

Bräutigam, Rainer; Schwab, Thomas; Spengel, Christoph; Stutzenberger, Kathrin

**Research Report**

## Die Entwicklung der Vermögensteuer im internationalen Vergleich

**Provided in Cooperation with:**

Foundation for Family Businesses / Stiftung Familienunternehmen

*Suggested Citation:* Bräutigam, Rainer; Schwab, Thomas; Spengel, Christoph; Stutzenberger, Kathrin (2017) : Die Entwicklung der Vermögensteuer im internationalen Vergleich, ISBN 978-3-942467-48-3, Stiftung Familienunternehmen, München

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/162731>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



## Die Entwicklung der Vermögensteuer im internationalen Vergleich



# Impressum

**Herausgeber:**



Stiftung Familienunternehmen  
Prinzregentenstraße 50  
D-80538 München

Tel.: +49 (0) 89 / 12 76 400 02  
Fax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09  
E-Mail: [info@familienunternehmen.de](mailto:info@familienunternehmen.de)  
[www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

**Bearbeitet von:**

Rainer Bräutigam, ZEW und Universität Mannheim  
Thomas Schwab, ZEW und Universität Mannheim  
Prof. Dr. Christoph Spengel, Universität Mannheim und ZEW  
Kathrin Stutzenberger, Universität Mannheim

## ZEW

Zentrum für Europäische  
Wirtschaftsforschung GmbH

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH  
Prof. Dr. Christoph Spengel  
L 7, 1  
D-68161 Mannheim

Tel.: +49 (0) 621 181 1705  
Fax: +49 (0) 621 181 1706  
E-Mail: [spengel@uni-mannheim.de](mailto:spengel@uni-mannheim.de)  
[www.zew.de](http://www.zew.de)

Umschlagbild © istockphoto.com / mediaphotos  
© Stiftung Familienunternehmen, München 2017  
Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-942467-48-3



# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis .....	III
Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....	V
<b>A. Vorbemerkung .....</b>	<b>1</b>
<b>B. Entwicklung der Vermögensbesteuerung im internationalen Vergleich .....</b>	<b>3</b>
I. Entwicklung der laufenden Vermögensbesteuerung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie ausgewählten OECD-Staaten.....	4
II. Steueraufkommen aus Vermögensteuern.....	7
1. Aufkommensverluste durch Abschaffung der Nettovermögensteuern.....	7
2. Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern im internationalen Vergleich .....	8
III. Zwischenfazit .....	16
<b>C. Probleme einer Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland .....</b>	<b>17</b>
I. Entwicklung der Effektivsteuerbelastungen für Unternehmen in der Europäischen Union und Deutschland im Vergleich.....	17
II. Probleme einer Dreifachbelastung desselben Einkommens und effektive Belastungen bei Wiedereinführung einer Vermögensteuer .....	21
III. Zwischenfazit .....	24
<b>D. Schließung von Steuerlücken als Ertragsalternative zur Vermögensteuer .....</b>	<b>25</b>
I. Arten von Steuerlücken.....	25
II. Methoden zur Quantifizierung von Steuerlücken.....	27
III. Steuerlücken in Deutschland.....	28
1. Umsatzsteuer .....	29
2. Einkommen- und Lohnsteuer .....	32
3. Unternehmensbesteuerung.....	33
4. Kapitalertragsteuer .....	33
5. Weitere Steuerarten .....	34
IV. Exkurs: Steuerlücken in Großbritannien und Dänemark.....	34
1. Großbritannien .....	35
2. Dänemark.....	36

V. Gegenüberstellung Steuerlücken und Vermögensteuer .....	36
1. Abschätzung Steuerlücke gesamt .....	36
2. Erhebungskosten verschiedener Steuerarten.....	37
3. Gegenüberstellung Nettosteuerertrag aus einer Vermögensteuer und der Schließung von Steuerlücken und einer Vermögensteuer .....	39
VI. Zwischenfazit .....	40
<b>E. Fazit und Zusammenfassung.....</b>	<b>41</b>
<b>Tabellenverzeichnis .....</b>	<b>43</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>43</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>44</b>

## Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Im Zuge der Bundestagswahl 2013 gab es eine breite öffentliche Diskussion um die Wiedereinführung der 1996 letztmals erhobenen Vermögensteuer in Deutschland. Die damalige Diskussion wurde im Jahr 2013 in einer Studie des ZEW für die Stiftung Familienunternehmen aufgegriffen, indem zunächst die qualitative Entwicklung der Nettovermögensbesteuerung im internationalen Vergleich von 1990 bis 2012 untersucht und die Bedeutung von vermögensbezogenen Steuern für das Gesamtsteueraufkommen anhand des Jahres 2010 nachvollzogen wurde. Anschließend wurden die Auswirkungen der damals diskutierten Reformkonzepte auf die effektive Steuerbelastung von Unternehmen und ihren Anteilseignern quantifiziert.<sup>1</sup>

Auch mit Blick auf die Bundestagswahl 2017 sehen erste Programmentwürfe einzelner Parteien die Wiedereinführung einer Vermögensteuer vor, allerdings wurden bislang keine konkreten Vorschläge vorgelegt. Ziel dieser Studie ist es, die Entwicklung der Nettovermögensbesteuerung im internationalen Vergleich bis zum Jahr 2016 zunächst fortzuschreiben und anhand einer Zeitreihenanalyse die Bedeutung der Vermögensteuern für das Gesamtsteueraufkommen näher zu untersuchen. Mangels aktueller detaillierter politischer Vorschläge zur Wiedereinführung einer Vermögensteuer erfolgen daran anschließend keine vermögenssteuerspezifischen Belastungsrechnungen, sondern eine Einordnung der weitgehend unveränderten steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland seit der Unternehmensteuerreform 2008 in einem EU-weiten Kontext. Abschließend wird näher untersucht, ob neben einer Wiedereinführung einer Vermögensteuer auch eine Schließung bestehender Steuerlücken eine Alternative zur Generierung von Steuernehmeinnahmen darstellen könnte, die auch für Umverteilungszwecke zur Verfügung stünden.

Bei den Nettovermögensteuern haben sich seit der Vorgängerstudie aus dem Jahr 2013 keine gravierenden Änderungen ergeben. Während von 1990 bis 2005 noch sieben Länder die Nettovermögenssteuern abschafften, halten fünf Länder weiterhin an der Erhebung von Nettovermögenssteuern (Frankreich, Japan, Luxemburg, Schweiz, Spanien) fest. Hinsichtlich der qualitativen Bestimmungen der Vermögensteuer lässt sich seit 2012 kein eindeutiger Trend einer Verschärfung in den verschiedenen Ländern erkennen.

Der Anteil vermögensbezogener Steuern (Grund- und Nettovermögensteuern sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer) am Gesamtsteueraufkommen reicht von niedrigen einstelligen Prozentwerten bis zu zirka zehn Prozent in Großbritannien und den USA. Im Vergleich der Steuerquoten von 1995 und 2014 ist in den meisten einbezogenen Ländern ein Anstieg des Anteils vermögensbezogener Steuern am Gesamtsteueraufkommen zu beobachten, während in Deutschland die Abschaffung der Vermögensteuer zum Jahr 1997 zu einer Reduzierung führte. Bei näherer Betrachtung der Entwicklungen einzelner Steuerarten wird deutlich, dass in den meisten Ländern höhere Steuern auf unbewegliches Vermögen (Grundsteuern) für den Anstieg verantwortlich sind. In Ländern mit einem hohen Anteil an vermögensbezogenen Steuern

---

1 Vgl. Spengel et al. (2013).

wird das Steueraufkommen zum Beispiel auch zur Finanzierung öffentlicher Dienstleistungen wie der kommunalen Abfallentsorgung verwendet. In Deutschland werden hierfür separate Gebühren erhoben, was eine Erklärung für den im internationalen Vergleich geringen Anteil vermögensbezogener Steuern am Gesamteueraufkommen in Deutschland ist.

Die Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland würde die effektive Steuerbelastung für Unternehmen und ihre Anteilseigner erhöhen. Die Passivität der deutschen Steuerpolitik seit der Unternehmensteuerreform 2008 steht in starkem Kontrast zu den Entwicklungen in anderen EU Mitgliedstaaten. So ist die effektive Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften in den EU-15-Mitgliedstaaten seit 2009 um durchschnittlich fünf Prozent gesunken, während in Deutschland maßgeblich durch den Anstieg der durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesätze die effektive Steuerbelastung um rund zwei Prozent gestiegen ist. Eine Vermögensteuer würde die schon bestehenden Divergenzen weiter verschärfen und gleichzeitig zu einer verstärkten Substanzbesteuerung führen. Auch die effektive Gesamtsteuerbelastung unter Einbezug der Anteilseigner würde sich bei einer Wiedereinführung der Vermögensteuer erhöhen.

Neben den negativen Effekten bei der Unternehmensbesteuerung kann die Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland auch zu verfassungsrechtlichen Problemen führen, da eine Besteuerung über die Vermögenserträge hinaus laut der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur schwer zu rechtfertigen ist. Vor allem bei niedrigen Marktzinssätzen wie in der momentanen Niedrigzinsphase besteht die erhöhte Gefahr einer sogenannten konfiskatorischen Belastung und effektiven Steuersätzen von über 100 Prozent, die aus dem Zusammenspiel von Einkommen-, Erbschaft- und Vermögensteuer resultieren. In diesem Fall wird der Vermögensertrag vollständig wegbesteuert und der Rest der Steuerzahlung müsste aus der Vermögenssubstanz entrichtet werden.

Aufgrund dieser Probleme bei der Wiedereinführung einer Vermögensteuer könnte die Schließung bestehender Steuerlücken in Deutschland eine Alternative zur Erzielung steuerlicher Mehreinnahmen darstellen. Auch wenn im Vergleich zu Ländern wie Großbritannien oder Dänemark Steuerlücken in Deutschland nicht systematisch von der Finanzverwaltung beziffert werden, lässt sich anhand von Studien der EU-Kommission und der OECD eine Steuerlücke im niedrigen zweistelligen Milliardenbereich vermuten.

Bei den Steuerarten, bei denen große Steuerlücken vermutet werden (wie bei der Umsatzsteuer), liegen die Schätzungen für die Erhebungskosten der jeweiligen Steuerart lediglich im einstelligen Prozentbereich. Eine Ausweitung der Kontrollen und Intensivierung der Prüfungen durch die Finanzverwaltung könnte auch unter Einbezug eines dabei entstehenden Mehraufwands zu einer bedeutsamen Verringerung der bestehenden Steuerlücken führen. Demgegenüber würde der Nettosteuerertrag bei der Vermögensteuer erheblich geringer ausfallen, da eine Wiedereinführung mit einer Neubewertungsproblematik verbunden wäre. Das Vermögen wäre jeweils mit den Verkehrswerten anzusetzen, was je nach



Ausgestaltung der Vermögensteuer beträchtliche Steuererhebungskosten von bis zu 50 Prozent der zu erwartenden Steuereinnahmen nach sich ziehen würde.

Insgesamt würde eine Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland im Vergleich zur Schließung von Steuerlücken zu geringeren Nettosteuererträgen führen. Zusätzlich würde die Effektivsteuerbelastung von Unternehmen erhöht, was den bereits bestehenden gegenläufigen Trend innerhalb der EU verstärken würde. Auch sind bei einer Wiedereinführung der Vermögensteuer infolge zu erwartender konfiskatorischer Belastungen, die aus dem Zusammenspiel von Einkommen-, Erbschaft- und Vermögensteuer resultieren, verfassungsrechtliche Probleme nicht auszuschließen. Alternativ könnte der bisher nur unterdurchschnittliche Anteil der Steuern auf unbewegliches Vermögen in Deutschland durch die bereits seit vielen Jahren diskutierte Reform der Grundsteuer gestärkt werden.



## A. Vorbemerkung

In Deutschland wurde die Vermögensteuer 1996 letztmalig erhoben. Vorausgegangen war ein Urteil des Bundesverfassungsgerichtes aus dem Jahr 1995, welches das Vermögensteuergesetz als nicht mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar erklärte.<sup>2</sup> Der Wert des Grundvermögens basierte auf den durch die Hauptfeststellung im Jahr 1964 ermittelten Einheitswerten, wohingegen der Wert des übrigen Vermögens anhand des gemeinen Werts zu ermitteln war. Die daraus resultierende geringere Vermögensteuerbelastung von einheitswertgebundenem Vermögen wurde als nicht verfassungsgemäß erachtet und die Erhebung der Vermögensteuer daraufhin ausgesetzt. Zusammen mit der Abschaffung der Gewerbesteuer im Jahr 1998<sup>3</sup> markierte die Aussetzung der Erhebung der Vermögensteuer mithin eine wesentliche Distanzierung von der direkten Substanzbesteuerung in Deutschland.<sup>4</sup> Der Gesetzgeber sah bisher von einer Neuregelung des Vermögensteuergesetzes ab, sodass sich die Besteuerung von Vermögen in Deutschland aktuell auf das Eigentum von Grundstücken im Rahmen der Grundsteuer beschränkt.

Seit ihrer Aussetzung wird regelmäßig über die Wiedereinführung der Vermögensteuer diskutiert, wobei dafür verschiedene Gründe wie beispielsweise eine geringe Vermögensbesteuerung im internationalen Vergleich, Umverteilungsaspekte sowie der Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Haushalte genannt werden.<sup>5</sup> Während des Wahlkampfs zur Bundestagswahl 2013 wurden beispielsweise konkrete Pläne zur Wiedereinführung der Vermögensteuer seitens der Parteien Die Linke und der SPD beziehungsweise zur Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe durch Bündnis 90/Die Grünen vorgelegt.<sup>6</sup> Die Bundesländer Rheinland-Pfalz, Baden-Württemberg, Hamburg und Nordrhein-Westfalen brachten ebenfalls einen entsprechenden Gesetzentwurf ein.<sup>7</sup> Die damaligen Vorschläge sahen jeweils auch die Wiedereinführung der Vermögensteuer für Betriebsvermögen vor. Auch im Vorfeld der diesjährigen Wahlen zum 19. Bundestag ist die Wiedereinführung der Vermögensteuer Bestandteil in ersten Entwürfen zum Wahlprogramm einzelner Parteien. So fordert beispielsweise Die Linke in einem Leitantrag des Bundesvorstandes für das Bundestagswahlprogramm die Besteuerung von Vermögen ab einer Million Euro mit einem Steuersatz in Höhe von fünf Prozent, für Betriebsvermögen soll ein Freibetrag von fünf Millionen

---

2 Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655-671.

3 Vgl. Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590-2600.

4 Vgl. Spengel/Zinn (2011), S. 174.

5 Vgl. Hey (2012), S. 14-20 für einen umfassenden Überblick über die Gründe zur Rechtfertigung einer stärkeren Vermögensbesteuerung.

6 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 17-24 für eine Gegenüberstellung der Vorschläge und deren Auswirkungen auf die Ertragsteuerbelastung.

7 Vgl. dazu etwa Häuselmann (2012).

Euro gelten.<sup>8</sup> Der Entwurf des Wahlprogramms von Bündnis 90/Die Grünen enthält hingegen noch keine Einzelheiten zur Ausgestaltung einer Vermögensteuer.<sup>9</sup>

Ziel der vorliegenden Studie ist es, die Gründe für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer kritisch zu prüfen sowie die Konsequenzen für Unternehmen und weitere mögliche Probleme aufzuzeigen. Hinsichtlich der Gründe, die für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland vorgebracht werden, werden Umverteilungsaspekte im Folgenden nicht weiter betrachtet, da diese bereits Gegenstand zahlreicher bestehender Studien sind.<sup>10</sup> In Analogie zu einer Vorgängerstudie für die Stiftung Familienunternehmen aus dem Jahr 2013 werden im Folgenden zunächst internationale Trends bei der Besteuerung von Vermögen aufgezeigt.<sup>11</sup> Darauf aufbauend wird geprüft, ob und aus welchen Gründen die Belastung mit vermögensbezogenen Steuern in Deutschland auch aktuell noch unterdurchschnittlich ist. Anschließend werden die Konsequenzen einer Wiedereinführung der Vermögensteuer für die effektive Steuerbelastung von Unternehmen vor dem Hintergrund der Entwicklungen in anderen EU-Mitgliedstaaten betrachtet sowie verfassungsrechtliche Grenzen durch die Konzeption der Vermögensteuer als Sollertragsteuer aufgezeigt. Abschließend erfolgt eine Untersuchung, ob neben der Wiedereinführung der Vermögensteuer eine Schließung von Steuerlücken bei bestehenden Steuerarten einen möglichen Weg zur Schaffung von steuerlichen Mehreinnahmen darstellt, die etwa für Umverteilungszwecke zur Verfügung stünden. Dabei wird auch auf die zu erwarteten Nettoertragspotenziale einer Vermögensteuer unter Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Erhebungskosten für die Finanzverwaltung eingegangen.

---

8 Vgl. Die Linke (2017), S. 56.

9 Vgl. Bündnis 90/Die Grünen (2017).

10 Vgl. etwa Bach/Beznoska/Steiner (2010); Bach/Beznoska/Steiner (2014); Bach/Beznoska/Thiemann (2016); Bach/Thiemann (2016).

11 Vgl. Spengel et al. (2013).

## B. Entwicklung der Vermögensbesteuerung im internationalen Vergleich

Im Rahmen einer Vorgängerstudie für die Stiftung Familienunternehmen aus dem Jahr 2013 wurde die Entwicklung der Vermögensbesteuerung im internationalen Vergleich für den Zeitraum 1990 bis 2012 umfassend untersucht.<sup>12</sup> Innerhalb der vergangenen zwei Jahrzehnte schafften zahlreiche Länder, die bis dahin eine Vermögensteuer erhoben hatten, die Besteuerung des Nettovermögens (Vermögen abzüglich Schulden) ab. Im Folgenden wird untersucht, ob sich diese Entwicklungen in der internationalen Besteuerungspraxis in den Jahren 2013 bis 2016 fortsetzen und inwieweit es Veränderungen hinsichtlich der länderspezifischen Vorschriften zur Vermögensbesteuerung gibt.

Forderungen nach einer Wiedererhebung der Vermögensteuer in Deutschland werden häufig anhand des im internationalen Vergleich geringen Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern begründet.<sup>13</sup> Gegenstand dieser Untersuchung ist daher auch eine quantitative Analyse des Anteils der Vermögensbesteuerung am Gesamtsteueraufkommen eines Landes im Zeitablauf, um Veränderungen bezüglich der relativen Bedeutung von Vermögensteuern in den einzelnen Ländern sowie die Gründe dafür herauszuarbeiten. Diese Entwicklungen werden anschließend in einen Zusammenhang zur Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern in Deutschland gesetzt.

---

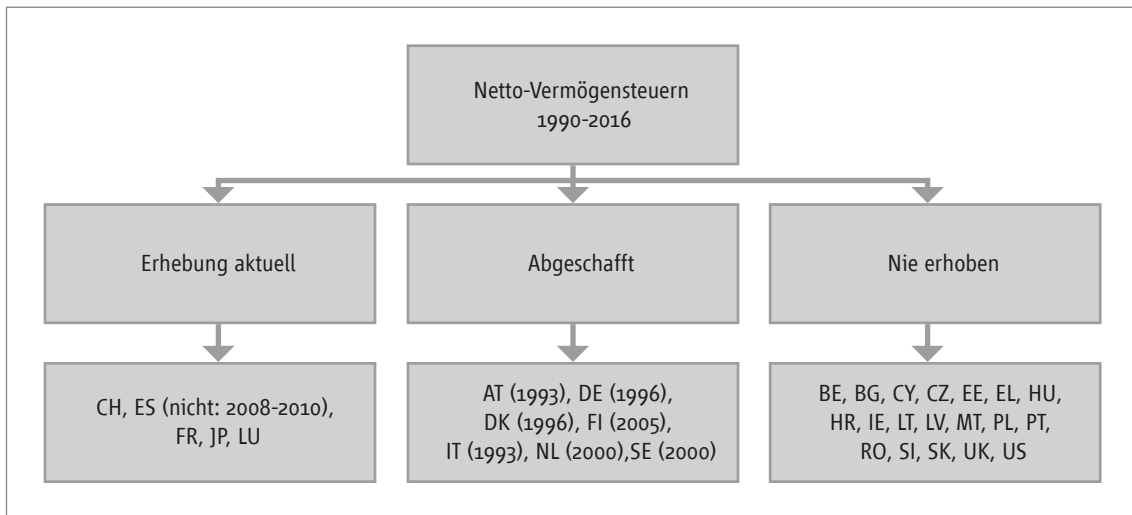
12 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 3-12.

13 Vgl. etwa SPD (2013), S. 67; Bremische Bürgerschaft, Drs. 18/401.

# I. Entwicklung der laufenden Vermögensbesteuerung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie ausgewählten OECD-Staaten

In Analogie zur Vorgängerstudie zeigt Abbildung 1 die Verbreitung von Vermögensteuern im internationalen Vergleich für den Zeitraum von 1990 bis 2016.<sup>14</sup>

**Abbildung 1: Entwicklung der laufenden Vermögensbesteuerung 1990 – 2016**



Hinsichtlich des Bestehens von Vermögensteuern haben sich im Vergleich zur Betrachtung mit Stand 2012 keine Änderungen ergeben. Die untersuchten Länder erheben mehrheitlich keine allgemeine Vermögensteuer und abgesehen von der temporären Wiedereinführung der Nettovermögensteuer in Spanien wurde zudem in keinem Staat eine solche Steuer (neu) eingeführt.<sup>15</sup> In allen Ländern, in denen das Nettovermögen 2012 der laufenden Besteuerung unterlag, wird allerdings auch gegenwärtig noch eine allgemeine Vermögensteuer erhoben. Seit 2012 ist folglich keine Abkehr von der Erhebung von Nettovermögensteuern in den Ländern festzustellen, welche zuvor bereits eine solche Steuer erhoben haben.

Die derzeit gültigen Vorschriften zur Besteuerung des Nettovermögens in den fünf Ländern, die aktuell Vermögensteuern erheben, sind aus Tabelle 1 ersichtlich. In Frankreich und Spanien unterliegen nur natürliche Personen der Vermögensteuer, in Luxemburg hingegen sind lediglich juristische Personen vermögenssteuerpflichtig. In Japan und der Schweiz betrifft die Vermögensteuerpflicht sowohl natürliche

<sup>14</sup> Kroatien ist seit dem Jahr 2013 Mitglied der Europäischen Union und folglich nun erstmalig ebenfalls Gegenstand der Analyse. Die Verbreitung und Ausgestaltung von Vermögensteuern in den betrachteten Ländern wurde anhand der Datenbank des International Bureau for Fiscal Documentation (IBFD) untersucht.

<sup>15</sup> Seit 2012 wird in Italien eine Vermögensteuer auf ausländische Finanzvermögen natürlicher Personen erhoben. Es handelt sich hierbei allerdings nicht um eine reine Nettovermögensteuer, sodass diese Steuer nachfolgend keine weitere Berücksichtigung findet.

als auch juristische Personen. Mit Ausnahme von Japan unterliegt in diesen Ländern im Grundsatz das weltweite Nettovermögen der Vermögensteuer. Die Bemessungsgrundlage in Japan umfasst lediglich inländisches Grundvermögen sowie inländisches abschreibungsfähiges Betriebsvermögen. Großzügige Freibeträge sind in Frankreich und Spanien in Kraft (1,3 Millionen Euro beziehungsweise 700.000 Euro). Im Verhältnis dazu fallen die Freibeträge in Japan (zwischen ca. 1.700 Euro und ca. 13.000 Euro) und der Schweiz (ca. 71.000 Euro) gering aus. Juristischen Personen in Luxemburg hingegen wird kein Freibetrag gewährt.

**Tabelle 1: Übersicht über die länderspezifischen Regelungen zur Nettovermögensteuer (Stand 2016)**

	Frankreich	Japan	Luxemburg	Schweiz (Kanton Zürich)	Spanien
<b>Steuersubjekt</b>	Natürliche Personen	Natürliche und juristische Personen	Juristische Personen	Natürliche und juristische Personen	Natürliche Personen
<b>Steuerobjekt</b>	Weltweites Nettovermögen	Inländisches Grundvermögen und abschreibungsfähiges Betriebsvermögen	Weltweites Nettovermögen	Weltweites Nettovermögen	Weltweites Nettovermögen
<b>Sachliche Freibeträge</b>	-	Grund und Boden: 300.000 Yen (ca. 2.600 Euro) Gebäude: 200.000 Yen (ca. 1.700 Euro) Betriebsvermögen: 1,5 Mio. Yen (ca. 13.000 Euro)	-	-	-
<b>Persönliche Freibeträge</b>	1,3 Mio. Euro	-	-	77.000 CHF (ca. 71.000 Euro)	700.000 Euro
<b>Steuersatz</b>	Progressiv, 0,5-1,5%	1,4%	0,5%; 0,05% für Nettovermögen > 500 Mio. Euro	Natürliche Personen: 0,05-0,3%  Juristische Personen: 0,075%,  Jeweils Multiplikation mit Koeffizienten 1 für Kanton, 1,19 für Stadt Zürich	Progressiv, 0,2-2,5%

Um mögliche Trends in der Ausgestaltung der bestehenden Nettovermögensteuern seit dem Jahr 2012 zu identifizieren, werden nachfolgend Veränderungen und Entwicklungen der nationalen Vorschriften in den Jahren 2013 bis 2016 erläutert.

Mit Beginn der Amtszeit von Präsident François Hollande im Jahr 2012 wurde die Vermögensbesteuerung in Frankreich erheblich verschärft, indem die unter Präsident Nicolas Sarkozy erfolgten Steuerentlastungen zurückgenommen wurden.<sup>16</sup> Die zuvor gesenkten progressiven Steuersätze wurden wieder erhöht. Daneben wurde die vorher erfolgte Erhöhung des persönlichen Freibetrags auf 1,3 Millionen Euro zwar beibehalten, steuerpflichtig ist jedoch trotzdem bereits das 800.000 Euro übersteigende weltweite Nettovermögen, was dem ursprünglichen Ausgangsniveau des persönlichen Freibetrags entspricht. Zusätzlich wurde allerdings im Jahr 2013 erneut eine Besteuerungshöchstgrenze eingeführt, welche die Summe aus Einkommen- und Vermögensteuern auf maximal 75 Prozent des zu versteuernden Einkommens des Vorjahres begrenzt. Eine vergleichbare Besteuerungshöchstgrenze war bereits bis Ende 2011 in Kraft und betrug 85 Prozent des zu versteuernden Vorjahreseinkommens.

Sofern das steuerpflichtige Nettovermögen juristischer Personen in Luxemburg 500 Millionen Euro übersteigt, unterliegt dieser Teil seit dem Jahr 2016 einem reduzierten Vermögensteuersatz in Höhe von 0,05 Prozent. Im Übrigen gilt weiterhin der Steuersatz von 0,5 Prozent. Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Mindestkörperschaftsteuer wurde mit Wirkung ab dem 1. Januar 2016 eine Mindestvermögensteuer eingeführt, die in Abhängigkeit von der Bilanzsumme zwischen 535 Euro und 32.100 Euro beträgt. Besondere Vorschriften gelten, sofern das Vermögen eines Unternehmens zu mindestens 90 Prozent aus Finanzanlagen besteht, in diesem Falle beläuft sich die Mindestvermögensteuer auf 3.210 Euro.

Nach der Außerkraftsetzung im Jahr 2007 wird seit dem Jahr 2011 in Spanien wieder eine allgemeine Vermögensteuer erhoben. Ziel der temporären Wiedereinführung war die Erhöhung der wirtschaftlichen Stabilität sowie die Abmilderung der Folgen der spanischen Immobilien- und Finanzkrise.<sup>17</sup> Die Wiedereinführung der Vermögensteuer war zunächst bis Ende 2012 vorgesehen, ihre Erhebung wurde dann allerdings mehrfach verlängert und soll nun bis Ende 2017 gelten. Vermögensteuerpflichtig sind ausschließlich natürliche Personen, die entsprechenden Regelungen sind seit 2011 unverändert.

Bei den Regelungen zur laufenden Vermögensbesteuerung in Japan und der Schweiz haben sich im Vergleich zum Rechtsstand 2012 keine materiellen Änderungen ergeben.

In der Gesamtbetrachtung haben seit dem Jahr 2012 keine weiteren Länder Nettovermögensteuern abgeschafft beziehungsweise deren Erhebung ausgesetzt. Entgegen des internationalen Trends der

---

16 Vgl. KPMG (2012), S. 18.

17 Vgl. Hellwege (2016), S. 143.



letzten zwei Jahrzehnte, innerhalb derer zahlreiche Länder ihre Vermögensteuern abschafften, halten Frankreich, Japan, Luxemburg und die Schweiz weiterhin an ihren Regelungen zur Vermögensbesteuerung fest. Die Wiedererhebung der Vermögensteuer in Deutschland widerspricht insgesamt der langjährigen internationalen Besteuerungsentwicklung. Obwohl in Spanien die einst abgeschaffte Vermögensteuer erneut eingeführt wurde und seit nunmehr sechs Jahren wieder erhoben wird, ist die Wiedereinführung lediglich zeitlich begrenzt bis Ende 2017 vorgesehen. Darüber hinaus wurde in keinem der übrigen betrachteten Länder die Vermögensbesteuerung in Form einer (Wieder-)Einführung von Nettovermögensteuern gestärkt.

In den Ländern, die aktuell Nettovermögensteuern erheben, ist die Entwicklung der einschlägigen Vorschriften recht unterschiedlich: Während die Vorschriften innerhalb der letzten Jahre in Japan, der Schweiz und Spanien unverändert geblieben sind, wurden die Regelungen in Frankreich erst gelockert, dann allerdings wieder erheblich verschärft. In Luxemburg gibt es seit dem Jahr 2016 Begünstigungen für besonders hohe Vermögen, in Abhängigkeit von der Bilanzsumme wird allerdings auch eine Mindeststeuer erhoben.

## II. Steueraufkommen aus Vermögensteuern

### 1. Aufkommensverluste durch Abschaffung der Nettovermögensteuern

Wie aus Abbildung 1 ersichtlich, wurden Nettovermögensteuern während des Betrachtungszeitraumes von 1990 bis 2016 in sieben Ländern abgeschafft.<sup>18</sup> Um die Konsequenzen der Abschaffung von Nettovermögensteuern für das Gesamtsteueraufkommen des jeweiligen Landes zu quantifizieren, soll im Folgenden untersucht werden, welchen Anteil die Nettovermögensteuern zum jeweiligen Gesamtsteueraufkommen im Jahr ihrer Abschaffung beitrugen.

Tabelle 2 zeigt die Länder, die im Betrachtungszeitraum 1990 bis 2016 die Erhebung allgemeiner Vermögensteuern außer Kraft setzten sowie das Aufkommen aus diesen Steuern als Anteil am jeweiligen Gesamtsteueraufkommen und das Vermögensteueraufkommen in Euro.<sup>19</sup>

---

18 In Spanien wurde die Vermögensteuer mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008 abgeschafft. Die Wiedereinführung ab 2011 ist nur zeitlich begrenzt bis Ende 2017 vorgesehen, sodass die vorliegende Analyse die Außerkraftsetzung in Spanien Ende 2007 einschließt.

19 Für die Berechnung des Steueraufkommens aus Nettovermögensteuern in Euro in Dänemark und Schweden wurde jeweils der Euro-Umrechnungskurs aus dem Jahr 1999 zugrunde gelegt.

**Tabelle 2: Aufkommen aus Nettovermögensteuern im Jahr der letztmaligen Erhebung**

Land	Jahr der Abschaffung Nettovermögensteuern	Aufkommen aus Nettovermögensteuern im Jahr der letztmaligen Erhebung (in % des Gesamteueraufkommens)	Aufkommen aus Nettovermögensteuern im Jahr der letztmaligen Erhebung (in Mrd. Euro)
Deutschland	1996	1,1	4,6
Dänemark	1996	0,1	0,1
Finnland	2005	0,2	0,1
Italien	1993	0,8	2,9
Niederlande	2000	0,5	0,8
Österreich	1993	1,1	0,8
Schweden	2000	0,7	0,9
Spanien	2007	0,5	2,0

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2017a) für Deutschland, OECD (2017) für alle übrigen Länder

Das Aufkommen aus Nettovermögensteuern ist in den betrachteten Ländern insgesamt von eher untergeordneter Bedeutung; nur in Deutschland und Österreich beträgt es im Jahr der letztmaligen Erhebung geringfügig mehr als ein Prozent des Gesamteueraufkommens. Das Steueraufkommen aus Nettovermögensteuern im Jahr vor der jeweiligen Abschaffung ist in Dänemark am niedrigsten und beträgt hier lediglich 0,1 Prozent des Gesamteueraufkommens. Der Wegfall der Nettovermögensteuern führte demnach nicht zu wesentlichen Einkommensverlusten für die betroffenen Staaten.

## **2. Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern im internationalen Vergleich**

Wie bereits in der Vorgängerstudie erläutert, unterliegt Vermögen neben Nettovermögensteuern gegebenenfalls weiteren Steuern wie (wiederkehrenden) Steuern auf unbewegliches Vermögen sowie Erbschaft- und Schenkungsteuern, die in ihrer Gesamtheit im Weiteren als vermögensbezogene Steuern bezeichnet werden.<sup>20</sup> Nachfolgend soll das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern im Zeitablauf untersucht werden, um Rückschlüsse auf Veränderungen der Zusammensetzung des Steueraufkommens sowie der Bedeutung vermögensbezogener Steuern zu ziehen.

Die Analyse der Entwicklung des Aufkommens aus den so verstandenen vermögensbezogenen Steuern basiert auf Daten der OECD<sup>21</sup> und beschränkt sich mithin auf die in der OECD vertretenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Japan, die Schweiz sowie die USA. Aufgrund der Datenverfügbarkeit wird der

<sup>20</sup> Vgl. Spengel et al. (2013), S. 3.

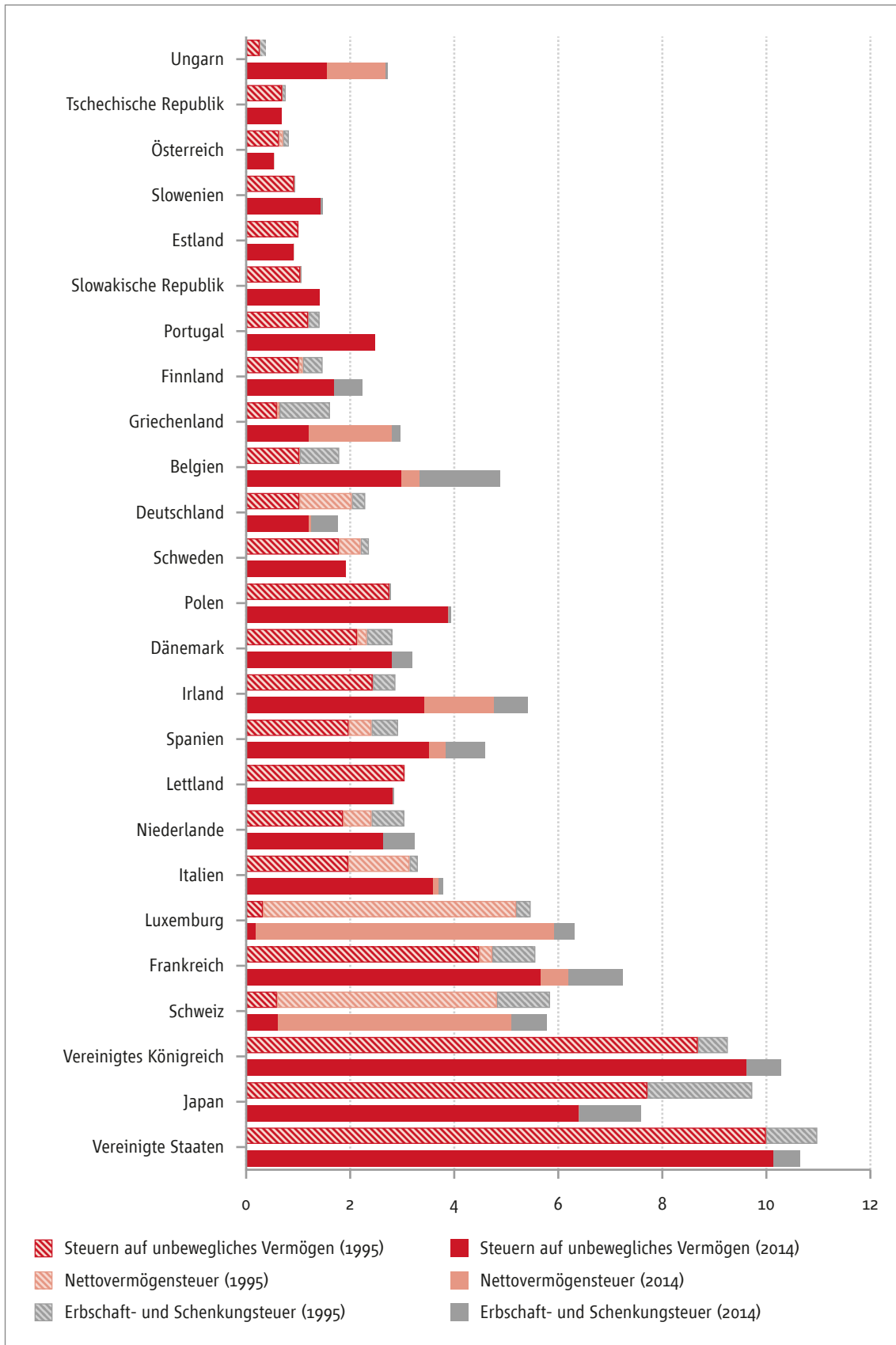
<sup>21</sup> Vgl. OECD (2017).

Zeitraum von 1995 bis 2014 untersucht. Abbildung 2 zeigt für die betrachteten Länder das Aufkommen aus den vermögensbezogenen Steuern als Anteil am Gesamtsteueraufkommen für die Jahre 1995 und 2014.

Insgesamt ist der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen gering und beträgt 2014 im Durchschnitt der betrachteten Länder 3,95 Prozent des Gesamtsteueraufkommens. Lediglich in den Vereinigten Staaten und 2014 im Vereinigten Königreich beträgt das Aufkommen mehr als zehn Prozent des Gesamtsteueraufkommens. Die größte Bedeutung kommt den Steuern auf unbewegliches Vermögen zu, die 2014 durchschnittlich 2,92 Prozent zum Gesamtsteueraufkommen beitragen. Nettovermögensteuern werden nur in einigen der betrachteten Länder erhoben, ihr durchschnittlicher Anteil am gesamten Steueraufkommen beträgt 2014 nur 0,63 Prozent. Ungeachtet der international weiteren Verbreitung von Erbschaft- und Schenkungsteuern ist deren Beitrag zum Gesamtsteueraufkommen mit durchschnittlich 0,40 Prozent im Jahr 2014 eher von nachrangiger Bedeutung.

Das Aufkommen aus Steuern auf unbewegliches Vermögen ist mit 1,19 Prozent des Gesamtsteueraufkommens in Deutschland im internationalen Vergleich unterdurchschnittlich, das Aufkommen aus Erbschaft- und Schenkungsteuern mit 0,51 Prozent des gesamten Steueraufkommens hingegen leicht überdurchschnittlich. Kritisch anzumerken ist jedoch, dass entgegen der Angaben in der OECD-Statistik 2014 in Deutschland keine Nettovermögensteuer erhoben wurde. Die Statistik selbst enthält keine Informationen, welche Steuern oder Abgaben konkret für die Quantifizierung des Steueraufkommens aus dieser Kategorie herangezogen werden. Inwieweit hierdurch das in der Statistik ausgewiesene Steueraufkommen aus vermögensbezogenen Steuern in Deutschland betroffen wird, ist nicht ersichtlich.

**Abbildung 2: Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern in Prozent des Gesamteueraufkommens 1995 und 2014**



Quelle: OECD (2017)

Anhand des Vergleichs des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern in den Jahren 1995 und 2014 in Abbildung 2 wird deutlich, dass sich der Anteil der vermögensbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen zwischen 1995 und 2014 und folglich auch deren Bedeutung insgesamt erhöht hat. Das durchschnittliche Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern hat sich in diesem Zeitraum von 3,34 Prozent um rund 18 Prozent auf 3,95 Prozent des Gesamtsteueraufkommens erhöht. Der Effekt wird maßgeblich durch die Entwicklungen in Belgien, Frankreich, Griechenland, Irland, Ungarn, Polen, Portugal, Spanien und dem Vereinigten Königreich beeinflusst. In diesen Ländern sind während des Betrachtungszeitraums jeweils Erhöhungen um mehr als einen Prozentpunkt zu verzeichnen. Insbesondere in Belgien, Irland und Ungarn kommt den vermögensbezogenen Steuern im Zeitablauf eine größere Bedeutung zu, dort erhöht sich der jeweilige Anteil am Gesamtsteueraufkommen um mehr als zwei Prozentpunkte, in Belgien sogar um mehr als drei Prozentpunkte. Ein gegenläufiger Effekt tritt in Japan auf, wo der entsprechende Anteil zwischen 1995 und 2014 um etwa zwei Prozentpunkte sinkt.

Die Entwicklung in Deutschland folgt nicht dem allgemeinen Trend hin zu einem erhöhten Anteil aus vermögensbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen. Der Anteil aus vermögensbezogenen Steuern gemessen am Gesamtsteueraufkommen sinkt um rund 0,5 Prozentpunkte von 2,29 Prozent im Jahr 1995 auf 1,76 Prozent im Jahr 2014. Damit verändert sich der Rang Deutschlands in Bezug auf das anteilige Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen im Zeitablauf vom 15. Platz im Jahr 1995 auf den 20. Platz im Jahr 2014. Gemessen am Gesamtsteueraufkommen erzielten 2014 folglich nur fünf der betrachteten Staaten ein geringeres Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern. Getrieben wird diese Veränderung hauptsächlich durch die aus der Aussetzung der Erhebung der Nettovermögensteuer im Jahr 1996 resultierenden Aufkommensverluste. Das Aufkommen aus Steuern auf unbewegliches Vermögen sowie aus Erbschaft- und Schenkungsteuern steigt leicht um 0,17 beziehungsweise 0,25 Prozentpunkte und kompensiert die Aufkommensverluste aus der Erhebung von Vermögensteuern damit teilweise.

Die Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern soll nachfolgend noch für einige Länder im gesamten Zeitablauf von 1995 bis 2015 genauer betrachtet werden, um zwischenzeitliche Trends bei den vermögensbezogenen Steuern zu identifizieren. Die Analyse konzentriert sich dabei auf die oben genannten Länder, in denen die relativen Veränderungen des Anteils vermögensbezogener Steuern am Gesamtsteueraufkommen besonders stark ausfallen, und setzt die Veränderungen abschließend in einen Zusammenhang zu den Entwicklungen in Deutschland.

**Abbildung 3: Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern in Prozent des Gesamteueraufkommens im internationalen Vergleich in ausgewählten Ländern**



Quelle: OECD (2017)

Abbildung 3 zeigt die Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern als Anteil am Gesamteueraufkommen für den Zeitraum 1995 bis 2014. Das anteilige Aufkommen ist seit der Aussetzung der Erhebung der Vermögensteuer in Deutschland 1996 nahezu konstant geblieben und ist – infolge des Anstiegs der Belastung mit vermögensbezogenen Steuern in den übrigen Ländern der betrachteten Untergruppe – im Jahr 2014 im Ländervergleich am geringsten. In diesem Zusammenhang ist allerdings auch auf das stark angestiegene Aufkommen aus Einkommen- und Umsatzsteuer hinzuweisen, wodurch

sich der Anteil vermögensbezogener Steuern am Gesamtsteueraufkommen ebenfalls vermindert hat.<sup>22</sup> Unter den betrachteten Ländern geht einzig in Japan das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern ebenfalls zurück, es bleibt im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen gleichwohl bedeutsamer als in Deutschland.

In Ungarn wird ab 2010 erstmalig Steueraufkommen aus Nettovermögensteuern generiert. Dort wurde 2010 eine Steuer auf spezielle Luxusgüter wie Schiffe, Flugzeuge oder Kraftfahrzeuge mit hoher Motorleistung erhoben; diese wurde allerdings noch in demselben Jahr für rechtswidrig erklärt und wieder außer Kraft gesetzt.<sup>23</sup> Dennoch wird auch in den Folgejahren Aufkommen aus Nettovermögensteuern generiert. Auch hier ist in Ermangelung einer genauen Aufschlüsselung nicht nachvollziehbar, welche Steuern oder Abgaben die OECD als Nettovermögensteuer erfasst. Das Aufkommen könnte auf die ungarische Kraftfahrzeugsteuer zurückzuführen sein; da diese jedoch bereits seit 1992 erhoben wird und vor 2010 keinerlei Aufkommen aus Nettovermögensteuern generiert wurde, kann das in der OECD-Statistik ausgewiesene Steueraufkommen nicht uneingeschränkt herangezogen werden.

Auch in Griechenland ist der Anstieg des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern als Anteil am Gesamtsteueraufkommen auf eine Erhöhung des Aufkommens aus Nettovermögensteuern zurückzuführen; eine solche Steuer wurde in Griechenland jedoch nie erhoben. Allerdings knüpften zwischen 2008 beziehungsweise 2010 und 2013 zwei der drei in Griechenland erhobenen Grundsteuern an den Wert des Immobilienvermögens an. Wie bereits in der Vorgängerstudie erörtert, sind diese Steuern eher den Grund- als den Nettovermögensteuern zuzuordnen, weshalb auch in Griechenland die tatsächliche Bedeutung der Nettovermögensteuer geringer als in der OECD-Statistik ausgewiesen einzuschätzen ist.<sup>24</sup> Ab 2014 sinkt das Aufkommen aus Vermögensteuern insgesamt allerdings deutlich, was vor allem durch eine Reduktion des Aufkommens aus Steuern auf unbewegliches Vermögen bedingt wird. In diesem Jahr wurde die Besteuerung inländischen Grundbesitzes umfassend neugestaltet, indem zwei der bestehenden Grundsteuern kombiniert und fortan gemeinsam als eine Steuer erhoben wurden.

In Spanien steigt der Aufkommensanteil aus vermögensbezogenen Steuern vor allem ab 2012 deutlich an. Hier nimmt der entsprechende Anteil am Aufkommen in allen drei Kategorien zu, am deutlichsten ist der Anstieg jedoch im Hinblick auf Steuern auf unbewegliches Vermögen sowie Nettovermögensteuern.

---

22 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2017a-e).

23 Vgl. EY (2014), S. 282.

24 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 5.

Dies ist einerseits auf die temporäre Wiedereinführung der Vermögensteuer ab 2011 zurückzuführen, andererseits wurde 2012 zudem der Steuersatz für innerstädtischen Grundbesitz angehoben.

Der Anstieg des Anteils vermögensbezogener Steuern am Gesamtsteueraufkommen in Belgien, Irland, Portugal, Polen und dem Vereinigten Königreich wird überwiegend durch ein erhöhtes Aufkommen aus der Besteuerung unbeweglichen Vermögens bedingt. In Portugal überkompensiert der Anstieg dabei sogar die aus der Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Jahr 2004 resultierenden Aufkommensverluste. Auch in Frankreich steigt das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern ab 2000 relativ kontinuierlich an, was ebenfalls größtenteils auf ein erhöhtes Aufkommen aus Steuern auf unbewegliches Vermögen zurückzuführen ist. Die im vorangegangenen Kapitel beschriebenen Verschärfungen der Regelungen zur Besteuerung von Nettovermögen ab 2013 führen in Frankreich nicht zu einem merklichen Anstieg der Bedeutung von Nettovermögensteuern in Bezug auf das Gesamtsteueraufkommen.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass der internationale Trend des Anstiegs der Bedeutung vermögensbezogener Steuern – gemessen an ihrem Anteil am Gesamtsteueraufkommen – maßgeblich durch die Steuern auf unbewegliches Vermögen bestimmt wird. Auch hinsichtlich des Gesamtaufkommens sind Steuern auf unbewegliches Vermögen am bedeutsamsten; Nettovermögen- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuern sind im internationalen Vergleich eher von nachrangiger Bedeutung. Forderungen nach einer Stärkung der Nettovermögensbesteuerung mit Verweis auf die derzeit geringe Bedeutung der vermögensbezogenen Steuern in Deutschland sind, basierend auf diesen Erkenntnissen, demnach eher nicht gerechtfertigt. Allerdings könnte die Stärkung bereits bestehender vermögensbezogener Steuern wie Grund- oder Erbschaft- und Schenkungsteuern dazu beitragen, das anteilige Aufkommensniveau am Gesamtsteueraufkommen stärker an das internationale Niveau anzugleichen.

Obwohl das anteilige Aufkommen aus Erbschaft- und Schenkungsteuern in Deutschland im internationalen Vergleich bereits leicht überdurchschnittlich ist, ist in diesem Zusammenhang künftig ein höherer Anteil zu erwarten. Nachdem das Bundesverfassungsgericht im Dezember 2014 die Verfassungswidrigkeit der Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen festgestellt hatte,<sup>25</sup> wurde im Oktober 2016 schließlich das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes verabschiedet.<sup>26</sup> In der Folge ergeben sich einerseits beispielsweise durch die Absenkung des Kapitalisierungsfaktors steuerliche Entlastungen, denen andererseits erhebliche Verschärfungen etwa hinsichtlich der Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, der Übertragung großer unternehmerischer Vermögen sowie der verzinslichen Stundung entgegen stehen.<sup>27</sup> Anhand von Simulationsrechnungen konnte gezeigt werden, dass durch

---

25 Vgl. BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, S. 50-91.

26 Vgl. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BGBl. I 2016, S. 2464-2472.

27 Vgl. z.B. Kotzenberg/Jülicher (2016) und Riegel/Heynen (2017) für einen Überblick über die Neuregelungen der Erbschaftsteuerreform 2016 sowie deren Konsequenzen.



die Reform der Erbschaftsteuer tendenziell eher mit steuerlichen Mehrbelastungen zu rechnen ist und das Steueraufkommen daher ansteigen könnte.<sup>28</sup>

Wie bereits erwähnt, ist das Aufkommen aus Steuern auf unbewegliches Vermögen als Anteil am Gesamtsteueraufkommen in Deutschland im internationalen Vergleich unterdurchschnittlich. Derzeit basiert die deutsche Grundsteuer auf den Einheitswerten, die für die alten Bundesländer zuletzt am 01.01.1964 und für die neuen Bundesländer zuletzt am 01.01.1935 festgestellt wurden. Der Bundesfinanzhof erachtet die Einheitsbewertung spätestens ab dem 01.01.2009 als verfassungswidrig, da in Ermangelung einer regelmäßigen Neubewertung aktuelle Wertverhältnisse nicht adäquat erfasst werden können.<sup>29</sup> Auch die OECD und die Europäische Union fordern regelmäßig eine Neubestimmung der Bemessungsgrundlage für die deutsche Grundsteuer und damit verbunden eine Erhöhung des Grundsteueraufkommens.<sup>30</sup> Die Mehrheit der Finanzminister der Länder sieht im Zusammenhang mit der Einheitsbewertung ebenfalls großen Handlungsbedarf. Im Rahmen einer Bundesratsinitiative legten die Länder Hessen und Niedersachsen im November 2016 einen entsprechenden Gesetzesentwurf vor, der bereits in den Bundestag eingebracht wurde.<sup>31</sup> Nach diesem Vorschlag soll die Grundsteuer auch künftig wertabhängig ausgestaltet sein, bei der Bewertung ist anstelle von Verkehrswerten jedoch auf Kostenwerte abzustellen. Entgegen der von OECD und EU erhobenen Forderungen wird allerdings durch entsprechende Festlegung der Steuermesszahlen eine aufkommensneutrale Grundsteuerreform angestrebt.

Ungeachtet der Tatsache, dass bei der Grundsteuer in Deutschland Potenzial zur Stärkung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern bestünde, beziehen sich derartige Überlegungen einzig auf das im internationalen Vergleich sehr niedrige Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern und lassen die Verwendung dieses Aufkommens außer Betracht. In den Ländern, in denen das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern und insbesondere Steuern auf unbewegliches Vermögen einen vergleichsweise hohen Anteil am Gesamtsteueraufkommen darstellt oder die resultierende Steuerbelastung im Zeitraum 1995 bis 2014 bemerkenswert gestiegen ist (siehe oben in Abbildung 2), stellt dieses Aufkommen oftmals einen Großteil des lokalen beziehungsweise kommunalen Steueraufkommens dar. So beträgt 2014 der Anteil vermögensbezogener Steuern am gesamten lokalen Steueraufkommen 100 Prozent im Vereinigten Königreich und mehr als 90 Prozent in Irland und Griechenland. Auch in Belgien, Frankreich und den Vereinigten Staaten wird 2014 mehr als 50 Prozent des lokalen Steueraufkommens aus vermögensbezogenen Steuern erzielt. In Deutschland hingegen tragen diese nur knapp 15 Prozent zum gesamten lokalen Steueraufkommen bei.<sup>32</sup> Wie bereits in der Vorgängerstudie erörtert, stellt in Deutschland die

---

28 Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2017).

29 Vgl. BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, S. 957-966.

30 Vgl. OECD (2016a), S. 30, 87; Rat der Europäischen Union (2014); Rat der Europäischen Union (2015).

31 Vgl. BR-Drs. 514/16 (B) und 515/16 (B) sowie BT-Drs. 18/10753.

32 Vgl. OECD (2016b), S. 280-282.

Gewerbesteuer die Haupteinnahmequelle auf lokaler Ebene dar.<sup>33</sup> Es wurde gezeigt, dass beispielsweise im Vereinigten Königreich Leistungen auf kommunaler Ebene wie etwa die Abfallwirtschaft durch das Aufkommen aus Steuern auf unbewegliches Vermögen finanziert werden, in Deutschland hingegen werden vergleichbare Leistungen durch gesonderte Gebühren und Beiträge oder dem Aufkommen aus anderen Steuern getragen.<sup>34</sup> Ohne eine Berücksichtigung des Zusammenhangs zwischen dem Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern und dessen Verwendung sind auf dieser Basis weiterreichende Schlussfolgerungen hinsichtlich einer Forderung nach einer Ausweitung vermögensbezogener Steuern in Deutschland nicht zu begründen.

### III. Zwischenfazit

Der allgemeine Trend zur Abschaffung der Erhebung von Nettovermögensteuern setzt sich innerhalb der letzten Jahre nicht weiter fort. Im Gegensatz dazu ist allerdings auch nur in Spanien die (zeitlich begrenzte) Wiedereinführung der Nettovermögensteuer zu beobachten, eine Neueinführung innerhalb der betrachteten Ländergruppe gab es nicht. In denjenigen Ländern, die Nettovermögensteuern erheben, wurden die einschlägigen Vorschriften unlängst teilweise verschärft, zum Teil wurden allerdings auch Begünstigungen eingeführt oder die bisherigen Regelungen bestehen fort.

Im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen sind sowohl Nettovermögensteuern als auch vermögensbezogene Steuern im Allgemeinen in den meisten der betrachteten Länder von geringer Bedeutung. Im Zeitraum 1995 bis 2014 hat sich die Belastung durch vermögensbezogene Steuern dennoch teilweise signifikant erhöht. Der durchschnittliche Anstieg innerhalb des Zeitraumes beträgt rund 0,6 Prozentpunkte, was hauptsächlich durch eine höhere Belastung mit Steuern auf unbewegliches Vermögen bedingt wird. In Deutschland ist dieser allgemeine Trend allerdings nicht zu erkennen, vielmehr sinkt hier die Belastung durch vermögensbezogene Steuern im Zeitablauf. Obwohl aufgrund veralteter Bemessungsgrundlagen bei den Steuern auf unbewegliches Vermögen generell Potenzial zur Erhöhung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern bestünde, sind internationale Steuerbelastungsvergleiche aufgrund der Abgrenzungsschwierigkeiten in der zugrundeliegenden OECD-Statistik und international unterschiedlicher Ertragshoheiten nur in begrenztem Maße aussagefähig.

---

33 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 6; Drüen (2016), § 1 GewStG, Rz. 7.

34 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 6; siehe auch Claus/Nehls/Scheffler (2016), S. 66-67.

## **C. Probleme einer Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland**

Die Vorschläge zur Stärkung der Vermögensbesteuerung vor der letzten Bundestagswahl 2013 und auch erste entsprechende Forderungen im Bundestagswahlkampf 2017 unterscheiden sich danach, wie Betriebsvermögen in die Bemessungsgrundlage einer Vermögensteuer einbezogen wird.<sup>35</sup> Auch lassen sich die Konzepte danach unterscheiden, ob neben natürlichen Personen auch juristische Personen wie Kapitalgesellschaften steuerpflichtig sind, wie es in der bis einschließlich 1996 erhobenen Vermögensteuer in Deutschland der Fall war.

Eine Vermögensteuer, die auch auf Ebene der Kapitalgesellschaft erhoben wird, würde zu höheren Effektivsteuerbelastungen für Unternehmen führen. Vor dem Hintergrund, dass die letzte Unternehmensteuerreform in Deutschland aus dem Jahr 2008 mittlerweile fast zehn Jahre zurückliegt, soll zunächst aufgezeigt werden, wie sich die Effektivsteuerbelastungen von Kapitalgesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten allgemein entwickelt haben und ob sich die weitgehend unveränderten steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland in ähnlicher Weise in den anderen Mitgliedstaaten wiederfinden. Daran anschließend soll kurz erläutert werden, welche Mehrbelastungen durch die Einführung einer Vermögensteuer für Unternehmen allein, aber auch unter Einbezug der Anteilseignerebene zu erwarten sind. Da bisher keine detaillierten Vorschläge für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer vorgelegt wurden, erfolgen dazu keine neuen Quantifizierungen.

Die Wiedereinführung einer Vermögensteuer könnte auch verfassungsrechtliche Probleme bereiten. So hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 22.06.1995, das letztlich zur Nichterhebung der Vermögensteuer ab 1997 führte, die Vermögensteuer als Sollertragsteuer qualifiziert und hohe Hürden für eine Besteuerung der Vermögenssubstanz über die Vermögenserträge hinaus aufgestellt.<sup>36</sup> Anhand eines im Vergleich zur Vorstudie aktualisierten Berechnungsbeispiels wird auf die mögliche Dreifachbelastung desselben Einkommens mit der Abgeltungsteuer, der Vermögensteuer sowie der Erbschaftsteuer eingegangen. Dies ist vor dem Hintergrund relevant, dass es aufgrund der momentanen Niedrigzinsphase eher zu einer Besteuerung der Vermögenssubstanz kommen kann.

### **I. Entwicklung der Effektivsteuerbelastungen für Unternehmen in der Europäischen Union und Deutschland im Vergleich**

Seit der letzten Unternehmensteuerreform im Jahr 2008 haben sich die steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland im Grundsatz nur geringfügig geändert. Dazu gehören Veränderungen bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage wie zum Beispiel die Einführung eines EBITDA-Vortrags bei der

---

35 Vgl. Spengel et al. (2013), S.16; Bundesministerium der Finanzen (2013), S.9-10; Die Linke (2017), S.56.

36 Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655-671.

Zinsschranke (2010), die Abschaffung der degressiven Abschreibung (2011) und die Erhöhung des maximal möglichen Verlustrücktragsbetrags (2013). Hinsichtlich der Höhe der tariflichen Steuersätze wurden seit 2008 weder bei der Körperschaftsteuer noch bei der Einkommensteuer Veränderungen vorgenommen. Gleichzeitig ist im Zeitraum von 2009 bis 2015 der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz von 432 Prozent auf 448 Prozent angestiegen.<sup>37</sup> Bei Personenunternehmen führt dies zu einem zunehmenden Anrechnungsüberhang, da die Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrags auf die Einkommensteuer bei 380 Prozent beschränkt ist. Für Kapitalgesellschaften ergibt sich unter Berücksichtigung des Körperschaftsteuersatzes und des Solidaritätszuschlags ein Anstieg des kombinierten Ertragsteuersatzes von 30,95 Prozent (2009) auf 31,51 Prozent (2015).

Der leichte Anstieg des kombinierten Ertragsteuersatzes für Kapitalgesellschaften steht im Widerspruch zu den Entwicklungen in zahlreichen anderen EU-Mitgliedstaaten, die seit 2009 teilweise drastische Senkungen der Körperschaftsteuersätze vorgenommenen haben. So haben in diesem Zeitraum zum Beispiel Finnland und Großbritannien ihre tariflichen Körperschaftsteuersätze von 26 Prozent auf 20 Prozent beziehungsweise von 30 Prozent auf 20 Prozent gesenkt.<sup>38</sup> Daher ist die effektive Steuerbelastung für Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten der EU in den letzten Jahren eher zurückgegangen und als Konsequenz fällt Deutschland innerhalb von EU-weiten Steuerbelastungsvergleichen allmählich zurück.<sup>39</sup> Auch im Rahmen des Länderindex Familienunternehmen belegt Deutschland bei Betrachtung einer Ländergruppe von 18 Ländern, die auch die USA und die Schweiz einschließt, für das Jahr 2015 lediglich den 14. Platz bei der effektiven Unternehmenssteuerbelastung.<sup>40</sup>

Die konträre Entwicklung zwischen Deutschland und den anderen EU-Mitgliedstaaten soll im Folgenden noch genauer veranschaulicht werden. Dazu werden für die Jahre 2009, 2011, 2013 und 2015 die effektiven Unternehmenssteuerbelastungen für ein großes, durchschnittliches Modellunternehmen berechnet, das auch bei der Erstellung des Länderindex Familienunternehmen benutzt wird.<sup>41</sup> Die Verwendung des European Tax Analyzer erlaubt eine detaillierte Implementierung von steuerlichen Bemessungsgrundlagenvorschriften und gewährleistet auch eine genaue Abbildung anderer relevanter Unternehmenssteuern wie der Gewerbesteuer. Die berechneten absoluten Effektivsteuerbelastungen für

---

37 Durchschnittlicher Hebesatz für Gemeinden ab 50.000 Einwohner. Vgl. Andrae/Wagschal/Wolfersdorff (2016), S.64.

38 In beiden Ländern entspricht der tarifliche Körperschaftsteuersatz dem kombinierten Ertragsteuersatz, da keine zusätzlichen Ertragsteuern anfallen.

39 Vgl. Spengel/Bräutigam (2015).

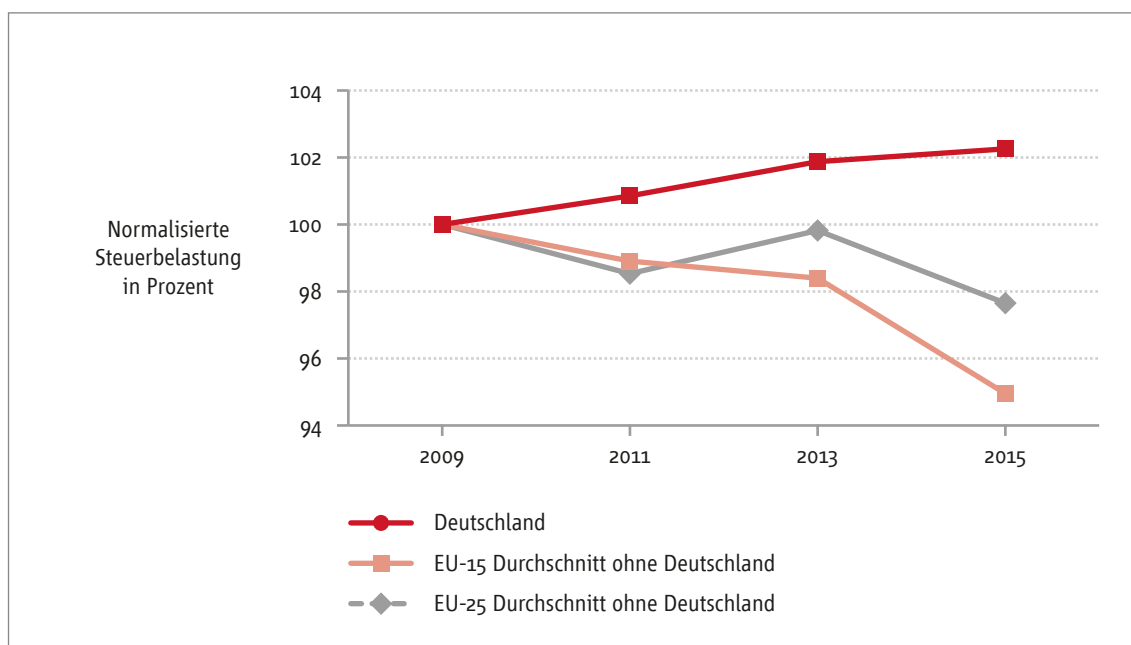
40 Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2016), S. 137.

41 Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2016), S. 124-127.

die betrachtete Kapitalgesellschaft stellen dabei die Steuerzahlungen eines Unternehmens über zehn Simulationsperioden dar.<sup>42</sup>

Im Fokus der Betrachtung stehen nicht die absoluten Effektivsteuerbelastungen, sondern vielmehr die Entwicklungen der Effektivsteuerbelastungen seit 2009. Für eine bessere Anschaulichkeit wird dazu den effektiven Steuerbelastungen des Jahres 2009 der Wert 100 Prozent zugewiesen. Die effektiven Steuerbelastungen der Folgejahre 2011, 2013 und 2015 werden jeweils durch die effektive Steuerbelastung des Anfangsjahres 2009 geteilt, um so die prozentualen Veränderungen besser aufzeigen zu können. In der folgenden Abbildung ist neben Deutschland der ungewichtete Durchschnitt für die Ländergruppen der EU 15 beziehungsweise EU 25 (jeweils ohne Deutschland) dargestellt.<sup>43</sup>

**Abbildung 4: Entwicklung der Effektivsteuerbelastungen von 2009 bis 2015 in Deutschland im Vergleich zu den EU 15- beziehungsweise EU 25-Mitgliedstaaten**



Während in Deutschland die effektive Steuerbelastung seit dem Jahr 2009 um etwas mehr als zwei Prozent angestiegen ist, ist beim EU 15-Durchschnitt (ohne Deutschland) eine merkliche Reduktion um fünf Prozent festzustellen. Diese gegenläufigen Trends lassen sich mit den oben beschriebenen gegenläufigen Entwicklungen in Deutschland im Vergleich zu den anderen EU Mitgliedstaaten erklären. Neben den Senkungen der tariflichen Körperschaftsteuersätze in den anderen Mitgliedstaaten spielen bei den Entwicklungen auch Maßnahmen wie zum Beispiel die Einführung einer Steuergutschrift in

<sup>42</sup> Vgl. z. B. Stiftung Familienunternehmen (2016), S. 8-11.

<sup>43</sup> Die EU-15 umfassen die 15 Mitgliedsländer vor der ersten Ost-Erweiterung im Jahr 2004 (AT, BE, DE, DK, EL, ES, FI, FR, IE, IT, LU, NL, PT, SE, UK). Die EU-25 umfassen die EU-15 sowie die zehn Länder der ersten Ost-Erweiterung im Jahr 2004 (CY, CZ, EE, HU, LV, LT, MT, PL, SI, SK).

Abhängigkeit der Lohnkosten in Frankreich seit 2013 eine Rolle. Die Reduktion beim EU-25-Durchschnitt (ohne Deutschland) fällt geringer aus. Für den zwischenzeitlichen Anstieg im Jahr 2013 sind zum großen Teil Erhöhungen der tariflichen Körperschaftsteuersätze in Ländern wie Zypern oder der Slowakischen Republik verantwortlich, die von der Staatsschuldenkrise sehr stark betroffen waren.

Generell widersprechen die Entwicklungen der Effektivsteuerbelastung in Deutschland damit dem allgemeinen Trend in der EU. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass außerhalb des Betrachtungszeitraums bereits weitere Senkungen der Körperschaftsteuersätze in mehreren Mitgliedstaaten stattgefunden haben. So hat zum Beispiel Spanien den tariflichen Körperschaftsteuersatz im Jahr 2016 von 28 Prozent auf 25 Prozent gesenkt und in Italien gilt seit 2017 ein neuer Körperschaftsteuersatz von 24 Prozent statt 27,5 Prozent. Insgesamt ergibt sich aus diesen Ergebnissen die Gefahr, dass die Standortattraktivität Deutschlands aus steuerlicher Sicht in Zukunft weiter abnimmt, sofern sich an den steuerlichen Rahmenbedingungen nichts ändert und die Gewerbesteuerhebesätze weiterhin ansteigen.

Würde die Vermögensteuer in Deutschland auch für juristische Personen wie Kapitalgesellschaften eingeführt, würde sich die Effektivsteuerbelastung erhöhen. Die schon bisher gegensätzliche Entwicklung in Deutschland mit dem Anstieg der Effektivsteuerbelastung im Vergleich zum EU-Durchschnitt würde sich durch die Vermögensteuer fortsetzen und verschärfen. Bei einer tatsächlichen Einführung einer Vermögensteuer hängt der Anstieg von der genauen Ausgestaltung ab und dieser lässt sich aufgrund der bisher wenig detaillierten Vorschläge noch nicht quantifizieren. Für einen früheren Gesetzesvorschlag, der eine Wiederbelebung der Vermögensteuer in Anlehnung an das bisherige Vermögensteuerkonzept vorsah, wurde in der Vorgängerstudie eine Erhöhung der effektiven Steuerbelastung um fast zehn Prozent berechnet.<sup>44</sup> Generell ist zudem zu bedenken, dass die Erhebung einer Vermögensteuer zu einer weiteren Stärkung der ertragsunabhängigen Besteuerung führen würde. Bereits im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurde durch verschärfte Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer eine verstärkte indirekte Substanzbesteuerung eingeführt.<sup>45</sup> Wie bei der damaligen Reform würden wiederum ertragschwache Unternehmen von einer weiteren Stärkung der ertragsunabhängigen Besteuerung bei der Einführung einer Vermögensteuer stärker betroffen sein.<sup>46</sup>

Würde die Vermögensteuer ausschließlich bei natürlichen Personen erhoben, käme es für die Auswirkungen auf die Effektivsteuerbelastung der Gesamtebene (Kapitalgesellschaft und Anteilseigner) entscheidend auf die Bewertungsvorschriften für das Betriebsvermögen und mögliche Freibeträge an. Frühere Vorschläge sahen hier einen Rückgriff auf die Regelungen im Erbschaftsteuer- beziehungsweise

---

44 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 33.

45 Vgl. Spengel/Finke/Zinn (2009).

46 Vgl. Finke/Reister/Spengel (2013), S. 99.

Bewertungsgesetz vor. In der früheren Studie wurde für die damaligen Vorschläge ein zweistelliger Anstieg der Effektivsteuerbelastung bei Betrachtung der Gesamtebene berechnet.<sup>47</sup>

## **II. Probleme einer Dreifachbelastung desselben Einkommens und effektive Belastungen bei Wiedereinführung einer Vermögensteuer**

Eine Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland hätte vielfältige Auswirkungen auf die effektive Steuerbelastung und Investitionswirkung von Unternehmen sowie Privatpersonen. Dabei darf die Belastung durch eine Vermögensteuer nicht isoliert betrachtet werden, da ein enger Zusammenhang zu den existierenden Steuern auf Vermögenserträge in Form der Einkommensteuer beziehungsweise Abgeltungsteuer sowie auf Erbschaften und Schenkungen besteht. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 22.06.1995 die verfassungsrechtlichen Grenzen einer Vermögensteuer definiert. Nach Auffassung des Gerichts ist die Vermögensteuer als Sollertragsteuer zu qualifizieren. Eine über die Vermögenserträge hinausgehende Besteuerung der Vermögenssubstanz selbst hat das Gericht damals für weitestgehend nicht zulässig erachtet.<sup>48</sup> Eine Steuerzahlung, die neben den Erträgen nur durch einen Eingriff in die Vermögenssubstanz aufgebracht werden kann, wird als konfiskatorische Belastung bezeichnet.

Das Problem der konfiskatorischen Belastung könnte bei einer Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland auftreten. Vermögenswerte sind Barwerte der erwarteten Erträge; Vermögensteuern lassen sich daher in barwertäquivalente Ertragsteuern umrechnen. Auch lassen sich unter bestimmten Annahmen Belastungen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer in äquivalente Belastungen aus Nettovermögensteuern überführen. Damit kommt es durch Ertragsteuern, Erbschaftsteuern und Vermögensteuern zu einer Dreifachbelastung der Vermögenserträge.

Dies soll im Folgenden anhand eines einfachen Berechnungsbeispiels verdeutlicht werden, bei dem die Konsequenzen der möglichen Dreifachbelastung mit der Abgeltungsteuer, der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer verdeutlicht werden.<sup>49</sup>

Für das Beispiel erfolgt eine Grenzsteuerbetrachtung und es wird von einer privaten Kapitalmarktanlage ausgegangen, in die der Steuerpflichtige einen Betrag von einem Euro investiert und die den Marktzinssatz  $i$  über eine Laufzeit von  $n$  Jahren erwirtschaftet. Zur Vereinfachung wird eine Nominalbetrachtung ohne Berücksichtigung der Inflation unternommen. Die jährlichen Erträge unterliegen zunächst der

---

47 Vgl. Spengel et al. (2013), S. 34.

48 Vgl. ausführlich Hey (2012), S. 33-42 für eine rechtliche Würdigung

49 Vgl. für ähnliche Berechnungen Bundesministerium der Finanzen (2013), S. 14-17; Maiterth/Houben (2012), S.94-97 sowie Spengel et al. (2013).

Abgeltungsteuer  $s_a = 26,38\%$  (25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent). Geht man von einem Marktzins von  $i = 5\%$  aus, beträgt der Nettomarktzins somit  $i \cdot (1 - s_a) = 3,68\%$ . Eine zusätzlich erhobene Vermögensteuer  $s_v$  ist in Abhängigkeit des angenommenen Marktzinssatzes  $i$  einer zusätzlichen Ertragsteuer mit dem Satz  $s_{ev} = s_v / i$  äquivalent. So entspricht eine Vermögensteuer von 1 Prozent bei einer angenommenen Rendite von 5 Prozent zum Beispiel einer zusätzlichen Ertragsteuer von 20 Prozent.<sup>50</sup> Der Nettomarktzins wird durch diesen zusätzlichen Einbezug reduziert und beträgt bei einer Vermögensteuer von einem Prozent daher  $i \cdot (1 - s_a) - s_v = 2,68\%$ . Als weitere Zusatzbelastung wird die Erbschaftsteuer betrachtet. Unterstellt man ein vereinfachend eine Erbfolge in regelmäßigen Abständen, so fällt im Jahr des Erbfalls  $m$  eine zusätzliche Erbschaftsteuer  $s_{erb}$  an.

Der Endwert dieser Kapitalmarktanlage lässt sich unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten und für verschiedene Parameterkonstellationen von  $i$ ,  $s_v$  und  $s_{erb}$  berechnen. Um die Dreifachbelastung mit der Erbschaftsteuer zu verdeutlichen, wird ein einheitlicher Zeitraum der Anlage von  $n = 30$  Jahren unterstellt, an dessen Ende zusätzlich eine Erbschaftsteuerzahlung anfällt. Die Formeln für die Berechnung der Endwerte  $E_n$  unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten sind in Tabelle 3 angegeben.

**Tabelle 3: Formeln zur Berechnung des Endwertes einer Kapitalmarktanlage (n = 30 Jahre)**

	Formel zur Berechnung des Endwert
ohne Steuern	$E_n = (1 + i)^n$
mit Abgeltungsteuer	$E_n = [1 + i(1 - s_a)]^n$
mit Abgeltung- und Vermögensteuer	$E_n = [1 + i(1 - s_a) - s_v]^n = [1 + i(1 - s_a - s_{ev})]^n$
mit Abgeltung- Vermögen- und Erbschaftsteuer	$E_n = [1 + i(1 - s_a) - s_v]^n \cdot (1 - s_{erb})$

Aus den Endwerten können jährliche effektive Steuerbelastungen  $s_{eff}$  berechnet werden, die Auskunft darüber geben, ob die Gefahr einer konfiskatorischen Besteuerung besteht. Dazu ist zunächst der jährliche durchschnittliche Nettomarktzins mit Hilfe der Formel  $i_s = E_n^{1/n} - 1$  zu bestimmen. Die jährliche effektive Steuerbelastung kann dann durch die Berechnung  $s_{eff} = (i - i_s) / i$  unter Berücksichtigung des Marktzinsses ohne Steuern berechnet werden. Da die jährliche effektive Steuerbelastung entscheidend von der gewählten Parameterkonstellation abhängt, werden in Tabelle 4 die Ergebnisse für verschiedene Marktzinssätze, Erbschaftsteuersätze und Vermögensteuersätze dargestellt. Eine konfiskatorische Steuerbelastung würde bei einer jährlichen effektiven Steuerbelastung von über 100 Prozent vorliegen. In diesem Fall wird nicht nur der Ertrag vollständig wegbesteuert, sondern zusätzlich in die Besteuerungssubstanz eingegriffen.

50 Beispielsweise löst eine Kapitalanlage von 100 Euro bei einem Vermögensteuersatz von einem Prozent eine Steuerzahlung von einem Euro aus. Wird mit der Anlage eine Rendite von fünf Prozent (fünf Euro) erzielt, entspricht die Höhe der Vermögensteuer von einem Euro einer äquivalenten, zusätzlichen Ertragssteuer von 20 Prozent.



**Tabelle 4: Jährliche effektive Steuerbelastung einer Kapitalmarktanlage bei Einbezug von Abgeltungsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer (n = 30,  $s_a = 26,38\%$ ) (Angaben in Prozent)**

$S_v$		1			1,5			5,0		
$i$	$S_{erb}$	0	15	30	0	15	30	0	20	30
1		126,38	180,26	244,25	176,38	249,91	293,66	526,38	597,32	639,52
3		59,71	77,93	99,58	76,37	101,25	116,05	193,04	217,05	231,34
5		46,38	57,47	70,65	56,38	71,52	80,53	126,38	141,00	149,70

In der Tabelle 4 wird deutlich, dass die Höhe des Marktzinses einen hohen Einfluss darauf hat, ob es zu einer konfiskatorischen Belastung kommt. Bei einem Marktzins von einem Prozent beläuft sich die effektive Steuerbelastung auch ohne Betrachtung der Erbschaftsteuer auf 126,38 Prozent und beträgt bei einem angenommenen Erbschaftsteuersatz von 30 Prozent sogar 244,25 Prozent. In letzterem Fall erfolgt ein spürbarer Eingriff in die Vermögenssubstanz, da der Vermögensertrag vollständig wegbesteuert wird und zusätzlich 144,25 Prozent des Vermögensertrags aus der Vermögenssubstanz zu entrichten sind. Bei einem höheren Vermögensteuersatz von 1,5 Prozent oder – wie in den ersten Entwürfen zum Wahlprogramm der Partei Die Linke gefordert – von 5 Prozent verschärfen sich die konfiskatorischen Belastungen nochmals und es kann auch bei höheren Zinssätzen zu effektiven Steuerbelastungen von über 100 Prozent kommen. Im Falle eines Vermögensteuersatzes von 5 Prozent kommt es unabhängig von der Höhe des zugrunde gelegten Zinssatzes zu einem Eingriff in die Vermögenssubstanz.

Die Gefahr einer konfiskatorischen Belastung ist bei der Diskussion um eine Einführung der Vermögensteuer zu beachten. Vor dem Hintergrund der anhaltenden Niedrigzinsphase kann es je nach Form der Kapitalanlage momentan eher zu einer konfiskatorischen Besteuerung kommen. Bei höheren Kapitalerträgen bestehen diese Gefahren nicht so sehr, allerdings muss der Kapitalanleger dafür auch in aller Regel ein höheres Risiko eingehen.<sup>51</sup>

51 Die konfiskatorischen Wirkungen im Zusammenspiel der verschiedenen Steuern würden sich noch verschärfen, wenn – wie vielfach in der steuerpolitischen Diskussion gefordert – die Abgeltungsteuer entfällt und Kapitalerträge dem individuellen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer unterworfen werden.

### III. Zwischenfazit

Bei der Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland müssen die möglichen Auswirkungen auf die Effektivsteuerbelastungen und Investitionsentscheidungen von Unternehmen und Privatpersonen beachtet werden.

Eine Vermögensteuer, die auch von juristischen Personen zu entrichten wäre, würde die Effektivsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften erhöhen. Ein solcher Anstieg der Steuerbelastung würde den bereits jetzt bestehenden Trend einer gegenläufigen Entwicklung der effektiven Unternehmenssteuerbelastung in der EU und in Deutschland weiter verstärken. Während in den anderen EU-Mitgliedstaaten klare Senkungen der Effektivsteuerbelastungen für Kapitalgesellschaften seit 2009 festgestellt werden können, ist in Deutschland vor allem durch den stetigen Anstieg der Gewerbesteuerhebesätze das Gegenteil der Fall. Zusätzlich könnte eine solche Stärkung der ertragsunabhängigen Besteuerung vor allem für ertragsschwache Unternehmen negative Folgen entfalten. Bei den Auswirkungen einer Vermögensteuer auf die Gesamtsteuerbelastung unter Einbezug der Anteilseigner kommt es auf die Vorgehensweise zur Bewertung des Betriebsvermögens an. Konkrete Vorschläge hierzu wurden bisher nicht vorgelegt.

Die Wiedereinführung einer Vermögensteuer könnte auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten Schwierigkeiten bereiten. Aufgrund der möglichen Dreifachbelastung desselben Einkommens mit Abgeltungsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer können sich effektive steuerliche Belastungen der Vermögenserträge von über 100 Prozent ergeben, sodass es zu einer Substanzbesteuerung kommen kann. Im Vergleich zu früheren Jahren ist diese Gefahr wegen der anhaltenden Niedrigzinsphase derzeit als höher einzustufen.

## D. Schließung von Steuerlücken als Ertragsalternative zur Vermögensteuer

Eine Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland wird neben dem Ziel einer stärkeren Umverteilung oftmals auch mit einer Generierung von Steuermehreinnahmen für öffentliche Investitionen und Schuldentilgung verknüpft.<sup>52</sup> In Deutschland werden momentan bereits 42 verschiedene Steuerarten erhoben.<sup>53</sup> Vor der Einführung einer weiteren Steuerart wie der Vermögensteuer ist deshalb mit Blick auf die angestrebte stärkere Umverteilung und die Generierung zusätzlicher Steuereinnahmen zunächst zu klären, inwieweit bei den bestehenden Steuern Vollzugsdefizite und daraus resultierende Erhebungslücken bestehen. Das mit einer Wiedereinführung der Vermögensteuer verfolgte Ziel der Generierung steuerlicher Mehreinnahmen könnte auch durch eine Schließung bestehender Erhebungslücken bei den bestehenden Steuern erreicht werden. Deswegen werden im Folgenden die zu erwarteten Mehreinnahmen aus der Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland mit den Schätzungen für Erhebungslücken bei den bestehenden Steuern verglichen und unter steuerverwaltungstechnischen Gesichtspunkten gewürdigt.

Im Folgenden geht es zunächst darum, substantielle Steuerlücken bei den bestehenden Steuern in Deutschland zu beschreiben und zu quantifizieren. Diesem Teil der Analyse, die sich aufgrund einer unzureichenden Datenbasis für Deutschland auf die aufkommensstärksten Steuern beschränkt, wird eine Definition der verschiedenen Arten von Steuerlücken vorangestellt. Zusätzlich erfolgt ein kurzer Überblick über die angewandten Methoden zur Messung von Steuerlücken und damit zusammenhängender Schwierigkeiten. Anschließend erfolgt ein Vergleich der wenigen existierenden Schätzungen für Deutschland mit Quantifizierungen aus Großbritannien und Dänemark, die dort von den Steuerverwaltungen ermittelt werden.<sup>54</sup> Dem folgend wird die Höhe der bestehenden Steuerlücken den zu erwartenden Mehreinnahmen durch eine Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland gegenübergestellt, wobei auch auf den Erhebungsaufwand der verschiedenen Steuern für die Steuerverwaltung eingegangen wird.

### I. Arten von Steuerlücken

Steuerlücken im Steuersystem, sogenannte „tax gaps“, zeichnen sich dadurch aus, dass der Staat das volle Aufkommenspotenzial einer Steuer nicht vollständig realisiert. Die Ursachen hierfür können intendierte Ausnahmen oder nicht beabsichtigte Lücken in bestehenden Steuergesetzen sein, die Steuerpflichtige zur Minderung ihrer Steuerbelastung nutzen. Zusätzlich werden Steuerzahlungen durch Nichtdeklaration bewusst vermieden (Steuerhinterziehung). Als Gegenmaßnahme kommt hier dem Steuervollzug durch

---

52 Vgl. Bach (2012), S. 10-11; Bach/Beznoska (2012), S. 17.

53 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2016a), S. 28-29.

54 Vgl. HMRC (2016) für Großbritannien und SKAT (2013) für Dänemark.

die Steuerverwaltung eine entscheidende Bedeutung zu. Insgesamt können vier Arten von Steuerlücken unterschieden werden.

**Steuerliche Ausnahmeregelungen und Steuervereinfachungen:** Bei steuerlichen Ausnahmeregelungen handelt es sich um vom Gesetzgeber vorgesehene Ausnahmen und Sonderregelungen für bestimmte Steuertatbestände oder Gruppen von Steuerpflichtigen. Prominente Beispiele sind die steuerliche Bevorzugung von Elektroautos zur Absatzförderung<sup>55</sup>, der ermäßigte Umsatzsteuersatz sowie Absetz- und Freibeträge bei der Lohn- beziehungsweise Einkommensteuer. Diese Regelungen sind oftmals vom Gesetzgeber intendiert, um Lenkungseffekte zum sozialen Ausgleich zu fördern oder Preise zu korrigieren.<sup>56</sup> Derartige Ausnahmeregelungen eröffnen legale Möglichkeiten, die Steuerlast zu reduzieren. Für die Finanzverwaltung bedeuten diese Ausnahmeregelungen jedoch Mindereinnahmen und erhöhten Verwaltungsaufwand. Oftmals sind steuerliche Ausnahmeregelungen das Ergebnis von politischen Verhandlungen und deshalb nicht kohärent und zumindest diskussionswürdig, wie etwa die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes.<sup>57</sup> Umgekehrt kann aber auch eine Ausweitung von steuerlichen Ausnahmeregelungen, wie etwa Pauschalierungsregelungen, zu Steuervereinfachung führen. Damit können sowohl signifikante Senkungen der Befolgungskosten für den Steuerzahler als auch spürbare Senkungen der Verwaltungskosten für die Finanzverwaltung einhergehen, die gesamtwirtschaftlich betrachtet vorteilhaft sein können.<sup>58</sup>

**Steuerrückstände:** Steuerrückstände bezeichnen Außenstände der Finanzverwaltung. Ein Großteil der Steuerrückstände ist begründet durch Stundungen zur Vermeidung von Härten für den Steuerzahler<sup>59</sup> und Aussetzungen der Vollziehung etwa durch Anfechtung von Steuerbescheiden<sup>60</sup> und wird in der Zukunft beglichen. Ein weiterer Teil wird jedoch von der Finanzverwaltung im Falle von Unbilligkeit oder Existenzgefährdung erlassen<sup>61</sup> oder aufgrund eines zu erwartenden Eintreibungsaufwandes, der den Steuerertrag übersteigt, verwaltungsintern niedergeschlagen.<sup>62</sup> Der Finanzverwaltung steht bei der Entscheidung insbesondere von verwaltungsinternen Niederschlagungen Ermessensspielraum zu. Das

---

55 Vgl. BT-Drs. 18/8828.

56 Vgl. Zimmermann/Henke/Broer (2012), S. 156.

57 Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist vom Bundesrechnungshof als nicht stringent und daher als überarbeitungsbedürftig eingestuft worden. Vgl. Der Präsident des Bundesrechnungshofes (2013).

58 Vgl. Evers et al. (2010).

59 Geregelt in § 222 Abgabenordnung.

60 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 26.

61 Vgl. Springer Gabler Verlag (Hrsg.), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Niederschlagung von Steuern.

62 Vgl. Springer Gabler Verlag (Hrsg.), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Steuererlass.

große Ausmaß der Steuererlässe und verwaltungsinternen Niederschlagungen wurde bereits 2003 vom Bundesrechnungshof kritisiert<sup>63</sup>, wobei das Ausmaß seither nochmals angestiegen ist.

**Steuervermeidung/-hinterziehung:** Bei Steuerhinterziehung handelt es sich um von Steuerzahlern bewusst gesetzte Handlungen zur Minderung ihrer Steuerlast durch Verletzung von Steuergesetzen.<sup>64</sup> Steuerhinterziehung erfolgt durch (teilweise) Nichtdeklaration von eigentlich steuerpflichtigen Transaktionen, Einkommen, Gewinnen oder anderen Erträgen. Diese nicht deklarierten ökonomischen Aktivitäten bilden die Schattenwirtschaft.<sup>65</sup> Die Trennlinie zur legalen Steuervermeidung ist nicht immer trennscharf. Im Bereich der internationalen Besteuerung gibt es zahlreiche Gesetzeslücken, die von Steuerzahlern ausgenutzt werden und zu Steuerausfällen führen, jedoch keine illegale Vorgehensweise darstellen.<sup>66</sup>

**Ausgabenerschleichung:** Bei der Ausgabenerschleichung handelt es sich um die konzeptuell gravierendste Steuerlücke. Steuerzahler können durch Manipulation von Bezugsgrößen, Falschangaben oder Nichtdeklaration zu Steuererstattungen gelangen.<sup>67</sup> Beispiele hierfür sind etwa Cum-Ex-Geschäfte, die zu einer Mehrfacherstattung der Kapitalertragsteuer führten, oder grenzüberschreitende Karussellgeschäfte, die eine Vorsteuererstattung ohne Steuerzahllast im Umsatzsteuersystem ermöglichen. Dabei können Konstruktionen geschaffen werden, bei denen die Steuererstattung die Steuerlast eines Steuerpflichtigen übersteigt, also eine Negativsteuer an den Steuerpflichtigen ausgezahlt wird.

## II. Methoden zur Quantifizierung von Steuerlücken

Die Messung von Steuerlücken ist mit großer Unsicherheit behaftet. Während die Quantifizierung der Steuerlücken durch Ausnahmeregelungen und Steuerrückständen anhand administrativer Steuerdaten vergleichsweise gut geschätzt werden kann, ist die Messung der Beträge bei der Steuervermeidung und -hinterziehung sowie bei der Ausgabenerschleichung ungleich schwieriger. In beiden Fällen versuchen die Steuerzahler aufgrund der drohender Konsequenzen die von ihnen genutzten Steuerlücken möglichst zu verbergen, sodass ihr tatsächliches Verhalten nicht direkt beobachtbar oder messbar ist.<sup>68</sup> Zur indirekten Messung von Steuerlücken werden meist abgegebene Steuererklärungen und die zugehörigen

---

63 Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 51.

64 Vgl. Breitbach (2000), S. 9.

65 Vgl. Schneider/Enste (2000), S. 8.

66 Vgl. Zimmermann/Henke/Broer (2012), S. 297.

67 Vgl. Nowotny/Zagler (2009), S. 283.

68 Vgl. Franzen (2008), S. 94.

Prüfergebnisse der Finanzverwaltung sowie Befragungen herangezogen.<sup>69</sup> Beide Verfahren besitzen potenzielle Unzulänglichkeiten, auf die im Folgenden kurz eingegangen wird.

Durch die Prüfung von Steuererklärungen kann lediglich ein absichtlich herbeigeführter Steuerbetrug durch falsche Angaben identifiziert werden. Vom Steuerzahler nicht deklarierte Transaktionen können auf diese Weise alleine nicht festgestellt werden. Zudem würde eine zuverlässige Quantifizierung der durch falsche Angaben herbeigeführten Steuerlücken anstatt von Stichprobenüberprüfungen eine intensive Prüfung aller Steuererklärungen voraussetzen, was in der Praxis nicht durchführbar ist.<sup>70</sup>

Beim zweiten Verfahren, den Befragungen, wird die Steuermoral wie zum Beispiel die Einstellung zur Steuerhinterziehung stichprobenweise abgefragt, um so Rückschlüsse auf das tatsächlich realisierte Volumen an ökonomischen Transaktionen ziehen zu können.<sup>71</sup> Die Schwachpunkte dieser Methode finden sich in der Repräsentativität der Stichproben und der Validität der genutzten Fragen. Anstelle von Befragungen können auch andere Erhebungen oder Indikatoren zur Approximation der tatsächlich realisierten ökonomischen Transaktionen genutzt werden.<sup>72</sup>

### III. Steuerlücken in Deutschland

Bevor näher auf die Steuerlücken in Deutschland eingegangen wird, soll zunächst ein Überblick hinsichtlich der Bedeutung einzelner Steuerarten für das Gesamtsteueraufkommen erfolgen. 2016 belief sich das gesamte Steueraufkommen in Deutschland auf 705,8 Milliarden Euro.<sup>73</sup> Dabei variiert das Steueraufkommen der einzelnen Steuern stark, wie Abbildung 5 zeigt. Die nach Einnahmen wichtigste Steuer ist die Einkommen- und Lohnsteuer, die ein Drittel des Steueraufkommens ausmacht. Danach folgt die Umsatzsteuer (inklusive Einfuhrumsatzsteuer), die mit einem Anteil von 31 Prozent ebenfalls fast jeden dritten Euro an Steueraufkommen generiert. Im Vergleich dazu deutlich geringer sind die Aufkommen aus der Gewerbesteuer (sieben Prozent), Körperschaftsteuer (vier Prozent) und Kapitalertragsteuer (vier Prozent). Alle weiteren Steuern tragen zusammen 21 Prozent zum öffentlichen Budget bei.

---

69 Vgl. Skatteverket (2014).

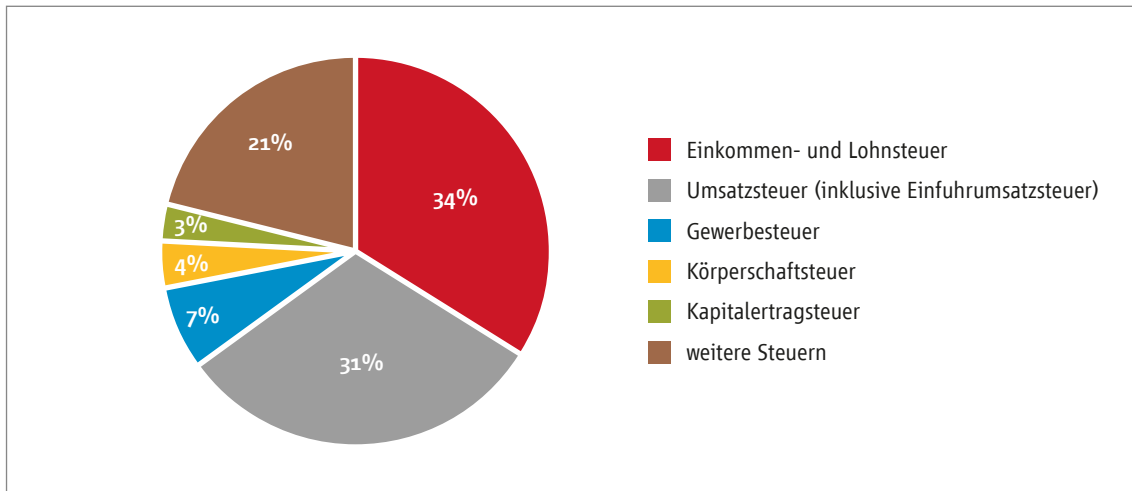
70 Vgl. Franzen (2008), S. 94.

71 Vgl. Schneider/Boockmann (2015).

72 Vgl. KPMG (2016); diese Studie basiert beispielsweise auf der Zählung von entsorgten Zigarettenspackungen, um Rückschlüsse auf deren Herkunft ziehen zu können.

73 Vgl. Destatis (2017).

**Abbildung 5: Zusammensetzung des Steueraufkommens in Deutschland im Jahr 2016 nach Steuerarten**



Quelle: Destatis (2017), eigene Darstellung

Die folgende Analyse zu Steuerlücken bei einzelnen Steuern konzentriert sich auf die Einkommen- und Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer, da für diese zumindest Schätzungen vorliegen und diese für das Gesamtsteueraufkommen bedeutend sind.

### 1. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer als Massensteuer zählt zu einer der ertragreichsten Steuern für den deutschen Fiskus. Sie ist als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug konzipiert<sup>74</sup> und wird damit an jeder Stufe der Wertschöpfungskette von Unternehmen abgeführt, im Endeffekt aber von den Endkunden getragen. Durch das Element des Vorsteuerabzuges entsteht eine Nachverfolgbarkeit der einzelnen Stufen der Wertschöpfung. Zudem stellt der Vorsteuerabzug einen Anreiz für Unternehmen dar, am Umsatzsteuersystem teilzunehmen. Dadurch entsteht eine Form der Selbstkontrolle, wodurch der Administrationsaufwand für die Umsatzsteuer hauptsächlich von den Unternehmen getragen wird.<sup>75</sup> Trotz der Nachverfolgbarkeit werden im Bereich der Umsatzsteuer erhebliche Steuerlücken vermutet.

Die Befolgung der Umsatzsteuergesetze verursacht insbesondere für kleinere Unternehmen beträchtlichen Aufwand. Aus Gründen der Steuervereinfachung sind Unternehmen unterhalb bestimmter Jahresumsatzgrenzen vom Umsatzsteuersystem ausgenommen (Kleinunternehmerregelung) oder unterliegen vereinfachenden Mitteilungspflichten. Letzteres bedeutet, dass kleinere Unternehmen ihre generierten Umsätze und genutzten Vorsteuerabzüge anstatt monatlich lediglich einmal im Quartal oder einmal im Jahr der Finanzverwaltung mitteilen müssen. Eine Erhöhung der Jahresumsatzgrenze für die Anwendung

74 Vgl. Probst (2008), S. 10

75 Vgl. Scheller/Schrömbges (2011).

der Kleinunternehmerregelung sowie der Steuervereinfachungen zur Reduktion der Periodizität der Mitteilungspflicht für angefallene Umsätze wird mit einer Senkung der Verwaltungskosten von insgesamt 153 Millionen Euro pro Jahr beziffert.<sup>76</sup> Zudem würde diese Maßnahme die Befolgungskosten für Unternehmen in Milliardenhöhe reduzieren, was zu höherer unternehmerischer Aktivität<sup>77</sup> und damit verbundenen höheren Umsatzsteuereinnahmen führt.

Eine signifikante Steuerlücke findet sich auch im Bereich der angefallenen, aber von der Finanzverwaltung nicht eingetribenen Umsatzsteuer. Die de facto erlassenen Steuerrückstände beliefen sich im Jahr 2011 im Bereich der Umsatzsteuer auf 3,89 Milliarden Euro. Davon wurden 3,49 Milliarden Euro verwaltungsintern niedergeschlagen und 405 Millionen Euro an geschuldeter Umsatzsteuer erlassen. Damit haben alleine seit 2007 die Volumina der Steuererlässe um den Faktor 10 und die verwaltungsinternen Niederschlagungen um 54 Prozent zugenommen.<sup>78</sup>

Im Inland passiert Steuerhinterziehung hauptsächlich durch Nichtdeklaration von steuerpflichtigen Umsätzen.<sup>79</sup> Die Möglichkeiten der Nichtdeklaration werden zum Beispiel durch die Nutzung von Firmenmänteln erleichtert, deren Umsätze nachträglich nur sehr schwer nachzuvollziehen sind.<sup>80</sup> Der Vorsteuerabzug beinhaltet für betrügerische Unternehmen Möglichkeiten, missbräuchlich Vorsteueransprüche durch Einkäufe zu erwerben, ohne Umsatzsteuer für Verkäufe zu bezahlen. Dies kann durch eine vorsätzlich herbeigeführte Zahlungsunfähigkeit oder Auflösung von Unternehmen nach dem Erwerb der Vorsteueransprüche umgesetzt werden.<sup>81</sup> Einige Branchen scheinen hierbei besonders anfällig zu sein, sodass für sie pauschal das Reverse-Charge-Verfahren, also die Koppelung des Vorsteueranspruches mit der Abführung der Umsatzsteuer, zur Anwendung kommt.<sup>82</sup>

Auch in der Beziehung zu Drittstaaten gibt es bei der Umsatzsteuer bestehende Steuerlücken. Werden Waren aus Drittstaaten außerhalb der EU nach Deutschland eingeführt, so ist hierfür Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten. 2016 generierte die Einfuhrumsatzsteuer ein Aufkommen von mehr als 51 Milliarden Euro.<sup>83</sup>

---

76 Vgl. Evers et al. (2010), S. 138.

77 Studien für andere europäische Länder zeigen, dass die Grenzen für Steuervereinfachungen ein Wachstumshemmnis für Unternehmen darstellen, vgl. z.B. Almunia/Lopez-Rodriguez (2017).

78 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 32.

79 Vgl. Probst (2008), S. 45.

80 Vgl. Bundesrechnungshof (2014).

81 Vgl. Probst (2008), S. 53-54

82 Die betroffenen Branchen und Leistungen sind in § 13 b UStG genannt und umfassen unter anderem Bauleistungen, Reinigung und Handyshops.

83 Vgl. Destatis (2017).



Eine gängige Methode zur Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer scheint die falsche Deklaration des Warenwerts unterhalb der Freigrenze von 22 Euro zu sein. Es wird deshalb diskutiert, in den nächsten Jahren diese Freigrenze abzuschaffen, sodass auf alle Einfuhren von außerhalb der EU ab dem ersten Euro des Warenwerts Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten ist.<sup>84</sup>

Steuerlücken existieren auch innerhalb der EU. Trotz der Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme in den Mitgliedstaaten<sup>85</sup> sind die nationalen Umsatzsteuersysteme nach wie vor gekennzeichnet durch heterogene Steuersätze mit unterschiedlichen Ausnahmeregelungen.<sup>86</sup> Um die nationalen Umsatzsteuersysteme mit dem Binnenmarkt in Einklang zu bringen, kommt bei Lieferungen über Mitgliedstaatsgrenzen hinweg das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung.<sup>87</sup> Dabei werden Exporte aus Deutschland umsatzsteuerfrei gestellt und als Importe im Zielland gemäß dem dort national geltenden Steuersatz besteuert. Hierbei entstehen aufgrund mangelnden Informationsaustauschs zwischen nationalen Finanzverwaltungen Spielräume für die Steuerzahler, unbehelligt Umsätze nicht oder falsch zu deklarieren.<sup>88</sup> Durch betrügerische Maßnahmen in Form von sogenannten Karussellgeschäften kann der mangelnde Informationsaustausch der nationalen Finanzverwaltungen ausgenutzt werden und gezielt der Vorsteuerabzug zur Ausgabenerschleichung genutzt werden.<sup>89</sup> Die Höhe der Nicht- beziehungsweise Falschdeklaration von Umsätzen innerhalb der EU ist signifikant und wird in regelmäßigen Abständen in Studien im Auftrag der EU-Kommission geschätzt<sup>90</sup>: Die Abweichungen zwischen zu zahlender Umsatzsteuer und tatsächlich abgelieferter Umsatzsteuer werden im Jahr 2014 auf insgesamt 160 Milliarden Euro für die gesamte EU geschätzt, was 14 Prozent des tatsächlichen Umsatzsteueraufkommens entspricht. Für Deutschland wird für 2014 von einer Steuerlücke im Bereich der Umsatzsteuer in einer Größenordnung von 23,5 Milliarden Euro ausgegangen, was etwa zehn Prozent des tatsächlichen Umsatzsteueraufkommens entspricht. Auch für Karussellgeschäfte liegen grobe Schätzungen des Steuerentgangs für Deutschland vor. Er wird für das Jahr 2000 auf rund 11,8 Milliarden Euro geschätzt.<sup>91</sup>

Das gesamte Ausmaß der Umsatzsteuerlücke umfasst neben dem durch Steuerhinterziehung und Ausgabenerschleichung verursachten Steuerentgang in ungefährer Höhe von 23,5 Milliarden Euro noch

---

84 Vgl. „Onlinehandel: Schelling will Steuer schon ab erstem Euro“, in: Der Standard (2017).

85 Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates.

86 Vgl. Birk/Desens/Tappe (2015), S. 478-480.

87 Ausnahmen bestehen für Unternehmen mit geringen Umsätzen: Bleiben die Umsätze eines Landes unter bestimmten Grenzen, so kommt für die Umsätze das Umsatzsteuergesetz des Ursprungslandes zur Anwendung. Vgl. Deloitte (2015).

88 Vgl. Bundesrechnungshof (2010), Bemerkung Nr. 74.

89 Vgl. Probst (2008), S. 45-53.

90 Vgl. Barbone/Bonch-Osmolovskiy/Poniatowski (2016).

91 Vgl. BT-Drs. 14/4226, S. 219. Aufgrund der seither umgesetzten Maßnahmen ist der durch Karussellgeschäfte verursachte Steuerentgang heute niedriger einzuschätzen.

Lücken im Bereich der nicht eingetribenen Steuerrückstände und steuerlichen Ausnahmeregelungen. Eine exakte Quantifizierung, sowohl der durch nicht eingetribene Steuerrückstände, als auch der durch steuerliche Ausnahmeregelungen verursachten Steuerlücken, ist nicht möglich. Die durch die Reduktion der Periodizität der Mitteilungspflicht verursachten Verwaltungskosteneinsparungen stehen einem nicht bekannten Zusatzaufkommen an Umsatzsteuer gegenüber. Zudem können zusätzliche Steuerausfälle durch erleichterten Missbrauch aufgrund von geringerer Compliance auftreten.<sup>92</sup> Im Bereich der nicht eingetribenen Umsatzsteuerrückstände in Höhe von 3,89 Milliarden Euro ist unklar, ob und inwieweit der bisher praktizierte Ermessenspielraum eingeschränkt werden kann. Insofern sind die 23,5 Milliarden Euro als Untergrenze der gesamten Umsatzsteuerlücke anzusehen.

## 2. Einkommen- und Lohnsteuer

Die Einkommensteuer stellt die aufkommenstärkste Steuer in Deutschland dar. Den größten Anteil am Steuervolumen der Einkommensteuer hat die Lohnsteuer mit etwa 77 Prozent (Stand 2016). Die Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber stellt ein effektives Mittel zur Einschränkung der Steuerhinterziehungsmöglichkeiten dar.<sup>93</sup> Dennoch ist Steuerhinterziehung damit nicht ausgeschlossen, da der Arbeitnehmer teilweise oder ganz steuerfrei vergütet werden kann.

Vielfältigere Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung bieten sich daher bei den anderen sechs Einkunftsarten an, da diese selbst zu ermitteln und zu deklarieren sind. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Trennlinie zwischen illegaler Steuerhinterziehung und legaler Steuervermeidung oftmals vom Einzelfall abhängt. Aufgrund der Pflicht zur Selbstdeklaration bei den anderen sechs Einkunftsarten ist davon auszugehen, dass der Großteil der Steuerlücke in der Einkommensteuer durch diese Einkunftsarten verursacht wird.<sup>94</sup>

Die von der Finanzverwaltung nicht eingetribene Einkommen- und Lohnsteuer belief sich 2011 auf 1,73 Milliarden Euro. Davon wurden 1,30 Milliarden Euro verwaltungsintern niedergeschlagen und die weiteren 428 Millionen Euro an geschuldeter Einkommen- und Lohnsteuer erlassen. Während das Ausmaß der verwaltungsinternen Niederschlagungen über die letzten Jahre stagnierte, nahm das Volumen der erlassenen Steuer signifikant zu. 2007 wurden etwa im Bereich der Einkommen- und Lohnsteuer lediglich 54 Millionen Euro erlassen.<sup>95</sup>

---

92 Vgl. Evers et al. (2010), S. 242.

93 Vgl. Slemrod (2007).

94 Der internationale Vergleich (siehe Abschnitt D.IV) zeigt für Großbritannien und Dänemark, dass die Steuerlücke für unselbständig Beschäftigte geringer ist als für Bezieher von selbst zu deklarierenden Einkünften.

95 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 32.

Darüber hinausgehende belastbare Zahlen über die allein in der deutschen Einkommen- und Lohnsteuer herrschende Steuerlücke insgesamt sind nicht verfügbar.

### **3. Unternehmensbesteuerung**

Steuerlücken bei der Unternehmensbesteuerung werden in jüngster Zeit vor allem im Zusammenhang mit multinationalen Unternehmen diskutiert. Da diese mit Niederlassungen in mehreren Ländern tätig sind, unterliegen sie verschiedenen nationalen Steuergesetzgebungen und der zu versteuernde Gewinn ist zwischen den einzelnen Ländern abzugrenzen. Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung erfolgt über Verrechnungspreise, die Möglichkeiten zu strategischen Gewinnverlagerungen von Hochsteuerländern in Niedrigsteuerländer ermöglichen. Dies betrifft vor allem den Bereich von immateriellen Wirtschaftsgütern, deren tatsächliche Zuordnung zu einzelnen Niederlassungen oftmals streitanfällig ist und deren tatsächlicher Wert für die Steuerverwaltungen nur schwer erkennbar ist.

Die Reaktion von multinationalen Unternehmen auf steuerliche Anreize ist belegt durch eine Vielzahl von wissenschaftlichen Studien.<sup>96</sup> Über das tatsächliche Ausmaß der dadurch verursachten Steuermindereinnahmen für einzelne Länder existieren hingegen kaum verlässliche Schätzungen.<sup>97</sup> Die OECD geht bei der Unternehmensbesteuerung von einer Steuerlücke im globalen Kontext von vier bis zehn Prozent aus.<sup>98</sup> Bezogen auf das Körperschaftsteueraufkommen in Deutschland würde das entgangene Körperschaftsteuereinnahmen in der Größenordnung von 1,1 bis 2,7 Milliarden Euro pro Jahr bedeuten.<sup>99</sup> Zusätzlich müsste in Deutschland noch die Gewerbesteuer berücksichtigt werden, bei der die aus ihrem Steueraufkommen von 50 Milliarden Euro resultierende Zahl von 2,0 bis 5,0 Milliarden Euro eine Obergrenze darstellt, da darin auch die Gewerbesteuerzahlungen von Personengesellschaften eingeschlossen sind.

### **4. Kapitalertragsteuer**

Die Kapitalertragsteuer besteuert Einkünfte aus Kapitalerträgen pauschal mit regelmäßig 25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer. Unter Kapitaleinkünfte fallen Dividenden und Zinsen sowie Wertzuwächse bei der Veräußerung der diesen Einnahmen zugrundeliegenden Kapitalanlagen. Die Kapitalertragsteuer wird in aller Regel direkt an der Quelle erhoben und abgeführt.

Durch die Konzeption der Kapitalertragsteuer als Abgeltungssteuer sind die Möglichkeiten für Steuerbetrug begrenzt. Ähnlich wie bei der Lohnsteuerkomponente der Einkommensteuer beinhaltet auch hier das

---

96 Vgl. Huizinga/Laeven (2008), Dischinger/Riedel (2011), Heckemeyer/Overesch (2013), Griffith/Miller/O'Connell (2014), Riedel (2015).

97 Vgl. OECD (2015), S. 89.

98 Vgl. OECD (2015), S. 101.

99 Das absolute Körperschaftsteueraufkommen betrug 2016 27,5 Milliarden Euro.

System eine Trennung von Steuerschuldner und Steuerzahler, was die Hürde für Steuerhinterziehung erhöht. Dennoch zeigen aktuelle Beispiele, dass bei der Kapitalertragsteuer Möglichkeiten zu Steuerbetrug bestehen. Ein konkreter Fall ist hierbei das Dividendenstripping,<sup>100</sup> das in Form von Cum-Cum-Geschäften in Deutschland weiterhin verbreitet ist und Schätzungen zufolge einen jährlichen Steuerschaden von bis zu sechs Milliarden Euro verursachen kann.<sup>101</sup>

## 5. Weitere Steuerarten

Aufgrund der unzureichenden Datenlage sind die Steuerlücken für weitere Steuern in Deutschland nur schwer abschätzbar.

Eine Steuer mit sehr guter Datenlage zur Steuerlücke stellt die Tabaksteuer dar. Für die der Tabaksteuer unterliegenden Rauchwaren gibt es eine jährliche Erhebung für die Steuerlücke in den EU-Mitgliedsländern.<sup>102</sup> Der Fokus liegt dabei auf der durch Zigarettenschmuggel verursachten Steuerlücke. Für Deutschland wird dabei eine Steuerlücke von 1,1 Milliarden Euro festgestellt, was sieben Prozent des Tabaksteueraufkommens entspricht.

Dass auch bei weiteren Steuern erhebliche Steuerlücken existieren, ist am Beispiel der Energiesteuer erkennbar. Anstatt hochbesteuerten Diesel zu verwenden, bestehen Anreize, das vom chemischen Aufbau identische, aber viel niedriger besteuerte Heizöl zu verwenden.<sup>103</sup> Medienberichten zufolge stößt der Zoll immer wieder auf Betrugsfälle mit Steuerhinterziehungen im Millionenbereich.<sup>104</sup>

## IV. Exkurs: Steuerlücken in Großbritannien und Dänemark

Im Folgenden wird die Situation von Steuerlücken im internationalen Vergleich aufgezeigt. Dabei werden aufgrund der guten Datenverfügbarkeit Großbritannien und Dänemark als Fallbeispiele herangezogen. Beide Länder verfügen über ähnliche institutionelle Rahmenbedingungen wie Deutschland und haben ein Steuersystem, das hinsichtlich der Steuerarten viele Ähnlichkeiten mit Deutschland aufweist. Damit soll das Ausmaß der Steuerlücken im deutschen Steuersystem aufgrund der schwierigen Datenlage in Deutschland im internationalen Kontext verglichen werden.

---

100 Vgl. Spengel (2016).

101 Vgl. Wirtschaftswoche (2014). Der durch Cum/Ex-Geschäfte bis einschließlich zum Jahr 2011 entstandene Steuerschaden soll rund 12 Milliarden EUR betragen. Vgl. Budras (2016), S. 44.

102 Vgl. KPMG (2016).

103 Vgl. Marion/Muehlegger (2008) zu Ausweichreaktionen der Besteuerung auf Diesel in den USA.

104 Vgl. zuletzt Spiegel Online (2016); Focus Online (2013).

## 1. Großbritannien

In Großbritannien ermittelt und publiziert die Finanzverwaltung HMRC jährlich den „tax gap“ und gliedert diesen detailliert nach Steuerart und Entstehungsursache auf. Im jüngsten Bericht für 2014/2015 wird von einer Steuerlücke von insgesamt rund 36 Milliarden Pfund berichtet, was rund 6,5 Prozent des gesamten Steueraufkommens entspricht.<sup>105</sup>

Die größte Steuerlücke besteht bei der Umsatzsteuer, die auf 10,3 Prozent des entsprechenden Steueraufkommens veranschlagt wird.<sup>106</sup> Der Anteil von Karussellbetrug an der Umsatzsteuerlücke wird auf vier Prozent bis acht Prozent geschätzt. Das von HMRC ermittelte Ausmaß der Umsatzsteuerlücke von rund zehn Prozent stimmt mit den für die EU-Kommission vorgenommenen Berechnungen für Großbritannien überein.<sup>107</sup>

Die zweitgrößte Steuerlücke findet sich im Bereich der Körperschaftsteuer mit 7,6 Prozent des entsprechenden Steueraufkommens. Ausgewertet nach der Größe des Unternehmens ergibt sich eine Steuerlücke für KMU von zehn Prozent und für große Unternehmen von sechs Prozent. Die von HMRC berechnete Körperschaftsteuerlücke wird jedoch als nach unten verzerrt angesehen, da sie internationale Gewinnverlagerung kaum berücksichtigt.<sup>108</sup>

Signifikante Abweichungen zwischen den hypothetischen und den tatsächlichen Steuereinnahmen gibt es auch im Bereich der Einkommen- und Lohnsteuer. Für Inhaber von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften wird eine Steuerlücke von 26 Prozent beziehungsweise elf Prozent ausgewiesen. Die Steuerlücke bei der Lohnsteuer wird hingegen lediglich auf ein Prozent beziffert. Bei Beziehern weiterer selbst zu deklarierender Einkommen wird eine Steuerlücke von acht Prozent geschätzt.

Die Steuerlücken für weitere Steuern wie zum Beispiel bei der Biersteuer oder der Erbschaftsteuer bewegen sich, den meisten Schätzungen zufolge, zwischen fünf und 15 Prozent.

---

<sup>105</sup> Vgl. HMRC (2016).

<sup>106</sup> Auch Barbone/Bonch-Osmolovskiy/Poniatowski (2016) beziffern die Steuerlücke mit einem Prozent.

<sup>107</sup> Vgl. Barbone/Bonch-Osmolovskiy/Poniatowski (2016).

<sup>108</sup> Vgl. Murphy (2014): Berechnung der durch Steuervermeidung entgangenen Einnahmen aller Steuern mit rund 19 Milliarden Pfund.

## 2. Dänemark

Die nationale Finanzverwaltung SKAT berechnet in unregelmäßigen Abständen die Steuerlücken im dänischen Steuersystem.<sup>109</sup> Die letzte integrative Berechnung wurde im Jahr 2008 durchgeführt.<sup>110</sup> In dieser Auswertung wurde für das dänische Steuersystem eine Steuerlücke von rund fünf Prozent des Steueraufkommens festgestellt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass etliche Steuern und Abgaben in der Auswertung nicht berücksichtigt wurden. Zur Quantifizierung der Steuerlücken nutzt SKAT die aus einer Zufallsstichprobe zur Steuerprüfung gewonnenen Ergebnisse und rechnet diese auf die Gesamtheit aller Steuerpflichtigen hoch.<sup>111</sup>

Die größte Steuerlücke mit 20 Prozent stellt SKAT bei Unternehmen fest. Die Steuerlücke wird nicht für Kapital- und Personengesellschaften getrennt berechnet. Für Selbständige, also auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, wird die Steuerlücke auf zehn Prozent geschätzt. Im Bereich der lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmer ergibt sich eine Steuerlücke von lediglich 0,4 Prozent des Lohnsteueraufkommens.

SKAT berechnet für die Umsatzsteuer eine Steuerlücke von 2,7 Prozent bis 2,9 Prozent. Eine neuere, für alle EU-Mitgliedstaaten einheitliche Berechnung<sup>112</sup> weist für Dänemark eine Steuerlücke im Bereich der Umsatzsteuer für 2014 von rund zehn Prozent aus. Die Abweichung dürfte sowohl durch die unterschiedlichen Bezugsjahre als auch durch unterschiedliche Erhebungsmethoden begründet sein.<sup>113</sup>

## V. Gegenüberstellung Steuerlücken und Vermögensteuer

### 1. Abschätzung Steuerlücke gesamt

Tabelle 5 fasst die oben beschriebenen Schätzungen für die Steuerlücken in den aufkommensstärksten Steuerarten, der Umsatzsteuer, Einkommen- und Lohnsteuer sowie Körperschaftsteuer, für Deutschland, Dänemark und Großbritannien zusammen.

---

109 Vgl. Skatteverket (2014).

110 Jüngere Berechnungen von Steuerlücken konzentrieren sich auf eine Steuer, während die Berechnung von 2008 die wichtigsten dänischen Steuern abdeckt.

111 Vgl. Skatteverket (2014).

112 Vgl. Barbone/Bonch-Osmolovskiy/Poniatowski (2016).

113 Der von Barbone/Bonch-Osmolovskiy/Poniatowski (2016) gewählte Ansatz zur Berechnung der Umsatzsteuerlücke ist umfangreicher und umfasst z.B. auch internationale Karryselgeschäfte.

**Tabelle 5: Übersicht der Lücken bei den wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich  
(in Prozent des jeweiligen Steueraufkommens)**

	Deutschland	Großbritannien	Dänemark
<b>Umsatzsteuer</b>	10 %	10 %	10 %
<b>Einkommen- und Lohnsteuer</b>	nicht verfügbar	11-26 % Einkommensteuer 1 % Lohnsteuer	10 % Einkommensteuer 0,4 % Lohnsteuer
<b>Körperschaftsteuer</b>	4-10 %*	7,6 %	20 %

\* Entspricht dem globalen Durchschnitt der Schätzung von OECD (2015).

Die Umsatzsteuerlücke ist in allen drei Ländern ungefähr gleich groß und beträgt rund zehn Prozent des Umsatzsteueraufkommens. In Deutschland resultiert daraus schätzungsweise eine Steuerlücke von mehr als 23,5 Milliarden Euro pro Jahr.

Im Gegensatz zu den Schätzungen für die Umsatzsteuer ist der durch Steuerlücken verursachte Steuerentgang in der Einkommen- und Lohnsteuer für Deutschland nicht bezifferbar. Mit Blick auf die Schätzungen in Großbritannien und Dänemark kann jedoch davon ausgegangen werden, dass auch hier Steuerlücken bestehen.

Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung lässt sich anhand von internationalen Schätzungen der OECD eine Steuerlücke von 4 bis zehn Prozent in Deutschland vermuten. Diese Steuerlücke ist auf Gewinnverlagerungsstrategien multinationaler Unternehmen zurückzuführen. Die Steuerverwaltungen in Großbritannien und Dänemark beziffern die gesamten Steuerlücken bei der Unternehmensbesteuerung auf 7,6 Prozent beziehungsweise 20 Prozent und beziehen sich dabei nicht nur auf Gewinnverlagerungsstrategien multinationaler Unternehmen.

Insgesamt dürften trotz der unsicheren Datenlage und den gegebenen Erfassungsproblemen signifikante Steuerlücken bei den betrachteten Steuerarten vorhanden sein. Alleine der Steuerausfall bei den im Rahmen der Untersuchung berücksichtigten Steuerarten kann anhand der näherungsweisen Schätzungen auf einen niedrigen zweistelligen Milliardenbetrag beziffert werden.

## **2. Erhebungskosten verschiedener Steuerarten**

Im vorangehenden Abschnitt wurde aufgezeigt, dass beabsichtigte Steuermehreinnahmen anstatt durch die Einführung einer neuen Steuer auch durch das Schließen bestehender Steuerlücken erzielt werden können. Das Schließen von Steuerlücken würde ebenso wie die Einführung einer neuen Steuer zu zusätzlichen Aufwendungen für die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen führen. Erhebungskosten bestehen grundsätzlich aus direkt messbaren Verwaltungskosten, die für die Steuerverwaltung anfallen

und den Nettoertrag an Steuern mindern, sowie aus Befolgungskosten für die Steuerzahler. Letztere umfassen den Aufwand für Steuererklärungen, Compliance Costs sowie ökonomische Opportunitätskosten.<sup>114</sup>

Eine Schließung von Steuerlücken würde zunächst eine Erhöhung von Kontrollen und eine Intensivierung von Prüfungen verlangen, die sich in höheren Verwaltungskosten für die Finanzverwaltung niederschlagen. Alternativ könnten Steuerlücken durch eine Erhöhung der Transparenz wie etwa durch verstärkte Aufzeichnungspflichten begegnet werden, die jedoch zu höheren Befolgungskosten bei den Steuerpflichtigen führen. Auch bei einer Wiedereinführung der Vermögensteuer wären sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen Mehraufwendungen zu erwarten.

Da bei der Diskussion um Steuermehreinnahmen ausschließlich der Nettosteuerertrag relevant ist, werden im Folgenden die vom Fiskus zu tragenden Verwaltungskosten näher betrachtet. Für eine Abschätzung der zusätzlichen Aufwendungen werden die bisherigen Verwaltungskosten der einzelnen Steuern analysiert. Dies liefert Hinweise, inwieweit die Schließung von Steuerlücken gegenüber der Einführung einer neuen Steuer nicht nur in betragsmäßiger Hinsicht, sondern auch aus verwaltungsökonomischen Überlegungen eine Option darstellt.

Umfangreiche Analysen zu den Erhebungskosten einzelner Steuern in Deutschland wurden 1988 von Bauer sowie 1989 und 2003 von Rappen durchgeführt.<sup>115</sup> Da die Schließung der Steuerlücken mit höheren Aufwendungen als für die bisher erfolgreich eingetriebenen Steuern verbunden ist, sind die bisherigen Verwaltungskosten der einzelnen Steuern als Untergrenze anzusehen. In Tabelle 6 werden die in den entsprechenden Studien erhobenen Verwaltungskosten als Prozentanteile der jeweiligen Steuererträge zusammengefasst.

Die Auswertung der Verwaltungskosten zeigt, dass sich die Verwaltungskosten für die meisten Steuern im niedrigen einstelligen Bereich bewegen. Eine Ausnahme stellt die Vermögensteuer dar, für die der Verwaltungsaufwand zwischen 10,75 Prozent und 20 Prozent des Steuerertrages beziffert wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass dieser Verwaltungsaufwand für die alte, auf Einheitswerten basierte Vermögensteuer berechnet wurde. Bei einer Wiedereinführung der Vermögensteuer müsste das Steuersubstrat nach Verkehrswerten oder ähnlich aufwändigen Methoden bewertet werden, was einen ungleich höheren Verwaltungsaufwand verursachen würde.<sup>116</sup> Schätzungen des Verwaltungsaufwandes einer verfassungsrechtlich konformen Vermögensteuer gehen von bis zu 50 Prozent des Steuerertrages aus.<sup>117</sup>

---

114 Vgl. Rappen (1989), S. 224.

115 Vgl. Bauer (1988); Rappen (1989); Rappen (2003).

116 Vgl. Maiterth/Houben (2012), S. 117.

117 Vgl. Bach et al. (2004), S. 120-124.



**Tabelle 6: Übersicht der Verwaltungskosten einzelner Steuerarten**

	Rappen (1988)	Bauer (1989)	Rappen (2003)
<b>Umsatzsteuer</b>	1,73 %	1,73 %	0,5 %
<b>Einkommen- und Lohnsteuer</b>	1,9 % Lohnsteuer 5,2 % Einkommensteuer	1,89 % Lohnsteuer 1,59 % Einkommensteuer	2,2 %
<b>Körperschaftsteuer</b>	1,4 %	0,95 %	5 %
<b>Kapitalertragsteuer</b>	--	0,31 %	--
<b>Vermögensteuer</b>	20 %	10,75 %	--

### 3. Gegenüberstellung Nettosteuerertrag aus einer Vermögensteuer und der Schließung von Steuerlücken und einer Vermögensteuer

Im letzten Jahr der Erhebung 1996 betrug das Aufkommen aus der Vermögensteuer 4,62 Milliarden Euro, was einem Anteil am damaligen Gesamtsteueraufkommen von lediglich 1,13 Prozent entsprach. Der bei einer Wiedereinführung der Vermögensteuer entstehende Steuerertrag könnte dem Vernehmen nach zehn bis 20 Milliarden Euro pro Jahr betragen.<sup>118</sup> Berücksichtigt man den hohen zu erwartenden Verwaltungsaufwand im Zuge der Bewertung der Vermögenswerte von bis zu 50 Prozent des Steuerertrags, kann sich der Nettosteuerertrag auf bis zu fünf bis zehn Milliarden Euro pro Jahr schmälern.

Im Bereich der bereits existierenden Steuern in Deutschland sind signifikante Steuerlücken zu verorten. Alleine bei den oben betrachteten Steuern ist von einer Gesamtsteuerlücke im niedrigen zweistelligen Milliardenbereich auszugehen. Bereits eine teilweise Schließung dieser Steuerlücke verspricht somit steuerliche Mehreinnahmen in nennenswertem Umfang. Zur Verkleinerung der Steuerlücken sind verstärkte Anstrengungen seitens der Finanzverwaltung zu unternehmen, die sich auch in höheren Verwaltungskosten ausdrücken können. Angesichts der bisher relativ geringen Verwaltungskosten im niedrigen einstelligen Prozentbereich und der zu erwartenden Mehreinnahmen kann eine Verbesserung der Ausstattung der Finanzverwaltung als vertretbar angesehen werden.<sup>119</sup> Spielraum für verstärkte Steuerprüfungen ist vorhanden: So werden bisher lediglich rund zwei Prozent der Umsatzsteuerfälle kontrolliert.<sup>120</sup> Auch die Steuerfahndung aller deutschen Finanzverwaltungen verhängte im Jahr 2015 lediglich Mehrsteuern in Höhe von drei Milliarden Euro, was nur einem geringen Teil der vermuteten Steuerlücke in Deutschland entspricht.<sup>121</sup>

<sup>118</sup> Vgl. Bach/Thiemann (2016), S. 79.

<sup>119</sup> Dies gilt z.B. auch im Rahmen der Bestimmung von Verrechnungspreisen. Für konkrete Vorschläge einer besseren Ausstattung der Finanzverwaltung in diesem Bereich vgl. Oestreicher et al. (2015), S. 55-65.

<sup>120</sup> Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 36.

<sup>121</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2016b).

## VI. Zwischenfazit

Das deutsche Steuersystem beinhaltet eine Vielzahl von Steuerlücken, die ein realisiertes Steueraufkommen bedingen, das unter dem hypothetischen Steueraufkommen liegt. Die Existenz von Steuerlücken wird regelmäßig vom Bundesrechnungshof aufgezeigt und von wissenschaftlichen Studien belegt. Die Schätzung des Ausmaßes von Steuerlücken ist jedoch mit großer Unsicherheit behaftet. Die in der Literatur berechneten Steuerlücken bei der Umsatzsteuer und der Unternehmensbesteuerung allgemein dürften sich in Deutschland auf einen niedrigen zweistelligen Milliardenbetrag pro Jahr summieren.

Steuerlücken widersprechen den finanzwissenschaftlichen Zielen der Besteuerung, namentlich Gerechtigkeit und Effizienz. Eine (teilweise) Schließung der existierenden Lücken der einzelnen Steuern verspricht damit nebst einem signifikanten Zuwachs des Steuerertrages in Milliardenhöhe auch eine Verbesserung in der Erreichung dieser Ziele.

Der realisierbare zusätzliche Steuerertrag aus der (teilweisen) Schließung von Steuerlücken übersteigt den potenziellen Steuerertrag aus der Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland. Vergleicht man den für den Staatshaushalt relevanten Nettosteuerertrag, so zeigt sich der Unterschied noch deutlicher aufgrund der sehr hohen Verwaltungskosten bei einer verfassungskonformen Vermögensteuer.

Angesichts limitierter Ressourcen für die Steuererhebung sollte somit das Augenmerk auf die Schließung von Steuerlücken bestehender Steuern aufgrund der höheren zu erwartenden Steuermehreinnahmen gelegt werden. Zudem ist das Verhältnis des zusätzlich notwendigen Verwaltungsaufwands zum zusätzlichen Steuerertrag bei der Schließung von Steuerlücken deutlich höher als bei der Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Somit sollte auch aus ökonomischer Perspektive die Schließung von Steuerlücken bevorzugt werden.

## E. Fazit und Zusammenfassung

Seit der Aussetzung der Vermögensteuer im Jahr 1997 wird regelmäßig über die Wiedereinführung der Vermögensteuer diskutiert, wobei auf die im internationalen Vergleich geringe Vermögensbesteuerung, beabsichtigte Umverteilungsaspekte und den Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte verwiesen wird. Ziel der vorliegenden Studie war es, diese Gründe zu überprüfen und die Konsequenzen der Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland aufzuzeigen. Dazu wurde neben den internationalen Trends bei der Besteuerung von Vermögen auf mögliche Auswirkungen einer Wiedereinführung vor dem Hintergrund der Entwicklungen in der EU sowie auf bestehende Steuerlücken bei anderen Steuerarten eingegangen.

Der internationale Vergleich der Vermögensbesteuerung für die Zeit seit dem Jahr 2012 zeigt nur sehr wenige Veränderungen. Insgesamt haben jedoch seit Beginn der 1990er Jahre zahlreiche Länder innerhalb der OECD Nettovermögensteuern abgeschafft, sodass eine solche Steuer derzeit nur noch von wenigen Ländern erhoben wird. Eine (zeitlich begrenzte Wieder-)Einführung ist lediglich in Spanien seit dem Jahr 2011 zu beobachten. Auch die Ertragskraft einer Nettovermögensteuer ist in allen betrachteten Ländern eher begrenzt. Sie bewegt sich in den Staaten, die aktuell noch eine Nettovermögensteuer erheben, im niedrigen einstelligen Prozentbereich oder sogar im Promillebereich bezogen auf das Gesamtsteueraufkommen des Landes. Im Hinblick auf das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern sind in den meisten der betrachteten Länder Grundsteuern von höherer Relevanz als Nettovermögensteuern.

Die Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland würde je nach Ausgestaltung die effektive Steuerbelastung von Unternehmen unmittelbar oder mittelbar über die Anteilseigner erhöhen. Ein weiterer Anstieg der effektiven Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften verstärkt zusätzlich den bereits aktuell zu beobachtenden, gegenläufigen Trend von sinkenden effektiven Unternehmensteuerbelastungen in der Europäischen Union und leicht steigenden Steuerbelastungen in Deutschland. Zusätzlich würde damit die ertragsunabhängige Besteuerung weiter gestärkt. Neben diesen Auswirkungen für die Unternehmensbesteuerung konnte auch gezeigt werden, dass die mögliche Dreifachbelastung aus Einkommensteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer zu konfiskatorischen Belastungen führen kann.

Als Alternative zur Generierung steuerlicher Mehreinnahmen durch die Wiedereinführung einer Vermögensteuer wurde abschließend auf bestehende Steuerlücken bei verschiedenen Steuern in Deutschland eingegangen. Trotz der unsicheren Datenlage und den methodischen Schwierigkeiten der Bestimmung von Steuerlücken ist davon auszugehen, dass bei einigen der aufkommensstärksten Steuerarten wie der Umsatzsteuer und innerhalb der Unternehmensbesteuerung (Körperschaft- und Gewerbesteuer) signifikante Steuerlücken bestehen. Unter Berücksichtigung der hohen Verwaltungskosten einer Vermögensteuer durch die erforderliche Marktbewertung von Vermögensgegenständen könnte eine angestrebte

Verminderung der bestehenden Steuerlücken ein alternativer Weg zur Generierung steuerlicher Mehreinnahmen sein.

Insgesamt lässt sich die Wiedereinführung einer Vermögensteuer in Deutschland nicht mit dem Hinweis auf die höhere Bedeutung der vermögensbezogenen Steuern in anderen Ländern begründen. Eine Stärkung dieser vermögensbezogenen Steuern könnte durch die bereits seit vielen Jahren diskutierte Reform der Grundsteuer erreicht werden. Eine Vermögensteuer würde auch zu höheren Effektivsteuerbelastungen von Unternehmen führen, was dem europaweiten Trend widerspricht. Stattdessen könnte eine Verringerung bestehender Steuerlücken angestrebt werden.

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Übersicht über die länderspezifischen Regelungen zur Nettovermögensteuer (Stand 2016) .....	5
Tabelle 2:	Aufkommen aus Nettovermögensteuern im Jahr der letztmaligen Erhebung.....	8
Tabelle 3:	Formeln zur Berechnung des Endwertes einer Kapitalmarktanlage (n = 30 Jahre).....	22
Tabelle 4:	Jährliche effektive Steuerbelastung einer Kapitalmarktanlage bei Einbezug von Abgeltungsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer (n = 30, $s_a = 26,38\%$ ) (Angaben in Prozent) .....	23
Tabelle 5:	Übersicht der Lücken bei den wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich (in Prozent des jeweiligen Steueraufkommens) .....	37
Tabelle 6:	Übersicht der Verwaltungskosten einzelner Steuerarten .....	39

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Entwicklung der laufenden Vermögensbesteuerung 1990 – 2016 .....	4
Abbildung 2:	Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern in Prozent des Gesamtsteueraufkommens 1995 und 2014.....	10
Abbildung 3:	Entwicklung des Aufkommens aus vermögensbezogenen Steuern in Prozent des Gesamtsteueraufkommens im internationalen Vergleich in ausgewählten Ländern ....	12
Abbildung 4:	Entwicklung der Effektivsteuerbelastungen von 2009 bis 2015 in Deutschland im Vergleich zu den EU 15- beziehungsweise EU 25-Mitgliedstaaten.....	19
Abbildung 5:	Zusammensetzung des Steueraufkommens in Deutschland im Jahr 2016 nach Steuerarten.....	29

## Literaturverzeichnis

- Almunia, M./Lopez-Rodriguez, D. (2017), Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance, Working Paper.
- Andrae, K./Wagschal, U./Wolfersdorff, J. (2016), Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden, ifst-Schrift Nr. 508, Berlin 2016.
- Bach, S. (2012), Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa, DIW-Wochenbericht Nr. 28/2012, S. 3-11.
- Bach, S./Beznoska, M. (2012), Vermögensteuer: Erhebliches Aufkommenspotential trotz erwartbarer Ausweichreaktionen, DIW-Wochenbericht Nr. 42/2012, S. 12-17.
- Bach, S./Beznoska, M./Steiner, V. (2010), Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59, Berlin 2010.
- Bach, S./Beznoska, M./Steiner, V. (2014), A Wealth Tax on the Rich to Bring Down Public Debt? Revenue and Distributional Effects of Capital Levy in Germany, Fiscal Studies, Vol. 35, Issue 1, S. 67-89.
- Bach, S./Beznoska, M./Thiemann, A. (2016), Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiedererhebung der Vermögensteuer in Deutschland, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 108, Berlin 2016.
- Bach, S./Haan, P./Maiterth, R./Sureth, C. (2004), Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, Endbericht Forschungsprojekt im Auftrag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/DIE GRÜNEN, Berlin 2004.
- Bach, S./Thiemann, A. (2016), Hohes Aufkommenspotential bei Wiedererhebung der Vermögensteuer, DIW-Wochenbericht Nr. 4/2016, S. 79-89.
- Barbone, L./Bonch-Osmolovskiy, M./Poniatowski, G. (2016), Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member States (August 2016). CASE Network Report, Warschau 2016.
- Bauer, E.-R. (1988), Was kostet die Steuererhebung? Eine kritische Analyse des Steuersystems, Göttingen 1988.
- Birk, D./Desens, M./Tappe, H. (2015), Steuerrecht, 18. Auflage, Heidelberg 2015.
- Breitbach, A. (2000), Steuerhinterziehung und Schattenwirtschaft aus gesamtwirtschaftlicher Sicht, 1. Auflage, Frankfurt 2000.
- Budras, S. (2016), Der größte Steuerbluff aller Zeiten, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 12.6.2016, S. 44.
- Bundesministerium der Finanzen (2012), Monatsbericht des BMF, September 2012, Berlin 2012.
- Bundesministerium der Finanzen (2013), Besteuerung von Vermögen. Eine finanzwissenschaftliche Analyse, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin 2013.

- Bundesministerium der Finanzen (2016a), Steuern von A bis Z (Ausgabe 2016), Berlin 2016.
- Bundesministerium der Finanzen (2016b), Monatsbericht November 2016, Berlin 2016.
- Bundesrechnungshof (2003), Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung (Bericht nach §99 BHO), verfügbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/sonderberichte/langfassungen/2003-sonderbericht-steuerausfaelle-bei-der-umsatzsteuer-durch-steuerbetrug-und-steuervermeidung-vorschlaege-an-den-gesetzgeber>, abgerufen am 02.05.2017.
- Bundesrechnungshof (2006), Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung 2005), Bonn 2006.
- Bundesrechnungshof (2010), Jahresbericht 2009, Bemerkung Nr. 73, Bonn 2010.
- Bundesrechnungshof (2014), Jahresbericht 2013, Bemerkung Nr. 77, Bonn 2014.
- Bündnis 90/Die Grünen (2017), Zukunft wird aus Mut gemacht – Entwurf Wahlprogramm 2017, verfügbar unter [https://www.gruene.de/fileadmin/user\\_upload/Dokumente/Gruener\\_Bundestagswahlprogrammwurf\\_2017.pdf](https://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Gruener_Bundestagswahlprogrammwurf_2017.pdf), abgerufen am 26.04.2017.
- Claus, K./Nehls, D./Scheffler, W. (2016), Grundsteuern in der Europäischen Union, ifst-Schrift Nr. 509, Berlin 2016.
- Deloitte (2015), Global Indirect Tax News, May 2015, verfügbar unter <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-indirect-tax-news-may-2015.pdf>, abgerufen am 02.05.2017.
- Der Präsident des Bundesrechnungshofes (2013), Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, Stuttgart 2013.
- Die Linke (2017), Leitantrag zum Wahlprogramm, verfügbar unter [https://www.die-linke.de/fileadmin/download/parteitage/hannover2017/leitantrag/leitantrag\\_entwurf\\_bundestagswahlprogramm\\_2017.pdf](https://www.die-linke.de/fileadmin/download/parteitage/hannover2017/leitantrag/leitantrag_entwurf_bundestagswahlprogramm_2017.pdf), abgerufen am 26.04.2017.
- Dischinger, M./Riedel, N. (2011), Corporate Taxes and the Location of Intangible Assets within Multinational Firms, *Journal of Public Economics*, Vol. 95, Issue 7-8, S. 691-707.
- Drüen, K.-D. (2016), in: Blümich, EStG, KStG, GewSt, 134. Auflage, München 2016.
- Evers, L./Gläser, S./Heinemann, F./Jenzen, H./Kalb, A./Misch, F. (2010), Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Abschlussbericht, Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, ZEW, Mannheim 2010.
- EY (2014), Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, verfügbar unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/2014\\_eu\\_wealth\\_tax\\_project\\_finale\\_report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf), abgerufen am 19.01.2017.

- Finke, K./Reister, T./Spengel, C. (2013), Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogeneous Firms – Learning from the German Tax Reform 2008, *FinanzArchiv* 69, S. 72-114.
- Franzen, W. (2008), Was wissen wir über Steuerhinterziehung? Teil 2: Empirische Forschung – außer Spesen nichts gewesen?, *Neue Kriminalpolitik (NK)*, Vol. 20, No 3, S. 94-101.
- Griffith, R./Miller, H./O’Connell, M. (2014), Ownership of intellectual property and corporate taxation, *Journal of Public Economics* 2014, Vol. 112, S. 12–23.
- Häuselmann, H. (2012), Vermögensteuer 2014? Erste Vorschläge zur Wiederbelebung der Vermögensteuer – und die Folgen für Privatanleger und Unternehmen, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 34/2012, S. 1677-1680.
- Heckemeyer, J. H./Overesch, M. (2013), Multinationals’ profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels, *ZEW Discussion Paper No. 13-045*, Mannheim 2013.
- Hellwege, S. (2016), Spanien, in: Mennel, A./Förster, J., *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Band 3, Herne 2016 (Stand: Oktober 2016).
- Hey, J. (2012), Die Zukunft der Besteuerung von Vermögen aus rechtlicher Perspektive, in: Hey, J./Maiterth, R./Houben, H., *Zukunft der Vermögensbesteuerung*, ifst-Schrift Nr. 483, Berlin 2012.
- HMRC (2016), *Measuring tax gaps 2016 edition*, verfügbar unter [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/561312/HMRC-measuring-tax-gaps-2016.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/561312/HMRC-measuring-tax-gaps-2016.pdf), abgerufen am 02.05.2017.
- Huizinga, H./Laeven, L. (2008), International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective, *Journal of Public Economics*, Vol. 92, Issue 5-6, S. 1164-1182.
- Kotzenberg, J./Jülicher, M. (2016), Erbschaftsteuerreform, Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, *Die GmbH-Rundschau (GmbHR)* Heft 21, S. 1135-1141.
- KPMG (2012), *Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie? Deutsche Regelungen im Vergleich zu der Besteuerung in Frankreich, Großbritannien, Italien, den Niederlanden, Österreich, der Schweiz und den USA*, Frankfurt 2012.
- KPMG (2016), *Project SUN – 2015 Results*, verfügbar unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/project-sun-report.pdf>, abgerufen am 02.05.2017.
- Maiterth, R./Houben, H. (2012), Vermögensbesteuerung aus ökonomischer Sicht, in: Hey, J./Maiterth, R./Houben, H., *Zukunft der Vermögensbesteuerung*, ifst-Schrift Nr. 483, Berlin 2012.
- Marion, J./Muehlegger, E. (2008), Measuring Illegal Activity and the Effects of Regulatory Innovation: Tax Evasion and the Dyeing of Untaxed Diesel, *Journal of Political Economy*, Vol 116, No. 4, S. 633-666.
- Murphy (2014), *Tax evasion in 2014*, Tax Research UK, London 2014.
- Nowotny, E./Zagler, M. (2009), *Der öffentliche Sektor*, 5. Auflage, Berlin/Heidelberg 2009.



- OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015.
- OECD (2016a), OECD-Wirtschaftsberichte: Deutschland 2016, Paris 2016.
- OECD (2016b), Revenue Statistics 2016, Paris 2016.
- Oestreicher, A./Kimpel, G./Reimer, E./Becker, J. (2015), Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen, München 2015.
- Probst, J. (2008), Umsatzsteuerhinterziehung, Hamburg 2008.
- Rappen, H. (1989), Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, RWI-Mitteilungen 40, S. 221-246.
- Rappen, H. (2003), Kosten der Besteuerung in Deutschland, in: Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 07/2003.
- Rat der Europäischen Union (2014), Empfehlungen des Rates vom 8. Juli 2014 zum nationalen Reformprogramm Deutschlands 2014 mit einer Stellungnahme des Rates zum Stabilitätsprogramm Deutschlands 2014 (2014/C 247/05).
- Rat der Europäischen Union (2015), Empfehlung des Rates vom 14. Juli 2015 zum nationalen Reformprogramm Deutschlands 2015 mit einer Stellungnahme des Rates zum Stabilitätsprogramm Deutschlands 2015 (2015/C 271/01).
- Riedel, N. (2015), Quantifying international tax avoidance: A review of academic literature, European Tax Policy Forum Policy Paper No. 2, verfügbar unter [www.etpf.org/papers/PP002QuantAvoid.pdf](http://www.etpf.org/papers/PP002QuantAvoid.pdf), abgerufen am 02.05.2017.
- Riegel, M./Heynen, P. (2017), Erbschaftsteuerreform 2017 – das vorläufige Ende einer Hängepartie, Betriebs-Berater (BB) 2017, S. 23-31.
- Scheller, A./Schrömbges, U. (2011), Grenzüberschreitender Warenverkehr aus Sicht der Umsatzsteuer, Witten 2011.
- Schneider, F./Boockmann, B. (2015), Die Größe der Schattenwirtschaft – Methodik und Berechnungen für das Jahr 2015, Linz/Tübingen 2015.
- Schneider, F./Enste, D. (2000), Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit, München 2000.
- SKAT (2013), Random Audits in Denmark, Nordic workshop on tax evasion, Stockholm, 06.03.2013.
- Skatteverket (2014), The development of the tax gap in Sweden 2007-12, Solna 2014.
- Slemrod, J. (2007), Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, Journal of Economic Perspectives, Volume 21, Number 1, S. 25-48.

- SPD (2013), DAS WIR ENTSCHEIDET. Das Regierungsprogramm 2013-2017, verfügbar unter [https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/Bundesparteitag/20130415\\_regierungsprogramm\\_2013\\_2017.pdf](https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/Bundesparteitag/20130415_regierungsprogramm_2013_2017.pdf), abgerufen am 26.04.2017.
- Spengel, C. (2016), Darlegung der tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten, welche bei sogenannten Cum-Ex-Geschäften mit Leerverkäufen zur mehrfachen Erstattung beziehungsweise Anrechnung von tatsächlich nur einmal einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer beziehungsweise bis zur Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens nur einmal gezahlter Körperschaftsteuer führte, Sachverständigengutachten nach § 28 PUAG für den 4. Untersuchungsausschuss der 18. Wahlperiode, Mannheim 2016.
- Spengel, C./Bräutigam, R. (2015), Steuerpolitik in Deutschland – eine Halbzeitbilanz der aktuellen Legislaturperiode im Kontext europäischer Entwicklungen, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 8, S.113-121.
- Spengel, C./Evers, L./Evers, M.T./Scheuring, U./Streif, F. (2013), Die Folgen von Substanzsteuern für Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen, München 2013.
- Spengel, C./Finke, K./Zinn, B. (2009), Bedeutung der Substanzbesteuerung in Deutschland, ZEW Wirtschaftsanalysen, Band 96, Baden-Baden 2009.
- Spengel, C./Zinn, B. (2011), Vermögensabgaben aus ökonomischer Sicht – Eine quantitative Analyse unter Berücksichtigung aktueller politischer Reformvorschläge, Steuer und Wirtschaft (StuW) 88 (2), S. 173-188.
- Springer Gabler Verlag (Hrsg.), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Steuererlass, verfügbar unter <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/793/steuererlass-v9.html>, abgerufen am 10.04.2017.
- Springer Gabler Verlag (Hrsg.), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Niederschlagung von Steuern, verfügbar unter <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/8543/niederschlagung-von-steuern-v9.html>, abgerufen am 10.04.2017.
- Stiftung Familienunternehmen (2016), Länderindex Familienunternehmen, 6. Auflage, München 2016.
- Stiftung Familienunternehmen (2017), Länderindex Familienunternehmen – Erbschaftsteuer im internationalen Vergleich, München 2017.
- Zimmermann, H./Henke, K.-D./Broer, M. (2012), Finanzwissenschaft, 11. Auflage, München 2012.

## Entscheidungen

	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesfinanzhof	22.10.2014	II R 16/13	BStBl. II 2014, S. 957-966
Bundesverfassungsgericht	22.06.1995	2 BvL 37/91	BStBl. II 1995, S. 655-671
Bundesverfassungsgericht	17.12.2014	1 BvL 21/12	BStBl. II 2015, S. 50-91

## Sonstige Quellen

Bremische Bürgerschaft Drs. 18/401 vom 03.05.2012, Antrag der Fraktion DIE LINKE.

BR-Drs. 514/16 (B) vom 04.11.2016, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 105).

BR-Drs. 515/16 (B) vom 04.11.2016, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes.

BT-Drs. 14/4226 vom 23.10.2000, Bemerkung des Bundesrechnungshofes 2000 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung des Bundes 1999).

BT-Drs. 18/8828 vom 20.06.2016, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr.

BT-Drs. 18/10753 vom 21.12.2016, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes.

## Onlinemedien

Der Standard (2017), Onlinehandel: Schelling will Steuer schon ab erstem Euro, Beitrag vom 01.02.2017, verfügbar unter <http://derstandard.at/2000051938256/Online-Shopping-Schelling-will-Steuer-schon-ab-erstem-Euro>, abgerufen am 28.04.2017.

Focus Online (2013), Heizöl fürs Auto: Wie die Diesel-Mafia die Deutschen abzockt, Beitrag vom 27.10.2013, verfügbar unter [http://www.focus.de/finanzen/news/zoll-jagt-skrupellose-steuerbetrueger-banden-heizoel-fuers-auto-wie-die-diesel-mafia-die-deutschen-abzockt\\_aid\\_1140238.html](http://www.focus.de/finanzen/news/zoll-jagt-skrupellose-steuerbetrueger-banden-heizoel-fuers-auto-wie-die-diesel-mafia-die-deutschen-abzockt_aid_1140238.html), abgerufen am 11.04.2017.

Spiegel Online (2016), Zoll deckt Steuerbetrug mit Schmieröl auf, Beitrag vom 02.02.2016, verfügbar unter <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/sachsen-anhalt-zoll-deckt-steuerbetrug-mit-schmieroel-auf-a-1075247.html>, abgerufen am 11.04.2017.

Wirtschaftswoche (2016), Fonds soll 350 Millionen Euro Steuern hinterzogen haben, Beitrag vom 06.10.2016, verfügbar unter <http://www.wiwo.de/unternehmen/banken/cum-ex-steuertricks-ministerien-und-finanzaemter-wissen-nicht-was-am-markt-laeuft/12893188.html>, abgerufen am 28.04.2017.

## Datenquellen

Destatis (2017), Statistik über das Steueraufkommen, <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzenSteuern/Steuern/Steuerhaushalt/Tabellen/KassenmaessigeSteuereinnahmenVorSteuerverteilung.html>, abgerufen am 28.03.2017.

OECD (2017), OECD StatExtracts: Revenue Statistics – Comparative tables, verfügbar unter <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, abgerufen am 31.01.2017.

Bundesministerium der Finanzen (2017a), Steuereinnahmen nach Steuerarten 1994 - 1997, verfügbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2010-anlage11.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2010-anlage11.html), abgerufen am 10.04.2017.

Bundesministerium der Finanzen (2017b), Steuereinnahmen nach Steuerarten 1998 - 2001, verfügbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2010-anlage10.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2010-anlage10.pdf?__blob=publicationFile&v=3), abgerufen am 02.05.2017.

Bundesministerium der Finanzen (2017c), Steuereinnahmen nach Steuerarten 2002 - 2005, verfügbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2010-anlage09.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2010-anlage09.pdf?__blob=publicationFile&v=3), abgerufen am 02.05.2017.

Bundesministerium der Finanzen (2017d), Steuereinnahmen nach Steuerarten 2006 - 2009, verfügbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2012-05-29-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2006-2009.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2012-05-29-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2006-2009.pdf?__blob=publicationFile&v=3), abgerufen am 02.05.2017.

Bundesministerium der Finanzen (2017e), Steuereinnahmen nach Steuerarten 2010 - 2015, verfügbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2016-05-24-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2015.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2016-05-24-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2015.pdf?__blob=publicationFile&v=4), abgerufen am 02.05.2017.

**Stiftung Familienunternehmen**

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail [info@familienunternehmen.de](mailto:info@familienunternehmen.de)

[www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

ISBN: 978-3-942467-48-3