



## Vorwort der 1. Auflage

Ein Lehrbuch über betriebliche Steuern zu schreiben, ist zu einem schwierigen Unterfangen geworden. Es ist nicht nur die zunehmende Atemlosigkeit des Gesetzgebers, die zu unausgereiften Regelungen mit zahlreichen unbestimmten (unscharfen) Rechtsbegriffen führt. Es sind auch die zahlreichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften (wie beispielsweise § 2 Abs. 3, § 2b, § 15a, § 50c EStG), Subventionsvorschriften (wie Sonderabschreibungen) und – vor allem im Umsatzsteuergesetz – europapolitische Kompromisse, die die Gesetze aufblähen und die Systematik des Rechts verwischen. Der römische Rechtsgrundsatz »Gesetze müssen kurz sein, damit sie leichter erfasst werden« (*leges breves esse oportet, quo facilius teneantur*), ist nicht mehr modern. Die seit vielen Jahren erhobene Forderung nach Steuervereinfachung hat sich – allen Lippenbekenntnissen zum Trotz – in ihr Gegenteil verkehrt. Dies führte dazu, dass Lehrende und Lernende (und natürlich auch die in der Praxis Arbeitenden) inzwischen mehr oder weniger zu einer Art »Notgemeinschaft« verbunden sind, die – nolens volens – das Beste aus der Situation machen müssen. Aus dieser Motivation heraus ist auch dieses Werk entstanden.

Die ursprüngliche Konzeption von zwei Bänden wurde durch die anstehende Unternehmensteuerreform verhindert. Die Behandlung der Ertragsbesteuerung der Unternehmen in ihren verschiedenen Rechtsformen wurde deshalb zurückgestellt und erfolgt in einem später erscheinenden dritten Band.

Die Verfasser dieses Werkes sind an Fachhochschulen lehrende Professoren. Ihr Anspruch ist es, auf wissenschaftlicher Grundlage eine praxisorientierte Grundlegung auf dem Gebiet der betrieblichen Steuern zu geben. Zahlreiche Beispiele sollen den Studierenden und den in der Praxis Arbeitenden den Zugang erleichtern und ihnen auch ein Gefühl dafür geben, wie viel Spaß – trotz allem – die Beschäftigung mit den Steuern machen kann, handelt es sich doch um eine Materie, die an eine Vielzahl von Lebenssachverhalten anknüpft und damit mit dem Leben selbst zu tun hat – und nicht zuletzt uns alle betrifft.

## Vorwort zur 2. Auflage

Die im Vorwort zur ersten Auflage angesprochene Diskrepanz zwischen öffentlich diskutiertem Bedürfnis nach Steuervereinfachung und tatsächlich realisierten Steuergesetzen mit höherer Komplexität und Kompliziertheit hat weiter zugenommen. Auch wenn landauf und landab neue Steuerreformmodelle diskutiert werden, zeigen die zum Ende des Jahres 2003 verabschiedeten Gesetze einen neuen Höhepunkt des steuergesetzgeberischen Treibens. So ist beispielsweise § 8a KStG i. d. F. des sog. Korb-II-Gesetzes als Antwort des deutschen Gesetzgebers auf die Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH nicht nur eine Vorschrift, die in vielen Fällen zur Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubstrats führt; sie ist auch in der Praxis kaum handhabbar, und vieles ist ungeklärt. Dieses »Monster« ist aber seit 01. 01. 2004 eine zentrale Vorschrift des Unternehmenssteuerrechts.

Man muss sich im Übrigen auch fragen, ob die Sehnsucht nach Steuervereinfachung nicht nur ein Wunschtraum ist und bleiben muss. Es ist unbestritten, dass unsere Gesellschaft, zu der ja auch Wirtschaft und Familie gehören, immer komplexer wird. Wie kann dann das Steuerrecht einfacher werden, das ja letztlich ein Reflex dieser Gesellschaft ist? Sicherlich wird man einzelne Vorschriften entschärfen oder beseitigen können. Aber die zunehmende Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens, die sich nicht nur durch die Globalisierung ergibt, wird im Steuerrecht ihren Niederschlag finden müssen. Hierzu sei nur auf die Vorschrift von § 20 EStG verwiesen, die bei der Erstellung der privaten Steuererklärung selbst viele Berater überfordert. Wie viel mehr muss dies für das Unternehmenssteuerrecht mit seinem Ertrag- und Bilanzsteuerrecht, Umwandlungssteuerrecht, internationalen Steuerrecht (mit AStG, DBA, Verrechnungspreisbestimmungen, innerstaatlichen Treaty-overriding-Vorschriften usw.) gelten.

Die Abgabenordnung ist für die Steuerrechtsanwendung in der Praxis unerlässlich. Ohne Kenntnisse der AO können Haftungsfälle nicht vermieden werden. Zudem handelt es sich hierbei um ein – für steuerrechtliche Verhältnisse – immer noch sehr systematisches Gesetz.

Die Abgabenordnung – nicht zu Unrecht häufig als das »Grundgesetz des Steuerrechts« bezeichnet – ist angesichts der sich überschlagenden Steuerrechtsprechung immer noch der »Fels in der Brandung«. Natürlich blieb auch die AO vor Änderungen nicht verschont (s. z. B. zuletzt die Änderungen des AO-Anwendungserlasses und das BMF-Schreiben vom 12. 01. 2004 – IÄV A 4 – S 0062 – 12/03). Allerdings wurde hierdurch die Systematik nicht beeinträchtigt. AO-Kenntnisse können also immer noch langfristig genutzt werden!

Auch an der Umsatzsteuer ist die Zeit seit der ersten Auflage des 1. Bandes der Reihe Betriebliche Steuern nicht spurlos vorübergegangen. So wurden beispielsweise das Abzugsverfahren durch die Steuerschuldnerschaft ersetzt, die Internetumsätze geregelt, die Anforderungen bei der Rechnungsstellung verschärft und anderes mehr. An einigen Stellen wurden zum 31. 12. 2003 nicht EU-konforme Regelungen wieder abgeschafft, wie etwa der nur hälftige Vorsteuerabzug bei privat genutzten Unternehmens-Pkw oder das Vorsteuerabzugsverbot für Reisekosten. Insgesamt ist festzustellen, dass auch im Umsatzsteuerrecht die Komplexität weiter zu- und die Planbarkeit für den Steuerpflichtigen in gleicher Weise abnimmt.

Das Buch vermittelt die systematischen Grundzüge zum Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht. Auf die Darstellung der Grundbegriffe, der allgemeinen Grundlagen und der systematischen Zusammenhänge wurde deshalb besonderes Gewicht gelegt.

Die Globalisierung marschiert unaufhaltsam voran und spaltet Anhänger und Gegner in aller Welt. Das Steuerrecht muss zwangsweise mitziehen und spaltet ebenfalls in Steuerzahler, welche supranationale Rechtsbefindlichkeiten ausnutzen zur – mehr oder weniger – legalen Minimierung ihrer Steuerlast, und Finanzverwaltung.

Darüber hinaus ist das Steuerrecht in seiner internationalen Ausprägung selber gespalten, muss es doch einerseits Ungerechtigkeiten durch Mehrfachbesteuerung vermeiden, andererseits aber das Problem der gezielten internationalen Gestaltung zwecks Minderbesteuerung in den Griff bekommen. Dabei ist auch an dieser Stelle des Steuerrechts nach wie vor alles im Fluss wie die Zahl massiv zunehmender Urteile zu jenem Rechtsbereich, insbesondere beim EuGH zeigt.

Die durch internationale Fusionen stark angestiegene Zahl deutscher Unternehmen mit ausländischer Anbindung, das Bestreben, die Steuerlast eines internationalen Konzerns durch Ausnutzung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen zu minimieren, die Folgen der Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und die steuerliche Behandlung von Grenzgängern sind u. a. die klassischen Fragen, die sich zu diesem Rechtsgebiet stellen. Die Reihe »Betriebliche Steuern« muss sich mit diesen Fragen auseinandersetzen. Dabei steht immer das »was kann ich damit anfangen, d. h. gestalten« im Vordergrund, insbesondere bei den weiteren Bereichen: »Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Reduzierung der internationalen Doppelbesteuerung« und »der Kampf gegen die internationale Minderbesteuerung«. Ausführliche Beispiele zu jedem Wissensabschnitt verdeutlichen und vertiefen dabei.

Die Ausführungen sind kompakt gehalten und berücksichtigen den Rechtsstand bis Januar 2004.

Thomas Dommermuth, Hans Herrler, Hans-Peter Scharl, Christian Schmidt,  
Ingrid Werdan, im Februar 2004

# I. Einführung

In der steuerlichen Praxis, aber auch in der betriebswirtschaftlichen Lehre und Wissenschaft liegt der Schwerpunkt auf dem materiellen und teilweise auch auf dem formellen Steuerrecht. Das materielle Steuerrecht findet sich in Einzelsteuergesetzen, dem EStG, KStG, GewStG, UStG usw., das formelle oder verfahrensrechtliche Steuerrecht insbesondere in der AO und FGO. Als Einstieg in das Thema Steuern ist es aber lohnend, sich mit folgenden Fragen zu beschäftigen:

- Was sind Steuern überhaupt und warum werden sie erhoben?
- Welche Arten von Steuern gibt es und wie lassen sie sich systematisieren?
- Wer ›macht‹ die Steuergesetze?
- Wer kann Steuern erheben?
- Welche Grundregeln (Prinzipien) sind in einem demokratischen Gemeinwesen wie der BRD bei der Besteuerung einzuhalten?
- Welche ›Qualitäten‹ an steuerlichen Rechtsquellen sind zu unterscheiden?
- Wie ist die Grundstruktur eines Steuergesetzes, seine Bauelemente?
- Was heißt eigentlich ›Rechtsanwendung‹ und wie geht sie vor sich?

Der allgemeine Teil des Werkes »Betriebliche Steuern« widmet sich diesen Fragen. Er möchte helfen, das umfangreiche und zerklüftete Gebiet der Steuern zu erschließen und zu überblicken. Gleichzeitig können die hier erarbeiteten Grundlagen den Zugang zu den Einzelsteuergesetzen erleichtern, etwa, wenn man das jedem materiellen Steuergesetz zugrunde liegende ›Strickmuster‹ erkennt. Und man kann ein erstes ›Gefühl‹ dafür bekommen, wo Steuergesetze ihre durch die Verfassung und das Europarecht gezogenen Grenzen finden. Da BVerfG und vor allem auch EuGH in den letzten Jahren zahlreiche Grenzüberschreitungen festgestellt haben, ist diese Sensibilisierung auch eine wichtige Vorbereitung auf die steuerliche Praxis.

## A. Aufgaben, Definition und Abgrenzung der Steuern

### 1. Überblick über das Einnahmesystem des Staates

Steuern erhebt der Staat zur Erfüllung seiner Aufgaben. Daneben gibt es weitere Einnahmen der öffentlichen Hand (vgl. Abb. 1).

Im Mittelalter überwogen die Einnahmen aus den staatseigenen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (sog. Domänen) und die Einnahmen aus den Jagd-, Fischerei- und Salz-

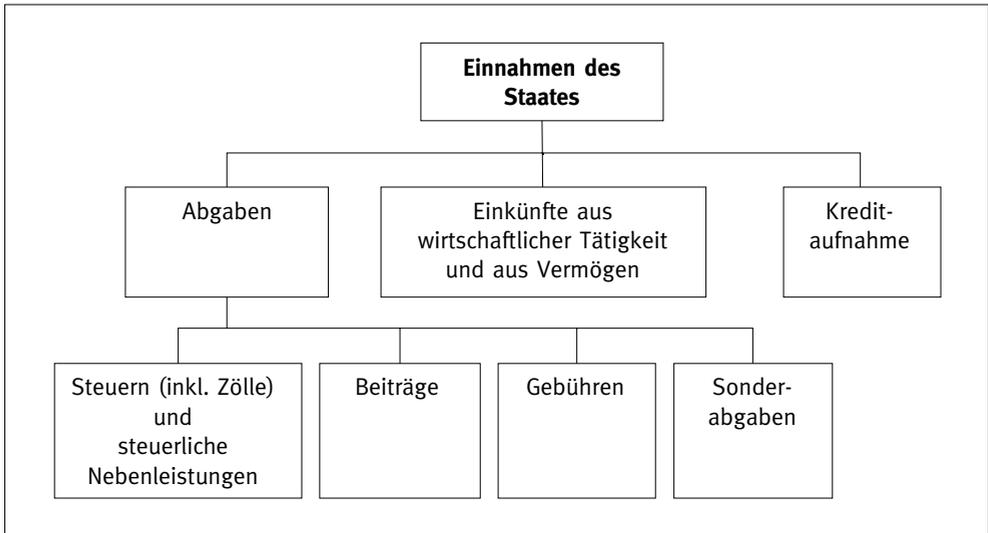


Abb. 1: Das System der Staatseinnahmen

rechten (sog. Regalien); die Steuern spielten lediglich eine untergeordnete Rolle. Im modernen ›Steuerstaat‹ – und dies gilt für alle Industriestaaten – stellen die Steuern dagegen die Haupteinnahmequelle dar. Hierbei sind es wiederum vor allem die Lohn- und Umsatzsteuer, die den Löwenanteil ausmachen. In der BRD tragen diese beiden Steuerarten zu mehr als 60% zum gesamten Steueraufkommen bei. Die drittgrößte Steuerart, die Mineralölsteuer, ist im Vergleich hierzu bereits deutlich abgeschlagen. Insgesamt werden zur Zeit in der BRD über 30 verschiedene Steuerarten erhoben! Hierzu zählen aber auch zahlreiche kleine Steuern, die für das Steueraufkommen unbedeutend sind; sie werden deshalb auch als **Bagatellsteuern** bezeichnet. Abbildung 2 zeigt das Aufkommen der einzelnen Steuern.

Daneben erzielt der Staat Einkünfte aus öffentlichen Unternehmen und Beteiligungen, z.B. Einkünfte der öffentlichen Verkehrsbetriebe, der Gewinn der Deutschen Bundesbank, Dividenden aus Beteiligungen (wie Deutsche Telekom, Lufthansa).

Des Weiteren nimmt der Staat öffentliche Kredite auf (z.B. über die Ausgabe von Bundesschatzbriefen, Anleihen). Die öffentliche Kreditaufnahme führt allerdings dazu, dass Zinsen bezahlt werden müssen, die den Staatshaushalt in der Zukunft belasten und einen Teil der anderen Staatseinnahmen für den Schuldendienst festlegen.

Aufgrund des föderalen Systems der BRD verteilt sich das Steueraufkommen auf Bund, Länder und Gemeinden. Die Abbildung 3 zeigt den auf den Bund entfallenden Anteil des Steueraufkommens sowie die anderen Einnahmen und stellt diese den Ausgaben gegenüber.

## 2. Definition der Steuern, Abgrenzung zu den anderen Abgaben

Alle Abgaben werden – im Unterschied zu den anderen Einnahmequellen – aufgrund der öffentlichen Finanzhoheit (zwangsweise) erhoben.

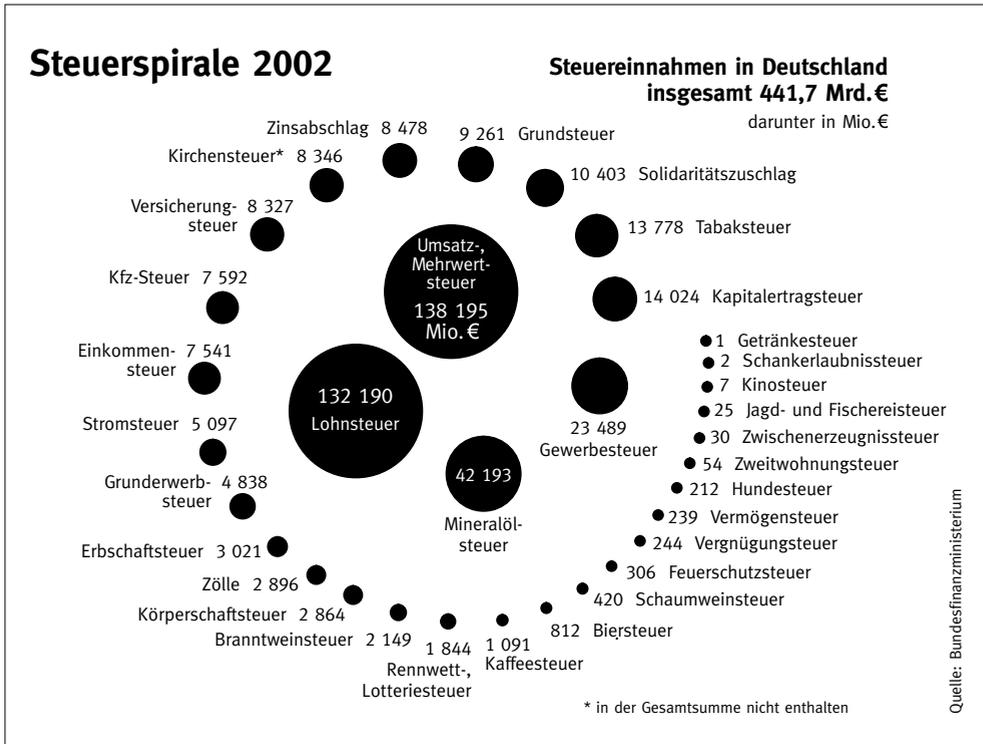


Abb. 2: Steuerspirale 2002

## 2.1 Definition der Steuern

Steuern werden in § 3 Abs. 1 AO definiert:

### Definition von Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO

»Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Zölle und Abschöpfungen sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes.«

Danach sind Steuern stets **Geldleistungen**. Hand- und Spanndienste, die allgemeine Wehrpflicht usw. fallen nicht unter diesen Begriff.

Die Steuern stellen – im Unterschied zu den Gebühren und Beiträgen – **keine Gegenleistung** für eine (konkrete) Leistung des Staates dar; vielmehr dienen sie der allgemeinen Finanzierung von öffentlichen Aufgaben und Leistungen. Da in einem modernen Staateswesen die Verwendung der eingenommenen Gelder überprüft wird (in der BRD z. B. auf Bundesebene durch den Bundestag und den Bundesrechnungshof), dürfte die Aussage von

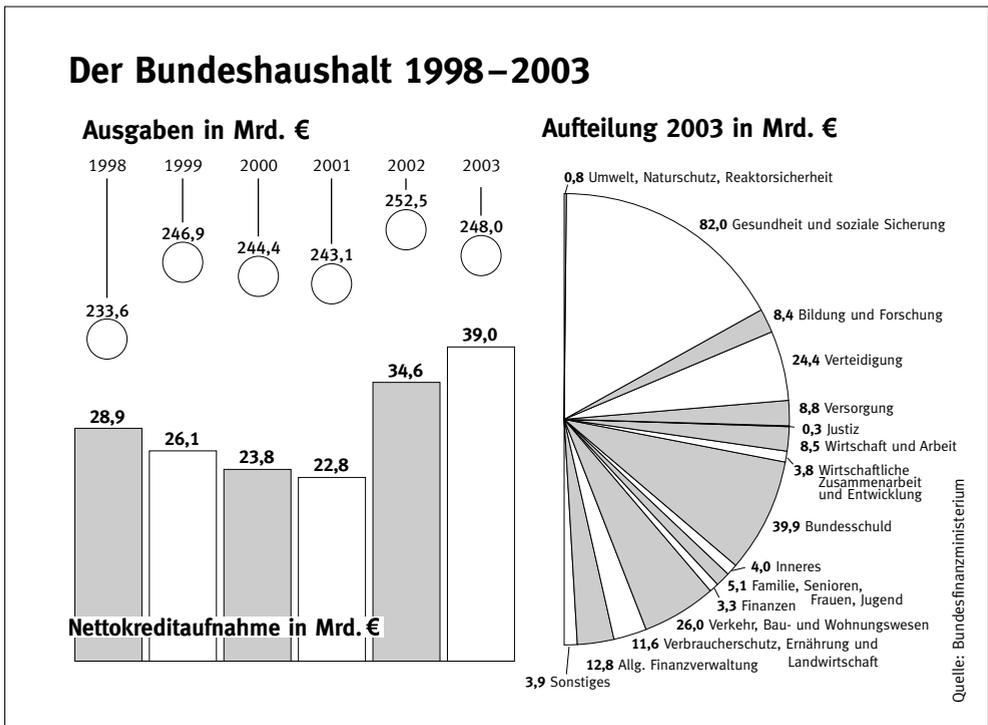


Abb. 3: Bundeshaushalt 1998–2003

Thomas von Aquin »Steuern sind ein erlaubter Fall von Raub« nicht mehr die Meinung der heutigen Steuerzahler treffen, auch wenn gerade wegen der mangelnden unmittelbaren Gegenleistung und aufgrund der hohen Steuersätze die Steuervermeidung zum Volkssport zählt und selbst Steuerhinterziehung im moralischen Bewusstsein der Gesellschaft den Kavaliersdelikten zugerechnet wird.

Voraussetzung ist ferner, dass die Steuer von einem **öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen hoheitlich** auferlegt wird. Neben Bund, Ländern und Gemeinden zählen hierzu auch die Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts.

Die Erhebung muss der **Einnahmeerzielung** dienen. Allerdings kann die Einnahmeerzielungsabsicht auch Nebenzweck sein. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass in den meisten Industriestaaten heute Steuern auch eine Lenkungsfunktion haben (Beispiele: Schutzzölle zum Schutz der europäischen Wirtschaft, Öko-Steuern zum Schutz der Umwelt).

**Steuerliche Nebenleistungen** sind nach § 3 Abs. 3 AO Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten. Gesetzgeberisches Motiv ist nicht die Einnahmeerzielung; vielmehr sollen diese Geldleistungen ein bestimmtes Verhalten des (Steuer-) Bürgers herbeiführen (erzwingen). Allerdings werden diese steuerlichen Nebenleistungen – als Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis – ebenso behandelt wie die Steuern selbst.

Schließlich muss die Steuer **allen** auferlegt werden, **die einen** bestimmten in den Steuergesetzen umschriebenen **Tatbestand erfüllen**. Damit sind Bundeskanzler und Bun-

despräsident mit ihren Gehältern ebenso steuerpflichtig wie andere Gehaltsempfänger in Deutschland auch.

## 2.2 Abgrenzung zu Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben

### 2.2.1 Gebühren

Auch (öffentlich-rechtliche) **Gebühren** sind Abgaben, die der Staat zur Einnahmeerzielung erhebt. Im Unterschied zu den Steuern stehen sich hier jedoch eine konkrete Leistung (des Staates) und die Gegenleistung des Bürgers (Gebühr) gegenüber. Eine Gebühr soll Kosten überwälzen oder einen Vorteil des Bürgers ausgleichen. Sie lassen sich in **Verwaltungsgebühren** und **Benutzungsgebühren** unterteilen.

Verwaltungsgebühren werden z. B. fällig für die Erteilung eines Reisepasses, als Gebühren für Bauabnahmen oder für die Erteilung von Bescheinigungen. Unter die Benutzungsgebühren fallen die Müllabfuhr- und Kanalgebühren, die Gebühren für die Benutzung von Bibliotheken, der Eintritt für die Schwimmbadbenutzung oder Flughafenengebühren.

### 2.2.2 Beiträge

Beiträge gleichen den Gebühren darin, dass es sich auch bei ihnen um Abgaben handelt, die zur Einnahmeerzielung erhoben werden und einen Ausgleich für Aufwendungen darstellen. Im Unterschied zu den Gebühren muss der Bürger die konkret angebotene Leistung jedoch nicht annehmen; es muss nicht zum Leistungsaustausch kommen. Es reicht, wenn er (potentiell) einen Anspruch auf die Leistung hat. Beispiele hierfür sind die Beiträge zu den Sozialversicherungen, Straßenanliegerbeiträge, Beiträge zur IHK und Handwerkskammern, Kurtaxen.

### 2.2.3 Sonderabgaben

Sonderabgaben dienen der Finanzierung besonderer Ausgaben. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit ist eng umschrieben (vgl. z. B. BVerfGE 55 S. 274 (298) und 91 S. 186 (203)). Sonderabgaben werden nämlich nicht in den Haushaltsplänen erfasst, ihre Verwendung entzieht sich dadurch der parlamentarischen Kontrolle.

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet **Sonderabgaben mit Finanzierungszweck** und **Sonderabgaben mit Lenkungsfunktion**. Erstere sollen Belastungen bestimmter Branchen ausgleichen (Beispiele: sog. Kohlepfennig, sog. Ölpfennig, Filmabgabe, Hebammenabgabe).

Sonderabgaben mit Lenkungsfunktion sollen dagegen ein bestimmtes Verhalten anregen oder belasten (Beispiele: Sonderabgabe zum Schutz der Umwelt, Schwerbehindertenabgabe, wenn ein Arbeitgeber ab einer bestimmten Betriebsgröße weniger Schwerbehinderte beschäftigt als vorgeschrieben).

## B. Einteilung der Steuern

### 1. Die verschiedenen Einteilungskriterien

Die (zahlreichen) Steuerarten lassen sich nach verschiedenen Kriterien einteilen (vgl. Abb. 4).

Neben den dort dargestellten gibt es aber weitere – mehr oder weniger – gebräuchliche Systematisierungsversuche.

### 2. Nach der Überwälzbarkeit

Bei diesem Einteilungskriterium werden nur zwei Kategorien unterschieden, **direkte** und **indirekte** Steuern. Bei den direkten Steuern besteht eine Identität zwischen Steuerschuldner und Steuerträger, bei den indirekten fallen sie auseinander, d.h. die Steuern werden **überwälzt**. Während der **Steuerschuldner** die Steuer tatsächlich **zahlt**, ist der **Steuerträger** derjenige, der sie **wirtschaftlich trägt**.

Beispiele für direkte Steuern sind die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kirchensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grundsteuer.

Zu den indirekten Steuern zählen die Umsatzsteuer, Versicherungsteuer, Mineralölsteuer, Biersteuer.

Nicht immer gelingt die Überwälzung (z.B. Umsatzsteuererhöhung bei bereits ausgezeichnete Ware). Nicht selten können auch direkte Steuern überwälzt werden; dann ist der tatsächliche Steuerträger nicht mehr derjenige, der sie nach dem Willen des Gesetzgebers auch tragen soll (**Steuerdestinatar**), z.B. bei Nettolohnvereinbarungen.

### 3. Nach der Organisation der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung ist eingeteilt in die Besitz- und Verkehrssteuerverwaltung einerseits und in die Zollverwaltung (Zölle und Verbrauchsteuern) andererseits. Die örtlichen Ver-

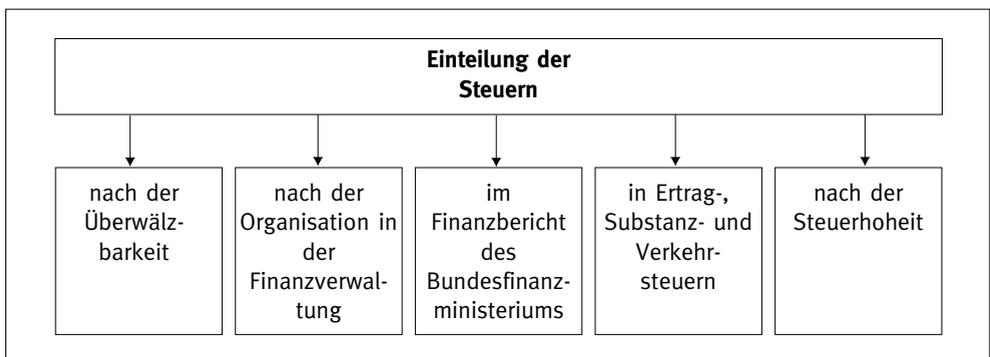


Abb. 4: Einteilung der Steuern

brauchsteuern werden allerdings nicht von der Zollverwaltung, sondern von den Gemeinden erhoben (z. B. Hundesteuer, Zweitwohnungsteuer, Jagdsteuer).

Zu den **Besitzsteuern** zählen die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer. **Verkehrsteuern** sind beispielsweise die Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer als **Rechtsverkehrsteuern**, weil sie an Vorgänge des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs anknüpfen. Hinzu kommt die Kfz-Steuer als **Realverkehrsteuer** (die Straßengüterverkehrsteuer wird nicht mehr erhoben).

Die **Verbrauchsteuern** können weiter in **indirekte** und **direkte Verbrauchsteuern** unterschieden werden. Direkte Verbrauchsteuern sind z. B. die Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungsteuer, indirekte Verbrauchsteuern sind Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Biersteuer etc.

Zur Umsatzsteuer ist anzumerken, dass sie hiernach zwar zu den Verkehrsteuern zählt, in ihrer Wirkung ist sie jedoch eine allgemeine Verbrauchsteuer, da sie an den Konsum von Gütern und Dienstleistungen anknüpft (vgl. auch nachstehende Einteilung).

#### 4. Im Finanzbericht des Bundesfinanzministeriums

Der Finanzbericht teilt die Steuern ein in:

**Steuern auf das Einkommen und Vermögen;** mit der weiteren Unterteilung in

- **Steuern auf das Einkommen** (Einkommen- und Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag);
- **Steuern vom Vermögensbesitz** (Grundsteuer, Feuerschutzsteuer; die Vermögensteuer wird ab Veranlagungszeitraum 1997 [überprüfen: Gilt dies nicht schon ab 1995, der Beschluss war jedenfalls wohl 1995] nicht mehr erhoben) und
- **Steuern vom Gewerbebetrieb** (Gewerbsteuer);

**Steuern auf den Vermögensverkehr** (Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer);

**Steuern auf die Einkommensverwendung** mit der weiteren Unterteilung in

- **Steuern vom Umsatz** (Umsatzsteuer und Versicherungssteuer);
- **Kraftfahrzeugsteuer;**
- **Mineralölsteuer;**
- **Zölle;**
- **sonstige Steuern vom Verbrauch und Aufwand** (z. B. Branntweinsteuer, Tabaksteuer).

#### 5. Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern

Diese Einteilung hat sich insbesondere in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre durchgesetzt, da sie an die wichtigsten Parameter für Modellrechnungen und betriebswirtschaftliche Analysen ansetzt. Von ihr nicht erfasst werden die Verbrauchsteuern und die Zölle.

Danach zählen zu den **Ertragsteuern** die Einkommen- und Körperschaftsteuer, der Solidaritätszuschlag, die Kirchensteuer, die Gewerbebeertragsteuer. **Substanzsteuern** sind die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer; die Gewerkekapitalsteuer ist ab Veranlagungszeitraums 1998 weggefallen. Als **Verkehrsteuern** sind vor allem die Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer bei den betrieblichen Entscheidungen zu beachten.

## 6. Nach der Steuerhoheit

Nach der Steuerhoheit lassen sich Bundessteuern, Landessteuern, Gemeindesteuern und Gemeinschaftsteuern unterscheiden. Die einzelnen Hoheiten werden im nächsten Abschnitt behandelt.

## 7. Weitere Einteilungen (Öko-Steuern)

Ökologisches Denken ist inzwischen im gesellschaftlichen und politischen Bewusstsein verankert. Für die Verwirklichung ökologischer Zielsetzungen stehen mehrere Möglichkeiten zur Verfügung. Neben den ordnungsrechtlichen Instrumenten (Auflagen, Gebote, Verbote, Prüfungen, Haftung usw.) sind es vor allem Subventionen (z. B. für Solaranlagen, neue Antriebstechniken), die den Umweltschutz verwirklichen sollen. Seit Jahren sind aber auch **Umweltsteuern** (»Öko-Steuern«) in der Diskussion (vgl. stellvertretend für viele Jacobs/Spengel/Wünsche, Veränderung der Steuerbelastung 1997). Der von den derzeitigen Regierungsparteien propagierte »Einstieg in die ökologische Steuerreform« ist bisher weitgehend ein Euphemismus geblieben, weil sich die Reform bisher ausschließlich auf den Bereich der Verbrauchsteuern bezieht. Betroffen ist zum einen die alte Mineralölsteuer, die lediglich in mehreren Stufen erhöht wurde. Zum anderen wurde mit dem zum 01.04.1999 in Kraft getretenen Stromsteuergesetz der elektrische Strom der Besteuerung unterworfen. Vertreter von Branchen mit hohem Energieverbrauch halten die »Ökosteuer« für verfassungswidrig und haben das BVerfG angerufen (Az.: 1 BvR 1748/99 und 905/00).

Neben einer Belastung von umweltschädlichem Verhalten mit Steuern kommt auch eine Entlastung bei umweltschonendem Verhalten in Betracht. Beispielsweise könnten Investitionen, die dem Umweltschutz dienen, steuerlich über Sonderabschreibungen gefördert werden. Allerdings ist die hierfür vorgesehene Vorschrift des § 7d EStG bereits Ende 1990 ausgelaufen. In diese Richtung zielt auch die Einführung einer Entfernungspauschale bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Durch sie wird für den Steuerpflichtigen der öffentliche Personennahverkehr auf dem Weg zum Arbeitsplatz steuerlich attraktiver als der Pkw.