

§ 3 Ideen zur leistungsfähigkeitsgerechten Ausgestaltung des Steuersystems

Tim Buchholz

I. Einleitung

Das deutsche Steuerrecht enthält einige Ungerechtigkeiten: Der leidenschaftliche Kaffeetrinker wird neben der Umsatz- mit der Kaffeesteuer belastet, während der Teetrinker nur Umsatzsteuer zahlen muss. Der kluge Investor kauft Bitcoins im Privatvermögen, um die erheblichen Kursgewinne bereits nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei realisieren zu können; der steuerlich nicht Beratene hält Bitcoins im Betriebsvermögen und muss die Veräußerungsgewinne unabhängig von einer Haltedauer stets versteuern. Gleiches gilt für im Privatvermögen gehaltene Grundstücke, die nach zehn Jahren steuerfrei veräußert werden können. Die großen Anwaltssozietäten und Arztpraxen besitzen Hochhäuser in Großstädten, während die Handwerksmeister nur kleine Werkstätten betreiben. Trotzdem werden die Handwerksbetriebe mit der Gewerbesteuer belastet, während die Anwaltssozietäten und Arztpraxen nicht gewerbesteuerpflichtig sind. Die Beispiele verdeutlichen, dass eine nicht sachgerechte Auswahl des Steuergegenstandes zu erheblichen Ungerechtigkeiten führt. Solche können vermieden werden, wenn der Gesetzgeber sich bei der Ausgestaltung des Steuersystems am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert.

II. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹ und weiten Teilen der Literatur² als bereichsspezifischer

¹ BVerfGE 137, 350 (Rn. 43), m. w. N.

² P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 17 ff.; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 322, 480; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der

Vergleichsmaßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht anerkannt. Als Vergleichsmaßstab entscheidet es, welche Steuerpflichtigen wesentlich gleich sind und daher gleich zu behandeln sind. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip soll die Steuerlast in Abhängigkeit von der finanziellen Leistungsfähigkeit auf die Steuerpflichtigen verteilt werden. Das Bundesverfassungsgericht gewährt dem Gesetzgeber aber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und -satzes einen weiten Gestaltungsspielraum.³ Es unterzieht diese Auswahlentscheidung nur einer Willkürprüfung.⁴ Erst an die nähere Ausgestaltung des Steuersystems legt das Bundesverfassungsgericht strengere Maßstäbe an. Vor diesem Hintergrund lassen sich einige Ausgangsentscheidungen des Gesetzgebers nicht auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückführen. Das führt dazu, dass einige Steuerpflichtige das deutsche Steuerrecht nicht mehr nachvollziehen können und es als ungerecht wahrnehmen. Dem könnte der Gesetzgeber durch eine Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Auswahl des Steuergegenstandes und -satzes entgegenwirken.

III. Steuern auf den Vermögenserwerb

1. Einkommensteuer

a. Dualismus der Einkunftsarten

Die Einkommensteuer basiert auf dem Dualismus der Einkunftsarten. Die Gewinneinkunftsarten beruhen auf der Reinvermögenszugangstheorie, wonach alle realisierten Vermögenssteigerungen innerhalb einer Periode besteuert werden.⁵ Dagegen sind die Überschusseinkünfte nach der Quel-

Einkommensteuer, 1988, S. 122 ff.; J. Hey, StuW 2015, 3 (7 f.); kritisch aus jüngerer Zeit P. Hongler/S. Kempny/M. Valta, IStR 2024, 350 ff.

³ Statt vieler BVerfGE 148, 147 (Rn. 96).

⁴ BVerfGE 120, 1 (29).

⁵ Zur Reinvermögenszugangstheorie siehe G. v. Schanz, FA 12, 1896, 1 (23).

lentheorie konzipiert, wonach der Vermögensstamm grundsätzlich unbeachtlich ist.⁶ Davon macht der Gesetzgeber aber Ausnahmen: Seit der Ausweitung der Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich durch die Einführung des § 20 Abs. 2 EStG ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen eher Regel als Ausnahme. Trotzdem kommt es weiterhin zu erheblichen Ungleichbehandlungen: Die Unternehmer müssen ihre Veräußerungsgewinne aus Bitcoins oder Gold versteuern, während Private den erheblichen Gewinn der letzten Jahre nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei realisieren können.⁷ Vergleichbares gilt für Immobilien, die im Privatvermögen nach zehn Jahren steuerfrei veräußert werden können, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Das Bundesverfassungsgericht sah diese Ungleichbehandlungen aufgrund des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei der Auswahl des Streitgegenstandes als gerechtfertigt an.⁸ Ein Veräußerungsgewinn erhöht die finanzielle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen aber unabhängig davon, ob er diesen im Privat- oder Betriebsvermögen erzielt. Daher sollten Veräußerungsgewinne auch im privaten Bereich umfassend besteuert werden. Gerade in Zeiten angespannter Haushaltslagen wäre die Erfassung aller Veräußerungsgewinne im privaten Bereich eine Maßnahme, die für ein gleichheitsgerechtes Steuerrecht sorgen würde und dem Staat zugleich Mehreinnahmen verschaffen könnte. Aufgrund der Inflation enthalten Veräußerungsgewinne aber teils nur Scheingewinne, also nominale Vermögenssteigerungen, die nicht mit einem Kaufkraftzuwachs einhergehen. Bei der Ausweitung der Veräußerungsgewinnbesteuerung sollte dem Rechnung getragen werden, indem bei allen fundierten Einkünften die Inflation durch Freibeträge oder andere typisierte Regelungen berücksichtigt wird

⁶ Zur Quellentheorie siehe *B. Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Bd. 4, 1902, S. 110.

⁷ Steuerfrei nach einem Jahr Haltedauer können alle Wirtschaftsgüter veräußert werden, die unter § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG fallen. Die Frist verlängert sich nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG, wenn sich aus der Nutzung des Wirtschaftsguts selbst Einkünfte ergeben.

⁸ BVerfGE 127, 1 (29).

b. *Besonderer Steuersatz von 25%*

Die unter § 20 EStG fallenden Kapitaleinkünfte werden nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG mit einem Steuersatz von 25 % besteuert.⁹ Das FG Niedersachsen ist davon überzeugt, dass die Ungleichbehandlung der Einkünfte i.S.d. § 20 EStG mit den anderen Einkunftsarten nicht gerechtfertigt werden könne.¹⁰ Die Ungleichbehandlung könne nicht aufgrund der Standortförderung, des Vereinfachungseffekts, der Inflationsbereinigung oder der erleichterten Kapitalbindung gerechtfertigt werden. Das FG legte die Norm daher im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle dem Bundesverfassungsgericht vor. Aus Perspektive des Leistungsfähigkeitsprinzips vermitteln die Zuflüsse aus den verschiedenen Einkunftsarten die gleiche Leistungsfähigkeit und müssen daher gleichbehandelt werden.¹¹ Der Gesetzgeber sollte daher niedrigere Steuersätze nur regeln, wenn er diese auf gewichtige Rechtfertigungsgründe stützen kann. Als Beispiel dient die Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung von Gewinnen auf Ebene der Kapitalgesellschaft. Dieser Rechtfertigungsgrund greift aber nur für diejenigen Einkünfte des § 20 EStG, bei denen es zu einer steuerlichen Vorbelastung kam, wie bei den Gewinnanteilen einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

c. *Konglomerat an Verlustverrechnungsbeschränkungen*

Das Einkommensteuerrecht enthält eine Vielzahl von Verlustverrechnungsbeschränkungen. Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen dürfen nach § 20 Abs. 6 S. 1 EStG nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Gleiches gilt nach § 23 Abs. 3 S. 7 EStG für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften. Innerhalb des § 20 EStG schuf der Gesetzgeber noch eigene Verlustverrechnungstöpfe: Nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG dürfen Verluste aus der Veräußerungen von Aktien nur mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen verrechnet werden. Verluste aus Termingeschäften

⁹ Bei den in § 43 Abs. 1 genannten Kapitaleinkünften des § 20 EStG wird an der Quelle Kapitalertragsteuer abgezogen. Dieser Abzug der Kapitalertragsteuer hat nach § 43 Abs. 5 S. 1 EStG grundsätzlich abgeltende Wirkung.

¹⁰ FG Niedersachsen, DStR 2022, 921 ff.

¹¹ BVerfGE 160, 41 (Rn. 58): „Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren“.

können auch nur eingeschränkt ausgeglichen werden; zudem dürfen Verluste nur in Höhe von 20.000 Euro mit Gewinnen verrechnet werden. Beide Normen hält der BFH (zu Recht) für verfassungswidrig.¹² Der Gesetzgeber sollte sich vom Gedanken des synthetischen Einkommens leiten lassen: Danach müssen alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen am Ende des Jahres verrechnet werden, um dessen finanzielle Leistungsfähigkeit in der Periode zu berechnen.¹³

2. Existenz der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer als Objektsteuer belastet jeden Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 1 GewStG. Sie rechtfertigt sich durch äquivalenztheoretische Erwägungen: Sie soll den Gemeinden als Ausgleich für besondere Lasten, welche die Gewerbebetriebe verursachen, dienen.¹⁴ Das Bundesverfassungsgericht erklärte die Gewerbesteuer bisher für verfassungsgemäß: Die freien Berufe zeichnen sich durch die besondere persönliche Qualifikation des Berufsträgers aus und die Land- und Forstwirtschaft hänge erheblich von Klimabedingungen ab. Daher können diese Berufsgruppen im Gegensatz zu Gewerbetreibenden die Produktion von Waren und Dienstleistungen nicht durch zusätzlichen Einsatz von Kapital oder Arbeitnehmern steigern wie Gewerbetreibende.¹⁵ Vor dem Hintergrund der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung „erweist sich die Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbesteuer gemessen an ihren allgemeinen Unterschieden zu den Gewerbetreibenden nicht als willkürlich“.¹⁶ Gleiches gilt für die Land- und Forstwirtschaft.¹⁷ Die Belastung der Gewerbetreibenden durch die Gewerbesteuer erscheint in manchen Fällen aber durchaus fragwürdig: Große Kanzleien oder Arztpraxen zahlen im Gegensatz zu kleinen Handwerksbe-

¹² Zur Vorlage des § 20 Abs. 6 S. 4 EStG an das BVerfG siehe BFH, DStR 2021, 1339 ff.; zu § 20 Abs. 6 S. 5 EStG siehe BFH v. 7.6.2024 – VIII B 111/23 (AdV).

¹³ Siehe dazu § 49 des Bundessteuergesetzbuchs von *Paul Kirchhof*.

¹⁴ BVerfGE 120, 1 (37 f.), m. w. N.

¹⁵ BVerfGE 120, 1 (31 ff.).

¹⁶ BVerfGE 120, 1 (39).

¹⁷ BVerfGE 120, 1 (40 ff.).

trieben keine Gewerbesteuer, obwohl die Kanzleien und Praxen die Infrastruktur der Gemeinden deutlich höher belasten.¹⁸ Bisherige Reformvorschläge scheiterten am Widerstand der Gemeinden. Eine Abschaffung der Gewerbesteuer könnte gelingen, wenn den Gemeinden ein Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer gewährt wird.¹⁹

3. Steuerbefreiung von Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wer ein Unternehmen erbt, muss aufgrund der umfangreichen Steuerbefreiung in §§ 13a, 13b ErbStG darauf nur wenig Erbschaftsteuer zahlen. Das Bundesverfassungsgericht erklärte die weitgehenden Befreiungen durch die Vorgängerregelungen der heutigen §§ 13a, 13b ErbStG 2014 für verfassungswidrig:

„Die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang des betrieblichen Vermögens in § 13a und § 13b ErbStG ist angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.“²⁰

Daraufhin verschärfte der Gesetzgeber die Anforderungen der Steuerbefreiungen, hielt im Kern aber an ihnen fest. Er bezweckt damit, Unternehmen vor Liquiditätsnachteilen zu bewahren, um Arbeitsplätze nicht zu gefährden.²¹ Allerdings führt die Steuerbefreiung des Betriebsvermögens zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Erben eines Unternehmens erhalten umfangreiche Vermögenswerte, die ihre finanzielle Leistungsfähigkeit steigern. Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetzgeber ein milderes Mittel zur Steuerbegünstigung wählen: Mög-

¹⁸ Dies erkannte auch der Gesetzgeber in einer gescheiterten Reform der Gewerbesteuer, siehe dazu BT-Drucks. 15/1517, S. 11. Zu berücksichtigen ist, dass die zusätzliche Gewerbesteuerbelastung durch § 35 EStG kompensiert wird. Da der Ermäßigungshöchstbetrag beim Vierfachen des Steuermessbetrags liegt, kommt es aber zu einer höheren Steuerbelastung, wenn der Hebesatz der Gemeinde über 400 % liegt.

¹⁹ M. Broer, ZfW 2019, 126 ff.

²⁰ BVerfGE 138, 136 (Ls. 4).

²¹ Ausführlich zu diesem die Ungleichbehandlung rechtfertigenden Zweck, BVerfGE 138, 136 (Rn. 143 ff.).

lich wären eine Verschonung in Abhängigkeit einer Bedürfnisprüfung oder eine zinslose Stundung mit der Möglichkeit, die Steuer über mehrere Jahre verteilt zu begleichen.²²

IV. Verbrauchsteuerrecht

1. Willkürliche Auswahl der Steuersätze

Die Umsatzsteuer bezweckt als Verbrauchsteuer, den Endverbrauch zu belasten. Sie erfasst die Leistungsfähigkeit, die sich typisiert im Konsum zeigt. Der Regelsteuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19 %; § 12 Abs. 2 UStG zählt Umsätze auf, bei denen ein ermäßigter Steuersatz von 7 % gilt. Es ist kein Konzept zu erkennen, nach dem zwischen dem normalen und ermäßigten Steuersatz unterschieden wird: So ist kein Grund ersichtlich, warum für Beherbergungsumsätze i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ein ermäßigter Steuersatz gilt, während die meisten Getränke mit 19 % besteuert werden.

2. Willkürliche Zusatzbelastung durch besondere Verbrauchsteuern

Eine vergleichbare Systemlosigkeit wie bei den Steuersätzen der Umsatzsteuer findet sich bei den besonderen Verbrauchsteuern. Prominentes Beispiel ist, dass Kaffee mit einer Kaffeesteuer belastet wird, während andere Getränke keiner zusätzlichen Verbrauchsteuer unterliegen.

3. Rückbesinnung auf Leitgedanken

Das fehlende Konzept der Steuersätze bei der Umsatzsteuer und bei den besonderen Verbrauchsteuern lassen das Verbrauchsteuerrecht willkürlich und systemlos erscheinen. Der Gesetzgeber sollte sich daher für das Verbrauchsteuerrecht auf Leitgedanken zurückbesinnen: Ein höherer Steuersatz bei der Umsatzsteuer oder eine zusätzliche Belastung mit einer Ver-

²² Siehe zu letzterem Vorschlag § 97 des Bundessteuergesetzbuchs von *Paul Kirchhof*.

brauchsteuer könnten sich durch Lenkungszwecke oder das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. Die Tabak- oder Alkoholsteuer lassen sich durch den Lenkungszweck rechtfertigen, dass sie die Preise für diese Waren erhöhen, um damit potentiell den Konsum von Tabak und Alkohol zu verringern. Ein weiterer Lenkungszweck könnte die Vermeidung klimaschädlichen Verhaltens sein: Dadurch könnten sich besondere Verbrauchsteuern auf klimaschädliche Verhaltensweisen wie Kurzstreckenflüge rechtfertigen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte für höhere Steuersätze beziehungsweise eine besondere Verbrauchsteuer auf bestimmte Luxusgüter fruchtbar gemacht werden. Es erscheint realitätsgerecht davon auszugehen, dass sich im Kauf einer Yacht oder einer teuren Uhr eine besondere Leistungsfähigkeit manifestiert.

V. Steuern auf den Vermögenbestand

Neben dem Konsum und dem Vermögenserwerb wird das Innehaben von Vermögen als weiterer Leistungsfähigkeitsindikator angeführt. Eine allgemeine Vermögensteuer wird in Deutschland seit dem Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts von 1995²³ nicht mehr erhoben. Die einzig aktuell erhobene Steuer auf den Vermögenbestand ist die Grundsteuer. Die Besteuerung einzelner Vermögensarten widerspricht aber dem Leistungsfähigkeitsprinzip: Es ist kein Grund ersichtlich, warum das Innehaben eines Grundstücks höhere Leistungsfähigkeit indiziere als das Innehaben anderer Wirtschaftsgüter wie Wertpapiere oder Unternehmen.²⁴

Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte zudem auch gegen eine allgemeine Vermögensteuer geltend gemacht werden: Die Fähigkeit, Steuern zu zahlen, setzt eine Zahlungsfähigkeit voraus. Wenn der Steuerpflichtige vorwiegend ertragsloses Sachvermögen hat, besteht gerade keine Liquidität, mit der die Steuerzahlung geleistet werden kann. Zudem muss berücksichtigt werden, dass der Wert des Vermögens aufgrund der Inflation entwer-

²³ BVerfGE 93, 121.

²⁴ J. Hey, in: Tipke/Lang, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.62.

tet wird. Soll-Erträge des Vermögens, mit denen das Bundesverfassungsgericht die Vermögensteuer rechtfertigt,²⁵ reichen zumindest bei kleineren Vermögensgrade dafür aus, die Inflation auszugleichen und damit den realen Wert des Vermögens zu erhalten.²⁶ Bei Personen mit sehr hohem Vermögen greifen diese Argumente aber nicht: Diese können durch Private-Equity-Deals oder andere Anlagen sehr hohe Renditen erzielen, die weit über die Inflationsrate hinausgehen. Zudem sind die Unternehmen dieser Personen häufig in Holdingstrukturen organisiert, sodass auf diese Gewinne zunächst relativ wenig Ertragsteuern anfallen.²⁷

VI. Fazit

Orientiert sich der Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuergegenstände am Leistungsfähigkeitsprinzip, sorgt dies für ein gerechteres und zugleich verständlicheres Recht. Das Steuerrecht würde nicht mehr willkürlich zwischen dem Konsum von Kaffee oder Tee unterscheiden. Zugleich müsste jeder Einkommensteuern auf seine hohen Veräußerungsgewinne aus Bitcoins oder Grundstücke zahlen, sodass es keinen Unterschied mehr zwischen den beratenen und nicht beratenen Steuerpflichtigen gäbe. Eine ungerechtfertigte Gewerbesteuerbelastung des kleinen Handwerksbetriebs im Vergleich zur großen Anwaltskanzlei und Arztpraxis würde ebenfalls wegfallen.

²⁵ BVerfGE 93, 121 (137).

²⁶ Siehe zu den letzten beiden Argumenten *J. Hey*, in: Tipke/Lang, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.64 f.

²⁷ Das führt dazu, dass die reichsten Personen prozentual betrachtet weniger Steuern zahlen als übrigen Steuerpflichtigen. Ausführlich dazu siehe den Beitrag von *M. Dietz* in diesem Heft, Unionsrechtliche Weichenstellungen für eine Mindestbesteuerung von Milliardären in diesem Band.