
Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

66. Berliner Steuergespräch

„Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode aus dem Blickwinkel von Steuergerechtigkeit und Steuermoral“

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M.*
und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 29. Januar 2018

Die Frage, welche steuerpolitischen Entwicklungen in der 19. Legislaturperiode zu erwarten sind, hängt auch vom weiteren Verlauf der Bemühungen um eine Regierungsbildung ab. Hierbei dürfte sich auch die Steuerpolitik als besonders diskussionsträchtig erweisen.

Die Liste der möglichen Reformen ist lang, vom Abbau des Solidaritätszuschlags über die Erhöhung der Einkommensteuerfreibeträge bis zur Abschaffung der pauschalen Besteuerung von Kapitalerträgen werden verschiedene Ansätze vertreten. Es bleibt abzuwarten, ob lediglich an einigen Stellschrauben gedreht oder sogar eine grundlegende Steuerstrukturreform angegangen wird. Dabei scheint es im Grundsatz Einigkeit über den Willen zu mehr „Steuergerechtigkeit“ zu geben, nicht jedoch darüber, was dies genau bedeutet. Gleichzeitig rückt insbesondere in der Folge umfangreicher medialer Berichterstattung über sogenannte Steueroasen das Thema der „Steuermoral“ in den Fokus der Öffentlichkeit.

Das 66. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Roman Seer*² – bot ein Forum zum Austausch über die zu erwartenden steuerpolitischen Entwicklungen der kommenden vier Jahre, insbesondere aus dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit und Steuermoral, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Hanno Kube*, LL.M.³ und *Prof. Dr. Frank Hechtner*⁴, auch Herr *Michael Sell*⁵, Herr *Dr. Hartmut Schwab*⁶ und Frau *Dr. Irina Kummer*⁷ teilnahmen.

A. Referate

I. Politische Diskussion und Steuergerechtigkeit aus Sicht der Rechtswissenschaft

Als erster Podiumsgast nahm *Prof. Kube* Stellung zu den aktuellen steuerpolitischen Perspektiven und den Dimensionen der Steuergerechtigkeit und Steuermoral.

1. Maßstäbe der Steuergerechtigkeit und Steuermoral

Er bezog zunächst Stellung zu den Begriffen der Steuergerechtigkeit und Steuermoral aus der Sicht der Rechtswissenschaft. Aus juristischer Perspektive sei Steuergerechtigkeit im demokratischen Rechtsstaat die gesetzlich konkretisierte Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit im Sinne der Verfassung. Maßstab sei deshalb im Folgenden in erster Linie das Grundgesetz. Das Argument einer übergesetzlichen, gegen das Steuerrecht einschließlich seiner verfassungsmäßigen Änderungen in Stellung zu bringenden Steuergerechtigkeit, habe in der Verfassungsordnung keinen Raum. Daraus folge, dass Steuermoral im Rechtsstaat Gesetzestreue verlange. Der Vorwurf fehlender Steuermoral richte sich deshalb zutreffend gegen denjenigen, der die Steuergesetze im nationalen oder auch im internationalen Kontext umgehe. Mehr als Gesetzestreue könne im Rechtsstaat dagegen aber nicht verlangt werden, insbesondere nicht der Verzicht auf gesetzesgemäße Steuergestaltung.

Ausgangspunkt für seine weiteren Analysen, bildete das Ergebnispapier der Sondierungsgespräche von CDU, CSU und SPD in der finalen Fassung vom 12. Januar 2018.

2. Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge

Zur Abgeltungsteuer heiße es im Ergebnispapier: „Die Abgeltungssteuer auf Zinserträge wird mit der Etablierung des automatischen Informationsaustausches abgeschafft.“

Nur die synthetische und einheitliche Einkommensteuer sei in vollem Umfang gleichheitsgerecht. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der mithin gleichheitswidrigen Scheduling und konkreten Ausgestaltung der Abgeltungsteuer (ab 2009) habe daher auch von vornherein in Frage gestanden. Fraglich sei, ob das verfolgte Lenkungsziel – die Bekämpfung von Kapitalflucht und Hinterziehung von Steuern – die Weite der einbezogenen Einkünfte jemals gerechtfertigt habe. Er sehe nach wie vor kaum belastbare Erkenntnisse über die tatsächlich erzielten Lenkungswirkungen gerade dieser Maßnahmen. Hinzu komme, dass die §§ 20, 32d und 43 ff. EStG, was die Abgeltungsteuer betrifft, in besonderer Weise kompliziert ausgefallen seien. Vor diesem Hintergrund sei die Wiedereingliederung der Zinserträge in die allgemeine Bemessungsgrundlage grundsätzlich zu begrüßen. Dies gelte neben den gleichheitsrechtlichen Aspekten gerade auch mit Blick darauf, dass dem vormaligen Informationsdefizit, das die Gefahr eines strukturellen Vollzugsdefizits mit sich gebracht habe, zunehmend durch den automatischen Informationsaustausch begegnet werden könne. Die gleichzeitige Beibehaltung der Abgeltungsteuer für Dividenden und

¹ Dr. Andreas Richter, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

³ Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg.

⁴ Prof. Dr. Frank Hechtner ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung der Technischen Universität Kaiserslautern.

⁵ MD Michael Sell ist Abteilungsleiter Steuern im Bundesministerium der Finanzen, Berlin, und Mitglied des wissenschaftlichen Beirats des Berliner Steuergespräche e.V.

⁶ Dr. Hartmut Schwab ist Dipl. Ökonom, Steuerberater und Präsident der Steuerberaterkammer München.

⁷ Dr. Irina Kummert ist Präsidentin des Ethikverband der deutschen Wirtschaft e.V., Berlin.

Gewinne aus Anteilsveräußerungen (alternativ § 3 Nr. 40 EStG) sei dabei grundsätzlich durch die Vorbelastung mit KSt und GewSt zu rechtfertigen und zwar unter dem Gesichtspunkt der einmaligen Vollbelastung in Teilschritten. Die Abschaffung der Abgeltungsteuer an dieser Stelle würde andere Lösungen erfordern, wie etwa die Verallgemeinerung des Teileinkünfteverfahrens, die Wiedereinführung eines Anrechnungsverfahrens oder eine ausschließliche Betriebsteuer. Daher sei für ihn die Differenzierung zwischen Zinsen und Dividendeneinkünften an dieser Stelle der richtige Weg.

Der Aufwand eines erneuten Systemwechsels sei zwar groß, doch glaube er, dass das Ergebnis diesen rechtfertigen werde. Es werde sich allerdings die Aufgabe stellen, zwischen Zinsen und Dividenden zu differenzieren, auch im Bereich der Veräußerungsgewinne. In diesem Bereich würden Steuergestaltungen bis hin zur Steuerumgehung nicht ausgeschlossen werden können. Seiner Meinung nach müsse das zentrale Kriterium zur Differenzierung und Beurteilung die Vorbelastung mit KSt sein. So sei es auch in § 8b Abs. 1 S. 2 KSt geregelt.

Als Kritikpunkt werde weiterhin vorgetragen, dass jetzt perspektivisch mit wieder steigenden Zinsen eine wachsende Steuerlast eintreten könne. Für ihn stelle dies dann aber die Konsequenz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar und sei daher gerechtfertigt.

3. Steuerliche Fördermaßnahmen

Im Hinblick auf Fördergesichtspunkte heiße es im Ergebnispapier: „Wir werden insbesondere für forschende kleine und mittelgroße Unternehmen eine steuerliche Förderung einführen, die bei den Personal- und Auftragskosten für Forschung und Entwicklung ansetzt.“ Weiter lese man: „Investitionen von Unternehmen in die Digitalisierung werden wir durch steuerliche Anreize unterstützen.“ Und „Wir schaffen steuerliche Anreize für den freifinanzierten Wohnungsbau.“ Hier seien durchaus erhebliche Aufwendungen vorgesehen.

Die Förderung von Forschung und Entwicklung, Digitalisierung und Wohnungsbau sei grundsätzlich sinnvoll. Aber es stelle sich die Frage nach der Regelungstechnik, die, jedenfalls was das Ergebnispapier angehe, noch relativ offen sei. Alle Lenkungsanreize im Steuerrecht seien aber in besondere Weise begründungsbedürftig. So frage sich hier, ob die Bedeutung des Lenkungsziels und, auch der zu erreichende spezifische Lenkungseffekt, das Ausmaß der lastenungleichen Besteuerung rechtfertigen würden. Gerade im Bereich der Digitalisierung würden sich für Ihn Mitnahmeeffekte abzeichnen. Hinzu käme, dass alle Verschonungssubventionen, die auf der Ebene der Bemessungsgrundlage ansetzen würden, eine regressive Wirkung hätten. Hier stelle sich stets die Frage, ob das Lenkungsziel es rechtfertige, dass Einkommensstärkere durch die regressive Wirkung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage stärker von der Tatbestandserfüllung profitieren würden als Einkommensschwächere. Als Alternative käme hier immer die Steuerbeitragsmäßigkeit in Betracht, wenn denn das Lenkungsziel die Lenkung überhaupt rechtfertige.

4. Ehe- und Familienbezug

Zur Förderung von Ehe und Familie heiße es im Ergebnispapier: „Das Kindergeld als bewährte und wirksame familienpolitische Leistung werden wir in dieser Legislaturperiode pro Kind um 25

Euro pro Monat erhöhen – in zwei Teilschritten (zum 1.7.2019 um zehn Euro, zum 1.1.2021 um weitere 15 Euro)“. Gleichzeitig steige der steuerliche Kinderfreibetrag entsprechend. Dies stelle eine bedarfsgerechte Anpassung an die existierenden Bedarfe sowohl von Kindergeld und Kinderfreibetrag dar. Daraus werde ersichtlich, dass die Koalitionspartner am hergebrachten Modell des Abzugs eines typisierten Bedarfs bei den steuerpflichtigen Eltern festhalten würden. Die Alternativmodelle, die hier im Raum stünden, wie etwa die Übertragung des Grundfreibetrages der Kinder auf die Eltern, ein Familientarifsplitting oder ein Familienrealsplitting, würden hingegen nicht weiterverfolgt. Auch das Ehegattensplitting bleibe weiterhin unangetastet, seines Erachtens zu Recht. Das Ehegattensplitting sichere die Entscheidungsfreiheit in der Erwerbsgemeinschaft der Ehe. Es spiegele gleichzeitig gegenseitige Unterhaltsverpflichtungen wider. Dies gelte unabhängig davon, ob es noch die eingetragene Lebenspartnerschaft bzw. die Ehe für alle gebe oder nicht. Diese ergänzenden rechtsverfestigenden Formen würden das Ehegattensplitting nicht in Frage stellen, sondern seien dann ergänzend. Bei Abschaffung dieses Splittings ergebe sich demgegenüber ein begründungsbedürftiger Lenkungsanreiz zu gleich hohem Erwerb beider Ehepartner. Hinzu komme, dass die gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen dann anderweitig abgebildet werden müssten.

5. Tarifverlauf

Zum Tarifverlauf fänden sich keine direkten Aussagen im Ergebnispapier. Der Spitzensteuersatz werde nicht erhöht. Aus seiner Sicht sei dies zu begrüßen, weil hierdurch negative Signalwirkungen in Anbetracht der Entwicklungen in den Vereinigten Staaten vermieden würden.

Der Verlauf und die Höhe des Tarifs seien aus verfassungsrechtlicher Sicht zwar in äußeren Grenzen disponibel, die Anforderung der Folgerichtigkeit des Tarifverlaufs würde in der jüngeren Diskussion aber zu Recht zunehmend in der Vordergrund treten. Die gleichheitsrechtliche Anforderung der Folgerichtigkeit führe dazu, dass signifikante Änderungen der Steigung und Sprünge im Tarifverlauf in besonderer Weise rechtfertigungsbedürftig seien. Seiner Meinung nach spreche dies für eine abgeflachte, linear progressive Ausgestaltung des Tarifs bis hin zum Spitzensteuersatz.

6. Selektiver Abbau des Solidaritätszuschlags

Hierzu heiße es im Ergebnispapier wiederum: „Union und SPD wollen insbesondere untere und mittlere Einkommen beim Solidaritätszuschlag entlasten. Wir wollen den Soli schrittweise abschaffen und in dieser Wahlperiode mit einem deutlichen ersten Schritt beginnen, durch den rd. 90% aller Soli-Zahler durch eine Freigrenze mit Gleitzone vollständig vom Soli entlastet werden.“ Geplant sei – so weise es das Papier aus – eine Entlastung der Bürger von 10 Mrd. Euro in der Phase 2018 bis 2021. Der Zuschlag bringe derzeit ca. 17 Mrd. Euro jährlich ein. Die oberen 10% der Einkommensbezieher würden davon rd. 11 Mrd. Euro leisten. Im Ergebnis sei die vorgesehene Maßnahme politisch sehr wirksam – „90% aller Soli-Zahler“. Die Mindereinnahmen blieben dabei in Folge der fortgesetzten Belastung der oberen 10% hingegen überschaubar.

Aus verfassungsrechtlicher Perspektive sei zunächst auf die Kompetenzordnung zu schauen. Ergänzungsabgaben nach Artikel 106 Abs. 1 Nr. 6 GG würden einen zusätzlichen konkreten Finanzbedarf des Bundes voraussetzen. Sie dürften die Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht aushöhlen. Eine ex ante Befristung sei nach gefestigter Rechtsprechung des BVerfG zwar nicht erforderlich. Dennoch sei ein fortlaufender Rechtfertigungsbedarf derartiger Ergänzungsabgaben im finanzverfassungsrechtlichen Gefüge ersichtlich. Das wesentliche Beurteilungskriterium sei die Nachvollziehbarkeit der legislativen Begründung und damit die Schlüssigkeit bzw. die Folgerichtigkeit der Weitererhebung. Die Anforderungen an die Begründung der weiteren Erhebung dürften zudem mit fortschreitender Zeit anwachsen.

Wende man diese Grundsätze auf den Solidaritätszuschlag an, so erscheine die weitere Erhebung im normativen und tatsächlichen Umfeld des neuen Bund-Länder-Finanzausgleichs nicht mehr folgerichtig. Die Sonderbedarfs-Ergänzungszuweisung für die neuen Bundesländer sei schon im alten Finanzausgleich stark degressiv ausgestaltet gewesen. Der Solidarpakt II Ende 2019 und der neue Finanzausgleich – das sei ganz deutlich – sei ein Ausgleich, der jenseits der Wiedervereinigungssituation liege. Gleichwohl erscheine eine planmäßige und zügige Abschmelzung über wenige Jahre ohne weiteres zulässig. Dies entspreche in der Sache dem graduellen, schleichenden Wegfall des Belastungsgrundes.

Problematisch sei aber die selektive Abschaffung nur für bestimmte Gruppen von Einkommensbezieher. Diese führe gleichzeitig zu einer eigenständigen Form der Progression. Diese bedinge sodann eine Kumulation zweier sozialer Staffelungen, die aufeinander aufbauen würden. Zum einen die Einkommensteuer-Progression und zum anderen die Selektivität des Solidaritätszuschlags mit der Progressionswirkung. Das bewirke seiner Meinung nach eine demokratisch rechtsstaatliche Intransparenz hinsichtlich der tatsächlichen Umverteilung und auch die Gefahr sich ergebender Belastungssprünge. Wenn die Umverteilung über die Ertragsteuer und nicht etwa über die Erbschaftsteuer vollzogen werden solle, dann müsse dies transparent und offen über die Einkommensteuer erfolgen. Der Zweck des Solidaritätszuschlages sei hingegen die Deckung eines konkreten staatlichen Finanzierungsbedarfs und gerade nicht die Umverteilung. Insoweit stelle diese den falschen Anknüpfungspunkt dar.

Was die Regelungstechnik angehe, sei anzumerken, dass Freigrenzen verfassungsrechtlich grundsätzlich problematisch sind unter dem Gesichtspunkt der sich ergebenden Grenzsteuerlast. Insoweit ergebe sich eine Art Fallbeileffekt. Der Vereinfachungszweck, der Freigrenzen rechtfertigen könne, greife vorliegend jedenfalls nicht. Auch eine Gleitzone schaffe aus seiner Sicht keine durchgehende und durchgreifende Abhilfe.

7. Fazit und Ausblick

Er sei gespannt, ob die steuerpolitischen Vorhaben in der skizzierten Form in einen Koalitionsvertrag übernommen würden. Die Umsetzung des Koalitionsvertrages werde dann in jedem Fall zur Mitte der Legislaturperiode evaluiert. Es bleibe aber notwendig, auf weitergehende Maßnahmen im Bereich des Ertragsteuerrechts hinzuwirken. Themen hierbei seien u.a. eine deutliche Vereinfachung des Einkommensteuerrechts. Aus seiner Sicht sei auch die derzeitige Strategie,

die unilaterale Missbrauchs-Abwehr so stark in den Mittelpunkt zu stellen – Stichworte Zins-schranke und Lizenzschranke – zu überdenken. Die Reform des Einkommensteuer-Tarifs bleibe im Hinblick auf den Verlauf und die kalte Progression ebenfalls geboten. Es stelle sich zudem die Frage nach einer möglichen Weiterentwicklung der Familienbesteuerung, etwa hin zum Realsplitting. Zuletzt stünden noch die Zukunft der Gewerbesteuer und die zügige vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlages zur Debatte.

II. Politische Diskussion und Steuergerechtigkeit aus Sicht der Ökonomie

1. Steuergerechtigkeit und Steuermoral

Nach *Prof. Hechtner* erfolge häufig eine Fokussierung auf die steuerpolitische Verteilungsgerechtigkeit, wenn es um Steuergerechtigkeit und Steuermoral gehe, und hierbei auf die horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit bzw. die persönliche Steuergerechtigkeit. Neben der Verteilungsgerechtigkeit gebe es aber auch noch weitere Interessen. Eine sei zum Beispiel die prozedurale Gerechtigkeit. Unter diesem Oberbegriff werde untersucht, wie ein Gesetz entstanden, und wie es zu bestimmten Wertvorstellungen gekommen sei. Hierbei werde auch die Frage gestellt, wie im Besteuerungsprozess zwischen Steuerpflichtigen, Staat und Finanzverwaltung miteinander umgegangen werde. Dieser Umstand sei nur bedingt in dem Sondierungspapier¹⁰ vorzufinden.

Aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehe es nicht darum, ethisch normative Wertprämissen zu entwickeln. Man untersuche vielmehr, wie Umstände quantifiziert, einzelne Zielvorstellungen bewertet und wie diese miteinander verglichen werden könnten. Damit stünde die Bewertung, Qualifizierung und der Vergleich steuerpolitischer Gerechtigkeitskonzepte im Mittelpunkt. Im Rahmen der vertikalen Steuergerechtigkeit könne man dabei nur bedingte Aussagen dazu treffen, wo möglicherweise Besteuerung anfangen und enden sollte. Zumindest seien ein 100%iger Grenzsteuersatz und negative Grenzsteuersätze zu vermeiden. Bei der horizontalen Steuergerechtigkeit hingegen sei es möglich, steuerliche Leistungsfähigkeit zu messen und die steuerliche Leistungsfähigkeit einzelner Steuerpflichtiger oder von Gruppen von Steuerpflichtigen untereinander zu vergleichen.

Im Hinblick auf die Steuermoral bestehe der wissenschaftliche Beitrag aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre darin, Methoden zu entwickeln, wie Steuermoral gemessen werden könne, und die Determinanten für die „Höhe“ der Steuermoral zu bestimmen. Im Übrigen sollen auch die Auswirkungen der Steuermoral auf das Verhalten der Steuerpflichtigen, die Verteilung der Steuerlast und das Steueraufkommen quantifiziert werden. Die Steuermoral als solche stelle dabei zunächst eine nicht beobachtbare persönliche Einstellung dar. Allerdings könnten steuerliche Handlungen, die ein mögliches Ergebnis einer bestimmten Steuermoral darstellten, beobachtet und gemessen werden. So sei etwa eine Steuerhinterziehung als mögliche Folge einer geringen Steuermoral beobachtbar. Die möglichen zu analysierenden steuerlichen Handlungen seien

¹⁰ Ergebnisse der Sondierungsgespräche von CDU, CSU und SPD vom 12. Januar 2018.

dabei aber abzugrenzen. So kommen neben der Steuerhinterziehung weitere ökonomische Tätigkeiten des Steuerpflichtigen wie Steuerplanung oder mehr oder weniger aggressive Steuervermeidung in Betracht.

2. Ökonomische Analyse einzelner Entlastungs-Maßnahmen

Prof. Hechtner verdeutlichte die Entlastungswirkungen durch eine Erhöhung der Freigrenze beim Solidaritätszuschlag anhand von Kurvenanalysen und Schaubildern. Hierfür zeigte er zunächst die generellen ökonomischen Wirkungen eines Freibetrags und einer Freigrenze mit und ohne Gleitzone auf. Freigrenzen führten dabei grundsätzlich dazu, dass es zu einem sprunghaften Anstieg der Steuerbelastung komme, welcher gegebenenfalls durch Gleitzonen abgemindert werden könnte.

Anschließend verglich *Prof. Hechtner* den Grenzsteuer- und Durchschnittsteuersatz nach geltendem Recht und unter Berücksichtigung der geplanten Änderungen des Solidaritätszuschlags. Er zeigte, dass die Grenzsteuerbelastung in Folge der geplanten Änderungen für bestimmte Einkommenshöhen an zwei Stellen der Tarifkurve kurzzeitig sprunghaft ansteige und zum Teil sogar über dem derzeit geltenden Spitzensteuersatz liege. Im Hinblick auf den Tarifverlauf gebe es vier unterschiedliche Bereiche. Es gebe einen unteren Bereich, in den diejenigen Steuerpflichtigen fallen würden, welche auch bisher keinen Solidaritätszuschlag gezahlt hätten, so dass sich für diese auch keine weitere Entlastung ergebe. Im nächsten Bereich trete künftig eine volle Entlastung vom Solidaritätszuschlag ein. *Prof. Hechtner* machte diesen Bereich anhand von Bruttolöhnen anschaulich. Eine volle Entlastung trete demnach bei Brutto-Lohneinkünften zwischen 18.252 € und 71.628 € ein. Im dritten Bereich – zwischen 71.628 € und 87.396 € Bruttolohn – liege rechnerisch nur noch eine teilweise Entlastung vom Solidaritätszuschlag vor. Im vierten und letzten Bereich bei Einkommen über ca. 87.000 € gebe es keine Entlastungswirkung mehr. Im Falle einer Zusammenveranlagung würden sich die Werte verdoppeln.

Prof. Hechtner stellte die zukünftigen jährlichen Entlastungen eines einzelveranlagten Arbeitnehmers ohne Kinder mit denen eines zusammenveranlagten Arbeitnehmers mit zwei Kindern und einem Ehepartner ohne Einkünfte gegenüber. Dabei zeigte er auf, dass insbesondere die geplante Anhebung des Kindergelds die Entlastung besonders treibe. Zu berücksichtigen sei, dass einige der Entlastungen, gerade im Bereich der unteren Einkünfte, daraus resultierten, dass zugleich die Sozialversicherungsbeiträge und wohl auch die Gleitzone bei den sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und bei den Mini-Jobs verändert würden. In diesem Kontext hielt er fest, dass eine Absenkung der Sozialversicherungsbeiträge gleichzeitig zu einer Steuererhöhung führe, da weniger Vorsorgeaufwendungen steuerlich abziehbar seien. Dieser Bruttoeffekt müsse in einen Nettoeffekt umgerechnet werden.

Prof. Hechtner ging zudem auf die Folgen der geplanten Änderungen auf den derzeitigen Tarifverlauf ein. Er wies darauf hin, dass die geplante Veränderung der Freigrenze beim Solidaritätszuschlag zu einer dynamischen Anpassung führe. Diese könne dazu führen, dass nur noch eine Gruppe von Steuerzahlern mit bestimmter Einkommenshöhe oder Einkunftsart den gesamten Solidaritätszuschlag allein zu tragen hätte. Nach Berechnungen des BMF zahlten bereits bei der derzeitigen Rechtslage 17,5 Millionen Steuerpflichtige keinen Solidaritätszuschlag. Dies könne

eventuell zu verfassungsrechtlichen Problemstellungen führen. Die bestehende Freigrenze im Solidaritätszuschlag sei als soziale Komponente eingeführt worden. Der Gesetzgeber habe gewollt, dass die ersten 100 oder 200 DM des Solidaritätszuschlags nicht erhoben werden. Durch die geplante Erhöhung der Freigrenzen verschiebe sich die Entlastung allerdings deutlich nach oben, so dass die soziale Komponente verlorenzugehen drohe. Man müsse also auch fragen, ob sich hier die Wertvorstellungen des Gesetzgebers geändert haben, und ob vor diesem Hintergrund überhaupt an einer Freigrenze festgehalten werden solle.

Neben den Verteilungswirkungen wäre zudem zu überlegen, wie sich die geplante Änderung auf die Progression auswirke. Bei der Beurteilung der Progression gebe es eine Vielzahl von Maßen und Berechnungsmethoden, unter anderem die sog. Residualeinkommenselastizität. Mit Hilfe dieser Berechnungsmethode zeigte *Prof. Hechtner* auf, dass in Zukunft dort, wo die neue Gleitzone liegen werde, eine deutlich stärkere Progressionswirkung auftrete.

3. Pläne zur Abschaffung der Abgeltungssteuer

Im Hinblick auf die geplante Abschaffung der Abgeltungssteuer auf Zinseinkünfte habe er sich zunächst gefragt, was die alte Gesetzesbegründung für die Einführung der Abgeltungssteuer gewesen sei und welche Folgen man sich hiervon erhofft habe. Aus ökonomischer Sicht sei hierbei weniger die Abhilfe des bestehenden strukturellen Vollzugsdefizits interessant, sondern vielmehr, dass geplant gewesen sei, eine steuerliche Entlastung und eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens zu bewirken sowie das Steueraufkommen zu stärken. Außerdem habe Deutschland auch langfristig von einer Abgeltungssteuer profitieren sollen. Diese Zielvorstellung habe bislang aber noch niemand ökonomisch bis zu Ende interpretiert. Dies auch deshalb, weil die Daten hierfür noch nicht verfügbar seien und wir uns in einer Niedrigzinsphase befänden.

Aus ökonomischer Sicht könnten im Hinblick auf die Abgeltungssteuer bzw. deren Abschaffung auch diverse weitere Fragestellungen untersucht werden. Von Interesse seien hier z.B. die zukünftige Verteilung der individuellen Steuerlast, die Verteilungseffekte und Bürokratiekosten und die Fragen, ob Fremdkapital teurer oder günstiger werde, ob das Sparverhalten betroffen sei und ob Subventionseffekte eintreten würden.

Empirisch könne man sagen, dass nicht jeder, der unter dem derzeitigen System Kapitaleinkünfte oder Zinseinkünfte erzielt habe, zwangsweise in die Abgeltungssteuer gefallen sei. Es gebe ein Wahlrecht (§ 32d Abs. 6 EStG) – die Günstigerprüfung. Man könne den bisherigen Daten zumindest grob entnehmen, dass auch vielen Steuerpflichtigen bei Abschaffung eine steuerliche Mehrbelastung drohe. Dies hänge aber von der genauen Ausgestaltung ab, welche noch nicht vollends geklärt sei.

4. Ausblick

Seiner Meinung nach hätte bei den Sondierungsgesprächen gerade im Bereich der Steuern noch stärker auf den Aspekt der Digitalisierung eingegangen werden müssen, zumal diese in fast allen anderen Bereichen als zentraler Punkt hervorgehoben worden sei.

Er sehe derzeit eine Zergliederung des Gesamtsystems. Auf der einen Seite stünden Einzelabwehrmaßnahmen des Staates – wie etwa die Lizenzschanke. Auf der anderen Seite wolle man die Förderung von Forschung und Entwicklung vorantreiben. Gerade dieser Wechsel zwischen Abwehrmaßnahmen und Förderleistungen könnte in dieser Legislaturperiode zu Problemen führen.

Neben der laufenden Einführung neuer steuerlicher Maßnahmen solle nicht vergessen werden, dass auch bisherige Maßnahmen auf deren Sinnhaftigkeit hin zu überprüfen seien. Ökonomen würden hierbei die eingeführten Regelungen auf deren ökonomische Folgen hin evaluieren und beurteilen, inwiefern die vom Gesetzgeber beabsichtigten Wirkungen so auch tatsächlich eingetreten seien. So würde geklärt, ob Nachbesserungsbedarf bestehe oder einzelne Regelungen gar überflüssig seien. *Prof. Hechtner* veranschaulichte dies am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung. In der Gesetzesbegründung sei damals von einer Fallzahl von 90.000 pro Jahr ausgegangen worden. Die nunmehr vorliegende Einkommensteuerstatistik im Tax-Payer-Panel zeige allerdings, dass die Thesaurierungsbegünstigung gerade einmal von fünf- bis sechstausend Steuerpflichtigen pro Jahr in Anspruch genommen worden sei. Auch die damals prognostizierten Folgen für das Steueraufkommen hätten weit ihr Ziel verfehlt. Wenn sich herausstelle, dass Nachjustierungsbedarf bestehe oder Regelungen gänzlich nicht oder nicht mehr gebraucht würden, müsse die politische Diskussion auch hierzu beherzt geführt werden.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die Einführungsreferate erteilte *Prof. Seer* den weiteren Podiumsgästen das Wort.

I. Steuergerechtigkeit aus dem Blickwinkel des BMF

Herr *Sell* stellte zunächst fest, dass Gerechtigkeit ein psychologisches Phänomen sei, sich daher nur schwer quantifizieren lasse und einer absoluten „Richtig-oder-Falsch-Entscheidung“ entzogen sei. Daher müssten einheitliche Maßstäbe und Regeln gefunden werden, welche allgemein als gerecht empfunden würden.

Die Progression etwa sei als Gerechtigkeitsmaßstab bereits 1893 mit der Miquel'schen Steuerreform eingeführt worden. Die progressive Einkommensteuerbelastung sei damit etwas, das jedenfalls in Deutschland seit 125 Jahren dem Grunde nach als richtig erachtet werde. Die politische Diskussion über Progression halte er allerdings für zu einseitig. Sie fände nur statt, wenn Steuern erhöht werden sollen und nicht im Rahmen von Steuererleichterungen.

Eine weitere derartige Regel bestehe darin, dass Steuern nicht nach Legitimität festgelegt würden. Im Rahmen der Steuererhebung mache man vielmehr aus Prinzipien Regeln. Prinzipienorientierung werde in Regelorientierung übersetzt. Daher gelte jeder, der sich an die Regeln halte, d. h. die Gesetze befolge, per se erst einmal als auf der „sicheren Seite“. Dies schützte allerdings nicht vor der Diskussion, ob das, was den Steuerpflichtigen gesetzlich aufgegeben werde, ausreichend und damit zugleich legitim sei. Bei der „Übersetzung“ von Gerechtigkeitsvorstellungen in Zahlen spiele – neben der bereits angesprochenen Progressionswirkung – auch der sog. Gini-

Koeffizient eine besondere Rolle. Dieser stelle ein statistisches Verfahren zur Beschreibung und Quantifizierung von Ungleichheit dar. Wenn man sich dabei die Zahlen für Deutschland im Hinblick auf die Einkommens- und Vermögensverteilung anschau, zeige sich, dass Deutschland derzeit bei der Einkommensverteilung recht gut dastehe. Die Einkommensteuer sei in der Lage, die ungleiche Einkommensverteilung deutlich zu verbessern. Man liege etwa auf dem 130. von 150 Plätzen, wobei der erste Platz die ungerechteste Verteilung markiere. Anders sei die Lage bei der Vermögensverteilung. Die Steuer wirke sich hier kaum auf die Umverteilung aus. Es stelle sich insoweit aber die Frage, ob die Angleichung der Vermögenslage in Deutschland vom Gesetz überhaupt vorausgesetzt sei. Nach dem Grundgesetz sei dies jedenfalls nicht der Fall.

Insoweit ließe sich also festhalten, dass das Instrumentarium, welches die Einkommensteuer und der progressive Tarif böten, geeignet sei, für eine deutliche größere Gleichheit zumindest des Einkommens zu sorgen. An der Progression solle man daher unbedingt festhalten. In diesem Kontext sei allerdings zu berücksichtigen, dass der Einkommenssteuertarif gestaucht sei. Zudem sei es in der Rückschau von 25 Jahren mittlerweile so, dass die unteren 50% etwa 6% und nicht mehr 10%, und die oberen 10 % nicht mehr 50 % sondern deutlich mehr des gesamten Steuervolumens aufbringen würden, und dies nicht nur beim Solidaritätszuschlag, sondern auch bei der Einkommensteuer insgesamt.

Als weiteren Punkt in der Legalitäts-Legitimitäts-Diskussion benannte Herr *Sell*, dass darauf geachtet werden müsse, dass nur diejenigen Steuern erhoben werden würden, zu deren Erhebung man verfassungsrechtlich berechtigt sei. Hier wies er zunächst auf die neue BVerfG-Rechtsprechung zu § 8c KStG hin. Das Gericht habe dem Gesetzgeber insoweit Aufgaben gestellt, die in einem nächsten Koalitionsvertrag eine Rolle spielen würden. Diese Vorgaben könne man nicht ignorieren, ebenso wenig wie man ehemals die Pflicht zur Änderung der Erbschaftsteuer habe ignorieren können. Angesichts der kritischen Nachfragen des BVerfG zur Grundsteuer halte er es ebenfalls für denkbar, dass es hier Nachbesserungsbedarf gebe. Derjenige, der steuerpolitische Vorstellungen habe, könne nur dann einen Anspruch auf deren rechtliche Umsetzung haben, wenn man diese in Rechtsnormen gießen könne. Dies werde bei einem Thema wie der „Anzeigepflicht von Steuergestaltungen“ sicher steuerjuristisch nicht einfach. Aber nur die Formulierung, die später auch verfassungsrechtlich halte, sei diejenige, die akzeptiert werden könne.

II. Steuergerechtigkeit aus Sicht der Praxis

Dr. Schwab begann seine Stellungnahme mit einem Zitat der Vorsitzenden Richterin am BFH, Frau *Prof. Dr. Jachmann-Michel*. Diese habe sich die Frage gestellt, ob es eine sanktionierbare moralische Verpflichtung der Steuerpflichtigen geben könne, das Gesetz nicht beim Wort zu nehmen und auf eigene Kosten dem Steuerstaat das an Ertrag zu sichern, was der Steuergesetzgeber tatbestandlich einzufangen nicht in der Lage gewesen sei. Sie sei zu dem Ergebnis gekommen, dass eine Besteuerung nach Moral statt nach dem Gesetz mit einem Rechtsstaat nicht vereinbar sei. Auch der Steuerberater müsse sich insoweit fragen, wie er sich in diesem Kontext verhalten solle. Dies gelte umso mehr im Hinblick auf die Rechtsprechung des BGH zur Haftung der Steuerberater. Weise der Berater seinen Mandanten nämlich nicht auf eine gesetzmäßig mögliche Steuergestaltung hin, habe dieser im Zweifelsfall den Steuerschaden, den der Mandant

erleide, zu tragen. Mit der Steuermoral hätten Steuerberater insoweit ein Problem, als sie gewissermaßen zwischen den Fronten stünden, die Mandaten auf der einen Seite und der Gesetzgeber auf der anderen. Wenn der Gesetzgeber ein gewisses Verhalten nicht wünsche, dann müsse er möglichst genau definieren, worin die Verpflichtung tatsächlich bestehe. Daher betonten Steuerberater auch immer wieder, dass sowohl sie, als auch der Steuerbürger Rechtssicherheit und Planungssicherheit benötigten. Dies seien die Komponenten, auf die man sich auch bei der Debatte um Steuergerechtigkeit stützen könne.

Dr. Schwab sprach sodann vier Aspekte an, welche aus Sicht der Steuerberaterschaft im Hinblick auf die Rechtssicherheit angepackt werden müssten.

Dies sei zunächst die Meldepflicht für Steuergestaltungen. Sehe man sich die beiden Entwürfe – also das Papier der EU-Kommission und den Teil des national diskutierten Papiers der Finanzministerkonferenz, welcher bereits an die Öffentlichkeit gedrungen sei – an, könne man festhalten, dass kaum ein Fall denkbar sei, welcher nach dem jetzigen Diskussionstand nicht gemeldet werden müsse. Hierdurch bestehe die Gefahr, dass es zu einer überbordenden Bürokratie komme, was das Gegenteil von Rechtssicherheit bedeute. Es sei nicht nur unklar, was zu melden sei, sondern auch, worin die Rechtsfolge bestehe. Zu fragen sei hier auch, was mit den gemeldeten Daten passiere.

Ein zweiter Punkt, zu dem mehr Rechtssicherheit geschaffen werden müsse, liege im Umsatzsteuerrecht etwa bei der steuerrechtlichen Organschaft. Hierbei gebe es in der Betriebsprüfung immer wieder das Problem, dass eine Organschaft nicht erkannt werde oder eine ursprünglich angenommene Organschaft sich im Zeitablauf verändere und plötzlich nicht mehr vorliege. Dies führe im Nachhinein immer wieder zu hohen Steuerbelastungen, selbst wenn es ganz normale Fälle seien, der Steuerpflichtige also noch existiere, und Geld vorhanden sei. Es gebe einen großen bürokratischen Aufwand. Nur in Deutschland und in Österreich bestünde die Rechtslage, dass eine Organschaft automatisch entstehe. In anderen Ländern gebe es hingegen ein Feststellungsverfahren oder ein Antragsverfahren.

Ein dritter Punkt seien die Auskunfts- und Informationsrechte der Steuerpflichtigen. Hier habe der Berater immer mehr Meldepflichten. Er denke dabei z.B. an das Country-by-Country-Reporting, das Transparenzregister, die Mitteilungspflichten nach 138 AO oder 138 BAO und viele anderen Mitteilungspflichten. Die Mitteilungspflichten würden in den Kanzleien und auch bei den Mandanten sehr große Bürokratie-Aufwendungen hervorrufen. Es müssten daher, mehr verbindliche Auskünfte oder auch Zusagen und Absprachen vorab im Besteuerungsverfahren an Stelle von Verhandlungen in der Außenprüfung ermöglicht werden. Hinzu müssten aber auch verstärkte Auskunftsrechte der Steuerpflichtigen kommen. Schon bald würden die §§ 32c, b der AO in Kraft treten. Die DatenschutzgrundVO verpflichte die Steuerpflichtigen zur Auskunft über Daten, die sie von ihren Kunden gespeichert haben. Dies betreffe dann auch die Steuerberater, z. B. im Rahmen der Lohnbuchhaltung für die Lohnsteuerpflichtigen. Auskunftspflichten der Finanzverwaltung seien hingegen privilegiert. Es gebe große Hürden, um zu erfahren, welche Daten von dem einzelnen Steuerpflichtigen bei der Finanzverwaltung gespeichert seien. Dies führe zu einer

Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigem und Berater auf der einen und Finanzverwaltung auf der anderen Seite.

Als letzten Punkt nannte *Dr. Schwab* die grundsätzliche Neuregelung der Verlustverrechnung in § 8c und 8d KStG. Hier gehe es nicht nur um die steuerrechtliche Ausgestaltung, sondern auch um Fragen, welche im Rahmen von Unternehmenskäufen oder -verkäufen immer wieder auftauchen. Der Wegfall des Verlustvortrages habe natürlich maßgeblichen Einfluss auf den zu erzielenden Kaufpreis, gerade für in eine Krise geratene Unternehmen. Hier werde den Steuerpflichtigen und den Unternehmen letztlich zugemutet, Entscheidungen unter großer Unsicherheit zu treffen.

III. Steuergerechtigkeit aus Sicht der Philosophie

Dr. Kummert wies zunächst auf bestimmte Diktionen hin, welche ihr in der Debatte um Steuergerechtigkeit aufgefallen seien. Man stecke z.B. in einer „Steuerfalle“, ertrage eine „Steuerlast“, gelegentlich wird eine „Steuererleichterung“ gewährt, es gebe „Steuerparadiese“, es werde „Steuerasyll“ gewährt, man beschwere sich über „Steuerschlupflöcher“, beklage „Steuroasen, welche es Steuerflüchtlingen und Steuerhinterziehern ermöglichen Geld beiseite zu schaffen“ und man mache mit der Steuerfahndung „Jagt auf Steuersünder“. Mit all diesen Metaphern würden Steuern moralisch interpretiert und zwar, ohne dass man dies merke. Steuern würden hierbei grundsätzlich als vom Staat verordnete Bürde ausgelegt und die Bürgerinnen und Bürger als Opfer oder Angeklagte begriffen.

Unsere Sprache würde verraten, dass man vergessen habe, wem Steuern eigentlich zugutekommen würden. Der Staat würde ein Stück weit nur noch als Dienstleistungsunternehmen und die Steuerzahler als Kundinnen und Kunden begriffen. Als Konsequenz ginge es in der öffentlichen Debatte vielfach nur um diejenigen, welche sich dadurch bereichern, dass sie weniger Steuern zahlen als andere oder Geld beiseiteschaffen und trotzdem staatliche Dienstleistungen in Anspruch nehmen. Die Verantwortung für das Gemeinwesen werde hingegen völlig ausgeblendet.

Wenn man als Gemeinschaft hingegen erreichen wolle, dass gern oder freiwillig Steuern gezahlt würden, erfinde man Begriffe, die aus der Pflicht eine Kür machen sollen. Solche Begriffe würden Steuerehrlichkeit und Steuermoral darstellen. Hierdurch werde ein abstraktes politisches Instrument an eine moralische Verpflichtung gegenüber einer Gemeinschaft und an einen Wert gekoppelt, um uns zu bekennenden Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern zu erziehen.

Sodann kam *Dr. Kummert* auf den Gerechtigkeitsbegriff zu sprechen. Gerechtigkeit in ihrer Urform sei früher – und da zitiere sie *Ottfried Höffe* – als „Übereinstimmung mit dem geltenden Recht“ verstanden worden. Nach ihrer Ansicht sei man in der öffentlichen Debatte aber bereits deutlich über diese ursprüngliche Definition hinausgegangen. Heute gehe es, wenn über Gerechtigkeitsthemen gesprochen werde, um Streit oder Konflikt. Ihrem Gefühl nach fehle es vielen Steuerzahlern mittlerweile an der Transparenz, wofür ihre gezahlten Steuern verwendet würden. Aus dem mittlerweile mitunter sehr angespannten Klima speise sich inzwischen eine schwierige Definition von Gerechtigkeit, der mit formalen Gerechtigkeitsbegriffen nicht mehr ausreichend begegnet werden könne.

Es sei daher wichtig, sich Gedanken darüber machen, wie die Gesellschaft über Steuern denke, wie diese vermittelt werden könnten und wo die Grenze von Legalität und Moralität liegen. Eine weitere wichtige Frage sei, ob es wirklich richtig sei, das Legitime zur Diskussion zu stellen, da man hierdurch möglicherweise Vorverurteilungen fördere.

Im Anschluss fragte *Prof. Seer Prof. Kube*, ob er als Verfassungsrechtlicher sich vorstellen könne, dass – wie dies *Prof. Dr. Paul Kirchhof* einst in den Raum gestellt habe – in Deutschland eine Art Steuer-DAX eingeführt werde, also eine Art transparente Rangliste, bei derjenige Steuerpflichtige einen Award gewinne, der am meisten Steuern zahle.

Prof. Dr. Kube beurteile die Einführung eines solchen Steuer-DAX in Deutschland als unwahrscheinlich. Jenseits aller datenschutzrechtlichen Fragen, die mit Blick auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht aufgeworfen werden könnten, stünde als Hindernis an erster Stelle im Weg, dass Auskunft über das eigene Einkommen gegeben werden müsste. Dies sei aber in unserer Kultur wenig verankert, anders als z. B. in den Vereinigten Staaten, wo man viel offener über das Einkommen spreche.

Sodann richtete Herr *Prof. Seer* an Herrn *Prof. Hechtner* die Frage, wie er zur Progression stehe und ob man diese genau wie Herr *Sell* wertschätzen solle. Er habe nämlich öfter gelesen, dass es nicht wenige Ökonomen gebe, die die Progression aus ökonomischer verhaltenstheoretischer Sicht eher als Übel ansehen, weil diese zu Fehlanreizen führen oder zumindest ökonomisch sinnvollen Investitionen im Wege stehen könne und eine Fehl-Allokation zur Folge habe.

Prof. Hechtner hielt zunächst fest, dass er dem von Herrn *Sell* Gesagten zustimme. Dem letzten Bericht des Sachverständigen-Berichts sei zu entnehmen gewesen, dass mit Hilfe der Progression ein nicht unwesentlicher Teil der Umverteilung bei den laufenden Einkünften erreicht werde. Im Hinblick auf die Progression bzw. Nicht-Progression gebe es viele Theorien mit den verschiedensten Aussagen. Man könne zumindest festhalten, dass die Progression nicht automatisch zu Verzerrungen führen müsse. Auf der anderen Seite bedürfe es aber auch nicht zwingend eines progressiven Steuersystems. Die entscheidendere Frage liege für ihn darin, wie progressiv der Tarifverlauf sein solle und worin die ökonomischen Anreize eines progressiven Steuerverlaufs lägen. Wie progressiv die Ausgestaltung sein solle und wie groß damit die Umverteilungswirkung ausfalle, sei aber die persönliche Gerechtigkeitsfrage eines jeden Einzelnen, weshalb er sich hier bewusst zurückgehalten habe. Für die Frage der Verteilungswirkung solle man sich weniger am Spitzensteuersatz orientieren, sondern mehr am Durchschnittssteuersatz.

Bei Beurteilung des Tarifverlaufs dürfe nicht vergessen werden, dass die Einführung der Abgeltungsteuer auch einen indirekten Effekt zur Folge hatte. Zum einen würden die Kapitaleinkünfte hierdurch anders besteuert, zum anderen verringere sich aber das zu versteuernde Einkommen, weil die Kapitaleinkünfte ausgeschieden seien. Für ihn sei daher entscheidend, ob durch die Schedulingisierung möglicherweise Verteilungseffekte für bestimmte Gruppen entstanden seien.

Prof. Kube fügte hinzu, dass es wichtig sei, das Gesamt-Steuersystem in den Blick zu nehmen und nicht nur die Progression bei der Einkommensteuer. Diese sei zwar wirksam, doch würden auch andere Steuerarten hinzutreten. Zudem seien auch die anderen Möglichkeiten, welche zur

Umverteilung zur Verfügung stünden, zu berücksichtigen. Eine Steuer, die geradezu darauf angelegt sei, umzuverteilen, sei insbesondere die Erbschaftsteuer. Diese greife in einem bestimmten Zeitpunkt zu, um – verfassungsrechtlich gerechtfertigt – umzuverteilen. Er denke, dies müsse in Relation zum Umverteilungseffekt der Einkommensteuer gesehen werden, die doch immer auf wirtschaftlichen Erfolg zugreife.

C. Beiträge aus dem Auditorium

Nach Ansicht von *Dr. Nolting*¹¹ rühre die Gerechtigkeitsdebatte daher, dass die Menschen das Steuerrecht nicht mehr verstünden und nicht mehr wüssten, warum und wofür sie Steuern zahlen würden. Wenn man daher Steuergerechtigkeit herstellen wolle, müssten die Steuergesetze so gefasst werden, dass sie auch der Durchschnittsbürger einigermaßen verstehen könne. Er glaube, dass dies auch ein verfassungsrechtlicher Auftrag sei.

Herr *Welling* merkte im Hinblick auf die sprachliche und inhaltliche Vereinfachung bzw. Veränderung von Steuergesetzen an, dass an die verwendeten Begriffe ja auch bestimmte Definitionen geknüpft seien und damit zumindest einer sprachlichen Umgestaltung, wie Kommunikationswissenschaftler sich diese vorstellen würden, Grenzen gesetzt seien. Bezüglich der angemahnten klareren Sprache von Steuergesetzen bestünde die Gefahr, dass es zu einer Überfrachtung des Gesetzeswortlauts komme.

Im Hinblick auf die Debatte um gerechtere Besteuerung würde sich er sich jedenfalls wünschen, dass man sich mehr mit den Fakten auseinandersetze und sich nicht nur von Empfindungen leiten lasse. Als Beispiel nannte er die Debatte um Amazon. Der größte weltweite Gewinn, den Amazon jemals erzielte, habe bei gerade einmal einer Milliarde Dollar gelegen. Unter der Annahme, dass Amazon in nur 50 Ländern aktiv sei, käme man vereinfachend auf einen zu versteuernden Gewinn von ungefähr 20 Millionen pro Land. Setze man hierauf den deutschen Körperschaftssteuersatz von 30% an, käme man auf sechs bis sieben Millionen Dollar. Umgerechnet in Euro läge die Steuer tatsächlich bei nur 5 Millionen Euro. Trotz dieses kaum erheblichen Steueraufkommens stehe Amazon in der Steuergerechtigkeitsdebatte von Anfang an im Fokus der Diskussion. Ähnliche Ungenauigkeiten ließen sich auch im besagten Sondierungspapier finden.

Nach *Prof. Schmitt*¹² gebe es die Debatte um die Progression und deren Ausgestaltung schon lange und diese hänge auch zusammen mit der Geschichte der Kriege. Wenn immer Staaten Kriege geführt hätten, habe es einen großen finanziellen Bedarf gegeben und nur in dieser Situation sei es in den Parlamenten möglich gewesen, eine hohe, auch progressive Einkommenssteuer durchzusetzen. Die Bildung eines Maßstabs der Gerechtigkeit gestalte sich gerade in Deutschland schwierig. Viele Steuerpflichtige wüssten gar nicht, wieviel Einkommensteuer sie monatlich zahlen. Die Lohnsteuer-Belastung sei allerdings in Wirklichkeit bei den meisten geringer als die Belastung durch Sozialabgaben.

¹¹ Dr. Ekkehard Nolting ist Rechtsanwalt und Partner bei Battke Gründberg Rechtsanwälte PartGmbH, Dresden.

¹² MD Prof. Dr. Michael Schmitt ist Leiter der Steuerabteilung im Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, Stuttgart.

Dr. Schwab stimmte zunächst *Prof. Schmitt* dahingehend zu, dass die Steuerbelastung bei seinen Mandanten gefühlt wirklich höher liege als sie dann tatsächlich sei. Beim Thema Progression würden die Menschen zudem häufig nicht den Unterschied zwischen Grenzsteuerbelastung und Durchschnittssteuerbelastung kennen. Dies sei auch den Mandanten häufig nur schwer zu erklären. Es stecke also wirklich viel Psychologie in dem Thema.

Im Hinblick auf den Beitrag von Herrn *Welling* machte *Dr. Kummert* noch einmal deutlich, dass aus ihrer Sicht die Moral in der öffentlichen Debatte sehr häufig als eine Art Ablenkungsmanöver benutzt werde. Zum einen, um die Wählerseele zu beruhigen und Nebenkriegsschauplätze zu eröffnen, zum anderen aber auch, um sich vor einer Versachlichung der Themen zu drücken. Viele Moraldebatten wären unnötig, wenn die Regeln, an die man sich halten dürfe, klarer, transparenter und nachvollziehbarer wären.

Herr Sell zeigte sich skeptisch gegenüber Steuervereinfachungen. Solange komplizierte Sachverhalte steuerlich abgebildet werden müssten, gebe es auch komplizierte Steuernormen. Steuern würden nach festen Regeln und nicht nach losen Prinzipien erhoben. Das bedeute, man müsse sie so fassen, dass die Lebenswirklichkeit im Steuergesetz abgebildet werde. Sinnvoll sei, über Prinzipien zu diskutieren, welche dann den Regeln oder der Auslegung von diesen zugrunde gelegt werden könnten. Seit den letzten Jahren gebe es z.B. aus dem internationalen Steuerrecht ein neues Prinzip, an dem man weiter festhalten solle. Dieses besage, dass keine doppelte Nicht-Besteuerung und kein doppelter Betriebsausgaben-Abzug möglich sein dürfte. Dieses Postulat habe zwar noch keine Jahrzehnte lange Tradition, wie etwa die Progression, aber es habe nicht nur Einzug in die steuerpolitische Diskussion gefunden, sondern werde bereits an anderer Stelle zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen herangezogen.

Prof. Hechtner äußerte sich zunächst ebenfalls zurückhaltend hinsichtlich einer Steuervereinfachung. Diese würde zwar jeder zunächst befürworten. Allerdings komme man im Hinblick auf die gleichzeitig geforderte Einzelfallgerechtigkeit schnell in einen Konflikt. Als Beispiel nannte er die Diskussion um die Regelung zu haushaltsnahen Dienstleistungen in § 35a EStG.

Im Hinblick auf die von *Dr. Kummert* angesprochene Versachlichung der Diskussion sei festzustellen, dass sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung zunehmend an Dingen wie Sprache, Framing und Labeling arbeiten würden. Zudem könne man beobachten, wie Steuerpflichtige auf bestimmte Begrifflichkeiten reagieren würden. Allerdings stelle das Thema Sprache gerade bei Juristen oft eine absolute „No-Go Area“ dar, da hier Gefahren für die Rechtssicherheit gesehen würden. Vielleicht könne man eine Versachlichung dadurch erreichen, dass man zumindest die Berechnungen optisch klarer gestalte und dadurch transparenter mache. Diesbezüglich beobachte er, dass sich der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung in den letzten Jahren auf dem richtigen Weg befänden und durchaus mit der Wissenschaft zusammenarbeiteten, um zu überlegen, wie mehr Transparenz erreicht werden könne. In Befragungen hätten die Steuerpflichtigen etwa überwiegend als positiv bewertet, dass der Steuersatz persönlich ausgewiesen werde.

In von ihm geführten Bürgerbefragungen habe man zudem sehen können, dass Steuermoral zum Teil damit korreliere, wie gerecht sich der Bürger – im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen oder allgemein durch die Finanzverwaltung – behandelt fühlte. Gerade bei natürlichen Personen

habe die Gesamtzufriedenheit mit der Finanzverwaltung dabei besonders stark mit den Durchlaufzeiten korreliert, also mit der Frage, wie schnell die Bürger Rückmeldung bekommen hätten, was sie zahlen müssten bzw. was sie zurückerstattet bekämen. Dabei habe man auch beobachten können, dass sich Zufriedenheit mit der Finanzverwaltung auch auf die Steuermoral auswirken könne.

Wer von Steuermoral spreche, müsse sich darüber bewusst sein, wie vielfältig dieses Themengebiet sei. Er glaube aber, dass Staat und Finanzverwaltung in den nächsten Jahren zumindest vorsichtig an den rechtlichen Stellschrauben drehen würden, um eine Versachlichung zu erreichen und die Bürger besser darüber zu informieren, was im Rahmen der Besteuerung eigentlich passiere.

Nach *Prof. Kube* werde im Bereich der Steuern ein Gerechtigkeitsdenken benötigt, das an verbindliche Regeln anknüpfe und Sicherheit schaffe. Dazu bedürfe es auch einer exakten Sprache. Die Gerechtigkeitsdiskussion müsse geführt werden, aber eben in den Bahnen des demokratischen Diskurses. Es könne nicht angehen, dass eine vermeintliche Steuergerechtigkeit unmittelbar und vorwurfsvoll dem entgegengehalten werde, der sich gesetzestreu verhalte.

D. 67. Berliner Steuergespräch

Prof. Seer dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 67. Berliner Steuergespräch zum Thema „Anzeigepflichten für Steuergestaltungen“, das am 4. Juni 2018 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).