

2 | 2023

100. Jahrgang
15. Mai 2023
S. 97–192
PVSt 6492

StuW

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

Redakteur: StB Dr. Gary Rüsich

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:
ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Abhandlungen >	Stefan Greil / Karina Sopp / Eva Greil – Nachhaltigkeit in der Ertragsbesteuerung von Unternehmen 97
	Michael Rodi / Roman Weidinger – Steuerliche Absetzbarkeit freiwilliger CO ₂ -Kompensationen 114
	Tim Niklas Dapprich – Die passive Entstrickung im mehrdimensionalen Spannungsverhältnis zwischen europäischem Binnenmarkt, Steuerstaat und Leistungsfähigkeitsprinzip 123
	Tim Maciejewski – Die Steuerbarkeit von Stipendien 145
	Anna-Maria Anderwald – Der steuerverfassungsrechtliche Rahmen der Nettovermögensteuer in Österreich 158
	Martin Fochmann / Vanessa Heinemann-Heile / Hans-Peter Huber / Ralf Maiterth / Caren Sureth-Sloane – Zusatzkosten der Besteuerung – Eine Analyse des steuerlichen Verwaltungsaufwands und der subjektiv wahrgenommenen Steuerbelastung 171
Aus der internationalen >	Alexander Eisenmann – „The Strategies of the International Chamber of Commerce to Eliminate Double Taxation“ 188
Diskussion	Giulia Mahlig – „Taxes Through the Reciprocity Lens“ 189
	Aenne Wulferding – „Public Finance and Racism“ 191

ottoschmidt



86209522302

Abhandlungen

*Dr. Stefan Greil, Berlin / Prof. Dr. Karina Sopp, Freiberg / Eva Greil, Berlin**

Nachhaltigkeit in der Ertragsbesteuerung von Unternehmen

Eine Würdigung von steuerlicher Transparenz und materiellen Regelungen

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Nachhaltigkeit in der Ertragsbesteuerung: Überblick
 1. Kategorisierung materieller Regelungen
 2. Bedeutung der steuerlichen Transparenz für die Nachhaltigkeit
- III. Maßnahmen im Bereich der Ertragsbesteuerung von Unternehmen: Transparenz
 1. Unmittelbar steuerlich
 2. Mittelbar steuerlich
 - a) Ertragsteuerinformationsbericht
 - b) Nachhaltigkeitsberichterstattung und Besteuerung
 3. Verhaltensänderungen aufgrund von steigender Transparenz
- IV. Maßnahmen im Bereich der Ertragsbesteuerung von Unternehmen: Materielle Regelungen
 1. Lenkungsnormen mit nationalem Fokus: Erhöhte Abschreibung auf nachhaltige Investitionen
 2. Lenkungsnormen mit internationalem Bezug: Einführung einer Patentbox
 3. Regelungen zur angemessenen Besteuerung von MNEs und zur fairen Aufkommensallokation zwischen den Staaten
 - a) Überblick
 - b) Berücksichtigung von Nachhaltigkeit im Fremdvergleichsgrundsatz
 - c) Berücksichtigung von Nachhaltigkeit in formelhafter Gewinnaufteilung
 - d) Berücksichtigung von Nachhaltigkeit in der globalen effektiven Mindestbesteuerung

- e) Aufnahme von nicht nachhaltigen Staaten im StAbwG
4. Stärkung der kooperativen Compliance
- V. Fazit

Mit Hilfe der Besteuerung lässt sich die Nachhaltigkeitsleistung von Unternehmen beeinflussen. Möglich sind sowohl Sanktionierungs- als auch Fördermaßnahmen. Dieser Beitrag widmet sich der Verzahnung von Nachhaltigkeit und Ertragsbesteuerung von Unternehmen. Nach einer Darstellung des Status Quo werden mögliche Wirkungen und Anpassungsmöglichkeiten bestehender Regelungen mit Blick auf die Nachhaltigkeitsleistung von Unternehmen und den von Staaten gesetzten Nachhaltigkeitsstandards diskutiert. Hierbei wird jeweils zwischen materiellen steuerlichen Normen und Regelungen zur steuerlichen Transparenz unterschieden. Im Fokus der Betrachtung stehen Regelungen mit internationaler Tragweite sowie multinational tätige Unternehmensgruppen (MNEs). Diese Fokussierungen ergeben sich u.a. daraus, dass die Messung der Nachhaltigkeitsleistung von Unternehmen nicht auf einzelne Staaten begrenzt bleiben soll, die Verteilung von Steuerzahlungen auf Staaten als ein Aspekt der

* Dr. Stefan Greil ist in der Finanzverwaltung tätig und Lehrbeauftragter im Bereich des internationalen Steuerrechts. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt nur die persönliche Auffassung wieder. Prof. Dr. Karina Sopp ist Inhaberin des Lehrstuhls für Entrepreneurship und betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der TU Bergakademie Freiberg. Eva Greil, LL.M. ist Rechtsanwältin und Geschäftsführerin im Institut Finanzen und Steuern e.V.

Prof. Dr. Michael Rodi / Roman Weidinger, beide Berlin*

Steuerliche Absetzbarkeit freiwilliger CO₂-Kompensationen

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
- B. Geltender Rechtsrahmen
 - I. Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer
 - 1. Besteuerung des Ertrags
 - 2. Vollständige Absetzbarkeit als Betriebsausgabe
 - 3. Beschränkte Absetzbarkeit als Spende
 - II. Umsatzsteuer
 - 1. Steuerbarkeit freiwilliger CO₂-Kompensationen
 - 2. Keine Befreiung und nur teilweise Ermäßigung
- C. Ertragsteuerliche Klarstellung und umsatzsteuerliche Privilegierung
 - I. Ertragsteuerrechtliche Klarstellung
 - 1. Schreiben des Bundesfinanzministeriums
 - 2. Steuergesetzliche Klarstellung
 - II. Ausweitung der umsatzsteuerrechtlichen Privilegierung
 - 1. Umsatzsteuerliche Befreiung
 - 2. Umsatzsteuerliche Ermäßigung
- D. Steuerrechtliche Implementierung von Zertifizierungsstandards

Mit dem stetig wachsenden Markt für freiwillige CO₂-Kompensationen steigt auch das Bedürfnis nach Einordnungen zur steuerlichen Absetzbarkeit dazu getätigter Aufwendungen. Zugleich sind in Bezug auf die tatsächlichen Emissionsminderungseffekte der verschiedenen Kompensationsmaßnahmen erhebliche Unterschiede erkennbar. Das Steuerrecht sollte daher nicht nur die Frage der Absetzbarkeit klarstellen, sondern könnte auch darüber hinaus einen Beitrag zur Qualitätssicherung freiwilliger Klimakompensationen leisten.

The market for voluntary CO₂ offsets is steadily growing. That creates the need to classify the tax deductibility of expenses incurred for this purpose. At the same time, there are considerable differences in the actual emission reduction effects of the various compensation measures. Tax law should therefore not only clarify the questions of deductibility, but could also contribute to the quality assurance of voluntary climate compensation.

A. Einleitung

Der Klimawandel ist eine zentrale Herausforderung für die Menschheit. Entsprechend erlangen öffentliche und private Klimaschutzmaßnahmen zunehmende Bedeutung und gewinnen gerade in den vergangenen Jahren große Aufmerksamkeit in Politik, Wirtschaft und Zivilgesellschaft. Neben gesteigerten gesetzgeberischen Anstrengungen, nicht zuletzt auch aufgrund

der vom BVerfG herausgestellten grundrechtlichen Bedeutung staatlichen Klimaschutzes,¹ nehmen auch individuelle und unternehmerische Klimaschutzmaßnahmen zu. Dem liegt die Erkenntnis zugrunde, dass jeder Mensch und jedes Unternehmen einen CO₂-Fußabdruck hinterlässt, der zur Erderwärmung beiträgt, und dass dies im Rahmen von Konsumententscheidungen beeinflusst werden kann.² Immer mehr Unternehmen streben deshalb eine positive(re) Klimabilanz bis hin zur Klimaneutralität an, um so werbend auf sich aufmerksam zu machen.

Die zentrale Aufgabe der Klimaschutzpolitik liegt in der Vermeidung von Treibhausgasemissionen. Oftmals reicht dies aber nicht aus, um Klimaneutralität im Einzelfall herzustellen. Privatpersonen und vor allem Unternehmen greifen daher vermehrt auf freiwillige CO₂-Kompensationen zurück, um die von ihnen verursachten Treibhausgasemissionen durch die Förderung von Klimaschutzprojekten anderweitig auszugleichen.³ Diese können im In- und Ausland, typischer Weise in Entwicklungsländern durchgeführt werden. Die Kompensation kann auf sehr unterschiedlichen Wegen erfolgen, etwa durch Abscheiden und Speichern von Treibhausgasen (CCS), durch Bindung von Treibhausgasen in Senken (Aufforstung, Wiedervernässung von Mooren etc.) oder durch Maßnahmen, die zur Reduktion von Treibhausgasen führen (Errichtung von Windparks, Energieeffizienzmaßnahmen etc.).⁴ Kompensiert werden können Emissionen des Unternehmens (etwa um Klimaneutralität zu erreichen) oder die Kunden zuzuschreibenden Emissionen.⁵ Das Kompensationsprojekt kann unternehmens- oder konzernintern organisiert werden; alternativ können Unternehmen direkt in Organisationen investieren, die die Klima-

* Prof. Dr. Michael Rodi ist Gründer sowie geschäftsführender und wissenschaftlicher Direktor des Instituts für Klimaschutz, Energie und Mobilität (IKEM). Roman Weidinger ist dort wissenschaftlicher Referent. Der Beitrag geht aus einem Gutachtenauftrag für die Stiftung Allianz für Entwicklung und Klima hervor und aktualisiert insoweit das gleichnamige Gutachten (Rodi/Yilmaz, 2019) für die Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, aus der im Jahr 2020 die bezeichnende Stiftung hervorgegangen ist.

1 BVerfG, Beschl. v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18 (Klimabeschluss).

2 Zu diesem Aspekt auch Bolik/Reifarth-Belli, Tue Gutes und sprich darüber – Gedanken zum steuerlichen Betriebsausgabenabzug für CO₂-Kompensationszahlungen, Ubg 2021, 432.

3 Umweltbundesamt, Freiwillige CO₂-Kompensationen durch Klimaschutzprojekte, 2018, abrufbar unter <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/freiwillige-co2-kompensation-durch> (zuletzt abgerufen am 04.03.2023), S. 7.

4 Für die Verteilung der Kompensationen auf diese Bereiche vgl. etwa Adelphi, Climate Neutrality Targets of European Companies and the Role of Carbon Offsetting, 2020, abrufbar unter https://www.carbon-mechanisms.de/fileadmin/media/dokumente/Publikationen/Studie/GCMII_Klimaneutral_Offsetting.pdf (zuletzt abgerufen am 02.03.2023), 15 Fig. 7, für 44 große europäische Unternehmen.

5 Adelphi (Fn. 4), 10.

Tim Niklas Dapprich, Siegen*

Die passive Entstrickung im mehrdimensionalen Spannungsverhältnis zwischen europäischem Binnenmarkt, Steuerstaat und Leistungsfähigkeitsprinzip

Zugleich ein Beitrag zur Maßgeblichkeit des Verfassungsrechts für die Ausgestaltung des Europäischen und Internationalen Steuerrechts

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
- B. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen
 - I. Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG
 - II. Ausgleichsposten nach § 4g Abs. 1 EStG
- C. Aktueller Diskussionsstand
 - I. Finanzverwaltung
 - II. Gesetzgeber
 - III. Rechtsprechung und Schrifttum: Erforderlichkeit des aktiven Zutuns
- D. Primäres Unionsrecht und Verfassungsrecht
 - I. Verfassungsrechtlicher Rahmen
 - II. Unionsrechtlicher Rahmen
 - III. Leistungsfähigkeitsprinzip
 - IV. Die passive Entstrickung im „Dreiecks-Spannungsverhältnis“ zwischen Steuerstaat, europäischem Binnenmarkt und Leistungsfähigkeitsprinzip
- E. Unions- und Verfassungsrechtskonformität der passiven Entstrickung
 - I. Eingriff in Grundfreiheiten und Grundrechte
 - II. Rechtfertigung
- F. Zusammenfassung
- G. Bewertung/Ausblick

Die passive Entstrickungsbesteuerung steht weiterhin in der Diskussion. Rechtskräftige Entscheidungen sind bislang nicht ergangen. Seit der Neufassung des § 4g Abs. 1 EStG durch das ATA-DUMsG ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber in der Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG die Möglichkeit einer passiven Entstrickung vorsieht. Umso dringlicher drängt sich die Frage auf, ob die passive Entstrickung unions- und verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht wird. Hierbei muss berücksichtigt werden, dass die EuGH-Rechtsprechung zur aktiven Entstrickung nicht vollumfänglich auf die passive Entstrickung übertragen werden kann. Innerhalb des unions- und verfassungsrechtlichen Gefüges ist außerdem zu beachten, dass sich die (passive) Entstrickungsbesteuerung in einem „Dreiecks-Spannungsverhältnis“ von Binnenmarkt, Steuerstaat und Leistungsfähigkeitsprinzip bewegt. Die Auflösung dessen ist aber klar,

wenn der Grundfreiheits- und Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen als maßgebliche Maxime erachtet wird.

Passive separation taxation („passive Entstrickungsbesteuerung“) is still under discussion. Since the revision of Sec. 4g (1) German Income Tax Act, it can be assumed that the legislator has provided for the possibility of passive separation taxation in Sec. 4 (1) Sentence 3 German Income Tax Act. It is necessary to check the conformity of this regulation with Union and constitutional law. This requires a special consideration of the „triangular tension“ between the European internal market, the tax state and the ability-to-pay principle. However, the resolution of this is clear, if the protection of fundamental rights of the taxpayer is considered as the decisive maxim.

A. Einleitung

Mehrere finanzgerichtliche Entscheidungen zur passiven Entstrickung,¹ die beim BFH anhängigen Revisionen² und die Erweiterung einzelner DBA-Anwendungsbereiche durch die Einführung des Art. 9 Abs. 4 MLI³ sorgen gegenwärtig dafür, dass die Diskussionen rund um die Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und vergleichbarer Vorschriften wieder angeheizt

* Tim Niklas Dapprich, LL.M., ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter Berücksichtigung europäischer und internationaler Bezüge von Professor Dr. Gerd Morgenthaler an der Universität Siegen und Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

1 Zu § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG: FG Köln, Urt. v. 17.6.2021 – 15 K 888/18, IStR 2021, 818; zu § 4 Abs. 1 S. 3 EStG: FG Saarland, Beschl. v. 30.3.2021 – 1 V 1374/20, IStR 2021, 634; FG Münster, Urt. v. 10.8.2022 – 13 K 559/19 G,F, DStR 2022, 2413.

2 BFH – I R 32/21; BFH v. 24.11.2021 – I B 44/21, ECLI:DE:BFH:2021:BA.241121.IB44.21.0; BFH – I R 41/22; zuletzt ließ der BFH diese Frage ausdrücklich offen, BFH, Beschl. v. 24.11.2021 – I B 44/21 (AdV), BFH/NV 2022, 454 Rz. 29.

3 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl. II 2020, 946 ff.; Die Gefahr einer Entstrickungsbesteuerung wurde in diesem Kontext von den damaligen Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD diskutiert, BT-Drucks. 19/23163, 7.

Dr. Tim Maciejewski, Hamburg*

Die Steuerbarkeit von Stipendien

Ein Beitrag zur einheitlichen Entfaltung des Veranlassungsprinzips

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Ausgangslage
 1. Begriff des Stipendiums
 2. Tatsächliche Verbreitung
 3. Steuerrechtliche Regelungen zu Stipendien
- III. Steuerbarkeit von Stipendien
 1. Dogmatische Grundlagen
 - a) Erste Stufe: Erwerbstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht (Finalität)
 - b) Zweite Stufe: Veranlassung von Einnahmen und Ausgaben (wertende Zurechnung)
 - c) Ansatzpunkte für die Steuerbarkeit von Stipendien
 2. Stipendiatenstellung als eigenständige Erwerbstätigkeit
 - a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
 - b) Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb
 - c) Sonstige Einkünfte
 - aa) Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19 und v. 28.9.2022 – X R 21/20)
 - bb) Einkünfte aus Leistungen (BFH v. 11.12.2020 – IX R 33/18)
 3. Stipendien als Einnahmen aus einer bestehenden Erwerbstätigkeit
 - a) Veranlassungsprinzip als Maßstab
 - b) Zweckverwirklichung des Stipendiengabers
 - c) Förderung der Person des Stipendiaten
 4. Stipendien als vorweg genommene Einnahmen aus einer zukünftigen Erwerbstätigkeit
 - a) Veranlassungszusammenhänge bei vorweg genommenen Einnahmen und Ausgaben
 - b) Vorweg genommene Einnahmen aus einer bestimmten späteren Tätigkeit
 - c) Erstattung von abzugsfähigen Aufwendungen als vorweg genommene Einnahmen
- IV. Fazit

Der Beitrag untersucht die aktuelle finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Stipendien. Ausgehend von einer tatsächlichen und rechtlichen Bestandsaufnahme werden die unterschiedlichen Entscheidungen anhand des Veranlassungsprinzips als einheitlich zu entfaltendem Zuordnungsmaßstab des Ertragssteuerrechts systematisiert. Stipendien sind zwar regelmäßig keine Gegenleistung für die geförderte Tätigkeit des Stipendiaten, so dass sie keine eigenständige Erwerbstätigkeit begründen. Sie können aber durch eine andere Erwerbstätigkeit veranlasst sein, soweit sie nicht der Förderung der Person des Stipendiaten die-

nen. Der Beitrag schließt mit einem Ausblick auf noch anhängige finanzgerichtliche Verfahren.

The article examines the current fiscal court rulings on the taxability of scholarships. Based on a factual and legal review, the different decisions are systematised on the basis of the principle of causation. This principle is not only applicable to differentiate between deductible and non-deductible expenses but also to distinguish taxable from non-taxable income. While scholarships regularly do not constitute a source of taxable income on their own, they can be taxable income derived from an already existing source of income. The decisive factor is whether the scholarship supports the scholar himself or his activity. The article concludes with an outlook on pending fiscal court proceedings.

I. Einleitung

Die Stipendienlandschaft in Deutschland ist ausgesprochen bunt und vielfältig. Neben klassische Stipendien für Aus- und Fortbildungen aus öffentlichen Mitteln oder von gemeinnützigen Körperschaften treten in jüngerer Zeit neue Programme, mit denen beispielsweise qualifizierte Arbeitskräfte an bestimmte Arbeitgeber oder Arbeitsorte gebunden oder die Folgen der Covid 19-Pandemie für freischaffende Künstler abgedeckt werden sollen. Angesichts der nur fragmentarischen Steuerbefreiungsvorschriften rückt die Frage in den steuerrechtlichen Fokus, ob Stipendien überhaupt zu den steuerbaren Einkünften zählen. Gleich vier Senate des BFH und diverse FG haben sich dazu in der jüngeren Vergangenheit positioniert. Die Entscheidungen bieten Gelegenheit, das Veranlassungsprinzip als zentralen Zuordnungsmaßstab des Ertragssteuerrechts und seine einheitliche Entfaltung für Erträge und Aufwendungen zu illustrieren.

II. Ausgangslage

1. Begriff des Stipendiums

Was genau unter einem Stipendium zu verstehen ist, ist weder im Zivil- noch im Steuerrecht legaldefiniert. Im Einkommensteuergesetz wird der Begriff nur in der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG genannt. Danach sind Stipendien zur Förderung der Forschung sowie der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung unter weiteren Vorausset-

* Dipl.-Finw. (FH) Dr. Tim Maciejewski ist wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School in Hamburg. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers auf den 22. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 12.11.2022.

Dr. Mag. Anna-Maria Anderwald, LL.M. (Columbia), Graz*

Der steuerverfassungsrechtliche Rahmen der Nettovermögensteuer in Österreich

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Definition Vermögensteuer bzw. Nettovermögensteuer
 - 2.1. Finanzwissenschaftliche Perspektive
 - 2.2. Steuerrechtliche Perspektive
3. Vermögensteuern als ausschließliche Bundesabgaben
4. Ausgangspunkt für eine etwaige Besteuerung des Nettovermögens in Österreich
 - 4.1. Keine Nettovermögensteuer seit 1994
 - 4.2. Zusätzliche verfassungsrechtliche Grenzen im Endbesteuerungsgesetz
 - 4.3. Keine Erbschaft- und Schenkungsteuer
5. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Besteuerung von Nettovermögen in Österreich
 - 5.1. Verfassungsrechtliche Vorgaben
 - 5.2. Rechtfertigung der Einführung einer Nettovermögensteuer dem Grunde nach
 - 5.3. Rechtfertigung der Wahl des konkreten Steuergegenstandes – Nettovermögen
 - 5.4. Ausgestaltung und Vollzug muss gleichheitssatzkonform erfolgen
6. Resümee

Die vorliegende Abhandlung bietet eine steuerverfassungsrechtliche Sicht der etwaigen Besteuerung des Nettovermögens in Österreich. Ziel des Beitrages ist es, den steuerverfassungsrechtlichen Rahmen zur etwaigen (Wieder-)Einführung einer Nettovermögensteuer in Österreich aufzuzeigen. Im Rahmen der Thematik ist vor allem die Rechtfertigung der Besteuerung des Nettovermögens als solche zu untersuchen, ferner die Frage, ob die Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung einer Nettovermögensteuer in ihren Grundzügen dem Gleichheitssatz entsprechen.

This paper offers a constitutional perspective on the possible taxation of net wealth in Austria. The aim of the article is to show the constitutional framework for the possible (re)introduction of a net wealth tax in Austria. In this context, the justification of the taxation of net wealth as such is to be examined, as well as the question of whether the tax base and the structure of a potential net wealth tax comply with the principle of equality.

1. Einleitung

Kaum ein steuerliches Thema wird politisch so kontrovers diskutiert wie Nettovermögensteuern, deren (Wieder-)Einführung

in Österreich, ähnlich wie in Deutschland,¹ erwogen wird. Österreich kennt seit 1994 keine Nettovermögensteuer, worunter gegenständlich eine Steuer auf das Reinvermögen, die in die Vermögenssubstanz selbst eingreift, verstanden wird. Der erhöhte staatliche Finanzbedarf, ausgelöst durch die Covid-19-Pandemie, sowie die zunehmende Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen haben aber die diesbezügliche steuerpolitische Debatte der (Wieder-)Einführung erneut befeuert.²

Der vorliegende Beitrag versucht eine österreichische steuerverfassungsrechtliche Sicht der etwaigen Besteuerung des Nettovermögens aufzuzeigen. Dafür werden zu Beginn die Begriffe „Vermögensteuer“ bzw. „Nettovermögensteuer“ sowohl aus finanzwissenschaftlicher als auch aus österreichischer steuerrechtlicher Sicht definiert (Abschnitt 2). Abschnitt 3 setzt sich mit der finanzverfassungsrechtlichen Fragestellung, welcher österreichischen Gebietskörperschaft die Berechtigung zur Erhebung einer Nettovermögensteuer zukommen würde, auseinander. Den Ausgangspunkt für die Prüfung der steuerverfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer etwaigen Besteuerung des Nettovermögens durch den österreichischen Abgabengesetzgeber stellt Abschnitt 4 dar. Sowohl die Nichtbesteuerung von Erbschaften und Schenkungen als auch das im Verfassungsrang stehende Endbesteuerungsgesetz, welches u.a. festlegt, dass mit dem Kapitalertragsteuerabzug auch eine etwaige Vermögensteuer auf Kapitalerträge aus Geldeinlagen bei Banken und Erträge aus Forderungswertpapieren als abgegolten gilt, sind schließlich kennzeichnend für das aktuelle österreichische Besteuerungssystem und müssen bei der Frage der Zulässigkeit der Besteuerung des Nettovermögens mitberücksichtigt werden. Im Anschluss widmet sich Abschnitt 5 als Kernstück des gegenständlichen Beitrages der Frage, wie der österreichische Verfassungsgerichtshof die neuerliche Besteuerung des Nettovermögens einordnen und verfassungsrechtlich prüfen würde. Denn ähnlich wie in Deutschland finden sich auch in Österreich Literaturmeinungen³, wonach die verfassungsrechtlichen Grenzen einer (Wieder-)Einführung einer Nettovermögensteuer eng sind.

* Dr. Mag. Anna-Maria Anderwald ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz.

1 Vgl. die Ausführungen von G. Kirchhof, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Vermögensteuer, FR 2021, 517 (517 f.); Stiftung Familienunternehmen, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 1.

2 Siehe auch Hongler/Valta, Internationale Perspektiven der Vermögensbesteuerung, StuW 2021/1, 6 (6 f.).

3 Müller/Vondrak, Verfassungsrechtliche Schranken einer Vermögensteuer, eolex 2015, 176 (176) m.w.V.; Fellner, Zur Diskussion um die Reichensteuer, SWK 2009, 135; Kirchmayr/Achatz, Über Sinn und Unsinn einer allgemeinen Vermögensteuer, taxlex 2013, 1.



Peer Review

Prof. Dr. Martin Fochmann, Berlin/Vanessa Heinemann-Heile, Paderborn/Hans-Peter Huber, Berlin/Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin/Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Caren Sureth-Sloane, Paderborn*

Zusatzkosten der Besteuerung – Eine Analyse des steuerlichen Verwaltungsaufwands und der subjektiv wahrgenommenen Steuerbelastung

Inhaltsübersicht

- 1 Einleitung
- 2 Studiendesign
 - 2.1 Fragebogenkonzeption
 - 2.2 Stichprobe
- 3 Zusatzkosten der Besteuerung
 - 3.1 Steuerlicher Verwaltungsaufwand
 - 3.1.1 Deskriptive Ergebnisse
 - 3.1.2 Treiber des wahrgenommenen steuerlichen Verwaltungsaufwands
 - 3.2 Gefühlte Zusatzbelastung
 - 3.2.1 Deskriptive Ergebnisse
 - 3.2.2 Treiber der gefühlten Zusatzbelastung
- 4 Fazit

Der Beitrag zeigt, dass Unternehmen sich in großem Umfang durch Zusatzkosten der Besteuerung belastet fühlen. Zusatzkosten der Besteuerung setzen sich aus dem wahrgenommenen steuerlichen Verwaltungsaufwand sowie der Differenz zwischen der von den Unternehmen geschätzten und der als fair empfundenen Steuerbelastung zusammen. Diese Zusatzkosten sind problematisch, da sie sowohl die Haltung gegenüber dem Steuersystem als auch unternehmerische Entscheidungen beeinflussen können. Unsere Studie basiert auf Befragungsdaten deutscher Unternehmen. Die Unternehmen schätzen ihren steuerlichen Verwaltungsaufwand durchschnittlich auf ein Drittel des gesamten unternehmerischen Verwaltungsaufwands. Die von den Unternehmen geschätzte Steuerbelastung liegt durchschnittlich mehr als 10 %-Punkte über der als fair empfundenen Steuerbelastung. Unternehmen, die in der Vergangenheit Verluste erlitten haben, fühlen sich in besonderem Maße durch die Zusatzkosten der Besteuerung belastet. Gleiches gilt für Unternehmen, die wenig Vertrauen in den Staat haben oder das deutsche Steuersystem als sehr komplex empfinden. Die Analyse der Treiber dieser Zusatzkosten verdeutlicht, dass eine Reduzierung der Komplexität der Besteuerung, bspw. durch mehr Sicherheit über verbindliche Auskünfte, die gefühlte Zusatzbelastung spürbar reduzieren könnte. Auch Maßnahmen zur Steigerung des Vertrauens in den Staat, etwa durch mehr Transparenz über den Einsatz öffentlicher Mittel, könnten die Zusatzkosten senken.

This study illustrates that companies feel heavily burdened by hidden costs of taxation. Hidden costs of taxation consist of the perceived tax compliance costs and the difference between a company's estimated tax burden and the tax burden perceived as fair by the respective company. These hidden costs could bias attitudes toward the tax system and business decisions. Our study is based on survey data of German firms. On average, companies estimate their tax compliance costs to be one-third of the total compliance costs. The estimated tax burden is on average more than 10 percentage points higher than the tax burden perceived as fair. Especially companies that have incurred losses feel burdened by the hidden costs of taxation. The same applies to companies with little trust in policy or perceiving the German tax system to be very complex. These findings have implications for regulators. Supporting loss firms through simplified regulation and reducing complexity, for example, by providing tax certainty via advance tax rulings, could noticeably reduce the hidden costs of taxation. The same applies to trust in the government, which can be enhanced by more transparency about public expenditures.

* Prof. Dr. Martin Fochmann ist Professor für Accounting and Taxation an der Freien Universität Berlin. Vanessa Heinemann-Heile ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Paderborn, Hans-Peter Huber ist Doktorand 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 sowie Forschungsprofessor am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung. Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Caren Sureth-Sloane hat die Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Paderborn inne und ist Gastprofessorin an der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Autoren und Autorinnen danken Prof. Dr. Kay Blaufus und sowie ihren Kollegen und Kolleginnen an der Freien Universität Berlin, der Humboldt-Universität zu Berlin sowie der Universität Paderborn für wertvolle Hinweise bei der Konzeption des Fragebogens, der deutschen Bundesbank für die Bereitstellung von Unternehmensdaten und den in Fn. 12 genannten beteiligten Organisationen für die Verbreitung des Fragebogens. Die Autoren und Autorinnen sind dankbar für die Förderung ihres Teilprojektes „Tax Burden Transparency“, dem diese Arbeit entstammt, durch die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) im Rahmen des Collaborative Research Center (SFB/TRR) Projektnummer 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency. Die Autoren und Autorinnen danken einem anonymen Gutachter/einer anonymen Gutachterin herzlich für wertvolle Anregungen.