

Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Geschäftsführende Herausgeber:

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

Mitherausgeber:

Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster ·
Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest, München · Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln · Prof. Dr. Hanno
Kube, Heidelberg · Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin · Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München ·
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Redaktion: StB Dr. Gary Rüschen

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:
ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

**Symposium
„Steuer-
gerechtigkeit“
zum Gedenken
an Klaus Tipke
- 100 Jahre StuW**

Tagungsbeiträge >	Johanna Hey / Roman Seer – Zur Einführung: Ein Leben im Zeichen der Steuergerechtigkeit – Steuer und Wirtschaft als Ort für offene Fragen	277
	Rainer Wernsmann – Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	280
	Maria Marquardsen – Abgabengerechtigkeit – Gedanken zum Verhältnis steuerlicher und nichtsteuerlicher Abgaben	293
	Heribert M. Anzinger – Steuergerechtigkeit in der Zeit	300
	Christine Osterloh-Konrad – Steuergerechtigkeit und Umverteilung	311
	Hanno Kube – Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem	317
	Peter Essers – Tax Justice and European Tax Law	325
	Peter Hongler – Steuerharmonisierung und Finanzausgleich	329
Abhandlungen >	Franz W. Wagner – Neue Herausforderungen für eine Steuerlehre als betriebswirtschaftliche Disziplin	336
	Karina Körösi / Ralf Maiterth – Fehlwahrnehmung der Progressivität der deutschen Einkommensteuer	349
	Matthias Trinks – Zum strukturellen Vollzugsdefizit am Beispiel der Hundesteuer – Eine empirische Untersuchung des Steuervollzugs in Berlin	363



Tagungsbeiträge

Symposium „Steurgerechtigkeit“ anlässlich des 1. Todestages von Klaus Tipke

*Prof. Dr. Johanna Hey, Köln / Prof. Dr. Roman Seer, Bochum**

Zur Einführung: Ein Leben im Zeichen der Steuergerechtigkeit – Steuer und Wirtschaft als Ort für offene Fragen

I.

Am 13. Mai 2021 ist *Klaus Tipke* im 95. Lebensjahr verstorben. Sein Werk bleibt. Es wird beständig zitiert. Es soll auch weiterhin diskutiert werden. Mit dem Symposium „Steurgerechtigkeit“ wollten wir, *Johanna Hey* und *Roman Seer*, gemeinsam mit der *Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, deren Gründung auf *Klaus Tipke* zurückzuführen ist, anlässlich seines ersten Todestages seiner nicht nur gedenken, sondern die treibende Kraft seines wissenschaftlichen Schaffens, die Forderung nach Steurgerechtigkeit diskutieren.

Der Abdruck der Symposiumsbeiträge in diesem Heft würdigt zugleich das 100jährige Bestehen von *Steuer und Wirtschaft* als einziger deutschsprachiger Archivzeitschrift auf dem Gebiet des Steuerrechts, die wie keine anderes Medium Raum für die Diskussion von Grundfragen des Steuerrechts bietet.

II.

So leicht der Politik der Ruf nach Steurgerechtigkeit von den Lippen geht, so sehr ringt die Steuerrechtswissenschaft mit dem Topos der Steurgerechtigkeit¹. Gleichmäßigkeit und Rechtstaatlichkeit der Besteuerung als Grundfesten des Steuersystems sind unbestritten, aber geht es um mehr, geht es um Gerechtigkeit und lässt sich diese steuerjuristisch zweifelsfrei definieren?²

Für *Klaus Tipke* bestand hieran kein Zweifel. Sein gesamtes Forscherleben stand im Dienste der Steurgerechtigkeit. Das war für *Klaus Tipke* die Frage nach Prinzipien und Regeln für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlast, nach einem System, nach einer Ordnung anhand von Besteuerungsprinzipien. Schon in seinem 1971 in *Steuer und Wirtschaft* erschienenen Beitrag „Chaos, Konglomerat oder System?“³ findet sich dieser Gedanke.

Ebenso wie mit der 1981 erschienenen Schrift „Steurgerechtigkeit in Theorie und Praxis“⁴ hat *Klaus Tipke* – seiner Herkunft als Finanzrichter geschuldet – die Besteuerungsprinzipien immer am geltenden Recht verprobt. Es ging ihm nicht um das auf der grünen Wiese entwickelte ideale Steuersystem. In Auseinandersetzung mit dem von *Tipke* scharf gezeißelten Steuerpositivismus stand die Frage nach dem Sinn bestehender Steuernormen. Dabei bestand für *Klaus Tipke* kein Zweifel, dass

* Prof. Dr. *Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. Prof. Dr. *Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum.

1 Zur Diskrepanz zwischen Steuerpolitik und Steuerrechtswissenschaft *Tipke*, *StuW*, 2013, 97 ff.

2 Abschiedsvorlesung von *Dieter Birk* „Das Ungerechte an der Steurgerechtigkeit“, *StuW* 2011, 354 ff. oder *Schön*, *StuW* 2013, 289 (297).

3 *Tipke*, *StuW* 1971, 2.

4 *Tipke*, *Steurgerechtigkeit in Theorie und Praxis*, 1981.

Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Passau*

Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Der allgemeine Gleichheitssatz als zentraler Ausdruck von Steuergerechtigkeit (Rechtsetzungsgleichheit)
 1. Leistungsfähigkeitsprinzip
 - a) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung gleich leistungsfähiger Steuerpflichtiger (sog. horizontale Steuergerechtigkeit)
 - b) Vorgaben für die Ungleichbehandlung ungleich leistungsfähiger Steuerpflichtiger (sog. vertikale Steuergerechtigkeit)
 - c) Progressiver Tarif im Einkommensteuerrecht als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips?
 - d) Findung des Steuergegenstandes und Gestaltung des Tarifs als Ausdruck demokratischer Steuerwürdigkeitsentscheidungen
 - e) Gewährung von echten Steuervergünstigungen durch Abzug von der Bemessungsgrundlage
 2. Folgerichtigkeitsgebot
 - a) Anforderungen an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung
 - b) Kritik
 3. Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, insbesondere Typisierung
 - a) Verhältnis von Vereinfachung und Gerechtigkeit
 - b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe für Typisierungen
 - c) Austausch von Vereinfachungs- und Lenkungszielen?
 4. Prozessuale Durchsetzung des Gleichheitssatzes bei Dritten gewährten Steuerprivilegien
- III. Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht und deren Durchsetzung
 1. Keine Gleichheit im Unrecht bei Nichtvollzug von Steuernormen gegenüber Dritten?
 2. Strukturelle dem Gesetzgeber zurechenbare Vollzugsdefizite
 3. Verletzung des Gleichheitssatzes bei beliebiger Gestaltbarkeit? Gesetzgeberische Ermöglichung von Steuerumgehungen als gleichheitswidriger Zustand
- IV. Freiheitsrechte
 1. Existenzminimum
 2. Obergrenzen der Steuerbelastung?
- V. Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben: Formenstrenge, Formenklarheit, Formenbindung
 1. Numerus clausus der Steuern und Steuerarten
 2. Vorgaben der Steuertypen des Grundgesetzes
 3. Beispiel: Objektives Nettoprinzip im Einkommensteuerrecht
- VI. Fazit

Steuergerechtigkeit ist kein Begriff, den das Grundgesetz verwendet. Der Wahrung der Steuergerechtigkeit dienen allerdings zahlreiche Bestimmungen des Grundgesetzes, die sowohl den Gesetzgeber als auch Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung binden. Deren Entfaltung in der Rechtsprechung des BVerfG wird in diesem Beitrag einer Bestandsaufnahme und Kritik unterzogen.

Tax justice is not a term used in the Basic Law. However, numerous provisions of the Basic Law serve to safeguard tax justice, binding both the legislature and the financial administration, as well as financial jurisprudence. Their development in the case law of the Federal Constitutional Court is reviewed and criticized in this article.

I. Einleitung

Klaus Tipke war kein Positivist, ihm ging es stets darum, das einfachgesetzliche Steuerrecht auf seine ethische Überzeugungskraft hin zu überprüfen¹. Im Verfassungsstaat des Grundgesetzes müssen die einfachgesetzlichen Normen des Steuerrechts mit höherrangigem Recht, also insbesondere dem Verfassungsrecht, vereinbar sein². Wenn und soweit das Grundgesetz selbst Steuergerechtigkeit fordert, müssen die Steuergesetze in diesem Sinne gerecht sein, um Geltungskraft beanspruchen zu können³.

* Prof. Dr. Rainer Wernsmann ist Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht der Universität Passau. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den der Verf. beim Symposium „Steuergerechtigkeit“ zum Gedenken an Klaus Tipke am 13.5.2022 in Köln gehalten hat.

1 Z.B. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 1993, S. 261 (programmatisch auch abgedruckt als Vorspruch des Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021): „Die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Bürger ist ein Imperativ der Ethik ... Die vornehmste Aufgabe eines Rechtsstaates ist es, für gerechte Regeln zu sorgen und sie durchzusetzen, seine Bürger vor Unrecht zu schützen.“

2 Das Unionsrecht und dort insbesondere die Grundfreiheiten und das allgemeine Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV) wurden als wirkungsmächtige Prüfungsmaßstäbe erst spät – ab Mitte der 1990er Jahre – erkannt und zunehmend durch den EuGH auch im Recht der direkten Steuern herangezogen. Dort geht es primär um Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte oder Beschränkungen. Den Unionsgrundrechten, die gem. Art. 51 GRCh auf das Recht der Mitgliedstaaten anwendbar sind, soweit sie Unionsrecht durchführen (insb. Richtlinien umsetzen), kommt bisher in der Rechtsprechung des EuGH bei Weitem noch nicht die Bedeutung zu, die die Grundrechte des Grundgesetzes in der Rechtsprechung des BVerfG für das nicht unionsrechtlich determinierte deutsche Steuerrecht haben.

3 Vgl. auch schon den Bogen von der Gerechtigkeit zu den Grundrechten schlagend und hier dem Recht auf Gleichbehandlung die größte Bedeu-

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen, Bochum*

Abgabengerechtigkeit – Gedanken zum Verhältnis steuerlicher und nichtsteuerlicher Abgaben

Inhaltsübersicht

- A. Thematische Einordnung des Begriffs „Abgabengerechtigkeit“
- B. Abgabengerechtigkeit dem Grunde nach
 - I. Nichtsteuerliche Abgaben
 - II. Steuern
 - III. Fazit zur Abgabengerechtigkeit dem Grunde nach
- C. Abgabengerechtigkeit der Höhe nach
 - I. Nichtsteuerliche Abgaben
 - II. Steuern
- D. Abschließender Befund

Die Verwirklichung von Abgabengerechtigkeit ist ein in der Fachwissenschaft seit Jahrzehnten immer wieder diskutiertes Thema, dem sich auch Klaus Tipke zugewandt hatte. Die zentrale Frage in der wissenschaftlichen Auseinandersetzung ist die Rechtfertigung der jeweiligen Abgaben. Hierbei ist in der gedanklichen Tradition Tipkes zwischen der Rechtfertigung dem Grunde und der Höhe nach zu differenzieren. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die Rechtfertigungsanforderungen steuerlicher und nichtsteuerlicher Abgaben und weist schlaglichtartig auf Missstände im derzeitigen Abgabensystem hin.

The realization of fairness in levies is a topic that has been discussed and examined again and again by scholars for decades, including Klaus Tipke. The core of this issue is the justification of the respective levies. In Tipke's intellectual tradition, a distinction must be made between justification on the merits and justification on the level. This article provides an overview of the justification requirements of tax and non-tax levies and highlights shortcomings in the current levy system.

A. Thematische Einordnung des Begriffs „Abgabengerechtigkeit“

Abgabengerechtigkeit ist einer dieser schillernden Termini des Rechts und eine der fundamentalsten Anforderungen an unseren Steuerstaat; so weit besteht vermutlich Einigkeit. Was inhaltlich damit genau gemeint ist und welche Folgerungen sich daraus für die Rechtsentwicklung ergeben, bleibt hingegen vielfach recht vage.

BVerfG und BVerwG verwenden den Begriff „Abgabengerechtigkeit“ in ihrer jeweiligen Rechtsprechung und scheinen ihn mit Belastungsgleichheit gleichzusetzen. Er bezieht sich in der höchstrichterlichen Rechtsprechung vorrangig auf nichtsteuerliche Abgaben; konkret auf deren Bemessung der Höhe nach und insbesondere auf die Binnengerechtigkeit einzelner Abga-

ben.¹ Im Fokus der gerichtlichen Ausführungen steht dabei die Verwirklichung der (jedenfalls vorgeblich) maßgebenden Bemessungsprinzipien: Das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Steuern, das Äquivalenzprinzip für die nichtsteuerlichen Abgaben.

Ich möchte Abgabengerechtigkeit hier jedoch weiter verstanden wissen; als übergeordnetes Prinzip, das sämtliche öffentliche Abgaben – Steuern wie nichtsteuerliche Abgaben – erfasst. Denn die Gerechtigkeit oder auch Gleichheit von öffentlichen Abgaben erschöpft sich nicht darin festzustellen, dass die jeweilige Bemessung den Belastungsgrund folgerichtig umsetzt. Vielmehr muss auch gefragt werden, ob es einen validen Belastungsgrund für eine bestimmte Abgabe im Gesamtsystem der öffentlichen Abgaben gibt. Um es mit Klaus Tipke zu sagen: „Ein ungerechtes Prinzip wird nicht dadurch gerecht, dass die Ungerechtigkeit konsequent durchgehalten wird.“² Oder eben: Eine dem Grunde nach ungerechte Abgabe wird nicht dadurch gerecht, dass diese Ungerechtigkeit folgerichtig ausgestaltet wird.

Nach diesem weiten Verständnis betrifft Abgabengerechtigkeit also nicht nur die Frage nach den Regeln für die gerechte Bemessung nichtsteuerlicher Abgaben; eine Frage, die schon für sich genommen dogmatisch bei weitem noch nicht durchdrungen ist. Vielmehr muss einen Schritt weiter vorne angesetzt und bereits nach der Rechtfertigung aller Abgaben dem Grunde nach gefragt werden.

Dieser Beitrag soll einen Überblick über den status quo der Abgabengerechtigkeit verschaffen, punktuell auf Missstände aufmerksam machen und verdeutlichen: Wir dürfen die Abgabengerechtigkeit in der Forschung nicht vernachlässigen – hier ist noch vieles ungeklärt, für das wir im Steuerrecht als Teilbereich des Abgabenrechts bereits Antworten und Strukturen gefunden haben. Letzteres haben wir auch dem Wirken Klaus Tipkes zu verdanken.

* Dr. Maria Marquardsen ist Inhaberin einer Juniorprofessur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den die Verf. beim Symposium „Steuergerechtigkeit“ zum Gedenken an Klaus Tipke am 13.5.2022 in Köln gehalten hat. Der Vortragsstil wurde weitgehend beibehalten.

1 BVerfG v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (346); BVerwG v. 23.2.2011 – 6 C 22.10, BVerwGE 139, 42 (68 f.).

2 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 577.

Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Ulm*

Steuergerechtigkeit in der Zeit

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Steuern im System intertemporaler Lastenverteilung: Generationengerechtigkeit
 1. Latente Steuern
 2. Belastungsunterschiede in der Zeit
 3. Intertemporale Steuergerechtigkeit
 4. Steuerartenübergreifende Betrachtung
- III. Grundfragen der intertemporalen Neutralität: Lebens-einkommensbesteuerung und Periodizitätsprinzip
 1. Zeitpunkt- und Zeitabschnittsbezug
 2. Lebenseinkommen und Leistungsfähigkeit
 3. Konsum- und kapitalorientierte Besteuerung
 4. Tarifprogression und Verlustabzugsbeschränkungen
- IV. Bemessung steuerlicher Leistungsfähigkeit in Zeitabschnitten: Periodenzuordnung
 1. Modelle der Periodenzuordnung
 2. Periodenzuordnung nach den handelsrechtlichen GoB
 3. Realisationsprinzip und Inflationsbereinigung
- V. Verschränkungen interpersonaler und intertemporaler Einkommenszurechnung
- VI. Steuerreformen, Rückwirkung und Zukunftswirkung: Zur Frage der Übergangsgerechtigkeit
- VII. Der Preis der Zeit: Verzinsung im Steuerschuldverhältnis
- VIII. Rechtsanwendungsgleichheit in der Zeit
- IX. Steuergerechtigkeit in Zeit und Raum: Steuergeschichte und Rechtsvergleichung
- X. Schluss

Steuergerechtigkeit und das Denken in Systemen sind zentrale Elemente im Schaffen und Wirken von Klaus Tipke. Zur Verwirklichung der Gebote der Folgerichtigkeit und der Widerspruchsfreiheit eines Steuersystems gehörte für ihn ganz selbstverständlich eine periodenübergreifende Betrachtung und die Suche nach Regelungs- und Wirkungsverbindungen. In diesem Sinne geht der folgende Beitrag periodenübergreifenden Zusammenhängen und den Bedingungen eines in der Zeit folgerichtigen und widerspruchsfreien Steuersystems nach. Erkenntnisziel sind die Verschränkungen der Elemente eines Steuersystems, die Steuergerechtigkeit in der Zeit prägen.

Tax justice and thinking in systems are central elements in the work of Klaus Tipke. In order to achieve consistency and coherence in a tax system, he naturally took a cross-period perspective and searched for normative and factual links. In this sense, the following article explores inter-periodic relations and the conditions of a tax system that is consistent and coherent over time. This paper aims to identify the interconnections between the elements of a tax system that shape tax justice over time.

I. Einleitung

Steuergerechtigkeit bildet eindrucksvoll den Fluchtpunkt und den Mittelpunkt der wissenschaftlichen Arbeiten von Klaus Tipke. In dem sein späteres Wirken vorprägenden Beitrag „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“, veröffentlicht im ersten Heft des Jahrgangs 1971 der StuW, nimmt er sie zum Ausgangspunkt einer Maßstabsbildung für Prinzipien und Regeln, in denen er seine Steuerrechtsordnung strukturiert.¹ Im zusammenfassenden Nachwort des jüngsten, dritten Bandes der zweiten Auflage der Steuerrechtsordnung formuliert er sie als Auftrag an die Steuerrechtswissenschaft.²

Wie Klaus Vogel³ reflektiert Tipke die Steuerrechtswissenschaft als Gerechtigkeitswissenschaft.⁴ Und er ist sich darüber bewusst, dass die Steuerrechtswissenschaft damit eine Wertungswissenschaft, keine exakte Wissenschaft ist und sich damit ihre Methoden ebenso von denen der Naturwissenschaften unterscheiden, wie ihr Wahrheitsanspruch.⁵ Mit dem Werturteilsstreit in den Sozialwissenschaften,⁶ in dem Max Weber die Wissenschaftlichkeit der nicht exakten Wissenschaften in Frage gestellt hatte,⁷ musste er sich nicht befassen und hat doch die Rationalität der Rechtswissenschaft für sich begründet.⁸ Ebenso reflektiert durchzieht sein Hauptwerk die Feststellung, dass es nicht die eine Steuergerechtigkeit geben könne und sich dieser daher kein unmittelbarer inhaltlicher Maßstab für Belastungs- und Verteilungsentscheidungen entnehmen lässt, wohl aber die Notwendigkeit, dass Gerechtigkeit auf Prinzipien und Regeln gegründet werden muss und daher den Kern der Steuerrechtswissenschaft als einer Gerechtigkeitswissenschaft eine Rechts- und Wertungslogik bildet.⁹ Dieser Rechts- und Wertungslogik widmet Klaus Tipke seine Forschung zum System des Steuerrechts. In ihr strukturiert er die Steuerrechtsordnung und prägt deren Programmatik in fortwirkender Prägnanz: Prinzipien und Regeln müssten durch das Gebot der Verallgemeinerung zu Ende gedacht und durch die rechtslogischen Gebote der Fol-

* Prof. Dr. Heribert M. Anzinger ist Universitätsprofessor für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Ulm. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den der Verf. beim Symposium „Steuergerechtigkeit“ zum Gedenken an Klaus Tipke am 13.5.2022 in Köln gehalten hat.

1 Tipke, StuW 1971, 2, 4 ff.

2 Tipke, StRO III², S. 1908, 1911.

3 Vogel, JZ 1993, 1121, 1123.

4 Tipke, StRO III², S. 1906.

5 Tipke, StRO III², S. 1251.

6 Rühthers/Fischer/Birk, Rechtslehre, 11. Aufl. 2020, Rz. 290a ff. und 579 ff.

7 Weber, Die „Objektivität“ sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik 19 (1904), 22, 31 ff.

8 Tipke, StRO III², S. 1239.

9 Tipke, StRO III², S. 1258 ff.

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad, Tübingen*

Steuergerechtigkeit und Umverteilung

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Umverteilung als Element der Steuergerechtigkeit?
- III. Umverteilendes Steuerrecht: der *Status quo*
- IV. Steuerrecht im Dienste der Umverteilung: verfassungsrechtliche Grenzen
- V. Steuerrecht im Dienste der Umverteilung: praktische Grenzen
- VI. Steuergerechtigkeit und Umverteilung: ein Thema für die Rechtswissenschaft?

Der folgende Beitrag widmet sich dem Thema „Umverteilung durch Steuern“, indem er es in den Kontext der (Steuer-)Gerechtigkeit einordnet und Spielräume umverteilenden Steuerrechts auslotet. Relevante Grenzen ergeben sich dabei aus Sicht der Autorin eher aus Problemen der praktischen Umsetzung als aus rechtlichen Vorgaben. Sie plädiert dafür, das Thema Umverteilung als eine Frage der Gerechtigkeit primär aus rechtspolitischer Perspektive zu diskutieren, anstatt Forderungen nach mehr oder weniger Umverteilung mit wenig überzeugenden Argumenten als verfassungsrechtlich zwingend auszuflaggen.

The following article addresses the topic of redistribution through taxes by placing it in the context of (tax) justice and exploring the scope for redistributive tax law. In the author's view, relevant limits arise more from problems of practical implementation than from legal requirements. She argues that the issue of redistribution should be discussed as a question of justice, i.e., primarily from the perspective of legal policy, instead of bringing forward rather unconvincing arguments for claiming that demands for more or less redistribution are constitutionally imperative.

I. Einleitung

Das Thema „Steuergerechtigkeit“ hat Klaus Tipke beschäftigt wie wohl keinen anderen Steuerrechtswissenschaftler vor oder nach ihm. Allein in den Titeln der unselbständigen Schriften aus den letzten zwanzig Jahren seines Schaffens taucht der Begriff der Gerechtigkeit oder sein lateinisches Äquivalent, die *iustitia*, nicht weniger als zwölfmal auf. Das richtige, das gerechte Steuerrecht war Klaus Tipkes zentrales Anliegen – und unzählige Male hat er in seinen Schriften Abweichungen des geltenden Rechts von diesem Ideal aufgezeigt und angeprangert.

Der Ausschnitt aus dem großen Thema „Gerechtigkeit“, dessen sich der vorliegende Beitrag annimmt, ist in den vergangenen Jahren ins Zentrum der öffentlichen Debatten gerückt: die Umverteilung.¹ Die Spreizung zwischen Arm und Reich vergrößert

sich seit Jahrzehnten, und zwar nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen westlichen Staaten.² Besonders ausgeprägt ist hierzulande die Vermögensungleichheit. Die reichsten 10 % der Deutschen besaßen im Jahre 2017 mehr als die Hälfte des Vermögens, während die ärmere Hälfte der Bevölkerung nur über 1,3 % des vorhandenen Vermögens verfügte.³

Zu dieser Ungleichverteilung tragen in nicht unerheblichem Maße Erbschaften bei. Ihr Wert ist laut Erhebungen des statistischen Bundesamtes zwischen 2009 und 2020 um gut 130 % gestiegen.⁴ Untersuchungen des DIW zeigen, dass für das Erben der Satz gilt: Wer hat, dem wird gegeben. Denn nennenswertes Vermögen erhalten vor allem diejenigen, die ohnehin schon vermögend sind.⁵

Wen wundert es, dass sich angesichts dessen in Zeiten enorm hoher Staatsausgaben die Stimmen mehren, die für eine Umverteilung durch Steuern eintreten, etwa für die Wiedereinführung der Vermögensteuer⁶ oder zumindest für eine deutlich höhere Belastung von Immobilienvermögen?⁷ Andere möchten bei der Erbschaftsteuer ansetzen und diese durch Abschaffung diverser problematischer Privilegien endlich zu einer Steuer umformen, die – wenn auch mit einem niedrigeren Steuersatz – gerade die größten Vermögen auch tatsächlich belastet.⁸

* Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie der Eberhard Karls Universität Tübingen. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den die Verf. beim Symposium „Steuergerechtigkeit“ zum Gedenken an Klaus Tipke am 13.5.2022 in Köln gehalten hat, und ist dem Geehrten gewidmet. Die Vortragsform wurde im Wesentlichen beibehalten, der Text um einige exemplarische Nachweise ergänzt.

- 1 Ausführlich zur Legitimation steuerlicher Umverteilung Osterloh-Konrad, *StuW* 2017, 305 ff. (mit rechtsphilosophischem Fokus).
- 2 Chancel/Piketty/Saez/Zucman, *World Inequality Report 2022*, S. 91 (https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf, zuletzt abgerufen am 25.9.2022).
- 3 Grabka/Halbmeier, *DIW Wochenbericht* 40/2019, 735, 739.
- 4 Nach der Pressemitteilung Nr. 403 des Statistischen Bundesamtes v. 25.8.2021 (https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/08/PD21_403_736.html, zuletzt abgerufen am 25.9.2022) betrug der Wert des festgesetzten vererbten Vermögens im Jahre 2009 21,5 Mrd. €, im Jahr 2020 50,2 Mrd. €.
- 5 Baresel u.a., *DIW Wochenbericht* 5/2021, 63 ff.
- 6 SPD, *Aus Respekt vor deiner Zukunft. Das Zukunftsprogramm der SPD*, Berlin 2021, S. 23; Bach, *DIW-Wochenbericht* 50/2021, 808 ff.
- 7 Bach/Eichfelder, *DIW Wochenbericht* 37/2021, 640 ff.; Fuest/Hey/Spengel, *ifo Schnelldienst* 12/2021, 31 ff.; Fratzscher, *DIW Wochenbericht* 36/2019, 640.
- 8 Für eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger deutlicher Senkung der Steuersätze etwa Hey, *JZ* 2007, 564, 574; Viskorf, *FR* 2007, 624, 630; Piltz, *DStR* 2010, 1913, 1924; Spiegelberger/Wartenburger, *ErbStB* 2009, 98, 103; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten: Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 37; Schön, *Wie viel Erbschaft gehört dem Staat?*, *FAZ* v. 27.3.2015, S. 18.

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Heidelberg*

Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem

Inhaltsübersicht

- I. Prinzipiengeleitete Steuerrechtswissenschaft
- II. (Schwache) Vermutung für die Steuergerechtigkeit des Vielsteuersystems
- III. Begrenzte Bedeutung kompetenzrechtlicher Steuerbegründung
- IV. Grundrechtliche Schranken kumulativer Steuerbelastung
 1. Leistungsfähigkeitsprinzip, Markteinkommenstheorie und die Staat-Bürger-Beziehung
 2. Verhältnismäßigkeit kumulativer Ertragsbesteuerung
 3. Besondere Stellung von Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grundsteuer
 4. Rechtfertigung der Steuern auf die Vermögensverwendung im Gesamtsystem
 5. Bemessung der Gesamtsteuerlast nach der Gesamtleistungsfähigkeit – Das Ziel des Vielsteuersystems
 6. Legislative Typisierung, Abstimmung und Begründung
- V. Steuerekumulation im Bundesstaat
 1. Grundrechtswirkung gegenüber der Kumulation von Steuern auf unterschiedlichen Ebenen
 2. Gebot föderaler Rücksichtnahme
- VI. Schluss

Eine prinzipiengeleitete Steuerrechtswissenschaft, wie sie Klaus Tipke vertrat, fragt sowohl nach der Gerechtigkeit einzelner Steuern wie auch – zu Recht – nach der Gerechtigkeit des Vielsteuersystems im Ganzen. Im Folgenden wird zunächst untersucht, welchen Beitrag die verfassungsrechtliche Kompetenzordnung zur Sicherstellung einer gerechten Besteuerung im Vielsteuersystem leistet. Der Blick richtet sich sodann und insbesondere auf die grundrechtlichen Schranken der kumulierten Steuerbelastung. Eigenständige Erwägungen erfordert schließlich die Frage, ob und inwieweit die grundrechtlichen Schranken der Steuerekumulation auch gegenüber der föderal aufgeteilten Besteuerungsgewalt greifen. Im Ergebnis stellt sich die grundrechtliche Prüfung der Gesamtsteuerlast am Maß der Gesamtleistungsfähigkeit als konzeptionell folgerichtiger Schlussstein dar, auf den steuerverfassungsrechtlich nicht verzichtet werden sollte.

Principle-based tax law scholarship, as advocated by Klaus Tipke, asks both about the fairness of individual taxes and - rightly - about the fairness of the multi-tax system as a whole. In the following, we will first examine what contribution the constitutional order of competences makes to ensuring fair taxation in the multi-tax system. The focus will then be on the fundamental rights limits of the cumulative tax burdens. Finally, the question of whether and to what extent the fundamental rights limits on the accumulation of taxes also apply to the federal division of taxation power requires consideration. As a result, the fundamental-rights test of the overall tax burden against the measu-

re of the overall ability to pay appears to be a conceptually consistent and necessary keystone that should not be dispensed with under tax constitutional law.

I. Prinzipiengeleitete Steuerrechtswissenschaft

„Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem“ – ein Thema wie geschaffen für einen Beitrag zu Ehren von Klaus Tipke. Die Steuergerechtigkeit war Klaus Tipke immer ein Anliegen, immer ein Leitstern. Schon im Vorwort zu seiner „Steuerrechtsordnung“ heißt es, dass „eine rechtsstaatliche Steuerrechtsordnung eine Wertordnung, eine Gerechtigkeitsordnung mit konsequenter Bindung an Maßstäbe“ sein müsse.¹ An die Spitze stellt Tipke dabei den Gleichheitssatz, der die steuerliche Gleichbelastung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip verlange. Die Bemessungsgrundlage jeder einzelnen Steuer müsse sich deshalb als Gleichbelastungsgrundlage eignen.² Steuern, die sich auf spezielle Einkunftsarten (wie die Gewerbesteuer), auf bestimmte Vermögensbestände (wie die Grundsteuer) und auf bestimmte Konsumformen (wie die Kaffeesteuer) beschränken, die also keine gleichbelastenden und in diesem Sinne allgemeinen Steuern sind, waren ihm stets ein Dorn im Auge.³ Tipke befragt daher jede einzelne Steuer auf ihre Rechtfertigung vor dem Gleichheitssatz. Diese Rechtfertigungsfrage ist eine der ganz zentralen Fragen in seinem wissenschaftlichen Werk.⁴

Darüber hinaus hat Tipke aber auch die Einheit der Steuerrechtsordnung, also das Steuerrechtssystem als Ganzes, im Blick. So gelte der Maßstab der Gleichbelastung für die Steuerrechtsordnung insgesamt, für das Vielsteuersystem, dessen Gesamtbelastungswirkung am Ziel der Gesamtbelastungsgleichheit auszurichten sei.⁵ Tipke verweigerte sich jedem Denken in – zumal legislativ auferlegten – Kästchen und Limitierungen und verstand den Gleichheitssatz stattdessen von der Sache her, bezogen auf den Gegenstandsbereich der staatlichen Steuerlasten und bereichsspezifisch konkretisiert durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Tipke steht damit für eine verfassungsrechtlich fest verankerte und dabei in Prinzipien denkende Rechtswissenschaft, die dazu befähigt, das Ganze in den Blick zu nehmen, und die davor be-

* Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den der Verf. beim Symposium „Steuergerechtigkeit“ zum Gedenken an Klaus Tipke am 13.5.2022 in Köln gehalten hat.

1 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. VI.

2 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. VI f.

3 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1260 f.

4 Der gesamte Bd. II seiner „Steuerrechtsordnung“ ist der Rechtfertigungsfrage, angewandt auf die einzelnen Steuerarten, gewidmet.

5 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. VI f.

Prof. Dr. Peter Essers, Tilburg*

Tax Justice and European Tax Law

Inhaltsübersicht

1. Introduction
2. Conditions for democratic legitimacy of tax rules and objectives of the EU
3. Democratic deficits
4. Material deficits
 - 4.1. Material deficits with respect to the internal market
 - 4.2. Material deficits with respect to the EMU
5. Conclusion and recommendations

Der Beitrag untersucht, inwieweit der Grundsatz der Steuergerechtigkeit im Europäischen Steuerrecht berücksichtigt wird. Zunächst werden einige der wichtigsten Elemente der Steuergerechtigkeit – Fairness, Effektivität, Effizienz und Einfachheit – mit den Voraussetzungen für die demokratische Legitimität von Steuervorschriften auf Grundlage des Grundsatzes „No Taxation without Representation“ und den steuerrelevanten Zielen der EU in Verbindung gebracht. Anschließend wird dargestellt, inwieweit diese Voraussetzungen und Ziele mit der derzeitigen Realität im Europäischen Steuerrecht übereinstimmen. Es zeigt sich, dass in dieser Hinsicht viele Defizite festgestellt werden können. Zwei Arten dieser Defizite werden behandelt: Demokratische Defizite (insbesondere die Einstimmigkeitsregel für Steuergesetze) und materielle Defizite, erstens in Bezug auf den Binnenmarkt (wie das fehlende soziale Bewusstsein in der EU in Kombination mit der Überbetonung von Unternehmensproblemen) und zweitens in Bezug auf die Wirtschafts- und Währungsunion (wie das Fehlen einer Behörde mit Entscheidungsbefugnis für die Wirtschafts- und Finanzpolitik der Eurozone als Ganzes). Die wichtigste Schlussfolgerung ist, dass trotz aller Fortschritte, die bereits erzielt wurden, noch viel getan werden muss, um vollständige Steuergerechtigkeit im Europäischen Steuerrecht zu erreichen. Eine der Empfehlungen lautet, den „normalen“ EU-Bürgern, insbesondere den Grenzgängern, mehr Aufmerksamkeit zu schenken. Eine weitere Empfehlung lautet, die Einstimmigkeitsregel für Steuern in eine qualifizierte Mehrheitsregel umzuwandeln.

In this contribution, European Union (EU) tax law is tested against the principle of tax justice (Steuergerechtigkeit). First, some of the main elements of tax justice – fairness, effectiveness, efficiency and simplicity – are related to the conditions for democratic legitimacy of tax rules based on the principle of ‘No Taxation without Representation’ in combination with the objectives of the EU with tax relevance. Then, the question is addressed to what extent these conditions and objectives match with present EU reality. It proves out that in this respect many deficits can be detected. Two kinds of these deficits are dealt with: democratic deficits (especially the unanimity rule for tax

laws) and material deficits, first with respect to the internal market (like the lack of social awareness in the EU in combination with the overemphasis on business problems) and second with respect to the Economic and Monetary Union (like the absence of an authority with decision-making power in charge of the economic and financial policy for the Eurozone as a whole). The main conclusion is that despite all the progress that has already been achieved a lot still has to be done to achieve full tax justice in EU tax law. One of the recommendations is to pay more attention to ‘ordinary’ EU-citizens, especially frontierworkers. Another one is to consider changing the unanimity rule for taxes into a qualified majority rule.

1. Introduction

In 2021, the world lost two giants of tax law: Klaus Tipke (*8 November 1925, †13 May 2021) and Frans Vanistendael (*13 May 1942, †27 October 2021). Both left behind an invaluable contribution to the development and status of tax law. On the day – 13 May, 2022 – the DStJG organized the symposium in Cologne in memory of Klaus Tipke’s death exactly one year before, it was 80 years ago that Frans Vanistendael was born. This can be regarded as a coincidence with symbolic value. Next to their great importance for the development of tax law, Tipke and Vanistendael shared several characteristics in their ways of academic thinking. Both departed from legal principles; they reasoned within fundamental structures and systems, averse from populism, opportunism and arbitrariness. Their main goal was to benefit public well-being (*bonum commune*), a goal that is much wider than legal positivism, let alone *Fiskalismus*, as Tipke defined taxation that only serves technocratic and instrumental goals. Whenever possible, Tipke and Vanistendael tried to be constructive in their reasoning, not destructive or cynical. Both were idealistic, however not dogmatic, but, if necessary, prepared to find balanced compromises. Former prime-minister of Belgium, Mark Eijsskens, once characterized Vanistendael as ‘a great idealist, but without dangerous illusions’,¹ a typification that could also be applicable to Klaus Tipke.

In this contribution, based on my presentation in the aforementioned conference,² I will test European Union (EU) tax

* Prof. Dr. Peter Essers is Professor of Tax Law at Tilburg University, the Netherlands; Senator (CDA) and Chairman of the Finance Committee of the Senate of the Netherlands. The contribution is based on the lecture given by the author at the symposium “Tax Justice” in memory of Klaus Tipke on 13.5.2022 in Cologne.

1 Peter Essers, History and Future of EU Taxation according to Frans Vanistendael: Inspiration for a Constructive and Critical Dialogue), World Tax Journal, Volume 14, Issue 3, August 2022, IBFD, p. 380.

2 For a recent more extensive article on the history and future of EU Taxation which has also been the starting-point and inspiration for the present

Prof. Dr. Peter Hongler, St. Gallen*

Steuerharmonisierung und Finanzausgleich

Eine Abhandlung zur Abhängigkeit der Steuergerechtigkeitsdiskussion von der Grundstruktur

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Status Quo des internationalen Steuerrechts
3. Der Begriff „Steuergerechtigkeit“
4. Zentrale finanzrechtliche Elemente einer Grundstruktur
5. Steuerharmonisierung
6. Finanzausgleich
7. Was heißt das für das internationale Steuersystem?
8. Schlussfolgerungen

Die juristische Steuergerechtigkeitsdiskussion beschränkt sich häufig auf die Anwendung und Auslegung von axiomatischen Prinzipien wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Anwendung dieser Prinzipien hängt jedoch stark von der gesellschaftlichen Grundstruktur ab, in welcher diese Prinzipien angewendet werden sollen. Der Beitrag dient dazu, diese Grundstruktur aus fiskalpolitischer Sicht zu beschreiben. Ein besonderer Fokus liegt auf der Steuerharmonisierung und den Finanzausgleich als zwei zentralen Elementen einer potentiell gerechten Grundstruktur.

The legal debate about tax justice is often limited to the application and interpretation of axiomatic principles such as the ability-to-pay principle. However, the application of these principles strongly depends on the basic structure in which these principles are to be applied. This paper aims to describe this basic structure from a fiscal policy perspective. A special focus is put on tax harmonization and fiscal equalization as two elements of a potentially just basic structure.

1. Einleitung

Ich schreibe etwas davor zurück, den Begriff Steuergerechtigkeit als etwas Subjektives zu verstehen. Zu häufig lesen wir in Urteilen oder auch Aufsätzen, dass es letztlich eine subjektive Position sei, was ein gerechtes Steuersystem ausmache.¹ Ich bin hier einig mit Klaus Tipke, der Folgendes festhält: „Einen wissenschaftlichen Wert erhält der Gerechtigkeitsbegriff aber erst, wenn es gelingt, ihn in möglichst sicherer Weise zu konkretisieren.“² Ich versuche, dieser Debatte, was das internationale Steuerrecht anbelangt, im Folgenden etwas mehr Rationalität und Objektivität zu geben.

Die Frage der Steuergerechtigkeit ist letztlich eine argumentativ zu erschließende Thematik und so verkommt die vermeintlich subjektive Position zu einem berechtigten Streit über die besseren Argumente. Die Frage nach der internationalen Steuere-

chtigkeit ist letztlich eine epistemologische und so soll auch im Folgenden versucht werden, einen Beitrag zu dieser Wahrheitsfindung zu leisten.³

Hierbei verfolge ich einen pragmatischen Ansatz.⁴ Letztlich geht es darum, explizit darzustellen, warum ich eine Position vertrete, und hierbei Argumente für eine Position zu liefern und auch offen zu sein, Gegenargumente zu akzeptieren, ja sogar sich von Gegenargumenten überzeugen zu lassen. Es geht somit nicht darum, die vermeintlich ideale und perfekt gerechte Besteuerung zu erzielen, vielmehr ziele ich auf einen möglichst rationalen und möglichst offenen Diskurs.⁵

Konfrontation mit anderen Argumenten führt dazu, dass wir unsere eigene normative Position hinterfragen.⁶ Dies ist auch unsere Aufgabe als Juristinnen und Juristen in dieser Diskussion. D.h. wir sollten in unserem Denken davon absehen, bspw. die perfekte Gewinnaufteilung für Großkonzerne im internationalen Steuerrecht anzustreben, sondern sollten uns primär mit den Argumenten auseinandersetzen, die für oder gegen eine Aufteilung sprechen. Erst dann werden wir auch wissenschaftlichen Fortschritt erzielen.⁷

Vor diesem Hintergrund werde ich mich heute auf zwei besondere Aspekte der Frage nach internationaler Steuergerechtigkeit konzentrieren, die zentral für die Diskussion sind, aber gelegentlich vergessen gehen. Dies soll dazu dienen, der Debatte um die internationale Steuergerechtigkeit mehr argumentative Struktur zu geben. Der Fokus liegt heute auf dem Bedürfnis nach grenzüberschreitender Steuerharmonisierung als möglichem Weg, Steuergerechtigkeit zu erzielen, und deren Zusam-

* Prof. Dr. Peter Hongler ist Direktor des Instituts für Finanzrecht, Finanzwissenschaft und Law and Economics der Universität St. Gallen (IFF-HSG). Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den der Verf. beim Symposium „Steuergerechtigkeit“ zum Gedenken an Klaus Tipke am 13.5.2022 in Köln gehalten hat. Der Vortragstil wurde weitgehend beibehalten.

1 Vgl. bspw. Schweizerisches Bundesgericht, BGE 133 I 206.

2 Tipke (2012), S. 1248.

3 Besonders hinzuweisen ist hierbei auf die Arbeiten von Robert Brandom, der sich umfassend mit der Wahrheit von normativen Aussagen beschäftigt (vgl. bspw. Brandom (1998).

4 Vgl. insb. Quine (1951), S. 20 ff.

5 Dies ist durchaus bewusst beeinflusst von der Diskurstheorie von Habermas oder auch vom Inferentialismus von Robert Brandom.

6 Vgl. zum Ganzen aus steuerlicher Sicht m.w.H. Gubelmann/Hongler (2022), S. 351 ff.

7 Wir sollten im Übrigen auch bereit sein einzugestehen, dass wir falsch lagen. Viel zu wenig lesen wir denn auch, dass sich eine juristische Lehrmeinung explizit von einer früher vertretenen Meinung derselben Autorin oder desselben Autors abweicht.

Abhandlungen

Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner, Tübingen*

Neue Herausforderungen für eine Steuerlehre als betriebswirtschaftliche Disziplin

Inhaltsübersicht

- I. Streichung von Professuren für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und weniger Masterabschlüsse bei Absolventen der Steuerberater-Prüfung
- II. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Problemverständnis und Methoden
 1. Einordnung in die Steuerwissenschaften
 2. Problembereiche der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
 3. Steuerplanung und Steuerberatung
- III. Zulassung zur Steuerberater-Prüfung: Bachelor-Abschlüsse ersetzen Master-Abschlüsse
- IV. Streichung von Professuren für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an deutschen Universitäten von 1993–2023
- V. Folgen der Evaluierung von Steuer-Professuren durch Forschungs-Rankings
- VI. Einzel- und gesamtwirtschaftliche Zwecke analytischer und empirischer Steuerforschung
- VII. Konsequenzen der empirischen Forschung für das steuerliche Lehrprogramm
- VIII. Zusammenfassung

Die Anzahl der Professuren für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wurde an den deutschen Universitäten in den letzten Jahrzehnten reduziert. Ebenso hat sich in der Steuerberater-Prüfung der Anteil der Absolventen mit einem akademischen Master-Abschluss verringert. Der Beitrag untersucht, inwiefern neue Methoden der Forschung und ihrer Evaluation und geänderte Konditionen des Arbeitsmarktes für Absolventen Erklärungen für diese Entwicklungen liefern können. Bei einer Anpassung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an gängige empirische Forschungsstandards, die für den Erhalt der Professuren vorteilhaft sein kann, wäre die Aufgabe der bisherigen Fach-Grenzen zwischen betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher Steuerforschung denkbar. Wenn damit ein Verzicht auf Themen der Steuerplanung und Steuerberatung als bisherige Studieninhalte der Lehre verbunden wäre, könnte dies andererseits bewirken, dass sich das Studium der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von der Berufsplanung der Studierenden entfernt.

The number of professorships in business taxation has been reduced at German universities in recent decades. Likewise, the proportion of graduates with an academic Master's degree has decreased in the Tax Advisor examination. The article examines

the extent to which new methods of research and its evaluation as well as changed conditions of the labour market for graduates can provide explanations for these developments. In adapting business taxation to current empirical research standards to maintain professorships, it would be conceivable to abandon the previous subject boundaries between business and economic tax research. On the other hand, if this were to entail abandoning tax planning any tax consulting as teaching content, this could have the effect of distancing business taxation studies from students' career paths.

I. Streichung von Professuren für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und geringerer Anteil von Masterabschlüssen bei Absolventen der Steuerberater-Prüfung

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (BStL) ist als eigenständige betriebswirtschaftliche Disziplin im Gegensatz zu anderen Teilbereichen der Betriebswirtschaftslehre wie z.B. Rechnungswesen, Finanzierung, Marketing, Personalwirtschaft und Operations-Management nur an Universitäten in Deutschland und Österreich durch eigene Professuren vertreten. An angelsächsischen Business Schools und den Universitäten anderer europäischer Staaten gibt es keine in einer eigenen Fachdisziplin organisierten betriebswirtschaftlichen Professuren für „Business Taxation“, obwohl das sonstige betriebswirtschaftliche Fächerangebot dem der deutschen Universitäten entspricht.¹ Die steuerliche Ausbildung erfolgt entweder in Economics-Departments in der zur Volkswirtschaftslehre zählenden „Public Finance“ (Finanzwissenschaft) oder in Law-Schools, die vorwiegend rechtliche, aber auch ökonomische Perspektiven der Besteuerung vermitteln.

Eine mögliche Erklärung für das Fehlen der BStL an ausländischen Business Schools kann darin liegen, dass diese aus Gründen des Renommées eine globale Internationalität der Studierenden anstreben, teilweise auch um von ausländischen Studierenden höhere Studiengebühren zu erzielen. Für Steuern als Studienfach würde sich bei einer internationalen Ausrichtung von Business Schools die Frage stellen, welches Steuer-

* Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner ist Emeritus der Universität Tübingen und Honorarprofessor der Universität Wien.

1 An der Said Business School der Universität Oxford gibt es ein Center of Business Taxation, dessen Schwerpunkt auf finanzwissenschaftlichen und steuerrechtlichen Themen liegt.

Karina Körösi / Prof. Dr. Ralf Maiterth, beide Berlin*

Fehlwahrnehmung der Progressivität der deutschen Einkommensteuer

Inhaltsübersicht

- 1 Einleitung
- 2 Stichprobenzusammensetzung und soziodemographische Merkmale
- 3 Wahrnehmung der Steuerprogression
 - 3.1 Mikroebene
 - 3.1.1 Geschätzte vs. tatsächliche Durchschnittssteuersätze
 - 3.1.2 Geschätzter Durchschnittssteuersatzverlauf
 - 3.1.3 Geschätzte vs. tatsächliche Grenzsteuersätze
 - 3.1.4 Geschätzter Grenzsteuersatzverlauf
 - 3.1.5 Verhältnis von geschätzten Grenz- und Durchschnittssteuersätzen
 - 3.2 Makroebene
 - 3.3 Kohärente Wahrnehmung der Steuerprogression
- 4 Einschätzung der Steuerprogression in Abhängigkeit von der empfundenen Steuergerechtigkeit
- 5 Gewünschte Steuerprogression
 - 5.1 Gesamtsample
 - 5.2 Gewünschte Steuerprogression und Gerechtigkeitsempfinden
 - 5.3 Diskrepanz zwischen geforderten und tatsächlichen Steuererhöhungen/-senkungen
- 6 Zusammenfassung

Der Beitrag zeigt, dass es vielen Personen schwerfällt, die Progression des deutschen Einkommensteuertarifs richtig einzuschätzen. Die damit verbundene Fehlwahrnehmung der Steuerprogression ist unterschiedlich ausgeprägt, je nachdem welche Dimension von Steuerprogression abgefragt wird. Zwar ist immerhin knapp der Hälfte der Befragten bewusst, dass Durchschnitts- und Grenzsteuersätze mit steigendem Einkommen zunehmen. Auch wissen etwas über 23 % der Befragten, dass der Grenzsteuersatz größer als der korrespondierende Durchschnittssteuersatz ist. Jedoch wird das Ausmaß der Progression für beide Steuersätze deutlich unterschätzt, was vor allem an der erheblichen Überschätzung der Steuersätze für niedrige Einkommen liegt. Schlecht bestellt ist es auch um die Kenntnis über das Verhältnis vom Anteil am aggregierten Einkommen und dem Beitrag zum Einkommensteueraufkommen der Top 10 %-Einkommensbezieher. Während die Schätzung des Anteils dieser Personengruppe am gesamten Einkommen überraschend gut gelingt, wird deren Beitrag zum Steueraufkommen dramatisch unterschätzt und im Ergebnis eine deutlich regressive Besteuerung unterstellt. Hinsichtlich der Progressivität der deutschen Einkommensteuer sprechen sich Befragte, die den Beitrag der Top 10 %-Einkommensbezieher zum Einkommensteueraufkommen als zu gering ansehen, für eine deutliche Verschärfung gegenüber der von ihnen wahrgenommenen Progression aus. Dagegen plä-

dieren die übrigen Befragten für eine Reduktion der Steuerprogression. Vergleicht man die als fair eingestuften Steuersätze mit den tatsächlichen Steuersätzen, zeigt sich, dass fast zwei Drittel der Befragten aufgrund ihrer Fehlwahrnehmung glaubt, für eine Steuerensenkung für ein Bruttogehalt i.H.v. 10.000 € zu plädieren, welche tatsächlich eine Steuererhöhung bedeuten würde.

This study shows that many people find it difficult to correctly assess the progressivity of the German income tax. The severity of the associated misperception of tax burden progressivity depends on which dimension of tax progressivity respondents are asked about. Almost half of the respondents are aware that average and marginal tax rates are increasing in income levels. Just over 23 % of respondents also know that the marginal tax rate is higher than the corresponding average tax rate. However, the extent of progressivity for both tax rates is significantly underestimated, which is mainly due to the considerable overestimation of tax rates for low incomes. Knowledge of the relationship between the share of aggregate income and the contribution to total income tax revenue of the top 10 % income earners is also poor. While the average estimate of this group's share of total income is surprisingly good, their contribution to total income tax revenue is dramatically underestimated, implying a regressive income tax. With regard to the progressivity of the German income tax, respondents who consider the tax contribution of the top 10 % income earners to be too low demand a significant increase in progressivity. In contrast, the remaining respondents advocate a reduction of tax progressivity. Comparing the tax rates deemed fair with the actual tax rates shows that almost two thirds of the respondents believe, due to their misperception, that they are advocating for a tax cut for a gross salary of € 10,000, whilst in reality their fair tax rates would lead to a tax increase.

1 Einleitung

Die Besteuerung kann sowohl ökonomisches Verhalten als auch politische und gesellschaftliche Präferenzen beeinflussen,

* Karina Körösi ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin. Prof. Dr. Ralf Maiterth ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin, Forschungsprofessor am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung sowie Vorstand von arqus e.V. Die Autoren danken Dr. Malte Chirvi und Dr. Martin Körner für wertvolle Hinweise bei der Konzeption des Fragebogens, Leonie Babilas und Hans-Peter Huber für hilfreiche Kommentare und der wundertax GmbH für die Verbreitung des Fragebogens. Die Autoren sind dankbar für die Förderung ihres Teilprojektes „Tax Burden Transparency“, dem diese Arbeit entstammt, durch die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) – Collaborative Research Center (SFB/TRR) Projektnummer 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency.

Matthias Trinks, Eisenhüttenstadt*

Zum strukturellen Vollzugsdefizit am Beispiel der Hundesteuer

Eine empirische Untersuchung des Steuervollzugs in Berlin

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Strukturelles Vollzugsdefizit
 1. Rechtsprechung des BVerfG
 2. Aktuelle Entwicklungen in der fachgerichtlichen Rechtsprechung
 3. Rechtsprechung zur Hundesteuer
 4. Vollzugsausfall als Unterfall des strukturellen Vollzugsdefizits
- III. Hundebestand in Berlin
- IV. Umfang der Steuerkontrollen
- V. Steuererhebung im verfassungsrechtlichen Korsett
 1. Grenzen des Steuervollzugs bei direkter Steuererhebung
 2. Vergleich mit anderen Steuerarten
 3. Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
- VI. Fazit

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der vom BVerfG entwickelten Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits. Dabei wird der Frage nachgegangen, ob und wann steuerliche Vollzugsmängel einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerungsgleichheit begründen können. Als Untersuchungsfeld wurde dabei die Hundesteuererhebung im Bundesland Berlin gewählt. Aufgrund der Einfachheit des einschlägigen steuerrechtlichen Tatbestands und des großen Umfangs erhobener empirischer Daten, konnten Mängel im Steuervollzug umfassend quantifiziert werden. Die Ergebnisse legen nahe, dass insgesamt von einem weitgehenden Vollzugsausfall ausgegangen werden muss, der bereits auf tatsächlicher Ebene zur Verfassungswidrigkeit der Steuererhebung führt.

This paper deals with the legal concept of structural enforcement deficits developed by the Federal Constitutional Court. It examines the question of whether and when tax enforcement deficiencies could establish a violation of the constitutional requirement of equal taxation. The levy of dog tax in Berlin was chosen as the field of study. Due to the simplicity of the applicable tax law and the large amount of empirical data collected, it was possible to comprehensively quantify deficiencies in tax enforcement. The results suggest that, overall, an extensive shortfall of tax enforcement must be assumed, which – in itself – already leads to the unconstitutionality of the tax levy.

I. Einleitung

Alltägliche Mängel im Vollzug von Steuergesetzen begründen nach der Rechtsprechung des BVerfG keine Verfassungswidrigkeit der Steuererhebung. Davon ist erst auszugehen, wenn ein systemisch angelegtes, dem Gesetzgeber zurechenbares, strukturelles Vollzugsdefizit besteht. Ausweislich statistischer Daten zur Erhebung der Hundesteuer drängt sich der Eindruck auf, dass genau solch ein Zustand im Bundesland Berlin allein aufgrund eines weitgehenden Vollzugsausfalls bereits seit Jahren bestehen könnte.

II. Strukturelles Vollzugsdefizit

Eine der gleichheitsrechtlichen Schranken des Art. 3 Abs. 1 GG für den Vollzug von Steuergesetzen manifestiert sich in der Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits. Diese geht auf zwei Entscheidungen des BVerfG aus den Jahren 1991 und 2004 zurück.¹ Dabei definiert das Gericht in der Interpretation der Verfassung: „Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen können und sich tatsächlich ereignen, führen allein noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm. Verfassungsrechtlich verboten ist jedoch der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts.“²

1. Rechtsprechung des BVerfG

In der Folge hat das BVerfG sich noch in gut zwanzig veröffentlichten Entscheidungen mit der Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits, teilweise bezeichnet als strukturelles Erhebungsdefizit, befasst. Eine spürbare Konturierung hat das Rechtsinstitut dabei nie erfahren. Das ist aus zwei Gründen wenig überraschend. Einerseits handelt es sich um eine „Anomalie der deutschen Rechtsordnung“³. Systemimmanent kommt ein Steuervollzugsdefizit, noch dazu eines, das bereits unmittelbar im Gesetz angelegt und dem Gesetzgeber selbst zurechenbar

* RA Matthias Trinks ist Vorstand der txt AG Rechtsanwalts-gesellschaft, Eisenhüttenstadt.

1 Instruktiv Waldhoff, StuW 2013, 121 ff.

2 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113).

3 Waldhoff, StuW 2013, 121.