

# Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik

Prof. Dr. Johanna Hey

Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

I. Einführung: Gibt es Steuerpolitik, die nicht zugleich Wirtschaftspolitik ist?

II. Historischer Abriss

III. Der Gegenstand steuerlicher Wirtschaftspolitik

1. Wirtschaftspolitik als staatliche Einwirkung auf Wirtschaftsprozesse

2. Felder steuerlicher Wirtschaftspolitik

a) Überblick  
b) Steuern als Instrumente der Konjunkturpolitik

c) Steuerliche Standortpolitik

d) Branchen-, investitions- und unternehmensspezifische Zielsetzungen

e) Steuerpolitik und Subventionspolitik

f) Steuerrecht als Teil des Wettbewerbs- und Regulierungsrechts

g) Bürokratieabbau und Steuervereinfachung

3. Abgrenzung gegenüber Sozialpolitik

4. Freie Wahl wirtschaftspolitischer Ziele, Zweckpluralität und Konkurrenz mit anderen Politikzielen

IV. Kategorien wirtschaftspolitisch relevanter Normen

1. Zielgerichteter Einsatz des Steuerrechts für wirtschaftspolitische Zwecke

a) Die klassische Dichotomie von Fiskalzweck- und Lenkungsnormen

b) Typologie

c) Notwendigkeit und Schwierigkeiten der Abgrenzung

d) Rechtfertigung des gezielten Einsatzes des Steuerrechts zur Verfolgung wirtschaftspolitischer Zwecke

2. Ungezielte wirtschaftspolitisch relevante Gestaltungswirkungen

a) Erscheinungsform steuerlicher Wirtschaftspolitik?

b) Einfluss auf die Gestaltung wirtschaftlicher Prozesse

c) Vorhersehbarkeit als Voraussetzung der Zuordnung von Gestaltungswirkungen

d) Beobachtungspflichten  
3. Gezielte Maßnahmen zur Ausschaltung unerwünschter Gestaltungswirkungen

V. Akteure steuerlicher Wirtschaftspolitik

1. Verwirklichung wirtschaftspolitischer Zwecke und Berücksichtigung von Gestaltungswirkungen im Steuergesetzgebungsprozess

a) Alleinige Zuständigkeit des Steuergesetzgebers

b) Gesetzesvorbereitung durch die Ministerialbürokratie innerhalb von Ressortzuständigkeiten	2. Finanzverwaltung als wirtschaftspolitischer Gestalter?
c) Zur Rolle der Wirtschaftsverbände	3. Internationale und Europäische Wirtschaftspolitik
	VI. Fazit

## I. Einführung: Gibt es Steuerpolitik, die nicht zugleich Wirtschaftspolitik ist?

Kann es Steuerpolitik geben, die nicht zugleich Wirtschaftspolitik ist?

Richtigerweise ist das Steuerrecht in Gänze dem öffentlichen Wirtschaftsrecht<sup>1</sup> zuzuordnen<sup>2</sup> und ist damit Teilmenge von Wirtschaftspolitik. Die Einwirkung von Steuern auf Wirtschaftsprozesse ist ubiquitär. Jeder steuerliche Eingriff wirkt regulierend, indem er Gewinne abschöpft, Preise beeinflusst. Die ökonomische Forschung beraubt uns der Illusion neutraler Steuern, gegenüber einer Welt ohne Steuern begründet jede Form der Besteuerung, selbst die Kopfsteuer, Verzerrungen und beeinflusst Entscheidungen.<sup>3</sup> Dieter Birks Habilitationsschrift ist die Erkennt-

- 1 In Lehrbüchern und Abhandlungen zum Wirtschaftsrecht tauchen Steuern als Instrumente wirtschaftspolitischer Lenkung und Regulierung jedoch schlichtweg nicht auf, z.B. Ziekow, Öffentliches Wirtschaftsrecht 2. Aufl. 2010; Stober/Eisenmenger, Besonderes Wirtschaftsverwaltungsrecht, 15. Aufl. 2011, die noch nicht einmal im Abschnitt zum Subventionsrecht auf die steuerlichen Instrumente eingehen, was angesichts des Volumens indirekter Subventionen bemerkenswert ist. Auch in Michael Rodis Münchner Habilitationsschrift „Die Subventionsrechtsordnung“ aus dem Jahr 2000 spielen Steuerergünstigungen nur eine sehr untergeordnete Rolle. Das von Christian Tietje herausgegebene und knapp tausendseitige Lehrbuch Internationales Wirtschaftsrecht, 2015, kommt trotz eines Abschnitts zum Internationalen Währungs- und Finanzrecht ohne ein Wort zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen aus. Matthias Herdegen widmet dem Internationalen Steuerrecht in seinem Lehrbuch Internationales Wirtschaftsrecht, 9. Aufl. 2011, § 19, gerade einmal zweiinhalb Seiten. Eine positive Ausnahme stellt G. Kirchof/Korte/Magen, Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014, mit einer ausführlichen Darstellung abgabentechnischer Instrumente der Wirtschaftsförderung durch G. Kirchof dar (§ 13).
- 2 Jedemfalls wenn die gezielte Beeinflussung der Wirtschaftsprozesse steuerlicher Hauptzweck ist, handelt es sich um „steuergesetzliches Wirtschaftsrecht“ s. Tipke, Stuw 1976, 162; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 199 f.
- 3 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 54, 93 f.

nis zu verdanken, dass Steuern stets neben der Belastungswirkung Gestaltungswirkungen entfalten. Die wirtschaftspolitische Relevanz des Steuerrechts geht damit weit über das klassische Verständnis steuerlicher Lenkung durch Lenkungssteuern und Steuerergünstigungen hinaus.

Genau aus diesem Grund ist das Generalthema der diesjährigen Jahrestagung „Steuerrecht und Wirtschaftspolitik“ offen formuliert. Es heißt eben nicht „Steuerrecht und Wirtschaftsförderung“ oder „Steuerrecht und Wirtschaftslenkung“. Das Thema reicht hinaus über die klassische Dichotomie von Lenkungsnormen und Fiskalzwecknormen. Zugleich verlangt diese bewusste Offenheit aber nach Eingrenzung und Konturierung und wirft die Frage nach dem angestrebten Erkenntnisgewinn unserer Tagung auf. Juristische Kategorienbildung ist nicht Selbstzweck, sondern heuristische Methode. Was also wollen wir wissen?

Lange hat sich die überwiegend kritische Diskussion des Steuerinterventionismus<sup>4</sup> auf Berechtigung und Eignung des Steuerrechts für die Verwirklichung außerfiskalischer Ziele konzentriert. Mögen die „goldenen Zeiten“ der Sonderabschreibungen auch vorbei sein,<sup>5</sup> so verfällt der Gesetzgeber immer wieder auf das Instrument der Steuerergünstigung zur gezielten Verhaltensbeeinflussung. Ein aktuelles Beispiel ist die Bundesratsinitiative zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität.<sup>6</sup> Gleichzeitig begründet das Erbschaftsteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014<sup>7</sup> aus dem letzten Jahr Zweifel, ob die Grenzen steuerlicher Lenkung verfassungsdogmatisch<sup>8</sup> bereits hinreichend durchdrungen sind. Rechtfertigung und zweckgerechte Ausgestaltung von Steuerergünstigungen und Lenkungsbelastungen bleiben damit relevante Fragestellungen.

Allerdings wäre die Befassung mit dem Steuerinterventionismus zu eng. Dies liegt zum einen an der weitverbreiteten Zweckpluralität steuerrechtlicher Regeln. Viele primär fiskalisch motivierte Normen verfolgen – ausgesprochen oder unausgesprochen – wirtschaftspolitische Neben-

- 4 Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1971.
- 5 Aktuell werden nach Jahren des Bemühens um Subventionsabbau die Finanzenhilfen aufgestockt, nicht dagegen die Steuerergünstigungen, vgl. 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, S. 7 (Abb. 1).
- 6 Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität, BT-Drucks. 18/5864.
- 7 1 BvL 21/12, BStfL II 2015, 50.
- 8 Auch im Schrifttum ist es trotz der Fülle der Urteilsanmerkungen bisher nur vereinzelt zu einer differenzierten verfassungsdogmatischen Auseinandersetzung mit der Entscheidung gekommen, vgl. Sachs, NJW 2015, 601.

zwecke. Dabei sind fiskalische und außerfiskalische Zwecke oft untrennbar verflochten. Noch weiter wird das Feld, wenn auch die *unbeabsichtigten*, möglicherweise sogar *unerwünschten* Gestaltungswirkungen in den Blick genommen werden. Diesen wird bisher weder im Gesetzgebungsprozess noch in der rechtlichen Überprüfung hinreichende Beachtung geschenkt, obwohl sie den unternehmerischen Alltag weit mehr beeinflussen als vereinzelte Lenkungsnormen.

In diesem Sinne soll das Themenfeld im Folgenden in drei Schritten näher eingegrenzt werden:

1. In einem ersten Schritt soll ermittelt werden, in welchen Bereichen der Wirtschaftspolitik steuerliche Instrumente eine besondere Rolle spielen und wo steuerrechtliche Normen besondere wirtschaftspolitische Gestaltungswirkungen entfalten.
2. Im zweiten Schritt geht es um eine Typologie wirtschaftspolitisch relevanter Steuernormen und deren Einteilung in bestimmte Kategorien. Es ist der Versuch einer Abschichtung vom allgemeinen Normenbestand. Gibt es Normen, die intendiert oder unintendiert wirtschaftspolitisch *besonders* relevant sind?
3. In einem abschließenden dritten Schritt werden die Akteure und Verfahren steuerlicher Wirtschaftspolitik in den Blick genommen.

## II. Historischer Abriss

Abgaben werden seit jeher, und zwar bereits bevor sie zum Hauptfinanzierungsinstrument des Staates wurden, wirtschaftslenkend eingesetzt.<sup>9</sup> Es handelt sich nicht um ein Phänomen der Neuzeit. Zölle als Instrumente wirtschaftspolitischer Steuerung gehören zu den ältesten Lenkungsabgaben.<sup>10</sup> Bereits *Adam Smith* hatte sich im ausklingenden 18. Jahrhundert im „Wohlstand der Nationen“ dem Phänomen der Lenkungssteuern wissenschaftlich gewidmet.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Hierzu etwa *Selmer*, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, 1971, S. 183 ff.

<sup>10</sup> *G. Kirchof* in *G. Kirchof/Korte/Magen*, *Öffentliches Wettbewerbsrecht*, 2014, § 13 Rz. 6.

<sup>11</sup> *Smith*, *Der Wohlstand der Nationen*, 1776, Ausgabe *Rockenwald*, 1974, S. 111 [Lenkungswirkung von Zöllen], S. 749 f.; s. auch *Mann*, *Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Idee und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung* 1600–1935, S. 336 ff.

Die Entstehung der modernen Steuerstaaten kreiste von Anbeginn um das Dilemma sozialgestaltender Umverteilung bei möglichst geringer Belastung der Wirtschaft. In der Nachkriegszeit bis hinein in die 1970er Jahre feierte der Steuerinterventionismus in der Bundesrepublik im Bereich der direkten Steuern seine Blüte. Steuervergünstigungen jeder Art waren das Ventil, um den Druck der von den Alliierten oktroyierten hohen Steuersätze abzulassen.<sup>12</sup> Erst als diese in den 1990er Jahren ihrerseits durch die zunehmende Öffnung der Volkswirtschaften unter Druck gerieten, kam es zur Stagnation bzw. teilweise zur Rückführung von Steuervergünstigungen, um die Senkung der Steuersätze gegenfinanzieren.<sup>13</sup> Gleichzeitig werden seit den 1990er Jahren Steuern verstärkt als Lenkungsinstrumente des Umweltschutzes eingesetzt. In jeder Phase war das Steuerrecht ein zentrales Handlungsfeld der Wirtschaftspolitik.

## III. Der Gegenstand steuerlicher Wirtschaftspolitik

### 1. Wirtschaftspolitik als staatliche Einwirkung auf Wirtschaftsprozesse

Wirtschaftspolitik umfasst jegliche Einwirkung auf wirtschaftliche Prozesse und ist damit denkbar weit gefasst. Wie stark der Staat auf die Wirtschaft einwirkt, hängt von der jeweiligen Wirtschaftsverfassung<sup>14</sup> ab und oszilliert zwischen zentraler Planwirtschaft und marktwirtschaftlichem Liberalismus. Wirtschaftspolitik untergliedert sich in die großen Bereiche der Konjunktur-, Geld-, Wettbewerbs- und Strukturpolitik.<sup>15</sup> Wirtschaftslenkung- und Wirtschaftsförderung<sup>16</sup> haben gegenüber einem allgemeinen Verständnis von Wirtschaftspolitik einen instrumentellen Charakter.<sup>17</sup>

<sup>12</sup> *Raupach*, *StuW* 2000, 341 [350]; *G. Kirchof* in *G. Kirchof/Korte/Magen*, *Öffentliches Wettbewerbsrecht*, 2014, § 13 Rz. 7.

<sup>13</sup> *Schöberle*, in *FS Klein*, 1994, S. 255 [258].

<sup>14</sup> Differenzierter Überblick über Wirtschaftssysteme s. *Peters*, *Wirtschaftspolitik*, 3. Aufl. 2000, S. 50 ff.

<sup>15</sup> *Peters*, *Wirtschaftspolitik*, 3. Aufl. 2000, S. 3.

<sup>16</sup> Hierzu beschränkt *Stober*, *BB* 1996, 1845.

<sup>17</sup> *Ziekow*, *Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 2. Aufl. 2010, § 3 Rz. 6.

## 2. Felder steuerlicher Wirtschaftspolitik

### a) Überblick

Die wirtschaftspolitischen Einsatzmöglichkeiten steuerlicher Instrumente sind vielfältig.<sup>18</sup> Unterschieden werden kann zwischen dem Einsatz des Steuerrechts zur *globalen* Konjunktur- und Wachstumssteuerung (III.2.b)<sup>19</sup> und der *spezifischen* Steuerung (III.2.d), die sich auf einzelne Wirtschaftszweige und Investitionsformen richtet. In offenen Volkswirtschaften kommt dem Steuerrecht darüber hinaus erhebliche standortpolitische Bedeutung zu (III.2c). Steuerrecht ist Instrument der Subventionspolitik ebenso wie der Regulierungspolitik (III.2e-f). Auch steuerliche Umwelt- und Forschungspolitik lässt sich als Wirtschaftspolitik einordnen, wenn Adressat private Unternehmen sind. Unterschätzt ist die wirtschaftspolitische Bedeutung des Steuervollzugs (III.2g).

### b) Steuern als Instrumente der Konjunkturpolitik

Seit dem Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft von 1967<sup>20</sup> („Stabilitätsgesetz“) wird das Steuersystem ausdrücklich in den Dienst der Konjunkturpolitik gestellt<sup>21</sup> und ist Be-

standteil einer auf die Verwirklichung gesamtwirtschaftlicher Ziele gerichteten Fiskalpolitik. Von der infolge des Stabilitätsgesetzes im EStG und KStG (§ 51 Abs. 3 EStG bzw. § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b i. V. m. § 23 Abs. 2 KStG) eingeführten Ermächtigung, Einkommen- und Körperschaftsteuersatz bei Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts per Rechtsverordnung für maximal ein Jahr um bis zu 10 Prozent hoch- bzw. herabzusetzen, ist freilich bisher nie Gebrauch gemacht worden. Der stattdessen 1970 per Gesetz eingeführte rückzahlbare Konjunkturzuschlag<sup>22</sup> hat keine Wiederholung gefunden.

Letztlich sind konjunkturuell begründete Steuererhöhungen zum einen politisch kaum durchsetzbar<sup>23</sup> zum anderen stabilitätspolitisch von zweifelhafter Wirksamkeit.<sup>24</sup> Dies gilt auch für die gleichfalls im Stabilitätsgesetz vorgesehene Möglichkeit der konjunkturabhängigen Einschränkung oder Erweiterung von Abschreibungsöglichkeiten.<sup>25</sup> Steuern als indirekte Investitions- und Nachfragestimuli sind weniger flexibel als die direkte Beeinflussung durch staatliche Investitions- und Konsumprogramme.<sup>26</sup> Nichtsdestotrotz hat der Gesetzgeber mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009<sup>27</sup> im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise erneut auf das Steuerrecht als Instrument der Wachstumspolitik<sup>28</sup> zurückgegriffen, allerdings ging es dabei primär um die Abmilderung steuerlicher Härten für von der Wirtschaftskrise betroffene Unternehmen und nicht um eine aktive Bekämpfung der Krise mit steuerlichem Instrumentarium.<sup>29</sup>

- <sup>18</sup> Vgl. exemplarisch die Gesetzesbegründung zum Standorticherungsgesetz 1993, BT-Drucks. 12/4487: „Förderung des gesamtwirtschaftlichen Wachstums durch Stärkung der Investitionstätigkeit; die Erhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und Sicherung der Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort; Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen mit gezielten mittelstandspolitischen Akzenten; weitere Belebung der Investitionstätigkeit in den jungen Ländern.“
- <sup>19</sup> Von *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 224 als Steuerinterventionismus bezeichnet; zu den Zielen einer Globalsteuerung s. auch *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 19: Das Steuerrecht soll „dazu beizutragen, die heute als solche anerkannten obersten Ziele der Wirtschaftspolitik zu verwirklichen, also eine möglichst steile, von größeren Geldwerterschwankungen freie wirtschaftliche Entwicklung, ein hohes Maß an Beschäftigung des Arbeitskräftepotentials und an Ausnutzung der sachlichen Produktionsfaktoren (was, richtig interpretiert, ein relativ kräftiges Wirtschaftswachstum einschließt) sowie einen Zahlungsbilanzausgleich mit marktwirtschaftskonformen Mitteln“. Anders die Begriffsetzung bei *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1971, der gerade auch bereichsspezifische Lenkungsnormen dem Steuerinterventionismus zuordnet.
- <sup>20</sup> BGBl. I 1967, 582.
- <sup>21</sup> *Cassel/Thieme* in Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie- und Wirtschaftspolitik, Band 2, 8. Aufl. 2003, S. 363 (385 ff.).

- <sup>22</sup> Gesetz über die Erhebung eines rückzahlbaren Konjunkturzuschlags v. 23.7.1970, BGBl. I 1970, 1125; dazu *Koch*, DStZ 1971, 7 (8).
- <sup>23</sup> *Koch*, DStZ 1971, 8.
- <sup>24</sup> *Cassel/Thieme* in Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie- und Wirtschaftspolitik, Band 2, 8. Aufl. 2003, S. 363 (389); ausf. *Littmann*, Finanzarchiv, Bd. 14 (1953/54), 351 ff.
- <sup>25</sup> *Armin/Borell*, Stuw 1973, 61 f.; *Müller/Schmidt*, BR 1970, 1280 ff.
- <sup>26</sup> *Armin/Borell*, Stuw 1973, 61 (65 f.); *Schöberle* in FS Klein, 1994, S. 255 (263 ff.).
- <sup>27</sup> Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.
- <sup>28</sup> S. BT-Drucks. 17/15, S. 1.
- <sup>29</sup> Zu den ökonomischen Effekten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes: *Hübner*, Wirtschaftsdienst 2010, 240; sowie *Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung Halle (IWH)*, in Kiel Economics, Ökonomische Wirksamkeit der Konjunktur stützenden finanzpolitischen Maßnahmen der Jahre 2008 und 2009, Forschungsvorhaben im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen. IWH Online 4/2015, 2015, insb. S. 31 und 33.

Soll das Steuerrecht als Instrument globaler Wirtschaftsteuerung eingesetzt werden, ergeben sich hieraus Schlussfolgerungen für die Kompetenzordnung. Diese muss notwendigerweise beim Bund liegen.<sup>30</sup> Schnelles Eingreifen erfordert einen Verzicht auf Einschaltung des Bundesrates. Dies erklärt, warum die Ergänzungsabgabe in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG als Instrument kurzfristiger Konjunktursteuerung<sup>31</sup> in die alleinige Ertragszuständigkeit des Bundes gestellt ist.<sup>32</sup> Umgekehrt schließt eine Dezentralisierung der Kompetenz Erhöhung der Grunderwerbssteuerpraktisch aus. So könnte eine temporäre Erhöhung der Grunderwerbssteuer zweiermaßen einer niedrigzinsbedingten Überhitzung des Immobilienmarktes entgegenwirken. Die Kompetenzzuweisung zu den Ländern (Art. 106 Abs. 2a Satz 2 GG) steht indes einem koordinierten Einsatz schon deshalb entgegen, weil die Festlegung des Grunderwerbsteuersatzes als einziges frei steuerbares Einnahmeverteil der Länder anderen Gesetzen folgt und der Steuersatz daher im Zweifel auch dann nicht wieder gesenkt würde, wenn die Zinsen schon längst wieder angestiegen sind.

### c) Steuerliche Standortpolitik

Spätestens seit den 1990er Jahren ist die Positionierung im internationalen Wettbewerb ein wichtiges Anliegen der Steuer- und Wirtschaftspolitik. Die Gesamtheit aller steuerlichen Normen bildet einen bedeutenden Standortfaktor<sup>33</sup> und entscheidet mit über die Wertschätzung eines Wirtschaftsstandortes.<sup>34</sup> Das Standort sicherungsgesetz 1993<sup>35</sup> hat dies im Titel selbst zum Ausdruck gebracht.

<sup>30</sup> Höpker-Aschoff, AöR 75 (1949), 306 (319).

<sup>31</sup> Ermöglichung einer elastischen, dem jeweiligen Konjunkturzyklus angepassten Finanzpolitik als einer der Zwecke der Ergänzungsabgabe, vgl. die Gesetzesbegründung zum Finanzverfassungsgesetz 1955, BT-Drucks. 480, S. 108, sowie die Begründung zum Gesetz über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, BT-Drucks. 484, S. 4.

<sup>32</sup> Gerade dieser Erklärungszusammenhang macht freilich die Nutzung dieser Nummer des Art. 106 GG für den Solidaritätszuschlag besonders fragwürdig, s. hierzu *Wiss. Beirat bei Ernst & Young*, DStR 2014, 1309 (1310 ff.).

<sup>33</sup> *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 66.

<sup>34</sup> Widerspiegelt in der Bedeutung internationaler Steuerplanung s. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 911 ff. und 1041 ff. (speziell zu Holdingstandorten).

<sup>35</sup> Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt, BGBl. I 1993, 1569.

Regeln, die nicht nach bestimmten Branchen oder Investitionsarten differenzieren, können der allgemeinen Standortpolitik zugeordnet werden. Ausdruck von *Wirtschaftspolitik* sind dabei letztlich nur jene Maßnahmen, die auf realwirtschaftliche Veränderungen abzielen. Dagegen geht es bei Maßnahmen des sog. „Substratwettbewerbs“<sup>36</sup> aus staatlicher Sicht allein um Einnahmeerzielung bzw. die Abwehr der Verlagerung von Buchgewinnen und hieraus resultierenden Steuermindermaßnahmen. Auch aus unternehmerischer Sicht sind Maßnahmen zur Ausnutzung des Steuersubstratwettbewerbs etwa durch Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter in Niedrigsteuerländer oder steuerorientierte Optimierung der Konzernfinanzierung darauf angelegt, die unternehmerische Aktivität möglichst unverändert zu lassen.<sup>37</sup>

Der standortpolitische Einsatz des Steuerrechts korrespondiert oft mit geographischen oder wirtschaftlichen Besonderheiten eines Standortes. Die Wirtschaft kleiner Staaten mit sehr begrenzten Absatzmärkten und ohne natürliche Ressourcen als Steueroasen basiert nicht selten auf dem Geschäftsmodell besonders günstiger steuerlicher Rahmenbedingungen.<sup>38</sup> Die Größe eines Standortes beeinflusst auch die Auswahl der Instrumente steuerlicher Standortpolitik<sup>39</sup>: Abschreibungen und tax credits ergeben Sinn, wenn in einem Staat viel Substanz und damit Verrechnungspotential vorhanden ist. Niedrige Steuersätze/Steuerbefreiungen sind dagegen eher ein Instrument kleiner Staaten.

<sup>36</sup> Zu diesem Begriff s. *Hey*, Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?, Münchener Schriften zum internationalen Steuerrecht, Heft 27, 2007, S. 295 (297 ff.).

<sup>37</sup> Unterscheidung zwischen realwirtschaftlichen Veränderungen und der Verlagerung von Buchgewinnen s. *Wiss. Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der EU, Schriftenreihe des BMF Bd. 81 (2007), S. 14.

<sup>38</sup> Zum Zusammenhang zwischen der Größe eines Landes und seiner steuerlichen Standortpolitik s. *Kozrad*, Wirtschaftsdienst 2013, 359 (360); *Slemrod*, Journal of Empirical Legal Studies Bd. 5 (2008), 683 (691), wonach tendenziell eher kleine Staaten Steueroasen sind.

<sup>39</sup> *Kaaser*, FR 2013, 788 (791).

Mittels Zuzugprämien<sup>40</sup> und Wegzugsschranken<sup>41</sup> können zudem positive und negative Anreize gesetzt werden. In den letzten Jahren haben nationale Maßnahmen zur Abwehr der Abwanderung von Steuersubstrat an Bedeutung gewonnen. Sie laufen ihrerseits Gefahr schwerwiegender Beeinträchtigungen des Wirtschaftsstandortes. Nicht gezielte Lenkung, sondern die Vermeidung wirtschaftspolitisch unerwünschter Gestaltungswirkungen rückt dann in den Blick. Das deckt sich mit dem Befund des World Economic Forum, dass das Steuerrecht selten als positiver Standortfaktor ins Gewicht fällt, dafür aber häufig bei der Frage nach den fünf größten Investitionshemmnissen eines Standortes auftaucht.<sup>42</sup>

Nicht nur Staaten, sondern auch Gebietskörperschaften konkurrieren um Unternehmensansiedlungen.<sup>43</sup> Der Gewerbesteuerhebesatz ist neben der Ausweisung von Gewerbegebieten ein probates Mittel kommunaler Standortpolitik.<sup>44</sup> Hebesatzfälle vor allem zwischen Großstädten und Umlandgemeinden erweisen sich als wirksame Anreizinstrumente, um die Ansiedlung von Unternehmen zu beeinflussen.

Nicht verkannt werden darf, dass Steuern *nur ein* Standortfaktor unter vielen sind, der nicht überschätzt werden sollte. Politische Stabilität, Rechtssicherheit, Arbeitsangebot und Lohnkosten oder öffentliche Infrastruktur dürften für die meisten Ansiedlungsentscheidungen bedeutsamer sein als das Steuersystem.<sup>45</sup> Die Gefahr der Überzeichnung der Relevanz der steuerrechtlichen Standortbedingungen ist darin begründet, dass sich die Steuerbelastung scheinbar leicht messen und verglei-

40 Innerhalb der EU verstoßen derartige Praktiken allerdings in der Regel gegen den *Code of Conduct* gegen unfairen Steuerwettbewerb, vgl. Entscheidung des Rates für einen Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung vom 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang I, B.1, oder sind als steuerliche Beihilfen der Kontrolle gem. Art. 107 f. AEUV unterworfen.

41 Innerhalb der EU verbunden mit dem Risiko der Verletzung der Grundfreiheiten.

42 Hierauf weist *Kaeser*, FR 2013, 788 (790) hin.

43 Bedeutung von Wettbewerb zwischen Gebietskörperschaften für die Ausrichtung der Wirtschaftspolitik s. *Kerber*, Grenzen der Wirtschaftspolitik, in: Engel/Morlok, Öffentliches Recht als ein Gegenstand ökonomischer Forschung, 1998, S. 207.

44 Gleichzeitigkeit ist die Erhöhung des Gewerbesteueraufkommens zentrale Triebfeder für die Schaffung attraktiver Standortbedingungen, die Unternehmensansiedlungen nach sich ziehen. Zu diesen Zusammenhängen *Krumm*, Wirtschaftsdienst 2001, 119 (126).

45 Für einen Vergleich s. den zweijährlich erscheinenden *Global Competitiveness Report* des World Economic Forum, [www.weforum.org](http://www.weforum.org).

chen lässt. Dies gilt freilich nur für nominelle Steuersätze, denen insofern Signalwirkung zukommt, nicht jedoch für die nur unternehmens- und investitionsindividuell zu ermittelnden Effektivsteuersätze. Letztere sind ausschlaggebend. Relevanz und Vorteilhaftigkeit der steuerlichen Rahmenbedingungen lassen sich nicht pauschal bestimmen, sondern immer nur in Bezug zum individuellen Unternehmen bzw. zu spezifischen Unternehmensaktivitäten. Je weniger ein Unternehmen auf sonstige Standortbedingungen angewiesen ist, desto sensibler wird es allerdings auf die steuerlichen Rahmenbedingungen reagieren. Damit kommt vor allem der Besteuerung mobiler Faktoren hohe Standortrelevanz zu.<sup>46</sup>

#### d) Branchen-, investitions- und unternehmensspezifische Zielsetzungen

Außer zur Verfolgung gesamtwirtschaftlicher Ziele wird das Steuerrecht traditionell auch zur *sektorspezifischen* Förderung einzelner Branchen eingesetzt,<sup>47</sup> etwa durch die frühere Sonderabschreibung für den Schiffs- und Flugzeugbau,<sup>48</sup> die degressive Gebäude-Afa zur Ankerbelung der Bauwirtschaft,<sup>49</sup> die Tonnagesteuer<sup>50</sup> oder die nach wie vor bestehenden Vergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft. Auch die Kapitalbindung und das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapital sind immer wieder Gegenstand steuerlicher Intervention, die freilich zum Teil nur dazu dient, bestehende – ebenfalls steuerliche – Verzerrungen auszugleichen.<sup>51</sup>

Weit verbreitet sind zudem *großenklassenspezifische Differenzierungen*. Unterschieden wird zwischen Kleinunternehmen, Mittelstand und

46 Zur Differenzierung nach Mobilitätsgraden der Bemessungsgrundlage *Wiss. Beirat beim BMF*, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung (1998), S. 100, publiziert in: *Sammelband 1988–1998*.

47 *G. Kirchhof* in *G. Kirchhof/Korte/Magen*, Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014, § 13 Rz. 36 spricht in diesem Zusammenhang von „unmittelbar parzellierender Wettbewerbslenkung“.

48 § 82f EStDV.

49 § 7 Abs. 5 EStG; vgl. *BT-Drucks. 10/4042*, S. 1, 5.

50 Lenkungsnorm s. *FG Düsseldorf v. 23.2.1999*, DStRE 1999, 783 rkr., BfH v. 14.3.2000, IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66, wobei *BT-Drucks. 11/4688*, S. 1 f. u. 10, nahelegt, dass die Maßnahme doppelunktional angelegt war und wohl primär dem sozialpolitischen Zweck der Verbesserung des Wohnungsangebotes diene.

51 Hierzu *Schöberle* in *FS Klein*, 1994, S. 255 (258, 266).

Großunternehmen, ohne dass man es hierbei mit trennscharfen Kategorien zu tun hat. Gerade steuerliche Mittelstandspolitik – es handelt sich um eine beliebte Floskel politischer Sonntagsreden – ist häufig sehr unspezifisch. Beispiele sind die Freigrenze im Rahmen der Zinsschranke von 3 Mio. Euro (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG)<sup>52</sup> oder der Sockelbetrag von 1 Mio. Euro in der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG).<sup>53</sup> Kleinunternehmen erfahren neben materiellen Steuerentlastungen – etwa Freibeträge oder § 7g-Rücklage<sup>54</sup> – vor allem Verfahrenserleichterungen, etwa bei der Umsatzsteueranmeldung oder im Bereich von Buchführungs- und Auszeichnungspflichten. Dass die Schwellenwerte auch den Verwaltungsvollzug vereinfachen sollen, schließt ihre Einordnung als wirtschaftspolitische Maßnahmen nicht aus, da Aufgriffsregeln zur Reduktion von Steuererhebungskosten und Kapazitätsregulierung der Finanzverwaltung auf Seiten der Unternehmen mit der Reduktion von Steuerbefolgungskosten korrespondieren. Kleine und mittelständische Unternehmen benötigen ein einfacheres Steuerrecht als Großunternehmen.

Neben der sektoralen steuerlichen Wirtschaftspolitik steht, wenn gleich mit stark abnehmender Tendenz, die *Regionalförderung* für die ostdeutschen Länder.<sup>55</sup>

#### e) Steuerpolitik und Subventionspolitik

Steuervergünstigungen unterliegen als Bestandteil der allgemeinen Subventionspolitik der Kontrolle durch Aufnahme in den Subventionsbericht auf der Grundlage von § 12 Stabilitätsgesetz.<sup>56</sup> Das Volumen der

52 Vgl. Begründung zur dauerhaften Einführung der höheren Freigrenze BT-Drucks. 17/15, S. 10: „um kleine und mittlere Unternehmen von der Zinsabzugsbeschränkung auszunehmen und so in konjunkturell schwierigen Zeiten zu entlasten und zu stärken“.

53 Vgl. BT-Drucks. 15/1518, S. 13; dort wird der in § 10d Abs. 2 EStG eingeführte Sockelbetrag als „Mittelstandskomponente“ bezeichnet.

54 Vgl. BT-Drucks. 12/4487, S. 54.

55 Vgl. derzeit nur noch das Investitionszulagengesetz 2010 v. 7.12.2008, BGBl. I 2008, 2350. Eine Verlängerung derartiger Investitionshilfen ist nicht geplant, siehe dazu BT-Drucks. 16/10291, S. 12 und soll sich zukünftig auf Maßnahmen im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ (Art. 91a GG) beschränken.

56 Vgl. aktuell 25. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/5940, S. 11.

Steuervergünstigungen im Verhältnis zu den Finanzhilfen<sup>57</sup> macht deutlich, dass die Politik die indirekte Förderung der direkten Subventionierung häufig vorzieht. Ob dies mit objektiven Vorzügen von Steuerergünstigungen gegenüber Finanzhilfen korrespondiert, ist zu erörtern.<sup>58</sup>

#### f) Steuerrecht als Teil des Wettbewerbs- und Regulierungsrechts

Gleichermaßen wird das Steuerrecht zur staatlichen Wettbewerbsregulierung eingesetzt.<sup>59</sup> Unterschiede in der Besteuerung von Unternehmen, wozu neben den direkten Steuern auch die preisbildenden indirekten Steuern gehören, haben eine hohe Wettbewerbsrelevanz.

Unmittelbar einsichtig ist die Bedeutung der Besteuerung für die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen. Die Besteuerung der öffentlichen Hand zielt nicht primär auf die Erwirtschaftung von Einnahmen, sondern verfolgt wirtschaftspolitische Ziele.<sup>60</sup> Dies schlägt sich in der Auslegung der Tatbestandsmerkmale Betrieb gewerblicher Art und Hoheitsbetrieb nieder, die originär an einem wirtschaftspolitischen Ziel, nämlich der Herstellung von Wettbewerbsneutralität orientiert ist.<sup>61</sup>

Zum Privatisierungsfolgerecht<sup>62</sup> wird das Steuerrecht dort, wo es um die Besteuerung bestehender und ehemaliger staatlicher Monopole geht

57 25. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/5940, S. 17, trotz steigendem Volumen der Finanzhilfen haben Steuerergünstigungen nach wie vor das Übergewicht, obwohl der steuerliche Subventionsbegriff im Subventionsbericht eng gefasst ist.

58 Hierzu unten IV.1.d).

59 Es ist damit Bestandteil des öffentlichen Wettbewerbs- und Regulierungsrechts. Letzteres wurde schon früh als neue Kategorie erkannt von *Ruffert*, AöR 124 (1999), 237 ff. Freilich sind die Konturen nach wie vor unscharf. Vor allem wird der Begriff des Regulierungsrechts verwendet, um von der allgemeinen Wirtschaftsordnung jene Vorschriften abzuscheiden, die den Wettbewerb innerhalb einzelner Märkte und Sektoren spezifisch beeinflussen sollen, in diesem Sinne *Basedow* in FS Immenga, 2004, S. 3 (4). Bei einem weiteren Verständnis ist auch die Subventionierung Teil staatlicher Regulierung, s. *Eifert* in Hoffmann-Riem/Schmid-Abmann/Vollkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band 1, 2. Aufl. 2012, § 19 Rz. 2 ff.

60 Zutreffend G. *Kirchhof* in G. Kirchhof/Korte/Magen, Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014, § 13 Rz. 10f.

61 *Thiele* in G. Kirchhof/Korte/Magen, Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014, § 5 Rz. 41.

62 *Säcker*, AöR 130 (2005), 180 (186f).

wie bei der Telekom, Post oder Bahn oder im staatlichen Bankensektor. Privatisierung und Deregulierung bildet sich stets auch in der Besteuerung ab. Einerseits führt die Umwandlung in Körperschaften des Privatrechts zur Anwendung der allgemeinen steuerlichen Regeln, andererseits kann die besondere Gemeinwohlbindung der ehemals staatlichen Tätigkeit das Bedürfnis nach Sonderkonditionen begründen. Ein gutes Beispiel ist die Umsatzsteuerbefreiung für Standardbriefe nach § 4 Nr. 11b UStG, die zunächst auf die Post AG beschränkt war, weil sie bis zur Freigabe des Briefmonopols eine Sonderrolle bei den Universaldienstleistungen wahrnahm.<sup>63</sup>

Lenkungssteuern und Lenkungsbelastungen stellen darüber hinaus eine Alternative zum ordnungsrechtlichen Instrumentarium dar. Besonders häufig werden Steuern im Bereich des Umweltschutzes anstatt von Geboten und Verboten eingesetzt. Es finden sich aber, etwa in den Bestrebungen, eine Finanztransaktionssteuer als Instrument der Bankenregulierung zu etablieren,<sup>64</sup> oder der Diskussion steuerlicher Instrumente zur Begrenzung überhöhter Managervergütungen,<sup>65</sup> auch andere Einsatzfelder.

Im Unterschied zum subventionspolitischen Einsatz des Steuerrechts fehlt es an einer systematischen Kontrolle steuerlicher Regulierung.<sup>66</sup> Es gibt nicht analog zum Subventionsbericht einen Regulierungsbericht. Wir wissen schlicht nicht, wie stark, geschweige denn wie effektiv, das Steuerrecht zur Regulierung eingesetzt wird. Allenfalls ließe sich dies am Steueraufkommen aus Lenkungssteuern und Lenkungsbelastungen ablesen.

### g) Bürokratieabbau und Steuervereinfachung

Eine besondere Affinität weist das Steuerrecht zum wirtschaftspolitischen Ziel des Bürokratieabbaus auf, dem seit rund einem Jahrzehnt große Aufmerksamkeit geschenkt wird. Seither verpflichtet § 2 Normen-

63 Vgl. *Klenk* in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 1 ff.; zu deren Wirkungen vgl. *Jungblut*, UR 2012, 143 ff.

64 *Frey/Bruh*, BB 2012, 1763.

65 Hierzu (im Ergebnis ablehnend) *Schwan*, *Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat*, 2012, insb. S. 172, 182.

66 Freilich ist dies nicht nur ein Phänomen steuerlicher Regulierung, sondern gilt ganz allgemein aufgrund mangelnder Konturierung des Regulierungsrechts für die staatliche Regulierung von Wirtschaftsprozessen, s. *Stöber/Eisenmenger*, *Besonderes Wirtschaftsverwaltungsrecht*, 15. Aufl. 2011, S. 174 f.

kontrollratsgesetz<sup>67</sup> Gesetzesvorlagen zu Angaben zu den Erfüllungskosten. Darüber hinaus rückt auch die standortpolitische Relevanz<sup>68</sup> der Bürokratielast zunehmend in den Blick. Die PWC Studie „Paying Taxes“ deckt Jahr für Jahr den mit der Erfüllung der Steuerklärungs-pflichten verbundenen Zeitaufwand in einem weltweiten Vergleich auf.<sup>69</sup> Hohe Dokumentations- und Verwaltungslasten behindern die unternehmerische Entfaltung. Gleichzeitig können kooperative Verwaltungsformen, zeitnah erteilte verbindliche Auskünfte oder gar das Angebot von Zertifizierungen und damit einhergehender Freistellung von Betriebsprüfungen offensiv als positiver Standortfaktor eingesetzt werden.<sup>70</sup>

Die Vereinbarkeit derartiger Erleichterungen mit dem Rechtsstaatsprinzip ist gewiss sorgsam zu bedenken. Jedoch sind Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit gleichermaßen im Rechtsstaatsprinzip angelegt.<sup>71</sup> Vieles ist zudem eher eine Perspektivfrage. Wenn in Deutschland die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vornehmlich zur Lösung der Personalprobleme innerhalb der Finanzverwaltung diskutiert wird,<sup>72</sup> so besteht die Gefahr, dass die Rationalisierungsdebatte einseitig geführt wird und nicht zugleich Gewinne für den Wirtschaftsstandort bringt.

Freilich sind Bürokratielasten nicht allein im Steuervollzug und der mehr oder weniger effizienten Ausgestaltung der Steuerverfahren begründet. Ihre Wurzel liegt in der Regel im materiellen Steuerrecht und dessen Komplexiertheit. Damit ist auch Steuervereinfachung ein zentrales wirtschaftspolitisches Ziel.

### 3. Abgrenzung gegenüber Sozialpolitik

Abzugrenzen ist steuerliche Wirtschaftspolitik gegenüber Sozial- und Umverteilungspolitik. Die von *Klaus Tipke* verwendete Terminologie

67 Gesetz über die Einrichtung eines Nationalen Normenkontrollrats v. 14.8.2006, BGBl. I 2006, 1866.

68 Beispiele steuererfahrensrechtlicher Instrumente, mit denen Staaten in den Wettbewerb treten, bei *Kaeser*, FR 2013, 788 (789).

69 *Paying Taxes 2016*, abrufbar unter <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-appendix-3.pdf> (Abruf am 11.1.2016).

70 Damit geraten sie gleichzeitig in das Fadenkreuz des unionsrechtlichen Beihilfverbots. Für die verbindliche Auskunft s. hierzu *Grotherr*, EWS 2015, 67.

71 *Sobotka*, *Das Prinzip Rechtsstaat*, 1997, S. 154 m. w. N.

72 *Buchwald/Bernhardt/Welsch*, FR 2015, 1010.



der Sozialzwecknorm ist insofern nicht trennscharf, weil sie Lenkungs- zwecknormen und sozialpolitische Umverteilungszwecknormen ohne verhaltenssteuernde Wirkung zusammenfasst.<sup>73</sup>

Die Abgrenzung gegenüber Normen der Sozialpolitik ist von zentraler Bedeutung, weil sie das Design der Norm bestimmt. Sozialpolitische Fördernormen sind am Bedürfnisprinzip auszurichten, wirtschaftspolitische Lenkungsnormen dagegen am Verdienstrinzip.<sup>74</sup> Eine Ausnahme stellt der wirtschaftspolitisch motivierte Besteuerungsverzicht zur Unternehmenenerhaltung dar. Hier muss grundsätzlich ebenfalls das Bedürfnisprinzip angelegt werden. Welche Schwierigkeiten dessen Anwendung auf Unternehmen mit sich bringt, wird freilich deutlich anhand der in § 28a des Erbschaftsteuergesetzentwurfs<sup>75</sup> vorgesehenen Verschonungsbedarfsprüfung.

#### 4. Freie Wahl wirtschaftspolitischer Ziele, Zweckpluralität und Konkurrenz mit anderen Politikzielen

Die Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele mit den Mitteln des Steuerrechts liegt grundsätzlich in der Gestaltungsfreiheit des Steuerorgans. Insbesondere ist er in der Entscheidung zwischen widerstreitenden wirtschaftspolitischen Zielen frei.<sup>76</sup> Selten ist eine bestimmte wirtschaftspolitisch begründete Zielsetzung zwingend. So hat sich der Erbschaftsteuergesetzgeber für die Konservierung bestehender Unternehmensstrukturen entschieden. Lohnsummenregel und Behaltensfrist verleihten selbst dann zur Bestandwahrung, wenn betriebswirtschaftlich eine Umstrukturierung sinnvoll wäre. Der Erbe von Privatver-

73 Zu Recht *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 6 mit Fußnote 8.

74 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 530.

75 Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BT-Drucks. 18/5923.

76 Ständige Rechtsprechung, vgl. jüngst BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 124; auch BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, Rz. 76; BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, Rz. 3d); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rz. 59; BVerfG v. 12.5.2009, 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, Rz. 39.

77 BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 125. Äußerste Grenzen zieht das BVerfG, falls der Gesetzgeber „vom Grundgesetz missbilligte Ziele ... verfolgt oder sich mit seinen Förderzwecken in unaufhebbarer Weise ... verweigert oder sich mit seinen Förderzwecken in unaufhebbarer Weise ... verweigert oder sich mit seinen Förderzwecken in unaufhebbarer Weise ... verweigert“.

mögen, der erhebliches Vermögen unternehmerisch investiert, damit nicht nur bestehende Arbeitsplätze erhält, sondern sogar neue Arbeitsplätze schafft, wird nicht privilegiert. Ist das volkswirtschaftlich sinnvoll? Darüber lässt sich trefflich streiten.<sup>78</sup> *Rechtlich* scheint der Gesetzgeber indes frei, wirtschaftspolitische Ziele selbst dann zu verfolgen, wenn sie zu Wohlfahrtsverlusten führen; jedenfalls hinterfragt das Bundesverfassungsgericht isolierte gesetzgeberische Zielsetzungen nicht dahingehend, ob andere Ziele volkswirtschaftlich sinnvoller wären.

Eine der Schwierigkeiten der Zuordnung steuerlicher Normen zu bestimmten Politikfeldern liegt in der häufig anzutreffenden Zweckpluralität. Zum einen sind Lenkungs- und Fiskalzwecke oft untrennbar verwoben.<sup>79</sup> Zum anderen werden zum Teil mehrere außerfiskalische Zielsetzungen zur gleichen Zeit verfolgt.<sup>80</sup> Gerade wirtschafts- und sozialpolitische Zwecke werden häufig entweder bewusst oder unbewusst vermengt. So verfolgen Förderatbestände für bestimmte Versicherungs- und Vermögensbildungsprodukte wie die Altersvorsorgezulage (§§ 79 ff. EStG) primär sozial- und gesellschaftspolitische Zwecke. Sie dienen nicht der Förderung der Versicherungsbranche, erzeugen aber jedenfalls steuerlich induziertes Sondergeschäft, wobei aufgrund der Überwälzungsmechanismen im Einzelnen nicht immer klar ist, wem die Vorteile im Ergebnis zugutekommen. Auch die ungezielten Gestaltungswirkungen primär fiskalischer Normen können mehrere Wirkrichtungen aufweisen. So ist die Entfernungsregel des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG primär durch das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigende Fiskalzwecknorm, hat aber darüberhinausgehende Wirkungen. Einerseits ermöglicht der Abzug erwünschte Arbeitsplatzmobilität, andererseits ist er mitverantwortlich für raumpolitisch unerwünschte Zersiedelung.<sup>81</sup>

78 Ökonomen betonen in der Regel die Gefahr der Fehl lenkung durch die erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsregeln, vgl. *Pinz* in *ist-Schrift* Nr. 506 (2015), S. 107 f.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 01/2012, S. 33 f.

79 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 85; *Arndt*, NVwZ 1988, 767 (791).

80 Zur Notwendigkeit der Abstimmung und Konsistenz *Rodi*, JZ 2000, 827 (834).

81 *Richter/Theile*, StuW 1998, 351 (355); *Richter/Söhn*, StuW 2008, 117, *Donges/Eckhoff/Franz/Fuesel/Möschel/Neumann* [Kronberger Kreis] in *Stiftung Marktwirtschaft*, Gegen die Neubelebung der Entfernungsregel, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 102 (2008), S. 5.

Wirtschaftspolitische Ziele wirken ferner in vielerlei Hinsicht mäßigend auf die Verfolgung anderer Politikziele ein. Steuerpolitik hat das Ziel staatlicher Einnahmepflichtung und -maximierung. Wirtschaftspolitik schraubt dieses Ziel zurück. Der Schutz der Steuerquellen ist jenseits der nur schwach konturierten rechtlichen Grenzen der Freiheitsrechte ein ureigenes Anliegen der Wirtschaftspolitik. Wie nahe beide nebeneinander liegen, macht die zweite Halbteilungsentscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2006 deutlich. Einerseits werden verfassungsrechtliche Belastungsobergrenzen abgelehnt, andererseits wird eine besondere Rechtfertigungslast begründet, wenn „eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann“. <sup>82</sup> Aus grundsätzlicher Perspektive erstaut diese Blickweitung über die Grenzen. Hier wird jedoch eine elementare wirtschaftspolitische Klugheitsregel für offene Volkswirtschaften formuliert.

Auch andere außerfiskalische Ziele, etwa auf dem Gebiet der Umwelt-, der Sozial- und Umverteilungspolitik, der Gesellschafts- oder Familienpolitik, werden aus wirtschaftspolitischen Gründen zurückgenommen, um die Konkurrenzfähigkeit der Wirtschaft nicht zu gefährden. <sup>83</sup> Beispielhaft genannt seien die Erleichterungen, die energieintensiven Unternehmen im Rahmen der umweltpolitisch motivierten Stromsteuer gewährt werden (§ 9a StromStG). Problematisch sind Fälle gegenläufiger Zielsetzungen (z.B. Umweltschutz versus Arbeitsplatzertahl), weil die Norm dann den Kompromiss in sich trägt, so dass für die Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots wenig Raum bleibt. Zugleich werden die Lenkungseffizienz und damit die ökonomische Rechtfertigung in Frage gestellt.

#### IV. Kategorien wirtschaftspolitisch relevanter Normen

Im Folgenden soll zum Zweck der Abschiebung von „reinen“ Fiskal-Zwecknormen zwischen drei Kategorien wirtschaftspolitisch relevanter Normen unterschieden werden: 1.) klassische Lenkungsnormen, 2.) Normen mit ungeliebten wirtschaftspolitisch relevanten Gestaltungswir-

<sup>82</sup> BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (116).

<sup>83</sup> Ungleichbehandlungen aufgrund eines derartigen Ausgleichs konkurrierender Zwecke sind von der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit gedeckt, vgl. BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, Rz. 57, 75.

lungen und 3.) Normen zur Korrektur unerwünschter Gestaltungswir- kungen.

#### 1. Zielgerichteter Einsatz des Steuerrechts für wirtschaftspolitische Zwecke

##### a) Die klassische Dichotomie von Fiskalzweck- und Lenkungsnormen

Traditionell wird der wirtschaftspolitische Einsatz des Steuerrechts in der Dichotomie von Fiskalzweck- und Lenkungswecknormen diskutiert, gelegentlich ist auch – weniger trennscharf – von Sozialzwecknormen die Rede. <sup>84</sup> Ungachtet der Abgrenzungsschwierigkeiten im Einzelnen <sup>85</sup> lässt sich theoretisch zwischen Verhaltenslenkung durch Belastung und Verhaltenslenkung durch Entlastung unterscheiden. Innerhalb dieser beiden Kategorien können entweder ganze Gesetze wirtschaftspolitisch motiviert sein, oder es werden Begünstigungs- bzw. Belastungsnormen in allgemeine Steuergesetze eingebaut. <sup>86</sup>

Begrifflich herrscht in beiden Richtungen große Vielfalt. Entlastungsnormen werden als Steuerausnahmen, Steuervergünstigungen, Verschö- nungssubventionen, <sup>87</sup> indirekte Subventionen, tax expenditures, <sup>88</sup> (steuerliche) Beihilfen <sup>89</sup> bezeichnet. Wird die Regelbelastung zur Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele verschärft, ist die Rede von Lenkungssteuern, Lenkungsbelastungen, tax disincentives <sup>90</sup> (Abreize), Steuerbenachteiligungen, <sup>91</sup> Sonderbelastungen, <sup>92</sup> steuerlichen Sonderlasten. <sup>93</sup>

<sup>84</sup> Siehe oben III.3.

<sup>85</sup> Siehe oben zu zweckpluralen Normen III.4.

<sup>86</sup> *Jakob* in FS Offenhaus, 1999, S. 65 (68).

<sup>87</sup> BVerfG v. 3.12.1997, 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (80); ferner *P. Kirchhof*, Gutachten F, 57. DJT (1988), F 78.

<sup>88</sup> Zurückzuführen auf *Surrey*, Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures (Harvard University Press, 1973).

<sup>89</sup> Art. 107 Abs. 1 AEUV  
<sup>90</sup> *Surrey/Stanley*, General Report, Cahiers de droit fiscal, Vol. LXIIa (1976), 15 (26).

<sup>91</sup> *Groß*, Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regelungen im Gesetzesvollzug?, 1997, S. 77; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 93.

<sup>92</sup> *Vogel*, Stuw 1977, 113 (114).  
<sup>93</sup> *Höfling*, Stuw 1992, 247 f.

b) Typologie

aa) Verhaltenslenkung durch Belastung

(1) Lenkungssteuern

Der lenkende Steuergesetzgeber kann gemäß § 3 Abs. 1, 2. Hs. AO die Einnahmeerzielung so weit zurückdrängen, dass die Steuer als Lenkungssteuer in der Hauptsache an einem außerfiskalischen Ziel ausgerichtet wird.<sup>94</sup> Die im Werkverkehrs-Urteil<sup>95</sup> abgesteckte Schranke des Formensmissbrauchs, die bei erdrosselnder und damit verbotsgleicher Wirkung erreicht sein soll, dürfte kaum jemals aktuell werden.

Voraussetzung für die Annahme einer Lenkungssteuer ist eine bewusste lenkungspolitische Entscheidung des Gesetzgebers.<sup>96</sup> Ursprüngliche Fiskalzwecksteuern können, wie die Beispiele der Mineralöl- und Kfz-Steuer zeigen, einem Bedeutungswandel unterliegen, die sie zu Lenkungssteuern machen.<sup>97</sup> Auch hohe Aufkommen ändern dann nichts an der Einordnung als Lenkungssteuer.

Lenkungssteuern haben in zweifacher Hinsicht besondere wirtschaftspolitische Bedeutung. Zum einen kann der Lenkungszweck selbst ein wirtschaftspolitischer im engeren Sinne sein. So soll sich die von der EU-Kommission vorgeschlagene Finanztransaktionssteuer<sup>98</sup> dämpfend auf Finanztransaktionen auswirken.<sup>99</sup> Zum anderen zwingt das wirtschaftspolitische Ziel der Standorticherung fast immer zu Mäßigung

94 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 613.

95 BVerfG v. 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147.

96 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 614.

97 Siehe die Einordnung bei *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 18 Rz. 85 f.

98 Siehe den Richtlinienentwurf COM/2013/71 v. 14.2.2013 über die Umsetzung einer verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer.

99 Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über die Umsetzung einer verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer vom 14.2.2013, COM(2013) 71 final, S. 2: „Schaffung geeigneter Hemmnisse für Transaktionen, die der Effizienz der Finanzmärkte nicht förderlich sind, womit regulatorische Maßnahmen zur Vermeidung künftiger Krisen ergänzt werden sollen.“ Das weitere Ziel, den Finanzsektor an den Kosten der Bewältigung der Finanzkrise zu beteiligen, begründet dagegen keinen eigenen Lenkungszweck, weil hierdurch keine Verhaltensänderung bewirkt werden soll.

bei der Ausgestaltung von Lenkungssteuern, die anderweitige Ziele verfolgen. Dies gilt primär für den Sektor der Umweltsteuern,<sup>100</sup> zeigt sich aber auch an den Vorbehalten gegen nationale Alleingänge bei der Finanztransaktionssteuer.<sup>101</sup> Je weniger ortsgebunden das Verhalten ist, an das die Belastung anknüpft, desto größer ist die Gefahr negativer Folgen für den heimischen Standort bei gleichzeitiger Lenkungsinneffizienz.

(2) Lenkungsbelastungen innerhalb allgemeiner Steuergesetze

Einzelnormen mit belastendem Lenkungshauptzweck innerhalb von Fiskalzwecksteuern sind eine eher seltene Erscheinung.<sup>102</sup> In erster Linie kommen Abzugsverbote für bestimmte Betriebsausgaben in Betracht. In diese Kategorie lassen sich die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, 10, 13 EStG einordnen, die zwar keinen eigenen Strafzweck verfolgen, das Steuerrecht aber im Interesse der Einheit der Rechtsordnung in den Dienst außersteuerlicher Zwecke stellen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG soll verhindern, dass die Sanktionswirkung von Geldbußen abgeschwächt wird;<sup>103</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG soll die Korruptionsbekämpfung mit den Mitteln des Steuerrechts effektuieren;<sup>104</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG intendiert die Verstärkung der Beeinflussung der Geschäftspolitik der Banken durch die Bankenabgabe.<sup>105</sup> Lenkungsnorm mit wirtschaftspolischem Hauptzweck ist ferner das hälftige Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen in § 10 Nr. 4 KStG.<sup>106</sup>

Abzugsverbote, die primär Fiskalzwecken dienen, können wirtschaftspolitische Nebenzwecke verfolgen; dies gilt etwa für die Zinsschranke des § 4h EStG, die nicht nur gegen die Abwanderung von Steuersubstrat gerichtet ist, sondern nach den Vorstellungen des Gesetzgebers einen Anreiz zu Eigenkapitalfinanzierung setzen soll.<sup>107</sup> Hier stellt sich die

100 Siehe oben III.4.

101 Dietlein, ZRP 2012, 82 ff.

102 Glaser, StuW 2012, 168 (170); Trzaskalik, Gutachten E, 63. DJT (2000), E 20, 61 f.

103 *Kruschke* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Anm. 1706.

104 *Kruschke* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Anm. 1846.

105 Sehr krit. bzgl. der Folgerichtigkeit des Abzugsverbots im Hinblick auf den Lenkungszweck Schön/Hellgardt/Ostertloh-Konrad, WM 2010, 2193 (2202 f.).

106 Schwanz, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, 2012, S. 135 ff. mit ausführlicher Kritik.

107 Ziel der Stärkung der Eigenkapitalfinanzierung, vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 31.

Frage nach der Relevanz des Nebenzwecks für die Rechtfertigung. Nach Auffassung des BVerfG kann ein Lenkungs politischer (Neben)zweck zwar zur Rechtfertigung herangezogen werden, aber nur wenn er von „erkennbaren gesetzgeberischen Erwägungen“ getragen ist.<sup>108</sup> Das BVerfG lehnt es von vornherein ab, eine mögliche Rechtfertigung durch außerfiskalische Zwecke auch nur zu prüfen, wenn die Lenkungsabsicht nicht dokumentiert ist. Auf diese Weise wird den Gesetzesmaterialien erhebliche verfassungsrechtliche Relevanz beigemessen, deren dogmatische Grundlage nicht ganz klar ist.<sup>109</sup>

### (3) Normen zur Verhinderung von Steuergestaltungen als Lenkungs normen?

Wenig diskutiert ist die Frage, ob auch Normen, die sich gegen Steuergestaltungen richten, als Lenkungs normen einzuordnen sind,<sup>110</sup> was sich zentral auf Auslegung und Überprüfung auswirken würde. Auch sie knüpfen an bestimmte Verhalten an. So ließe sich das Außensteuergesetz als Lenkungssteuergesetz einordnen, weil es darauf angelegt ist, steuerlich motivierte Abwanderungen und Gewinnverlagerungen zu verhindern. Der Unterschied zu wirtschaftspolitisch motivierten Lenkungssteuern ist jedoch zum einen, dass die Verhaltenslenkung hier das steuerliche Binnensystem betrifft. Zum anderen ist die Verhaltenslenkung nur Mittel zum Zweck der Erreichung des Finanzierungsziels. Diese Differenzierung ist insofern relevant, als damit deutlich wird, dass die Rechtsfolge der speziellen Missbrauchsvermeidungsnorm nicht über das hinausgehen darf, was ohne die Gestaltung an Steuer geschuldet gewesen wäre. So soll beispielsweise das Außensteuergesetz nur die Besteuerung herstellen, die ohne Grenzüberschreitung entstanden wäre, nicht aber durch zusätzliche Sanktionierung anderweitige Standortvorteile, die sich durch Ansiedelung im Ausland ergeben, nehmen. Dass

<sup>108</sup> BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (238); BVerfG v. 22.6.1995,

2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); noch weitgehend der das Erfordernis einer „tatbestandlichen Vorzeichnung“ des Lenkungsziels in BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296) und in BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); kritisch *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 252 ff.

<sup>109</sup> Hierzu *Waldhoff*, Gesetzmaterialelementen aus verfassungsrechtlicher Perspektive, in *Fleischer, Mysticism Gesetzmaterialelementen*, 2013, S. 77 ff.

<sup>110</sup> In diese Richtung *Osterloh*, DSjFG 24 (2001), S. 383 (394); hierzu allerdings ohne klares Ergebnis ferner *Glaser*, StuW 2012, 168 (170).

speziellen Missbrauchs normen zumeist in erheblichem Maße Gestaltungswirkungen entfalten,<sup>111</sup> macht sie nicht zu Lenkungs normen.

#### bb) Verhaltenslenkung durch Entlastung

##### (1) Steuersubventionengesetze

Im Bereich der wirtschaftspolitischen Lenkung durch Entlastung ist das spezielle Steuersubventionengesetz gegenüber der Einbettung in den Steuererstattungsstand von Fiskalzwecksteuern die Ausnahme. Zu nennen sind in erster Linie die Zulagengesetze, insb. das Investitionszulagengesetz 2010<sup>112</sup> oder die frühere Eigenheimzulage,<sup>113</sup> die dem Umstand Rechnung getragen haben, dass Bemessungsgrundlagenabzüge zu Lenkungszweckwiderigen Widersprüchen mit dem Bedürfnisprinzip führen. Zulagen entkoppeln die Förderung vom Steuersatz und wirken damit der Reduktion der Anreizwirkung bei sinkenden Steuersätzen entgegen. Spezielles Steuersubventionengesetz ist auch das REIT-Gesetz.<sup>114</sup>

##### (2) Steuervergünstigungen

Sehr viel häufiger sind einzelne Vergünstigungsnormen innerhalb der allgemeinen Steuergesetze.<sup>115</sup> In ihrer Ausgestaltung sind sie überaus vielfältig: Sie reichen von persönlichen Steuerbefreiungen im Körperschaftsteuerrecht (§ 5 KStG) über Kataloge sachlicher Steuerbefreiungen wie in § 3 EStG oder § 4 UStG, Abschreibungs- und Bewertungsfreiheiten, den Aufschub von Gewinnrealisierungen, bis hin zu Steueranriffs- oder Steuerschuldverminderungen.

#### c) Notwendigkeit und Schwierigkeiten der Abgrenzung

##### aa) Praktische Bedeutung der Abgrenzung

Da Steuervergünstigungen an jeder Stelle des Steuererstattungsstandes ansetzen können, bereitet ihre Identifikation Schwierigkeiten.<sup>116</sup> Gleichzeit-

<sup>111</sup> Siehe hierzu unten IV.2.

<sup>112</sup> BGBl. I 2008, 2350.

<sup>113</sup> BGBl. I 1997, 734.

<sup>114</sup> BGBl. I 2007, 914.

<sup>115</sup> *Glaser*, StuW 2012, 168 (169).

<sup>116</sup> Hierzu grundlegend *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen. Ein Beitrag zur Lehre vom Steuererstattungsstand, 1974, S. 64 und passim.

tig ist die Abgrenzung gegenüber Fiskalzwecknormen für Rechtfertigung und Rechtsanwendung im Hinblick auf die unterschiedliche Teleologie der Normgruppen von erheblicher Bedeutung.<sup>117</sup>

Von noch größerer Bedeutung ist die Abgrenzung im Hinblick auf das unionsrechtliche Beihilfeverbot,<sup>118</sup> weil die richtige Einordnung hier zur Wirksamkeitsvoraussetzung wird. So viel Freiheit das Verfassungsrecht dem Gesetzgeber im Bereich der Verschonungsmaßnahmen lässt, so strikt sind die Begrenzungen des Beihilferechts. Dabei wird europarechtlich bisher grundsätzlich nicht zwischen direkten und indirekten Subventionen unterschieden, obwohl zunehmend zweifelhaft ist, ob eine 1:1 Anwendung des für direkte Subventionen entwickelten Instrumentariums auf Steuervergünstigungen den sehr wohl bestehenden Unterschieden zwischen beiden Subventionsformen wirklich gerecht wird.<sup>119</sup> So erscheinen die Rechtsfolgen – Versagung jedweden Vertrauensschutzes, zehnjähriger Rückabwicklungszeitraum – vor dem Hintergrund der erheblichen Wertungsspielräume bei der Einordnung steuerlicher Normen als Beihilfen nicht angemessen.

#### bb) Der Eichstrich der „Regelbelastung“ im Rahmen der Identifikation von EU-Beihilfen

Von den zahlreichen Abgrenzungsversuchen wie etwa *Klaus Vogels* Normabschichtungslehre<sup>120</sup> soll hier nur der im EU-Beihilferecht prak-

<sup>117</sup> Hierzu und zu weiteren Gründen der Einordnung, s. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 72; ferner *Hiltmann*, ISrR 2010, 118 (123); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 85; *Vogel*, DStZ/A 1977, 5 (11).

<sup>118</sup> Hierzu im Einzelnen *Suter*, DStfG 39 (2016) S. 169 ff. (in diesem Band).

<sup>119</sup> *Hey*, StWW 2015, 331 (336 f.); *Linn* in *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rz. 617 ff.; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 120; *Soltész/Hellstern*, EuZW 2013, 489 (490 ff.).

<sup>120</sup> *Klaus Vogels* Versuch der Abschichtung von Lastenausstellungs- und Lenkungsnormen kann nicht überzeugen (ebenso *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 88 f.), und zwar nicht nur weil sie zu kompliziert ist, sondern weil *Vogel* von den Wirkungen auf den Zweck rückschließt. Dies führt zum einen dazu, dass dem Gesetzgeber Zwecke unterstellt werden, die dieser nicht verfolgt hat, was zumindest mit dem klassischen Verständnis des Begriffs Gesetzeszweck nicht vereinbar ist.

tizierter Ansatz der Ermittlung der Regelbelastung herausgegriffen werden, der bei der Feststellung der Selektivität einer Maßnahme zentrale Bedeutung zukommt. Die Regelbesteuerung hat im Zweifel nur allgemeine standortpolitische Bedeutung und ist beihilferechtlich neutral. Zu Wettbewerbsverzerrungen kann es jedoch kommen, wenn zugunsten der Verfolgung sektoraler, regionaler oder großklassenspezifischer wirtschaftspolitischer Ziele Ausnahmen von der Regelbesteuerung vorgesehen werden. Die Regelbesteuerung wird anhand der jeweiligen steuerrspezifischen Prinzipien als eine Art Normal-Null-Niveau ermittelt, gegenüber dem – im Fall der Steuervergünstigung – die Besteuerung vorzuziehend ausfällt. Dieselbe Technik lässt sich grds. auch zur Identifikation von gegenüber der Regelbesteuerung abweichenden Lenkungsbelastungen einsetzen.

Allerdings erfasst das Beihilferecht nur eine Teilmenge wirtschaftspolitisch relevanter Fördertatbestände. Der Beihilfebegriff ist einerseits enger, andererseits weiter als der der Steuervergünstigung.<sup>121</sup> Das der Herstellung und Sicherung von Wettbewerbsneutralität verpflichtete Beihilferecht ist nur auf spezifische Wettbewerbsverzerrungen durch Begünstigung bestimmter Unternehmen anzuwenden. Allgemeine standortpolitische Maßnahmen, die nicht selektiv wirken, also (theoretisch) allen Unternehmen offen stehen, sind dagegen beihilferechtlich neutral, mag es sich auch um Steuervergünstigungen handeln. Ein Beispiel sind die sog. Patent Boxes, Tarifmaßnahmen für Lizenzinkünfte, die klar als Steuervergünstigungen einzuordnen sind, angeblich aber keine Beihilfen darstellen, wobei letzteres allerdings auch europarechtlich nicht überzeugend.<sup>122</sup>

#### cc) Relevanz der gesetzgeberischen Intention

Andererseits kommt es unionsrechtlich nicht darauf an, ob mit der Vergünstigung ein Lenkungsziel verfolgt wird. Der gesetzgeberischen In-

Zum anderen verkennt die Umdeutung nicht zweckgerecht ausgestalteter Lenkungsnormen in Lastenausstellungsnormen die Notwendigkeit vorfassungsrechtlicher Rechtfertigung staatlicher Verhaltensbeeinflussung gerade als Ausnahme von der Lastenausstellungsentscheidung. Zum Problem der Abschichtung auch *F. Kirchhof*, DVBl. 2000, 1166 (1167).

<sup>121</sup> Hierzu ausführlich *Hey*, StWW 2015, 331 ff.

<sup>122</sup> Siehe *Hey*, StWW 2015, 331 (340 f.).

tion kommt nach Auffassung des EuGH weder Klassifikations- noch Rechtfertigungswirkung zu.<sup>123</sup>

Für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung und ebenso für die ökonomische Wirkungsanalyse ist dagegen sehr wohl relevant, ob es sich um eine zielgerichtete Maßnahme handelt. Lenkungsnormen sind nach zutreffender Auffassung von *Rainer Wernsmann* nur jene Normen, die eine Verhaltensbeeinflussung bezwecken.<sup>124</sup> Die gesetzgeberische Intention allein kann die Klassifikation allerdings nicht ändern, wenn eine Norm zwingender Ausdruck einer Steuerwürdigkeitsentscheidung ist, bleibt es bei der Einordnung als Fiskalzielnorm.<sup>125</sup> Diese Dominanz des Fiskalziels kommt auch darin zum Ausdruck, dass für die Frage, ob eine Steuer der Einnahmeerzielung dient, allein die objektive (tatsächliche) Ertragsrelevanz entscheidet, es also nicht darauf ankommt, ob der Gesetzgeber die Erzielung von Einnahmen bezweckt.<sup>126</sup> Umgekehrt ist ein möglicher Lenkungsziel, der aber vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich und gezielt verfolgt wird, schon deshalb in der Regel irrelevant,<sup>127</sup> weil es eher unwahrscheinlich ist, dass die Norm so ausgestaltet ist, dass sie den Lenkungsziel Zweck zufällig erreicht.

- 123 EuGH v. 29.4.2004, Rs. C-159/01, *Niederlande* / *Kommission*, Rz. 51; EuGH v. 17.6.1999, Rs. C-75/97, *Belgien* / *Kommission*, Rz. 25; EuGH v. 29.2.1996, Rs. C-56/93, *Belgien* / *Kommission*, Rz. 79; EuGH v. 2.7.1974, Rs. 173/73, *Italien* / *Kommission*, Rz. 26, 28.
- 124 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 67 f.; ebenso *Glaser*, *StuW* 2012, 168; zu Recht krit. hinsichtlich der Möglichkeiten, die Intention zu ermitteln *F. Kirchhof*, *DVBl.* 2000, 1167.
- 125 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 87 ff., 91; *Hey* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, *ESStG/KStG*, *Einf. St.*, *Anm.* 69; ebenso *Rodi*, *JZ* 2000, 827 (829); objektive Betrachtung anhand eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses auch bei *P. Kirchhof* in *FS Selmer*, 2004, S. 745 (750 ff.). Insofern gibt es wiederum gewisse Parallelen zum Beihilfenrecht, wo ebenfalls nach Feststellung einer Abweichung von der sog. Regelbelastung des Referenzsystems noch die Möglichkeit besteht, dass eine entlastende Maßnahme „durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems“ (StRspr. EuGH v. 2.7.1974, Rs. C-173/73, *Italien* / *Kommission*, Rz. 33; EuGH v. 8.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Rz. 42; EuGH v. 6.9.2006, Rs. C-88/03, *Portugal* / *Kommission*, Rz. 80; EuGH v. 15.11.2011, C-106/09 P, *Kommission* / *Gibraltar*, Rz. 146 ff.) gerechtfertigt werden kann und damit der Einordnung als Beihilfe entgeht, wobei der nationale Gesetzgeber hierfür die Beweislast trägt.
- 126 *BVerwG* v. 19.8.1994, 8 N 1/93, *BayVBl.* 1995, 23 (25).
- 127 S. auch schon oben zur Bedeutung der gesetzgeberischen Intention in der Rspr. des *BVerfG* III.4.

#### d) Rechtfertigung des gezielten Einsatzes des Steuerrechts zur Verfolgung wirtschaftspolitischer Zwecke

##### aa) Steuerliche versus nichtsteuerliche Lenkung

Lässt sich der Einsatz des Steuerrechts für außerfiskalische Zwecke rechtfertigen oder handelt es sich um eine Perversion – diese Frage erregt seit jeher<sup>128</sup> die Gemüter. Wenn es um die Berechtigung zielgerichteter Maßnahmen steuerlicher Wirtschaftspolitik geht, ist zu unterscheiden zwischen der Frage, ob der Staat überhaupt incentivierend oder regulierend tätig werden soll und ob das Steuerrecht hierzu die richtigen Instrumente liefert.

Die staatliche Intervention als solche wird gemeinhin zur Korrektur von Wettbewerbs- und Marktversagen gerechtfertigt.<sup>129</sup> Als Vorzug steuerrechtlicher Instrumente gegenüber ordnungsrechtlichen Ge- und Verbotsen wird in Bezug auf Lenkungsbelastungen die Ausweichbarkeit<sup>130</sup> des Verhaltensbefehls und die hierdurch begründete geringere Eingriffsintensität genannt.<sup>131</sup> Im Umweltbereich können mittels Steuern externe Effekte internalisiert werden, bei freilich rein politischer Preisset-

- 128 Es handelt sich um eine der „klassischen“ Streitfragen des Steuerrechts s. etwa *Schmidt*, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung*, 1926.
- 129 Siehe z.B. *Basedow* in *FS Immenga*, 2004, S. 3 (48 ff.); 1. Externe Effekte, 2. Natürliche Monopole, 3. Ruinöser Wettbewerb, 4. Asymmetrische Information und Motivation der Marktteilnehmer, 5. Opportunistisches Verhalten der Marktteilnehmer bei langfristigen Verträgen, denen meist Informationsasymmetrien über die Risikoentwicklung zugrunde liegen. Bezüglich letzteren stellt sich die Frage, wie das steuerliche Verbot von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in § 5 Abs. 4 EStG wirkt. Zur verfassungsrechtlichen Legitimation staatlicher Eingriffe in das Marktgeschehen s. *Schmidt*, *HStR* IV 3. Aufl., 2003, Rz. 27 ff.
- 130 *F. Kirchhof*, *DVBl.* 2000, 1166 (1168 f.); *Hendler/Helmlich*, *ZRP* 2000, 325 (326). Hierin wird zugleich auch ein Nachteil gesehen, weil die Intensität des Verhaltensbefehls in wirtschaftlicher Stellung des Zensiten variiert, zu Recht *G. Kirchhof* in *G. Kirchhof/Korre/Magen*, *Öffentliches Wettbewerbsrecht*, 2014, § 13 Rz. 6.
- 131 *Sacksosfsky*, *NjW* 2000, 2619 (2624); *Weber-Grellet*, *NjW* 2001, 3657 (3660); der 63. Deutsche Juristentag hat beschlossen, dass Lenkungsabgaben stets ungerechtfertigt sind, wenn der Adressat auf den gesetzten Anreiz nicht reagieren kann und dass Lenkungsabgaben gegenüber ordnungsrechtlichen Maßnahmen jedenfalls dort vorzugswürdig sind, wo sie das Ziel wirksamer oder kostengünstiger erreichen [Verhandlungen des 63. DJT, 2000, Bd. II/1, N 76 f.].

zung.<sup>132</sup> Für den Einsatz von Lenkungsbelastungen und Steuervergünstigungen wird ferner ins Feld geführt, dass sie aufgrund der Integration in das Besteuerungsverfahren leichter administrierbar seien.<sup>133</sup> Dies liege auch daran, dass die Gewährung von Steuervergünstigungen anders als direkte Subventionen nicht ermessensabhängig ist.<sup>134</sup> Freilich geht damit auch einher, dass die Förderung schlecht dosierbar ist. Ob etwaige administrative Vorteile die Nachteile von Steuervergünstigungen, insbesondere ihre geringere Zielgenauigkeit überwiegen, kann aus meiner Sicht nur im jeweiligen Einzelfall beurteilt werden.

Von zentraler Bedeutung ist die Abstimmung einzelner Instrumente, da sich der Gesetzgeber selten auf eine Handlungsform beschränkt. Das fängt an beim Nebeneinander verschiedener steuerlicher Maßnahmen, geht über das Zusammenspiel steuerlicher und nicht steuerlicher Abgaben mit der Formenvielfalt von Sonderabgaben,<sup>135</sup> Abschöpfungen, Zertifikaten<sup>136</sup> und Umlagen<sup>137</sup> bis hin zu Verwertungen im Verhältnis zu ordnungsrechtlichen Instrumenten.<sup>138</sup> Die Gefahr gegenläufiger Maßnahmen, ob gezielt oder ungezielt, ist groß. Dieses Risiko vergrößert sich noch bei auseinanderfallenden Kompetenzen. Nur ein Beispiel: Wenn seitens des Bundesgesetzgebers die Hotelbranche mittels eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsdienstleistungen gefördert werden soll, ist die Vorteilsabschöpfung – ungeachtet dessen, ob die Steuerergünstigung überhaupt erforderlich ist – durch vom Übernachtungspreis erhobene kommunale Kultur- und Tourismusförderabgaben kontraproduktiv.<sup>139</sup>

- 132 Hey, *StuW* 1998, 31 (33).  
 133 Bach, *StuW* 1995, 264 und 269 f.; Weber-Greller, *NjW* 2001, 3657 (3660). Allerdings um den Preis der Komplizierung des Steuerrechts, s. Friauf, *DSyG* 21 (1998), S. 85 ff.  
 134 Jakob in FS Offenhans, 1999, S. 65 (68).  
 135 Z. B. Bankenabgabe im Verhältnis zu Finanztransaktionssteuer, s. dazu Martini, *NjW* 2010, 2019 (2023); Dahm/Hamacher, *JStR* 2013, 123 (132).  
 136 Insbesondere Emissionszertifikate, hierzu Becker, *Eur* 2004, 857.  
 137 EEG-Umlage nach §§ 56 ff. EEG 2014.  
 138 Bis hin zur Verfassungswidrigkeit widersprüchlicher Verhaltenssteuerung, s. BVerfG v. 7.5.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 (125 ff.).  
 139 Nach Auffassung des BVerfG v. 11.7.2012, 9 CN I/11, BVerfGE 143, 301 (313 f.) jedoch nicht mit der Konsequenz des Verstoßes gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Dies mag in Bezug auf die extrem geringe Höhe der konkret überprüften Abgabe von 1 Euro pro Übernachtung vertretbar gewesen sein, ist aber bei höheren Steuersätzen, die das Delta zwischen regulärem und ermäßigtem Umsatzsteuersatz spürbar beeinflussen,

## bb) Das Problem zweckgerechter Ausgestaltung im Hinblick auf Ziele und Wirkungen

Die Durchwirkung des Steuerrechts mit Lenkungsnormen gehört zu den hinzunehmenden politischen Realitäten; umso wichtiger ist es jedoch, den lenkenden Gesetzgeber mit den Mitteln des Rechts zu einer sachgerechten Ausgestaltung zu zwingen,<sup>140</sup> weil nur dann die angestrebten außersteuerlichen Ziele erreicht werden können, was wiederum Voraussetzung für die Rechtfertigung von Sonderentlastungen und Sonderbelastungen ist.

Bereits angesprochen ist die Schwerfälligkeit steuerlicher Maßnahmen zum Zwecke der Konjunktursteuerung,<sup>141</sup> Steuerliche Verhaltensanreize brauchen in der Regel Zeit, bis sie greifen, lösen oft kontraindizierte Ankündigungseffekte aus und haben einen sehr langen Nachlauf, weil sie sich, unter anderem wegen vertrauensschutzrechtlicher Bindungen des Gesetzgebers, nicht einfach wieder abschaffen lassen.

Auch im Bereich klassischer Verschonungsuntventionen stellen sich viele Ausgestaltungsfragen, die nach wie vor ungeklärt sind: Fragen nach der Verhinderung von Mitnahmeeffekten<sup>142</sup> und Effizienz,<sup>143</sup> nach Begrenzungs- und Kürzungsmöglichkeiten durch Befristungen (sunset, phasing out, Vertrauensschutz)<sup>144</sup> oder nach institutionalisierten Wirksamkeitskontrollen.<sup>145</sup> Auch die Frage, wo die Instrumente anzusiedeln

- anders zu beurteilen. Dies verkennt BFH v. 15.7.2015, II R 31/14, BRH/NV 2015, 1697 (1705 f.) zur Hamburgischen Kultur- und Tourismussteuer in Höhe von 2 % des Übernachtungspreises; wie hier Beitzinger/Müller, *DVBl* 2012, 769 (770); Ody, *NVwZ* 2012, 1412 (1413); a.A. Waldhoff, *JZ* 2013, 49 (52); vgl. zur unzulässigen Gleichartigkeit von Kulturförderabgabe und Umsatzsteuer Wegner, *BayVBl* 2011, 261 (264 f.).  
 140 Schön, *Beiheter* zu *DStR* 2008, Heft 17, 10 (18).  
 141 Schöberle in FS Klein, 1994, S. 255 (263).  
 142 F. Kirchhof, *DVBl* 2000, 1166 (1171).  
 143 Schizzer, *Tax Law Review*, Bd. 68 (2015), 275; Surrey, *StuW* 1981, 359 (367 f.); ferner Hey in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 19 Rz. 4; Hey, *StuW* 1998, 32 (45); Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 137 f.; Jakob in FS Offenhans, 1999, S. 65 (78 f.); Löhr, *IIStSchrift* Nr. 459 (2009), S. 7 f.  
 144 Hey in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 19 Rz. 84; Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 131.  
 145 Hey, *StuW* 1998, 298 (304); Wernsmann schlägt vor, dem Bundesrechnungshof ein begrenztes Antragsrecht im abstrakten Normenkontrollverfahren zuzugestehen (Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 128 ff., 130).

sind, bleibt diskussionswürdig. Zwar besteht eine gewisse Einigkeit bezüglich der Sachwidrigkeit progressiver Bemessungsgrundlageneffekte,<sup>146</sup> allerdings hängt dies im konkreten Einzelfall davon ab, ob das Bedürfnisprinzip oder die Anreizwirkung im Vordergrund steht. In letzterem Fall kann die höhere Wirkung bei höheren Steuersätzen und damit größerem Investitionspotential durchaus gewünscht sein.<sup>147</sup>

Die steuerliche Maßnahme wird nur dann in der Lage sein, das jeweilige Lenkungsziel zu erreichen, wenn die normative Ausgestaltung wirkungsorientiert erfolgt. Dabei erfordert der Umstand, dass es sich um mittelbare Verhaltenssteuerung handelt, eine deutlich komplexere Wirksamkeitsanalyse als bei direkten Verhaltensregeln. Die Gefahr der Überzeichnung der Wirksamkeit und zielgerichteten Beeinflussbarkeit des Wirtschaftsprozesses durch Steuern schlägt sich in gesetzgeberischen Fehlentscheidungen über die Ausgestaltung ebenso nieder wie in der Gefahr der Fehlleitung der Steuerpflichtigen. Hier stellt sich die Frage nach einem „staatlichen Verbraucherschutz“ insofern, als steuerliche Effekte häufig vom Verbraucher nicht richtig eingeschätzt bzw. überbewertet werden. Müsste der Staat diesbezüglich nicht warnen, zumal es zur Vermarktungsstrategie der Anbieter steuerlich induzierter Produkte gehört, deren steuerliche Vorteilhaftigkeit in den Vordergrund zu stellen?<sup>148</sup>

Oftmals fehlt es dem Gesetzgeber jedoch an genauen Vorstellungen der Wirkung seiner Lenkungsinstrumente. Die Kooperation mit den empirischen Steuerwissenschaften kann helfen, die Wirkzusammenhänge besser zu verstehen. Jedoch hat das gegenwärtige Loblied auf interdisziplinariät noch nicht dazu geführt, dass diese Erkenntnisse in die rechtliche Ausgestaltung und Überprüfung von Steuernormen richtig integriert wären. Mit dem weiten Gestaltungsspielraum, vor allem aber der nicht überprüfbaren Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers entzieht das Bundesverfassungsgericht – aktuelles Beispiel ist das Erbschaftsteuerurteil von 2014<sup>149</sup> – Fragen der Erforderlichkeit und Len-

kungseffizienz der verfassungsrechtlichen Kontrolle nahezu vollständig.<sup>150</sup> Zugleich nimmt es eine erhebliche Diskrepanz zu der Feststellung in Kauf, dass es für die verfassungsrechtliche Würdigung steuerlicher Normen auf den *tatsächlichen* Belastungserfolg ankommen soll.<sup>151</sup> Für Förderungserfolg maßgebend ist. Zwingend müssten dann die tatsächlichen Voraussetzungen ebenso wie die tatsächlichen Folgen in die ge-richtliche Überprüfung einfließen.

## 2. Ungezielte wirtschaftspolitisch relevante Gestaltungswirkungen

### a) Erscheinungsform steuerlicher Wirtschaftspolitik?

Unterhalb der gezielten Lenkung begründen primär oder ausschließlich steuerpolitisch motivierte Normen eine große Bandbreite unterschiedlicher wirtschaftspolitisch relevanter Auswirkungen.<sup>152</sup> Manche werden billiger in Kauf genommen, manche sind unerwartet, manche unerwünscht.

Ob man sie als Erscheinungsformen der Wirtschaftspolitik bezeichnen kann, hängt vom zugrunde gelegten Politikverständnis ab. Versteht man Politik als aktive Gestaltung, Steuerung und das bewusste Einwirken auf gesellschaftliche Prozesse,<sup>153</sup> dann handelt es sich bei den ungerichteten Gestaltungswirkungen eher um die *Abwesenheit* von Wirtschaftspolitik. Wirtschaftspolitik kann sich hier gegenüber Steuerpolitik und kurzfristigen staatlichen Einnahmezielen nicht durchsetzen oder wird vernachlässigt, weil die Gestaltungswirkungen gar nicht erkannt werden.

<sup>150</sup> Gleichwohl bleibt der Gesetzgeber zur zukünftigen Überprüfung seiner Prognosen verpflichtet: BVerfG v. 1.3.1979, 1 BvR 532/77 u.a., BVerfGE 50, 290 (335f); BVerfG v. 8.8.1978, 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (130f); BVerfG v. 18.12.1968, 1 BvL 5/64 u.a., BVerfGE 25, 1 (12 f.).

<sup>151</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (69 f.).

<sup>152</sup> Engel in Engel/Morlok, Öffentliches Recht als Gegenstand ökonomischer Forschung, 1998, S. 173: „Nebenwirkungen wirtschaftsrechtlicher Instrumente“.

<sup>153</sup> So die wohl herrschende Auffassung in der Politikwissenschaft, s. Lauth/Wagner, Politikwissenschaft: Eine Einführung, 6. Aufl. 2009, S. 25; Bernauer/Ihn/Kuhn/Walter, Einführung in die Politikwissenschaft, 2. Aufl. 2013, S. 24 ff.; Schimmelfennig, Internationale Politik, 2. Aufl. 2010, S. 19 ff.

<sup>146</sup> Jakob in FS Offerhaus, 1999, S. 65 (78).

<sup>147</sup> Jakob in FS Offerhaus, 1999, S. 65 (78).

<sup>148</sup> Geradezu in die entgegengesetzte Richtung wirkt § 15b EStG, der die durch die zivilrechtliche Produkthaftung erzwungene Aufklärung, konkretisiert, indem sich diese schädlich auf die Nutzung steuerlicher Vorteile auswirkt.

<sup>149</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.



Trotzdem dürfen die ungezielten Wirkungen auch verfassungsrechtlich nicht unter den Tisch fallen. Dies geschieht dann nicht, wenn das BVerfG für die Rechtfertigung des steuerlichen Eingriffs konsequent auf den tatsächlichen Belastungserfolg abstellt,<sup>154</sup> also auf die tatsächlichen Belastungswirkungen und nicht die intendierten.<sup>155</sup> Dann werden vom Gesetzgeber nicht bedachte, zweckwidrige Gestaltungswirkungen zutreffend als Verletzung des Gebots der Folgerichtigkeit erkannt.

#### b) Einfluss auf die Gestaltung wirtschaftlicher Prozesse

Auch reine Fiskalzielnormen haben immense Bedeutung für die Ausgestaltung wirtschaftlicher Prozesse. Ganze Branchen bauen auf steuerlichen Regelungen auf, wie z.B. die Filmindustrie<sup>156</sup> oder die Leasingbranche,<sup>157</sup> obwohl weder § 5 Abs. 2 EStG noch § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als Lenkungsnormen einzustufen sind. Die 35 Euro-Abzugsgrenze für Geschenke des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG verfolgt keine wirtschaftspolitische Intention, sondern soll typisierend Privataufwendungen von betrieblichem Aufwand abgrenzen. Gleichzeitig steuert die Norm aber Produktpalette und Preisbildung der Werbemittelindustrie. Die Gestaltungswirkungen der Erbschaftsteuer auf die deutsche Unternehmenslandschaft werden – berechtigt oder unberechtigt – so geführt, dass die Erbschaftsteuer für Unternehmen quasi ausgesetzt wird: Die Beispiele ließen sich unendlich erweitern. Das allerdings ist auch genau die Schwierigkeit. Wie lassen sich Normen, deren Gestaltungswirkungen wirtschaftspolitisch so relevant sind, dass sie besonderer Beobachtung, möglicherweise auch Gegensteuerung bedürfen, vom restlichen Normbestand absichten?

#### c) Vorhersehbarkeit als Voraussetzung der Zurechnung von Gestaltungswirkungen

Dieter Birk hat in seiner Habilitationsschrift für die Zurechnung der Gestaltungswirkungen und die Begründung einer gesetzgeberischen Ver-

<sup>154</sup> Siehe auch schon oben IV.1.d.aaj).

<sup>155</sup> BVerfG v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (1. Letzsatz); BVerfG v. 17.2.2010, 1 BvR 2664/09, HFR 2010, 651 (652).

<sup>156</sup> § 5 Abs. 2 EStG i.V.m. dem sog. Medienterlass, BStBl. I 2001, 175.

<sup>157</sup> § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO i.V.m. dem sog. Leasingterlass, vgl. BMF v. 19.4.1971, BB 1971, 506; BMF v. 21.3.1972, BB 1972, 433; BMF v. 22.12.1975, BB 1976, 72; BMF v. 23.12.1991, BStBl. I 1992, 13.

antwortung auf ihre Vorhersehbarkeit abgestellt.<sup>158</sup> Aus der von ihm angenommenen verfassungsrechtlichen Perspektive ging es um die Reichweite von Grundrechtseingriffen und deren Abgrenzung gegenüber bloß zufälligen Beeinträchtigungen. Es überzeugt, dem Gesetzgeber als Kehrsseite seines verfassungsgerichtlich anerkannten Prognosespielraums bezüglich der Wirksamkeit zielgerichteter Maßnahmen, diejenigen ungezielt auftretenden Gestaltungswirkungen zuzurechnen, mit deren Auftreten er rechnen musste.<sup>159</sup>

Nicht klar ist indes, wann der Gesetzgeber mit derartigen Gestaltungswirkungen rechnen muss. Hängt die Zurechnung davon ab, welche Nebenwirkungen mit den Instrumenten der ökonomischen Steuerwirkungsforschung<sup>160</sup> sichtbar gemacht werden können? Muss der Gesetzgeber im Vorhinein die möglichen Effekte seiner Gesetzgebung überhaupt evaluieren? Die steuerökonomische Steuerwirkungs- und Verhaltensforschung macht zwar große Fortschritte in Vorhersage und Quantifizierung,<sup>161</sup> dennoch ist es nicht einfach, wirtschaftspolitisch relevante Verhaltensanpassungen verlässlich vorherzusagen. Dies liegt zum einen an der begrenzten Verfügbarkeit der erforderlichen Daten.<sup>162</sup> Außerdem fehlt im Gesetzgebungsprozess häufig die Zeit für eine genaue Modellierung. Deshalb braucht es ein größeres Raster, um Normen mit erwartbaren Gestaltungswirkungen identifizieren zu können.

Vorhersehbar sind vor allem die Gestaltungswirkungen von Normen, die wirtschaftlich gleiche Sachverhalte ungleich und wirtschaftlich ungleiche Sachverhalte gleich behandeln und damit verzerrend wirken. In diese Kategorie gehören neben Verlustverrechnungsverboten Abzugverbote für Betriebsausgaben sowie jede Art von Freigrenzen, die zwei nahezu identische Sachverhalte scharf voneinander trennen.<sup>163</sup> Sperrfris-

<sup>158</sup> Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 198 f.

<sup>159</sup> S. auch BVerfG v. 16.3.2004, 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141 (166); Aus Prognosepielraum folgt Beobachtungspflicht.

<sup>160</sup> Kerber in Engel/Morlok, Öffentliches Recht als ein Gegenstand ökonomischer Forschung, 1998, S. 207 (215 f.).

<sup>161</sup> S. z.B. Wiss. Beirat beim BMWi, Evaluierung wirtschaftspolitischer Fördermaßnahmen als Element einer evidenzbasierten Wirtschaftspolitik 2013.

<sup>162</sup> Wiss. Beirat beim BMWi, Evaluierung wirtschaftspolitischer Fördermaßnahmen als Element einer evidenzbasierten Wirtschaftspolitik, 2013, S. 20 f., 24.

<sup>163</sup> Zur verhaltenssteuernden Wirkung der GwG-Grenze s. Brähler/Scholz, StuW 2016, 49.

ten- und Haltefristen, wie sie in den erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsregeln eingesetzt werden, sowie Stichtagsregeln sind in hohem Maße verhaltensbeeinflussend. Auch Vorschriften, die Einfluss auf den Zeitpunkt der Besteuerung haben, wirken aufgrund der durch sie ermöglichten Steuerbarwertminimierung wirtschaftsgestaltend.<sup>164</sup>

Zu Gestaltungswirkungen kommt es zudem naturgemäß an den Außengrenzen eines Steuerstandortes, weil gleiche wirtschaftliche Sachverhalte jenseits und diesseits der Grenze unterschiedlichen steuerlichen Rahmenbedingungen begegnen. Kapitalimport- oder Kapitaleignementralität sind nicht Lastenausgleichskonzepte, sondern sollen den Einfluss der Besteuerung auf grenzüberschreitende Investitionen zurückdrängen.<sup>165</sup> Die Ausrichtung der DBA-Politik spiegelt wider, ob es sich um einen kapitalimportierenden oder kapitalexportierenden Staat handelt. Regelungen, die darauf gerichtet sind, Gewinnverlagerungen zu verhindern, entfalten meist ebenfalls erwartbare Gestaltungswirkungen. Die Grenze der Niedrigbesteuerung des Außensteuerrechts fraktioniert das Ausland in zwei Zonen. Eine Regelung wie § 1 Abs. 3 AStG gegen Funktionsverlagerungen birgt die Gefahr, dass Forschung und Entwicklung unmittelbar im Ausland angesiedelt werden.

Wirtschaftspolitisch eher hinnehmbar mag es sein, wenn bei gleichbleibendem wirtschaftlichem Sachverhalt nur die rechtliche Gestaltung verändert wird, auch wenn damit unproduktive Rechtsgestaltungskosten einhergehen. Indes haben auch bloße Rechtsgestaltungen vielfach tiefgreifende Auswirkungen auf die Wirtschaftsstruktur. So ist steuerlich induzierte Rechtsformgestaltung etwa im Hinblick auf den unterschiedlichen Zugang zum Kapitalmarkt eben mit weitergehenden Folgen verbunden.

#### d) Beobachtungspflichten

Lassen sich Normen identifizieren, die vermutlich zu Verhaltensänderungen der betroffenen Unternehmen führen, sollte hieraus, wenn die Gestaltungswirkung schon nicht vermieden wird, zumindest eine besondere Beobachtung der entsprechenden Normen abgeleitet werden. Eine solche folgt auch als verfassungsrechtlicher Handlungsauftrag aus

<sup>164</sup> Rödler, Gestaltungssuche im Ertragssteuerrecht, 1991, S. 365 ff.

<sup>165</sup> Im Einzelnen Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Grundlagen Rz. 24; Gaudenberger, DStJG 8 (1985), S. 33 ff.

dem Prognosespielraum des Gesetzgebers,<sup>166</sup> Erforderlich ist eine Institutionalisierung im Sinne eines systematischen Gesetzgebungscontrollings statt vereinzelter Evaluationsaufträge, die wie im Fall der Zinsschranke<sup>167</sup> häufig gar nicht abgearbeitet werden.

### 3. Gezielte Maßnahmen zur Ausschaltung unerwünschter Gestaltungswirkungen

Eine dritte, eigene Kategorie stellen solche Regelungen dar, mittels derer der Gesetzgeber unerwünschte Gestaltungswirkungen von Normen, die primär der Erzielung steuerlicher Mehreinnahmen dienen, für bestimmte Branchen oder Unternehmen, denen diese nicht zumutbar sind, zurücknimmt. Beispiele sind die Sanierungsklausel im Rahmen von § 8c KStG oder die Mittelstandsausnahmen im Rahmen von § 8c (§ 4h EStG) und Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG). Auch die jüngste Diskussion um die Erbschaftsteuer lässt sich hier einordnen. In der derzeitigen Tarifstruktur wäre die Erbschaftsteuerlast für Unternehmen so schädlich, dass man sie aus wirtschaftspolitischen Gründen für die Erben von Unternehmensvermögen zurücknimmt.

Normen, die auf der Sekundärebene ungezielte Gestaltungswirkungen aus wirtschaftspolitischen Gründen verhindern oder kompensieren sollen, sind second-best Lösungen, wenn sich die Gestaltung schon auf der Primärebene ausschalten ließe. Es bedürfte keiner Unternehmensvermögensverschönerung, wenn der Erbschaftsteuergesetzgeber die Kraft hätte, die Bemessungsgrundlage so stark zu verbreitern, dass der Steuersatz signifikant gesenkt werden könnte. Es bräuhete keine Sanierungsklausel, wenn § 8c KStG eng auf missbräuchliche Fälle des Verlusthandels begrenzt wäre. Und es bedarf keiner Ausnahmebestimmung für Wagniskapitalgesellschaften von einer Steuerpflicht für Streubesitzveräußerungen, wenn der Gesetzgeber § 8b Abs. 2 KStG unangetastet lässt.<sup>168</sup>

<sup>166</sup> In außersteuerlichem Kontext: BVerfG v. 16.3.2004, 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141 (166); BVerfG v. 26.10.2004, 1 BvR 911/00, 1 BvR 927/00, 1 BvR 928/00, BVerfGE 111, 333 (360); BVerfG v. 27.1.2011, 1 BvR 3222/09, NJW 2011, 1578 (1582).

<sup>167</sup> Siehe die diesbezügliche Aufforderung durch den Finanzausschuss BT-Drucks. 16/5491, S. 13.

<sup>168</sup> Siehe die entgegengesetzten, aktuell aber fallen gelassenen Pläne im Zuge der Investmentsteuerreform § 8b Abs. 2 KStG entsprechend einzuschranken unter Einfügung eines neuen § 26a KStG, zugunsten von bestimmten Kapitalanlagegesellschaften (vgl. Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Reform

Ungerecht dessen, dass der Entlastungsbedarf vermieden werden könnte, würde sich der Gesetzgeber der systemwidrigen Belastung enthalten, wirt diese Normkategorie eine Reihe von Fragen auf. Einerseits unterscheiden sich Normen zur Abmilderung bzw. gruppenspezifischen Vermeidung unerwünschter Gestaltungswirkungen insofern von der klassischen Steuerergünstigung, als es nicht darum geht, neue Investitionen anzuregen, sondern nur um die Vermeidung schädlicher Steuerungswirkungen auf bestehende Wirtschaftsstrukturen. Eigene Gestaltungswirkungen entfalten diese Normen nur insofern, als Steuerpflichtige sich bemühen werden, die Schwellenwerte zu unterschreiten; sie sind aber nicht auf ein bestimmtes Verhalten angelegt, vielmehr sind derartige Umgestaltungswirkungen ihrerseits unerwünscht. Damit haben wir es nicht mit Lenkungsnormen zu tun.

Dennoch stellt sich insbesondere im Kontext des europäischen Beihilfenrechts die Frage, ob derartige Tatbestände als selektive Ausnahmen einer Regelbesteuerung besonderer Kontrolle bedürfen. Die Einordnung als Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV scheidet indes aus, wenn die Grundnormen (z.B. § 8c KStG, § 10d EStG oder § 4h EStG), deren Gestaltungswirkungen zurückgenommen werden, als belastende Ausnahmen von der Regelbesteuerung eingeordnet werden können, die eben erst ab bestimmten Schwellenwerten eingreifen. Ist die Gestaltungswirkung dagegen wie bei der Erbschaftsteuer Ausdruck der allgemeinen Belastungsentscheidung, ist ihre partielle Rücknahme als Beihilfe einzustufen.<sup>169</sup>

Aus verfassungsrechtlicher Sicht lässt sich erörtern, ob ein – möglicherweise aus dem Übermaßverbot ableitbarer – individualrechtlicher Anspruch dahingehend besteht, unzunutbare Gestaltungswirkungen zu vermeiden oder ob dies allein im wirtschaftspolitischen Ermessen des Gesetzgebers steht. Hat die partielle Rücknahme unzunutbarer Gestaltungswirkungen Einfluss auf die verfassungsrechtliche Einordnung der die Gestaltungswirkung auslösenden Norm? Wie müssen derartige Normen ausgestaltet sein? Dies betrifft etwa auch die Frage, ob die Ausnahmen als Freigrenzen konzipiert sein dürfen oder gleitende Übergänge erfordern.

<sup>169</sup> der Investmentbesteuerung v. 21.7.2015, S. 31, nicht mehr enthalten im Referentenentwurf v. 16.12.2015).

<sup>169</sup> Ismer/Piotrowski, DStR 2015, 1993 [1999]; Weber-Greller, BB 2015, 1367 (1369).

## V. Akteure steuerlicher Wirtschaftspolitik

Wer ist verantwortlich für die Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele im Steuerrecht? Diese Frage ist vor allem für die bereits angesprochene notwendige Abstimmung innerhalb der Wirtschaftspolitik aber auch zu anderen Politikfeldern relevant.

### 1. Verwirklichung wirtschaftspolitischer Zwecke und Berücksichtigung von Gestaltungswirkungen im Steuergesetzgebungsprozess

#### a) Alleinige Zuständigkeit des Steuergesetzgebers

Im Mehrebenensystem der Bundesrepublik ist der Bundesgesetzgeber zentraler Akteur steuerlicher Wirtschaftspolitik. Die Gesetzesformigkeit des Steuerrechts bringt es mit sich, dass auch steuerliche Förderpolitik vollständig gesetzlich durchdekliniert werden muss. Zentraler Akteur nationaler steuerlicher Wirtschaftspolitik ist damit stets der Gesetzgeber.<sup>170</sup>

Dabei liegt die kompetenzielle Zuständigkeit für Maßnahmen steuerlicher Wirtschaftspolitik selbst dort, wo der Fiskalzweck als bloßer Neben Zweck zurücktritt, nach Auffassung des BVerfG stets ausschließlich beim Steuergesetzgeber und nicht bei dem für den jeweiligen wirtschaftspolitischen Zweck zuständigen Sachgesetzgeber.<sup>171</sup> Für außersteuerliche Abgabensinstrumente ist dagegen ausschließlich der jeweilige Sachgesetzgeber zuständig, es kann damit von vornherein nicht zu einem Auseinanderfallen der Kompetenzen kommen.

Allerdings entstehen auch aus der ausschließlichen Zuweisung der Kompetenz für steuerliche Wirtschaftspolitik zum Steuergesetzgeber in den seltensten Fällen Konflikte. Würde man entgegen dem BVerfG eine doppelte Gesetzgebungszuständigkeit fordern, würde sich an der Kompetenz des Bundes, wie sie sich mit wenigen Ausnahmen für das Steuerrecht aus Art. 105 GG ergibt, wenig ändern. Gemäß Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG ist dem Bund auch die Sachkompetenz für das Recht der Wirtschaft als konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit zugeordnet. Nur örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern fallen wegen Art. 105 Abs. 2a GG aus diesem Raster. Es handelt sich jedoch, ungeachtet dessen dass kommunale Steuern sogar besonders oft wirtschaftslenkungs-

<sup>170</sup> Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1971, S. 65.

<sup>171</sup> BVerfG v. 7.5.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 [113].

politisch begründet werden,<sup>172</sup> um Randerscheinungen.<sup>173</sup> Zudem können auch hier nach der Verpackungsteuerentscheidung des BVerfG Regelungskonflikte zwischen den einzelnen Politikzielen über den Gedanken der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vermieden werden.<sup>174</sup>

## b) Gesetzesvorbereitung durch die Ministerialbürokratie innerhalb von Ressortzuständigkeiten

Problematischer ist in Anbetracht des immensen Einflusses der Ministerialbürokratie<sup>175</sup> auf die Steuergesetzgebung die divergierende Ressortzuständigkeit *Nichtsteuerliche* Abgaben werden nicht primär von ihrem Einnahmierzweck her gedacht, sondern sind von Beginn an instrumentell in eine bestimmte Wirtschaftspolitik integriert. Es handelt sich um „Wirtschaftspolitik aus einer Hand“. *Steuerliche* Lenkungsmaßnahmen bedürfen dagegen der Abstimmung zwischen den Ministerebenen. Dies mag funktionieren, wenn das Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich unter einem lenkungspolitischen Motto steht, wie etwa aktuell das Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität.<sup>176</sup> Hier hat das jeweils andere Ressort primäre Interessen, sodass es sich einbringen wird. Fraglicher ist, ob wirtschaftspolitische Gestaltungswirkungen von Gesetzgebungsmaßnahmen, die primär als Fiskalzwecknormen konzipiert sind, hinreichende Beachtung finden. Die federführende Finanzverwaltung hat bestimmungsgemäß in erster Linie das Steueraufkommen und nicht den Wirtschaftsstandort im Blick. Das Wirtschaftsministerium ist zwar zu beteiligen, wenn wirtschaftspolitische Belange betroffen sind,<sup>177</sup> dies setzt jedoch voraus, dass die wirtschaftspolitischen Konsequenzen auch erkannt werden.

- 172 *Henneke*, DStJG 35 (2012), S. 117 (144).
- 173 Bagatellsteuern, s. iSst-Schrift Nr. 507 (2015), S. 97 ff.
- 174 BVerfG v. 7.5.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106. Zu der insoweit nicht überzeugenden Rechtsprechung zu den kommunalen Kultur- und Tourismusabgaben s. oben IV.1. d. aa).
- 175 *Bogmann*, Stbg 1989, 392 (393); Parlament als Leihmutter des Bundesfinanzministeriums.
- 176 Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität, BR-Drucks. 18/5864.
- 177 Nach § 45 Abs. 1 Satz 1 GGO hat das federführende Bundesministerium bei Entwurf einer Gesetzesvorlage betroffene Bundesministerien mit einzubeziehen. Das Bundesministerium der Wirtschaft ist nach § 45 Abs. 1 Satz 2 GGO i. Vm. Anlage 6 der GGO betroffen, wenn Belange von wirtschaftspolitischer Bedeutung berührt sind.

Es wäre zu untersuchen, ob ein Superministerium, das Wirtschafts- und Finanzressort vereint, anders agiert und das Steuerrecht stärker als integralen Bestandteil der Wirtschaftspolitik behandelt. Die wenig glückvolle einjährige Amtsperiode von Karl Schiller<sup>178</sup> zwischen 1971 und 1972 war zu kurz, um hierüber Aufschluss zu geben. Staatsorganisationsrechtlich wird die Machtfülle von „Superministern“ eher kritisch gesehen.<sup>179</sup>

## c) Zur Rolle der Wirtschaftsverbände

Vermitteln können in diesem Prozess Wirtschaftsverbände wirken. Der in den Verbänden vorhandene wirtschaftspolitische Sachverstand kann dazu beitragen, unbedachte und unerwünschte Nebenwirkungen der Steuerpolitik zu verhindern. Interessenverbände können zu der von *Detlev Piltz* zu Recht angemahnten Ermittlung der Rechtsatsachen<sup>180</sup> beitragen. Ohne Kenntnis der Rechtsatsachen, über die die Verbände verfügen, kann weder wirkungsvoll gestaltet noch ausgeschlossen werden, dass unerwünschte Nebenwirkungen eintreten. Der Einfluss von Lobbygruppen auf die Steuerpolitik wird zwar überwiegend als undemokratisch abgelehnt, insbesondere wenn er in gruppenspezifische Privilegien mündet,<sup>181</sup> erfolgt die Beteiligung aber offen in einem transparenten Verfahren, so bildet die frühe Einbeziehung der Wirtschaftsverbände ein Gegengewicht zum übermächtigen Einfluss der Ministerialbürokratie in der Gesetzesentwicklung. Je transparenter das Verfahren, umso weniger kann es zur Durchsetzung spezifischer Gruppeninteressen missbraucht werden.

## 2. Finanzverwaltung als wirtschaftspolitischer Gestalter?

Wenig Einfluss hat die Finanzverwaltung auf die Ausgestaltung von Steuer-subventionen. Anders als im Bereich der direkten Subventionen, wo die Verwaltung mittels Einstellung in den Haushaltsplan und Erlass von Verwaltungsvorschriften die Subventionspolitik maßgeblich gestaltet,

- 178 *Lütjen*, Der Ökonom und die Gesellschaft. Karl Schiller 1911–1994, 2005, S. 305 ff.
- 179 Kritisch zur Machtfülle eines Superministers *Leisner*, ZRP 2002, 501; *Oldiges*, Die Bundesregierung als Kollegium. Eine Studie zur Regierungsorganisation nach dem Grundgesetz, 1983, S. 298 f.
- 180 *Piltz*, StB 2008/2009, S. 11 (17).
- 181 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, S. 1369 ff.

existieren derartige Möglichkeiten im Steuerrecht aufgrund des strengen Gesetzesvorbehalts, der auch für entlastende Maßnahmen gilt, nicht. Der Bundesfinanzhof hat den Erlass selbständiger Föderatbestände durch die Finanzverwaltung für rechtswidrig erachtet.<sup>182</sup> Behördliche Steuerungsmöglichkeiten bestehen zudem auch deshalb nicht, weil die Vergünstigung ex post erst nach Tatbestandsverwirklichung durch den Steuerbescheid gewährt wird.

Dies heißt indes nicht, dass die Organe der Rechtsanwendung per se unbeteiligt wären an der wirtschaftspolitischen Ausrichtung des Steuerrechts. Erhebliche Einflussnahmemöglichkeiten bestehen auf dem Gebiet des Steuerverfahrensrechts. Gerade angesichts der Bedeutung, die Unternehmen diesen „weichen“ Standortfaktoren beimessen, bedürfte es stärkerer Sensibilisierung für die wirtschaftspolitische Relevanz zeitnaher Entscheidungen, die Bereitschaft, vorab Rechtssicherheit zu schaffen und Betriebsprüfungen in einem kooperativen Klima durchzuführen. Zwar kann die Finanzverwaltung auch hier nur im gesetzlich vorgegebenen Rahmen agieren, muss insbesondere § 85 AO gerecht werden, dennoch bestehen Spielräume. Ein Beispiel für eine eindeutig wirtschaftspolitisch motivierte Maßnahme der Finanzverwaltung ist der auf § 163 AO gestützte Sanierungsclass,<sup>183</sup> mit dem die Finanzverwaltung die Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG kompensiert hat.

### 3. Internationale und Europäische Wirtschaftspolitik

Großen Einfluss haben schließlich die Akteure der internationalen Wirtschaftspolitik im Bereich der indirekten Steuern. Der Abbau von Handelshemmnissen durch Zölle und die Vermeidung von Verzerrungen des freien Warenverkehrs durch Subventionierung von Ausfuhren und grenzüberschreitenden Dienstleistungen ist eine der Kernaufgaben der

182 BFH v. 9.7.1970, IV R 34/69, DB 1970, 1908; BFH v. 2.9.1964, I 255/62 U, BStBl. III 1964, 589; BFH v. 12.9.2007, X B 18/03,0 BFH/NV 2008, 102. Vgl. aber BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 zu VIP-Logen und zu den auf § 50 Abs. 7 EStG a.F. gestützten Steuerbefreiungen der FfFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006, *Balzerkiewicz/Voigt*, BB 2005, 302; *Anzinger*, FR 2006, 857.

183 Allerdings bei beschränkter Rechtsgrundlage s. hierzu Vorlage des X. Senats BFH v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696, an den Großen Senat. Zum Erlass als interventionistisches Gestaltungsinstrument der Finanzverwaltung s. *Selmer*, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, 1971, S. 65 f.

WTO mit den multilateralen Abkommen des GATT und GATS.<sup>184</sup> Auch die Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems durch die EU dient nicht fiskalischen Zielen, sondern dem wirtschaftspolitischen Ziel der Errichtung eines Binnenmarktes. In der Rechtsprechung des EuGH schlägt sich dies in der großen Bedeutung des Gebots der Wettbewerbsneutralität bei Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinien nieder.<sup>185</sup>

Für das Recht der direkten Steuern übernehmen OECD und UN wirtschaftspolitische Koordinierungsaufgaben durch die Bereitstellung von Musterabkommen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Die EU greift durch vereinzelte Richtlinien auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung<sup>186</sup> partiell wirtschaftspolitisch in das Recht der direkten Steuern ein. Auch hier geht es nicht um die Erreichung von Einnahmezielen; vielmehr stehen Harmonisierungskompetenz und Beihilfenaufsicht ausschließlich im Dienst der Errichtung und des Funktionierens des Binnenmarktes durch Beseitigung steuerlicher Wettbewerbsverzerrungen (Art. 114 Abs. 1; 115 AEUV).<sup>187</sup>

### VI. Fazit

Wirtschaftspolitische Enthaltensamkeit des Steuergesetzgebers ist weder möglich noch wünschenswert. Jedoch läuft der Gesetzgeber beim lenkenden Einsatz des Steuerrechts einerseits Gefahr, dessen Wirkkraft zu überschätzen, andererseits bestehen Wahrnehmungsdefizite, was die unbeabsichtigten Gestaltungswirkungen angeht. Deshalb bedarf es einer

184 Hierzu *Englisch*, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*, 2008, S. 362 ff.

185 Vgl. hierzu *Englisch* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 23 ff.

186 RICHTLINIE DES RATES vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten (90/435/EWG); RICHTLINIE DES RATES vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmenstellen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen (90/434/EWG); RICHTLINIE 2003/49/EG vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedsstaaten.

187 G. *Kirchhof* in G. *Kirchhof/Korte/Magen*, *Öffentliches Wettbewerbsrecht*, 2014, § 13 Rz. 10

stärkeren Integration von Steuer- und Wirtschaftspolitik. Notwendig ist vor allem ein Instrumentarium zur Identifikation und Vermeidung unerwünschter Wirkungen steuerlicher Normen auf Wirtschaftsstrukturen. Ohne den Seitenblick auf die Erkenntnisse der ökonomischen Steuerwirkungsforschung wird dies nicht gelingen. Damit geht ein deutliches Signal in Richtung einer Zusammenarbeit zwischen den Steuerwissenschaften aus.

## Ökonomische Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik – Am Beispiel der steuerlichen Förderung von Unternehmen

Prof. Dr. *Monika Schnitzer*

Ludwig-Maximilians-Universität München  
Seminar für Komparative Wirtschaftsforschung

### I. Einführung

1. Fragestellungen einer ökonomischen Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik
2. Zwei Beispiele steuerlicher Förderung von Unternehmen: Innovationsförderung und Förderung von Familienunternehmen

### II. Innovationsförderung

1. Ökonomische Begründung: Externalitäten und Finanzierungseinschränkungen
2. Projektförderung versus steuerliche Förderung
3. Steuerliche FuE-Förderung versus Patent Boxen: Theoretische Wirkungsmechanismen
4. Empirische Befunde zu steuerlicher FuE-Förderung

5. Empirische Befunde zur steuerlichen Förderung von Patenten

### 6. Zwischenfazit

7. Exkurs: Wirkung auf Köpfe

### III. Förderung von Familienunternehmen durch Verschonung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer

1. Juristische Grundlage
  2. Insolvenzsicht bei Liquiditätsentzug: Theoretischer Wirkungsmechanismus und empirische Befunde
  3. Der Beitrag von Familienunternehmen zum Gemeinwohl: Theoretische Überlegungen und empirische Befunde
  4. Zwischenfazit
- ### IV. Schlussfolgerungen

### I. Einführung

#### 1. Fragestellungen einer ökonomischen Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik

Eine ökonomische Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik beschäftigt sich vor allem mit drei Fragen. Welche ökonomischen Ziele verfolgt die Steuerpolitik bzw. sollte sie verfolgen? Welche Maßnahmen sind für die

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

DSJfG Band 39

# Steuerrecht und Wirtschaftspolitik

40. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Halle, 14. und 15. September 2015

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

von

Prof. Dr. Susanne Sieker

Martin-Luther-Universität  
Halle Wittenberg

2016

Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln	
Inv.-Nr. 557/16	Publ.-Nr. F 2 68

ottoschmidt

## Inhalt \*

	Seite
<i>Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellingerhoff, Präsident des Bundesfinanzhofs, München</i>	
<b>Eröffnung der Tagung und Rechtfertigung des Themas</b> .....	1
I. Einige Aspekte des Themas .....	1
II. Die Konzeption der Tagung .....	7
<i>Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln</i>	
<b>Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik</b> .....	11
I. Einführung: Gibt es Steuerpolitik, die nicht zugleich Wirtschaftspolitik ist? .....	12
II. Historischer Abriss .....	14
III. Der Gegenstand steuerlicher Wirtschaftspolitik .....	15
IV. Kategorien wirtschaftspolitisch relevanter Normen .....	28
V. Akteure steuerlicher Wirtschaftspolitik .....	47
VI. Fazit .....	51

*Prof. Dr. Monika Schnitzer, Ludwig-Maximilians-Universität  
München*

<b>Ökonomische Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik – Am Beispiel der steuerlichen Förderung von Unternehmen</b> .....	53
I. Einführung .....	53
II. Innovationsförderung .....	56
III. Förderung von Familienunternehmen durch Verschonung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer .....	68
IV. Schlussfolgerungen .....	77
Diskussion .....	79

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln  
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943  
info@otto-schmidt.de  
www.otto-schmidt.de  
ISBN 978-3-504-62041-7  
©2016 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Satz: W/MTP, Birkenau  
Druck und Verarbeitung: Kösel, Krugzell  
Printed in Germany

\* Ausführliche Inhaltsübersichten jeweils zu Beginn der Beiträge.