

Finanzwissenschaft

Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft

von

Prof. Dr. Dr. h.c. Horst Zimmermann, Prof. Dr. Klaus-Dirk Henke, PD Dr. Michael Broer

11. Auflage

[Finanzwissenschaft – Zimmermann / Henke / Broer](#)

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](#) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Finanzwissenschaft](#)

Verlag Franz Vahlen München 2012

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 4547 3

wird dieser Betrag auf die seine Leistungsfähigkeit bestimmende Größe, i. d. R. eine Einkommensgröße, bezogen. Die Belastung der Verbraucher in den verschiedenen Einkommensklassen erweist sich dann zumeist als regressiv, denn mit steigendem Einkommen sinkt der Anteil der gezahlten Verbrauchsteuer am Einkommen. Ein proportionaler Tarif führt somit zu einer regressiven Belastung der privaten Haushalte (siehe 7. Kapitel, B I b 2.4).

Den einzigen Fall, in dem Tarif- und Belastungsprogression weitgehend identisch sind, bildet die Einkommensteuer, da die Bemessungsgrundlage „Einkommen“ zugleich die bei der Belastungsuntersuchung zugrunde gelegte Größe ist.

c) Die Wirkung der Steuerprogression in der Einkommensbesteuerung

1 Kalte Progression: Begriff, Wirkung und Begrenzung

Werden zwei Individuen mit unterschiedlichem Einkommen betrachtet, so weist *ceteris paribus* die Person mit dem höheren Einkommen eine höhere Leistungsfähigkeit auf. Bei progressiven Tarifen (siehe b) führt diese höhere Steuerbemessungsgrundlage dann für diese Person zu einer höheren Steuerzahlung. Nun kann bei einer Person im Zeitablauf bei gleichgebliebenem Steuertarif das Nominaleinkommen steigen, obwohl das Einkommen real gleichgeblieben ist. Dann erhöht sich zwar die Steuerbelastung, hingegen ist die Leistungsfähigkeit dieses Steuerpflichtigen gleichgeblieben, denn er kann maximal nur die gleichen Gütermengen wie zuvor konsumieren. Diese Entwicklung wird als „kalte Progression“ bezeichnet. Zudem erhöht sich gleichzeitig das Steueraufkommen des Staates. Im folgenden Beispiel der Progression einer Einkommensteuer wird der individuelle Belastungseffekt dargestellt, wobei neben den nominalen auch reale Größen betrachtet werden, um die Wirkung der Inflation beim intertemporären Vergleich zu verdeutlichen.

In Tab.4.2 wird ein indirekt-progressiver Tarif mit einem Freibetrag von € 1.000 und einem Steuersatz von 50% unterstellt (siehe b). Im Jahr t_0 sind nominale und reales zu versteuerndes Einkommen identisch. Somit beträgt das zu versteuernde Einkommen (real und nominal) € 2.000 und folglich, bei dem Freibetrag von € 1.000, macht die Steuerzahlung € 500 aus. Der Durchschnittssteuersatz, der die steuerliche Belastung wiedergibt (siehe oben), beträgt 25%.²⁸ Nun soll für t_1 aufgrund einer Inflation das nominale Einkommen um 100% auf € 4.000 steigen, das reale Einkommen aber unverändert bei € 2.000 bleiben. Bei unverändertem Tarif ergibt sich nun eine (nominale) Steuerzahlung von € 1.500, und der Durchschnittssteuersatz des Steuerpflichtigen steigt von 25% auf 37,5%.²⁹ Aufgrund der unterstellten Inflation führen diese € 1.500 aber nur zu einer realen Steuerbelastung von € 750 (letzte Spalte). Im Beispiel könnte das Problem der kalten Progression für t_1 gelöst werden, indem der Tarif an die Inflationsrate angepasst werden würde. Bei einer Erhöhung des Freibetrags entsprechend der Inflationsrate (hier Verdopplung von € 1.000 auf € 2.000) würde die Steuerzahlung von € 500 in t_0 nur auf € 1.000 in t_1 steigen und der Durchschnittssteuersatz unverändert bei 25% bleiben. Auch die reale Steuerbelastung hätte sich nicht geändert und läge bei € 500. – Auf diese Weise zeigt Tab.4.2 die Wirkung der sog. kalten Progression auf die Steuerzahlung und auf die reale Steuerbelastung, bei alleiniger Erhöhung des nominalen Einkommens. Obwohl der Steuerpflichtige in beiden Perioden die gleiche Leistungsfähigkeit aufweist, denn sein Realeinkommen beträgt in beiden Perioden € 2.000, haben sich die nominale

²⁸ $(€ 2.000 - € 1.000) \cdot 50\% = € 500$. Der Durchschnittssteuersatz ergibt sich aus: $500 / 2.000 = 25\%$.

²⁹ $(€ 4.000 - € 1.000) \cdot 50\% = € 1.500$. Die € 1.500 in t_1 entsprechen € 750 in t_0 . Damit beträgt der Durchschnittssteuersatz 37,5% (real: $750 / 2.000$; nominal: $1.500 / 4.000$).

Steuerzahlung und die reale Steuerbelastung erhöht. Zudem wird eine Lösung des Problems der kalten Progression dargelegt, nämlich die entsprechende Anpassung des Steuertarifs.

Tab. 4.2: Wirkung der kalten Progression einer Einkommensteuer auf die durchschnittliche Steuerbelastung

Zeit	Tarif	zu versteuerndes Einkommen		Steuerzahlung (nominal)	Durchschnittssteuersatz	Steuerbelastung (real)
		nominal	real			
t_0	$(X - € 1.000) 50 \%$	€ 2.000	€ 2.000	€ 500	25,0 %	€ 500
t_1		€ 4.000	€ 2.000	€ 1.500	37,5 %	€ 750
t_1	$(X - € 2.000) 50 \%$	€ 4.000	€ 2.000	€ 1000	25,0 %	€ 500

Ähnlich wie in dem Beispiel geht auch die derzeitige Bundesregierung im Jahr 2012 vor, um das Problem der kalten Progression zu beseitigen. So wird das steuerfreie Existenzminimum in Deutschland aufgrund verfassungsrechtlicher Vorgaben regelmäßig überprüft und werden die Ergebnisse im sog. Existenzminimumbericht der Bundesregierung veröffentlicht.³⁰ Auf Basis dieser Ergebnisse werden entsprechende Erhöhungen des Grundfreibetrags bzw. der Kinderfreibeträge vorgenommen, durch die das Existenzminimum von Erwachsenen bzw. Kindern steuerlich freigestellt werden soll. Da der deutsche Einkommensteuertarif aber komplexer ist als der Tarif des Beispiels, reicht eine Anpassung des Grundfreibetrags allein nicht aus, um das Problem der kalten Progression zu beseitigen. Es müssen auch die Grenzsteuersätze angepasst werden. In ihrem „Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression“ begründet die Bundesregierung mit Verweis auf den Existenzminimumbericht die vorgesehenen Anpassungen beim Grundfreibetrag und dem Tarifverlauf, um so die belastungssteigernde Wirkung der Inflation zu kompensieren.³¹

Neben diesem Ansatz, den Steuertarif durch die Regierung und das Parlament in unregelmäßigen Abständen anzupassen, wird in einigen EU-Staaten ein anderer Weg begangen, um den beschriebenen Effekt der kalten Progression zu vermeiden.³² Dort wird der Tarif „indexiert“, d. h. es wird eine automatische Senkung der Sätze im Maß der Inflationsrate vorgenommen. Da es dort entsprechende gesetzliche Regelungen zur automatischen Berücksichtigung der Inflationsentwicklung gibt, werden auch in Deutschland immer wieder Forderungen in diese Richtung erhoben und wird ein sog. „Tarif auf Rädern“ angemahnt.³³ Als Argument gegen einen solchen Automatismus könnte man vermuten, dass in Deutschland die Politik der Steuersenkungen für die

³⁰ Unterrichtung durch die Bundesregierung Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2012 (Achter Existenzminimumbericht), Bundestagsdrucksache 17/5550 vom 30. Mai 2011.

³¹ Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, Bundesratsdrucksache 847/11 vom 30.12.2011, S. 5f.

³² Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Volker Wissing, Frank Schäffler, Dr. Hermann Otto Solms, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 16/8104 – Kalte Progression und soziale Gerechtigkeit, Bundestagsdrucksache 16/8346 vom 03.03.2008, S. 7.

³³ Karl Bräuer Institut: Die Mitte verliert. Nach der Tarifkorrektur 2010 erhöhter Nachholbedarf bei Entlastung mittlerer Einkommen, Sonderinformation 57, 2009.

Wiederwahlchancen der Politiker eine große Rolle spielt und aus diesem Grund eben nicht automatische Tarifentlastungen vorgesehen sind, sondern im wahltaktisch richtigen Moment diskretionäre Entlastungen entschieden werden.

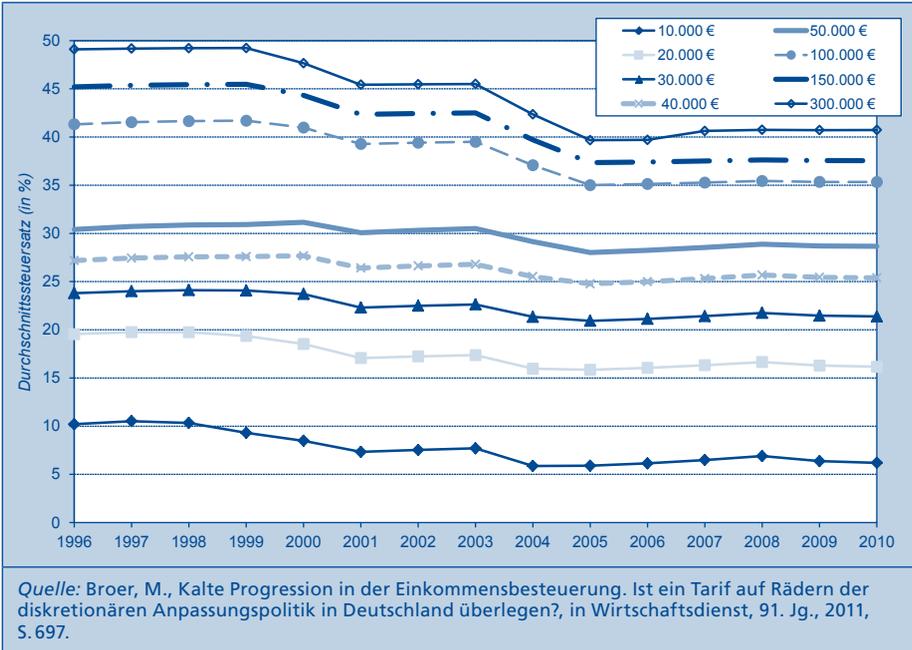
Als Indikatoren für das Ausmaß der kalten Progression eignen sich sowohl die zeitliche Entwicklung des Durchschnittssteuersatzes (Definition siehe oben) für verschiedene Höhen des zu versteuernden Einkommens als auch die sog. Einkommensteuerquote (Relation vom Einkommensteueraufkommen zum BIP) und deren Veränderung im Zeitablauf. Längerfristig steigende Werte bei beiden Indikatoren würden darauf hindeuten, dass die kalte Progression wirkt und nicht bekämpft wurde. Für Deutschland zeigt sich, dass die Einkommensteuerquote seit dem Jahre 1996 zwischen 6,5% (2005) und 8,2% (2000 und 2008) schwankte. Dauerhafte Steigerungen sind dabei nicht festzustellen. Dieser makroökonomische Indikator deutet somit darauf hin, dass die kalte Progression in Deutschland kein grundsätzliches Problem darstellt, was sicherlich auch mit den im internationalen Vergleich recht niedrigen Inflationsraten in Deutschland während dieser Zeit zusammenhängt.

Allerdings könnte es für einzelne Einkommensklassen sehr wohl im Zeitablauf zu dauerhaften, allein inflationsbedingten Steuererhöhungen gekommen sein. Um zu prüfen, ob das Problem der kalten Progression auch auf mikroökonomischer Ebene angegangen und gelöst worden ist, bietet sich die Betrachtung von verschiedenen Einkommenshöhen und der damit verbundenen Durchschnittssteuersätze im Zeitablauf an. So könnte z. B. geschaut werden, wie sich der Durchschnittssteuersatz eines Individuums langfristig geändert hat, wenn sein Realeinkommen unverändert geblieben ist. Bei unverändertem und gesunkenem Durchschnittssteuersatz tritt die kalte Progression nicht auf.

Empirische Untersuchungen belegen, dass in der Vergangenheit das Problem der kalten Progression, wenn schon nicht durch die erwähnte Möglichkeit der Indexierung, so doch durch **diskretionäre Anpassungspolitik** entschärft werden konnte, wie die Abb. 4.4 zeigt.³⁴ Dort wird der Zeitraum seit 1996 betrachtet, da in dem Jahr erstmalig aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts eine gerichtliche Vorgabe zum steuerfreien Existenzminimum und damit zum Steuertarif erging. Für verschiedene zu versteuernde Einkommen im Jahr 1996 (€ 10.000, € 20.000 usw.) wird der Durchschnittssteuersatz ermittelt. Für die folgenden Jahre bis 2010 wird unterstellt, dass diese verschiedenen Einkommen genau um die Änderungsrate des Verbraucherpreisindex gestiegen und somit real konstant geblieben sind. Für diese Beträge werden wiederum die Steuerzahlung und der Durchschnittssteuersatz ermittelt. Es zeigt sich, dass für alle betrachteten Ausgangswerte des zu versteuernden Einkommens der Durchschnittssteuersatz im Zeitablauf deutlich gesunken ist. So betrug im Jahr 1996 etwa der Durchschnittssteuersatz für ein zu steuerndes Einkommen in Höhe von € 10.000 (€ 100.000) 10,2% (41,3%). Bei allein nominaler Erhöhung des Einkommens hätte sich der Durchschnittssteuersatz bis zum Jahr 2010 aufgrund der Tarifreformen auf 6,2% (35,4%) gemindert. Das Problem der kalten Progression kann für Deutschland also in der langfristigen Betrachtung zumindest bisher als gelöst angesehen werden.

³⁴ Broer, M., Kalte Progression in der Einkommensbesteuerung. Ist ein Tarif auf Rädern der diskretionären Anpassungspolitik in Deutschland überlegen?, in Wirtschaftsdienst, 91. Jg., 2011, S. 697, sowie Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2011/2012, 2011, Tz. 344 ff.

Abb. 4.4: Entwicklung des Durchschnittssteuersatzes in Deutschland für unterschiedlich hohe zu versteuernde Einkommen



2 Progressionsvorbehalt als steuerpolitische Besonderheit

Ein progressiver Tarif in der Einkommensteuer führt dazu, dass sich mit zunehmendem Einkommen, also mit steigender Bemessungsgrundlage, die durchschnittliche Steuerbelastung erhöht (siehe Abb. 4.3). Dies ist aus verteilungspolitischen Gründen allgemein anerkannt und erwünscht. Werden nun bestimmte Einkünfte aufgrund gesetzlicher Vorschriften nicht besteuert (z. B. aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen im Ausland erzielte Einkommen (siehe 5. Kapitel, Teil D II c), Elterngeld, Kurzarbeitergeld oder Arbeitslosengeld I), so sinkt das zu versteuernde Einkommen insgesamt. Dies führt bei einem progressiven Steuertarif dazu, dass sich der Durchschnittssteuersatz verringert und somit auch alle übrigen Einkünfte, beispielsweise Einkünfte aus Immobilien, einem niedrigeren Durchschnittssteuersatz unterliegen. Und dies geschieht allein aufgrund der Steuerfreiheit von bestimmten anderen Einkünften.

Da dies aus Gerechtigkeitsr erwägungen unerwünscht sein kann, weil gleicher Einkommenszufluss und damit auch gleiche Umstände gleich behandelt bzw. besteuert werden sollen (horizontale Gerechtigkeit), gilt für die steuerfreien Einkünfte wie Kurzarbeiter- und Elterngeld ein sog. Progressionsvorbehalt. Diese eigentlich steuerfreien Einkünfte werden zunächst einbezogen, um einen besonderen Steuersatz zu ermitteln (§32 b EStG). Bei diesem **besonderen Steuersatz** handelt es sich um den Durchschnittssteuersatz für eine lediglich **fiktive Steuerbemessungsgrundlage** – nämlich unter Einschluss der steuerfreien Einkünfte. Dieser ermittelte besondere Steuersatz wird dann auf alle steuerpflichtigen Einkünfte angewendet. Durch diese Regelung wirkt sich die Steuerfreiheit eines Teils der Einkünfte zumindest nicht progressionsenkend auf die übrigen, also die steuerpflichtigen Einkünfte aus.

B. Formen der Besteuerung und ihre Beurteilung

I. Anknüpfungspunkte der Besteuerung

Wenn auch das Einkommen als wichtiger Indikator der Leistungsfähigkeit angesehen wird, bedeutet das keineswegs, dass – insbesondere unter fiskalischen Gesichtspunkten – nur die Erhebung einer Einkommensteuer sinnvoll ist. Geht man aber davon aus, dass mehrere Steuern erhoben werden, so ist zu fragen, was überhaupt geeignete Anknüpfungspunkte der Besteuerung sind. Aus diesem Grunde soll in diesem Abschnitt aufgezeigt werden, welche Formen der Besteuerung theoretisch möglich wären, welche Zugriffsmöglichkeiten für den Staat also bestehen, Teile des entstandenen und des ausgegebenen Einkommens sowie des Vermögens für seine Zwecke zu besteuern.

Die meisten **Anknüpfungspunkte der Besteuerung** lassen sich **anhand eines volkswirtschaftlichen Kreislaufschemas** veranschaulichen. In Abb. 4.5 stehen die steuerzahlenden Unternehmen und privaten Haushalte im Vordergrund: die Faktor- und Gütermärkte sind nur indirekt, nämlich auf den Verbindungslinien, enthalten.

a) Besteuerung bei der Einkommensentstehung

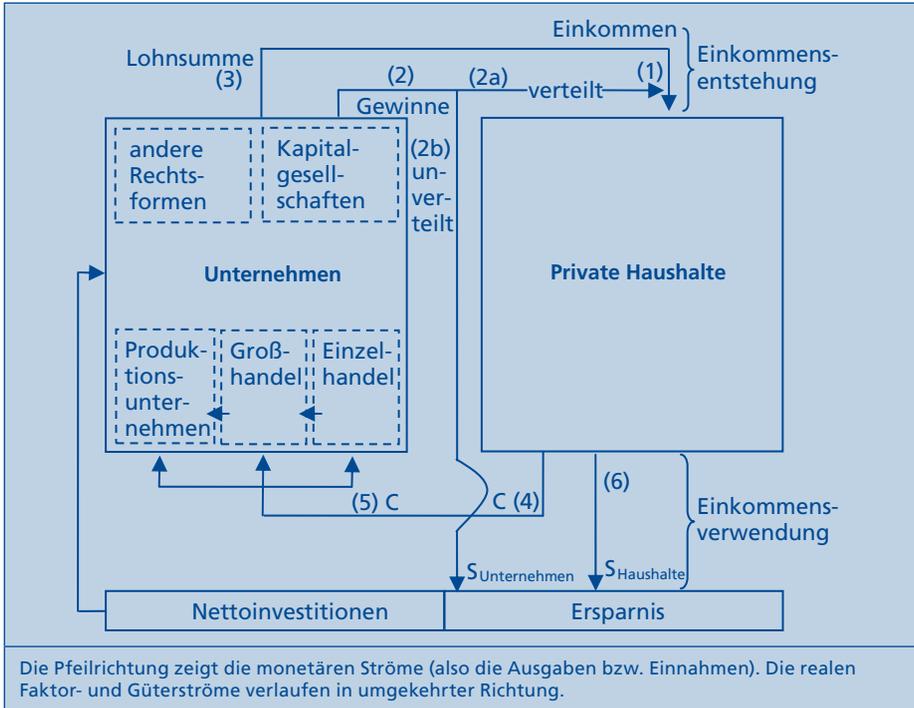
Die bisherigen Beispiele entstammten vorwiegend der *Besteuerung des Einkommens*, das der einzelne Erwerbstätige erzielt. In einem Kreislaufschema mit Vermögensbildung (Abb. 4.5) würde die Steuer also an dem Punkt erhoben, an dem das Einkommen dem Bürger aus verschiedenen Quellen zufließt. Neben den sieben in §2 EStG genannten Einkunftsarten können auch Erbschaften, Schenkungen usw. darunter gefasst werden.

In der Abb. 4.5 wird sichtbar, dass die Einkommensbesteuerung beim einzelnen Einkommensbezieher (1) einen Spezialfall darstellt, nämlich die Erfassung der Einkommensentstehung dort, wo das Einkommen dem privaten Haushalt zufließt. Diese Art der Einkommensbesteuerung liegt z. B. bei der veranlagten Einkommensteuer vor.

Eine zweite Möglichkeit besteht darin, Einkommen an der Stelle seiner Entstehung zu besteuern. Der Steuerzahler führt dann die Steuer anders als bei der veranlagten Einkommensteuer nicht selbst an den Fiskus ab. Hier gibt es wiederum zahlreiche Varianten. Die Lohnsteuer wird in Deutschland in Form des **Quellenabzugsverfahrens** vom Unternehmen, in dem Löhne und Gehälter entstehen, direkt an das Finanzamt abgeführt. Der Haushalt erhält nur ein Nettoeinkommen. Das gleiche gilt für die bei Kapitalgesellschaften (z. B. AG oder GmbH) entstandenen Einkommen (Gewinne). Dieses Einkommen unterliegt der Körperschaftsteuer und fließt den Haushalten (**ausgeschüttete Gewinne**, 2a) oder den Unternehmen (**einbehaltene Gewinne**, 2b) nach Besteuerung zu.

In Deutschland werden diese einbehaltenen Gewinne der Körperschaften (**2b**) zusätzlich zur Körperschaftsteuer noch mit dem **Solidaritätszuschlag** und der Gewerbesteuer belastet. Die Körperschaftsteuer, auf die noch ein Solidaritätszuschlag von 5,5% erhoben wird, beträgt bun-

Abb. 4.5: Anknüpfungspunkte der Besteuerung



deseinheitlich 15%. Die Gesamtbelastung durch diese beiden Steuern liegt bei rd. 15,83%.³⁵ Zudem ist noch die **Gewerbesteuer** zu zahlen. Für diese Steuer legt jede Gemeinde in Deutschland individuell einen Hebesatz fest. Er bewegt sich zwischen 200%, dem gesetzlich vorgegebenen Mindestsatz, und 490%, wie er z. B. von der Stadt München erhoben wird. Dieser **gemeindeindividuelle Hebesatz** wird mit der **bundeseinheitlichen Steuermesszahl** von 3,5% multipliziert und ergibt den Gewerbesteuersatz, der folglich je nach Standort zwischen 7% und 17,15% liegt. Die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaften, die sich additiv aus Gewerbe- und Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag ergibt, liegt somit zwischen 22,83% und 32,98%.³⁶ Beim bundesdurchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 390% können somit von € 100 Gewinn einer Kapitalgesellschaft € 70,52 an die Aktionäre ausgeschüttet werden.³⁷ Die Gewinnausschüttungen aller Kapitalgesellschaften (2a) unterliegen seit 2009 einer Abgeltungsteuer. Auch auf die Abgeltungsteuer wird der Solidaritätszuschlag erhoben, so dass die ausgeschütteten Gewinne mit 26,38% belastet werden. Unter Berücksichtigung der Dividendenbesteuerung bei den privaten Haushalten (siehe Abb. 4.5) ergibt sich bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 390% eine Gesamtbelastung für – von Kapitalgesellschaften an private Anteilseigner – ausgeschüttete Gewinne in Höhe von 48,08%.³⁸

³⁵ $15\% \cdot (1 + 5,5\%) = 15,83\%$

³⁶ Broer, M., Steuerstandort Deutschland – attraktive Bandbreite der Unternehmensteuerbelastung für Kapitalgesellschaften in deutschen Gemeinden, in: BMF-Monatsbericht, Dezember 2008, S. 50.

³⁷ Ein Gewinn von € 100 wird auf Unternehmensebene bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 390% (Bundesdurchschnitt) mit 29,48% belastet [$3,5\% \cdot 390\% + 15\% \cdot (1 + 5,5\%)$].

³⁸ Der Ausschüttungsbetrag von € 70,52 unterliegt der Abgeltungsteuer von 26,38%, so dass nach Abzug der Steuer auf die Dividenden in Höhe von € 18,6 (€ 70,52 · 26,38%) letztlich beim privaten Anteilseigner € 51,92 ankommen.

Ein besonderes Problem in Deutschland ist die steuerliche Behandlung der Gewinne von Kapitalgesellschaften im Vergleich zu Personenunternehmen, denn im Gegensatz zu vielen anderen Staaten hat die Rechtsform des Personenunternehmens in Deutschland ein großes Gewicht; so sind z. B. von den 3,14 Mio. in der Umsatzsteuerstatistik erfassten Unternehmen über 82% Personenunternehmen.³⁹ Aufgrund der Vielzahl der Rechtsformen deutscher Unternehmen ist es wichtig, dass die steuerliche Gewinnbelastung möglichst unabhängig von der Rechtsform ist. Ein Ziel der Unternehmensteuerreform aus dem Jahr 2008 war es, die Unterschiede zwischen den Rechtsformen zu verringern. Die Gewinne von Personenunternehmen unterliegen ebenfalls der Gewerbesteuer und zudem noch der Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag. Allerdings darf im Falle der Personengesellschaften die gezahlte Gewerbesteuer in pauschalierter Form auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden. Dadurch wird zudem die Belastung durch den Solidaritätszuschlag gemindert, dessen Bemessungsgrundlage die gezahlte Einkommensteuer ist. Letztlich, also bei Berücksichtigung der Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer (unterstellter Hebesatz 390%) auf die Einkommensteuerschuld, beläuft sich bei Personenunternehmen die Steuerbelastung auf maximal 46,7%. Die Unterschiede bei der maximalen Belastung betragen also zwischen den Rechtsformen nur noch rd. 1,38 Prozentpunkte.

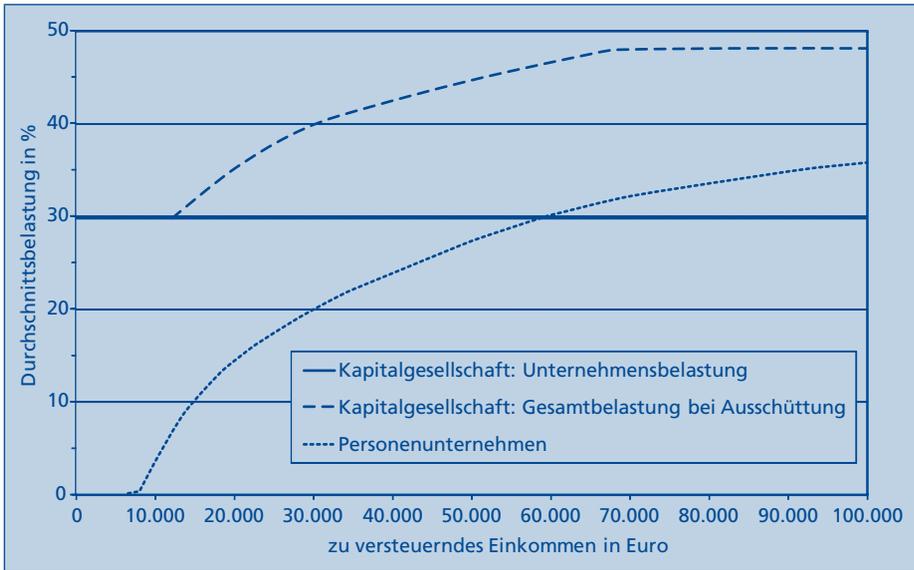
Die Zusammenhänge zwischen der Rechtsform (Kapitalgesellschaft vs. Personenunternehmen) und der Steuerbelastung ist in Abb. 4.6 in Form der **Durchschnittssteuerbelastung** dargestellt. Ein lediger Unternehmer erwirtschaftete ausschließlich Gewinneinkünfte, die zwischen € 0 und € 100.000 liegen. Betreibt der Unternehmer ein Personenunternehmen (z. B. ein Einzelunternehmen), so werden seine erwirtschafteten Gewinne mit Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer belastet, wobei letztere aufgrund der Anrechenbarkeit für viele Unternehmen nur ein durchlaufender Posten ist. Folglich entwickeln sich die Steuerschuld und auch die Durchschnittsbelastung entsprechend dem Verlauf des progressiven Einkommensteuertarifs. Würde der gleiche Unternehmer z. B. eine Ein-Personen-GmbH führen, so würden alle Gewinne zunächst im Unternehmen mit 29,48% besteuert werden (**Kapitalgesellschaft: Unternehmensbelastung**). Möchte der Unternehmer Gewinne konsumtiv verwenden, muss er diese ausschütten. Die ausgeschütteten Gewinne unterliegen der Abgeltungsteuer inkl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 26,38%. Wird hingegen die sog. Veranlagungsoption gewählt, so unterliegen die Dividenden dem normalen progressiven Einkommensteuertarif inkl. Grundfreibetrag. Diese Situation führt dazu, dass für geringe Gewinne die Veranlagungsoption gewählt wird, weil dann der Grundfreibetrag eine Steuerfreiheit der Dividenden bedeuten kann, und bei hohen Gewinnen die Abgeltungsteuer mit dem 25%igen Steuersatz günstiger ist, als der progressive Tarif mit einem Spitzensteuersatz von 45%. Im Ergebnis ergibt sich für den Fall der 100%igen Gewinnausschüttung eine Belastung, die über jener des Personenunternehmens liegt (**Kapitalgesellschaft: Gesamtbelastung bei Ausschüttung vs. Personenunternehmen**).

So wie die Körperschaftsteuer den betrieblichen Tatbestand des Gewinns zum Anknüpfungspunkt der Steuer macht, können auch andere betriebliche Merkmale hierfür herangezogen werden, wobei nicht mehr nach Kapitalgesellschaften und anderen Rechtsformen unterschieden wird. Steuergegenstand kann auch der **Ertrag eines Produktionsfaktors** sein; man spricht dann von **Ertragsteuern im finanzwissenschaftlichen Sinn**⁴⁰. Eine Steuer auf die Lohnsumme eines Betriebs liegt z. B. auf dem Entgelt des Faktors Arbeit (3), erfasst die Einkommensentstehung also in einer früheren Phase.

³⁹ Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2011 für die Bundesrepublik Deutschland. Wiesbaden 2011, S. 614.

⁴⁰ In der betriebswirtschaftlichen und der juristischen Steuerlehre wird der Begriff der Ertragsteuer oft hingegen synonym mit dem der Gewinnsteuer verwendet.

Abb. 4.6: Die durchschnittliche Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen nach Rechtsformen; lediger Unternehmer mit ausschließlich Gewinneinkünften, 2012



Wenn alle entstehenden Einkommen von einer einzigen Steuer erfasst würden, dann entspräche sie einer Wertschöpfungssteuer, die alle Faktorentgelte (Löhne, Gehälter, Gewinne) umfasst.

Rückblickend kann angesichts der Schwierigkeit, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer aufeinander abzustimmen, grundsätzlich gefragt werden, ob es sinnvoll ist, neben einer Besteuerung der privaten Haushalte die Unternehmen bzw. Körperschaften überhaupt zum Gegenstand der Besteuerung zu machen. Eine **Rechtfertigung** ergibt sich vor allem **aus äquivalenztheoretischen Überlegungen**, soweit diese Besteuerung als pauschale Abgeltung unternehmensspezifischer öffentlicher Leistungen angesehen werden kann. Bei den Körperschaften ergibt sich eine zusätzliche Rechtfertigung daraus, dass eine Körperschaft Vorteile durch die rechtlich fixierte Sonderstellung erworben hat, z. B. durch Haftungsbeschränkung oder erleichterte Kapitalbeschaffung (vgl. 4. Kapitel, A I a). Aus diesen Begründungen folgt aber nicht zwangsläufig, dass die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gewinnabhängig sein muss. Als Hauptgrund für eine Körperschaftsteuer gelten aber wohl verteilungspolitische Argumente. Die Körperschaftsteuer wird als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer angesehen. Mit ihr soll verhindert werden, dass z. B. Zinserträge auf Wertpapiere, die in einer Kapitalgesellschaft gehalten werden, unbesteuert bleiben, während die gleichen Zinserträge bei natürlichen Personen der Einkommensteuer unterliegen.

b) Besteuerung bei der Einkommensverwendung

Wenn alle Einkommen ausgegeben werden, dann ist es mit Blick auf den Kreislauf und unter dem Aspekt der fiskalischen Ergiebigkeit gleichgültig, ob bei der Einkommensentstehung oder -verwendung besteuert wird, so lange jeweils die gleiche Steu-