 14 GG vorgesehen, diese Regelung gelte aber nicht für Steuern. Unzulässig sei eine Enteignung aus steuerlichen Gründen, da sie zum einen keine Güterbeschaffung darstelle und zum anderen das Begleichen der Steuerschuld durch eine Geldzahlung wiederum mit einer Geldzahlung entschädigt werden müsse und daher sinnlos sei.

Der große Gewinn des einfachen Systems liege im Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wolle nicht das Ziel, den Staatshaushalt mit Geld auszustatten, rechtfertigen. Betrachtet werde die konkrete individuelle Betroffenheit des Eigentums des Einzelnen durch Steuern. Gearbeitet werden müsse an einer Kultur des Maßes. Michelangelos Worte zur Frage, wie es ihm gelungen sei aus einem Stück Marmor den David zu fertigen, zeige symbolisch die Einfachheit: „Ich habe nur das Zuviel an Marmor weggenommen.“

### **4. Konkrete Vorschläge zur Steuervereinfachung**

#### **a) Einkommensteuer**

Der Steuervereinfacher träume von der großen Kodifikation, die mit einem Schlag das ganze Ziel erreiche. In Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung sei dies in Heidelberg versucht worden. Ein Entwurf hierfür liege vor. Der Gesetzgeber brauche den Entwurf nur beschließen und der Fall sei erledigt. Überzeugungsarbeit müsse aber Schritt für Schritt durchgeführt werden.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

Im Einkommensteuerrecht könnten aus sieben Einkunftsarten nur zwei gemacht werden: Eine Gewinn- und eine Überschusseinkunftsart, die zugleich die Erhebungsform, Veranlagung oder Quellenabzug festlege. Damit einhergehend würde die Gewerbesteuer entfallen, die ihre Schritte zur Selbstvernichtung ohnehin längst beschritten habe. Es sei der Weg frei für eine Kommunalunternehmenssteuer oder einer kommunalen Bürgersteuer, wie es auch Art. 106 Abs. 5 GG vorsehe.

Der Gesetzgeber könnte im Einkommensteuergesetz deutlich erkennbar eine Besteuerung je nach eigener und fremder Erwerbsgrundlage durchführen. Insbesondere im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung, bei Spekulationsgeschäften und bei der Veräußerung im Rahmen des § 17 EStG könne festgelegt werden, dass bei der Veräußerung die Erwerbsgrundlage in die Besteuerung einbezogen werde. Die Bewirtschaftung fremder Erwerbsgrundlagen bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit würden ausgenommen.

### **b) Erbschaftsteuer**

Um im Erbschaftsteuerrecht nach Aussage des Gesetzgebers die unzulängliche Vermögensverteilung zu berichtigen und nicht einen Großteil wie das Betriebskapital auszunehmen, könne jede Erbmasse besteuert werden. Als Ausnahmen würden nur Freibeträge für bestimmte Personen vorgesehen. Der Steuersatz werde einheitlich bei zehn Prozent liegen. Im Ergebnis werde viel mehr Ertrag erwirtschaftet, als es zurzeit getan werde. Im Fall des Erwerbs von Vermögen ohne Liquidität könne zinslose Stundung auf zehn Jahre gewährt werden. Getilgt werden könne mit einem Prozent pro Jahr. Diese daraus resultierenden wirtschaftlichen Belastungen seien insbesondere auch für Betriebe zu stemmen. Ein solches Regelungskonstrukt würde für Gewissheit sowohl beim Steuergläubiger als auch beim Steuerschuldner sorgen. Es würde auch dafür Sorge tragen, dass jeder Erbe und nicht nur ein begrenzter Teil seinen Anteil zur Zielsetzung der Erbschaftsteuer beitrage.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

### **c) Ineffiziente Steuern**

Eine Steuer sei sinnlos, wenn sie kaum mehr erreiche, als ihre Kosten zu finanzieren. Die Grundsteuer sei beispielsweise abzuschaffen, wenn sie vierzehn Milliarden einbringe, jedoch neun Milliarden koste. Erleichterung könne auch gebracht werden, indem mit Hilfe dieser Sichtweise viele Aufwandsteuern abgeschafft würden.

### **d) Lenkungssteuern**

Lenkungssteuern passten nicht in eine freiheitliche Rechtsordnung, weil in einer freiheitlichen Rechtsordnung der Bürger sich seine Freiheit nicht abkaufen lasse. Sie passten nicht in die Gleichheitsprinzipien, weil nicht gerechtfertigt werde, weshalb der Eine begünstigt und der Andere nicht begünstigt werde. Sie passten nicht in die Bundesstaatlichkeit, weil wenn die Gesetzgebungskompetenz beim Bund und die Ertragskompetenz beim Land liege, dann nehme der Bund die Subventionen vorweg, obwohl die Entscheidung eigentlich der Landesgesetzgeber treffen müsse. Insoweit stimme der Finanzausgleich nicht mehr. Die Lenkungssteuern passten nicht in die Demokratie, weil Subventionen jedes Jahr vom Parlament neu bewilligt werden müssten.

Die EU betreibe „Green Deals“ und die Steuer solle nach ausdrücklicher Aussage des Konzepts das Hauptinstrument darstellen. Es müsse sich in die beginnende Diskussion eingeschaltet werden, damit das Steuerrecht nicht als Verwaltungs-, sondern als Finanzierungsinstrument benutzt werde. Als Beispiel ist das Vorgehen aufzuführen, dass derjenige, der einen umweltgerecht hochtechnisierten SUV fahre, nicht zahlen müsse. Stattdessen müsse derjenige, der ein geringes Einkommen habe und noch einen älteren Gebrauchtwagen fahre, zur Finanzierung des Programmes beitragen.

## **5. Steuervereinfachung muss beherzt angefasst werden**

Steuervereinfachung sei anspruchsvoll. Wenn angeführt werde, dass Steuervereinfachung in unserem System nicht möglich sei, dann müsse daran erinnert werden, was in unserem System ab dem Jahr 1949 möglich gewesen sei. Aus der totalen Zerstörung des Ansehens, der Wirtschaft und der inneren Legitimation des Gemeinwesens heraus sei ein Wirtschaftswunder organisiert worden. 1989 hätten die Bürger der DDR mit einer Idee der Freiheit die Mauer zum Einsturz gebracht. Mit der Idee der Steuervereinfachung dürfe nicht kleinmütig umgegangen werden. Von diesem Symposium

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

könne ein Forschungsverbund ausgehen, der die Kraft besitze, den Gesetzgeber und alle am Steuerrecht Beteiligten von der Idee der Steuervereinfachung zu überzeugen.

### **III. Podiumsdiskussion**

Die Podiumsdiskussion bestand aus thematischen Wortbeiträgen der Panelteilnehmer *Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Prof. Dr. Johanna Hey, Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen, Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Prof. Dr. Marcel Krumm* sowie *Prof. Dr. Roman Seer*. Es wurde jeweils in eine Diskussion unter Einbezug des Publikums übergegangen.

#### **1. Die wachsende Spirale der Komplexität...**

##### **a) ...bedingt durch den Gesetzgeber**

##### **aa) Im Unternehmenssteuerrecht**

Im Rahmen des Unternehmenssteuerrechts zeige sich eine Einteilung des Rechts in drei Klassen. Die erste Klasse sei das Großkonzernsteuerrecht. In diesem Bereich befänden sich wie bei der Mindeststeuer Freigrenzen von 20 Milliarden Euro. Es bedürfe eigene Regelungsnetzwerke, um zu verhindern, dass die Großkonzerne nur aufgrund von Gestaltungen unter den Freigrenzen blieben. Solche Regelungswerke seien als Komplexitätstreiber einzuordnen. Darauf aufbauend ergebe sich die gleichheitsrechtliche Frage, ob nach unterschiedlichen Fähigkeiten der Komplexitätsverarbeitung der Steuerpflichtigen gefragt werden müsse.

In der zweiten Klasse des Rechts werde bei den Kleinunternehmern versucht über verfahrensrechtliche Regelungen Erleichterungen zu schaffen. In der dritten Klasse befinde sich der Mittelstand. Dieser profitiere eben nicht von den verfahrensrechtlichen Vereinfachungen und sei somit gerade den Hauptsteuerarten ohne Hilfestellungen ausgeliefert.

Im Rahmen des Unternehmenssteuerrecht werde die Einfachheit durch die Option der Personengesellschaft, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, torpediert. Die Fragen, die auftreten und auch die Beratung beschäftigen würden, seien das Gegenteil von Einfachheit. Idealweise fundiere der Gleichheitssatz auf einer rechtsformneutralen Besteuerung. Das Verfassungsgericht sei diesen Weg jedoch in vielen Ent-

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

scheidungen nicht gegangen und nun versuche der Gesetzgeber mit dem Optionsmodell zumindest etwas anzubieten. Viele, die sich mit dem Optionsmodell näher beschäftigen, würden allein schon wegen der Folgewirkungen vor dieser Regelung warnen. Die Spirale der Komplexität werde durch den neuen § 1a KStG deutlich gefördert.

Die Rechnungslegung stelle einen entscheidenden Faktor für die Komplexität des Unternehmenssteuerrecht dar. Das Bilanzsteuerrecht sei hochkomplex. Es reiche aus, nur über Gewinnrealisierung, Rückstellungsbildung und Rechnungsabgrenzungsposten zu sprechen. Ein Einzelunternehmer könne sich der Komplexität bis zu einem gewissen Grad entziehen. Entscheide der Einzelunternehmer sich dazu das Unternehmen aber durch eine UG zu betreiben, gerate der Steuerpflichtige – unabhängig von niedrigen Gewinnen oder Umsätzen – inmitten des komplexen Bilanzsteuerrechts. In diesem Zusammenhang behaupte der X. Senat des BFH, dass es keinen Geringfügigkeitsgrundsatz und keine Wesentlichkeitskomponente im Bilanzsteuerrecht gebe.<sup>12</sup> Rechnungsabgrenzungsposten müssten daher auch bei Kleinstbeträgen gebildet werden. Im Ergebnis werde im Bilanzsteuerrecht vom kleinsten Steuerpflichtigen bis hin zum großen Unternehmen einer periodengerechten Detailgenauigkeit hinterhergerannt. Auslösende Tatsache sei, dass das Bilanzsteuerrecht an das Handelsbilanzrecht anknüpfe. Durch andere Anknüpfungspunkte im Steuerrecht könnte wenig zur Vereinfachung beigetragen werden, da die Unternehmen weiterhin der handelsrechtlichen Rechnungslegung genügen müssten. Genau diese Punkte würden im Alltag den Menschen vermitteln, dass Steuerrecht schwierig sei. Es würden viele Steuerpflichtige nicht mitgenommen, weil ihnen ein Unternehmenssteuerrecht vorgegeben werden würde, das auf die Größe ihres Betriebes nicht zugeschnitten sei.

Die einheitliche Entwicklung von Handels- und Steuerbilanzen führe zu einem Interessenkonflikt. Vor den Banken müsse sich der Unternehmer bärenstark und vor den steuerlichen Instituten ganz schwach darstellen. Als Lösungsvorschlag wirf aufgeworfen, dass nur eine Bilanz erstellt werde, in welcher die gegenläufigen Interessen desselben Rechtssubjektes ausgeglichen werden. Dann könne dies jenseits des Vereinfachungseffektes einen Realitätseffekt haben und damit einen wesentlichen Beitrag

---

<sup>12</sup> BFH v. 16.3.21 – X R 34/19, BStBl. II 2021, 844; zur Kritik s. auch *Krumm* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rn. 666.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

zur Steuergerechtigkeit leisten. Es solle damit für einen ernsthaften Neuanfang gewonnen werden.

Es findet sich Sympathie für das Plädoyer der Einheitsbilanz. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz leuchte ein, wenn die Frage nach dem Staat als stiller Gesellschafter gestellt werde. Entscheidend sei, welcher ausschüttungsfähige Gewinn vorliege, an dem der Staat beteiligt werden könne. Es erscheine nicht nachvollziehbar, weshalb der Staat besser als der Anteilseigner behandelt werden solle. Ein neuer Ansatz mit der Rückkehr zur Einheitsbilanz werde benötigt. Problematisch sei nur, wenn der Einfluss der internationalen Rechnungslegung von der handelsrechtlichen Rechnungslegung wegführe. Ziel der EU müsse es sein die Bilanzierungsbemessungsgrundlage zu vereinheitlichen, sodass nicht nur national, sondern auch international der Einheitsbilanzweg angestrebt werde. Trotz Mindeststeuer und ähnlichen Regelungswerken sei noch keine europäische einheitliche Bemessungsgrundlage ersichtlich.

Es könne nicht über Mindeststeuern gesprochen werden, wenn es in Europa nicht einmal einen Konsens über die Ermittlung von Gewinn und Verlust gebe. Unter dem Aspekt der Abschnittsbesteuerung könne das Ergebnis völlig unterschiedlich sein, je nachdem, ob sich mehr an der nationalen Handelsbilanz oder an der internationalen Rechnungslegung orientiert werde. Gestaltungsspielräume ergäben sich, wenn für die Umsetzung der Mindestbesteuerung Ausgleichsmechanismen geschaffen würden. Damit seien nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern auch die Staaten gemeint. Auch für die Staaten eröffneten sich damit Optionen, das Steuersubstrat im eigenen Land zu behalten. Für Europa bestände die Möglichkeit gemeinsame rechtliche Vorgaben zu schaffen und diese durch den EuGH umsetzen zu lassen. Dieses Vorgehen sei eine notwendige Ausgangsbasis für die Umsetzung einer Mindestbesteuerung.

### **bb) Im Internationalen Steuerrecht**

Es werde international das Problem der wenig vorhandenen parlamentarischen Kontrolle gesehen. Gesteuert werde im Rahmen der G7 durch die Finanzminister. Die Ökonomen müssten durch die Rechtswissenschaft dafür gewonnen werden, dass auch diese Entscheidungen parlamentarisiert werden und eine öffentliche Debatte stattfinde. In dem Verbundsystem müssten die drei maßgeblichen Steuerpolitiker des

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

Parlaments mitangesiedelt werden, damit jeden Tag mit ihnen gesprochen werden könne.

Auch weitere Panelteilnehmer sähen es problematisch, dass auf Ministerebene ohne parlamentarischen Rückhalt entschieden werde.

Darunter falle auch die ministerialen Pillar-Entscheidungen. Die Entscheidung der Minister müsse aber immer noch umgesetzt werden, entweder unmittelbar in nationales Recht oder auf EU-Ebene in eine Richtlinie oder Verordnung. Dies führe zu einer erhöhten Komplexität. Es wird angeführt, dass im konkreten Fall des Pillar-One-Vorschlages noch das gesonderte Problem gebe, dass alle Digital-Service-Taxes abgeschafft werden sollen. Da die EU diese Digital-Service-Taxes aber erst noch schaffen wolle, stände sie in einem Gewissenskonflikt. Einerseits habe sie versprochen, diese eigene Einnahmequelle zu schaffen, gleichzeitig müsse sie sich der OECD verpflichtet fühlen, die Pillar-One-Entscheidung umzusetzen. Es könne von einem Kompromiss ausgegangen werden, der die Komplexitätsrate weiter erhöhe. Während ein Großteil der Staaten den Pillar-One-Vorschlag eins zu eins umsetzen würden, würde zur Überwindung des Gewissenskonfliktes dieser eben nicht eins zu eins umgesetzt. Hinzu trete, dass auch die USA die Pillar-One-Entscheidung nicht eins zu eins umsetzen werde. Dieses Ergebnis führe daher zu einem schwer zu handhabenden Flickenteppich. Dabei könne die Grundidee der Pillar-One-Regelung eigentlich zu einer Vereinfachung führen, wenn sie konsequent umgesetzt würde. Besteuerungsrechte einzelner Staaten sollten nicht mehr verteidigt, sondern das Steuersubstrat solle beruhend auf einer gemeinsamen Entscheidung zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt werden. Der Weg zur Vereinfachung könne sich ergeben, wenn die Idee breiter angesetzt und sich nicht nur auf einen geringen Teil von Unternehmen beschränkt werde. Erübrigen würden sich die gesamten unilateralen Verteidigungsregelungen, die den Steuermisbrauch verhindern sollen. Im Ergebnis würde das internationale Steuerrecht um einiges vereinfacht werden.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

Gerade im letzten Jahrzehnt könne das Entstehen einer erhöhten Komplexität durch die Internationalisierung beobachtet werden. Deutlich zeige dies das ATAD-Umsetzungsgesetz<sup>13</sup>. Dieses habe der deutsche Gesetzgeber mit deutlicher Verspätung im Sommer 2021 erlassen. Exemplarisch sei § 4k EStG, der hybride Gestaltungen betreffe. Aufgrund der enormen Komplexität könne § 4k EStG weder dem Steuerpflichtigen noch seinem steuerlichen Berater zugemutet werden. Diese Norm bestätige die Auffassung, dass der Gesetzgeber zumindest in weiten Teilen die Norm selbst nicht mehr verstehe. Der Gesetzgeber habe große Überschneidungen zu anderen Normen geschaffen, ohne diese in irgendeiner Art und Weise aufzulösen. Dieses Vorgehen führe zu der enormen Komplexität, die durch internationale Regelungen, insbesondere auch durch EU-Regelungen, entstehen würden. § 4k EStG sei keine Idee des deutschen Gesetzgebers, sondern vorgegeben durch die ATAD-Richtlinie. In der Theorie ständen EU-Regelungen oft für Vereinfachungen, aber die Praxis bestätige diese Annahme nicht. Eine wesentliche Ursache für diese Komplexität sei, dass alle unilateralen Regelungen darauf ausgerichtet seien, das Steuersubstrat im Land zu halten und die Verschiebung von Gewinnen ins niedrigbesteuertere Ausland zu verhindern.

Zustimmend werde die Europäisierung bzw. die Internationalisierung mit großer Sorge gesehen. Es gebe die OECD-Ebene, die UN-Ebene und die EU-Ebene. Ganz gleich welche Ebene sich angeschaut werde, im Grunde genommen gehe es um politische Statements. Der Vollzug der Regelungen sei jedoch gar nicht mehr so relevant. Zudem würden Schwierigkeiten bei der Umsetzung ins nationale Recht auftauchen. Im nationalen Recht würden beispielsweise BEPS-Empfehlungen<sup>14</sup> umgesetzt werden, die dem nationalen System zu widerlaufen. Mitteilungspflichten würde wörtlich übernommen werden, wodurch deren Verständnis unklar bliebe. In diesem System werde sich gefragt, wie es zu Steuervereinfachungen kommen solle. Werde sich dieser Abschnitt der Komplexitätsspirale angeschaut, müsse dringend an Prinzipien gearbeitet werden, die insbesondere auf EU-Ebene zur Steuervereinfachung führen würden. Es werde

---

<sup>13</sup> Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035.

<sup>14</sup> Die BEPS-Empfehlungen (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting, übersetzt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) stellen ein nicht rechtsverbindliches 15-Punkte-Programm dar, das durch die OECD/G20 aufgestellt wurden. Es sind Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung internationaler Konzerne.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

aber gar keine Möglichkeit gesehen, diesen Geschehnissen mit Prinzipien entgegenzutreten. Zwar werde im politischen Kontext über ein faires, niedriges und einfaches Steuerrecht gesprochen, im steuerrechtlichen Bereich der Konzerne sei Fairness ab jetzt jedoch das absolute Mantra geworden und es komme nicht mehr auf die Vereinfachung an. Auf EU-Ebene fehle gerade ein geschlossenes System, weswegen keine folgerichtige und geschlossen systematische Umsetzung zustande komme. Dadurch wiederum entstünden Implantate, die in den nationalen Steuerrechtsverordnung eingesetzt würden. Es werde sich gefragt, weshalb es die Politik nicht sehe, dass ein solch hochkomplexes Steuersystem ineffizient sei. Verdeutlichen und klarer machen wolle man, dass dieses Denken auch in der Politik ankommen müsse.

Es wird angemerkt, dass die EU eigene Mittel erfinde, die weder mit den bereits existenten Steuern in den Mitgliedstaaten noch mit den globalen Verabredungen harmonierten. Dies könne der EuGH nicht reparieren. Es könne darüber gestritten werden, ob Art. 311 AEUV die richtige Rechtsgrundlage für ein solches neues Eigenmittel sei.<sup>15</sup> Man brauche sichere Rechtsrahmen, ansonsten könne man kein kohärentes System entwickeln.

Es wird kritisiert, dass die EU-Vorgaben moniert würden, es nach dem Einstimmigkeitsprinzip aber auch die deutsche Stimme für die europäischen Regelungen gegeben hätte. Zum Beispiel sei die Zinsschranke auf europäischer Ebene geahndet worden, damit sie national nicht auf die verfassungsrechtlichen Füße falle. Es sei daher ambivalent, dass ausschließlich die europäischen Regelungen Komplexitätstreiber seien. Ohne die deutsche Zustimmung würde es diese nicht geben.

### cc) Im Grundsteuerrecht

Bei der Grundsteuer werde man erleben, dass die Menschen die Akzeptanz einer Steuer danach beurteilen, ob die Umsetzung einfach war und nicht, ob die Besteuerung nach einem zwingend einleuchtenden Maßstab erfolge. Denn die einschlägigen Landes- und Bundesgrundsteuergesetze seien einfach und in den meisten Fällen der festzusetzende Betrag überschaubar. Dies könne auch daran festgemacht werden, dass die derzeitige Diskussion um die Gerechtigkeit der Grundsteuermaßstäbe die

---

<sup>15</sup> Zur Kritik ausführlich Hey, EuZW 2021, 277 (280 f.).

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

breite Öffentlichkeit nicht wirklich erreicht habe. Entscheidend sei für die Vereinfachung, dass die Finanzverwaltung das Versprechen des Gesetzgebers einhalte und den Bürger begleite. Der Bürger könne in diesem Fall mühelos seinen Erklärungs-pflichten nachkommen, sodass ihm die wesentliche Arbeit abgenommen werde. Wenn die Menschen merken, dass ihnen der wesentliche Teil der Arbeit abgenommen werde, dann werde die Akzeptanz unabhängig vom angelegten Maßstab groß sein. Festzuhalten sei, dass diese Sichtweise aufgrund höherer Belastungen nicht für andere Steuerarten repräsentativ sei. Es könne gerade bei den „kleineren“ Steuern Steuer-vereinfachung durch Verfahrensvereinfachung und Begleitung herbeigeführt werden.

Aus der Anhörung im bayrischen Landtag zur Grundsteuer C sei ein interessanter Ansatz zum Vorschein gekommen. In der Anhörung sei intensiv über die Grundsteuer C für baureife Grundstücke gerungen worden. Zweck der Grundsteuer C sei bezahlbare Mieten durch Verwendung von baureifen Grundstücken zu schaffen. Oppositionsparteien hätten in der Anhörung verlangt, dass die Familiennachfolge bei der Erhebung der Grundsteuer C oder anderer Erhöhungen bedacht werden müsse. Wenn Kinder oder Enkelkinder zukünftig in der Nähe von Eltern/Großeltern bauen wollen würden und deswegen baureife Grundstücke über einen Zeitraum nicht bebaut werden, dann dürfe man dafür keine höhere Steuer verlangen. Es ergebe sich daraus der Ansatz, dass wenn man belasten wolle, dann wolle man auch Gestaltungen für berechnigte Interessen zulassen. Anschließend sei die interessante Diskussion aufgekommen, wie man das Berücksichtigen der Familiennachfolge technisch umsetzen wolle. Solle die Steuer vorläufig festgesetzt werden, entweder mit der höheren oder doch mit der niedrigeren Steuer? Wenn das Grundstück von den Kindern/Enkelkindern bebaut werde, würde in diesem Fall eine Erstattung gezahlt werden? An diesem Beispiel sei gut erkennbar, dass das Berücksichtigen berechtigter Interessen Komplexitätstreiber darstellen kann.

In der Grundsteuer sehe man einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz. Die Vermögenssteuer werde nicht hergestellt, womit nach dem Steuersystem nur derjenige besteuert werde, der sich am Markt anbiete. Damit werde dem Steuerpflichtigen das „Ruhebänkchen“ Bestand erlaubt. Nicht zu rechtfertigen sei

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

es, dass die Vermögenssteuer als große Bestandsteuer nicht eingesetzt, dagegen an der Grundsteuer als kleine Bestandsteuer festgehalten werde.

Der Kritik an der Grundsteuer werde sich angeschlossen. Wenn zur Rechtfertigung der Grundsteuer Äquivalenzüberlegungen herangezogen würden, solle sich die Steuer nur auf den Boden und nicht auf Gebäude beziehen.<sup>16</sup> Nur die Werthaltigkeit des Bodens entwickle sich nicht Kraft Investitionen und Leistungen, sondern Kraft externer Effekte. Konsequenterweise werde vom Äquivalenzprinzip ausgehend die Grundsteuer über die Mietnebenkosten auf den Nutzer überwältigt, denn der einzelne Einwohner und nicht der Eigentümer nutze die Infrastruktur. Unter Berücksichtigung dieser Punkte sei die Grundsteuer eher als Einwohnersteuer einzuordnen. Festzuhalten sei jedoch, dass die Grundsteuer im Vergleich zu Nachbarländern gering ausfalle.

Der Annahme, dass die Grundsteuer steuersystematisch und gleichheitsrechtlich schwer zu rechtfertigen sei, werde sich weiter angeschlossen. Die Grundsteuer müsse auch von ihren freiheits- bzw. eigentumsrechtlichen Grenzen gesehen werden. Erschreckend sei, dass die Verwaltungsgerichtsbarkeit, die über die Hebesatzsatzungen entscheide, diesen Ansatz nicht verfolge. Nicht haltbar sei es, dass die Verwaltungsgerichtsbarkeit unter Zugrundelegung von Hebesätzen von zuletzt 950 % die Grundsteuer als grundrechtlich unproblematisch einordne. Problematisch sei die Grundsteuer unter Heranziehung des Argumentes der Erdrosselungssteuer erst, wenn der Eigentümer sein Eigentum aufgeben müsse. Die Verwaltungsgerichtsbarkeit stelle nicht die Frage, ob der Sollertragsgedanke, den der Gesetzgeber der Grundsteuer zugewiesen habe, auch eine begrenzende Wirkung haben könne. Es müsse die Frage gestellt werden, ob der Hebesatz mit der einhergehenden Grundsteuer die fiktive Sollertragsfähigkeit eines Grundstücks übersteige. Sofern diese Frage nicht gestellt werde, entstehe der Eindruck, dass das Anheben von Hebesätzen nur zu einer Rechtfertigung vor dem Wähler und nicht vor der Justiz führe.

---

<sup>16</sup> Zum Äquivalenzprinzip im Sinne einer Gruppenäquivalenz s. Seer in Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, Rz. 16.2.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

Immenser Vereinfachungsfaktor sei es, die Grundsteuer für Betriebsgrundstücke nicht zu erheben. Es werde sich ein aufwendiges Bewertungsverfahren im Sachwertverfahren mit Bewertungsrichtlinien zur Berechnung der Grundsteuer geleistet. Dabei erfolge eine Anrechnung im Rahmen der Kürzungsvorschriften der Gewerbesteuer. Auch weitere Panelteilnehmer könnten nicht verstehen, dass sich dem Zweiklang von Grundsteuer für Betriebsgrundstücke einerseits und Kürzungsvorschriften in der Gewerbesteuer andererseits hingegeben werde.

### **dd) Lenkungssteuern steuerartenübergreifend betrachtet**

Auf das Steuerrecht werde insbesondere durch den Gesetzgeber aus der makroökonomischen Sicht geblickt. Aus der Perspektive eines Makroökonomen seien Steuern in erster Linie ein Mittel, um den Menschen und den Staat zu finanzieren. Steuern seien ein Preismechanismus und damit solle das sogenannte Marktversagen über Steuern gesteuert werden. Es handele sich um einen Lenkungs- und Umverteilungsmechanismus, welcher wiederum zu weiterer Komplexität führe. Aus der makroökonomischen Perspektive sei die Steuerung durch Steuern meist sogar der freiheitsschonendere Eingriff. Dies führe zu einer Komplexität im Steuerrecht, die nur sehr schwer reduziert werden könnte.

In diesem Zusammenhang werden die Tatbestände der Umsatzsteuerbefreiungen und des ermäßigten Steuersatzes diskutabel. Ein Panelteilnehmer hätte Schwierigkeiten, Gründe zu erkennen, weswegen ein Tatbestand befreit sei und im Gegenzug ein anderer Sachverhalt der Steuerpflicht unterliege. Gleiches könne auch bei dem ermäßigten Steuersatz beobachtet werden, indem ein Sachverhalt mit dem ermäßigten Steuersatz und ein anderer Sachverhalt mit dem vollen Steuersatz besteuert würde. Auch in diesen Fällen seien Gründe für die Unterscheidung nur schwer erkennbar. Es handele sich um materielle Entscheidungen, die aus dem Gleichheitsgedanken heraus wenig überzeugen könnten. Es habe auch nichts mit der Komplexität der Lebenswelt zu tun, denn Verbrauch wäre Verbrauch. Dies sei unabhängig davon zu beurteilen, ob nun Schnittblumen, Hundefutter oder etwas anderes verbraucht werde. An sich müsste derselbe Verbrauch besteuert werden. Es werde sich für die Rechtfertigung dieser Unterscheidungen interessiert.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

Es könnten Verwerfungen beseitigt werden, indem einige Befreiungen und ermäßigte Steuersätze gestrichen werden. Hinter einem Großteil der Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen ständen jedoch Lenkungszwecke. Um diese zu beurteilen, müsste hinterfragt werden, welche Funktion Steuern zukommen solle. Sollen Steuern nur der Finanzierung des Staates dienen und insoweit gleichheitskonform ausgestaltet sein oder sollen Steuern auch Lenkungsinstrumente darstellen? Sofern Steuern als Lenkungsinstrumente anerkannt würden, seien Differenzierungen mit rechtspolitischem Gestaltungsspielraum hinzunehmen. Die Volkswirte und Ökonomen sähen in Steuern das perfekte Lenkungsinstrument.

Die Lenkungspolitik hake an vielen Stellen gleichheits- oder freiheitsrechtlich. Auf der anderen Seite habe *Prof. Dr. Klaus Tipke* gesagt, dass sich kein Parlament dieser Welt die Lenkungshoheit durch Steuern aus der Hand nehmen lasse. Es sei eines der letzten Rechte, die neben dem Budgetrecht verblieben seien. Verfahren wie die „Green-Deals“ würden nicht enden, sondern eher noch ausgebaut. Dankbar sei man für die mahnenden Worte zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Ziel müsse eine gleichheitsgerechte Lenkungsmöglichkeit sein. Der BFH sei bislang immer sehr unkritisch gewesen. Sofern in einer Gesetzesbegründung stehe, dass ein Ziel erreicht werden solle, sei dies nie weiter hinterfragt worden. Selbst wenn evident vorliege, dass das Lenkungsziel nie erreicht werden könnte, habe die Gerichtsbarkeit nicht reagiert.

Aus dem Publikum tat sich die Frage auf, ob bezüglich Lenkungsnormen Gesetzes-evaluationen durchzuführen seien. Somit könne überprüft werden, ob die erwarteten Lenkungszwecke durch die Lenkungsnorm tatsächlich eintreten würden. Würden die Lenkungsziele durch die Lenkungsnorm nicht herbeigeführt, liege im Ergebnis keine Lenkungsnorm vor. Die Lenkungsnorm müsse aufgehoben werden. Die Frage ziele im Ergebnis auf ein konkretes Bestreben zu Gesetzesevaluationen ab und wie erfolgsversprechend eine solche Evaluation einzuschätzen sei.

Im Auftrag des Bundesministeriums würden Vorschriften extern evaluiert und deren Effizienz erhoben.<sup>17</sup> Manche als ineffizient eingestuften Subventionen würden abgeschafft werden. Insoweit könne die Frage nach dem Bestreben positiv beantwortet

---

<sup>17</sup> Dazu ausführlich *Hey*, FR 2021, 293.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

werden, sodass es gelte Subventionen zu überprüfen. Gegen die als ineffizient herausgestellten Subventionen, die nicht abgeschafft würden, könnte geklagt werden. Die Frage sei nur, wer dagegen klagen würde. Dies sei das große Thema, welches *Prof. Tipke* umgetrieben habe: Wie bekomme man eine Steuervergünstigung eliminiert? Was sei der Rechtsschutz gegen ineffiziente Steuervergünstigungen?

Es wird ergänzt, dass es in der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung Ansätze gebe – insbesondere in den letzten beiden Entscheidungen zur Erbschaft- und Schenkungssteuer<sup>18</sup> –, die eine gewisse Einhegung schaffen würden. Der Lenkungszweck müsse benannt und die Lenkungsnorm klar und zielgenau formuliert werden. Zudem dürfe die begünstigte Maßnahme im Vergleich zur nicht geförderten Maßnahme nicht über erforderliche und angemessene Anforderungen hinausgehen, die zur Erfüllung des Lenkungszwecks benötigt würden. Damit trete das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu Tage. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip sei verletzt, wenn sich herausstelle, dass der unter Berücksichtigung der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers angenommene Zweck sich mit dem eingesetzten Mittel nicht erfüllen lasse. Das Mittel sei dann unverhältnismäßig. Dies sei eine verfassungsrechtlich in sich geschlossene Doktrin, um Lenkungsnormen zumindest zu beherrschen. Es müsse nicht darauf beharrt werden, dass keine Lenkungen vorgenommen werden dürften. Dies würde sich auch nicht durchsetzen lassen und wäre auch aus verfassungsrechtlicher Sicht wahrscheinlich zu weitgehend. Aber es sei kein Blankett, denn es könnte anhand der angesprochenen Voraussetzungen überprüft werden.<sup>19</sup>

Es überzeuge die Auffassung, dass Lenkungsnormen den Steuerpflichtigen in eine Verschonung locken würden. Dadurch widerfahre dem Steuerpflichtigen eine Art von Unfreiheit. Ein gutes Beispiel seien die Behaltefristen der Erbschaft- und Schenkungssteuer. Diese Verkomplizierungen führen zu erheblichen Freiheitsverlusten. Zugleich werde eine Beschränkung in Form von Intransparenz des Demokratieprinzips herbeigeführt. Im Ergebnis werde gegen das Demokratieprinzip verstoßen.

---

<sup>18</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

<sup>19</sup> S. zur Kritik ausführlich *Seer*, BB 2021, 1433 (1437 f.).

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

### b) ...verursacht durch die Rechtsprechung

Auch die Rechtsprechung sei ein Komplexitätstreiber. Ein Blick auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – die sogenannte Abfärberegung –, dessen Sinnhaftigkeit man sehr hinterfragen könne, und die dazu ergangene Rechtsprechung zeigten dies. Wenn bei einer Personengesellschaft anteilig ganz geringe Einkünfte der Gewerblichkeit entspringen, ziehe dies die gesamte Gewerbesteuerpflicht nach sich. Das Verfassungsgericht habe dazu ausgeführt, dass als Gestaltungsmöglichkeit auf die Zweitgesellschaft ausgegliedert werden müsse und der Berater, der dazu nicht rate, sei bei Infizierung regresspflichtig. Bei jedem Einzelgewerbetreibenden aber würde zwischen dem gewerblichen und nicht gewerblichen Anteil differenziert, im Zweifel per Schätzung. Nur in dem Kleid einer Personengesellschaft führe diese Regelung zu einer ganz oder gar nicht Lösung. Plastische Beispiele aus der Welt der Freiberufler und der Gewerblichkeit führen nach dem Königsweg des Bundesverfassungsgerichtes dazu, dass wenn mit offenen Augen durch Innenstädte gegangen werde, bei Augenärzten immer eine Zweit-GbR vorzufinden sei. Damit werde durch das Steuerrecht Irrsinn gesteuert. Würde dieses Vorgehen an § 42 AO gemessen, dann wäre ganz klar, dass es keine außensteuerrechtlichen Gestaltungsgründe für diese Ausgliederungen gebe.

Zur gleichen Kritik gelange man bezüglich der Abgrenzung zwischen einem Freiberufler nach § 18 EStG und einem Gewerbetreibenden nach § 15 EStG. § 18 EStG vereine dafür 24 komplett unterschiedliche Typen, die keinerlei Gemeinsamkeit aufwerfen würden. Es benötige aber einen gemeinsamen Typus, um zu rechtfertigen, weshalb die Aufzählung von Berufen in § 18 EStG anders zu behandeln sei als Gewerbebetreibende nach § 15 EStG. Diesen Typus möge es vielleicht gegeben haben, als ein Arzt einen nur angeschaut habe, ohne jegliches Gerät genutzt zu haben. Heute gebe es diesen Typus jedoch nicht mehr. Man habe immer die Hoffnung gehabt, dass das sogenannte Willkürverbot nach der nicht mehr ganz so neuen Formel für den Gleichheitssatz richtig formuliert und gleichzeitig freiheitsrechtlich aufgeladen werde. Das Ergebnis müsse sein, dass diese Unterscheidung zwischen den Einkunftsarten nicht mehr getroffen werden könne und es demnach Willkür sei. Das wäre die Hoffnung an die Rechtsprechung gewesen. Diese habe sich leider bisher nicht verwirklicht, da traditionell behauptet werde, es habe sich seit 1976 in der Wirklichkeit nichts geändert. Selbst wenn diese Aussage hingenommen werde, könne dennoch gefragt werden, ob

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

dies auch 1976 schon richtig gewesen sei. Denn die Fassung des heutigen § 18 EStG stamme aus dem Jahr 1960. Demnach werde der Lotse genauso als Freiberufler behandelt wie der Arzt. Was haben der Lotse und der Arzt so gemeinsam, dass sie vom Gewerbetreibendem zu unterscheiden seien. Dies könne man nicht beantworten, es eigne sich eher für eine Glosse.<sup>20</sup> Ähnlich enttäuschend sei die Behandlung der ermäßigten Steuersätze im Umsatzsteuerrecht.

Gerade bei Entscheidungen bezüglich der Steuersätze im Umsatzsteuerrecht sehe man die Rechtsprechung als Komplexitätstreiber. In der Umsatzsteuer habe es beispielsweise eine Entscheidung des EuGH gegeben, ob auch eBooks der Ermäßigung für Druckerzeugnisse unterliegen.<sup>21</sup> Der EuGH habe entschieden, dass dies ein gleichheitsrechtliches Problem sei. Der Gesetzgeber befinde sich jedoch in einem großen Gestaltungsspielraum, weshalb die Regelung gerechtfertigt sei. Man sehe in dieser Entscheidung des EuGH offensichtliche Willkür.

Die ausgeführte Ansicht werde unterstützt. Das Vorhandensein von eBooks zeige, dass sich Realität und Wirtschaft über die Zeit geändert hätten. Dementsprechend seien die Umsatzsteuerregelungen zum Teil nicht mehr zeitgemäß. Eine Evaluierung der Gesetze hätte nicht stattgefunden. Die naheliegende Rechtsfortbildungsfunktion nehme der europäische Gerichtshof nur schwankend wahr. Bei der eBook-Entscheidung<sup>22</sup> sei deutlich geworden, dass der Gesetzgeber eBooks nicht in die Vergünstigungsregelung mit einbeziehen wollte. Zum Zeitpunkt des Entstehens des Gesetzes hätte es noch keine eBooks gegeben. Allerdings habe der EuGH in einer anderen Entscheidung seine Rechtsfortbildungsfunktion wahrgenommen. Die Frage, ob Kryptowährungen wie gesetzliche Zahlungsmittel zu behandeln seien, habe der EuGH bejaht.<sup>23</sup> Kryptowährung habe es zum Zeitpunkt der Schaffung der Steuerbefreiung jedoch ebenso nicht gegeben. Zudem habe der EuGH bei dieser Entscheidung nicht

---

<sup>20</sup> Siehe zur Kritik auch *Seer*, BB 2021, 1433 (1434).

<sup>21</sup> EuGH v. 5.3.2015 – C-479/13: ECLI:EU:C:2015:141 – Kommission/Frankreich; EuGH v. 5.3.2015 – C-502/13: ECLI:EU:C:2015:143 – Kommission/Luxemburg; EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15: ECLI:EU:C:2017:174 – RPO.

<sup>22</sup> EuGH v. 5.3.2015 – C-479/13: ECLI:EU:C:2015:141 – Kommission/Frankreich; EuGH v. 5.3.2015 – C-502/13: ECLI:EU:C:2015:143 – Kommission/Luxemburg; EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15: ECLI:EU:C:2017:174 – RPO.

<sup>23</sup> EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14: ECLI:EU:C:2015:718 – Hedqvist.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

mitbedacht, dass er damit ein weites Feld der Finanzmarktpolitik berühre, was nicht unbedingt förderlich sei für den Regulierungsgedanken des Marktes. Gegebenenfalls habe der EuGH noch gar nicht genau definiert, was seine Funktion sei und entscheide daher schwankend. Im Übrigen solle trotz alledem eine Lanze für die Umsatzsteuerbefreiungen gebrochen werden, da sich die Frage gestellt werden müsse, aus welcher Perspektive diese betrachtet werden. Werden die Umsatzsteuerbefreiungen aus der Perspektive ihres Einführungszeitpunktes betrachtet, seien zwar nicht alle, aber fast alle Befreiungen nachvollziehbar.

### 2. **Steuervereinfachung durch Bestimmtheit, Begleitung oder Evolution des Rechts**

Die Vermeidung von Hypertrophie und Polylexi von Gesetzen werde als einen Weg zur Komplexitätsreduktion gesehen. Bisher gebe es jedoch nicht den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht eine Steuerrechtsnorm aufgrund von Unbestimmtheit als verfassungswidrig eingestuft habe. Werde der Ansatz mit einem strukturellen Vollzugsdefizit unterfüttert, sehe man die §§ 13a ff. ErbStG als unbestimmt an.<sup>24</sup> In diesem Bereich seien sehenden Auges strukturelle Vollzugsdefizite extra geschaffen und diese in Kauf genommen worden. Mit diesen vielen Ausnahmen, Rückausnahmen, Rückrückausnahmen und der daraus folgenden Nichtabgrenzbarkeit fahre man die Erbschaft- und Schenkungsteuer vor die Wand. Es wird angenommen, dass Berater im Anwendungsbereich der §§ 13a ff. ErbStG die Erbschaft- und Schenkungsteuer nur in einer Bandbreite (ähnlich bei den Verrechnungspreisen) angeben könnten.

Zustimmung zur These gibt es aus dem Publikum. Wie im allgemeinen Unternehmenssteuerrecht sei auch für das Unternehmenserbrecht maßgebend, dass kooperatives Verwaltungshandeln vollzogen würde.

Der Unternehmensübergang in Österreich sei trotz der Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer dennoch hochkomplex. Der Österreicher wolle die Komplexität durch einen begleitenden Unternehmensübergang lösen. Die Finanzverwaltung begleite den Steuerberater bei dem Unternehmensübergang, damit komplexe Regelun-

---

<sup>24</sup> Zur Hypertrophie und Polylexi in der ErbSt s. Seer, StuW 2021, 111 (130).

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

gen rechtssicher angewendet werden könnten. Man habe den Eindruck, dass international und nicht nur in Österreich Komplexitätsreduktion über Begleitung erfolgen sollte. Diskutiert werden könnte, in welchen Bereichen dieses Vorgehen nicht nur positive Wirkung, sondern auch Gefahren mit sich bringe.

Aus dem Publikum wird die Frage gestellt, ob unterschiedliche Entscheidungen durch die Verwaltung im Rahmen kooperativer Verwaltungshandlungen in der gleichen Rechtsfrage nicht zu Ungerechtigkeit führe. Rechtstaatliches Verhalten mit einer gleichmäßigen Rechtsanwendung könne sich zu schwer vorhersehbaren Verwaltungsrechtsverhältnissen wandeln.

In Österreich sei der Vollzug Bundessache und nicht auf die Föderalstaaten verteilt. Dementsprechend gebe es eine Spezialeinheit, die sich österreichweit um diese Angelegenheiten kümmern würde.

Wenn der Bürger aufgrund von Komplexität ein Gesetz nicht verstehen könne, die Behörde den Bürger jedoch begleite, bestehe entgegen der Möglichkeit, dass sich auf der Begleitung ausgeruht werde, denn die Behörde wisse es. Dies hätte mit dem derzeitigen Verfassungsstaat nichts zu tun. Es gibt Zustimmung, dass der Gesetzgeber noch zur Verantwortung gezogen werden können müsse. Könne man dies nicht mehr, würde man das grundlegende Staats- und Freiheitsverständnis verändern.

Nach einer Wortmeldung aus dem Publikum könne im Bereich der Vereinfachung des Steuerrechts immer dann mit Widerstand gerechnet werden, wenn Steuerrecht durch die Vereinfachung für den Parlamentarier schwieriger werde zu rechtfertigen. Aber jeder und nicht nur der Finanzausschuss würde Steuersatzerhöhungen verstehen. Eine Steuersatzerhöhung um 1 % oder 2 % müsse vor dem Wähler und der eigenen Fraktion gerechtfertigt werden. Die Komplexität sei damit ein Mäntelchen der Parlamentarier, hinter dem sie sich verstecken, um beispielsweise hohe Steuersätze mit unverständlichen Steuerbefreiungen zu rechtfertigen. Wenn das Steuerrecht vereinfacht würde, dann stände es hinsichtlich des Demokratieprinzips viel stärker auf dem Prüfstand und würde auch viel stärker einer Rechtfertigung dem Wähler gegenüber unterliegen.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

Darüber hinaus stelle sich noch die Frage nach einer natürlichen Lebenserwartung von Steuergesetzen. Werde durch den Gesetzgeber immer mehr Komplexität eingeführt, sei ein Gesetz zu einem bestimmten Zeitpunkt derart mit Komplexität gefüllt, dass der Gesetzgeber nicht anders könne als eine Reform umzusetzen. Beispielsweise habe es mal eine Reform der Grunderwerbsteuer gegeben, die niedrige Steuersätze unter Abschaffung aller Steuerbefreiungen zur Folge gehabt hätte. Es wird sich mit der Frage ans Podium gewandt, ob es immer nur noch komplizierter, noch schlimmer gehe oder sei irgendwann ein natürlicher Prozess erreicht, bei dem man gar nicht anders könne, als zu reformieren und zu vereinfachen?

Gegen Reformvorschläge komme immer ein Argument: Wenn alle Vergünstigungen weg seien, werde dennoch der Steuersatz zu einer bestimmten Zeit wieder angehoben. Die interessante Frage sei daher, ob man auf solche Reformen eingehe und dann das Verhältnis fixiere. Der Gesetzgeber könne jedoch nicht gebunden werden. Dies sei unter anderem der Grund für solche nicht vollziehbaren ineffizienten Vergünstigungen. Denn folgende Fragen blieben unbeantwortet: Bekomme man wirklich die Verbreitung der Bemessungsgrundlage in der Steuersatzsenkung zurück und wie lange dauere der Zyklus bis zur nächsten Reform? Es scheint notwendig die politische Ökonomie von solchen Reformen noch besser zu verstehen.

In der Frage, ob Belastungen und Ausnahmen einer Gesetzmäßigkeit folgen, werde eine schöne These zur steuerlichen Evolutionstheorie gesehen. Dies ließe sich empirisch über solche Evidenzen bei der Grunderwerbsteuer schwer nachvollziehen. Dass jedoch ein Konnex bestehe, der nicht zu leugnen sei, sei selbstverständlich.

Diese Aussage erhält Zustimmung. Es gebe eine Evolution im Recht. Die Hoffnung sei aber nicht, dass jedes verkomplizierte Gesetz gegen eine Wand donnere. Dies geschehe eher zufällig. Vielmehr bräuchte es Zusammenschlüsse mit Verbündeten, die im ersten Moment keine Verbündeten zu sein scheinen. Gemeint seien die steuerberatenden Berufe, die in dem Moment Verbündete würden, in dem sie bei der Rechtsanwendung so viele Risiken eingehen würden, dass sie diese nicht mehr beherrschen könnten. Wenn die Abgrenzungen so schwierig würden, dass sie weder für den Berater aber auch für die Finanzverwaltung schlichtweg nicht mehr sicher beratbar bzw.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

vollziehbar sein, dann müsse der Punkt gekommen sein, an dem Konsens für eine Vereinfachung hergestellt werden können müsste.

### 3. Digitalisierung als Mittel zur Steuervereinfachung

Es werde als Möglichkeit zur Vereinfachung gesehen, dass die Rechtsanwendung einfacher gestaltet werde. Dieses Vorgehen könne europaweit beobachtet werden. Die Änderungen in der Umsatzsteuer seien in den meisten Fällen verfahrensrechtlicher Natur, sodass nicht mehr die materiellrechtliche Regelung angepasst werde, sondern versucht werde über verfahrensrechtliche Korrekturen es dem Steuerzahler einfacher zu machen. Die österreichische Regierung behelfe sich darüber hinaus, indem auf vielfachen Ebenen Algorithmen und digitale Hilfstools eingesetzt werden. Der „kleine“ Steuerpflichtige werde durch die vorausgefüllte Steuererklärung, der „große“ Steuerpflichtige durch die begleitende Kontrolle unterstützt. Auch in anderen Ländern sei dieses Vorgehen zu erkennen. Im Bereich der Digitalisierung sehe man zum einen eine große Chance, zum anderen aber auch eine große Gefahr. Die Gefahr bestände darin, dass sich der Digitalisierung hingeeben werde. Der vereinfachende Mechanismus werde hingenommen, ohne dass dieser in Frage gestellt werde. In diesem Zusammenhang finde sich in Österreich die Meinung, dass der Algorithmus des Risikomanagementsystem nicht offengelegt werden müsse.<sup>25</sup>

Die Grenzen und Gefahren der Automationsmöglichkeiten durch die Digitalisierung könnten anhand der Grundsteuerreform aufgezeigt werden. Der Steuerpflichtige müsse zum Beispiel die Grundstücksfläche und das Gebäudealter aber eben auch eine Miete mitteilen. Diese Miete werde durch den Gesetzgeber vorgegeben. Durch die Vorgabe werde Vereinfachung geschaffen, gleichzeitig werde aber auch die Hinterfragungsfähigkeit dieser Daten schwieriger. Eine Plausibilisierungsmöglichkeit ergebe sich insoweit, wie die Daten aus dem Mikrozensus stammen sollten. Die Grenze finde sich bei den Bewirtschaftungskosten, dort führe nämlich eine historische Hinterfragung zu keinem Ergebnis. Es werde Einfachheit geboten, die Daten sollten jedoch

---

<sup>25</sup> Auch in Deutschland dürfen nach § 88 Abs. 5 S. 4 AO Einzelheiten des Risikomanagementsystems nicht offengelegt werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte, dazu kritisch Seer in Tipke/Kruse, § 88 AO Rz. 82.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

nicht hinterfragt werden. Solange uns der Gesetzgeber diese Daten präsentiere, stecke eine gewisse demokratische Legitimation in ihnen. § 263 BewG ermächtige aber zukünftig die Verwaltung, womit eine gewisse Kompetenzverschiebung beobachtet werden könne. Es werde nun erwartet, dass man sich klaglos dieser Einfachheit und dem Digitalisierungsfortschritt hingebende, obwohl die eigentliche Belastungsentscheidung in den Zahlen stecken würde. Die Gefahr bestände daher darin, dass immer wenn über Digitalisierung, Automatisierung und Vereinfachung gesprochen werde, nicht mehr hinterfragt werde, woher der Dateninput stamme.

Die Digitalisierung werde nicht als Fremdkörper der Demokratie gesehen. Vielmehr decke die Digitalisierung die Schwächen des Gesetzgebers schonungslos auf. Misslinge das Programmieren in einer „Wenn-Dann-Logik“, müsse gefragt werden, weshalb keine Integration stattfinden könne. Ein Grund könne ein großer Ermessensspielraum sein. In diesem Fall müsse sich vergewissert werden, ob ein Ermessensspielraum an dieser Stelle richtig sei. In weiteren Fällen müsse klar werden, was mit den gesetzlichen Begrifflichkeiten überhaupt gemeint sei. Dies habe das Gutachten für den Normenkontrollrat anschaulich gezeigt.<sup>26</sup> Bei diesem Gutachten gehe es um die Digitalisierungsfähigkeit des Einkommensbegriffes in der Schnittstelle zwischen Sozial- und Steuerrecht. Das Sozialrecht arbeite an manchen Stellen im Vergleich zum Steuerrecht mit gleichen Einkommensbegriffen, meine jedoch etwas anderes. Nur mit Auflösung des Konfliktes könne eine eindeutige Programmierung stattfinden. Daneben bestehe aber die Gefahr einer verselbstständigenden Exekutive. Beispielsweise werde das Risikomanagement kritisch gesehen, indem Algorithmen überhaupt nicht erklärt werden müssten.<sup>27</sup> Im Ergebnis sei die Digitalisierungsfähigkeit des Rechts jedoch ein Gewinn. Denn nur das Recht, welches digitalisiert werden könne, sei, wenn es für das Massenfallecht vorgesehen werde, auch ein taugliches Recht. In diesem Zusammenhang führe die Digitalisierung auch zu Vollzugsüberlegungen, insbesondere der Reziprozität zwischen normativer Ebene und Steuervollzugsebene.

---

<sup>26</sup> Abrufbar unter <https://www.normenkontrollrat.bund.de/re-source/blob/72494/1936830/0e5d14991bb85191a443f069a264e9eb/210625-nkr-gutachten-2020-einkommen-data.pdf>.

<sup>27</sup> Zur Kritik im Einzelnen Seer in Tipke/Kruse, § 88 AO Rz. 82.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

Es müssten verschiedene Perspektiven der Digitalisierung des Rechts auseinandergehalten werden. Bei dem angesprochenen Gutachten sei primär unter Vereinfachungsgesichtspunkten das eindeutige Sammeln und Definieren von Daten, um es für den Datenaustausch zwischen verschiedenen Behörden nutzen zu können (Once-Only-Prinzip), betrachtet worden. Es werde aufgedeckt, an welchen Stellen sich der Gesetzgeber nicht eindeutig verhalten habe oder die Gesetze mit der Gesetzesentwicklung uneindeutig wurden. Eine weitere Möglichkeit sei das Fällen von Entscheidungen durch einen Computer. Da diese Möglichkeit viel weitreichender sei, werde sie äußerst kritisch gesehen. Dem Juristen könne nicht die Entscheidung abgenommen werden, die heutzutage noch vom Juristen selbst getroffen werde.

### 4. Steuervereinfachung durch eine kommunale Bürgersteuer

Aus dem Publikum wurde die Frage nach einer kommunalen Bürger- und Einwohnersteuer als Instrument zur Steuervereinfachung gestellt. Diese schaffe eine komplizierte Gewerbesteuer und eine wertbasierte Grundsteuer ab. Die Steuer würden sich am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren. Damit alle Bürger und Unternehmer einen Beitrag leisten, sollte es eine Mindeststeuer geben. Dies würde auch dem Äquivalenzprinzip entsprechen.

Eine solche Idee sei von der Stiftung Marktwirtschaft in Form einer kommunalen Einkommensteuer bereits vor mehreren Jahren aufgeworfen worden. Die kommunale Einkommensteuer sei Teil des Vier-Säulen-Modell.<sup>28</sup> Folgende vier Punkte beinhalte das Vier-Säulen-Modell.

Die erste Säule verbreitere die Gewerbesteuer zu einer kommunalen Unternehmenssteuer. Ausgestaltet sei diese als echte Gewinnsteuer. Die zweite Säule stelle eine Aufteilung der Einkommensteuer in eine die Kommunen finanzierenden und einen übrigen Teil dar. Hintergrund sei die Auflösung des bestehenden Demokratiedefizits, dass dem Bürger die Finanzierung der Kommunen mittels der Einkommensteuer nicht

---

<sup>28</sup> Zum Vier-Säulen-Modell ausführlich *Eilfort/Lang*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern – Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission "Steuergesetzbuch" der Stiftung Marktwirtschaft, 2013, 441 ff.

## 175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021

bewusst sei. Daher sei es sinnvoll, wenn die staatliche Einkommensteuer sich zurücknehme und der versteckte/nicht erkennbare Teil, der den Kommunen an der Einkommensteuer zugutekomme, sichtbar werde. Den Kommunen würde an dem aufgedeckten Teil ein Hebesatzrecht eingeräumt werden. Die zweite Säule rufe jedoch das Problem des Speckgürtels hervor. Die Bürger würden zum Zahlen der kommunalen Einkommensteuer in die Peripherie gehen, aber in die Stadt fahren und deren Infrastruktur nutzen. Daher sei man zu einer vierten Säule gekommen, sodass die Kommunen an dem Lohnsteueraufkommen mit einem bestimmten Prozentsatz der Lohnsumme partizipieren. Dadurch solle den betroffenen Kommunen ein Anteil an der Lohnsteuer zugewiesen werden, ohne dass eine Lohnsummensteuer mit einem Heberecht für die Kommunen aufgestellt werde. Die Grundsteuer werde als vierter Punkt utilitaristisch in der Hoffnung stehen gelassen, dass Bewertungsgleichheit eintrete. Die Frage aus dem Publikum zur kommunalen Bürger- und Einkommensteuer beantworte man, indem nicht die Möglichkeit und Realisierbarkeit gesehen werde, nur ausschließlich auf eine kommunale Einkommensteuer zu setzen, aber sie könnte ein Element sein.

Es gebe viel Sympathie für eine ertragsabhängige, leistungsfähigkeitsorientierte, vom Einkommen her denkende kommunale Steuer. Dennoch werde geglaubt, dass die Gemeinden nicht auf die Grundsteuer verzichten könnten und erst recht nicht wollen würden. Sie sei eben konjunkturunabhängig. Sie gebe eine gewisse Beständigkeit im Einkommen. Daher würden die Gemeinden die Grundsteuer auch bis zum bitteren Ende verteidigen. Grund sei dafür unter anderem auch, dass den Kommunen nicht voll ausfinanzierte Aufgaben übertragen werden, die verlässliche Einnahmequellen bedürfen.

Bezüglich der weiteren Verantwortungsübertragung durch Hebesatzrechte an die Gemeinden müsse auf die Kommunalpsychologie geblickt werden. Ein gutes Beispiel sei die Diskussion um Art. 5 Bayerisches Grundsteuergesetz. Gemeinden und Gemeindeverbände hätten in den Anhörungen gegen ein weiteres Hebesatzrecht im Sinne des Art. 5 Bayerisches Grundsteuergesetz gestimmt, da die Autonomie nicht im Gemeindeparlament liegen solle. Grundsätzlich sei es eine urdemokratische Entscheidung, wenn die Möglichkeit der Entscheidung an die Kommunen delegiert werden würde. Es werde nur befürchtet, dass man die Kommunen überfordere und sie ihrer Verantwortung kaum gerecht würden.

## **175. Bochumer Steuerseminar – 29. Oktober 2021**

Es spiele auch die Feigheit der Gemeinden vor dem eigenen Wähler eine entscheidende Rolle. Berichtend von einer Diskussion, veranstaltet durch verschiedene Kommunen zur Grundsteuer, sei die größte Sorge der KämmerInnen, dass sie von der Finanzverwaltung das Messbetragsvolumen erst Ende 2024/ggf. erst im Jahr 2025 mitgeteilt bekommen würden und deswegen den Hebesatz erst kurze Zeit vor den Kommunalwahlen benennen könnten.

Die zuletzt genannten Punkte spielten eine gewichtige Rolle, wenn die Frage gestellt werde, was dem Vier-Säulen-Modell zum Verhängnis geworden wäre. Wenn an Vereinfachung im Recht gedacht werde, sei dieser Lösungsvorschlag keine Auflösung großer Komplexität gewesen. Es müsse jedoch bedacht werden, dass auch politische Prozesse unter demokratiestaatlichen Gesichtspunkten komplexer würden. Es verleihe der Gewerbesteuer großen Charme, weil in diesem Bereich nur mit einer kleinen Gruppe von Steuerzahlern diskutiert werden müsse.

Man sei bei einer Grundsatzfrage der Finanzautonomie angelangt. Es könne angenommen werden, dass die Kommunen nur dann ein Stück Finanzautonomie wollen würden, wenn sie nicht entscheiden müssten, sobald es ernst werde. Finanzautonomie stehe aber für eine Entscheidung und die Verantwortlichkeit für die getroffene Entscheidung bei derselben Person. Werde davon abgewichen, stehe die demokratische Finanzautonomie auf schwankendem Boden.