

Jürgen Pelka (Hrsg.)
Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen
der Unternehmensbesteuerung

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 23

Europa- und verfassungs- rechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Dr. Jürgen Pelka

Rechtsanwalt und Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Köln

2000

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 23 (2000), S. . . .

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung /

hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von

Jürgen Pelka. – Köln: O. Schmidt, 2000

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.;
Bd. 23)

ISBN 3-504-62023-3

978

Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln

Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 2000 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

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.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH & Co. KG, Kevelaer

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

Inhalt*

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln</i>	
Eröffnung und Rechtfertigung des Themas	1
<i>Prof. Dr. Monika Jachmann, Universität Jena</i>	
Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunfts- arten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaft- steuerrecht	9
I. Einführung	10
II. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Besteuerungsgleichheit von Unternehmen	11
III. Die unterschiedliche Behandlung von Steuersubjekten und Rechtsfor- men im Ertragsteuerrecht	19
IV. Die unterschiedliche Behandlung von Einkunftsarten	42
V. Unterschiede in der Bewertung	55
VI. Fazit	64
<i>Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Freie Universität Berlin</i>	
Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung – Nettoprinzip, Maßgeblichkeitsgrundsatz, Rückstellungen, Gewinnrealisierung	67
I. Einleitung	67
II. Grundlegung	68
III. Das objektive Nettoprinzip	69
IV. Der Gleichheitssatz	78
V. Einzelfälle	79
VI. Zusammenfassung	84

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum</i>	
Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen	87
I. Einführung	88
II. Begrenzung des Steuereingriffs durch die grundrechtlichen Wirtschaftsfreiheiten	90
III. Quantitative Begrenzung der Gesamtsteuerlast nach Maßgabe des Halbteilungsgrundsatzes	107
IV. Fazit und Rechtsfolgen bei Überschreitung der Halbteilungs Grenze	124
 <i>Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Universität Osnabrück</i>	
Verfassungsrechtliche Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen	127
I. Einführung	128
II. Steuerliche Vergünstigungen für unternehmerische Einkünfte und Vermögenswerte	130
III. Einführung eines Sondertarifs für nicht entnommene Gewinne bei der Einkommensteuer	139
IV. Einführung einer einheitlichen Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer	151
V. Ergebnis	153
Diskussion	154
 <i>Prof. Dr. Günter Hirsch, Richter am Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, Luxemburg</i>	
Verhältnis des deutschen Verfassungsrechts zum Europarecht	175
I. Einführung	175
II. Unmittelbare Wirkung und Vorrang des Gemeinschaftsrechts	176
III. Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts	183
IV. Kooperation zwischen der nationalen Gerichtsbarkeit und der Gemeinschaftsgerichtsbarkeit	184
V. Fazit	185
Diskussion	186

Prof. Dr. Wolfgang Schön, Universität Bonn

Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem	191
I. Die Wirtschaftsordnung der Europäischen Verträge	191
II. Die ökonomischen Alternativen: Systemangleichung oder Systemwettbewerb	195
III. Die Steuerpolitik der Europäischen Organe	204
IV. Die Grundfreiheiten und der Systemwettbewerb	208
V. Das Beihilferecht und der Steuerwettbewerb	214
VI. Notwendigkeit und Grenzen der Rechtsangleichung	216
VII. Schlußbetrachtung	225

Univ.-Doz. Dr. Nikolaus Zorn, Richter am VwGH, Wien

Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen	227
I. Einleitung	227
II. Subsidiaritätsgrundsatz, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Art. 5 EG (früher Art. 3b EGV)	228
III. Unterschiede Gemeinsamer Markt – Binnenmarkt	230
IV. Rechtsgrundlagen für die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung	231
V. Treaty making power der EG	255
VI. Rechtlich unverbindliche Maßnahmen: Code of Conduct	257
VII. Zukunft der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung	260

Prof. Dr. Moris Lehner, Universität München

Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages	263
I. Besteuerungsgewalt als Grundlage staatlicher Souveränität	264
II. Die Wirkung der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote	265
III. Die territoriale Radizierung des Steuerrechts als Direktive für die Begrenzbarkeit der nationalen Besteuerungsgewalt	275
IV. Folgerungen für die Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung	281
Diskussion	285

	Seite
<i>Prof. Dr. Frans Vanistendael, Katholische Universität Leuven</i>	
Steuerliche Hilfsmaßnahmen und schädliche Steuerkonkurrenz	299
I. Einleitung	299
II. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und indirekte Steuern	300
III. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und Einkommensteuern	304
IV. Schlußfolgerung	318
 <i>Prof. Dr. Michael Tumpel, Universität Wien</i>	
Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen	321
I. Einleitung	321
II. Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe	323
III. Einfluß europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe auf die Organisation und Finanzierung	340
IV. Ausblick	371
Diskussion	372
 <i>Dr. Jürgen Pelka, Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln</i>	
Resümee	383
I. Überblick	383
II. Verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung	383
III. Verhältnis des Verfassungsrechts zum Europarecht	393
IV. Europarechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung	395
V. Fazit	404
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.</i>	
Satzung (Auszug)	407
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	408
Mitgliederverzeichnis	409
 Sachregister	 435

Eröffnung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. *Joachim Lang*
Universität zu Köln

Meine sehr geehrten Damen und Herren, hiermit eröffne ich die 24. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Das Thema dieser Jahrestagung könnte kaum aktueller ausgewählt worden sein. Schon die Jahrestagung des vergangenen Jahres zu den Steuern auf Erbschaft und Vermögen leistete eine Woche vor dem Wahlsonntag einen aktuellen politischen Beitrag. Die wissenschaftliche Debatte in Münster entfaltete durchaus auch politische Wirkung, wengleich es nicht in erster Linie wissenschaftliche Argumente sein dürften, die in letzter Zeit den Widerstand der Länder gegen die Revitalisierung der Vermögensteuer etabliert haben. Ich vermute, daß der Münsteraner Tagungsband nach den empfindlichen Wahlniederlagen der Sozialdemokraten weiterhin politische Aktualität genießen wird.

Ebenso sind die europa- und verfassungsrechtlichen Grenzen der Unternehmensbesteuerung seit dem Beschluß des rotgrünen Koalitionsvertrages, eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung zu verwirklichen¹, Gegenstand der Tagespolitik.

Die Presse hat den Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofs² zur Verfassungswidrigkeit der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG zum Medium der verfassungsrechtlichen Diskussion gemacht. Die Zeitungsläser werden mit der schwierigen Frage beschäftigt, ob eine Spreizung von Unternehmensteuer- und Einkommensteuerbelastung mit dem Gleichheitssatz zu vereinbaren ist. Diese Frage führt die verfassungsrechtliche Problematik der Unternehmensteuerreform über die Besteuerung von Unternehmen hinaus und berührt Grundfragen zur Besteuerung der Einkommen, die wir erst im nächsten Jahr in Heidelberg behandeln werden.

Unsere Gesellschaft versteht sich allerdings nicht als Wasserträger der Tagespolitik. Das ist schon deshalb nicht möglich, weil Themen und Programme mit erheblicher Vorlaufzeit beschlossen und Referenten etwa anderthalb Jahre vor der Tagung eingeladen werden müssen, damit ein Referentenkreis zustande kommt, wie er sich in den nächsten beiden Tagen präsentieren wird. Die Jahrestagungen unserer Gesellschaft spüren vielmehr jenen Grundfragen des Steuerrechts nach, deren Problematik sich meist in einem längeren Zeitraum

1 Koalitionsvereinbarung zwischen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen v. 20. 10. 1998, S. 16.

2 Beschl. des X. Senats – X R 171/96 – v. 24. 2. 1999, BStBl. II 1999, 450.

entwickelt und die einer raschen Klärung nicht zugänglich sind. Wenn solche Grundfragen an das Licht der Tagespolitik gerückt werden, dann ist das zwar insofern kein Zufall, als das Lösungsdefizit einer Grundfrage immer droht, brisant zu werden. Es würde jedoch nicht dem Verständnis unserer Gesellschaft entsprechen, die Antworten auf die Grundfrage ganz im Licht der Tagespolitik zu suchen.

Die auf der Grundlage des rotgrünen Koalitionsvertrages einberufene *Bund-Länder-Kommission* zur Reform der Unternehmensbesteuerung, der ich als Vertreter der Wissenschaft angehörte, hat inzwischen ihren Bericht³ veröffentlicht. Aus diesem Bericht geht hervor, daß sich die Kommission, der wegen des Zeitdrucks nur 15 Sitzungstage bis zur Übergabe ihrer „Brühler Empfehlungen“ eingeräumt waren, sehr wohl darum bemüht hatte, europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung einzuhalten. Indessen zeigte sich bei der Kommissionsarbeit deutlich der enorme europa- und verfassungsrechtliche Klärungsbedarf.

Unsere Gesellschaft hat sich bereits auf zwei Jahrestagungen mit der Besteuerung von Unternehmen befaßt, 1991 auf der Jahrestagung in Straßburg mit der Unternehmensbesteuerung in den einzelnen EU-Staaten⁴ und 1993 in Fulda mit den Grundfragen der Unternehmensbesteuerung⁵. Der Straßburger Tagungsband bietet einen *tour d'horizon* über das Unternehmensteuerrecht in den einzelnen Ländern und macht dabei deutlich, daß der hohe Anteil progressiv besteuerteter Personenunternehmen in Deutschland international die Ausnahme bildet. In den meisten Ländern unterliegt der weitaus größte Teil der Unternehmen der Körperschaftsteuer, so daß die Körperschaftsteuer die Funktion einer *allgemeinen Unternehmensteuer* hat.

In dem Resümee des von mir herausgegebenen Straßburger Tagungsbandes habe ich festgestellt, daß Deutschland im Wettbewerb der Steuersysteme früher oder später gezwungen sein werde, die Steuerbelastung der Unternehmen von den progressiven Einkommensteuertarifen abzukoppeln⁶.

Inzwischen hat die Tagespolitik die wissenschaftliche Diskussion eingeholt. Mittlerweile liegt der Körperschaftsteuersatz nahezu überall erheblich unter

3 Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der vom Bundesminister der Finanzen eingesetzten Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Heft 66 der BMF-Schriftenreihe, Bonn, Juli 1999.

4 DStJG 16 (1994), hrsg. von J. Lang. Die Herausgabe des Tagungsbandes war mit großen Schwierigkeiten verbunden. Die Referenten Spaniens und Großbritanniens gaben ihre Manuskripte nicht ab und mußten durch A. Marflow und H.-J. Selling ersetzt werden; ihnen sei an dieser Stelle noch einmal herzlich gedankt!

5 DStJG 17 (1994), hrsg. von F. Wassermeyer.

6 J. Lang, DStJG 16 (1994), S. 306 f.

dem Spitzensatz der Einkommensteuer⁷, und zwar mit Spreizungen in der Größenordnung von 15 bis 25 Prozent, ohne daß daraus ein großes verfassungsrechtliches Problem gemacht wird. Hingegen gab in Deutschland schon eine geringfügige Spreizung von zwei Prozentpunkten den Anlaß zu dem grundlegenden Festschriftbeitrag von *Rudolf Wendt*, der zu dem Ergebnis gelangte, daß allein die vollkommene Übereinstimmung des Körperschaftsteuersatzes und des Spitzensatzes der Einkommensteuer die verfassungsrechtlich gebotene materielle Belastungsgleichheit und Wettbewerbsgleichheit von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen gewährleiste⁸.

Danach war der Auftrag an die Bund-Länder-Kommission offensichtlich verfassungswidrig und widersprüchlich: Sie sollte ein rechtsformneutrales Unternehmensteuerrecht mit *erheblicher Spreizung* konzipieren⁹. Hierzu stellt sich die Frage, ob sich unter den Bedingungen der Spreizung überhaupt ein rechtsformneutrales Unternehmensteuerrecht verwirklichen läßt.

Dem Fuldaer Tagungsband läßt sich eine Antwort nicht entnehmen. Das einleitende Referat von *Wolfram Reiß* beginnt mit der Feststellung, daß sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen nicht empfehle¹⁰ und verteidigt sodann im wesentlichen das geltende deutsche Unternehmensteuerrecht¹¹. *Franz Wassermeyer*¹² resümierte die Fuldaer Jahrestagung wie folgt – ich zitiere –: „Es wurden viele Fragen aufgeworfen und Ungereimtheiten aufgezeigt. Schlüssige Lösungsvorschläge konnte keiner bieten. Deshalb war jedoch das Ergebnis der Jahrestagung nicht unbefriedigend. Es gilt, weiter über die aufgeworfenen Fragen nachzudenken. Vielleicht sollte sich die Gesellschaft schon in Kürze erneut dem Thema stellen“.

Inzwischen sind fünf Jahre verstrichen. Ich denke, es hat sich gelohnt, denn heute stellen sich in den Brennpunkten des Verfassungs- und Europarechts jene Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, die in Fulda noch gar nicht formuliert worden sind. Diese Tagung, da bin ich zuversichtlich, wird zu Erkenntnissen vorstoßen, die auf den vorangegangenen Jahrestagungen vielleicht auch wegen mangelnder tagespolitischer Anschauung nicht gewonnen werden konnten.

Das nachfolgende Referat von *Monika Jachmann* wird sogleich das Thema des Kommissionsauftrages ansprechen, das Thema der *Rechtsformneutralität*. In

7 S. J. Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt Anm. 448.

8 R. Wendt, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenatz als Verfassungsproblem, in: FS für K. H. Friauf, Heidelberg 1996, S. 859, 888.

9 Brühler Empfehlungen (Fn. 3), S. 11.

10 W. Reiß, Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994), S. 3, 4.

11 S. das Resümee von F. Wassermeyer, DStJG 17 (1994), S. 330.

12 DStJG 17 (1994), S. 329.

der Tat hat die Kommissionsarbeit gezeigt, daß sich die Frage der Rechtsformneutralität nicht lediglich als eine Frage der *Empfehlung* an den Steuergesetzgeber, sondern als ein bei vielen konkreten Einzelfragen zu lösendes *Gleichheitsproblem* darstellt.

Die Diskussion einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung währt schon seit dem 33. Deutschen Juristentag im Jahre 1924¹³, also schon ein stolzes Firmenjubiläum von 75 Jahren, ohne daß die Firma ein erstes, klares Ergebnis hervorgebracht hätte, nämlich eine eindeutige Antwort auf die Frage, ob das Unternehmensteuerrecht überhaupt rechtsformneutral sein soll.

Im Prinzip geht es nicht um die *egalitäre* Gleichbehandlung aller Unternehmensformen, sondern um *Gleichheitsdogmatik*, die im *Willkürverbot* angelegt ist:

Es sind nicht nur zivilrechtlich und wirtschaftlich gleiche Rechtsformen gleichzubehandeln; es sind auch zivilrechtlich und wirtschaftlich ungleiche Rechtsformen entsprechend verschieden zu behandeln¹⁴.

Die Bund-Länder-Kommission erfüllte den Auftrag, ein rechtsformneutrales Unternehmensteuerrecht zu konzipieren, leider nicht. Sie konzentrierte sich auf das Körperschaftsteuerrecht. Der Abschied vom Vollarrechnungsverfahren soll einen niedrigen Körperschaftsteuersatz ermöglichen, oder umgekehrt formuliert: der Auftrag zu einem niedrigen Körperschaftsteuersatz bot die Chance, sich von einem für den Fiskus ungeliebten Vollarrechnungsverfahren zu verabschieden.

Nach meinem Eindruck stand nämlich für die dominierenden Vertreter der Finanzverwaltung in der Bund-Länder-Kommission die Umgestaltung der Körperschaftsteuer zu einem halbklassischen System mit einem shareholder-relief-Baustein von vorneherein fest. Dieses Konzept ist ja schon von dem Meinungsführer *Jochen Thiel* auf dem Kölner Fachkongreß der Steuerberater im Oktober letzten Jahres angekündigt worden¹⁵.

In Deutschland sind aber 90 Prozent der Unternehmen *Personenunternehmen*, und für diese Unternehmen verbreiten die „Brühler Empfehlungen“ der Bund-Länder-Kommission Ratlosigkeit. Es ist hier nicht der Ort, sich kritisch mit den einzelnen Modellen auseinanderzusetzen, die nunmehr in Planspielen getestet werden. Aber ich erwarte von dieser Tagung doch einige grundlegende Wegweisungen.

13 S. W. Reiß, Rechtsformabhängigkeit (Fn. 10) DStJG 17 (1994), S. 4 (dort Fn. 1), sowie ausf. J. Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 28 ff.

14 Dazu m. w. N. J. Lang, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, in: Brühler Empfehlungen (Fn. 3), Anhang Nr. 1, S. 13 f. (eigene Paginierung).

15 J. Thiel, Umgestaltung der Körperschaftsteuer?, StbJb 1998/99, S. 71.

Ich erlaube mir hier nur, einige Fragen aufzuwerfen: Gibt es verfassungsrechtliche Grenzen für die Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung oder läßt sich sogar ein verfassungsrechtliches Gebot rechtsformneutraler Besteuerung begründen? Können Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen aufgrund der zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Unterschiede auch entsprechend verschieden besteuert werden?

Darf der deutsche Körperschaftsteuersatz dem internationalen Niveau angepaßt werden, während Gewinne von Personenunternehmen weiterhin einem deutlich höheren Einkommensteuerspitzensatz unterliegen? Hat *Rudolf Wendt* recht oder ist die international üblich gewordene Spreizung unter bestimmten Bedingungen auch mit dem deutschen Verfassungsrecht zu vereinbaren?

Dem Straßburger Tagungsband läßt sich entnehmen, daß Dänemark bereits 1985 eine die Körperschaftsteuer ergänzende Unternehmensteuer für Personenunternehmen eingeführt hat, um die rechtsformneutrale Gleichbehandlung der thesaurierten Gewinne zu sichern¹⁶. Diese Lösung entspricht der von der Brühler Kommission andiskutierten Inhabersteuer.

In keinem Land der Welt verfährt die Verfassungsgerichtsbarkeit so streng mit dem Steuergesetzgeber wie in Deutschland. Ich möchte das keineswegs als Nachteil, sondern durchaus als Vorzug deutscher Verfassungskultur bewerten. Jedoch trägt diese Strenge dazu bei, daß die deutsche Steuerpolitik große Schwierigkeiten hat, die Bemessungsgrundlage zugunsten niedriger Steuersätze zu verbreitern. Das Nettoprinzip hat einen im Vergleich zu anderen Ländern sehr hohen Stellenwert. Den Stellenwert des *objektiven Nettoprinzips* wird das Referat von *Joachim Schulze-Osterloh* verdeutlichen. Und besonders das *subjektive Nettoprinzip* genießt einen die Bemessungsgrundlage stark mindernden Rang, wie zuletzt die familiensteuerlichen Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts¹⁷ belegen.

16 Mit dem dänischen Unternehmensteuergesetz von 1985 sollte u. a. erreicht werden, „daß die Belastung der thesaurierten Gewinne bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die gleiche ist wie bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften. Aus diesem Grund werden Einkünfte, die nicht zu privaten Konsumzwecken entnommen werden, mit einer vorläufigen proportionalen Unternehmensteuer von 34 Prozent belastet“ (*N. Winter-Soerensen*, Unternehmensbesteuerung in Dänemark, DStJG 16 [1994], S. 121, 150).

17 Beschl. – 2 BvL 42/93 – v. 10. 11. 1998 (Kinderfreibetrag), BStBl. II 1999, 174, und Beschl. – 2 BvR 1057/91 – 2 BvR 1226/91 – 2 BvR 980/91 – v. 10. 11. 1998 (Kinderbetreuungsbedarf), BStBl. II 1999, 182, sowie Beschl. – 2 BvR 1220/93 – v. 10. 11. 1998, BStBl. II 1999, 193, und Beschl. – 2 BvR 1852/97 – 2 BvR 1853/97 – v. 10. 11. 1998, BStBl. II 1999, 194.

Schließlich ist das Einkommensteueraufkommen entgegen der Annahme, die Bezieher hoher Einkommen würden wegen der Steuersparmodelle zuwenig Einkommensteuer bezahlen, durchaus *umverteilungseffizient strukturiert*:

Fünf Prozent der Steuerzahler mit Einkünften ab 143 TDM tragen 41 Prozent des Einkommensteueraufkommens und die obere Hälfte der Steuerzahler mit Einkünften ab 49 TDM tragen 91 Prozent des Einkommensteueraufkommens.

Wenn solche Bedingungen es unmöglich machen, den Einkommensteuertarif auf das Niveau eines international wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersatzes herabzuführen, soll dann eine Spreizung auch unter der Bedingung, daß Unternehmensgewinne rechtsformneutral gleichbehandelt werden, verfassungsrechtlich nicht zulässig sein? Bei der Antwort auf eine solche Frage entfaltet sich der Steuerwettbewerb als Rechtsproblem, das *Wolfgang Schön* erörtern wird.

Die Bund-Länder-Kommission gewann die Überzeugung, daß das derzeitige Körperschaftsteuersystem mit Vollanrechnungsverfahren *europarechtlich zumindest als bedenklich* einzustufen sei, nachdem die EU-Kommission die Meinung vertritt, daß deutsche Vollanrechnungsverfahren verletze die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit¹⁸. Dieser Auffassung widerspricht *Jörg M. Mössner*¹⁹.

Für die gegenwärtige Unternehmensteuerreform wäre es außerordentlich hilfreich, wenn die Tagung zur Klärung der europarechtlichen Zulässigkeit eines körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahrens beitragen könnte. Im Hinblick auf den beim EuGH anhängigen „Eurowings“-Fall²⁰ müßte auch die Gewerbesteuer auf den Prüfstand gestellt werden.

Wie gesagt, werden aber auf unseren Jahrestagungen nicht nur tagespolitisch aktuelle Fragen behandelt. Ich bin zuversichtlich, daß wir auf dieser Tagung Erkenntnisse gewinnen werden, die weit über den tagespolitischen Horizont hinausreichen.

So mag etwa der von *Roman Seer* behandelte *Halbteilungsgrundsatz* im Unternehmensteuerrecht an Aktualität eingebüßt haben, weil der Wettbewerb der Steuersysteme dazu zwingt, Unternehmen nurmehr weit unter der Halbteilungs Grenze zu belasten. Gleichwohl besteht ein erhebliches Interesse an der dogmatischen Klärung des Halbteilungsgrundsatzes, weil dieser im Kern auf der *freiheitsrechtlichen* Komponente der Besteuerung basiert, die sich nicht

18 Brühler Empfehlungen (Fn. 3), S. 47.

19 *Mössner/Kellermann*, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, DStZ 1999, 505.

20 S. Vorlagebeschl. des FG Münster v. 28. 7. 1997, EFG 1997, 1255, sowie Schlußanträge des Generalanwalts *Jean Mischo* v. 26. 1. 1999, IWB Gruppe 11a, 321 (m. Anm. *Kaefer/Tillmann*).

nur in der Eigentümerfreiheit, sondern auch in der Berufsfreiheit entfaltet. Der Erkenntnisstand zur Bedeutung der Freiheitsrechte für die Besteuerung hinkt noch weit hinter dem zur Steuergleichheit zurück.

Schließlich erwarte ich von den *europarechtlichen* Beiträgen, daß sie wesentlich neue Erkenntnisse auch gegenüber der 20. Jahrestagung erbringen, die sich mit dem Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt befaßte²¹.

Zusammenfassend kann ich also feststellen: Obgleich unsere Gesellschaft schon auf mehreren Jahrestagungen Themen dieser Tagung behandelte, ist es nicht nur gut zu rechtfertigen, sondern angesichts der anstehenden Unternehmensteuerreform geradezu ein Glücksfall, daß wir uns heute und morgen mit den europa- und verfassungsrechtlichen Grenzen der Unternehmensbesteuerung beschäftigen.

21 DSJG 19 (1996), hrsg. von *Moris Lehner*.

Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem

Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht

Prof. Dr. *Monika Jachmann*
Friedrich-Schiller-Universität Jena

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Besteuerungsgleichheit von Unternehmen
 - 1. Der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
 - 2. Steuergesetzliche Systemgerechtigkeit und Belastungsgleichheit
 - 3. Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Ertrags- und Erbschaftsbesteuerung
 - 4. Unternehmen und Leistungsfähigkeit
- III. Die unterschiedliche Behandlung von Steuersubjekten und Rechtsformen im Ertragsteuerrecht
 - 1. Die Bedeutung der Rechtsform für eine gleichmäßige Unternehmensbesteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
 - 2. Einzelaspekte der Gleichbehandlung von Rechtsformen im geltenden Ertragsteuerrecht
 - a) Die grundsätzliche Zurechnung von Gewinnen (ESt/KSt)
 - b) Der Steuersatz (ESt/KSt)
 - c) Die Bemessungsgrundlage (ESt/KSt)
 - d) Die Behandlung von Sondervorgängen (ESt/KSt)
 - e) Ungleichbehandlungen im Gewerbesteuerrecht
 - 3. Rechtsformneutralität als Gewährleistung einer gleichmäßigen steuerlichen Abschöpfung von in Unternehmen erzielter objektiver Leistungsfähigkeit
- IV. Die unterschiedliche Behandlung von Einkunftsarten
 - 1. Besteuerungsgleichheit in der Relation verschiedener Einkunftsarten
 - 2. Die Sonderbehandlung der gewerblichen Einkünfte
 - a) Die Gewerbesteuer
 - b) § 32c EStG
 - 3. Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Einkünfteermittlung
 - a) Die Steuerfreiheit sog. privater Veräußerungsgewinne
 - b) Unterschiedliche Methoden der Einkünfteermittlung
 - 4. Die rechtsformbezogene Einkünftequalifikation
 - 5. Das Postulat einer allgemeinen Unternehmensteuer
- V. Unterschiede in der Bewertung
 - 1. Das Postulat der Wertgleichheit
 - 2. Die Wertgleichheit im Ertragsteuerrecht
 - a) Die Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> b) Die Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung 3. Die Wertgleichheit im Erbschaftsteuerrecht <ul style="list-style-type: none"> a) Die grundsätzliche Maßgeblichkeit aktueller Verkehrswerte | <ul style="list-style-type: none"> b) Der Ansatz von Steuerbilanzwerten c) Die Bestandserhaltung von Unternehmen |
|--|--|

VI. Fazit

I. Einführung

Das ökonomische Postulat einer möglichst entscheidungsneutralen Besteuerung¹ mündet – aus verfassungsrechtlicher Sicht – in das Gebot der Besteuerungsgleichheit². Die Besteuerungsgleichheit der Unternehmen – gerade in Gestalt einer allgemeinen, rechtsformneutralen Unternehmensteuer – wird seit langem gefordert³ und hat gerade durch die Brühler Empfehlungen wieder politische Aktualität erlangt. Gleichwohl steht eine Realisierung noch aus. Eklatante Unterschiede in der Belastung unternehmerischer Ertragszielung lassen den Ruf nach verfassungsrechtlicher bzw. verfassungsgerichtlicher Unterstützung laut werden⁴. Die erbschaftsteuerliche Behandlung von Betriebsvermögen bzw. von Beteiligungen an Unternehmen gleicht einem bunten Fleckenteppich.

Gegenstand der folgenden Ausführungen sind die juristisch verbindlichen⁵ verfassungsrechtlichen Vorgaben der Besteuerungsgleichheit im unternehmerischen Bereich. Auszugehen ist dabei von dem verfassungsrechtlichen Rahmen für eine Besteuerungsgleichheit von Unternehmen. Anknüpfend hieran

1 Dazu nur *Wagner*, *StuW* 1992, 2 ff.

2 Dazu *Lang*, *StuW* 1990, 107 (112, 115); *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, S. 95 f., 132 f.; *Jachmann*, *StuW* 1998, 293 (297).

3 S. dazu *Boettcher*, *StuW* 1947, 67; Entwurf I des Betriebssteuerausschusses 1949, *StuW* 1949, Sp. 929 (1021 ff.); *Flume*, *DB* 1971, 692 ff.; *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, S. 88 ff.; *Knobbe-Keuk*, 53. DJT 1980, O 9 ff.; *Lang*, *StuW* 1989, 3 (13 ff.); *ders.*, *StuW* 1990, 107 (118 ff.); *Ritter*, *StuW* 1989, 319 ff.; *Schneider*, *StuW* 1991, 354 ff.; *Wendt*, *StuW* 1992, 66 ff.; Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BR-Drs. 658/89, Tz. 330–346; Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, erstattet vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, BMF-Schriftenreihe, Heft 43, 1990, S. 14 ff.; Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, BMF-Schriftenreihe, Heft 46, 1991.

4 Vgl. den Vorlagebeschl. des BFH, *BStBl.* II 1999, 450.

5 Vgl. zur Unterscheidung zwischen der juristischen Verbindlichkeit von Verfassungsnormen und der normativ-ethischen Wirkkraft des verfassungsrechtlichen Wertesystems *Lang*, *StuW* 1990, 107 (110).

soll auf wesentliche Aspekte zur unterschiedlichen Behandlung von Rechtsformen und Steuersubjekten, von Einkunftsarten und von Werten eingegangen werden.

II. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Besteuerungsgleichheit von Unternehmen

Grundlegender verfassungsrechtlicher Maßstab für eine Besteuerungsgleichheit der Unternehmen ist der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

1. Der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Die Steuererhebung erfährt ihre grundlegende verfassungsrechtliche Legitimation aus der Verbindung von Steuerstaatlichkeit⁶ und Besteuerungsgleichheit. Die Steuer ist – gleichheitsrechtlich – im Hinblick auf die Verteilung der steuerlichen Belastung auf die Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft zu rechtfertigen. Die Allgemeinheit der Steuer verlangt eine relative Belastungsgleichheit im Verhältnis der einzelnen Steuerpflichtigen untereinander⁷. Maßstab hierfür ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Es gebietet eine Bemessung der Steuer nach Maßgabe der Fähigkeit, Steuern, d. h. Geldzahlungen, zu erbringen⁸.

Als proportionale Gleichheit bedarf die Besteuerungsgleichheit der Wertekontretisierung⁹. Maßgebliche Direktive hierfür ist insbesondere das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 I GG)¹⁰. Der höheren Leistungsfähigkeit korrespondiert im

6 Vgl. statt vieler *Vogel*, in: HdbStR I², 1995, § 27 Rz. 51 ff., 69 ff.; *Köck*, JZ 1991, 692 (693 ff.); *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14 Rz. 167; *Friauf*, StbJb 1977/78, S. 39 ff.; *Isensee*, in: FS für Ipsen, 1977, S. 409 ff.

7 Vgl. auch *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97 (102); *Birk*, StuW 1989, 212 (213); *Wendt*, DÖV 1988, 710 (712); *Isensee*, in: FS für Ipsen, 1977, S. 409 (418); *Söhn*, FinArch. 46 (1988), 154 (167); allgemein zum Prinzip der Lastengleichheit als Maßstab für die Verteilung von Grundpflichten, *Hofmann*, in: HdbStR V, 1992, § 114 Rz. 37.

8 *Kruse*, StuW 1990, 322 (326); *Arndt/Schumacher*, AöR 118 (1993), 513 (518 f.).

9 *Birk*, SteuerR, 1998, Rz. 33; vgl. demgegenüber die Kritik am Leistungsfähigkeitsgrundsatz wegen dessen fehlender Schärfe stv. *Arndt*, in: FS für Mühl, 1981, S. 17 (34 ff.); *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 109 f.

10 BVerfGE 32, 333 (339); 61, 319 (343 f.); 68, 143 (152); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (StRO) I, 1993, S. 409; *Benda*, in: HdbVerfR I², 1995, § 17 Rz. 170; *Birk*, StuW 1983, 293 (295); *ders.*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 161 ff.; vgl. auch *Martens*, KritV 1987, 39 (55 ff.); *Kirchhof*, in: HdbStR IV, 1990, § 8 Rz. 127.

Sozialstaat eine höhere soziale Verantwortung¹¹. Diese Leistungsfähigkeit wächst mit der Höhe des sog. disponiblen Einkommens¹².

Nicht disponibel ist in subjektiver Hinsicht der existenzsichernde Aufwand¹³, in objektiver Hinsicht der für die Erzielung von Leistungsfähigkeit notwendige¹⁴ Aufwand. Hieran wird deutlich, daß gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwei Komponenten umfaßt: eine objektive und eine daran anknüpfende subjektive. Objektive Leistungsfähigkeit ist das Ergebnis einer gegenüber persönlichen Lebensumständen neutralen Mehrung von Zahlungsfähigkeit, insbesondere das Ergebnis wirtschaftlicher Ertragszielung. Subjektive Leistungsfähigkeit meint die auf objektiver Leistungsfähigkeit beruhende, darüber hinaus aber durch individuelle Merkmale bestimmte Zahlungsfähigkeit einer natürlichen Person. Die Besteuerungsgleichheit knüpft an beides an.

Als Maßstab steuerlicher Verteilungsgerechtigkeit ist die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit insoweit freiheitsgrundrechtlich fundiert, als im Rahmen des Art. 3 I GG der wertsetzenden Bedeutung der Freiheitsgrundrechte Rechnung zu tragen ist¹⁵. In diesem Kontext ist auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu sehen, wonach der Gleichheitssatz umso strikter ist, je mehr er den Einzelnen als Person betrifft und umso mehr für gesetzgeberische Gestaltungen offen, als allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden¹⁶. Dabei geht es um die Bestimmung des verfassungsrechtlichen Gewichts der von einer steuerlichen (Un-)Gleichbehandlung betroffenen Belange¹⁷. Die Berücksichtigung

11 Vgl. *Birk*, *StuW* 1983, 293 (295, 298).

12 S. statt aller BVerfGE 82, 60 (87 f.); *Birk*, *StuW* 1989, 212 (217); *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 4 Rz. 127; eingehend *Tipke*, *StRO* I, 1993, S. 410 m. w. N. dort in Fn. 486, S. 428 m. w. N. in Fn. 20, S. 478.

13 Zur Steuerfreiheit des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner Familie *Jachmann*, in: *Kirchhof/Söhn, EStG*, § 31 Rz. A 45 ff. m. w. N.

14 Kritisch gegenüber der Aufnahme des Kriteriums der Notwendigkeit in eine neue steuerliche Regelung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten *Isensee*, 57. DJT 1988, N 32 (47).

15 Anders die allgemeine Fundierung eines Grundsatzes der Leistungsfähigkeit „aus einer Zusammenschau des Demokratieprinzips, der Freiheitsrechte, der Gleichheitsrechte und des Sozialstaatsgedankens“ bei *Weber-Grellet*, in: *FS für Posser*, 1997, S. 395 (407).

16 BVerfGE 99, 88 (94); 96, 1 (5 f.); vgl. auch BVerfGE 91, 346 (363); 89, 69 (89); 88, 87 (96); 74, 9 (24); s. dazu auch *Seer*, *FR* 1998, 1022; *Krugmann*, *JuS* 1998, 7; *Jarass*, *NJW* 1997, 2545; *Sachs*, *JuS* 1997, 124.

17 Vgl. grundsätzlich *Birk*, *StuW* 1983, 293 (298). – Besteht eine eindeutig stärkere Beziehung einer Beeinträchtigung zu einem Freiheitsrecht, nimmt das BVerfG z.T. zwar einen Vorrang des Freiheitsrechts an und berücksichtigt im Rahmen von dessen Prüfung die spezifischen Gehalte des Art. 3 I GG (vgl. BVerfGE 30, 292

der wertsetzenden Bedeutung von Freiheitsgrundrechten im Rahmen des Art. 3 I GG ist aber nicht gleichbedeutend mit der Verhältnismäßigkeit korrespondierender Freiheitseingriffe.

Abweichungen von der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind durch die Erzielung besonderer steuerlicher Gestaltungswirkungen (Sozialzwecke) zu rechtfertigen. Auch das Äquivalenzprinzip – neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip vielfach als sinnstiftendes, wenn auch nachrangiges Fundamentalprinzip der Besteuerung bezeichnet¹⁸ – wäre im Konzept der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Rechtfertigung von Gleichheitswidrigkeiten zu verorten.

2. Steuergesetzliche Systemgerechtigkeit und Belastungsgleichheit

Zur Ausformung des Leistungsfähigkeitsprinzips im einzelnen ist der demokratisch legitimierte Gesetzgeber berufen¹⁹. Das Verfassungsgebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt jedoch grundsätzlich, daß die Steuern mit ihren Bemessungsgrundlagen²⁰ an Größen anknüpfen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit möglichst genau abbilden²¹ und daß die hierbei entwickelten Subprinzipien konsequent verwirklicht werden. In diesem Sinne statuiert das Bundesverfassungsgericht für den Sachbereich des Steuerrechts die Gestaltungsgleichheit²². Der Gesetzgeber habe zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber habe er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen²³. Dem ist vorbehaltlich dessen zu folgen, daß der Grundsatz der gleich-

(312, 327): Sonderbelastung von Gruppen typischer Fälle innerhalb einer von einer Berufsausübungsregelung betroffenen Berufsgruppe – Art. 12 I GG i. V. m. Art. 3 I GG). Die Steuer erfüllt jedoch stets (auch) eine Finanzierungsfunktion und ist insoweit an den Anforderungen der Belastungsgleichheit nach der Leistungsfähigkeit zu messen. Im Bereich der Steuererhebung ist grundsätzlich nicht von einem Vorrang eines ebenfalls betroffenen Freiheitsgrundrechts auszugehen.

18 Vgl. *Tipke*, StRO I, 1993, S. 475 ff., StRO II, 1993, S. 1030 ff. m. w. N.; *Pezzer*, in: FS für *Tipke*, 1995, S. 419 (425).

19 Vgl. nur BVerfGE 89, 108 (117).

20 Vgl. dazu, daß sich das Leistungsfähigkeitsprinzip v. a. im Bereich der Bemessungsgrundlagen entfaltet, *Lang*, in: Baron/Handschuh, Wege aus dem Steuerchaos, 1996, S. 117 (133).

21 Vgl. auch *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), S. 3 (22 f.); *Trzaskalik*, StuW 1992, 135 (140).

22 Dazu grundsätzlich *Kirchhof*, Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz, 1996, S. 20 f.

23 BVerfGE 99, 88 (95); 93, 121 (136), 165 (172); 84, 239 (271).

mäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch schon bei der Bestimmung von Gegenstand und Grundtatbestand einer Steuer zu beachten ist²⁴.

Systemgerechtigkeit als Grenze des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bei der Entfaltung des allgemeinen Gleichheitssatzes²⁵ bedeutet im Steuerrecht²⁶ Allgemeinheit der Besteuerung²⁷ und damit Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ziel einer systemkonsequent an der individuellen Leistungsfähigkeit orientierten Steuergesetzgebung ist allein ein gleicher Belastungserfolg²⁸. Dies hat auch insoweit zu gelten, als das Bundesverfassungsgericht²⁹ ein Gebot der Widerspruchsfreiheit aus dem Rechtsstaatsprinzip ableitet, das verallgemeinerungsfähig sein und als Vorgabe für die inhaltliche Abstimmung innerhalb des Bundesrechts oder innerhalb eines Landesrechts wirken soll³⁰.

Da das gleichheitsrechtliche Gebot der Belastungsgleichheit aus Art. 3 I GG erwächst, sind auch die für die Anwendung von Art. 3 I GG geltenden allgemeinen Grundsätze zu beachten: Zum einen kommt dem Gesetzgeber ein originärer Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Frage zu, ob zwischen zwei zu beurteilenden Lebenssachverhalten Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie eine Ungleichbehandlung rechtfertigen können³¹. Zum anderen ist der Steuergesetzgeber im Rahmen des aus Praktikabilitätsgründen Erforderlichen zur Typisierung berechtigt³².

Faßt man die grundlegenden Vorgaben der Steuergleichheit zusammen, so ist eine Steuer an einem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit möglichst realitäts-

24 Die gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtlich vorgegeben und nicht nur ein Gebot der Folgerichtigkeit auf der Grundlage einer gesetzgeberischen Entscheidung für das Leistungsfähigkeitsprinzip. Vgl. auch *Lang*, *StuW* 1985, 10 (14); anders *BVerfG*, *FR* 1999, 528 (531): Aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folge für den Gesetzgeber keine Beschränkung in seinem Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes; *Vogel*, *DStJG* 12 (1989), S. 123 (141 f.) m. w. N.; *Papier*, *Stbg.* 1999, 49 (54).

25 Dazu grundlegend *Kirchhof*, in: *HdbStR* V, 1992, § 124 Rz. 205 ff.; *Tipke*, *StRO* I, 1993, S. 296 ff.

26 Grundsätzlich *Kirchhof*, in: *HdbStR* IV, 1990, § 88 Rz. 134 ff.; a. A. (fehlende Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung) *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I, 1991, S. 45 ff.; *Brinkmann*, *Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, 1982, S. 77 ff., 155.

27 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 4 Rz. 78.

28 Dazu *BVerfGE* 84, 239 (268); 93, 121 (134).

29 *BVerfGE* 98, 83 (97, 98, 101, 104), 106 (118 f., 123, 125, 130).

30 *Kirchhof*, in: *IFSt-Schrift* Nr. 362, 1998, S. 14 (27).

31 *BVerfGE* 84, 348 (359).

32 *BVerfGE* 84, 348 (359 f.) m. w. N.

gerecht abbildenden Grundtatbestand auszurichten und dieser ist systemkonsequent auszugestalten, indem wirtschaftlich gleiche Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung versehen werden³³.

3. Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Ertrags- und Erbschaftsbesteuerung

Im Ertragsteuerrecht erwächst Belastungsgleichheit aus der systemkonsequenten Erfassung der realen Ertragserzielung. Diese Ertragserzielung basiert auf wirtschaftlicher Freiheitsausübung, fundiert durch Art. 12 und 14 GG. Demgegenüber schöpft die Erbschaftsteuer als Substanzsteuer³⁴ unentgeltlich erlangte Leistungsfähigkeit ab. Zwar wird die Erbschaftsteuer insoweit zutreffend als Einkommensteuer i. w. S.³⁵ eingeordnet, als sie die Bereicherung³⁶ beim Erben abschöpft³⁷. Der Erbe hat seine Leistungsfähigkeitssteigerung aber nicht durch Ausübung seiner wirtschaftlichen Freiheiten aus Art. 12 und 14 GG erwirtschaftet. Die Bereicherung des Erben ist nicht das Ergebnis einer am Markt erzielten Wertschöpfung, sondern fließt aus einem bloßen Vermögenstransfer³⁸. Angesichts der unterschiedlichen freiheitsgrundrechtlichen Fundierung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer schließen sich beide Steuern systematisch aus³⁹. Eine Durchbrechung dieser Systematik führte jedenfalls deshalb zur Gleichheitswidrigkeit, weil sie eine sonst nicht vorgesehene Doppelbelastung desselben wirtschaftlichen Vorgangs bedeutete. In Konstellationen, in denen dieselbe Bereicherung beim Erben nur deshalb sowohl mit Einkommensteuer als auch mit Erbschaftsteuer belastet wird, weil der Erbe in die ertragsteuerliche Rechtsstellung des Erblassers einrückt und so Erträge zu versteuern hat, die wirtschaftlich bereits der Erblasser erzielt hatte, gilt es, den Konflikt zwischen dem einkommensteuerlichen Stichtagsprinzip und dem erbschaftsteuerlichen Bereicherungsprinzip zu lösen⁴⁰. Dabei ist die Frage der erbschaftsteuerlichen Bereicherung unter Berücksichtigung der einkommensteuerrechtlichen Vorgaben zu beantworten⁴¹.

33 Vgl. auch *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 4 Rz. 84, § 8 Rz. 7.

34 BVerfGE 67, 70 (86); *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 8 Rz. 22 m. w. N.; *Seer*, *StuW* 1997, 283 (285); *Timm*, *FinArch.* 42 (1984), 553 (571 ff.); *Vorwold*, *BB* 1999, 1300 (1301).

35 *Stv. Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 13 Rz. 103.

36 Vgl. zum Bereicherungsprinzip als Fundamentalprinzip der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 10 ErbStG) *Tipke*, *StRO* II, 1993, S. 752 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 13 Rz. 102 f.; *Mellinghoff*, *DStJG* 22 (1999), S. 127 (135 ff.).

37 *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 13 Rz. 103.

38 *Seer*, *StuW* 1997, 283 (285) m. w. N.

39 *Anders BFH*, *BStBl.* II 1989, 9 (11).

40 Vgl. *Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*⁹, 1993, S. 983.

41 Dazu weiter unten sub V. 3.b), S. 58 ff.

4. Unternehmen und Leistungsfähigkeit

Geht es im folgenden um die Gleichmäßigkeit der Ertrags- und Erbschaftsbesteuerung von Unternehmen, so soll als Unternehmen die wirtschaftliche Funktionseinheit verstanden werden, mittels derer Gewinneinkünfte erzielt werden. Dabei soll nicht verkannt werden, daß die Besteuerungsgleichheit eine Ausdehnung der Regeln der Unternehmensbesteuerung etwa auf die Vermietung und Verpachtung gebieten kann. Nicht erfaßt von dem so verstandenen Begriff des Unternehmens bzw. der Unternehmensbesteuerung ist die wirtschaftliche Gesamtheit dessen, was als Unternehmen im Sinne eines Gebildes des Wirtschaftsprozesses bzw. als „sozialer Organismus der betrieblichen Leistungserstellung“⁴² bezeichnet wird. Denn die Wertschöpfung eines Unternehmens – verstanden in diesem weiten Sinne – umfaßt nicht nur die Leistung des Unternehmensträgers, sondern auch die der Fremdkapitalgeber wie der Arbeitnehmer⁴³. Im folgenden wird nur die Besteuerung des letztlich dem sog. Unternehmenseigner zukommenden Gewinns aus dem Unternehmen behandelt.

Wird objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Rahmen eines Unternehmens erzielt, so ist deren Zuordnungssubjekt und Subjekt der entsprechenden objektiv gleichmäßigen Besteuerung der Träger des Unternehmens⁴⁴. Das Unternehmen als wirtschaftliche Funktionseinheit ist Eigentumsobjekt, nicht Grundrechtsträger, d. h. auch nicht Träger von Leistungsfähigkeit⁴⁵, und auch nicht Gemeinwohlveranstaltung⁴⁶. Die „Theorie des Unternehmens an sich“⁴⁷ negiert das Privateigentum am Unternehmen⁴⁸. Als Eigentumsobjekt ist es Mittel zur privatnützigen Ertragserzielung durch Eigentumsnutzung. Sofern das Unternehmen sich noch nicht zu einer organischen Betriebseinheit selbstständig hat, wird es (allein) durch den seine Berufsausübungsfreiheit zur Ertragserzielung wahrnehmenden Unternehmer repräsentiert. Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Ertragsbesteuerung bedeutet eine gleichmäßige Abschöpfung der durch Wahrnehmung der wirtschaftlichen Freiheiten nach Art. 12 und 14 GG erzielten Erträge.

Betreibt eine juristische Person oder eine nicht rechtsfähige Personengesamtheit ein Unternehmen, so ist sie auch der insoweit gleichheitsrechtlich relevan-

42 *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3 (9).

43 *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3 (9).

44 Vgl. den parallelen zivilrechtlichen Ansatz bei *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 1993, S. 5), die von der privatrechtlichen Zuordnung des Unternehmens ausgeht.

45 A. A. *Frenz*, StW 1997, 116 (124).

46 Zutreffend *Wendt*, StW 1992, 66 (72); *Frenz*, StW 1997, 116 (122 f.); anders *Tipke*, StW 1989, 291 (305); *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303 (1306).

47 Vgl. *Flume*, StbJb 1973/74, S. 53 (67).

48 *Watrin*, DStZ 1999, 238 (240).

te Unternehmensträger. Zwar steht die Zurechnung steuerlicher Leistungsfähigkeit im Dienste der Verteilung der Steuer als Gemeinlast auf die staatliche Allgemeinheit. Mitglied dieser staatlichen Gemeinschaft sind die Staatsangehörigen. Dies spricht dafür, nur natürliche Personen als Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit anzuerkennen⁴⁹. Vielfach wird auch davon ausgegangen, daß juristische Personen nicht leistungsfähig sein könnten⁵⁰. Unstreitig existiert bei einer Körperschaft keine subjektive Leistungsfähigkeit in dem Sinn, daß sie Einkommen für Zwecke des Konsums erwirtschaftet⁵¹. Zurechnungsobjekt objektiver Leistungsfähigkeit kann jedoch auch eine juristische Person sein. Kapitalgesellschaften betreiben als rechtlich und wirtschaftlich eigenständige Glieder des Wirtschaftsverkehrs Wertschöpfung und erlangen so objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit⁵². Der Steuereingriff knüpft an einen steuerlichen Belastungsgrund als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit an. Dementsprechend ist auch das Zurechnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit als Zurechnungsobjekt des jeweiligen steuerlichen Belastungsgrundes zu konkretisieren. Die Ertragsbesteuerung greift auf die privatwirtschaftlich durch Wahrnehmung der in Art. 12 und 14 GG gewährleisteten Freiheiten erzielten Erträge zu. Die Zurechnung der so abgeschöpften Leistungsfähigkeit im Rahmen der Besteuerungsgleichheit muß angesichts der wertsetzenden Bedeutung der Freiheitsgrundrechte für die Gleichheitsbeurteilung der Zurechnung der jeweiligen Ertragerzielung bzw. der erzielten Erträge im Hinblick auf Art. 12 und 14 i. V. m. Art. 19 III GG folgen⁵³.

Tritt eine Gesellschaft als solche im Rechtsverkehr auf und erzielt sie so Erträge, dann ist ihr diese Ertragerzielung als Ausübung wirtschaftlicher Freiheit nach Maßgabe von Art. 12 und 14 i. V. m. Art. 19 III GG zuzurechnen. Dies bedeutet für die Einbindung der Gesellschaft in die allgemeine und gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, daß

49 Maßgeblich abstellend auf die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für eine gerechte interpersonelle Verteilung der Steuerlasten *Bach*, *StuW* 1991, 116 (127) m. w. N.

50 Vgl. stv. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe, Heft 17, 1971, S. 306; *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, S. 55; *Flume*, *StBj* 1973/74, S. 53 (67 ff.); *ders.*, *DB* 1971, 692; *Bach*, *StuW* 1991, 116 (127 f.); *Knobbe-Keuk*, *DB* 1989, 1303 (1306); *Walz*, 53. DJT, 1980, F 40 f.; *Schmölders*, *StuW* 1948, Sp. 906 ff.; *Haller*, *Die Steuern*, 1981, S. 176 f.; *Schneider*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*³, Bd. II, 1980, S. 533 ff.; *ders.*, *StuW* 1975, 97 (101); *Andel*, *Finanzwissenschaft*⁴, 1992, S. 340 f.; a. A. *Tipke*, *StRO* II, 1993, S. 734 ff.; *Neumark*, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, 1970, S. 134.

51 Vgl. *Crezelius*, *DStJG* 22 (1999), S. 73 (108).

52 Vgl. auch *Pezzer*, *DStJG* 20 (1997), S. 5 (14).

53 Vgl. zur Bestimmung des Steuersubjekts nach Maßgabe von Art. 14 GG auch *Kirchhof*, *StuW* 1984, 297 (312).

der gleiche wirtschaftliche Sachverhalt einer Schöpfung objektiver steuerlicher Leistungsfähigkeit, verwirklicht durch eine natürliche Person und eine juristische Person in der Verselbständigung von ihren etwaigen Mitgliedern, zur gleichen objektiven Steuerbelastung führen muß. Gemeint ist eine belastungsgleiche steuerliche Abschöpfung der von der juristischen Person erzielten Erträge in der Relation zu von natürlichen Personen erzielten Erträgen. Dies gebietet auch die Chancengleichheit im Wettbewerb⁵⁴ zwischen natürlichen und juristischen Personen.

Die Grundrechtsberechtigung gem. Art. 19 III GG bestimmt sich nach der Typik der materiellen Interessenlage, nicht formal nach der Rechtsform⁵⁵. Die maßgebliche spezifische grundrechtliche Schutzbedürftigkeit ist bei juristischen Personen des Privatrechts anzuerkennen, innerhalb ihres einfachgesetzlich vorgegebenen Aktionsradius⁵⁶ aber auch für sonstige Personenvereinigungen, insbesondere OHG, KG, GbR, Partnerschaft für Freiberufler wie auch den nichtrechtsfähigen Verein⁵⁷. Die erforderliche gegenüber der individuellen Willensbildung der Mitglieder verselbständigte Willensbildung der Personenvereinigung im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Freiheitsbetätigung zur Ertragszielung erfolgt auch bei diesen Rechtsformen des unternehmerischen Zusammenwirkens.

Ist eine juristische Person oder Personengemeinschaft nach Maßgabe von Art. 19 III GG Zuordnungsobjekt der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁵⁸, so ist aber nicht nur zu gewährleisten, daß ihre wirtschaftliche Ertragszielung in der Relation zur Ertragszielung anderer Subjekte der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich belastet wird. Auch die Besteuerung der beteiligten natürlichen Personen wegen der Ertragszielung durch die Gesellschaft hat – im Einklang mit dem personalen Ansatz der Grundrechtsberechtigung der juristischen Person bzw. Gesellschaft nach Art. 19 III GG – den Anforderungen der Besteuerungsgleichheit zu genügen. Die natürliche Person, die über die Gesellschaft ihre wirtschaftliche Freiheit ausübt, darf nicht allein wegen der Rechtsform der Gesellschaft bei der Besteuerung der ihr aus deren Erträgen

54 *Pezzler*, DStJG 20 (1997), S. 5 (14); vgl. demgegenüber zu einer Beschränkung der Wettbewerbsneutralität als Gleichheitsprinzip auf die unmittelbar preisbildenden, indirekten Steuern, *Kirchhof*, in: HdbStR IV, 1990, § 88 Rz. 124.

55 BVerfGE 68, 193 (207); *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I⁴, 1999, Art. 19 Rz. 241; *Badura*, DÖV 1990, 353 (354); a. A. *Schmidt-Aßmann*, in: FS für Niederländer, 1991, S. 383 (388).

56 *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I⁴, 1999, Art. 19 Rz. 258.

57 BVerfGE 4, 7 (12 ff.); 42, 212 (219); BVerfG, BStBl. II 1994, 1744; *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I⁴, 1999, Art. 19 Rz. 259.

58 Vgl. auch *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, S. 134.

zukommenden Leistungsfähigkeitssteigerung begünstigt oder belastet werden⁵⁹. Die objektive Leistungsfähigkeit des Anteilseigners bzw. Gesellschafters ist realitätsgerecht in Abgrenzung zu der objektiven Leistungsfähigkeit der Gesellschaft zu bestimmen⁶⁰.

III. Die unterschiedliche Behandlung von Steuersubjekten und Rechtsformen im Ertragsteuerrecht

1. Die Bedeutung der Rechtsform für eine gleichmäßige Unternehmensbesteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Schon der Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer bedeutet eine rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung⁶¹. Diese bedingt bekanntlich vielfache Belastungsunterschiede⁶², denen durch eine allgemeine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung begegnet werden soll⁶³. Im einzelnen hängt die Rechtfertigung einer unterschiedlichen Behandlung von Steuersubjekten und Rechtsformen im Ertragsteuerrecht davon ab, inwieweit die bloße Rechtsform einer unternehmerischen Ertragserzielung die erwirtschaftete objektive Leistungsfähigkeit beeinflusst. Grundsätzlich bewegt sich eine rechtsformbezogene Ungleichbehandlung im Rahmen der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn sie an einen für die Rechtsform typischen wirtschaftlichen Sachverhalt anknüpft, der Ausdruck einer gesteigerten oder verminderten Leistungsfähigkeit ist. Dann han-

59 Von vorrangiger Maßgeblichkeit des Standpunkts des Anteilseigners geht *Lang*, DStJG 20 (1997), S. 69 (70 f.), aus.

60 Vgl. *Lang*, DStJG 20 (1997), S. 69 (71).

61 Vgl. dazu, daß sich der Gesetzgeber mit der Körperschaftsteuer ganz bewußt dafür entschieden hat, an die zivilrechtliche Rechtsform anzuknüpfen, BT-Drs. 7/1470, 326; *Pezzner*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 11 Rz. 8.

62 *Seer*, StuW 1993, 114 (117).

63 S. dazu stv. *Lang*, StuW 1990, 107 (112, 115); *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, S. 95 f., 132 f.; *Tipke*, StRO II, 1993, S. 1025 ff., 1030; *Schmölders*, Finanzpolitik³, 1970, S. 358 ff.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe, Heft 17, 1971, S. 31, 303 ff.; *Tillmann*, GmbHR 1977, 252; *Kofler*, Die körperschaftsteuerlichen Reformvorschläge und ihre Beurteilung in betriebswirtschaftlicher Sicht, 1978; *Schipporeit*, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, 1979; *Jacobs*, ZGR 1980, 298 ff.; *Wöhe*, ZfB 1980, 519 ff.; *Kopp*, Rechtsformabhängige Belastungsdifferenzen als Ansatzpunkt einer Reform der Unternehmensbesteuerung, 1983; *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 17 Rz. 2 Fn. 5; *Pezzner*, ebenda, § 11 Rz. 1. – Die Rechtsprechung hat bislang keine Bedenken gegen eine steuerliche Ausrichtung an der Rechtsform geäußert, BFH, BStBl. II 1975, 666 (668 f.); BVerfGE 13, 331 (339); 40, 109 (116, 117).

delt es sich grundrechtsdogmatisch schon nicht um eine rechtfertigungsbedürftige Abweichung von der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Generelle Aussagen zu einer rechtsformbezogenen Leistungsfähigkeit lassen sich jedoch nicht treffen. Insbesondere kann eine allgemeine Benachteiligung der Kapitalgesellschaft gegenüber Personenunternehmen nicht mit der Annahme einer grundsätzlichen Höherrangigkeit des Arbeitseinsatzes gegenüber dem Kapitaleinsatz begründet werden. Zunächst besteht grundrechtsdogmatisch kein abstrakter Vorrang der Berufsfreiheit gegenüber dem Eigentumsgrundrecht. Ein gesteigerter Menschenwürdegehalt kommt der Berufsausübungsfreiheit zwar insoweit zu, als es um individuelle Arbeitsleistung geht. Im Hinblick darauf, daß gerade auch intellektuelle Fähigkeiten oder wirtschaftliches Geschick Ausdruck der Persönlichkeit sind, kann durch die Alternative Arbeitseinsatz und Kapitaleinsatz kein typisches Stufenverhältnis des Menschenwürdegehalts wirtschaftlicher Ertragserzielung beschrieben werden. Jedenfalls aber wird ein solches Stufenverhältnis nicht in typisierender Weise durch die Rechtsform des Unternehmens abgebildet. Auch spiegelt die in höherem Maße personalistische Struktur der Personengesellschaft im Unterschied zur kapitalistischen Ausrichtung der Körperschaft keine grundsätzlich unterschiedliche Leistungsfähigkeit wider. Eine gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften kann auch nicht aus einer Verstärkung der Kreditfähigkeit, der Kapitalhäufung, einer besonderen Wirtschaftlichkeit oder einer gesteigerten Wettbewerbsfähigkeit abgeleitet werden⁶⁴. Es handelt sich dabei schon nicht um typische Qualifikationsmerkmale gerade von Körperschaftsteuersubjekten. I. ü. stehen die genannten Merkmale auch nicht typisch für eine besonders hohe objektive Leistungsfähigkeit.

Rechtsformbezogene Belastungsunterschiede sind jedoch gerechtfertigt, soweit sich in der zivilrechtlichen Rechtsform Vorhandensein oder Fehlen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verkörpert, indem aus der Rechtsform zivilrechtliche und damit auch wirtschaftliche Vorgaben für die Erzielung von Leistungsfähigkeit erwachsen und so Einfluß auf die maßgebliche Gleichheit wirtschaftlicher Sachverhalte nehmen⁶⁵. Derartige Unterschiede sind im einzelnen bei der gesetzlichen Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

64 Vgl. auch *Tipke*, StRO II, 1993, S. 737 f.; *Pezzer*, in: FS für *Tipke*, 1995, S. 419 (423).

65 *Lang*, SbtJb 1993/94, S. 9 (14); *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, S. 132, 137 ff., 142 f.; *Englisch*, DStZ 1997, 778 (782).

2. Einzelaspekte der Gleichbehandlung von Rechtsformen im geltenden Ertragsteuerrecht

Im geltenden Ertragsteuerrecht haben Belastungsunterschiede von Körperschaftsteuersubjekten und ihren Anteilseignern einerseits und Einzel- wie Mitunternehmern andererseits⁶⁶ ihre wesentlichen Ursachen in dem Dualismus von einkommensteuerlichem Transparenz- bzw. Durchgriffsprinzip⁶⁷ und körperschaftsteuerlichem Trennungsprinzip⁶⁸ sowie – angesichts der Ungleichbehandlung von Einkunftsarten – in der rechtsformbezogenen Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften. Zunächst soll es um die reine Rechtsformbezogenheit der Besteuerung jenseits von Fragen der Einkünftequalifikation gehen.

a) Die grundsätzliche Zurechnung von Gewinnen (ESt/KSt)

Zentraler Aspekt der rechtsformbedingten Belastungsunterschiede im Ertragsteuerrecht ist die grundsätzliche Gewinnzurechnung bei unternehmerischer Ertragszerzielung durch Gesellschaften. Zu klären ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer steuerlichen Abschöpfung der durch eine Gesellschaft erwirtschafteten Erträge bei der Gesellschaft selbst wie auch beim Anteilseigner bzw. Gesellschafter⁶⁹.

Erwirtschaftet eine Kapitalgesellschaft Erträge für einkommensteuerpflichtige Anteilseigner, so werden diese Erträge insoweit doppelt besteuert, als sie auch beim Anteilseigner als Steigerung seiner Leistungsfähigkeit erfaßt werden. Zu einer einkommensteuerlich abschöpfbaren Leistungsfähigkeitssteigerung beim Anteilseigner führen jedenfalls ausgeschüttete Gewinne. Deren endgültige doppelte steuerliche Belastung sowohl bei der Körperschaft als auch beim Anteilseigner wäre im Hinblick auf die freiheitsgrundrechtliche Fundierung der Ertragszerzielung durch die Gesellschaft gleichheitswidrig. Denn aus der Perspektive der beteiligten natürlichen Personen knüpft die Besteuerung an den Einsatz ihres Anteilseigentums zur Ertragszerzielung an. In die entsprechende Freiheit des Anteilseigners zur Ertragszerzielung wird sowohl durch die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne bei der Körperschaft als auch durch die Besteuerung dieser Gewinne beim Anteilseigner eingegriffen. Gleiches würde – wäre die Personengesellschaft Subjekt einer Unternehmensteuer – für

66 Dazu stv. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 8 Rz. 35; Montag, ebenda, § 17 Rz. 1 ff.; Seer, StuW 1993, 114 ff.

67 Dazu stv. Seer, StuW 1993, 114 (115 f.).

68 Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform², 1998, S. 93.

69 Vgl. zur Diskussion der Rechtfertigung der sog. Doppelbelastung insb. Tipke, StRO II, 1993, S. 726 ff. m. w. N.; speziell dazu, daß die Körperschaftsteuer nicht als Gegenleistung für die Verteilung der Rechtsfähigkeit oder die Einräumung der beschränkten Haftung verstanden werden kann, ders., a. a. O., S. 733.

eine auf Ertragszielung ausgerichtete Mitwirkung im Rahmen der Ertragszielung der Unternehmerschaft gelten. Die Belastung der ausgeschütteten Gewinne bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter sind im Rahmen eines Belastungsvergleichs mit anderen Einkünften zu addieren⁷⁰. Dies gilt unabhängig davon, daß Zurechnungssubjekt der durch die Gesellschaft erwirtschafteten objektiven Leistungsfähigkeit nach Maßgabe von Art. 19 III GG die Gesellschaft selbst ist. Die Beteiligung des Anteilseigners an der Erzielung von Leistungsfähigkeit durch die Körperschaft erfolgt – aus grundrechtsdogmatischer Sicht – durch Nutzung seines Anteilseigentums. Diese ist von der unternehmerischen Ertragszielung durch die Körperschaft zu unterscheiden. Der durch die Nutzung des Anteilseigentums erzielte Ertrag in Gestalt des ausgeschütteten Gewinns ist gleichwohl vorbelastet durch die steuerliche Ertragsabschöpfung bei der Körperschaft, soweit diese auf den ausgeschütteten Gewinn entfällt. Entsprechendes würde bei einer Unternehmensbesteuerung von Personengesellschaften gelten.

Nach noch geltendem Körperschaftsteuerrecht⁷¹ wird die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne durch das sog. Anrechnungsverfahren vermieden. Die Vollarrechnung der Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn führt dazu, daß der ausgeschüttete Gewinn letztlich nur beim Anteilseigner mit Einkommensteuer nach dem für ihn geltenden Steuersatz belastet wird⁷². Die ausgeschütteten Gewinne werden bei der Körperschaft typischerweise nur vorläufig belastet⁷³.

Eine Abschaffung des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer müßte im Interesse der Belastungsgleichheit mit einer entsprechenden Senkung der Belastung der ausgeschütteten Gewinne bei der Körperschaft und beim Anteilseigner einhergehen, bildet doch die Summe aus beidem die gleichheitsrechtlich relevante Belastung der ausgeschütteten Gewinne. Durch das derzeit diskutierte sog. Halbeinkünfteverfahren⁷⁴ soll die steuerliche Vorbelastung der Dividende durch die definitive Körperschaftsteuer beim Anteilseigner in pauschaler Form berücksichtigt und im Ergebnis eine Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden. Im Ergebnis bedeutet es jedoch einen halben Schritt zurück zum sog. klassischen System der Doppelbelastung, und zwar zu Lasten von Beziehern niedriger und mittlerer Einkom-

70 Vgl. auch Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 4 Rz. 91.

71 Zu den möglichen Methoden der Milderung oder Abschaffung der Doppelbelastung und deren Anwendung im internationalen Vergleich stv. Pezzer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 11 Rz. 1.

72 Pezzer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 11 Rz. 2, 165.

73 Die Ausnahmefälle, in denen es bei der Doppelbelastung verbleibt, müssen vorliegend dahinstehen.

74 Brühler Empfehlungen II. 2., BB 1999, 1188.

men. Abgesehen davon, daß Dividendeneinkünfte nicht mit dem sonstigen persönlichen Steuersatz belastet werden, werden sie bei Steuerpflichtigen mit einem Durchschnittssteuersatz von unter 25 v. H. relativ stärker besteuert als Dividendeneinkünfte von Steuerpflichtigen mit einem höheren Steuersatz. Mit abnehmendem Steuersatz nimmt die Differenz zwischen persönlichem Grenzsteuersatz und höherer Gesamtsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne wie in einem umgekehrten Progressionsverlauf zu⁷⁵. Ob sich dies noch in den Grenzen zulässiger Typisierung hält, ist sehr fraglich. Die Rechtfertigung mit Praktikabilitätsabwägungen krankt daran, daß bei einem einheitlichen Steuersatz von thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen auch das Anrechnungsverfahren einfacher zu handhaben wäre. Soweit eine Rechtfertigung der genannten Ungleichbehandlung darin gesehen wird, daß sich das Halbeinkünfteverfahren ohne Aufkommenseinbußen europakonform ausgestalten läßt⁷⁶, wäre vorrangig nach einer europakonformen Möglichkeit zur Vermeidung der Doppelbelastung ohne die genannten Gleichheitseinbußen zu suchen. Eine etwaige Verdoppelung des Sparerfreibetrags⁷⁷ ist ihrerseits gleichheitsrechtlich problematisch, indem die Dividendeneinkünfte besser als die übrigen Kapitaleinkünfte gestellt werden⁷⁸. Auch der Verweis auf die langfristige Werterhöhung der Beteiligungsrechte⁷⁹ kann eine gleichheitswidrige Dividendenbesteuerung nicht rechtfertigen, da es sich insoweit nicht um eine steuerliche Entlastung handelt.

Unterschiede in der personalistischen Prägung von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft rechtfertigten – würde die Personengesellschaft als Steuersubjekt einer Unternehmensteuer behandelt – nicht den Verzicht auf die Vollerrechnung der Vorbelastung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne zugunsten des Halbeinkünfteverfahrens. In Betracht käme allenfalls eine Rechtfertigung des Halbeinkünfteverfahrens für Publikumsgesellschaften, bei denen der Anteilseigner typischerweise seinen Gewinn primär nicht aus der Ausschüttung, sondern aus der Anteilsveräußerung erwirtschaftet. Denn die Gleichheitswidrigkeit des Halbeinkünfteverfahrens betrifft die hier im Vordergrund stehenden Veräußerungsgewinne nicht. Dabei darf man jedoch nicht den verfassungsrechtlichen Grund für die grundsätzliche Notwendigkeit einer Vollerrechnung aus den Augen verlieren. Es gilt eine doppelte Belastung der Ertragszielsetzung des Individuums durch Nutzung seiner Beteiligung an der

75 *Jakobs*, GmbHR 1999, R 185 (186).

76 Vgl. *Hey*, BB 1999, 1192 (1195).

77 Brühler Empfehlungen II. 11., BB 1999, 1188 (1189); Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 58.

78 *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 698 (700).

79 Brühler Empfehlungen II. 1., BB 1999, 1188 (1189); Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 59.

Gesellschaft zu vermeiden. Diese doppelte Belastung ergibt sich bei der Personen- und der Kapitalgesellschaft in gleicher Weise.

Im Unterschied zu ausgeschütteten Gewinnen bedeuten thesaurierte Gewinne einer Kapitalgesellschaft für den Anteilseigner persönlich insoweit keine Leistungsfähigkeitssteigerung, als er als natürliche Person über sie nicht verfügen kann. Thesaurierte Gewinne einer Kapitalgesellschaft sind dem Anteilseigner persönlich nicht zurechenbar⁸⁰. Ihre steuerliche Abschöpfung beim Anteilseigner wäre gleichheitswidrig⁸¹. Soweit thesaurierte Gewinne eine Wertsteigerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft bedingen, fehlt es an einem realisierten und damit steuerbaren Gewinn⁸². Thesaurierte Gewinne erhöhen (nur) die objektive Leistungsfähigkeit der Gesellschaft. Insoweit ist die Körperschaftsteuer die notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Person, deren nicht ausgeschüttete Gewinne sonst überhaupt steuerfrei bleiben würden⁸³. Die Körperschaftsteuer auf thesaurierte Gewinne ist eine echte Steuer auf das Einkommen der Körperschaft⁸⁴.

Nach geltendem Recht sind die Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG) unabhängig davon, ob sie einbehalten werden oder den Gesellschaftern zufließen, voll im Jahr ihrer Entstehung zu versteuern, und zwar – nach Ermittlung für die Gesellschaft – in voller Höhe durch die Gesellschafter. Der Mitunternehmer steht dem Einzelunternehmer gleich, der sämtliche Gewinne zu versteuern hat, unabhängig davon, ob er sie entnimmt. Bei Kapitalgesellschaften werden nur ausgeschüttete Gewinne durch die Gesellschafter versteuert. Insoweit ist zunächst nach der Rechtfertigung der Benachteiligung von Mitunternehmern in Gestalt der sofortigen Besteuerung auch im Unternehmen verbleibender Gewinne zu fragen. Ist doch Subjekt der Erzielung der in den einbehaltenen Gewinnen verkörperten objektiven Leistungsfähigkeit originär die Personengesellschaft (Art. 19 III GG). Sie ist Subjekt der freiheitsgrundrechtlich fundierten Erzielung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und insoweit der – gleichheitsrechtlich relevante – Träger der Entscheidung über die Thesaurierung⁸⁵. Jedenfalls soweit Gewinne der Personengesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen vom einzelnen Gesellschafter nicht entnommen werden können, könnten sie als für ihn nicht disponibles Einkommen der Besteuerung entzogen sein.

80 Vgl. auch Pezzer, DStJG 20 (1997), S. 69 (72); Lang, ebenda, S. 78.

81 Flume, DB 1971, 692 (694); Lang, StuW 1989, 3 (8 ff.); a. A. BFH, BStBl. II 1999, 450 (462 f.): „Es wäre eine vertretbare Alternative gewesen, die Körperschaft im Ergebnis wie eine Personengesellschaft zu behandeln und (auch) nicht ausgeschüttete Gewinne unmittelbar den Anteilseignern zuzurechnen“.

82 Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (18).

83 BFH, BStBl. II 1999, 450 (462).

84 Pezzer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 11 Rz. 2, 4, 140 f.

85 Im Ergebnis ebenso Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 17 Rz. 60.

Dem würde eine Unternehmensteuer Rechnung tragen, die nicht entnommene Gewinne unmittelbar bei der Personengesellschaft abschöpfte.

Die Rechtfertigung dafür, nach dem geltenden Modell des § 15 I 1 Nr. 2 EStG sämtliche Gewinne sofort beim Mitunternehmer zu besteuern, erwächst demgegenüber jedoch aus der wirtschaftlichen Typik der durch die Rechtsform der Gesamthand geprägten mitunternehmerischen Ertragserzielung. Diese Rechtsform ist vom Dualismus der wirtschaftlichen Selbständigkeit der Ertragserzielung durch die Gesellschaft – entsprechend den zivilrechtlichen Vorgaben verstanden als Synonym für „die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Gruppe“⁸⁶ – einerseits und der gesamthänderischen und damit personalistischen Struktur der Vermögenszuordnung⁸⁷ im Rahmen der Gesellschaft andererseits geprägt. Diese dualistische Struktur der Personengesellschaft ist zivilrechtlich vorgegeben und prägt den zu steuernden wirtschaftlichen Lebenssachverhalt. Wesentliches Element der personalistischen Komponente der Rechtsform der Personengesellschaft ist das grundsätzliche Recht auf anteilige Gewinnauszahlung (§ 721 II BGB, §§ 121, 122 HGB). Der Mitunternehmer, der das ihm unmittelbar zugerechnete Einkommen im Unternehmen beläßt, verwendet es⁸⁸. Soweit der Anspruch auf Gewinnauszahlung im Gesellschaftsvertrag abbedungen ist, so liegt es jedenfalls in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, schon dies als Disposition über den Gewinnanteil zu werten. Unabhängig davon steht den Gesellschaftern gem. § 122 II HGB – im Unterschied zur Kapitalgesellschaft – jedenfalls bei einverständlichem Handeln der Zugriff auf das gesamte Gesellschaftsvermögen offen.

Art. 19 III GG schließt diese Einordnung nicht aus. Der Subjektivität der Gesellschaft hinsichtlich der durch sie erzielten objektiven Leistungsfähigkeit wird im Rahmen von § 15 I 1 Nr. 2 EStG durch die Verselbständigung der Personengesellschaft jenseits der Einkünftezurechnung⁸⁹ hinreichend Rechnung getragen. Die Personengesellschaft „als eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende Einheit“⁹⁰ ist ausgehend von der freiheitsgrundrechtlichen Fundierung ihrer Ertragserzielung als Subjekt von Gewinnerzielung wie Ge-

86 Schön, *StuW* 1996, 275 (282) m. w. N.

87 Damit soll nicht verkannt werden, daß – insb. im Rahmen von § 124 HGB – das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft zusteht und sie hierüber in eigener Rechtszuständigkeit verfügen kann (Schön, *StuW* 1996, 275 (282) m. w. N.). Jedoch ist dieses Gesellschaftsvermögen im Unterschied zur Kapitalgesellschaft gesamthänderisch verfaßt (vgl. Reiß, in: Kirchhof/Söhn, *EStG*, § 15 Rz. E 27; hiergegen Schön, a. a. O.).

88 Tipke, *StRO* II, 1993, S. 1038.

89 Zum Streitstand Neumann, *GmbHR* 1997, 621 ff. m. w. N.; zur Entwicklung der Judikatur Schön, *StuW* 1996, 275 (276 ff.).

90 BFH GrS, *BStBl.* II 1991, 691 (697); relativierend BFH GrS, *BStBl.* II 1993, 616 (621 f.); 1995, 617 (621).

winnermittlung und damit als wirtschaftlicher Unternehmensträger zu begreifen⁹¹. Sie ist selbständige, wirtschaftliche Wirkungs- und Handlungseinheit⁹². Die Personengesellschaft ist Tatbestandssubjekt für die Zurechnung von Geschäftsvorfällen⁹³, für die Feststellung der Einkunftsart und für die Einkünfteermittlung⁹⁴. Sie ist insoweit „in begrenztem Umfang Steuersubjekt“⁹⁵, d. h. partiell steuerrechtsfähig⁹⁶. Soweit demgegenüber die Gesellschafter als Träger des Gewerbebetriebs bezeichnet werden⁹⁷, stützt sich dies maßgeblich auf die Gewinnzurechnung nach § 15 I 1 Nr. 2 EStG. Aus der Gewinnzurechnung zum Gesellschafter kann aber nicht geschlossen werden, die Gesellschafter wären maßgebliches Handlungssubjekt der Ertragszielung. Vielmehr ist die Gewinnzurechnung nur deshalb sachgerecht, weil die Gesellschafter gesamthänderisch am Handlungssubjekt beteiligt sind⁹⁸ und Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative tragen. Angesichts der fehlenden vollen Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft muß der Betrieb auf Rechnung und Gefahr der Gesellschafter geführt werden. Dies wiederum ermöglicht es, die Ergebnisse der gesellschaftlichen Ertragszielung den Gesellschaftern als originäre Einkünfte zuzurechnen⁹⁹. Damit ist jedoch nur die unmittelbare anteilige Gewinnzurechnung bei den Gesellschaftern begründet, nicht aber deren Eigenschaft als Gewinnerzielungssubjekt¹⁰⁰. Entscheidungsträger der Unternehmensführung sind die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Gruppe¹⁰¹. Der einzelne Gesellschafter ist an dieser gemeinschaftlichen Einkünftezielung mit mehr oder weniger Unternehmerinitiative beteiligt. Diese Beteiligung kann aber nicht sinnvoll von der gemeinschaftlichen Unternehmensführung abgespalten werden, sondern geht in dieser auf¹⁰². Aus § 2 I i. V. m. § 15 I 1 Nr. 2 EStG folgt nichts anderes¹⁰³. Die Gleichstellung des

91 Schön, DStR 1993, 185 (191); vgl. auch *Bodden*, DStZ 1996, 73 (75); anders *Seibold*, DStR 1998, 438 (441); *Raupach*, StuW 1991, 278 ff.; *ders.*, DStZ 1992, 692 (695 f.); *Uelner*, DSzJG 14 (1990), S. 139 (144); *A. Schmidt*, DStR 1990, 164 (168).

92 *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rz. A 86 f.

93 BFH GrS, BStBl. II 1995, 617 (621).

94 BFH GrS, BStBl. II 1995, 617 (621).

95 BFH GrS, BStBl. II 1984, 751 (761 f.); *Knobbe-Keuk*, BB 1985, 473 f.

96 *A. A. Reiß*, Stbg. 1999, 356 (364).

97 BFH GrS, BStBl. II 1995, 617 (621).

98 *Anders Reiß*, Stbg. 1999, 356 (362).

99 BFH GrS, BStBl. II 1995, 617 (621).

100 *A. A. BFH GrS, BStBl. II 1995, 617 (621)*: „Subjekt der Einkünftezielung ist auch bei gemeinschaftlich erzielten Gewinnen oder Überschüssen immer der einzelne Gesellschafter“.

101 Vgl. *Schön*, StuW 1996, 275 (282).

102 *Anders Fischer*, FR 1998, 813 (819).

103 *Reiß*, Stbg. 1999, 356 (364); *Fischer*, in: *FS für Beisse*, 1997, S. 189 f.; *ders.*, FR 1998, 813 (819); *Bordewin*, in: *FS für L. Schmidt*, 1993, S. 421 (424).

Gewinnanteils i. S. v. § 15 I 1 Nr. 2 EStG mit den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen i. S. v. § 15 I 1 Nr. 1 EStG setzt lediglich die gesetzgeberische Entscheidung um, die Einkünfte der Gesellschaft unmittelbar anteilig dem Gesellschafter – mit Mitunternehmereigenschaft – zuzurechnen. Dies korrespondiert insoweit mit der freiheitsgrundrechtlichen Fundierung, als Art. 19 III GG an die Freiheitsausübung über das Medium der Gesellschaft anknüpft.

Die unmittelbare Gewinnzurechnung beim Gesellschafter als Steuersubjekt – jenseits der Eigenschaft der Personengesellschaft als tatbestandsbegründendes Rechtssubjekt – wird im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit durch das gegenüber der Kapitalgesellschaft stärkere personale Substrat der Grundrechtsfähigkeit der Personengesellschaft ermöglicht. Andererseits hätte der Gesetzgeber grundsätzlich auch die Gestaltungsfreiheit, Personengesellschaften als Körperschaftsteuersubjekte zu behandeln¹⁰⁴.

b) Der Steuersatz (ESt/KSt)

Unabhängig von der Frage der grundsätzlichen Gewinnzurechnung müßte bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen – abweichend vom geltenden wie im Rahmen der Unternehmensteuerreform vorgesehenen Recht – die steuerliche Belastung der ausgeschütteten Gewinne grundsätzlich gleich hoch sein wie die der entnommenen und die Belastung der thesaurierten Gewinne wie die der einbehaltenen.

Zu fragen ist, ob durch die Tarifspreizung die durch eine Körperschaft erzielte objektive Leistungsfähigkeit in geringerem Maße steuerlich abgeschöpft wird als die durch ein Personenunternehmen erzielte objektive Leistungsfähigkeit gleicher Höhe. Angesichts der fehlenden subjektiven Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft kommt ein progressiver Körperschaftsteuertarif nicht in Betracht. Der individuelle Einkommensteuersatz ist demgegenüber abhängig von Elementen der subjektiven Leistungsfähigkeit des (Mit-)Unternehmers, die Einfluß auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlage nehmen, welche wiederum über die Höhe des individuellen Steuersatzes entscheidet. Erst ab Erreichen des Spitzensteuersatzes beeinflussen Komponenten subjektiver Leistungsfähigkeit die Steuersatzhöhe nicht mehr. Insoweit kann der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer – ggf. begrenzt nach § 32c EStG – mit dem Körperschaftsteuersatz auf thesaurierte Gewinne verglichen werden¹⁰⁵. Jedenfalls für die vom Spitzensteuersatz erfaßten Fälle kann eine Gleichheitswidrigkeit festgestellt werden. I. ü. kann man zum einen die Einflußnahme ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften auf die individuelle Steuerbelastung mit

¹⁰⁴ Raupach, DStJG 20 (1999), S. 69 (73).

¹⁰⁵ Vgl. Sondervotum Pollak zu den Brähler Empfehlungen, BB 1999, 1188 (1192).

der Einflußnahme gleich hoher mit- bzw. einzelunternehmerischer Gewinne vergleichen. Maßgeblich hierfür ist nicht nur der Körperschaftsteuersatz, sondern v. a. die Methode der Vermeidung einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer. Insoweit ist – jedenfalls im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers – davon auszugehen, daß eine Vollarrechnung der Ausschüttungsbelastung bei Identität von Einkommensteuerspitzenatz und Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne zur Belastungsgleichheit führt. Zum anderen könnten die Faktoren subjektiver Leistungsfähigkeit, die die Höhe des Steuersatzes auf die unternehmerischen Gewinne mitbestimmen, als außerhalb der relevanten objektiven Leistungsfähigkeit stehend zu betrachten sein. Insoweit könnte der jeweilige persönliche Steuersatz als für die Besteuerung der objektiven unternehmerischen Wertschöpfung relevanter Vergleichssatz angesehen werden. Damit würde jedoch die Struktur der Einkommensteuer als Personensteuer verkannt.

Die Systemscheidung gegen eine separate Unternehmensteuer mit proportionalem Tarif für Personenunternehmen liegt im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit. Denn sie bildet den wirtschaftlichen Lebenssachverhalt, daß ein (Mit-)Unternehmer im Unterschied zur Kapitalgesellschaft auch subjektiv leistungsfähig sein kann, ab und trägt der Bedeutung der Steigerung der objektiven Leistungsfähigkeit des (Mit-)Unternehmers als Einkommensteuersubjekt durch die ihm zugerechneten Gewinne für seine subjektive Leistungsfähigkeit Rechnung.

Neben der Besteuerungsgleichheit beeinträchtigt eine unterschiedliche Tarifierung die Wettbewerbsgleichheit (Art. 3, 12 GG) von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen¹⁰⁶. Allein die progressive Einkommensbesteuerung der Gewinne aus Personenunternehmen führt jedoch noch nicht zu einer Verletzung der Wettbewerbsneutralität zwischen Personenunternehmen mit gleich hohem Gewinn, aber unterschiedlicher persönlicher Situation der jeweiligen Unternehmer¹⁰⁷. Das Gebot wettbewerbsneutraler Besteuerung besagt, daß die relative Wettbewerbsposition konkurrierender Unternehmer nicht durch die Besteuerung der unternehmerischen Betätigung beeinflusst werden darf¹⁰⁸. Die Einkommensteuerprogression betrifft unmittelbar aber nicht die unternehmerische Tätigkeit, sondern zielt auf die subjektive Leistungsfähigkeit. Zu ver-

106 Hierauf abstellend Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenatz der Unterarbeitsgruppe *Dr. Balmes, Dr. Hey, Dr. Raber* der Arbeitsgruppe der DStJG zur Steuerreform, sub III. 2., 3.; vgl. auch *Wendt*, in: FS für Friauf, 1996, S. 859 (886 f.).

107 So Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenatz der Unterarbeitsgruppe *Dr. Balmes, Dr. Hey, Dr. Raber* der Arbeitsgruppe der DStJG zur Steuerreform, sub VI., VII.

108 BVerfGE 48, 210 (222 ff.); 43, 58 (70); 36, 321 (334 ff.); 21, 12 ff.; 19, 101 (114).

gleichen wären die Tarife für laufende thesaurierte Körperschaftsgewinne und einbehaltene mit- bzw. einzelunternehmerische Gewinne. Im Rahmen der geltenden Einkommensbesteuerung findet aber keine Differenzierung zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen statt¹⁰⁹. Systemimmanent können nur der Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer als echte Besteuerung der Körperschaft und der Einkommensteuersatz verglichen werden. Abzustellen ist wiederum auf den Einkommensteuerspitzensatz, weil dieser objektiver Natur ist und eine maßgebliche Rolle für Investitionsentscheidungen spielt¹¹⁰. Entsprechen sich Thesaurierungssatz und Einkommensteuerspitzensatz, dann entsteht eine weitgehend lineare Übereinstimmung von Einkommensteuersatz und Körperschaftsteuersatz in der oberen Proportionalzone. (Mit-)Unternehmer mit einem geringeren Einkommensteuersatz scheinen aber gleichwohl begünstigt¹¹¹. Dies ist die zwangsläufige Folge der – grundsätzlich gerechtfertigten – Einbeziehung der (mit-)unternehmerischen Gewinne in den progressiven Einkommensteuertarif. Ergänzend kann darauf abgestellt werden, daß man bei der Kapitalgesellschaft innerhalb der Grenzen der verdeckten Gewinnausschüttung die Steuerbelastung auf das einkommensteuerliche Belastungsniveau des Anteilseigners reduzieren kann, indem dieser sein Geschäftsführergehalt der Gesellschaft wieder zu Zwecken der Investition zur Verfügung stellt. Unter Geltung des Anrechnungsverfahrens kann darüber hinaus das Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren angewandt werden¹¹². Dies ist typischerweise bei den kleineren und mittleren Kapitalgesellschaften möglich.

Im Ergebnis aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu rechtfertigen ist ein Auseinanderklaffen von Körperschaftsteuerthesaurierungssatz und Einkommensteuerspitzensatz¹¹³.

Als Alternative zur Angleichung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz wird ein einheitlicher optionaler Sondertarif für thesaurierte bzw. einbehaltene Gewinne erwogen¹¹⁴. Dies betrifft sowohl die Problematik der Konsumorientierung der Einkommensteuer als auch der Ungleich-

109 Insoweit kritisch *Lang*, *StuW* 1990, 107 (116).

110 Dazu, daß die Wettbewerbsgleichheit eine punktgenaue Koppelung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz erfordert, *Pezzner*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 11 Rz. 130; *Krebs*, *GmbHHR* 1987, 169 f.; *Wendt*, in: *FS für Friauf*, 1996, S. 859 (886 f.); *Bareis*, *StbKongrRep.* 1987, 33 (67 ff.); relativierend *Mösbauer*, *FR* 1987, 49 (52); *Krebs*, *GmbHHR* 1988, 228 (229).

111 Vgl. auch *Wendt*, *StuW* 1992, 66 (76).

112 Vgl. auch *Wendt*, *StuW* 1992, 66 (77); *ders.*, in: *FS für Friauf*, 1996, S. 859 (884).

113 *Stv. Wendt*, in: *FS für Friauf*, 1996, S. 859 (888).

114 Die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Bericht S. 36 f.) hält die Sondertarifierung des einbehaltenen Gewinns im Hinblick auf den Vorlagebeschl. des BFH v. 24. 2. 1999 und den Erbschaftsteuerbeschl. des BVerfG für sachlich gerechtfertigt. Zu Einzelheiten der Ausgestaltung ebenda, S. 82 ff.

behandlung der Gewinn- und Überschußeinkunftsarten. Im Interesse der Konsumorientierung der Ertragsbesteuerung wird insbesondere gefordert, der besonderen Sozialfunktion investierten Vermögens durch eine reduzierte Besteuerung (niedrige Proportionalbesteuerung) Rechnung zu tragen¹¹⁵. Die Besteuerungsgleichheit in der Relation zu den anderen Einkunftsarten verlangt jedenfalls, daß Gewinnentnahmen unter Anrechnung der proportionalen Vorbelastung nachversteuert¹¹⁶ oder jedenfalls dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen werden¹¹⁷. Dies kompensiert jedoch eine Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne gegenüber einer Besteuerung mit dem höheren individuellen Einkommensteuersatz jedenfalls hinsichtlich des Steuerstundungsvorteils nicht. Soweit Steuerpflichtige benachteiligt werden, deren individueller Durchschnittssteuersatz unter dem Sondertarif für die nicht entnommenen Gewinne liegt, könnte dem freilich durch eine optionale Ausgestaltung der Sondertarifierung begegnet werden¹¹⁸.

Die Begünstigung durch die Sondertarifierung der entnommenen Gewinne ist an die Einkunftsart und die Einkünfteverwendung gekoppelt. Beide Aspekte indizieren grundsätzlich keine geringere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Der globale Hinweis darauf, daß unternehmerisches Vermögen im Vergleich zu anderen Vermögensarten einer wesentlich stärkeren Sozialbindung unterliegt¹¹⁹, die sich insbesondere in arbeits- und sozialrechtlichen Vorgaben konkretisiert¹²⁰, rechtfertigt nicht die Annahme, sein Einsatz zur Ertragerzielung würde eine geringere steuerliche Leistungsfähigkeit vermitteln. Etwaige aus sozialrechtlichen Vorgaben resultierende Freiheitseingriffe können nicht glo-

115 Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, S. 132 ff.; ders., StW 1989, 3 (9 ff.); ders., StW 1990, 107 (119 f.); Englisch, DSZ 1997, 778 (786).

116 So auch die Prämisse des Votums zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns der Unterarbeitsgruppe *Dorenkamp*, Dr. Hey, Dr. Raber der DStJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, sub II. – Die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Bericht S. 51) weist zutreffend darauf hin, daß die fehlende Nachbelastung auf der Ebene der Anteilseigner bei Körperschaften, die nicht ausschütten können, durch einen besonderen Steuersatz auf der Ebene der Körperschaft zu kompensieren wäre.

117 Vgl. auch Modell 2 der Brühler Empfehlungen III. 4. mit Einheitslösung (Entnahmen zuzüglich der darauf gezahlten Unternehmensteuer werden beim Empfänger normal besteuert unter Anrechnung der gezahlten Unternehmensteuer) und Trennungslösung (Entnahmen werden nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert), BB 1999, 1188 (1189 f.).

118 Kritisch gegenüber Rechtsfolgen-Wahlrechten im Hinblick auf das Gebot einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung freilich *Tipke*, StRO I, 1993, S. 506 ff.

119 Lang, StW 1989, 3 (12), spricht von einer größeren Sozialfunktion risikobehafteten Unternehmenskapitals.

120 Vgl. *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303 (1306).

bal zur Steuerbelastung addiert werden. Das Argument eines betriebswirtschaftlichen Thesaurierungszwangs für Erweiterungsinvestitionen könnte zwar grundsätzlich im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit die Annahme begründen, daß investierte Einkünfte eine geringere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermitteln als konsumierte. Dies bedeutete aber eine gegenüber dem geltenden Ertragsteuerrecht geänderte Belastungsentscheidung und erforderte eine Abschichtung der investierten Einkünfte¹²¹. Auf der Grundlage des geltenden Ertragsteuerrechts kann nicht von einer verminderten Leistungsfähigkeitssteigerung durch thesaurierte Gewinne ausgegangen werden. Hiervon zu trennen ist die Frage, ob die Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne als Übergangsregelung zu einer Änderung der ertragsteuerlichen Belastungsentscheidung¹²² hin zu einer nachgelagerten Besteuerung gerechtfertigt werden kann¹²³. Diese Systemumstellung erforderte insbesondere, daß alle Steuerpflichtigen in allen Einkunftsarten den gesparten bzw. investierten Anteil aus der progressiven Einkommensbesteuerung ausscheiden und einem niedrigeren Proportionaltarif unterworfen könnten. Sie scheint derzeit jedoch nicht hinreichend als gesetzgeberisches Ziel erkennbar.

Für eine Rechtfertigung der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns als Sozialzwecknorm müßte ein entsprechender Gemeinwohlzweck Niederschlag im gesetzlichen Tatbestand finden¹²⁴. Die Gewinnthesaurierung müßte diesem Gemeinwohlzweck dienen und die geringere Besteuerung des thesaurierten Gewinns müßte ein verhältnismäßiges Mittel zur Erreichung dieses Zwecks sein¹²⁵. Dabei kommt dem Steuergesetzgeber ein weiter Beurteilungsspielraum hinsichtlich der Frage zu, was dem Gemeinwohlinteresse dient und welches Mittel hierfür geeignet und erforderlich ist. Möglicher Gemeinwohlzweck ist die Förderung wirtschaftlicher Investitionen zum Ausbau des Wirtschaftsstandorts Deutschland und zur Erhaltung bestehender und Schaffung neuer Arbeitsplätze¹²⁶. Zur Erreichung des genannten Zwecks ist die

121 Vgl. Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns der Unterarbeitsgruppe *Dorenkamp, Dr. Hey, Dr. Raber* der DSTJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, sub IV. 2.b) a. E.

122 Vgl. BVerfGE 37, 38 (56) – umsatzsteuerliche Begünstigung einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen beim Übergang zur Allphasen-Netto-USt mit Vorsteuerabzug.

123 Dazu Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns der Unterarbeitsgruppe *Dorenkamp, Dr. Hey, Dr. Raber* der DSTJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, sub IV. 3.

124 Vgl. BVerfGE 93, 121 (148).

125 Ablehnend im Hinblick darauf *Wendt*, *StuW* 1992, 66 (74).

126 Vgl. Brühler Empfehlungen, *BB* 1999, 1188; Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns der Unterarbeitsgruppe *Dorenkamp, Dr. Hey, Dr. Raber* der DSTJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, sub V. 1.

Begünstigung nicht entnommener Gewinne geeignet, wenn die Annahme im Rahmen des gesetzgeberischen Beurteilungsspielraums liegt, daß die Sondertarifizierung des nicht entnommenen Gewinns zu einem Anstieg der unternehmerischen Realinvestitionen führt und dies wiederum der Erhaltung oder Schaffung von Arbeitsplätzen dient. Hierfür spricht, daß die Orientierung der Unternehmensteuersätze am Einkommensteuerspitzensatz Realinvestitionen dadurch verhindern kann, daß sie für eine Standortwahl Deutschland kontraproduktiv wirkt. Fehlt es den Unternehmen an Kapital, vorhandene Produktionsverfahren adäquat auszubauen, dient die Investitionsförderung dem Arbeitsmarkt. Eine derartige Annahme bewegt sich derzeit durchaus im Rahmen des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums. Gleiches gilt im Hinblick darauf, daß auch Rationalisierungsinvestitionen, die anfänglich Arbeitskräfte freisetzen, nachhaltig die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen erhöhen, den Wirtschaftsstandort Deutschland fördern und so letztlich auch dazu dienen, Arbeitsplätze zu erhalten oder zu schaffen. Die Annahme, daß im Vergleich zur Tarifentlastung für einbehaltene Gewinne eine – zwangsläufig auch noch geringer ausfallende – allgemeine Tarifsenkung oder auch nichtsteuerliche arbeitsmarktpolitische Maßnahmen keine gleich geeigneten Mittel sind, überschreitet nicht die Grenzen des gesetzgeberischen Beurteilungsspielraums. Für die Angemessenheit der Sondertarifizierung des nicht entnommenen Gewinns sprechen die Nachversteuerung der Entnahmen sowie der Umstand, daß eine Stärkung des Investitionsstandorts Deutschland durch eine isolierte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf thesaurierte Gewinne gleichheitskonform nicht realisierbar ist¹²⁷.

In eine Sondertarifizierung einbehaltener Gewinne einzubeziehen wären jedoch jedenfalls sämtliche Gewinneinkünfte, insbesondere auch solche aus freiberuflicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft¹²⁸.

Da einheitliche verminderte Steuersätze für thesaurierte Unternehmensgewinne in Einkommensteuer und Körperschaftsteuer stets eine ganz erhebliche Ungleichbehandlung gegenüber den anderen Einkunftsarten bedeuten, wären nach ihrer Einführung die Auswirkungen auf den Investitionsstandort Deutschland und den Arbeitsmarkt zu überprüfen. Entsprechend ihrer Begründung mit dem Ziel einer Verbesserung des Arbeitsmarktes oder auch nur – je nach gesetzgeberischer Schwerpunktsetzung – des gesamtgesellschaftlich als positiv beurteilten Ausbaus des Wirtschaftsstandorts Deutschland ist die Begünstigung thesaurierter Unternehmensgewinne grundsätzlich nur vor-

127 Votum zur Verfassungsmäßigkeit der Sondertarifizierung des nicht entnommenen Gewinns der Unterarbeitsgruppe *Dorenkamp*, Dr. Hey, Dr. Raber der DStJG-Arbeitsgruppe Steuerreform, sub V. 4.

128 So auch Modell 2 der Brühler Empfehlungen III. 4., BB 1999, 1188 (1190).

übergehender Natur¹²⁹. Als endgültige Lösung wäre jedoch entweder der Einkommensteuerspitzensatz an den Sondertarifierungssatz anzugleichen oder aber – nach einem entsprechenden Konzeptionswechsel – im Rahmen einer nachgelagerten Einkommensbesteuerung die Sondertarifierung auf alle Einkunftsarten auszudehnen. Denn der noch geltenden synthetischen Einkommensteuer ist eine Differenzierung der Steuerbelastung je nach Art oder Verwendung der Einkünfte – Konsum oder Investition – fremd¹³⁰.

c) Die Bemessungsgrundlage (ESt/KSt)

Jenseits des Steuersatzes ist eine Gleichbehandlung von Steuersubjekten bzw. Rechtsformen v. a. im Rahmen der Bemessungsgrundlage von Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer zu verwirklichen. Hinsichtlich der Bemessung der zu versteuernden Gewinne besteht nach geltendem Recht schon insoweit ein wesentlicher rechtsformbezogener Unterschied, als der Einzelunternehmer seinen Unternehmerlohn nicht als Betriebsausgabe abziehen kann. Diese Ungleichbehandlung gegenüber der Ein-Mann-GmbH wird v. a. hinsichtlich der Gewerbesteuer relevant. Sie entspricht aber der Besteuerungsgleichheit, weil die zivilrechtlichen Vorgaben insoweit den maßgeblichen wirtschaftlichen Sachverhalt prägen¹³¹. Der Einzelunternehmer kann mit sich selbst keinen Arbeitsvertrag schließen (§ 181 BGB). Dieser zivilrechtliche Befund prägt die zu besteuerte wirtschaftliche Realität. Der Ansatz eines fiktiven Unternehmerlohns als Betriebsausgabe¹³² wäre – im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – jedoch grundsätzlich insoweit zu rechtfertigen, als er in typisierender Weise die durch die Arbeitsleistung des Unternehmers erzielte objektive Leistungsfähigkeit von der betrieblichen Wertschöpfung unterscheiden könnte. Damit würde die betriebliche Sphäre des Unternehmers als Rechtssubjekt der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von seiner persönlichen Sphäre, im Rahmen derer er nichtselbständige Einkünfte erzielt, getrennt. Um keine Besteuerungslücke entstehen zu lassen, müßte der in der betrieblichen Sphäre abgezogene Unternehmerlohn betrag- und zeitgleich in der persönlichen Sphäre versteuert werden. Sinnvoll ist dies nur dann, wenn die betriebliche Sphäre anders besteuert wird als die persönliche, insbesondere bei einer Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne¹³³. Dabei darf der Abzug eines fiktiven Unternehmerlohns jedoch im

129 *Heidinger*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, S. 166; *Osterlob*, in: *Sachs*, GG², 1998, Art. 3 Rz. 97.

130 Sondervotum *Pollak* zu den *Brühler* Empfehlungen, BB 1999, 1188 (1192).

131 Vgl. auch *BFH*, BStBl. II 1999, 450 (463).

132 Vgl. *Watrin*, DStZ 1999, 238 (239); kritisch *Lang*, StuW 1989, 3 (9).

133 S. oben sub b), S. 27 ff.

Hinblick auf Art. 12 und 14 GG nicht die Entscheidung des Unternehmers über die Höhe der Gewinnthesaurierung ersetzen. Sonst würde eine gleichmäßige Besteuerung des nach Maßgabe von Art. 12 und 14 GG erzielten Ist-Ertrags verfehlt.

Der Rechtsform der Personengesellschaft entspräche demgegenüber der Abzug eines Unternehmerlohns, da die Gesellschaft mit dem einzelnen Gesellschafter einen Geschäftsführungsvertrag schließen kann¹³⁴. Insofern ist die vom Recht der Kapitalgesellschaft abweichende Regelung des § 15 I 1 Nr. 2 S. 1 EStG rechtfertigungsbedürftig. Es geht nicht um das Gesamthandsvermögen, an dem sich die personalistische Struktur der Gesellschaft maßgeblich abbildet. Vielmehr stehen sich Gesellschaft und Gesellschafter als wirtschaftlich selbständige Handlungsträger gegenüber. Der Aspekt einer Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer¹³⁵ ist im Hinblick auf die Eigenschaft der Gesellschaft als Gewinnerzielungssubjekt nicht tragfähig¹³⁶. Die erforderliche Rechtfertigung erwächst auch nicht aus der Gleichstellung des einzelnen Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer, sondern aus dem Vergleich der Personengesellschaft mit den anderen Trägern gewerblicher Unternehmen¹³⁷. Es soll der gesteigerten Gefahr einer Manipulation des Gesellschaftsgewinns begegnet werden¹³⁸, indem es keinen Unterschied macht, ob der Beitrag eines Gesellschafters zu einem erhöhten Gewinnanteil oder zu einem schuldrechtlichen Entgeltanspruch führt¹³⁹. Es liegt noch im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit, die so eliminierte Gefahr der Gewinnmanipulation als bei der Kapitalgesellschaft im Hinblick auf deren eigene Steuersubjektivität geringer zu erachten. Dient doch die unmittelbare anteilige Zurechnung des Gesellschaftsgewinns bei den Gesellschaften letztlich dem Ziel, daß der erzielte gewerbliche Gewinn im Entstehungsjahr der Versteuerung unterworfen wird¹⁴⁰. Gleichwohl läge es ebenso im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, eine echte Abzugsfähigkeit von Gehältern für Gesellschaftergeschäftsführer einzuführen oder aber die Hinzurechnung von

134 Vgl. Lang, StuW 1989, 3 (8).

135 Insb. BFH GrS, BStBl. II 1991, 691 (697).

136 Schön, DStR 1993, 185 (192); gegen die These der Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer auch Reiß, Stbg. 1999, 356 (367).

137 So zutreffend Schön, DStR 1993, 185 (192); anders Reiß, Stbg. 1999, 356 (367): Gleichstellung der Gesellschafter unabhängig davon, ob sie sich ihre Leistungen an die Gesellschaft durch Sondervergütungen aufgrund eigenständiger schuldrechtlicher Beziehungen entgelten lassen oder ob sie die Leistungen als gesellschaftsrechtliche Beiträge erbringen und dafür einen Gewinn vorab erhalten.

138 BFH, FR 1998, 427 (428) m. w. N.; Raupach, DStJG 2 (1979), S. 87 (100 f.).

139 Schön, DStR 1993, 185 (189, 192).

140 Schön, DStR 1993, 185 (191 f.).

Vergütungen nach dem Modell des § 15 I 1 Nr. 2 EStG auf Kapitalgesellschaften auszudehnen¹⁴¹.

Parallel zum Unternehmerlohn wären grundsätzlich Pensionsrückstellungen für Einzelunternehmer bzw. die im Rahmen des Unternehmens tätigen Gesellschafter zu behandeln. Die Problematik der Neutralisierung für die steuerliche Gewinnermittlung muß vorliegend dahinstehen¹⁴².

Daß es bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anders als bei der Mitunternehmerschaft kein Sonderbetriebsvermögen gibt, wird durch die wirtschaftliche Unterschiedlichkeit der Vermögenszuordnung, die mit den unterschiedlichen Rechtsformen einhergeht, ermöglicht. Die Existenz von Sonderbetriebsvermögen ist aber weder zivilrechtlich vorgegeben noch zwangsläufige Folge der personalistischen Struktur der Vermögenszuordnung im Rahmen der Gesamthand. Materiell gerechtfertigt werden kann das Institut des Sonderbetriebsvermögens nur als Konsequenz der – einfachgesetzlich angeordneten – unmittelbaren Gewinnzurechnung beim Gesellschafter, einschließlich von Sondervergütungen. Denn es handelt sich um die Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter zur Erzielung seines Gewinnanteils bzw. zur Erfüllung seiner Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft einsetzt¹⁴³. Der Verzicht auf das Institut des Sonderbetriebsvermögens¹⁴⁴ würde der wirtschaftlichen Verselbständigung der Personengesellschaft Rechnung tragen. Auch dies läge in der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit. Virulent wird die aus der zivilrechtlichen Stellung der Personengesellschaft zwischen Einzelunternehmer und Kapitalgesellschaft erwachsende gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit durch die rechtsformbezogene Einkünftequalifikation und den Dualismus der Einkünftermittlung¹⁴⁵.

141 *Lang*, Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 73 f.

142 S. dazu *Seer*, *StuW* 1993, 114 (121); zum Streitstand hinsichtlich der Bilanzierung von Pensionszusagen *L. Schmidt*, in: *Schmidt*, *EStG*¹⁸, 1999, § 15 Rz. 585 f. m. w. N. – Nachdem der BFH bislang angenommen hatte, daß Pensionsrückstellungen nicht gebildet werden dürfen (stv. BFH, *BStBl.* II 1973, 298 [300 f.]; 1977, 798 [800]), soll nach dem Leitsatz des Urt. v. 2. 12. 1997 (FR 1998, 427) in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters ein gleich hoher Aktivposten zu bilden sein, was in den Urteilsgründen aber ausdrücklich offengelassen wird, FR 1998, 427 (428 sub 3.b). Dazu etwa *Kempermann*, FR 1998, 433 f.; *Söffing*, *BB* 1999, 40 und 96; zur Problemstellung auch *Raupach*, in: *GS für Knobbe-Keuk*, 1997, S. 675 (683 mit Fn. 30, 31).

143 Dazu im einzelnen *Schön*, *DStR* 1993, 185 (193).

144 So der Vorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht S. 87.

145 Vgl. auch *Reiß*, *DStJG* 17 (1994), S. 3 (16). – S. dazu weiter sub IV. 3., 4, S. 48 ff., 51 ff.

Daß bei der Kapitalgesellschaft Verluste allein dieser und nicht den Anteilseignern angerechnet werden, entspricht deren juristischer Selbständigkeit¹⁴⁶. Die abweichende Behandlung der Personengesellschaft liegt in der Systemkonsequenz der unmittelbaren anteiligen Zurechnung auch nicht entnommener Gewinne beim Mitunternehmer und ist insoweit nicht gleichheitswidrig. Die Rechtsform der Personengesellschaft – als der Besteuerung zugrunde zu legenden wirtschaftlicher Sachverhalt – ermöglicht dem Gesellschafter einen Verlustausgleich, soweit er seinen Anteil am Gesamthandsvermögen verliert oder – jenseits dessen – im Außenverhältnis persönlich haftet bzw. im Innenverhältnis ausgleichspflichtig ist¹⁴⁷.

Soweit zivilrechtliche Haftungsbegrenzungen reichen, können sich Verluste auf den Rechtskreis des Gesellschafters nicht auswirken und insoweit keine Leistungsfähigkeitsminderung bewirken. Insbesondere kann der Kommanditist, soweit er weder im Außen- noch im Innenverhältnis haftet, keinen höheren Verlust als seinen positiven Anteil am Gesamthandsvermögen erleiden¹⁴⁸. Dem dient letztlich, wenn auch als Korrektur einer Fehlentscheidung¹⁴⁹, § 15a EStG. Das negative Kapitalkonto bedeutet keine aktuelle Leistungsfähigkeitsminderung¹⁵⁰. Es wird argumentiert, der negative Kapitalanteil drücke eine Wertminderung des Kommanditanteils aus, die allerdings in der Regel wegen der bei der Gesellschaft liegenden Reserven nicht die Höhe der Verlustzuweisung erreichen werde; es liege in der Logik unseres Einkommensteuerrechts, dieser Wertminderung Rechnung zu tragen¹⁵¹. Insoweit ist jedoch zu bedenken, daß sich die Wertminderung des Kommanditanteils jenseits der Einlage des Kommanditisten vor einer Veräußerung nicht realisieren kann. Deshalb wären Verluste, die die Einlage des Kommanditisten übersteigen, diesem grundsätzlich – unabhängig von § 15a EStG – von vorneherein nicht mit steuerlicher Wirkung zuzuweisen. Im Ergebnis ist die gesetzliche Zielsetzung des § 15a EStG richtig: Verluste dürfen nur ausgeglichen werden, soweit sie den Kommanditisten wirtschaftlich belasten. Danach ist § 15a EStG im Grundsatz nicht als Ungleichbehandlung des Kommanditisten beim Verlustabzug, sondern als Korrektur der – verfehlten – Rechtsprechung zu sehen, wodurch das ohnehin gebotene Ergebnis erreicht wird¹⁵². Es entspricht dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, daß Verlustanteile der Kommanditisten nur und erst dann steuerlich berücksichtigt

146 Vgl. auch BFH, BStBl. II 1999, 450 (463).

147 Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (14).

148 Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (12).

149 Lang, DStJG 20 (1997), S. 69 (71).

150 Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (12).

151 Vogel, StuW 1980, 206 (210).

152 Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (12).

werden dürfen, wenn sie von diesen tatsächlich wirtschaftlich getragen werden¹⁵³. Dem Kommanditisten ist buchmäßig ein Anteil am Gesamtverlust der Gesellschaft zuzurechnen, den er möglicherweise gar nicht oder nicht in vollem Umfang und/oder nicht im Jahr der Verlustzuweisung wirtschaftlich zu tragen hat¹⁵⁴. In dem Jahr, in dem die Gesellschaft den Verlust erwirtschaftet, ist noch offen, ob bzw. in welcher Höhe der Kommanditist mit negativem Kapitalkonto einen Anteil dieses Verlusts wirtschaftlich trägt, indem der Verlust mit späteren Gewinnen verrechnet wird¹⁵⁵. Hat der sog. Verlust lediglich die Bedeutung, daß zukünftige Gewinnanteile nicht entnommen werden dürfen, bis das negative Kapitalkonto ausgeglichen ist, so stellt er keine gegenwärtig eingetretene Vermögensminderung dar. Denn das negative Kapitalkonto führt zu keiner Vermögensminderung, weder in Form einer Verbindlichkeit noch in der eines Substanzverlustes, sondern verringert nur die zukünftigen Gewinnerwartungen¹⁵⁶. Es handelt sich lediglich um einen Merkposten, der anzeigen soll, ab welchem Zeitpunkt der Kommanditist wieder am Gewinn der Gesellschaft teilnimmt¹⁵⁷.

Die Haftung im Außenverhältnis bildet im System der Besteuerung des Ist-Einkommens zwar allein keine besonders geminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ab. Maßgeblich abzustellen ist insoweit auf die aktuelle Inanspruchnahme. Etwas anderes gilt, soweit eine begrenzte Haftung und Verlusttragung des Kommanditisten den maßgeblichen Verkehrswert seines Anteils beeinflußt. Eine solche Verkehrswertminderung findet jedoch durch das negative Kapitalkonto nicht mehr mit steuerlicher Relevanz statt. Das negative Kapitalkonto bedeutet nur, daß zukünftige Gewinne bis zu seiner Auffüllung keine Steigerung des Werts des Anteils bewirken¹⁵⁸.

Gegen diese Sichtweise könnte nun aber einzuwenden sein, daß die Besteuerung des anteiligen Gewinns der Gesellschaft unmittelbar beim Gesellschaf-

153 Vgl. auch BFH, BStBl. II 1988, 5 (9).

154 Vgl. BFH, BStBl. II 1988, 5 (9).

155 Im Hinblick darauf hat der BFH, BStBl. II 1988, 5 (9), keinen Gleichheitsverstoß darin gesehen, daß der Verlustanteil zunächst, d. h. bis zur Beendigung der Unge-
wissenheit, steuerlich unbeachtet bleibt.

156 *Knobbe-Keuk*, StuW 1974, 1 (25).

157 *Knobbe-Keuk*, StuW 1974, 1 (25); *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3 (12).

158 Die Verminderung des Anteilswerts, der sich allein aus den im Unternehmen vorhandenen stillen Reserven bei einem Kapitalkonto von Null errechnet, durch ein negatives Kapitalkonto ist steuerlich nicht maßgeblich. Zwar mag bei einer Anteilsübertragung seitens der Mitgesellschafter die Forderung nach einem Ausgleich des negativen Kapitalkontos erhoben und durchgesetzt werden. Abzuziehen ist dieser Betrag dann aber von einem Veräußerungsgewinn aus Wertsteigerung, der vor seiner Realisation steuerlich irrelevant ist. Da die in den stillen Reserven begründete Leistungsfähigkeitserhöhung nicht erfaßt wird, ist auch deren mögliche Verminderung durch ein negatives Kapitalkonto nicht zu erfassen.

ter – wie eben dargelegt¹⁵⁹ – gerade wegen des für die Personengesellschaft typischen Rechts auf anteilige Gewinnauszahlung (§ 721 II BGB, §§ 121, 122 HGB) gerechtfertigt ist. Gem. § 169 I 2 1. HS HGB hat zwar auch der Kommanditist Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinns. Gem. § 169 I 2 2. HS HGB kann er aber die Auszahlung des Gewinns nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert werden würde. Dies bedeutet, daß eine anteilige Zurechnung des Gewinns der Gesellschaft solange die Leistungsfähigkeit des Kommanditisten nicht erhöht, solange ein durch Verluste unter die Pflichteinlage herabgemindertes Kapitalkonto zu kompensieren ist. Gegen eine steuerliche Verlustzurechnung im Veranlagungszeitraum des Verlustes spricht zwar, daß es an einer aktuellen Leistungsfähigkeitsminderung beim Kommanditisten im Hinblick auf seine Zahlungsfähigkeit fehlt. Der Wert des Anteils des Kommanditisten sinkt aber durch den Verlust, solange das Kapitalkonto nicht negativ wird. In der Folge wird konsequenterweise der Gewinn der Gesellschaft, soweit er anteilig auf den Kommanditisten entfällt, auch insoweit besteuert, als er zum Ausgleich eines unter die Pflichteinlage gesunkenen Kapitalkontos nötig ist, obwohl der Gewinnanteil die Leistungsfähigkeit des Kommanditisten insoweit nicht erhöht, als dieser über den Gewinn nicht disponieren kann. Diese Wertung des der Ertragsbesteuerung zugrunde zu legenden wirtschaftlichen Lebenssachverhalts liegt jedenfalls im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers.

§ 15a EStG ist also im Ergebnis grundsätzlich nicht gleichheitswidrig. Soweit der Verlustausgleich jedoch begrenzt wird, obwohl eine Außenhaftung¹⁶⁰ oder eine Ausgleichspflicht¹⁶¹ besteht, wäre dies Rechtfertigungsbedürftig¹⁶².

d) Die Behandlung von Sondervorgängen (ESt/KSt)

Blickt man auf die Besteuerung von Sondervorgängen¹⁶³, so wird insbesondere der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 16 I Nr. 2 EStG) grundsätzlich, ggf. nach Abzug des Freibetrags nach § 16 IV EStG, mit dem Steuersatz des § 34 EStG erfaßt. Bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die in einem Betriebsvermögen ge-

159 S. oben sub III. 2.a), S. 21 ff.

160 Vgl. BFH, BStBl. II 1993, 665 (666) zur Haftung nach § 172 II HGB.

161 Reiß, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 16 Rz. C 84; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 1993, S. 491.

162 Kritisch auch Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (4); *Haarmann/Sagasser*, DB 1986, 1692 ff.; *Sieker*, FR 1988, 453 (454).

163 Dazu im einzelnen *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 17 Rz. 35 ff. m. w. N.

halten werden, gehört der Veräußerungsgewinn grundsätzlich zum laufenden Gewinn¹⁶⁴. Nur wenn der Anteilseigner alle Anteile im Betriebsvermögen hält und sie im Ganzen veräußert, dann wird dies als Betriebsveräußerung behandelt (§ 16 I Nr. 1 S. 2 EStG). Dies vermeidet insofern eine rechtsformbedingte Gleichheitswidrigkeit, als die 100%ige Beteiligung im Betriebsvermögen wirtschaftlich einem Teilbetrieb entspricht¹⁶⁵.

Bei der Liquidation kennt nur das Recht der Personengesellschaft eine Begünstigung i. S. v. §§ 16 und 34 EStG. Nach § 16 I Nr. 1 S. 2 2. HS i. V. m. § 17 IV 3 EStG ist der Liquidationserlös insoweit nicht begünstigt, als die Bezüge nach § 20 I Nr. 1 oder 2 EStG zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, d. h. grundsätzlich, soweit verwendbares Eigenkapital mit Ausnahme von EK₀₄ ausgekehrt wird¹⁶⁶. Dies kann – bezogen auf die Kapitalgesellschaft – damit gerechtfertigt werden, daß es nicht um die Rückgewähr von Einlagen geht, sondern um thesaurierte Erträge, deren Auskehrung qualitativ den Ausschüttungen entspricht. Soweit bei der Personengesellschaft die Aufdeckung der stillen Reserven begünstigt wird, kann dies damit gerechtfertigt werden, daß man die Beendigung der betreffenden Erwerbstätigkeit durch den (Mit-) Unternehmer typisierend als die subjektive Leistungsfähigkeit negativ beeinflussenden Vorgang wertet.

Im Bereich des Privatvermögens erfolgt eine Besteuerung der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur im Rahmen von §§ 17, 23 I Nr. 1b EStG. Die Veräußerung von Privatvermögen ist bei wesentlicher Beteiligung begünstigt (§§ 17, 34 EStG), bei nicht wesentlicher Beteiligung nicht einkommensteuerpflichtig. Demgegenüber wird die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils auch dann besteuert, wenn der Gesellschafter nicht i. S. v. § 17 EStG wesentlich am Kapital der Personengesellschaft beteiligt ist¹⁶⁷. Dies könnte u. U. damit gerechtfertigt werden, daß bei der Kapitalgesellschaft wegen deren eigener Rechtspersönlichkeit eine nur untergeordnete Beteiligung typischerweise eine reine Kapitalbeteiligung sein wird, während eine auch untergeordnete mitunternehmerische Beteiligung im Hinblick auf die personalistische Struktur der Personengesellschaft, insbesondere das Einstimmigkeitsprinzip (§ 709 I BGB, §§ 119 I, 161 II HGB), für eine aktive Einflußnahme des Gesellschafters auf die Unternehmensführung spricht. Diese Einflußnahmemöglichkeit auf die Unternehmensführung ist jedoch kein Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Letztlich erweist sich die Ungleichbehandlung von Mitunternehmer und Anteilseigner hinsichtlich von Sondervorgängen v. a.

164 R 140 I EStR.

165 BT-Drs. IV/3189, 6.

166 Wacker, in: Schmidt, EStG¹⁸, 1999, § 16 Rz. 167.

167 Insoweit einen Gleichheitsverstoß ablehnend BFH/NV 1999, 769 f.; anders Lang, StuW 1989, 3 (8).

als Folge der rechtsformbezogenen Einkünftequalifikation und des Einkünfte-dualismus¹⁶⁸.

e) Ungleichbehandlungen im Gewerbesteuerrecht

Die rechtsformbedingten Belastungsunterschiede in ESt/KSt erlangen z. T. erst in der GewSt ihre eigentliche Brisanz¹⁶⁹. Dabei liegt das Schwergewicht der Problematik in der rechtsformbedingten Einkünftequalifikation, indem die Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften zugleich mit der Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer einhergeht. Auch die rechtsformbedingte Differenzierung bzgl. Beginn und v. a. Ende der Gewerbesteuerpflicht resultiert aus der rechtsformbedingten Einkünftequalifikation. Hieran knüpfen wiederum rechtsformbezogene Unterschiede in der Besteuerung von Vorgängen der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe an.

Auch jenseits dieser Sondervorgänge existieren rechtsformbezogene Belastungsunterschiede. Zu denken ist etwa daran, daß bei Personengesellschaften auch die Sondervergütungen i. S. v. § 15 I 1 Nr. 2 S. 1 EStG sowie der Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen der Gewerbesteuer unterliegen¹⁷⁰. Die rechtsformorientierte Idee einer Annäherung des Gesellschafters einer Personengesellschaft an den Einzelunternehmer, der keine Verträge mit sich selbst schließen kann¹⁷¹, geht jedenfalls an der Steuersubjektivität der Personengesellschaft in der Gewerbesteuer (§ 5 I 3 GewStG) vorbei¹⁷². Die Ungleichbehandlung gegenüber der Kapitalgesellschaft, bei der Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen als Betriebsausgaben den körperschaftsteuerlichen Gewinn mindern, wäre i. ü. – wie in der Einkommensteuer – durch das Ziel der Vermeidung von Gewinnmanipulationen zu rechtfertigen¹⁷³. Gleichwohl soll durch den – Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht zustehenden – Freibetrag nach § 11 I GewStG eine Kompensation erfolgen. Der Freibetrag wurde ursprünglich damit begründet, daß der Gewerbeertrag auch den sog. Unternehmerlohn mitumfasse¹⁷⁴. Das Gegenargument, die Berücksichtigung von fiktiven Sachverhalten widerspreche dem Objektsteuercharakter¹⁷⁵, greift

168 S. dazu sub IV. 3., 4, S. 48 ff., 51 ff.

169 Stv. Seer, StuW 1993, 114 (115) m. w. N.

170 BFH, BStBl. II 1981, 220 (221), 621 (622); 1990, 436 (438); Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 12 Rz. 20.

171 Vgl. BFH GrS, BStBl. II 1991, 691 (698); Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (10).

172 Vgl. Seer, StuW 1993, 114 (116); s. auch Knobbe-Keuk, StuW 1974, 1 (37); dies., StuW 1985, 382 (384 ff.); Kruse, DStJG 2 (1979), S. 37 (49 ff.).

173 S. oben sub III. 2.c), S. 33 ff.

174 BT-Drs. 8/3243, 8.

175 Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG⁴, § 11 Rz. 3a; vgl. auch Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 12 Rz. 35.

zwar nach Mutation der Gewerbesteuer zu einer Ertragsteuer nicht mehr. Daß Freibetrag und Staffeltarif die vergleichbaren Geschäftsführergehälter bei Kapitalgesellschaften typischerweise nicht hinreichend ausgleichen¹⁷⁶, bedeutet keine Gleichheitswidrigkeit. Der Abzug eines fiktiven Unternehmerlohns widerspricht jedoch, soweit es um den Einzelunternehmer geht, der Zivilrechtslage. Bei der Personengesellschaft wird nach der ratio von § 11 I GewStG die Erweiterung des Gewerbeertrags durch § 15 I 1 Nr. 2 EStG als Sozialzwecknorm (partiell) kompensiert. Dies liegt im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.

Gleichheitswidrig ist die Doppelbelastung mit Gewerbesteuer, wenn der Anteilseigner eine Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Die Ausschüttung und die anzurechnende Körperschaftsteuer erhöhen den Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 20 I Nr. 3, III EStG) und damit den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG)¹⁷⁷. Während Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft bei einem gewerbesteuerpflichtigen Gesellschafter nach § 9 Nr. 2 GewStG nicht erneut der Gewerbesteuer unterliegen, werden Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft bei einem gewerbesteuerpflichtigen Gesellschafter nur im Rahmen des sog. Schachtelprivilegs (§ 9 Nr. 2a GewStG) nicht nochmals erfaßt.

3. Rechtsformneutralität als Gewährleistung einer gleichmäßigen steuerlichen Abschöpfung von in Unternehmen erzielter objektiver Leistungsfähigkeit

Insgesamt erweist sich das Postulat ertragsteuerlicher Rechtsformneutralität vor dem Hintergrund der angesprochenen rechtsformbedingten Belastungsunterschiede nur eingeschränkt als Verfassungsgebot. Gerade die Rechtsnatur der Personengesellschaft als gesamthänderisch konstituierte, jedoch wirtschaftlich und weitgehend auch rechtlich selbständige Wirkungseinheit eröffnet dem Steuergesetzgeber einen nicht unerheblichen Gestaltungsspielraum. Gleichheitsrechtlich geboten ist die gleichmäßige Abschöpfung der durch unternehmerische Betätigung erwirtschafteten objektiven Leistungsfähigkeit, unabhängig davon, ob Unternehmensträger und damit auch Zurechnungssubjekt dieser objektiven Leistungsfähigkeit eine natürliche oder juristische Person oder eine Personengesellschaft ist. Soweit an die Rechtsform des Unternehmensträgers im einzelnen zivilrechtliche Vorgaben für die Art und Weise der Ertragserzielung geknüpft sind, die typischerweise Einfluß auf die erzielte objektive Leistungsfähigkeit nehmen, sind hieraus resultierende Belastungsunterschiede ge-

176 *Reiß*, DStJG 17 (1994), S. 3 (26).

177 *Montag*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 12 Rz. 21.

rade Ausfluß der Besteuerungsgleichheit. Das Ziel der Rechtsformneutralität der Besteuerung ist in diesem Sinne als Gewährleistung einer gleichmäßigen steuerlichen Abschöpfung von in Unternehmen erzielter objektiver Leistungsfähigkeit zu formulieren.

Den Weg zu diesem Ziel kann eine auf die Einkommensteuer anrechenbare Unternehmensteuer mit proportionalem Tarif weisen. Eine unbesehene Erstreckung der Körperschaftsteuer auf Personenunternehmen krankt jedoch – v. a. hinsichtlich des Einzelunternehmers – an der Mißachtung zivilrechtlicher, den zu steuernden Lebenssachverhalt prägender Vorgaben. Abgesehen davon kann Rechtsformneutralität im dargelegten Sinne in der Verbindung mit einer rechtsformabhängigen Einkünftequalifikation bei ungleich behandelten Einkunftsarten nicht gelingen.

IV. Die unterschiedliche Behandlung von Einkunftsarten

1. Besteuerungsgleichheit in der Relation verschiedener Einkunftsarten

Die Einkunftsarten (§§ 2, 13 ff. EStG) beschreiben unterschiedliche Gegenstände der Einkünfteerzielung und bilden so den der Ertragsbesteuerung zugrundeliegenden wirtschaftlichen Lebenssachverhalt ab. Das im Rahmen der einzelnen Einkunftsarten erzielte Ist-Einkommen¹⁷⁸ ist als objektive Leistungsfähigkeit realitätsgerecht zu erfassen und gleich zu besteuern¹⁷⁹. Soweit an unterschiedliche Einkunftsarten unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft werden, bedarf dies der Rechtfertigung¹⁸⁰, die typisierend auf die in der jeweiligen Einkunftsart zusammengefaßten Lebenssachverhalte zu beziehen ist¹⁸¹.

In der Unternehmensbesteuerung besteht ein solcher Rechtfertigungsbedarf v. a. hinsichtlich der Sonderbehandlung der gewerblichen Einkünfte und des Pluralismus der Einkünfteermittlung.

2. Die Sonderbehandlung der gewerblichen Einkünfte

a) Die Gewerbesteuer

Die Zusatzbelastung der gewerblichen Gewinne mit Gewerbesteuer bedeutet einen Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der

178 *Tipke*, StRO II, 1993, S. 595.

179 *Tipke*, StuW 1990, 246.

180 BVerfGE 99, 88 (95) unter Bezugnahme auf BVerfGE 84, 348 (363 f.); 96, 1 (6); vgl. auch die Rspr. des BVerfG aufgreifend BFH, BStBl. II 1999, 450 (458).

181 Vgl. BVerfGE 84, 348 (363).

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁸², wenn die Gewerbesteuer nach ihrer Belastungswirkung dasselbe Ertragspotential wie die anderen Ertragsteuern abschöpft und dies nicht durch besondere Gründe gerechtfertigt ist¹⁸³.

Die Gewerbesteuer erfaßt im Gewerbeertrag die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit eines Unternehmens¹⁸⁴. Besteuerungsgrundlage ist – nach Wegfall der Gewerkekapitalsteuer – ausschließlich der Ist-Ertrag, der durch Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert wird¹⁸⁵. Der Annahme, eine an den Gewinn anknüpfende Unternehmen-Objektsteuer wie die Gewerbesteuer sei immer ein aliud gegenüber einer die subjektive Leistungsfähigkeit berücksichtigenden Personen- oder Subjektsteuer¹⁸⁶, ist insoweit nicht zu folgen, als es auch bei dieser sog. Objektsteuer um die Erfassung objektiver Leistungsfähigkeit geht bzw. – verfassungsrechtlich gesehen – gehen muß. Jedenfalls die nach Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer und auch einzelner objektivierender Hinzurechnungselemente wie der Hälfte der Dauerschuldzinsen sowie der Einführung zusätzlicher Freibeträge und des Staffeltarifs (§ 11 GewStG) verbliebene Gewerbeertragsteuer greift als Ertragsteuer auf dieselbe Schöpfung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit¹⁸⁷ durch privatwirtschaftliche Ertragserzielung zu wie Einkommen- und Körperschaftsteuer¹⁸⁸. Die Gewerbesteuer bewirkt eine Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte¹⁸⁹.

182 Dazu, daß die Gewerbesteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterworfen werden muß, *Tipke*, StRO II, 1993, S. 823 ff.; *Wendt*, BB 1987, 1257 (1259); *Lang*, StuW 1990, 107 (123 f.); a. A. *Flämig*, DStJG 12 (1989), S. 33 (35 ff.); *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 159 ff.

183 Anders im Ansatz *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), S. 127 (134): Entscheide sich der Gesetzgeber z. B. für die doppelte Belastung der Gewerbeerträge mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer, bilde das Gesetz Grundlage und Rechtfertigung dieser Mehrfachbelastung.

184 Vgl. *Kirchhof*, in: HdbStR IV, 1990, § 88 Rz. 147.

185 Dazu *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 12 Rz. 3.

186 *Tipke*, StRO II, 1993, S. 829, 843.

187 Zur Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips auch für die Gewerbesteuer *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 12 Rz. 1; *Wendt*, BB 1987, 1257 (1259 ff.); *Tipke*, StRO II, 1993, S. 833 ff.; *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329).

188 Zur gewandelten Rechtsnatur und Rechtfertigung der Gewerbesteuer nach Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 12 Rz. 1; *Gosch*, DStZ 1998, 327 (328 f.); vgl. weiter *ders.*, DStR 1999, 753. – Auch die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung geht davon aus, daß die Gewerbesteuer in ihrer Belastungswirkung wie eine Gewinnsteuer zu behandeln sei und deshalb bei der Findung des zutreffenden Steuersatzes berücksichtigt werden müsse (Brühler Empfehlungen I. 3., BB 1999, 1188). Insoweit konsequent soll nach den Brühler Empfehlungen bei der Besteuerung von Personenunternehmen nach Modell 1 – Optionsmodell zur gezielten Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen, für die eine Option nicht sinnvoll erscheint, der Freibetrag bei der Gewerbesteuer verdoppelt werden.

189 Dazu *Tipke*, StRO II, 1993, S. 833 m. w. N.

Die mit § 32c EStG bezweckte Kompensation der Gewerbesteuerbelastung ist jedenfalls unzureichend. Ein hinreichender Ausgleich der Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer wäre – abgesehen davon, daß eine ungerechtfertigte Steuer primär eben nicht zu erheben ist¹⁹⁰ – nur mit einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer zu erreichen¹⁹¹. Auch die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe¹⁹² ist insoweit unzureichend. Soweit gegen die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer steuersystematische wie auch finanzverfassungsrechtliche Bedenken wegen der fehlenden Deckungsgleichheit von Objekt- und Personensteuer vorgebracht werden¹⁹³, ist dem – abgesehen von der Einordnung der geltenden Gewerbesteuer als Ertragsteuer – schon deshalb nicht zu folgen, weil die Gewerbesteuer verfassungsgemäß nur als Ertragsteuer gerechtfertigt werden kann. Als Objektsteuer kann die Gewerbesteuer entweder Sollertragsteuer oder Substanzsteuer sein. Als Substanzsteuer verstieße sie gegen Art. 14 GG, wonach ein Eingriff in den Eigentumsbestand nur gegen Entschädigung gerechtfertigt sein kann. Die Rechtsprechung qualifiziert die Gewerbesteuer auch als Sollertragsteuer¹⁹⁴. Der Steuerzugriff via Sollertragsteuer muß sich aber, soll er nicht konfiskatorisch wirken, auf die reale Ertragskraft des Eigentums am Gewerbebetrieb beschränken. Im Hinblick auf Art. 14 GG ist (nur) die Ertragsfähigkeit des Eigentums zulässiger Besteuerungsgegenstand. Diese zeigt sich im tatsächlich erzielten Ertrag. Nur wenn ein solcher fehlt oder nicht realitätsgerecht bzw. nicht hinreichend erfaßt ist, kann die Ertragsbesteuerung auf den typischerweise zu erzielenden Ertrag zugreifen.

Zu fragen ist insofern also nach der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Gewerbesteuer als zusätzlicher Ertragsteuer. Der Typus der gewerblichen Tätigkeit unterscheidet sich von dem der freien Berufstätigkeit durch einen verstärkten Einsatz von abhängigen Arbeitskräften und von Kapital, während beim freien Beruf die aufgrund höchstpersönlicher Vertrauensverhältnisse zu erbringenden individuellen Leistungen im Vordergrund stehen¹⁹⁵. Damit wird jedoch nicht auch typischerweise eine gegenüber der freien Berufstätigkeit

190 Dazu sogleich sub IV. 2.b), S. 47.

191 *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 9 Rz. 748; *Wendt*, in: *H/H/R, EStG*, § 32c Rz. 5, 7; *ders.*, FR 1993, 1 (7 f.); hiergegen *Pasch*, DB 1993, 2293 (2298) im Hinblick darauf, daß die GewSt für die Unternehmen keinen Einfluß auf die Standortfrage mehr hätte.

192 Hierauf verweisen etwa *Glanegger* (in: *Schmidt, EStG*¹⁸, 1999, § 32c Rz. 2) und *Gosch*, in: *Blümich, EStG*, § 32c Rz. 13.

193 *Zitzelsberger*, *Grundlagen der Gewerbesteuer*, 1990, S. 238 ff., 307; *Glanegger*, in: *Schmidt, EStG*¹⁸, 1999, § 32c Rz. 2.

194 *Stv. BVerfGE* 26, 1 (8) – gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen.

195 *Flämig*, *DStJG* 12 (1989), S. 33 (42).

erhöhte wirtschaftliche Wertschöpfung indiziert¹⁹⁶. Es kann insbesondere auch nicht (mehr) in sachgerechter Typisierung davon ausgegangen werden, der Freiberufler erziele – bezogen auf seine Lebensarbeitszeit – weniger an Leistungsfähigkeit, weil seine Ausbildung mehr Lebenszeit beanspruche¹⁹⁷. Gleiches gilt für das weitere typusbestimmende Merkmal, daß der Gewerbetreibende im Unterschied zum Freiberufler seine eigene Arbeitsleistung durch Fachkräfte beliebig multiplizieren kann. Aus dieser Multiplizierbarkeit kann nicht kategorisierend auf einen höheren Gewinn und damit eine höhere unternehmerische Wertschöpfung geschlossen werden. Abzustellen ist auf den jeweils tatsächlich erzielten Ist-Ertrag. Auch führt die Multiplizierbarkeit des Faktors eigene fachliche Arbeitsleistung nicht zu einer geringeren Schutzwürdigkeit der gewerblichen gegenüber der freiberuflichen Tätigkeit im Hinblick auf Art. 12 I GG.

Eine Rechtfertigung der Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer könnte aus deren Zwecksetzung erwachsen, durch Gewerbebetriebe verursachte Infrastrukturlasten der Gemeinden zu finanzieren¹⁹⁸. Auch diese äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Gewerbesteuer ist jedoch nicht tragfähig. Die Rechtfertigung der Steuer erwächst aus der Gleichheit der Lastenzuteilung und nicht aus der Verwendung des Steueraufkommens. Dies macht die Voraussetzungslosigkeit der Steuer bzw. ihre Qualität als Gemeinlast aus¹⁹⁹. Jedenfalls besteht eine unangemessene Diskrepanz zwischen etwaigen speziell den Gewerbebetrieben zurechenbaren kommunalen Leistungen und dem Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtheit der gemeindlichen Steuereinnahmen²⁰⁰. I. ü. richtet sich die Höhe der Gewerbesteuerlast nicht nach dem Grad der Verursachung, sondern nach der Höhe des Gewinns, durch den die Inanspruchnahme gemeindlicher Infrastruktur aber nicht in zulässiger Typisierung abgebildet werden kann²⁰¹. Auch sind die von Gewerbebetrieben ausgelösten Infrastruktur-

196 Dazu, daß Einkünfte aus gewerblicher Betätigung dem Steuerpflichtigen dieselbe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermitteln wie die anderen Einkünfte, *Tipke*, *StuW* 1993, 8 (12 f.); *Gorski*, *DStZ* 1993, 613; *Freier*, *Der Tatbestand der freien Berufe als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsdifferenzierungen*, 1996, S. 155 ff.; a. A. *BVerfGE* 46, 224 (240); 37, 38 (49).

197 Vgl. auch *Gosch*, *DStZ* 1998, 327 (331).

198 Zur herkömmlichen Rechtfertigung der Gewerbesteuer mit dem Äquivalenzprinzip nur *BVerfGE* 26, 1 (11) m. w. N.; *Lang*, *StuW* 1990, 107 (111 mit Fn. 28); *ders.*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 8 Rz. 37; *Montag*, ebenda, § 12 Rz. 1 m. w. N.

199 Vgl. auch *Wendt*, *BB* 1987, 1257 (1259).

200 *Wendt*, *BB* 1987, 1257 (1263); 1997 stammten ca. 50 v. H. der kassenmäßigen Steuereinnahmen der Gemeinden aus der Gewerbesteuer (*Güroff*, in: *Glanegger/Güroff*, *GewStG*¹, § 1 Rz. 48).

201 *FG Nds*, *FR* 1998, 1041 (1048).

belastungen i. d. R. nicht auf das Gemeindegebiet beschränkbar. Letztlich entzieht die Existenz einer – verfassungsrechtlich in ihrer Höhe nicht festgelegten – Gewerbesteuerumlage jeglicher äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Gewerbesteuer den Boden.

Die explizite Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 VI GG²⁰² sowie die Gewährleistung des Art. 28 II 3 GG ändern nichts an der Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer in ihrer konkreten Ausgestaltung²⁰³. Daraus, daß das Grundgesetz für die Ertragshoheit hinsichtlich der Gewerbesteuer eine Regelung trifft, kann nur gefolgert werden, daß die Gewerbesteuer in ihrer historisch gewachsenen Bedeutung bzw. üblichen Ausgestaltung als zulässige Form des Steuerzugriffs betrachtet wurde. Dies ist aber nicht Regelungsgegenstand von Art. 106 GG²⁰⁴. Bei einer Ersatzregelung für die geltende Gewerbesteuer²⁰⁵ müßte es sich um eine Gewinnsteuer handeln²⁰⁶, die zugleich den Anforderungen von Art. 28 II GG n. F. zu genügen hätte²⁰⁷.

b) § 32c EStG

§ 32c EStG bedeutet materiell einen exklusiv für Gewerbetreibende geltenden Schedularitarif mit einer Progressionskappung²⁰⁸. Der BFH²⁰⁹ sieht darin in Übereinstimmung mit der bislang h. M.²¹⁰ eine Gleichheitswidrigkeit.

202 Vgl. *Stern*, Staatsrecht II, 1980, S. 1151 f.; *Vogel*, in: HdbStR IV, 1990, § 87 Rz. 31; zum Streitstand stv. *Wendt*, ebenda, § 104 Rz. 62 ff.

203 Stv. FG Nds, FR 1998, 1041 (1050); *Gosch*, DStZ 1998, 327 (329); *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 12 Rz. 2 m. w. N. in Fn. 16; *Flämig*, DStJG 12 (1989), S. 33 (58); *Tipke*, FR 1999, 532 (533); *ders.*, BB 1994, 437 ff.; a. A. BVerfGE 46, 224 (236); 93, 121 (134 f.) – VSt; *Klotz*, in: FS für Flick, 1997, S. 15 f.; *Hofmeister*, in: Blümich, GewStG, § 1 Rz. 10.

204 Stv. *Lang*, Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 57 f.; *Seer*, FR 1998, 1022 (1023) m. w. N.; a. A. *Vogel*, in: FS für Tipke, 1995, S. 93 (97); das BVerfG (BVerfGE 26, 172 [180 ff.]; 71, 25 ff.) hat bislang offengelassen, ob Art. 28 II GG a. F. i. V. m. Art. 106 VI GG den Bestand der Gewerbesteuer als Realsteuer gewährleistet (dazu *Bonk*, FR 1999, 443 [447]).

205 Weitergehend i. S. einer Bestandsgarantie für die Realsteuern, jedenfalls dem Grunde nach, *Nierhaus*, in: Sachs, GG², 1998, Art. 28 Rz. 68 ff.; *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 172; *Stern*, Staatsrecht II, 1980, S. 1152.

206 *Lang*, StuW 1990, 107 (125).

207 *Bonk*, FR 1999, 443 (448); *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, GG III³, 1996, Art. 106 Rz. 32.

208 Stv. *Gosch*, in: Blümich, EStG, § 32c Rz. 3.

209 BFH, BStBl. II 1999, 450.

210 FG Münster, EFG 1998, 1647 ff.; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 9 Rz. 748; *Montag*, ebenda, § 17 Rz. 14; *Gosch*, DStR 1994, Heft 6, Beihefter 3 (4 f.) m. w. N.; *ders.*, in: Blümich, EStG, § 32c Rz. 12 ff.; *Seer*, StuW 1993, 114 (137);

Als ungerechtfertigte Sonderbelastung wäre die Gewerbesteuer grundsätzlich von vornherein nicht zu erheben²¹¹. Für die Kompensation mit einer gegenläufigen Ungleichbehandlung wäre jedenfalls ein rechtfertigender Grund zu verlangen. Ein solcher kann in der traditionellen Sicherung der Finanzausstattung der Kommunen durch die Gewerbesteuer gesehen werden.

Eine ausreichende Entlastung der Gewerbetreibenden von der durch die Gewerbesteuer bewirkten Zusatzbelastung in der Einkommensteuer erfolgte – wie dargelegt²¹² – dadurch, daß die tatsächlich geleistete Gewerbesteuer als Anrechnungsposten auf die festgesetzte Einkommensteuer behandelt wurde²¹³. Insoweit ist die Lösung des § 32c EStG nicht hinreichend²¹⁴. Von der Verfassungswidrigkeit der Regelung ist aber nur insoweit auszugehen, als die Entlastung durch § 32c EStG die relative Gleichheit bei der Einkommensbesteuerung verfehlt. Eine Kompensation durch § 32c EStG scheidet nicht daran, daß eine Einkommensteuerbegünstigung wegen systematischer Unterschiedlichkeit die Sonderbelastung mit Gewerbesteuer nicht ausgleichen könnte. Daß die Einkommensteuer zusätzlich der subjektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmensträgers Rechnung trägt, ändert nichts daran, daß beide Steuern in die unternehmerische Ertragserzielung im Rahmen von Art. 12 bzw. 14 GG eingreifen und diese Eingriffe wegen ihrer gleichen Zielrichtung zu addieren sind. Insoweit kann auch ein Mehr an Gewerbesteuerbelastung grundsätzlich durch ein Weniger an Einkommensteuerbelastung kompensiert werden. Diese Kompensation muß jedoch, soll sie nicht ihrerseits Gleichheitswidrigkeiten erzeugen, konsequent erfolgen. Erforderlich wäre ein Konnex zwischen der gewerbesteuerlichen Belastung einerseits und der einkommensteuerlichen Entlastung andererseits. Gerade dies ist durch § 32c EStG aber nicht gewährleistet²¹⁵. So werden kleinere Gewerbetreibende mit Einkünften unterhalb der die Entlastung auslösenden Grenzbeträge (§ 32c I i. V. m. IV, V EStG)²¹⁶ und

Gorski, DStZ 1993, 613; *Lang*, FR 1993, 661 (664); *ders.*, StbJb 1993/94, S. 9 (17 f.); *Pohmer*, DStZ 1993, 577 (580); *Tipke*, StuW 1993, 8 (12); *Paus*, BB 1994, 2389 (2392); *Dziadkowski*, BB 1996, 1193 (1194); *Kanzler*, StuW 1996, 215; *Wendt*, in: H/H/R, EStG § 32c Rz. 7; *ders.*, FR 1997, 298; *ders.*, in: FS für Friauf, 1996, S. 859; *ders.*, FR 1993, 1 (7 f.); *Glanegger*, in: Schmidt, EStG¹⁸, § 32c Rz. 2; BFH, BStBl. II 1999, 450 (455 ff.) mit einem Überblick zum Streitstand; zum Streitstand auch *Bornheim*, DB 1999, 352; a. A. *Groh*, FR 1998, 1122 ff.; *Rendels*, DStR 1993, 1053 (1056); *Zeitler*, BB 1993, 1704 (1706).

211 *Seer*, FR 1998, 1022 (1023).

212 S. oben IV. 2.a), S. 42 ff.

213 *Gosch*, in: Blümich, EStG, § 32c Rz. 13; *Wendt*, FR 1993, 1 (8).

214 Im Hinblick darauf eine Gleichheitsverletzung annehmend *Wendt*, in: H/H/R, EStG, § 32c Rz. 7; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 9 Rz. 748.

215 *Seer*, StuW 1993, 114 (137); *ders.*, FR 1998, 1022 (1024); *Wendt*, FR 1993, 1 (8).

216 Vgl. zu deren Absenkung § 52 Abs. 45 EStG.

solche Gewerbetreibende, die Verluste erwirtschaften, wegen der Hinzurechnung von Dauerschulden und Dauerschuldentgelten (§§ 8 Nr. 1, 12 II Nr. 1 GewStG) aber dennoch Gewerbesteuer zahlen, ohne ersichtlichen Grund von der Entlastung ausgenommen²¹⁷. Gleiches gilt insbesondere auch, soweit der Ausschüttungsempfänger gem. § 32c II 3 EStG i. V. m. § 9 Nr. 2a GewStG selbst von der Gewerbesteuer entlastet ist, jedoch eine Gewerbesteuerbelastung bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft vorliegt²¹⁸. I. ü. verfehlt § 32c EStG allgemein die relative Belastungsgleichheit der Gewerbetreibenden bei der Entlastung wegen der Gewerbesteuer insoweit, als ein ertragloses Unternehmen infolge der Hinzurechnung nach § 8 GewStG mit Gewerbesteuer belastet sein kann, während ein ertragstarkes Unternehmen infolge von Kürzungen nach § 9 GewStG von der Gewerbesteuer entlastet sein kann. Dies bildet die steuerliche Leistungsfähigkeit, an die die Einkommensbesteuerung anknüpft, gerade nicht ab²¹⁹.

3. Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Einkünfteermittlung

Jenseits grundsätzlich unterschiedlicher Belastungsentscheidungen sind Belastungsungleichheiten in der Relation der Einkünftsarten v. a. durch eine unterschiedliche Einkünfteermittlung bedingt²²⁰.

a) Die Steuerfreiheit sog. privater Veräußerungsgewinne

Eklatante Belastungsunterschiede resultieren in Gestalt der Steuerfreiheit sog. privater Veräußerungsgewinne aus dem Dualismus der Einkünfteermittlung (§ 2 II EStG)²²¹.

Insbesondere die Rechtsprechung erachtet den vom Gesetzgeber bewußt gewollten Dualismus der Einkünfteermittlung bisher als verfassungsgemäß²²². Die gleichmäßige Besteuerung aller Veräußerungseinkünfte – jenseits der privaten Konsumsphäre²²³ – scheint jedoch für eine gleichmäßige Besteuerung

217 BFH, BStBl. II 1999, 450 (464); *Gosch*, in: Blümich, EStG, § 32c Rz. 15.

218 BFH, BStBl. II 1999, 450 (461); FG Köln, EFG 1999, 612 f.; *Wendt*, FR 1997, 298 (299).

219 BFH, BStBl. II 1999, 450 (459); *Seer*, StuW 1993, 114 (137 f.); *Wendt*, in: H/H/R, EStG, § 32c Rz. 7; *Lang*, StbJb 1993/94, S. 9 (18).

220 *Kanzler*, FR 1998, 233; *Wagner*, DStR 1997, 517 mit Erwiderung von *Eschbach*, DStR 1997, 2005, und Replik von *Wagner*, DStR 1997, 2007.

221 Vgl. auch *Wagner*, DB 1999, 1520 (1523); *Lang*, Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 80 f.

222 BVerfGE 26, 302 (310 ff.); 27, 111 (127 ff.); 28, 227 (236 ff.); vgl. auch *Kirchhof*, StuW 1984, 297 (311); a. A. *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 9 Rz. 187 m. w. N.; *Tipke*, StRO II, 1993, S. 649; *Dietz*, FR 1999, 85 (86).

223 Dazu *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 9 Rz. 598 a. E.

nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unerlässlich²²⁴. Die traditionelle Begründung des Einkünfte dualismus zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften stellt auf die unterschiedliche Bedeutung des Vermögenseinsatzes für die Einkünfteerzielung ab. Die Gewinneinkünfte sollen sich auf ein Wirtschaften mit dem Vermögen stützen, die Überschusseinkünfte ausschließlich auf Arbeit oder Vermögensverwaltung²²⁵. Derartige systematische Aspekte des Einkünfte dualismus²²⁶ können eine Ungleichbehandlung aber nicht rechtfertigen. Umschichtungen des Privatvermögens sind nicht (mehr) als atypisch vernachlässigbar²²⁷. Insoweit geht es auch nicht nur – de lege lata – um die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb²²⁸. So zeigen insbesondere die Abgrenzungsschwierigkeiten beim gewerblichen Grundstückshandel, daß Gesetzeslage und soziale Wirklichkeit auseinanderklaffen. Die erforderliche materielle Rechtfertigung für die beschränkte Abschöpfung von sog. privaten Veräußerungsgewinnen kann grundsätzlich aus dem verfassungsrechtlich gebotenen „Schutz individueller Privatheit“²²⁹ und aus den praktischen Schwierigkeiten einer umfassenden Einbeziehung des Privatvermögens in die Steuerverhaftung erwachsen. Diese Rechtfertigung wird aber fraglich, wo Privatvermögen zur Einkünfteerzielung genutzt wird²³⁰ und deshalb auch der steuerlichen Erfassung unschwer zugänglich ist. Aus verfassungsrechtlicher Sicht gehört die Vermietung und Verpachtung i. S. v. § 21 EStG grundsätzlich nicht zu der vom Zugriff des Fiskus zwingend abzuschirmenden Privatsphäre.

Danach dient die Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 EStG²³¹ der Besteuerungsgleichheit²³². Gleiches gilt für die erweiterte Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG²³³. Auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit des Anteilseigners mit einem Gesellschafter einer Personengesellschaft gerade wegen der mit der Wesent-

224 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 9 Rz. 597; ders., Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, S. 138 f., 170 ff.; Kirchhof, 57. DJT, 1988, F 31.

225 Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 675; kritisch Drenseck, in: Schmidt, EStG¹⁶, 1999, § 9 Rz. 178.

226 Anders Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 675.

227 Dietz, FR 1999, 85 (87).

228 Anders Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 667.

229 Kirchhof, StuW 1985, 319 (328); ders., in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 111.

230 Vgl. auch Wendt, DÖV 1988, 710 (717); Mössner, DStZ 1990, 132 (136); Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (7).

231 Zur Verfassungsmäßigkeit der Regeln über Spekulationsgeschäfte nach altem Recht BVerfGE 26, 302 (312).

232 Wendt, FR 1999, 333 (350).

233 Zur Verfassungsmäßigkeit von § 17 EStG a. F. BVerfGE 27, 111 (127 ff.).

lichkeit der Beteiligung typischerweise verbundenen Möglichkeit der Einflußnahme auf die Unternehmensführung kommt es nicht an. Zu rechtfertigen ist nicht die steuerliche Abschöpfung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung, sondern seine Steuerfreiheit.

b) Unterschiedliche Methoden der Einkünfteermittlung

Abgesehen von der unterschiedlichen Erfassung von Veräußerungsgewinnen entstehen einkunftsartbezogene Belastungsunterschiede aus der Anwendung von nicht ergebniskongruenten Methoden der Einkünfteermittlung. Wesentliche Problemfelder ergeben sich dabei nicht nur hinsichtlich von Spezialregeln wie §§ 5a und 13a EStG und der Abweichung von § 4 III-Rechnung und Bilanzierung. Soweit Einkünfteermittlungsmethoden bestimmte Einkünfte gezielt privilegieren und so das System der Einkünfteermittlung, auch soweit es auf dem Dualismus der Einkünfteermittlung aufbaut, durchbrechen, wäre dies durch einen besonderen Sozialzweck zu rechtfertigen.

Die durch die § 4 III-Rechnung bewirkte Unrichtigkeit des Ergebnisses kann aus Vereinfachungsgründen im Hinblick darauf gerechtfertigt werden, daß bei den Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 III EStG ermitteln, typischerweise das Betriebsvermögen gering ist und wesentliche Wertveränderungen von Jahr zu Jahr im allgemeinen nicht vorkommen. Insoweit wäre zu gewährleisten, daß der Steuerpflichtige bei verstärktem Einsatz von beruflich involviertem Vermögen zur Bilanzierung übergeht. Eine entsprechende Motivationslage beim Steuerpflichtigen könnte insbesondere auch durch einen vermehrten Einsatz von Aufwandspauschalen im Bereich der Überschußrechnung erreicht werden²³⁴.

Als einheitliche steuerliche Ermittlungsmethode für alle Einkünfte käme eine Überschußrechnung auf Basis des realisierten Cash-flow in Betracht²³⁵. Im Rahmen einer Cash-flow-Steuer wäre es belastungsgleich, ob man sie auf Kapitaleinkünfte erstreckte (sparbereinigte Einkommensteuer) oder ob man die marktübliche Kapitalverzinsung steuerlich freistellte. Als Zwischenschritt auf dem Weg zu einem solchen Steuersystem, das auch hinsichtlich der Einkünfteermittlung eine gleiche Belastung aller Einkünfte realisierte, könnte eine Abgeltungsteuer gerechtfertigt werden. Ein solcher Systemwechsel ist freilich derzeit nicht hinreichend absehbar.

Der Einkünftedualismus kann i. ü. durch Vereinfachungsaspekte gerechtfertigt werden, soweit die Überschußrechnung ohne steuerliche Erfassung des sog. Stammvermögens typisierend auf Fallgestaltungen beschränkt würde, in denen

234 Vgl. dazu Jachmann, in: FS für Offerhaus, 1999, S. 1071 (1088 f.).

235 Wagner, DB 1999, 1520 (1523).

der Vermögenseinsatz nur eine untergeordnete Rolle spielt²³⁶. Zu erreichen wäre dies etwa durch eine Verknüpfung der Werbungskosten-AfA mit einer Versteuerung des Veräußerungsgewinns²³⁷.

4. Die rechtsformbezogene Einkünftequalifikation

Die Problematik der Ungleichbehandlung von Einkunftsarten wird dadurch besonders virulent, daß die Einkünftequalifikation z. T. nach Maßgabe der Rechtsform erfolgt²³⁸. Der Kern der Problematik der rechtsformbezogenen Einkünftequalifikation liegt in der Frage, inwieweit die Rechtsform wegen der damit verbundenen wirtschaftlichen Typik der unternehmerischen Betätigung eine Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gestattet. Zu denken ist v. a. an die ausnahmslose Gewerblichkeit der Einkünfte der Kapitalgesellschaft (§ 8 II KStG). Diese beruht zunächst darauf, daß Kapitalgesellschaften nur Betriebsvermögen haben können, das insgesamt in der Steuerbilanz auszuweisen ist²³⁹. Zahlungen aus diesem Betriebsvermögen an den Gesellschafter lösen ausnahmslos eine Berücksichtigung im Anrechnungsverfahren aus. Das KStG enthält keine Regelungen, die die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Körperschaft in das außerbetriebliche Vermögen und umgekehrt wie eine Ausschüttung oder Einlage behandeln²⁴⁰. Gründung und Betätigung einer Kapitalgesellschaft dienen – jenseits des Bereichs der Gemeinnützigkeit – stets der Einkünfteerzielung. Durch die Wahl der Rechtsform der Kapitalgesellschaft wird das Gesellschaftsvermögen einer anderen Rechtspersönlichkeit zugeordnet und damit aus der Privatsphäre der beteiligten natürlichen Person vollständig ausgeschieden. In Gestalt des Gesellschaftsvermögens entsteht eine vom Rechtskreis des Gesellschafters getrennte – für die Rechtsform konstitutive – Haftungsmasse. Dies rechtfertigt die Zuordnung jeglichen Vermögens der Kapitalgesellschaft zum betrieblichen Bereich bzw. den Ausschluß der Kapitalgesellschaft von der privaten Vermögensverwaltung. Die Rechtfertigung eines nicht steuerverhafteten Privatvermögens durch den Schutz der individuellen Privatsphäre greift bei der Kapitalgesellschaft von vorneherein nicht. Damit ist es – nach Maßgabe des geltenden Einkünftepluralismus – gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden, daß die Kapitalgesellschaft, weil sie kein Privatvermögen hat, auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen erzielen kann.

236 Vgl. Lang, Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 66.

237 Lang, Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 29.

238 Zur Problemstellung Reiß, DStJG 17 (1994), S. 3 (6).

239 Im einzelnen Pezzer, StuW 1998, 76 (78 ff.).

240 BFHE 182, 123 (128); BFH, DB 1998, 2399.

Zu fragen bleibt, ob innerhalb des betrieblichen Bereichs die Festlegung der Kapitalgesellschaft auf gewerbliche Einkünfte gerechtfertigt ist. Typusbestimmende Merkmale der freiberuflichen Tätigkeit in Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit sind insbesondere die persönliche qualifizierte Arbeitsleistung des Unternehmers und dessen uneingeschränkte fachliche Verantwortung für die durch das Unternehmen erbrachten Leistungen. Diese Voraussetzungen kann die juristische Person selbst nicht erfüllen. Insoweit ist auf das Handeln der Geschäftsführer abzustellen, das der juristischen Person zuzurechnen ist. Diese handeln jedoch, auch wenn sie Berufsträger sind, nicht in freiberuflicher Verantwortung. Geschäftspartner der Klientel ist die Kapitalgesellschaft. Die Einbeziehung der Freiberufler-GmbH in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bildet insoweit den wirtschaftlichen Lebenssachverhalt sachgerecht ab, als der Freiberufler durch die Wahl der beschränkten Haftung im Rahmen einer Kapitalgesellschaft seine persönliche Verantwortung ein Stück zurücknimmt. Ähnlich läßt sich im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit hinsichtlich des Ausschlusses land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte argumentieren. Hinter § 13 EStG steht das typische Bild des Landwirts, der in enger Verbundenheit mit der Natur Urproduktion betreibt, was gerade aus der Verweisung bzgl. mitunternehmerischer Tierzucht und Tierhaltung auf § 51a BewG deutlich wird. In dieses Bild fügt sich die Kapitalgesellschaft als solche nicht ein. § 8 II KStG ist danach nicht gleichheitswidrig.

Eine Annäherung an die rechtsformbezogene Gewerblichkeit der Kapitalgesellschaft bringt für die Mitunternehmerschaft § 15 III Nr. 1 EStG, wobei jedoch im Unterschied zur Rechtslage bei Kapitalgesellschaften vorausgesetzt wird, daß die Personengesellschaft zumindest teilweise eine gewerbliche Tätigkeit ausübt²⁴¹. Der BFH geht davon aus, daß die durch § 15 III Nr. 1 EStG bewirkte Ungleichbehandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften sachlich gerechtfertigt sei²⁴². Hiergegen bestehen jedoch Bedenken.

241 BFH, BStBl. II 1991, 250.

242 BFH, BStBl. II 1978, 73; BStBl. II 1984, 152; BStBl. II 1996, 264; BStBl. II 1998, 254 (256); zustimmend *Brockhoff*, in: Lademann, EStG, § 18 Rz. 60; *L. Schmidt*, in: Schmidt, EStG¹⁸, 1999, § 15 Rz. 185 ff.; *Hutter*, in: Blümich, EStG, § 18 Rz. 84; *Söffing*, FR 1994, 805; *ders.*, FR 1995, 381; *Hiller*, INF 1995, 388; a. A. BFH, BStBl. II 1984, 152 (154); a. A. FG Nds, FR 1997, 864; 1998, 1041; *Korn*, DStR 1995, 1249; *Habscheidt*, BB 1998, 1184; *Grabowski*, in: FS 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., 50 Jahre Steuerrechtliche Jahresarbeits-tagung, 1999, S. 349 (361); *Schulze-Osterlob*, in: GS für Knobbe-Keuk, 1997, S. 531; *Schwendy*, INF 1995, 75 (76); *ders.*, INF 1998, 33; *ders.*, DStR 1995, 1623; *List*, StRK, § 15 Ziff. 2 R. 222, S. 4; *Weber-Grellet*, DStZ 1982, 228; *Knobbe-Keuk*, BB 1985, 820, 941; *Flume*, DB 1985, 1152; *Balke*, Stbg. 1998, 498; *Grune*, BB 1998, 1081; für verfassungskonforme Auslegung Stadie FR 1989, 93. – Z. T. wird eine umfassende Gleichbehandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaft-

Insbesondere erklärt die Erstreckung des Betätigungswillens der Gesellschaft auf alle ihre Tätigkeitsbereiche nicht, warum der Gegenstand dieses Betätigungswillens nur eine gewerbliche und nicht auch eine freiberufliche, land- und forstwirtschaftliche oder eine vermögensverwaltende Betätigung sein kann²⁴³. Ist eine Gesamtbetätigung einer Personengesellschaft, die etwa aus freiberuflichen und gewerblichen Elementen besteht, wegen untrennbarer Verflechtung einheitlich als beruflich oder gewerblich zu werten, je nachdem, welche Elemente sie prägen, bedarf es der Regelung des § 15 III Nr. 1 EStG nicht²⁴⁴. Hierzu wären richtigerweise auch die Fallgestaltungen zu zählen, in denen ein Mitunternehmer einer Freiberufler-GbR mangels entsprechender Qualifikation gewerblich handelt²⁴⁵. Die Gesellschaft ist so zu behandeln, wie ein Einzelunternehmer, der Freiberufler ist und in untrennbarem sachlichen Zusammenhang – diesen Zusammenhang schafft bei der zu beurteilenden GbR der Gesellschaftsvertrag – mit seiner freiberuflichen Tätigkeit ein Gewerbe ausübt. Er würde insgesamt zum Gewerbetreibenden. Als Regelung derartiger Konstellationen²⁴⁶ ist § 15 III Nr. 1 EStG nicht gleichheitswidrig. Ist aber die Gesamtbetätigung der Personengesellschaft nicht wegen untrennbarer Verflechtung ohnehin einheitlich gewerblich zu beurteilen, so qualifiziert § 15 III Nr. 1 EStG den nicht gewerblichen Teil um, ohne daß dies durch den wirtschaftlichen Lebenssachverhalt der Ertragserzielung durch die Personengesellschaft gerechtfertigt wäre. Übt ein Steuerpflichtiger sowohl eine freiberufliche als auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, so sind sie nach der jüngeren steuerlichen Rechtsprechung zu trennen, sofern dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. Dies gilt auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen²⁴⁷. Gleiches muß für die Personengesellschaft gelten. Sie betreibt nicht etwa wesensgemäß einen Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 II EStG²⁴⁸. Hierfür spricht auch § 105 II HGB, wonach eine Personenhandelsgesellschaft auch vermögensverwaltend tätig sein kann. Die GbR kann ohnehin zu jedem Zweck gegründet werden (§ 705 BGB).

ten gefordert, z. T. wird ein Verstoß gegen Art. 3 I GG nur in der Ungleichbehandlung von Einzelunternehmen und Gesellschaften bürgerlichen Rechts gesehen.

243 *Schulze-Osterloh*, in: GS für Knobbe-Keuk, 1997, S. 531 (537).

244 Nach h. M. ist § 15 II Nr. 1 EStG nicht anzuwenden. Vgl. stv. BFH, BStBl. II 1997, 567 f.; *L. Schmidt*, in: Schmidt, EStG¹⁸, 1999, § 15 Rz. 186.

245 *Anders Korn*, DStR 1995, 1249 (1254).

246 Stv. BFHE 166, 443 (447); *L. Schmidt*, in: Schmidt, EStG¹⁸, 1999, § 15 Rz. 185.

247 BFH, BStBl. II 1997, 567 (568).

248 Stv. *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG¹⁸, 1999, § 15 Rz. 9; BFH, BStBl. II 1993, 324 (325); 1986, 520 (522) – widerlegbare Vermutung durch Eintragung.

Schwierigkeiten beim Aufsplitten einzelner Betätigungen sind keine Eigenart gerade der Personengesellschaft²⁴⁹. § 15 III Nr. 1 EStG nimmt ausdrücklich die ohne Gewinnerzielungsabsicht vorgenommene Betätigung von seinem Anwendungsbereich aus, wodurch es bei dem Auseinanderdividieren der Einkünfte aus mit und ohne Gewinnerzielungsabsicht vorgenommenen Tätigkeiten zu ähnlichen Abgrenzungsschwierigkeiten kommt²⁵⁰. § 15 III Nr. 1 EStG ist auch nicht im Hinblick darauf zu rechtfertigen, daß bei einer gewerblichen und vermögensverwaltenden Tätigkeit einer Gesellschaft zwei unterschiedliche Vermögensmassen entstünden. Gleiches tritt ein, wenn eine Personenhandels-gesellschaft neben ihrem Gewerbe einen Liebhabereibetrieb unterhält. Im Hinblick auf § 6 I HGB ist eine Personenhandels-gesellschaft zwar hinsichtlich ihres gesamten Tätigkeitsbereichs buchführungspflichtig (§ 238 I HGB). Erzielt eine Personenhandels-gesellschaft aber ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so muß sie handelsrechtlich bilanzieren, nicht jedoch steuerrechtlich. Denn § 5 I EStG ist gem. § 2 II Nr. 2 EStG nicht anwendbar. Entsprechendes hat zu gelten, wenn ein Tätigkeitsbereich der Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb der Personenhandels-gesellschaft getrennt geführt wird. Hinsichtlich der GbR greift das Argument der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ohnehin nicht.

Insgesamt ist § 15 I Nr. 1 EStG insoweit gleichheitswidrig, als er einen nach dem wirtschaftlichen Lebenssachverhalt der Gesamtbetätigung einer Personengesellschaft nicht gewerblichen Tätigkeitsbereich in einen gewerblichen umqualifiziert. Da dies den gesamten Regelungsbereich der Norm betrifft, kommt eine verfassungskonforme Auslegung nicht in Betracht²⁵¹. Die unterschiedliche Behandlung gegenüber § 8 II KStG beruht darauf, daß die Kapitalgesellschaft auch steuerrechtlich nur Betriebsvermögen haben kann.

5. Das Postulat einer allgemeinen Unternehmensteuer

Die Problematik der einkunftsartbezogenen Ungleichbehandlung unternehmerischer Ertragserzielung könnte – im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – durch eine allgemeine Unternehmensteuer gelöst werden. Eine etwaige rechtsformgleiche Unternehmensteuer wäre auf alle selbständigen Tätigkeiten einschließlich der Vermögensverwaltung jenseits der privaten Konsumsphäre zu erstrecken²⁵², insbesondere auf die Einkünfte aus Vermie-

249 *Schulze-Osterlob*, in: GS für Knobbe-Keuk, 1997, S. 531 (537).

250 FG Nds, FR 1998, 1041 (1052).

251 *Schulze-Osterlob*, in: GS für Knobbe-Keuk, 1997, S. 531 (538); a. A. *Stadie*, FR 1989, 93 ff.

252 *Tipke*, StRO II, 1993, S. 1032 (1036); *Lang*, StuW 1989, 3 (19); *ders.*, StuW 1990, 107 (119 ff.); vgl. auch *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 17 Rz. 60.

tung und Verpachtung. Insoweit wären private und betriebliche Investition gleichmäßig zu erfassen²⁵³.

V. Unterschiede in der Bewertung

1. Das Postulat der Wertgleichheit

Verlangt eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, daß gleiche Steigerungen bzw. Minderungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ergebnis vergleichbarer wirtschaftlicher Sachverhalte sich gleich auf die Steuerbelastung auswirken, so sind auch die entsprechenden Indikatoren der Leistungsfähigkeit gleich zu bewerten²⁵⁴. Steuerrechtliche Bewertung weist Wirtschaftsgütern für die Bemessungsgrundlage einer Steuerart einen bestimmten Geldwert zu²⁵⁵. Demgemäß ist der Bewertungsmaßstab am Belastungsgrund der Steuer auszurichten²⁵⁶.

2. Die Wertgleichheit im Ertragsteuerrecht

a) Die Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit

Die Bewertung im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung dient der Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit. Der Wertansatz in der Steuerbilanz (§§ 4 I, 5 I EStG) hat den Sinn, die in den einzelnen Wirtschaftsgütern verkörperte objektive Leistungsfähigkeit des Betriebsinhabers zum Bilanzierungstichtag auszudrücken. Richtiger Wertmaßstab ist danach primär der Verkehrswert oder ein ökonomisch verstandener, weiter Ertragswert²⁵⁷. Die Feststellung dieses Werts für jedes Wirtschaftsgut eines Betriebsvermögens stößt jedoch auf praktische Grenzen. Feststellbar sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes. Ein nutzungsbedingter Wertverzehr kann typisierend im Wege der AfA abgezogen werden. Darüber hinaus ergibt sich der Wert eines Wirtschaftsguts sicher aber erst bei seiner Veräußerung am Markt. Dem trägt das ertragsteuerliche Realisationsprinzip Rechnung. Dem Realisationsprinzip entspricht der Bilanzansatz mit den ggf. fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten²⁵⁸.

253 Lang, *StuW* 1989, 3 (10 ff.).

254 Vgl. BVerfGE 93, 165; Seer, *StuW* 1997, 283 (286).

255 Seer, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 13 Rz. 11.

256 Osterloh, *DStJG* 22 (1999), S. 177 (179) m. w. N.

257 Der weite ökonomische Ertragswertbegriff bezieht alle Vorteile aus der Kapitalanlage mit ein und erfaßt insb. auch Wertsteigerungen.

258 Dazu Knobbe-Keuk, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*⁹, 1993, S. 7; Lang, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*¹⁶, § 9 Rz. 317.

Würde bei der Bilanzierung wirtschaftlich berechnete Vorsicht außer Acht gelassen, so würde die sich aus dem Unternehmen ergebende objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Bilanzstichtag nicht realitätsgerecht erfaßt²⁵⁹. Insofern darf nicht ein ungewisser Gewinn als tatsächlicher Gewinn angesetzt werden. Gleiches gilt aber für einen Verlust. Insofern entspricht das Imparitätsprinzip nicht der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung dürfen keine unsicheren Werte zugrundegelegt werden. Zukünftige Risiken sind angemessen zu berücksichtigen²⁶⁰, soweit sie sich im Verkehrswert des Betriebsvermögens niederschlagen. Ein entsprechendes steuerrechtliches Vorsichtsprinzip muß im Dienste einer realitätsgerechten Werterfassung stehen. Eine „über-“vorsichtige Verlustantizipation widerspricht dem ebenso wie eine Gewinnantizipation.

b) Die Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung

Das Realisationsprinzip²⁶¹ bewirkt, daß gewisse Wertsteigerungen bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit nicht erfaßt werden. Blickt man allein auf das Ergebnis einer Leistungsfähigkeitssteigerung, so entspräche dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – so *Tipke*²⁶² – insofern ein Nichtrealisationsprinzip, als auch noch nicht verwirklichte Wertsteigerungen die Zahlungskraft des Steuerpflichtigen steigern. Die Abweichung hiervon im geltenden Einkommensteuerrecht ist jedoch im Hinblick auf die freiheitsgrundrechtlichen Grenzen der Ertragsbesteuerung geboten. Solange die stillen Reserven nicht durch Veräußerung der Wirtschaftsgüter am Markt realisiert worden sind, besteht nämlich – abgesehen von Wirtschaftsgütern, für die ein Börsenkurs o.ä. existiert – die Gefahr, daß der etwaige Vermögenszuwachs und damit auch die Leistungsfähigkeit zu hoch bewertet wird²⁶³. I. ü. folgt aus dem Verbot einer Substanzbesteuerung²⁶⁴, daß Wertsteigerungen erst bei ihrer Realisation besteuert werden, weil sonst ein Realisationsakt unterstellt würde, der dem Eigentümerwillen nicht entspricht²⁶⁵.

Die zwangsläufig in Geldsummen abgebildete objektive Leistungsfähigkeit wird nach dem Nominalwertprinzip erfaßt, wonach die Inflation unberück-

259 *Lang*, DStJG 4 (1981), S. 45 (81 f.).

260 *Lang*, Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 68.

261 S. oben sub a).

262 *Tipke*, DStJG 4 (1981), S. 1 (2 ff., 4).

263 *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, S. 154 f., 344 ff.

264 Vgl. dazu stv. *Jachmann*, StuW 1996, 97 (101) m. w. N.

265 Vgl. auch *Lang*, DStJG 4 (1981), S. 45 (81).

sichtigt bleibt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist demgegenüber ein Realwertprinzip²⁶⁶. Aus gleichheitsrechtlicher Sicht führt das Nominalwertprinzip insoweit nicht zu einer Ungleichbehandlung, als – parallel zur Besteuerung von Kapitaleinkünften – auch im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs inflationsbedingt nominelle Scheingewinne eine Steuerpflicht auslösen²⁶⁷.

Die eigentliche Problematik des Nominalwertprinzips liegt im Bereich der freiheitsgrundrechtlichen Grenzen der Besteuerung. Insbesondere wären Substanzsteuereffekte der Zinsbesteuerung zu vermeiden. Einzelheiten hierzu müssen vorliegend jedoch dahinstehen²⁶⁸.

3. Die Wertgleichheit im Erbschaftsteuerrecht

a) Die grundsätzliche Maßgeblichkeit aktueller Verkehrswerte

Da die Erbschaftsbesteuerung als Steuer auf eine Bereicherung durch Substanztransfer²⁶⁹ strukturell an ruhende Sachwerte anknüpft, sind ihr aktuelle Verkehrswerte²⁷¹ zugrunde zu legen²⁷². Das Betriebsvermögen erfährt demgegenüber insbesondere dadurch eine Sonderbehandlung²⁷³, daß Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens weitgehend zu Steuerbilanzwerten angesetzt werden (§ 109 I BewG) und das Betriebsvermögen durch den sachlichen Freibetrag gem. § 13a I ErbStG in Höhe von 500 000 DM und gem. § 13a II ErbStG durch den Bewertungsabschlag von 40% begünstigt wird.

266 *Tipke*, *StuW* 1990, 246 (247); *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁶, 1998, § 9 Rz. 564.

267 *Arndt/Schumacher*, *AöR* 118 (1993), 513 (542); gegen die Annahme, daß gerade Kapitalvermögen besonders inflationsgefährdet sei, etwa auch *Wagner*, *DB* 1999, 1520 (1521).

268 Vgl. etwa *Leisner*, *NJW* 1995, 2591 (2594); *Bryde*, in: v. Münch/Kunig, *GG* I⁴, 1992, Art. 14 Rz. 66, Stichwort Steuer- und Abgabenrecht; *Rittstieg*, *AK-GG*², 1989, Art. 14 Rz. 126; v. *Arnim*, *ZRP* 1980, 201 ff.; a. A. *Papier*, in: *Maunz/Dürig, GG*, Art. 14 Rz. 191.

269 Vgl. *Seer*, *StuW* 1997, 283 (287); *Crezelius*, in: *FS für Ritter*, 1997, S. 331 (333 f.).

270 Vgl. *BVerfGE* 93, 121 (143 f.); 165 (176 f.).

271 *Seer*, *DStJG* 22 (1999), S. 191 (196); *ders.*, *StuW* 1997, 283 (287); *Moench*, *StbKongrRep* 1995, 21 (32 f.); *Krüger/Kalbfleisch/Köhler*, *DStR* 1995, 1452 (1456); *Meinke*, *DStR* 1996, 1305 (1307 f.); *Felix*, *ZEV* 1996, 410 (416); *Thiel*, *DB* 1997, 64 (66); a. A. (Maßgeblichkeit des Ertragswerts) *Leisner*, *DB* 1996, 595 (599); *Vorwold*, *BB* 1999, 1300 (1301).

272 Vgl. zum grundsätzlich anderen Ansatz von Vermögensteuer, Grundsteuer und Gewerbesteuer *Kirchhof*, *DStR* 1984, 575 ff.

273 Dazu insgesamt *Seer*, *GmbHR* 1999, 84 ff.

b) Der Ansatz von Steuerbilanzwerten

Indem das Betriebsvermögen bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach §§ 4 I, 5 EStG ermitteln, grundsätzlich mit den Steuerbilanzwerten (§ 12 V 2 ErbStG, § 109 I BewG) angesetzt wird (sog. verlängerte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz²⁷⁴), wirkt sich das handelsrechtliche Niederstwertprinzip auch auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer aus. Die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven sowie der originäre Firmenwert sind bei der Bewertung nicht erfaßt²⁷⁵. Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und Freiberuflern sind lediglich Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit gedachten Steuerbilanzwerten²⁷⁶ anzusetzen (§ 12 V 2 ErbStG, § 109 II BewG), i. ü. im wesentlichen der Teilwert (§ 12 I ErbStG, § 10 BewG).

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte genügt insoweit dem Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation nicht, als Steuerbilanzwerte den realen Wert des Betriebsvermögens typischerweise gerade nicht abbilden²⁷⁷. Praktikabilitätserwägungen²⁷⁸ können dies nicht rechtfertigen²⁷⁹. Die realitätsgerechte Wertrelation ist aber nicht an sich verfassungsrechtlich geboten, sondern steht im Dienste der Belastungsgleichheit. Wäre Belastungsgleichheit, wenn auch nicht innerhalb der Erbschaftsteuer, so doch in deren Zusammenspiel mit der Ertragsbesteuerung, gewährleistet, so führte auch eine formale Bewertungsschieflage nicht zur Verfassungswidrigkeit. Die Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Erbschaftsteuer erweist sich insoweit als sachgerechter Weg zur Vermeidung einer Doppelbelastung stiller Reserven durch Erbschaft- und Ertragsteuer²⁸⁰.

Seer²⁸¹ leitet die Unzulässigkeit der Doppelbelastung aus dem Gebot einer widerspruchsfreien Steuerrechtsordnung ab. Die Erbschaftsteuer besitze als Erbanfall- und Bereicherungsteuer, die zugewandtes Reinvermögen erfasse, den Charakter einer Einkommensteuer im weiten Sinne und müsse deshalb mit der Einkommensteuer derart abgestimmt werden, daß keine Überschneidungen entstünden. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasse dann systematisch richtig nur den Vermögenszuwachs, der beim Bereicherten keiner Einkommensteuer mehr unterliege. Diese Argumentation erscheint im Hinblick auf die unterschiedliche freiheitsgrundrechtliche Fundierung des Erwerbs

274 Vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 13 Rz. 48; Herzig, DB 1992, 1053; Dautzenberg/Heyeres, StuW 1992, 302.

275 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 13 Rz. 48.

276 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 13 Rz. 49.

277 Stv. Seer, GmbHR 1999, 64 (65).

278 BT-Drs. 13/4839, 64.

279 Seer, GmbHR 1999, 64 (65).

280 Vgl. Seer, GmbHR 1999, 64 (65); ders., DStJG 22 (1999), S. 191 (198).

281 Zuletzt GmbHR 1999, 64 (65).

durch Ertragserzielung und des Erwerbs durch Schenkung nicht uneingeschränkt tragfähig. Jedenfalls wäre die genannte Systemwidrigkeit als Verletzung der Belastungsgleichheit zu begründen.

Die Bereicherung des Erben durch die tradierten stillen Reserven ist wegen der ertragsteuerlichen Anordnung der Buchwertfortführung nicht durch eine Ertragsbesteuerung des Erblassers gemindert. Das Ertragsteuerrecht ordnet aber an, daß die stillen Reserven – potentiell, bei Aufdeckung – vom Erben versteuert werden sollen. Insoweit entspricht es der gesetzlichen Anordnung einer Buchwertfortführung nicht, anzunehmen, der Erbe sei insoweit nicht bereichert, als die stillen Reserven mit der latenten Einkommensteuerlast des Erblassers belastet seien²⁸². Wegen der Buchwertfortführung gibt es diese Steuerlast des Erblassers gerade nicht. Die Buchwertfortführung ordnet die stillen Reserven als Ergebnis einer wirtschaftlichen Betätigung des Erblassers dem Erben zu. Die Erbschaftsteuer erfaßt aber in ihrer Alternativität zur Einkommensteuer keine Vermögenszuflüsse, die auf einer wirtschaftlichen Tätigkeit des Erwerbers beruhen. Die mit der Übertragung zum Buchwert übergegangenen stillen Reserven beruhen zwar nicht auf einer eigenen Erwerbstätigkeit des Erben. Dieser tritt jedoch hinsichtlich des Betriebsvermögens in die wirtschaftliche Tätigkeit des Erblassers ein, die zu den stillen Reserven geführt hat. Die stillen Reserven gehören damit auch beim Erben in die Sphäre der wirtschaftlichen Ertragserzielung und unterliegen deshalb nicht der Erbschaftsteuer²⁸³. Problematisch erscheint der Fall einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung kurz nach dem Erbfall. Hier fragt sich, ob wegen der Buchwertfortführung von einer Rechtsnachfolge in der Sphäre der Ertragserzielung ausgegangen werden kann, obwohl keine Betriebsfortführung erfolgt. Die Frage ist zu bejahen. Denn die relevante Rechtsnachfolge in die Ertragserzielung bezieht sich lediglich auf den Gegenstand der gesetzlich angeordneten Buchwertfortführung.

Die Erbschaftsbesteuerung der zum Buchwert übertragenen stillen Reserven wird sachgerecht und gleichheitskonform durch den Ansatz des Betriebsvermögens mit Steuerbilanzwerten auch für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung erreicht. Die grundsätzlich unterschiedlichen Zielsetzungen der Bewertung in Einkommensteuer und Erbschaftsteuer²⁸⁴ sind insoweit irrelevant.

Die sog. verlängerte Maßgeblichkeit begünstigt danach das Betriebsvermögen gegenüber anderen Vermögensarten in sachlich gerechtfertigter Weise²⁸⁵. Sie

282 So etwa *Mellinghoff*, DSStJG 22 (1999), S. 127 (161).

283 Im Ergebnis ebenso *Seer*, DSStJG 22 (1999), S. 191 (202, 216); anders *Mellinghoff*, ebenda, S. 127 (162): völlige Freistellung der stillen Reserven von der Erbschaftsteuer nur im Hinblick auf das lange Innehaben des Betriebs gerechtfertigt.

284 Hierauf beruht etwa die Kritik von *Trzaskalik*, DSStJG 22 (1999), S. 220 f.

285 Dazu näher *Mellinghoff*, DSStJG 22 (1999), S. 127 (147 ff., 161 f.), der diese Privilegierung als hinnehmbar erachtet.

wäre jedoch – systemkonsequent im Sinne der Erzielung von Belastungsgleichheit – auf alle Fälle der Erbschaftsbesteuerung stiller Reserven zu erstrecken. Die zu vermeidende Doppelbelastung betrifft jegliche stillen Reserven im einkommensteuerlichen Betriebsvermögen wie auch in ausnahmsweise steuerverhaftetem Privatvermögen. Denn die Rechtfertigung durch die Rechtsnachfolge in die Ertragserzielung via Fortführung der ertragsteuerlichen Werte greift auch hier. Insoweit gebietet die Belastungsgleichheit eine folgerichtige Erstreckung der Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Erbschaftsteuer auf jegliches Betriebsvermögen – auch von Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 III EStG ermitteln – wie auch steuerverstricktes Privatvermögen²⁸⁶. Dies erforderte Bestands- und Bewertungsidentität²⁸⁷. Hiervon ist das geltende Recht bekanntlich weit entfernt²⁸⁸.

Beteiligungen an Unternehmen²⁸⁹ wären, soweit es sich um Betriebsvermögen, um wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i. S. v. § 17 EStG und sog. einbringungsgeborene Anteile i. S. v. § 21 UmwStG handelt, mit Steuerbilanzwerten anzusetzen, andernfalls mit Verkehrswerten.

c) Die Bestandserhaltung von Unternehmen

Das Bundesverfassungsgericht fordert im Erbschaftsteuer-Beschluß²⁹⁰ eine besondere Berücksichtigung des Interesses an der Bestandserhaltung von Unternehmen. Diese seien als Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“, woraus sich eine „verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben“ ergebe. Dem soll § 13a ErbStG mit einem sachlichen Freibetrag von DM 500 000²⁹¹ und einem quotalen Bewertungsabschlag von 40% für Betriebsvermögen – ausgenommen sind Grundstücke, die nur zu 50% oder weniger eigenbetrieblich genutzt werden²⁹² – und wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften Rechnung tragen. § 13a ErbStG soll sicherstellen, daß der Fortbestand des Unternehmens im Generationenwechsel nicht durch die Erbschaftsteuer gefährdet wird²⁹³. Entsprechend dieser Zielsetzung sieht § 13a V ErbStG eine Nachversteuerung

286 Seer, DStJG 22 (1999), S. 191 (203 ff.); ders., StuW 1997, 283 (293).

287 Seer, GmbHR 1999, 64 (66).

288 S. dazu stv. nur Seer, GmbHR 1999, 64 (65 ff.).

289 Im einzelnen Seer, GmbHR 1999, 64 (66 ff.); ders., StuW 1997, 283 (292).

290 BVerfGE 93, 165 (175 f.).

291 Dogmatisch handelt es sich dabei um eine Abweichung von der Bestandsidentität des Betriebsvermögens i. S. v. Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, Seer, GmbHR 1999, 64 (69).

292 Seer, GmbHR 1999, 64 (70).

293 BT-Drs. 12/4487, 25, 47; BR-Drs. 390/96, 64 f., 67 f.

vor, wenn der Übernehmer den Betrieb bzw. die wesentliche Beteiligung innerhalb von 5 Jahren weiterveräußert.

Seer hat dargelegt, daß die genannten allgemeinpolitischen Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts die Privilegierung des inländischen Betriebsvermögens durch § 13a ErbStG nicht zu rechtfertigen vermögen²⁹⁴. Insbesondere wird – ausgehend von einer sachlich nicht gerechtfertigten²⁹⁵ erbschaftsteuerlichen Begünstigung der Unternehmensfortführung – aus gleichheitsrechtlicher Sicht eingewandt, daß die Erhaltung und Pflege auch nichtunternehmerischen Vermögens im Interesse des Gemeinwohls liegen könne. Das Bundesverfassungsgericht vermisse hier Fiskal- und Sozialzwecknormen²⁹⁶.

Richtig ist, daß sich die aus der besonderen Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens resultierende eingeschränkte Fungibilität auch in dessen Verkehrswert niederschlägt²⁹⁷. Dem trägt auch der Ansatz der Steuerbilanzwerte hinreichend Rechnung. Eine Addition der Erbschaftsteuerbelastung mit sonstigen auf einem Unternehmen im Interesse des Allgemeinwohls ruhenden Lasten, etwa des Arbeitgeberanteils an der Sozialversicherung, kommt aber angesichts der unterschiedlichen Zielrichtung der jeweiligen Freiheitseingriffe nicht in Betracht.

Der Aspekt der Bestandserhaltung von Unternehmen könnte jedoch als Kompensation einer typischerweise besonders hohen Belastung der Unternehmensnachfolge durch den Substanzsteuereffekt der Erbschaftsteuer gerechtfertigt sein. Diese besonders hohe Belastung müßte in der Regel-Erbschaftsbesteuerung der Unternehmensnachfolge angelegt sein. Andernfalls wäre die Möglichkeit der – im Erbfall zinslosen – Stundung nach § 28 ErbStG²⁹⁸ ausreichend.

Der Substanzsteuereffekt der Erbschaftsteuer wird grundsätzlich weder durch die Bewertung mit Steuerbilanzwerten noch durch die Stundungsmöglichkeit nach § 28 ErbStG beseitigt. Er betrifft prima facie Betriebe freilich nur in gleicher Weise wie sonstige Nachlaßgegenstände, so daß insbesondere § 13a ErbStG als gleichheitswidriges Privileg²⁹⁹ erscheint. Eine solche Sichtweise trägt aber der besonderen Typik des wirtschaftlichen Sachverhalts der Unternehmensnachfolge nicht hinreichend Rechnung.

Die Begünstigung der Unternehmensnachfolge ist jedoch insoweit ein Gebot der Besteuerungsgleichheit, als sich der mit der erbschaftsteuerlichen Regelbe-

294 Seer, DStJG 22 (1999), S. 191 (210 ff.); ders., StuW 1997, 283 (294).

295 So Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 4 Rz. 225; a. A. BVerfGE 93, 165 (176); Crezelius, DStJG 17 (1994), S. 135 (186 f.); Ziegler, BB 1996, 454 (456 f.).

296 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 13 Rz. 152; Lang, ebenda, § 4 Rz. 225.

297 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 13 Rz. 152.

298 Seer, StuW 1997, 283 (295); ders., in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 13 Rz. 152.

299 So Seer, DStJG 22 (1999), S. 191 (216).

lastung einhergehende Substanzsteuereffekt bei Unternehmen typischerweise gravierender auswirkt als bei anderen Vermögensgegenständen. Bei der Erbschaftsbesteuerung eines Betriebsübergangs besteht die Besonderheit, daß eine auch nur partielle Veräußerung des Betriebsvermögens durch den Erben zur Begleichung der Steuer die Existenz des ganzen Betriebs gefährden kann. Während i. d. R. Teile eines Kapitalvermögens ohne relevanten Einfluß auf das verbleibende Vermögen zur Begleichung der Erbschaftsteuer veräußert werden können, können wesentliche Teile des Betriebsvermögens eines kleineren bzw. mittleren Unternehmens nicht zur Steuerzahlung veräußert werden, soll das Unternehmen weiterbestehen³⁰⁰. Wenn nur die Veräußerung des gesamten Betriebs die Zahlung der Erbschaftsteuer sicherstellen kann bzw. nach Begleichung der Erbschaftsteuer ein nicht wirtschaftlich zu führender Unternehmensrest verbleibt, ist die Existenz des Betriebs durch die Erbschaftsbesteuerung bedroht, das Vererben des Unternehmens ist wirtschaftlich sinnlos. Die Erbschaftsteuer stößt an ihre freiheitsgrundrechtlichen Grenzen (Art. 14 I 1 GG)³⁰¹. Es ist zwar allgemein zu verlangen, daß die Erhaltung von geerbtem Vermögen steuerlich nicht gefährdet wird³⁰². Der freiheitsgrundrechtlich gebotene Schutz vor übermäßiger Besteuerung ist gleichheitsgemäß zu realisieren. Der wirtschaftliche Lebenssachverhalt des Vererbens eines Betriebs unterscheidet sich jedoch von dem des Vererbens etwa eines Barvermögens dadurch, daß das Ausmaß der Substanzsteuerbelastung durch die nominale Höhe der Erbschaftsteuerschuld nicht realitätsgerecht abgebildet wird. Ein nur partieller Substanzertrag wäre zwar grundsätzlich durch eine vorübergehende Kreditfinanzierung aus dem Unternehmen oder eine Reduzierung der Größe des Unternehmens zu erreichen. Gerade diese Möglichkeiten sind aber bei kleineren und mittleren Unternehmen, auf die der Freibetrag des § 13a ErbStG zugeschnitten ist, sehr begrenzt. Ein Abstellen auf eine Kreditfinanzierung würde i. ü. der Rechtsnatur der Erbschaftsteuer, die gerade keine (Soll-)Ertragsteuer ist, nicht gerecht. Ein partieller Substanzentzug scheint i.ü. zwar stets derart möglich, daß der Erbe zur Veräußerung gezwungen und vom Veräußerungserlös nur ein Teil durch die Erbschaftsteuer abgeschöpft wird. Dieser Eingriff ist jedoch belastender als der Zwang zur Veräußerung nur eines Teils der Substanz. Der besonders gravierende Substanzsteuereffekt der Erbschaftsbesteuerung der Unternehmensnachfolge betrifft nicht nur Einzelunternehmen, sondern etwa auch ein in der Rechtsform der GmbH geführtes mittelständisches Unternehmen. Insgesamt wäre der Tatbestand des § 13a ErbStG konsequent an der für einen Gegenstand der Erbschaftsbesteuerung

300 Vgl. dazu auch Ziegler, BB 1996, 454 (455).

301 Einzelheiten dazu müssen vorliegend dahinstehen. Vgl. nur BVerfGE 93, 165 (172).

302 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁶, 1998, § 4 Rz. 225.

typischen faktischen Unmöglichkeit eines nur partiellen Substanzzugs auszurichten.

Die gebotene erbschaftsteuerliche Schonung der Unternehmensnachfolge erfolgt aber bereits durch den Ansatz der Steuerbilanzwerte³⁰³. Gerade wenn dieser gleichheitskonform auf das gesamte Betriebsvermögen ausgedehnt würde, erscheint es fraglich, ob die ergänzende Begünstigung des § 13a ErbStG noch erforderlich ist, um den typischerweise besonders intensiven Substanzsteuereffekt der Erbschaftsteuer auf Unternehmen zu kompensieren. Gerade bei den kleineren und mittleren Betrieben, deren Betriebsvermögen sich – nach Steuerbilanzwerten – im Bereich des Freibetrags des § 13a ErbStG bewegt, kann jedoch – im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – davon ausgegangen werden, daß schon jeglicher Substanzzug eine Existenzgefährdung bedeutet. Jenseits dessen erscheint der Bewertungsabschlag – wiederum im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – als angemessene Berücksichtigung der für Unternehmen typischen Unmöglichkeit eines nur teilweisen Substanzzugs.

Wollte man dem nicht folgen, wäre § 13a ErbStG u. U. auf dieselben Sozialzwecke zu stützen, die die Sondertarifierung einbehaltener Gewinne rechtfertigen. Der Zweck der Investitionsförderung kann grundsätzlich auch zukunftsbezogen beim Erben erreicht werden³⁰⁴.

Jenseits der allgemeinen Abwehr einer Existenzgefährdung von Unternehmen ist im Hinblick auf Art. 6 I GG besonders die Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie zu schonen. Das Bundesverfassungsgericht verlangt, daß der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I (§ 15 I ErbStG) derart zu ermäßigen sei, daß jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn entfallende Nachlaß zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleinerem Vermögen, völlig steuerfrei zugute kommt³⁰⁵. Jenseits dessen sei der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, daß die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Lebensgemeinschaft bleibe und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verlorengelange. Art. 6 I GG transferiert das Primat der Privatnützigkeit der Ertragserzielung durch den Erblasser in der Weise auf seine Familie, daß dieser die vom Erblasser geschaffene Lebensgrundlage – gerade auch in Gestalt eines Unternehmens – wie dem Erblasser selbst zugute kommt. Damit begrenzt Art. 6 I GG den Substanzzugriff der Erbschaftsteuer. Der Familienbetrieb, der Existenzgrundlage des Erblassers und seiner Familie war, muß dies auch nach dem Erbfall für die Familie bleiben können. Dies führt im

303 Seer, DStJG 22 (1999), S. 191 (215).

304 Vgl. Jülicher, DStJG 22 (1999), S. 223 f.

305 BVerfGE 93, 165 (174 f.).

Ergebnis dazu, daß gerade kleine Betriebe, die vielfach jenseits eines angemessenen Unternehmerlohns keinen Gewinn erwirtschaftet und keine besonderen Finanzreserven gebildet haben, von einer Erbschaftsbesteuerung freizustellen sind. Das geltende Erbrecht trägt dem neben dem Steuersatz der Steuerklasse I von maximal 30% gerade durch § 13a ErbStG Rechnung. Eine ergänzende Wirkung entfaltet der Ansatz der Steuerbilanzwerte. Damit ist die gebotene Familienentlastung erreicht.

VI. Fazit

Aus dem dargelegten Überblick zum Thema der Besteuerungsgleichheit von Unternehmen läßt sich folgendes Fazit ziehen. Die viel beschworene Rechtsformneutralität kann die Besteuerungsgleichheit von Unternehmen nur bedingt gewährleisten. Zum einen führt Rechtsformneutralität zur Gleichheitswidrigkeit, wo sie die den zu besteuern den wirtschaftlichen Lebenssachverhalt prägenden zivilrechtlichen Vorgaben verkennt. Zum anderen ist das Gebot einer Gleichbehandlung von Rechtsformen eng verwoben mit dem der Gleichbehandlung von Einkunftsarten und Werten.

Jedenfalls wäre die geltende Gewerbeertragsteuer, Hauptursache rechtsformbedingter Besteuerungsungleichheit³⁰⁶, leistungsfähigkeitskonform zu ersetzen. Eine Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer wäre im Grundsatz sachgerecht, für den Einzelunternehmer, der keine Verträge mit sich selbst schließen kann, aber problematisch. Entsprechendes gilt für die rechtsformunabhängige Herstellung der Abzugsfähigkeit von Tätigkeitsvergütungen und anderen Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmensträger und den daran Beteiligten. Stets gilt es zu bedenken, inwieweit die zivilrechtlichen Vorgaben den im Rahmen der Besteuerungsgleichheit zu erfassenden wirtschaftlichen Lebenssachverhalt maßgeblich prägen.

Jegliches Konzept einer Unternehmensbesteuerung ist an dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu messen. Dabei betrifft die Unternehmensbesteuerung unmittelbar die objektive Leistungsfähigkeit. Deren Zurechnungsobjekte sind neben dem Einzelunternehmer gem. Art. 19 III GG auch Kapital- und Personengesellschaften. Insoweit ist das Postulat der Rechtsformneutralität berechtigt. Die Einordnung des Unternehmensgewinns als dem Unternehmensträger zuzurechnende Steigerung seiner objektiven Leistungsfähigkeit schafft die gleichheitsrechtliche wie freiheitsgrundrechtliche Basis für eine Unternehmensteuer. Die Betriebsteueridee fügt sich in diesen Ansatz ein, indem sie die mit Komponenten subjektiver Leistungsfähigkeit verbundene progressive Besteuerung von der

³⁰⁶ Lang, *StuW* 1989, 3 (9).

steuerlichen Abschöpfung der unternehmerisch erzielten Wertschöpfung, d. h. objektiver Leistungsfähigkeit, trennt³⁰⁷. Eine grundlegende Konsumorientierung der Einkommensteuer müßte deren freiheitsgrundrechtlicher Fundierung Rechnung tragen. Besteuerungsgleichheit im Ertragsteuerrecht verlangt eine gleichmäßige Verteilung der Einbuße an wirtschaftlicher Freiheit durch Entzug eines Teils der privatwirtschaftlich erzielten Erträge via Steuer. Der Maßstab der Leistungsfähigkeit für diese Verteilung meint Zahlungsfähigkeit. Die Einkommensverwendung durch Thesaurierung oder Konsum ist insoweit irrelevant³⁰⁸, als es sich nicht um den Schutz des Existenzminimums handelt. Die Ertragsteuer greift i. ü. vor dem Konsum zu. Im Rahmen der Ertragsbesteuerung ist der Einkommenserwerb durch Ertragserzielung der maßgebliche Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit³⁰⁹. Die Differenzierung zwischen der Konsumleistungsfähigkeit der natürlichen Person und der unternehmerisch erwirtschafteten und weiter unternehmerisch verwendeten objektiven Leistungsfähigkeit³¹⁰ bewegt sich andererseits im Rahmen der dem Gesetzgeber durch Art. 3 I GG bei der Wahl der grundlegenden Besteuerungskonzeption zukommenden Gestaltungsfreiheit. Der wirtschaftlich unterschiedliche Lebenssachverhalt von Konsum einerseits und Sparen andererseits rechtfertigte eine grundsätzlich unterschiedliche Behandlung. Zu gewährleisten wäre dabei jedoch die Gleichbehandlung von unternehmerischem und anderweitig nicht konsumiertem Einkommen. In diesem Rahmen könnte u.a. auch dem Aspekt der Gemeinwohlschädlichkeit übermäßigen Konsums³¹¹ Rechnung getragen werden. Ohne einen derartigen Paradigmenwechsel von der Kapitalleistungsfähigkeit zur Konsumleistungsfähigkeit wäre eine vorübergehende Begünstigung thesaurierter bzw. einbehaltener Unternehmensgewinne durch den Sozialzweck der Erhaltung des Wirtschaftsstandorts Deutschland gerechtfertigt. Grundsätzlich zu überdenken wäre die Verschiebung der Grenze zwischen Gewinn- und Überschufeinkünften hin zu einer realitätsgerechten Unterscheidung von Erwerbsphäre und privater Konsumsphäre. In der Bewertung gilt es v. a. den aktuellen Tendenzen zu begegnen, die unter dem Vorwand einer leistungsfähigkeitsgerechten Bilanzierung die Gefahr der Übermaßsteuer heraufbeschwören. Der erbschaftsteuerlichen Bewertung fehlt es nicht an sachgerechten Grundstrukturen, sondern an deren konsequenter Ausformung.

307 Vgl. *Lang*, zuletzt Anhang Nr. 1 zum Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 12; *Englisch*, DStZ 1997, 778 (785).

308 Vgl. *Wendt*, StuW 1992, 66 (71), der zutreffend darauf hinweist, daß sich auch in den zu Investitionszwecken verwendeten zugeflossenen Einkommen steuerliche Leistungsfähigkeit manifestiert.

309 Vgl. auch *Wendt*, StuW 1992, 66 (73).

310 Vgl. insb. *Lang*, StuW 1989, 3 (10).

311 *Lang*, StuW 1990, 107 (118); *Englisch*, DStZ 1997, 778 (786).

Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung

Nettoprinzip, Maßgeblichkeitsgrundsatz, Rückstellungen, Gewinnrealisierung

Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*
Freie Universität Berlin

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. GrundlegungIII. Das objektive Nettoprinzip<ul style="list-style-type: none">1. Grundsatz2. Konkretisierung<ul style="list-style-type: none">a) Ausgangspunktb) Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen nach der Zeit<ul style="list-style-type: none">aa) Realisations- und Imparitätsprinzipbb) Das Realisationsprinzipcc) Das Imparitätsprinzipc) Zwischenergebnis3. Zulässigkeit von Einschränkungen4. ErgebnisIV. Der GleichheitssatzV. Einzelfälle<ul style="list-style-type: none">1. Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen (§ 5 Abs. 3 EStG) | <ul style="list-style-type: none">2. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen (§ 5 Abs. 4 EStG, § 52 Abs. 6 EStG a. F.)3. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG)4. Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind (§ 5 Abs. 4b EStG), und Auflösungsverpflichtung (§ 52 Abs. 14 EStG)5. Ansammlungsrückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG) und Auflösungsverpflichtung (§ 52 Abs. 16 EStG) <p>VI. Zusammenfassung</p> |
|---|--|

I. Einleitung

Die Gesetzgebung zum Bilanzsteuerrecht, die ursprünglich vermeintlich festgefügt auf dem Maßgeblichkeitsgrundsatz und damit auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beruhte, befindet sich im Umbruch. Nach aus heutiger Sicht zaghafte anmutenden Versuchen im Bereich der Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen aus der Verletzung fremder gewerblicher Schutzrechte und für Jubiläumszuwendungen hat noch die alte Regierungskoalition mit § 5 Abs. 4a EStG für die Steuerbilanz die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften abge-

schaft. Die neue Koalition hat sich mit dem sogenannten Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 stärker auf dem Gebiet der Bewertung profiliert, ist allerdings von extremen Vorstellungen, wie der des Verbots der Teilwertabschreibung, wieder abgerückt.

Da aber die Steuerreform eine Daueraufgabe ist, drohen weitere einschneidende Veränderungen. Es ist daher verständlich, daß mehr denn je in diesem Chaos Sicherheit und Halt in unserer Verfassung gesucht werden. Insoweit ergibt sich aber eine besondere Schwierigkeit. Die Antwort auf die Frage nach den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Ermittlung des steuerlichen Gewinns der Unternehmen läßt sich nur fachübergreifend geben, im Gespräch zwischen Verfassungsrechtlern und Vertretern des Gesellschafts- und Bilanzrechts. Die nachfolgenden Ausführungen sind daher nur als die eine Komponente einer dringend notwendigen Diskussion zu verstehen, bei der nicht der Anspruch erhoben wird, auch die verfassungsrechtlichen Fragen mit der gebotenen Sicherheit beantwortet zu haben.

II. Grundlegung

Für eine verfassungsrechtliche Prüfung der Regeln über die Gewinnermittlung mit Hilfe einer Bilanz gibt es zwei Ansätze:

Ein erster Bezugspunkt muß die verfassungsrechtlich vorgegebene Struktur der Ertragsteuern sein. Diese wird durch zwei Komponenten bestimmt: die Bemessungsgrundlage und die darauf bezogene Steuerberechnung. Die Gewinnermittlung betrifft die Bemessungsgrundlage. Diese muß so beschaffen sein, daß noch von einer Ertragsteuer im verfassungsrechtlichen Sinne gesprochen werden kann. Ausdruck dieser Funktion ist das objektive Nettoprinzip, das daher im Vordergrund der folgenden Untersuchungen steht.

Ein zweiter verfassungsrechtlicher Bezugspunkt ist notwendigerweise der Gleichheitssatz, der verschiedene Bereiche aufweist. Im steuerrechtlichen Zusammenhang geht es dabei um die Belastungsgleichheit. Diese kann bezogen werden auf Steuerpflichtige mit Einkünften unterschiedlicher Art. Nach der Belastungsgleichheit kann aber auch hinsichtlich einzelner Regelungen für Steuerpflichtige mit gleichartigen Einkünften, hier also Gewinneinkünften, gefragt werden. Von vornherein soll hier die Frage ausgeklammert bleiben, ob der Dualismus der Einkunftsarten, also die Unterscheidung zwischen Überschuß- und Gewinneinkünften, Bestand vor dem Gleichheitssatz der Verfassung hat¹. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf den Bereich der Gewinneinkünfte.

¹ Bejahend: BVerfG 2 BvL 20/65 v. 9. 7. 1969, BVerfGE 26, 302, 310 ff.; Verfassungsmäßigkeit voraussetzend: BVerfG 1 BvL 17/67 v. 11. 5. 1970, BVerfGE 28, 227,

III. Das objektive Nettoprinzip

1. Grundsatz

Das Grundgesetz erwähnt die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer, ohne sie zu definieren. Es knüpft damit an die im Jahre 1949 vorgefundenen Erscheinungsformen dieser Steuern an², wie sie durch die Gesetze des Jahres 1934³ geregelt waren. Auf diese Weise sind sicherlich nicht alle Einzelheiten dieser Regelungen, aber doch die Wesensmerkmale dieser Steuern verfassungsfest vorgegeben⁴.

Zu den sich aus den genannten Vorgaben ergebenden Prinzipien gehört der Umstand, daß die Einkommen- und die Körperschaftsteuer nicht an Einnahmen oder Erträge anknüpfen, sondern an Einkünfte, die als Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben oder Erträgen und Aufwendungen verstanden werden⁵. Die amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934 bezeichnet insofern die „Reineinkünfte“ als Element des Steuertatbestandes⁶. Eine Einkommen- oder Körperschaftsteuer, deren Bemessungsgrundlage ausschließlich aus Einnahmen oder Erträgen bestünde, wäre mit dieser Vorgabe nicht vereinbar und daher verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen⁷. Insofern hat das Prinzip der Nettobesteuerung durchaus Verfassungsrang⁸. Folglich ist die Bemessung der Körperschaftsteuer für das Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen des Zweiten Deutschen Fernsehens, die nach §§ 7 Abs. 1, 23 Abs. 6 KStG in einem Prozentsatz der Entgelte im Sinne des Umsatzsteuergesetzes besteht, auch aus diesem Grunde⁹ verfassungswidrig¹⁰.

236 f. Verneinend *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 187, S. 275 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 649 ff.

2 *Klaus Vogel*, in *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, 1990, § 87 Rn. 55.

3 Einkommensteuergesetz v. 16. 10. 1934, RGBl. 1934 I, 1005; Körperschaftsteuergesetz v. 16. 10. 1934, RGBl. 1934 I, 1031.

4 Verweisung auf historisch bestimmte Steuertypen: *Vogel/Waldhoff*, in *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Vorbem. z. Art. 104a–115 Rn. 579 (Dezember 1997).

5 *Friauf*, *StuW* 1973, 97, 104 ff.; *Schön*, *StuW* 1995, 366, 368 f.

6 *RStBl.* 1935, 33, 34. Vom „Reinergebnis“ ist allerdings entgegen dem Zitat von *Schön*, *StuW* 1995, 366, 368, keine Rede.

7 *Schön*, *StuW* 1995, 366, 369; *ders.*, *StbJb.* 1998/99, 57, 59; sinngemäß *BVerfG* 1 BvR 338/68 v. 7. 11. 1972, *BVerfGE* 34, 103, 117.

8 Offengelassen von *BVerfG* 1 BvL 4, 5, 6, 7/87 v. 23. 1. 1990, *BVerfGE* 81, 228, 237 = *BStBl.* 1990 II, 483, 486. Betonung des Nettoprinzips ohne Äußerung zum Verfassungsrang in *BVerfG* 2 BvR 1818/91 v. 30. 9. 1998, *BVerfGE* 99, 88, 96 f.; *BVerfG* 2 BvL 10/95 v. 11. 11. 1998, *BVerfGE* 99, 280, 290 f. = *BStBl.* 1999 II, 502, 505.

9 Weitere Gründe für die Verfassungswidrigkeit sind der Verstoß gegen den Gleichheitssatz, *Ossenbühl*, in *FS Flume*, Band II, 1978, S. 201, 203 ff.

10 *Ossenbühl* (Fn. 9), S. 201, 219 ff.

Das objektive Nettoprinzip bedarf allerdings näherer Konkretisierung. Darüber hinaus sind zulässige Einschränkungen zu bedenken.

2. Konkretisierung

a) Ausgangspunkt

Die Konkretisierung bezieht sich auf die Frage, welche Posten bei der Ermittlung der Einkünfte als Einnahmen oder als Erträge anzusehen und welche Posten von den so bestimmten Einnahmen oder Erträgen abzuziehen sind. Da Gegenstand der Untersuchung die Gewinnermittlung ist, läßt sich diese Frage auf die Erträge und auf die als Aufwendungen verstandenen Betriebsausgaben beschränken. Allgemeine Voraussetzung für den Ansatz von Erträgen und Aufwendungen ist ihre Zuordnung zu dem Betrieb, auf der Seite der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG als betriebliche Veranlassung beschrieben. Dieser Aspekt dürfte verfassungsrechtlich unproblematisch sein.

b) Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen nach der Zeit

aa) Realisations- und Imparitätsprinzip

Schwierigkeiten in verfassungsrechtlicher Hinsicht kann aber der zeitliche Aspekt mit sich bringen. Da der steuerpflichtige Gewinn oder der Verlust in zeitlichen Abschnitten, den Wirtschaftsjahren, ermittelt wird, ist zu bestimmen, in welchem Wirtschaftsjahr sich die das Ergebnis beeinflussenden Vorgänge auswirken sollen. Das geschieht herkömmlicherweise in Anlehnung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Realisationsprinzip und nach dem Imparitätsprinzip. Zu untersuchen ist, ob diese Prinzipien zum Wesen des verfassungsrechtlich begründeten Tatbestandes der Einkommensteuer gehören. Hierzu besteht besonderer Anlaß, haben doch die Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN in ihrer Begründung zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 das handelsrechtliche Imparitätsprinzip als unvereinbar mit dem steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip erklärt¹¹. Die damit gerechtfertigte Abschaffung der Teilwertabschreibung ist zwar nicht Gesetz geworden, doch ist die zum Ausdruck gebrachte Auffassung nicht zurückgenommen worden¹². Und die noch von der alten Koalition mit § 5 Abs. 4a EStG bewirkte Beseitigung

11 BT-Drucks. 14/23, 238.

12 Die Beibehaltung der Teilwertabschreibung wurde begründet „mit den berechtigten Einwänden durch den Einzel-, Groß- und Buchhandel“ (Dritter Bericht des Finanzausschusses [7. Ausschuß] zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 14/23 – Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/443, 43).

der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften für den Bereich der Steuerbilanz hat ebenfalls unter Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip¹³ bereits eine wesentliche Säule des Imparitätsprinzips demonstriert.

Das Realisationsprinzip bestimmt in zeitlicher Hinsicht den Ausweis von Erträgen, teilweise wird ihm auch Bedeutung für den Ausweis von Aufwendungen zugesprochen. Bezogen auf die Handelsbilanz hat das Realisationsprinzip die Aufgabe, Erträge erst dann auszuweisen, wenn sie hinreichend sicher sind, wobei für die Abgrenzung im einzelnen kaufmännische Konventionen entwickelt worden sind. Damit wird mit Mitteln des Handelsbilanzrechts verhindert, daß Gewinne vorzeitig ausgewiesen und gegebenenfalls ausgeschüttet werden¹⁴.

Das Imparitätsprinzip bestimmt, daß Verluste – im Gegensatz zu Gewinnen – schon vor ihrer Realisierung auszuweisen sind. Damit werden negative Erfolgsbeiträge¹⁵ künftiger Rechnungsperioden vorweggenommen. Zweck dieses Verfahrens ist es, auf diese Weise zu einem entsprechend geringeren Erfolgsausweis und demgemäß zu einer vorsichtigeren Gewinnausschüttung zu gelangen¹⁶.

Im Hinblick auf die Konkretisierung des Nettoprinzips sind beide Prinzipien von unterschiedlichem Gewicht.

bb) Das Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip legt fest, wann ein die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestimmender Vermögenszuwachs eingetreten ist. Für die genauere Bestimmung dieses Zeitpunkts besteht ein gewisser Beurteilungsspielraum. Das zeigt auf einfachgesetzlicher Ebene beispielsweise das Problem der Ertragsrealisation bei langfristiger Fertigung¹⁷.

Dennoch kann dieser Beurteilungsspielraum nicht schrankenlos ausgeweitet werden. Würden allgemein künftige Gewinnerwartungen in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen werden, könnte von einer sachgerechten Bemessung der gegenwärtigen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen keine Rede mehr sein. Das in seinen Grundlagen verfassungsrechtlich bestimmte Nettoprinzip wäre auf der Ertragsseite verletzt.

13 *Hauser/Meurer*, WPg 1998, 269, 271.

14 *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 540.2, S. 251.

15 *Döllerer*, StbJb. 1977/78, 129, 131.

16 BFH GrS 2/93 v. 23. 6. 1997, BFHE 183, 199, 205 = BStBl. 1997 II, 735, 738; *Leffson* (Fn. 14), 561.3, S. 347.

17 Vgl. *Schulze-Osterloh*, in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 16. Aufl. 1996, § 42 GmbHG Rn. 91 m. w. N.

Das Realisationsprinzip ist auch auf Aufwendungen – steuerrechtlich Betriebsausgaben – zu beziehen¹⁸. In diesem Zusammenhang legt es fest, zu welcher Zeit die durch sie bewirkte Minderung des Vermögens eingetreten ist. Der jeweiligen Entscheidung liegen Konventionen zugrunde, die darauf abstellen, ob und wann das Vermögen des bilanzierenden Kaufmanns eine Einbuße erlitten hat. Hierdurch wird ebenfalls die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt. Darin liegt die Grundlage für den Ansatz von Verbindlichkeiten und auch von Verbindlichkeitsrückstellungen. Letztere beruhen auf Verbindlichkeiten, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiß sind und bei denen die ernsthafte Gefahr gegeben ist, daß der Gläubiger den bilanzierenden Kaufmann in Anspruch nehmen wird. Wegen dieser naheliegenden Gefahr der Inanspruchnahme stehen sie für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage den Verbindlichkeiten uneingeschränkt gleich¹⁹. Der ihnen entsprechende Aufwandsposten ist realisierter Aufwand, sofern die weitere hier nicht zu erörternde Voraussetzung vorliegt, daß die Aufwendung dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzurechnen ist²⁰.

cc) Das Imparitätsprinzip

Problematischer ist das Imparitätsprinzip. Es enthält zwei Komponenten, die nicht immer deutlich genug voneinander unterschieden werden²¹. Es führt zum einen dazu, daß schon entstandene, aber noch nicht realisierte Verluste berücksichtigt werden; zum anderen nimmt es künftige Verluste vorweg²². Die erste Fallgruppe betrifft die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 HGB, steuerlich gesprochen, die Teilwertabschreibung, die andere die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Es bildet nach den Maßstäben des Realisationsprinzips nicht die gegenwärtige Vermögenslage des bilanzierenden Kaufmanns ab, sondern seine künftige.

18 *Schulze-Osterloh*, in FS Forster, 1992, S. 653, 656 ff. m. w. N.

19 *Schulze-Osterloh*, in FS Friauf, 1996, S. 833, 836 f. Das verkennt *Doralt*, BB 1998, 1357 f., wenn er Rückstellungen allgemein als steuerpolitisch ungerechtfertigt einstuft. Gewicht haben aber seine Überlegungen hinsichtlich der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (dazu unten cc).

20 Dazu *Schulze-Osterloh* (Fn. 17), § 42 GmbHG Rn. 189.

21 Ohne Erörterung der Problematik z. B. *Budde/Geißler*, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 4. Aufl. 1999, § 252 HGB Rn. 34. Ausdrücklich für Gleichstellung auf der Grundlage von Kaufpreisvorstellungen bei der Unternehmensveräußerung *Moxter*, DStR 1998, 509, 510.

22 *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 1, 6. Aufl. 1995, § 252 HGB Rn. 92; *Leffson* (Fn. 14), 56, S. 339 ff.; *Schulze-Osterloh* (Fn. 17), § 42 GmbHG Rn. 16; *ders.* (Fn. 18), S. 653, 663; *Selbert*, in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Band Ia, 4. Aufl. 1995, § 252 HGB Rn. 72.

Erwartete negative Erfolgsbeiträge werden vorweggenommen. Diese Beurteilung ist allerdings umstritten. Für den Fall des Tatbestandes der Teilwertabschreibung wird die Ansicht vertreten, daß die Wertminderungen bereits eingetretene Verluste seien²³. Dasselbe wird für den Verpflichtungsüberschuß angenommen, auf dem die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften beruht²⁴. Dabei wird jedoch nicht bedacht, daß diese negativen Erfolgsbeiträge nach den kaufmännischen Konventionen noch nicht realisiert sind und daher bei der Beurteilung der aktuellen wirtschaftlichen Lage zur Bemessung der Leistungsfähigkeit keine Rolle spielen müssen²⁵. Es besteht entgegen verbreiteter Auffassung²⁶ kein Anlaß, Verluste, die erst in künftigen Abrechnungsperioden eintreten werden, schon zu berücksichtigen, wenn sie voraussehbar werden.

Allerdings hat sich der Gesetzgeber mit der Verweisung in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dafür entschieden, die Ermittlung des steuerlichen Gewinns nach diesen Grundsätzen vorzunehmen. Zu diesen gehört auch das Imparitätsprinzip. Eine Regelung, die dieses Prinzip ganz oder teilweise für die Besteuerung außer Kraft setzt, verstößt damit gegen die vom Gesetzgeber selbst vorgegebene Sachgesetzlichkeit der Unternehmensbesteuerung. Die darin liegende Systemwidrigkeit kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz indizieren²⁷. Der Steuergesetzgeber hat nämlich seine im Ausgangspunkt getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen²⁸. Ein solcher Verstoß entfällt demgemäß, wenn die Abweichung von der Systematik, die der Besteuerung zugrunde liegt, durch sachliche Gründe im Hinblick auf die Belastungsgleichheit gerechtfertigt ist. Das Maßgeblichkeitsprinzip kann also eingeschränkt werden, wenn dies durch das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gefordert wird²⁹. Es ist daher weiterhin zu untersuchen, ob

23 *Hennrichs*, *StuW* 1999, 138, 142 f.; *Kessler*, *DStR* 1994, 1289, 1294 f.; *Kütting/Kessler*, *DStR* 1998, 1937, 1940.

24 *Kessler*, *DStR* 1994, 1289, 1294 f.; *Kütting/Kessler*, *DStR* 1998, 1937, 1940; ähnlich auch *Bordewin*, *FR* 1998, 226, 227: Wesentliche Grundlagen für die Verlustentstehung seien schon durch den Abschluß des schwebenden Geschäfts gelegt.

25 In diesem Sinne *Siegel*, *BB* 1994, 2237, 2243 f.

26 *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, S. 368; ihm folgend *Pezzer*, *DStJG* 14 (1991), 3, 23 ff.; ferner *Bordewin*, *FR* 1998, 226, 227.

27 *BVerfG* 1 BvR 338/68 v. 7. 11. 1972, *BVerfGE* 34, 103, 115; *BVerfG* 1 BvL 18, 19/77 v. 10. 11. 1981, *BVerfGE* 59, 36, 49.

28 *BVerfG* 2 BvL 37/91 v. 22. 6. 1995, *BVerfGE* 93, 121, 136 = *BStBl.* 1995 II, 656, 660 f.; *BVerfG* 2 BvR 1818/91 v. 30. 9. 1998, *BVerfGE* 99, 88, 95; *BVerfG* 2 BvL 10/95 v. 11. 11. 1998, *BVerfGE* 99, 280, 290 = *BStBl.* 1999 II, 502, 505.

29 *Hennrichs*, *StuW* 1999, 138, 143 ff.

die Beachtung des Imparitätsprinzips im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist.

Dafür kommt es darauf an, welchem Wirtschaftsjahr die noch nicht realisierten und künftigen Verluste unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind. Die Vorwegnahme dieser negativen Erfolgsbeiträge wird für das Steuerrecht mit der Überlegung gerechtfertigt, daß der Erwerber eines Unternehmens bei der Bemessung des Kaufpreises diese negativen Umstände preismindernd berücksichtigen würde³⁰. Dieses Argument wäre jedoch nur schlüssig, wenn der für die Einkunftsermittlung vorgesehene Betriebsvermögensvergleich jeweils die Veräußerung des Gewerbebetriebs zum Maßstab erhöhe. Davon kann aber keine Rede sein. Eine Ermittlung des Betriebsvermögens unter Berücksichtigung des Erlöses aus der Veräußerung würde zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven und zum Ausweis des originären Geschäfts- oder Firmenwerts führen. Die Berücksichtigung künftiger Verluste läßt sich also mit dem Hinweis auf die Preisbemessung im Falle der Unternehmensveräußerung nicht rechtfertigen.

Immerhin ist eine solche Regelung, die künftige Verluste in die Ergebnisermittlung einbezieht, im Interesse der Erhaltung des Unternehmens zweckmäßig. Sie verhütet Gewinnausschüttungen in einer Situation, in der Minderungen des Gewinns vorhersehbar sind. Würde man den erzielten Gewinn dennoch ausschütten, müßten die Gesellschafter gegebenenfalls veranlaßt werden, die Ausschüttung bei Eintritt der Gewinnminderung in entsprechender Höhe zurückzuzahlen, eine Konsequenz, die in aller Regel nicht durchsetzbar wäre.

Für diejenigen, die den Fiskus mit einem Gesellschafter, mit einem stillen Teilhaber, vergleichen³¹, sind diese Grundsätze auch für die Ermittlung des Steuerbilanzgewinns verbindlich³². Mit dieser Gleichsetzung wird jedoch verkannt, daß der Staat durchaus in der Lage ist, zu viel erhobene Steuern zurückzuzahlen³³. Sollten sich die negativen Erfolgsbeiträge, die nach dem Impari-

30 Allgemein für künftige Verluste: *Moxter*, DStR 1998, 509, 510; für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: *Lambrecht*, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 5 Rn. Ea 17 (Januar 1999); *Lang* (Fn. 26), S. 370; *Bordewin*, FR 1998, 226, 232.

31 *Döllerer*, BB 1971, 1333, 1334; *Moxter*, StuW 1994, 97, 99; *ders.*, DB 1997, 1477, 1478; *Schön*, StuW 1995, 366, 377; *Stobbe*, FR 1997, 361, 362. Ähnlich *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 2 II 3e, S. 27: „Der Fiskus soll auf nicht mehr zurückgreifen dürfen, als was den Gesellschaftern und den Gläubigern zur Verfügung steht“.

32 Ebenso, wenn auch nicht ausdrücklich *Lang*, in *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 9 Rn. 404, S. 359.

33 *Siegel*, StuB 1999, 195, 196.

tätsprinzip zu erfassen sind, in späteren Jahren tatsächlich realisieren, wird zunächst die Steuer dieser Jahre entsprechend gesenkt. Sollte sich daraus gar ein Verlust ergeben, ist mit den Mitteln des Verlustrücktrags ein nachträglicher Ausgleich möglich³⁴. Eigenartigerweise führt das Imparitätsprinzip im Jahr der Berücksichtigung des künftigen negativen Erfolgsbeitrags zu einem geringeren Gewinnausweis, obwohl eine Vermögensminderung noch gar nicht eingetreten ist, während sich dieser negative Erfolgsbeitrag im Jahr seines tatsächlichen Eintritts wegen der Vorwegnahme erfolgsneutral auswirkt³⁵. Eine solche Folge dürfte der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip eher widersprechen als ihm genügen³⁶.

c) Zwischenergebnis

Im Rahmen des sich aus der verfassungsrechtlich gesicherten Grundstruktur von Einkommen- und Körperschaftsteuer ergebenden objektiven Nettoprinzips ist das Realisationsprinzip in seiner Anwendung auf die Ertrags- und auf die Aufwandsseite unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips von herausragender Bedeutung. Es verhindert die Versteuerung von Erträgen, die noch nicht erzielt worden sind oder die durch Aufwendungen geschmälert worden sind. Das Imparitätsprinzip ist mit seiner Vorwegnahme noch nicht realisierter Verluste dagegen nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gesichert. Hier erscheinen Eingriffe des Steuergesetzgebers verfassungsrechtlich zulässig.

3. Zulässigkeit von Einschränkungen

Abgesehen von diesen eher prinzipiellen Überlegungen ist weiterhin zu erörtern, ob das Nettoprinzip Einschränkungen in Einzelfällen zuläßt, wie sie vor allem durch den Katalog der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in § 4 Abs. 5 EStG in immer reichem Maße vorgenommen werden. Geht man dafür zunächst von dem vom Grundgesetzgeber in den Jahren 1948 und 1949 vorgefundenen Typus der Einkommen- und Körperschaftsteuer aus, liegt die Zulässigkeit von Einschränkungen relativ fern. Für die Einkommensteuer gab es überhaupt keine Einschränkung des Abzugs betrieblich veranlaßter Aufwendungen. § 4 EStG endete mit Absatz 4. Nur § 205a Abs. 2, 3 RAO schloß

34 Dieser muß dann aber auch tatsächlich gewährleistet sein, so daß die Beschränkungen der Verlustverrechnung durch § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 nicht unbedenklich sind.

35 So für die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften *Weber-Grellet*, DB 1997, 2233, 2235.

36 So wohl auch *Lang*, in *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 9 Rn. 350, S. 341: § 5 Abs. 4a EStG ist „steuerrechtlich systemgerecht“.

solche Betriebsausgaben vom Abzug aus, für die der Steuerpflichtige trotz eines Verlangens des Finanzamts den Empfänger nicht genau bezeichnete. Darüber hinaus mag in § 9 Nr. 4 EStG 1934 für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Einschränkung des Nettoprinzips zu sehen sein, da nach dieser Vorschrift nur diejenigen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten anerkannt wurden, die als notwendig anzusehen waren. Daraus ergab sich die Folge, daß Aufwendungen für Fahrten im eigenen Kraftfahrzeug in der Regel nur in Höhe der bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entstandenen Aufwendungen zum Abzug zugelassen wurden³⁷.

Die ersten materiell-rechtlichen Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben wurden im Jahre 1951 mit § 9a EStG i. d. F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes v. 27. 6. 1951³⁸ und der daraufhin erlassenen Rechtsverordnung³⁹ für Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden eingeführt. Diese Regelung wurde mit den Sätzen 2 und 3 des § 4 Abs. 4 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24. 6. 1953⁴⁰ verallgemeinert. Danach wurden Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, insoweit vom Abzug ausgeschlossen, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Der Katalog der nach § 4 Abs. 5 EStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben wurde durch das Steueränderungsgesetz 1960 v. 30. 7. 1960⁴¹ mit drei Fällen eröffnet. Ergänzend blieb die allgemeine Klausel, die auf die Verkehrsauffassung abstellte, als § 4 Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG aufrechterhalten. Diese ist mit der Erweiterung der Fälle nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben auf nunmehr acht durch das Einkommensteuerreformgesetz v. 5. 8. 1974⁴² in den Katalog des § 4 Abs. 5 EStG als eigenständige Nr. 7 aufgenommen worden.

Das Körperschaftsteuergesetz 1934 enthielt allerdings in § 12 schon immer Abzugsbeschränkungen, und zwar vor allem für Personensteuern und für Aufsichtsratsvergütungen. Sieht man von diesen eher rechtsformspezifischen Sonderregelungen ab, fand der Grundgesetzgeber eine Regelung der Gewinnermittlung vor, die auf Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben verzichtete. Die zahlreichen Abzugsbeschränkungen des geltenden

37 BVerfG 1 BvL 12/68 v. 2. 10. 1969, BVerfGE 27, 58 = BStBl. 1970 II, 140; *Blümich*, EStG, § 9 Anm. 10, S. 224.

38 BGBl. 1951 I, 411, 412 = BStBl. 1951 I, 223, 224.

39 VO zu § 9a EStG v. 22. 10. 1951, BGBl. 1951 I, 871 = BStBl. 1951 I, 603.

40 BGBl. 1953 I, 413 = BStBl. 1953 I, 192.

41 BGBl. 1960 I, 616 = BStBl. 1960 I, 514.

42 BGBl. 1974 I, 1769, 1770 f. = BStBl. 1974 I, 530, 531 f.

Rechts sind erst nach Inkrafttreten des Grundgesetzes eingeführt worden, sie sind also nicht unproblematisch⁴³ und können entgegen der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts⁴⁴ nicht als eine vom Grundgesetzgeber vorgefundene Sachgesetzlichkeit angesehen werden⁴⁵.

Zu berücksichtigen sind aber die einschneidenden Veränderungen des gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Umfeldes erwerbswirtschaftlicher Betätigung, die in den letzten 50 Jahren eingetreten sind. Die damit einhergehende gewaltige Erweiterung der Möglichkeiten der Lebensgestaltung hat dazu geführt, daß die Grenze zwischen der erwerbswirtschaftlichen Betätigung und der Lebensführung der Steuerpflichtigen häufig undeutlich geworden ist. Wenn hierdurch der Gesetzgeber veranlaßt wird, Betriebsausgaben vom Abzug auszuschließen, die einen gewissen Bezug zur privaten Lebensführung haben⁴⁶, reagiert er auf diese gesellschaftlichen Veränderungen. Entsprechend lassen sich die Abzugsverbote im Zusammenhang mit rechtlich mißbilligtem Verhalten⁴⁷ erklären. Soweit die in § 4 Abs. 5 EStG erfaßten Aufwendungen tatsächlich auch die Privatsphäre des Steuerpflichtigen berühren⁴⁸, enthalten diese Regelungen keine Einschränkung, sondern eine genauere Bestimmung des objektiven Nettoprinzips⁴⁹. Soweit die Abzugsverbote aber darüber hinausgehen, liegt darin eine partielle Änderung des Typus der Einkommensteuer⁵⁰ als einer Steuer auf das Nettoergebnis der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit, die sich mit dem gesellschaftlichen Wandel rechtfertigen läßt. Verfassungsrechtlich sind solche Regelungen nicht zu beanstanden. Es liegen insofern gewichtige Gründe vor, die nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts⁵¹ eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips gestatten.

43 A. M. *Stapperfend*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 4 EStG Rn. 1103 (Oktober 1998).

44 BVerfG 1 BvR 338/68 v. 7. 11. 1972, BVerfGE 34, 103, 116 f.

45 Meine anderslautende Feststellung in FS Offerhaus, 1999, S. 375, 377, schränke ich demgemäß ein.

46 § 4 Abs. 5 Nrn. 1 bis 7 EStG.

47 § 4 Abs. 5 Nrn. 8, 8a, 10 EStG. – § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG betrifft den Fall einer Gewinnausschüttung an Gesellschafter, die nach allgemeinen Grundsätzen den Gewinn nicht mindern darf, *Söhn*, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4 Rn. P 7, 15 (Mai 1995).

48 Privatausgaben mit beruflicher Wirkung: *Kirchhof*, DStJG 3 (1980), 201, 211 f.

49 *Söhn* (Fn. 47), § 4 EStG Rn. F 23 ff. (Mai 1995).

50 *Vogel/Waldhoff* (Fn. 4), Vorbem. z. Art. 104a–115 GG Rn. 579 (Dezember 1997).

51 BVerfG 1 BvL 4, 5, 6, 7/87 v. 23. 1. 1990, BVerfGE 81, 228, 237 = BStBl. 1990 II, 483, 486. Das BVerfG läßt a. a. O. allerdings offen, ob das Prinzip der Nettobesteuerung Verfassungsrang hat.

4. Ergebnis

Das objektive Nettoprinzip gehört zu den verfassungsrechtlich vorgegebenen Wesensmerkmalen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Es wird ganz wesentlich durch das Realisationsprinzip für Erträge und Aufwendungen bestimmt und konkretisiert so für die Gewinneinkünfte das Leistungsfähigkeitsprinzip, indem es die Regeln aufstellt, nach denen sich die zeitliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen richtet. Dagegen ist das Imparitätsprinzip nicht vom Leistungsfähigkeitsprinzip gefordert, weil es künftige negative Erfolgsbeiträge vorwegnimmt. Im übrigen kann der in den letzten 50 Jahren eingetretene Wandel der gesellschaftlichen und ökonomischen Rahmenbedingungen wirtschaftlicher Betätigung Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips rechtfertigen.

IV. Der Gleichheitssatz

Einschränkende Einzelregelungen, die nach den Überlegungen zum objektiven Nettoprinzip zulässig sind, müssen dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz genügen, der für die Besteuerung eine Belastung der Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit vorschreibt. Das Bundesverfassungsgericht spricht insofern vom Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit⁵². Dieser gilt nicht nur für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens insgesamt, sondern – als notwendige Voraussetzung – auch für die Bemessung der einzelnen Einkünfte⁵³. Insofern ist bei der Einführung von Abzugsbeschränkungen jeweils zu fragen, ob sich der zu regelnde Sachverhalt so sehr von vergleichbaren Fällen, in denen eine Abzugsbeschränkung nicht stattfindet, unterscheidet, daß eine Ungleichbehandlung zu Lasten der betroffenen Steuerpflichtigen sachlich ausreichend gerechtfertigt ist. So ist das Bundesverfassungsgericht bei den Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder vorgegangen⁵⁴.

52 BVerfG 2 BvR 1493/98 v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 269 = BStBl. 1991 II, 654, 664; ähnlich (gleichmäßige Belastung) BVerfG 2 BvL 37/91 v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 134 = BStBl. 1995 II, 655, 660.

53 Maßstab der Folgerichtigkeit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage: *Kirchhof*, *StuW* 1984, 297, 312.

54 BVerfG 1 BvL 4, 5, 6, 7/87 v. 23. 1. 1990, BVerfGE 81, 228, 237 ff. = BStBl. 1990 II, 483, 486 ff.

V. Einzelfälle

1. Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen (§ 5 Abs. 3 EStG)

Mit § 5 Abs. 3 EStG sind die Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte einer besonderen Regelung unterworfen worden. Neben einer Bestimmung der Voraussetzungen für die Bildung solcher Rückstellungen, die mit dem Handelsbilanzrecht übereinstimmen dürften⁵⁵, ist in § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG ein Auflösungsgebot für den Fall ausgesprochen worden, daß Ansprüche innerhalb von drei Jahren nicht geltend gemacht worden sind. Diese Regelung ist – anders als im Schrifttum⁵⁶ angenommen – gleichheitssatzwidrig, weil kein sachlicher Grund dafür erkennbar ist, daß eine solche Zwangsauflösung nur für Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen vorgeschrieben wird und nicht beispielsweise auch für Rückstellungen aus Anlaß von Wettbewerbsverstößen⁵⁷.

2. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen (§ 5 Abs. 4 EStG, § 52 Abs. 6 EStG a. F.)

§ 5 Abs. 4 EStG macht die Passivierung von Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums von besonderen Voraussetzungen hinsichtlich des Zeitpunkts und des Inhalts der Zusage abhängig, die für vergleichbare Verpflichtungen nicht gelten. So können Verpflichtungen aus der Zusage von Treueprämien, die nicht auf ein Dienstjubiläum abstellen, nach den allgemeinen Regeln passiviert werden⁵⁸. Für die hiernach vorgenommene Differenzierung ist ein sachlicher Grund nicht erkennbar; die einschränkende Regelung des § 5 Abs. 4 EStG ist daher entgegen verbreiteter Auffassung⁵⁹ als verfassungswidrig anzusehen⁶⁰.

55 *Schulze-Osterloh* (Fn. 19), S. 833, 838 m. w. N.

56 *Weber-Grellet*, in L. Schmidt, EStG, 18. Aufl. 1999, § 5 Rn. 391. Die Verfassungsmäßigkeit offensichtlich voraussetzend: *Lambrecht* (Fn. 30), § 5 EStG Rn. D 86 ff. (Mai 1993); *Schreiber*, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 5 EStG Rn. 825 ff. (Oktober 1997).

57 Einzelheiten der Begründung: *Schulze-Osterloh* (Fn. 19), S. 833, 838 ff.

58 BFH IV R 47/80 v. 7. 7. 1983, BFHE 139, 154, 156 f. = BStBl. 1983 II, 753, 754.

59 *Lambrecht* (Fn. 30), § 5 EStG Rn. E 23 (September 1995); *Schreiber* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 842 (Oktober 1997); *Weber-Grellet* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 409.

60 Einzelheiten der Begründung: *Schulze-Osterloh* (Fn. 19), S. 833, 845 ff.

3. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG)

Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 1997⁶¹ hat mit der Einfügung des § 5 Abs. 4a EStG die Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften aus der steuerlichen Gewinnermittlung eliminiert. Vereinzelt wird diese Regelung für verfassungswidrig gehalten⁶². Bisweilen wird aber nur verfassungsrechtliches Unbehagen ohne abschließende Entscheidung⁶³ oder gar mit einem Bekenntnis zur Verfassungsmäßigkeit⁶⁴ geäußert. Teilweise wird die Vorschrift auch als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen⁶⁵, gar als systemgerecht bezeichnet⁶⁶.

Erkennt man, daß die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht durch das Realisationsprinzip, sondern nur durch das Imparitätsprinzip gefordert ist, bedeutet ihr Ansatz auf der Passivseite die Vorwegnahme künftiger Verluste, nicht aber die Darstellung einer gegenwärtigen Vermögensminderung. Das in der Einkommensbesteuerung verfassungsrechtlich angelegte objektive Nettoprinzip ist also nicht verletzt, wenn eine solche Rückstellung nicht gebildet wird.

Allerdings könnte in dieser Regelung insofern ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu sehen sein, als das Imparitätsprinzip hierdurch nur teilweise eingeschränkt worden ist⁶⁷. Die ebenfalls dem Imparitätsprinzip entsprechende Teilwertabschreibung ist – zunächst – erhalten geblieben. Das bedeutet beispielsweise, daß die voraussichtlich dauernde Wertminderung eines Wirtschaftsguts, das dem Unternehmer bilanzrechtlich zuzurechnen ist, nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, daß sich aber der Wertverlust eines Wirtschaftsguts, über das der Unternehmer zum Zwecke des Erwerbs einen Kaufvertrag geschlossen hat, nicht im Wege der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auswirken kann. Diese Ungleichbehandlung kann jedoch die Vorschrift des § 5 Abs. 4a EStG nicht verfassungswidrig machen. Ein Verstoß gegen das Gebot der Belastungsgleichheit liegt allenfalls in der Beibehaltung der Teilwertabschreibung. § 5 Abs. 4a EStG ist danach verfassungsgemäß.

61 BGBl. 1997 I, 2590.

62 *Moxter*, DB 1997, 1477; Verfassungswidrigkeit unter bestimmten Konstellationen: *Stobbe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 5 EStG Rn. G 6 (Januar 1998).

63 *Lambrecht* (Fn. 30), § 5 EStG Rn. Ea 22 (Januar 1999).

64 *Bordewin*, FR 1998, 226, 232 f.

65 *Schreiber* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 883b (Januar 1999).

66 *Lang*, in Tipke/Lang (Fn. 1), § 9 Rn. 350, S. 341; *Weber-Grellet* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 450.

67 Hierauf hat mich dankenswerterweise *Arndt Raupach* in der Diskussion hingewiesen.

4. Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind (§ 5 Abs. 4b EStG), und Auflösungsverpflichtung (§ 52 Abs. 14 EStG)

Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat mit § 5 Abs. 4b EStG das Verbot ausgesprochen, Rückstellungen für Aufwendungen zu bilden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind. Diese Regelung ist verfassungsrechtlich unbedenklich, weil sie nur eine Rechtsfolge ausspricht, die – von wenigen Ausnahmen⁶⁸ abgesehen – schon immer weitgehend anerkannt war⁶⁹ und die vor allem auch wiederholt vom Bundesfinanzhof⁷⁰ bestätigt worden ist. Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen nur zu künftigen Abschreibungen und Absetzungen für Abnutzung. Das gilt entgegen verbreiteter Meinung⁷¹ auch in den Fällen, in denen das zu erwerbende oder zu schaffende Wirtschaftsgut als wertlos anzusehen ist⁷² oder – wie bei der Wiederaufbereitung von Brennelementen in Kernkraftwerken⁷³ – einen geringeren Wert hat als der Betrag der dafür erforderlichen Aufwendungen. Dieser Umstand mag Anlaß zu einer Sofortabschreibung in voller Höhe oder in Höhe der Wertdifferenz sein, die aber ebenfalls eine künftige Abschreibung ist⁷⁴. Solche Anschaffungskosten führen also nicht zu einem Aufwand, der dem abgelaufenen Geschäfts- oder Wirtschaftsjahr zuzurechnen ist. Die ausdrückliche Regelung in § 5 Abs. 4b EStG ist daher überflüssig. Sollte es in der Vergangenheit Fälle gegeben haben, in denen die Finanzverwaltung Rückstel-

68 *Loose*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 5 EStG Rn. 844 (Oktober 1997); *Crezelius*, DB 1992, 1353, 1362 f.; *Kühnberger/Faatz*, BB 1993, 98, 105; sofern die Anschaffung oder Herstellung durch Umsätze der Vergangenheit veranlaßt ist *Herzig/Köster*, HdJ III/5 (2. Neubearb. 1999), Rn. 187 ff. – Unter gleichzeitiger Aktivierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des noch nicht vorhandenen Vermögensgegenstandes (!) *Schreiber* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 791 (Oktober 1997).

69 *Adler/Düring/Schmaltz* (Fn. 22), Teilband 6, 6. Aufl. 1998, § 249 HGB Rn. 31; *Lambrecht* (Fn. 30), § 5 EStG Rn. D 65 (Mai 1993); *Mayer-Wegelin*, in Küting/Weber (Fn. 22), § 249 HGB Rn. 44; *Schulze-Osterloh* (Fn. 17), § 42 GmbHG Rn. 189; *Achatz*, DStJG 15 (1993), 161, 183 f.; *Bordewin*, DB 1992, 1533, 1534; *Herzig*, in FS L. Schmidt, 1993, S. 209, 222; *Sarrazin*, WPG 1993, 1, 5; *Siegel*, BB 1993, 326, 328.

70 BFH I R 27/79 v. 1. 4. 1981, BFHE 133, 386, 391 = BStBl. 1981 II, 660, 662; BFH XI R 8/96 v. 19. 8. 1998, BFHE 186, 417, 419 ff. = BStBl. 1999 II, 18, 19.

71 *Schreiber* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 791 (Oktober 1997); *Weber-Grellet*, in L. Schmidt, EStG, 17. Aufl. 1998, § 5 Rn. 369; *Wischmann*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 5 EStG Rn. R 10 (Mai 1999); *Bordewin*, DB 1994, 1685, 1687 f.; wohl auch *Siegel*, BB 1993, 326, 327 f.

72 *Bartels*, BB 1992, 1095, 1099; *Kupsch*, BB 1992, 2320, 2323.

73 Vgl. für sog. MOX-Brennelemente *Wischmann* (Fn. 71), § 5 EStG Rn. R 11 (Mai 1999); *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1937, 1942; *Stobbe/Loose*, FR 1999, 405, 413.

74 A. M. *Bordewin*, DB 1994, 1685, 1687 f.

lungen dieser Art akzeptiert hat, hätte eine Verwaltungsanweisung genügen müssen, um diese Praxis zu ändern.

Verfassungsrechtliche Bedenken können allenfalls gegen das ungemilderte Auflösungsgebot des § 52 Abs. 14 EStG erhoben werden. Aber auch dieses ist nicht zu beanstanden, weil auf diese Weise nur ein Fehler der Vergangenheit im ersten nicht bestandskräftigen Bescheid korrigiert wird.

5. Ansammlungsrückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG) und Auflösungsverpflichtung (§ 52 Abs. 16 EStG)

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d Satz 1 EStG sind Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. Dies wird in Satz 2 speziell für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, gesondert bestimmt. Dabei wird die Ansammlungszeit auf 25 Jahre festgesetzt, sofern der Zeitpunkt der Stilllegung nicht feststeht.

Nach einer Klarstellung im Dritten Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages⁷⁵ sind mit dieser Regelung nur solche Verpflichtungen gemeint, die rechtlich bereits entstanden, aber nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dem laufenden Betrieb künftiger Wirtschaftsjahre zuzuordnen sind⁷⁶. Dazu gehören Abbruch- und Entsorgungsverpflichtungen⁷⁷, ferner Rekultivierungsverpflichtungen aus einem Tagebaubetrieb, die sich nach Beseitigung des Erdbodens nicht mehr verändern, insbesondere nicht von der fortschreitenden Aushebung der Grube abhängen⁷⁸. Nicht betroffen sind dagegen solche Verpflichtungen, deren Höhe sich in Abhängigkeit von dem laufenden Betrieb verändert⁷⁹.

Nimmt man das Nettoprinzip ernst, so sind Verbindlichkeiten als Vermögensminderung jedenfalls in dem Geschäftsjahr zu berücksichtigen, in dem sie rechtlich entstanden sind. Ob sich darüber hinaus auch künftige Verbindlichkeiten schon vor ihrer Entstehung als Vermögensminderungen auswirken müssen, kann hier dahinstehen. Die Fälle der sogenannten Ansammlungsrückstellungen sind nach dem Bericht des Finanzausschusses solche, in denen die Verbindlichkeit bereits entstanden ist. So gesehen, bedeutet die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG eine Abkehr vom objektiven Nettoprinzip. Dennoch

75 BT-Drucks. 14/443, 23 f.

76 *Wischmann* (Fn. 71), § 6 EStG Rn. R 70 (Mai 1999); *Stobbe/Loose*, FR 1999, 405, 417 f.

77 *Wischmann* (Fn. 71), § 6 EStG Rn. R 70 (Mai 1999).

78 A. M. wohl *Wischmann* (Fn. 71), § 6 EStG Rn. R 71 (Mai 1999).

79 *Wischmann* (Fn. 71), § 6 EStG Rn. R 70 (Mai 1999). – Zur Abgrenzung auch *Kütting/Kessler*, DStR 1998, 1937, 1940 f.

läßt sich aus dieser Feststellung die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift nicht ableiten:

Einen verfassungsrechtlich brauchbaren Maßstab zur Beurteilung von einzelnen Regelungen kann das Nettoprinzip nur abgeben, soweit es in dieser Hinsicht zweifelsfrei ist. Unsicherheiten bei der Beurteilung auf einfachgesetzlicher Ebene haben insofern Rückwirkungen auf das Verfassungsrecht. Findet der Gesetzgeber nicht eindeutige Maßstäbe vor, steht es ihm frei, die ihm geeignet erscheinenden selbst zu setzen.

Dies ist die Lage im Fall der sogenannten Ansammlungsrückstellungen. Nach durchaus h. M. sind Verbindlichkeiten – gegebenenfalls als Rückstellungen – zu passivieren, sobald sie rechtlich entstanden sind. Das hat wiederholt der Bundesfinanzhof⁸⁰ so entschieden. So äußern sich maßgebende Vertreter des Schrifttums⁸¹. Diese Auffassung ist auch zutreffend⁸². Ist die Verbindlichkeit rechtlich entstanden, kann sich der Kaufmann ihrer Erfüllung nicht mehr entziehen. So muß beispielsweise derjenige, der ein Atomkraftwerk betreibt, in dem Augenblick, in dem Anlagenteile radioaktiv werden, spätestens also mit der Inbetriebnahme, nach § 9a AtomG zum Schutz der Allgemeinheit dafür sorgen, daß diese Anlagenteile schadlos verwertet oder als radioaktive Abfälle geordnet beseitigt werden. Es mag sein, daß sich diese Entsorgungspflicht mit fortschreitender Kontaminierung mengen- und betragsmäßig vergrößert. Soweit sie aber – vermutlich zu ihrem wesentlichen Teil – mit der Inbetriebnahme des Kraftwerks entstanden ist, steht sie als Verbindlichkeit fest. Würde diese Verpflichtung nicht passiviert werden, könnten Gewinne ausgeschüttet werden, die noch nicht verdient sind. Eine ratenweise Ansammlung setzt voraus, daß in den künftigen Jahren des Betriebs bis zur seiner Einstellung stets ausreichende Gewinne erzielt werden, aus denen die jeweiligen Zuführungen zur Rückstellung gedeckt werden können. Damit wird die Erwartung berücksichtigt, es würden in der Zukunft Gewinne erzielt. Darin liegt ein eklatanter Verstoß gegen das Realisationsprinzip.

80 BFH I R 22/66 v. 23. 9. 1969, BFHE 97, 164, 168 = BStBl. 1970 II, 104, 106; BFH IV R 28/91 v. 12. 12. 1991, BFHE 167, 334, 337 = BStBl. 1992 II, 600, 601; BFH XI R 34/91 v. 10. 12. 1992, BFHE 170, 149, 151 = BStBl. 1994 II, 158, 159.

81 *Adler/Düring/Schmaltz* (Fn. 22), Teilband 6, 6. Aufl. 1998, § 249 HGB Rn. 69; *Knobbe-Keuk* (Fn. 31), § 4 V 5c, S. 118 ff.; *Bartels*, BB 1992, 1311, 1314; *ders.*, BFuP 1994, 56 f.; *Christiansen*, in *Freundesgabe Haas*, 1995, S. 57, 633 f.; *Kessler*, DStR 1996, 1430, 1432 f.; *Kupsch*, BB 1992, 2320, 2324 f.; *Welf Müller*, ZGR 1981, 126, 139 f.; *Plewka/Schlösser*, DB 1997, 337, 344; *Schön*, BB 1994, Beilage 9, 4 ff.; *Siegel*, BB 1993, 326, 333 ff.; *ders.*, BFuP 1994, 1, 16 f.; *Streim*, BFuP 1994, 58. Mit Einschränkungen (Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen) *Mayer-Wegelin* (Fn. 69), § 249 HGB Rn. 43.

82 *Schulze-Osterloh* (Fn. 17), § 42 GmbHG Rn. 189; *ders.*, in *FS Forster*, 1992, S. 653, 668; *ders.*, BFuP 1994, 57.

Einhellig ist diese Auffassung aber nicht. Bereits der Bundesfinanzhof hat die Technik der Ansammlungsrückstellung gutgeheißen⁸³, ohne sich allerdings mit seiner entgegenstehenden Rechtsprechung auseinanderzusetzen, und im Schrifttum wird unter Berufung auf den Vorrang wirtschaftlicher Verursachung⁸⁴ und auf die Verknüpfung von Aufwendungen mit künftigen Erträgen⁸⁵ eine ratenweise Passivierung für richtig gehalten.

Ein solcher Meinungsstreit entwertet für diesen Bereich das Nettoprinzip als ein prägendes Merkmal des Einkommensteuerrechts. Von Verfassungs wegen kann der Gesetzgeber nicht an eine der vertretenen Auffassungen gebunden werden. Er ist dann insofern frei, die ihm geeignet erscheinende Lösung zu finden. Die Einführung der Ansammlungsrückstellung durch § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG ist daher nicht verfassungswidrig.

Eine andere Frage ist, ob die mit der Neuregelung verbundene, auf zehn Jahre gestreckte Auflösungsverpflichtung nach § 52 Abs. 16 EStG mit der Verfassung vereinbar ist. Das ist keine Frage der Rückwirkung des Steuergesetzes, da nur die Steuerlast der künftigen Jahre bestimmt wird. Wohl aber ergeben sich insofern Bedenken, als künstlich geschaffene Erfolgsbeiträge, die nicht Ausdruck einer gesteigerten Leistungsfähigkeit sind, für steuerpflichtig erklärt werden, ohne daß es sich um die Korrektur einer als fehlerhaft erkannten früheren Bilanzierung handelt⁸⁶.

VI. Zusammenfassung

1. Das objektive Nettoprinzip prägt die verfassungsrechtlich vorgegebenen Elemente der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Es ist Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, an die diese Steuern anknüpfen. Konkre-

83 BFH I R 28/73 v. 19. 2. 1975, BFHE 115, 218, 221 ff. = BStBl. 1975 II, 480, 481 f.; BFH IV R 205/79 v. 19. 5. 1983, BFHE 139, 41, 43 ff. = BStBl. 1983 II, 670, 671 f.

84 *Clemm/Erle*, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 4. Aufl. 1999, § 249 HGB Rn. 40; *Herzig/Köster* (Fn. 68), Rn. 125 ff., 139, 147; *Köster*, Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz, 1994, S. 141 ff.; *Nauermann*, Die Bewertung von Rückstellungen in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht, 1989, S. 142; *Clemm*, in FS Moxter, 1994, S. 167, 180 ff.; *Reinhard*, in Baetge (Hrsg.), Rechnungslegung und Prüfung nach neuem Recht, 1987, S. 11, 28 f.; *Weber-Grellet* (Fn. 56), § 5 EStG Rn. 384 ff.; zweifelnd *Merkert/Kothes*, DB 1998, 1937, 1938, dort Fn. 8.

85 *Herzig/Köster* (Fn. 68), Rn. 134 ff., 147; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 4. Aufl. 1996, S. 102 f.; *Matschke/Schellhorn*, in FS Sieben, 1998, S. 447, 459 ff.

86 Vgl. zu dem entsprechenden Fall des Auflösungsgebots für Rückstellungen für Jubiläumsumwendungen nach § 52 Abs. 6 EStG a. F.: *Knobbe-Keuk* (Fn. 31), § 4 V 5g cc, S. 134 f.; *Höfer/Reiners*, BB 1988, 2064, 2066; *Kütting/Weber*, BB 1988, 2280, 2282; *Schulze-Osterloh* (Fn. 19), S. 833, 841 ff.

tisiert wird es durch das Realisationsprinzip. Dagegen ist das Imparitätsprinzip, das zur Vorwegnahme künftiger Vermögensminderungen vor ihrer Realisierung führt, durch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht gefordert.

2. Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips sind zulässig, sofern sie dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz und damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit genügen.
 - a) Diese Voraussetzungen erfüllen nicht die Beschränkungen, die mit § 5 Abs. 3 und 4 EStG für Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen und für Jubiläumswendungen eingeführt worden sind.
 - b) Die mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG nunmehr vorgeschriebenen Ansammlungsrückstellungen widersprechen bei richtiger Beurteilung dem objektiven Nettoprinzip, weil sie die steuerliche Berücksichtigung einer tatsächlich eingetretenen Vermögensminderung beschränken. Da sie jedoch teilweise handelsrechtlich für zulässig gehalten werden, können von Verfassungen wegen Einwendungen gegen sie nicht erhoben werden.
 - c) Der Ausschluß von Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind, durch § 5 Abs. 4b EStG entspricht den handelsrechtlichen Vorgaben und ist daher vom objektiven Nettoprinzip gedeckt.
 - d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften betreffen künftige Vermögensminderungen; ihr Ausschluß von der Abzugsfähigkeit nach § 5 Abs. 4a EStG verstößt daher nicht gegen das objektive Nettoprinzip.

Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen

Prof. Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität Bochum

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
 - II. Begrenzung des Steuereingriffs durch die grundrechtlichen Wirtschaftsfreiheiten
 - 1. Besteuerung als Eingriff in den Schutzbereich der Freiheitsgrundrechte
 - a) Grundrechtsberechtigte
 - b) Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG
 - aa) Berufsfreiheit als Unternehmerfreiheit
 - bb) Restriktion des Schutzbereichs durch das Merkmal der „berufsregelnden Tendenz“ in der Rechtsprechung des BVerfG
 - cc) Überzeugende Kritik in der Literatur: Maßgeblichkeit der Grundrechtswirkung
 - c) Eigentumsgarantie des Art. 14 GG
 - aa) Unternehmen als Schutzgut
 - bb) Schutz gegenüber dem Steuereingriff in der Rechtsprechung des BVerfG
 - (1) 1. Phase: Allgemeiner Finanzvorbehalt
 - (2) 2. Phase: Verbot der „Erdröselungssteuer“
 - (3) 3. Phase: Effektivierung des Art. 14 GG, Divergenz zwischen den Senat
 - cc) Neuorientierung des Schutzbereichs anhand der Eigentümerfreiheit
 - 2. Deckung der Besteuerung durch Grundrechtsschranken
 - a) Gesetzesvorbehalt des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG
 - b) Sozialpflichtigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG)
 - 3. Begrenzung des Steuereingriffs durch Schranken-Schranken
 - a) Übermaßverbot und Subsidiaritätsprinzip
 - b) Konkretisierung des Subsidiaritätsprinzips durch Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG
 - c) Bestandsschutz für konsolidiertes Vermögen nach Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG
- III. Quantitative Begrenzung der Gesamtsteuerlast nach Maßgabe des Halbteilungsgrundsatzes
 - 1. Prüfung der Steuerarten im Hinblick auf die Einbeziehung in die Gesamtbetrachtung
 - a) Periodische Steuern auf das Einkommen bzw. den Ertrag
 - aa) Einkommen-, Körperschaftsteuer
 - bb) Annexsteuern: Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer
 - cc) Gewerbebeertragsteuer
 - b) Periodische Steuern auf das Vermögen
 - c) Periodische Steuern auf die Verwendung von Einkommen/Vermögen

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> aa) Umsatzsteuer bb) Mineralöl-/Energiesteuer cc) Kfz-Steuer/Versicherungsteuer d) Aperiodische Steuern <ul style="list-style-type: none"> aa) Erbschaft- und Schenkungsteuer bb) Grunderwerbsteuer e) Das Problem der Überwälzung | <ul style="list-style-type: none"> bb) Keine Begrenzung auf notwendige Betriebsausgaben b) Gewinnkorrektur durch Eliminierung von Sozialzweck- bzw. Lenkungsnormen c) Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips beim Unternehmer |
|---|--|
2. Abzug staatlicher Subventionen als „Negativsteuer“; keine Berücksichtigung von Vorzuglasten, Sozialversicherungsbeiträgen u. ä.
 3. Bezugsgröße für die Gesamtsteuerbelastung
 - a) Unternehmensgewinn als Ausgangsgröße
 - aa) Obligatorischer Abzug der Betriebsausgaben

4. Steuersatz
- IV. Fazit und Rechtsfolgen bei Überschreitung der Halbteilungs Grenze
 1. Beschränkung auf eine Evidenzkontrolle
 2. Wahrung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums durch Unvereinbarkeitserklärung
 3. Möglichkeit eines Teilerlasses nach §§ 163, 227 AO

I. Einführung

Der Zweite Senat des BVerfG hat in den beiden spektakulären Einheitswertbeschlüssen¹ aus Art. 14 GG das *Prinzip einer eigentumsschonenden Besteuerung* entnommen und dieses vor allem durch den sog. *Halbteilungsgrundsatz* konkretisiert². Die Judikatur trägt bekanntlich die deutliche Handschrift des Berichterstatters *Paul Kirchhof*, der Art. 14 GG als Magna Charta des Steuerpflichtigen begreift und das gesamte Steuersystem daran ausrichtet³. Die vom BVerfG gezogenen Besteuerungsgrenzen haben – wie nicht anders zu erwar-

1 BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer); v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer).

2 *J. Lang*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 16. Aufl. 1998, § 4 Rdnr. 214 ff.

3 *P. Kirchhof*, *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*, 1973, S. 20 ff.; *ders.*, in *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*, Bd. 7, 1977, S. 324, 329 f.; *ders.*, *Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns*, JZ 1979, 153, 156.; *ders.*, *Besteuerung und Eigentum*, VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 213, 226 ff., 242 ff.; *ders.*, *Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Leistungen*, JZ 1982, 305, 307 f.; *ders.*, *Die Finanzierung des Leistungsstaates – Die verfassungsrechtliche Grenze staatlicher Abgabenhöhe*, Jura 1983, 505, 509 ff.; *ders.*, in *Kirchhof/Söhn, EStG*, § 2 Rdnr. A 154 ff. (1986); *ders.*, *Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?*, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag in Mainz 1988, S. 13, 19 f.; *ders.*, in *Isensee/Kirchhof (Hrsg.)*, *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. IV, 1990, § 88 Rdnr. 86–113; *ders.*, *Grundlinien des Steuerverfassungsrechts in der Rechtsprechung des BVerfG*, StJb. 1994/95, S. 5, 7 ff.

ten – ein geteiltes Echo erfahren. Einige feiern sie als „Steuer- und Eigentums- wende“⁴, als „revolutionär“⁵, als „Lichtblicke in einer düsteren Landschaft“⁶. Sie sehen darin geeignete Maßnahmen, um endlich „der Unersättlichkeit des Leviathan“⁷ zu begegnen. Im Gegensatz dazu verdammen andere sie als „Irr- weg“⁸, deren Begründung aus Art. 14 Abs. 2 GG „geradezu abenteuerlich“ sei⁹. Ich will hier nicht diskutieren, ob das BVerfG dem Gesetzgeber gegen- über als „autoritativer praeceptor“ seine Kompetenzen überschritten hat¹⁰. Ebenso wenig möchte ich die Kontroverse beleben, ob die eigentumsrechtli- chen Aussagen des BVerfG bloß den Gehalt von obiter dicta besitzen¹¹. Beides lenkt vom eigentlichen Thema nur ab. Vielmehr will ich mich zwei Grundfra- gen zuwenden: Ziehen die Freiheitsgrundrechte der Steuerbelastung von Un- ternehmen Obergrenzen? Wenn ja, wie lassen sich diese Grenzen bestim- men?

-
- 4 W. Leisner, Steuer- und Eigentums- wende – die Einheitswertbeschlüsse des Bundes- verfassungsgerichts, NJW 1995, 2591.
- 5 G. Rose, „In der Nähe einer hälftigen Teilung“ – Erste quantifizierende Überlegun- gen zur Vermögensteuer-Entscheidung des BVerfG v. 22. 6. 1995, DB 1995, 1879, 1880.
- 6 K. Vogel, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – eine Erwiderung, NJW 1996, 1257, 1258.
- 7 K. Vogel, Anmerkung zu BVerfG, Beschlüsse v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 27/91 und 2 BvR 552/91, JZ 1996, 43.
- 8 H-P. Bull, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, NJW 1996, 281.
- 9 J. Eschenbach, Steuerrecht und Eigentumsschutz – Grenzen verfassungsrechtlicher Kontrolle nach dem Beschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995 zur Vermögensteuer, DStZ 1997, 413, 414.
- 10 So E.-W. Böckenförde, Minderheitsvotum, BVerfGE 93, 149, 151 f.
- 11 So etwa E.-W. Böckenförde (Fn. 10); H. W. Arndt/A. Schuhmacher, Die verfas- sungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast – Fingerzeig des BVerfG an den Ge- setzgeber?, NJW 1995, 2603; H. P. Bull (Fn. 8), NJW 1996, 281, 282; H. Weber- Grellet, Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung – Zu dem Vermögensteuer- Beschluß des BVerfG, BB 1996, 1415; J. Wieland, Der Vermögensteuerbeschluß – Wende in der Eigentumsrechtsprechung? Zu den denkwürdigen Umständen einer vielbeachteten Entscheidung, in: Guggenberger/Würtenberger (Hrsg.), Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik?, 1998, S. 173, 185 ff.; dazu zuletzt H. List, Der Bundesfinanzhof und der Halbteilungsgrundsatz, BB 1999, 981, 982 ff.; H. Butzer, Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, StuW 1999, 227, 231 ff.

II. Begrenzung des Steuereingriffs durch die grundrechtlichen Wirtschaftsfreiheiten

1. Besteuerung als Eingriff in den Schutzbereich der Freiheitsgrundrechte

a) Grundrechtsberechtigte

Den individuellen Steuereingriff können Freiheitsgrundrechte in ihrer Funktion als subjektive Abwehrrechte begrenzen¹². Sedes materiae sind die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) und das umfassende Auffanggrundrecht¹³ der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)¹⁴. Diese Grundrechte stehen jedoch nicht „dem“ Unternehmen, sondern jeweils dessen Rechtsträger zu. Vor ihrem ideengeschichtlichen Hintergrund beziehen sich die Grundrechte zunächst nur auf Menschen (s. Art. 1 Abs. 1 und 2 GG)¹⁵, wobei die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG und die allgemeine Handlungsfreiheit als *Menschenrechte jedermann* zustehen, während die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG ein *Bürgerrecht (Deutschengrundrecht)* darstellt. Allerdings wäre es vorschnell, daraus einen verkürzten Schutz ausländischer Unternehmer gegenüber dem Steuereingriff des deutschen Fiskus abzuleiten. Zum einen läßt sich das Auffanggrundrecht des Art. 2 Abs. 1 GG unter Anwendung des Übermaßverbots effektuieren¹⁶. Zum anderen bieten die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, insb. die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV n. F.) und das Diskriminierungsverbot (Art. 12 EGV n. F.), sowie die Europäische Menschenrechtskonvention¹⁷ dem Unionsbürger vergleichbare Schutzrechte, auf die er sich vor deutschen Behörden und Gerichten unmittelbar berufen kann¹⁸.

Art. 19 Abs. 3 GG erweitert die Grundrechtsberechtigung auf *inländische juristische Personen*, soweit die Grundrechte ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Darunter fallen nicht nur juristische Personen des Privatrechts (insb. Kapitalgesellschaften), sondern auch nichtrechtsfähige Personenvereini-

12 Zur Struktur der Grundrechte als subjektive Abwehrrechte s. K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/1, 1988, § 66, S. 620 ff.

13 BVerfG-Urt. v. 16. 1. 1957 – 1 BvR 253/56 –, BVerfGE 6, 32, 36 f. („Elfes“).

14 Zu den Wirtschaftsfreiheiten ausf. V. Epping, Die Außenwirtschaftsfreiheit, Habil. Bochum, Tübingen 1998, S. 66 ff.

15 K. Stern (Fn. 12), §§ 58 ff., S. 6 ff., 51 ff.

16 BVerfG-Beschl. v. 10. 5. 1988 – 1 BvR 482/84 u. a. –, BVerfGE 78, 179, 196 f. (Heilpraktiker-Erlaubnis); krit. B. Pieroth, Der Wert der Auffangfunktion des Art. 2 Abs. 1 GG, AöR Bd. 115 (1990), 33, 42; H. Bethge, Der Grundrechtseingriff, VVDStRL Bd. 57 (1998), S. 7, 25.

17 Art. 1 des Zusatzprotokolls zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten v. 20. 3. 1952, BGBl. II 1956, 1880, schützt das Eigentum.

18 Dazu ausf. M. Lehner, in diesem Band, S. 263 ff.

gungen (insb. Personengesellschaften)¹⁹. Auf diese verselbständigten Personemehrheiten sind insb. solche Grundrechte ihrem Wesen nach anwendbar, welche einen ökonomischen Schutzbereich sichern²⁰. Dies trifft auf die Art. 12 Abs. 1; 14; 2 Abs. 1 GG gerade zu. Das einschränkende Inlandskriterium richtet sich im Anschluß an das deutsche internationale Privatrecht nach dem „effektiven Verwaltungssitz“ der juristischen Person. Entscheidend soll sein, von welchem Ort aus die juristische Person tatsächlich geführt wird, wo sich ihr „selbstgewähltes Aktionszentrum“ befindet²¹. Dieses befindet sich bei international verflochtenen Unternehmen nur dann im Inland, wenn auch die Mehrheit der Entscheidungen über die Geschäftsführung im Inland fällt²². Unter dieser Voraussetzung kommen auch deutsche Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne in den Genuß der die Wirtschaftsfreiheit sichernden Grundrechte. Demgegenüber ist ein Grundrechtsschutz für ausländische juristische Personen, die in Deutschland lediglich unselbständige Betriebsstätten unterhalten, grundsätzlich ausgeschlossen. Allerdings stellt sich insoweit zumindest für alle innerhalb der EU ansässigen juristischen Personen und Personenvereinigungen die berechnete Frage, ob sie nicht im Lichte des Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG im Hinblick auf den Grundrechtsschutz inländischen juristischen Personen gleichzustellen sind²³. Ebenso erscheint es nach der jüngst ergangenen Centros-Entscheidung des EuGH²⁴ als fraglich, ob sich eine an der

19 K. Stern (Fn. 12), § 71 V 3, S. 1133 f. m. w. N.

20 K. Stern (Fn. 12), § 71 IV 6c, S. 1126 u. § 71 V 2, S. 1132 m. w. N.; bezogen auf das Steuerrecht eingehend nun M. Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 1999, S. 20 ff.

21 K. M. Meessen, Ausländische juristische Personen als Träger von Grundrechten, JZ 1970, 602, 604; A. v. Mutius, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 19 Abs. 3 (Zweitbearbeitung), Rdnr. 54 (April 1975); H. Bethge, Die Grundrechtsberechtigung juristischer Personen nach Art. 19 Abs. 3 GG, 1985, S. 45; K. Stern (Fn. 12), § 71 VI 5a, S. 1143.

22 H. Quaritsch, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 1992, § 120 Rdnr. 48; P. M. Huber, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, Bd. 1, 4. Aufl. 1999, Art. 19 Abs. 3 Rdnr. 313.

23 Dies wird in der jüngeren staatsrechtlichen Literatur zunehmend bejaht: pars pro toto W. Dreier, in Dreier, GG, Bd. I, 1996, Art. 19 III Rdnr. 14; P. M. Huber (Fn. 22), Art. 19 GG Abs. 3 Rdnr. 324; so nun auch M. Jachmann (Fn. 20), S. 21.

24 EuGH-Urt. v. 9. 3. 1999 – C 212/97 –, JZ 1999, 669 ff. = IStR 1999, 253 (Centros); s. dazu die teilweise kontroversen Anmerkungen von W. Meilicke, DB 1999, S. 627 f.; S. Görk, Das EuGH-Urteil in Sachen „Centros“ vom 9. 3. 1999: Kein Freibrief für Briefkastengesellschaften, GmbHR 1999, 793 ff.; R. Freitag, Der Wettbewerb der Rechtsordnungen im Internationalen Gesellschaftsrecht, EuZW 1999, 267 ff.; J. Sedemund/F. L. Hausmann, BB 1999, 810; S. Leible, NZG 1999, 300 ff.; W. Ebke, Das Schicksal der Sitztheorie nach dem Centros-Urteil des EuGH, JZ 1999, 656.

Sitztheorie anknüpfende Unterscheidung hinsichtlich der Intensität des Grundrechtsschutzes weiterhin aufrecht erhalten läßt.

b) Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG

aa) Berufsfreiheit als Unternehmerfreiheit

Das Basis- bzw. Hauptgrundrecht jeder wirtschaftlichen Betätigung stellt die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG dar²⁵. Es schützt jede auf Dauer angelegte Tätigkeit zur Schaffung einer Lebensgrundlage²⁶ und konkretisiert das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit im Bereich individueller Leistung bzw. Existenzhaltung²⁷. Die Berufsfreiheit des Grundgesetzes ist weit zu verstehen; sie umfaßt die Gewerbefreiheit ebenso wie die freien Berufe und andere selbständige bzw. nichtselbständige Erwerbstätigkeiten²⁸. Die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG schützt also die *Unternehmerfreiheit* sowohl der natürlichen Person als auch über Art. 19 Abs. 3 GG der Personenvereinigungen und juristischen Personen des privaten Rechts²⁹.

bb) Restriktion des Schutzbereichs durch das Merkmal der „berufsregelnden Tendenz“ in der Rechtsprechung des BVerfG

Diesen umfassenden Schutz des unternehmerischen Erwerbs schränkt das BVerfG gegenüber der Besteuerung jedoch gravierend ein. Danach soll die Erhebung von Abgaben grundsätzlich nur dann in den Schutzbereich der Berufsfreiheit eingreifen, wenn sie in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs steht und – *objektiv* – *eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen läßt*³⁰. Bei *allgemeinen* Steuergesetzen soll es dagegen „in aller

25 R. Stober, Grundrechtsschutz der Wirtschaftstätigkeit, 1989, S. 57; V. Epping (Fn. 14), S. 68.

26 Vgl. nur BVerfG-Urt. v. 11. 6. 1958 – 1 BvR 596/56 –, BVerfGE 7, 377, 397 (Apotheker); BVerfG-Beschl. v. 18. 6. 1980 – 1 BvR 697/77 –, BVerfGE 54, 301, 313 (Steuerberatungsgesetz).

27 BVerfG-Beschl. v. 5. 5. 1987 – 1 BvR 981/81 –, BVerfGE 75, 284, 292 (Rechtsberatungsgesetz); v. 29. 10. 1997 – 1 BvR 780/87 –, BVerfGE 97, 12, 25 (Patentgebühren-Überwachung).

28 Statt vieler R. Breuer, Freiheit des Berufs, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 1989, § 147 Rdnr. 9, 42; G. Manssen, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 12 Rdnr. 33.

29 R. Breuer (Fn. 28), HStR VI, § 147 Rdnr. 23; P. Badura, Die Unternehmensfreiheit der Handelsgesellschaften – Ein Problem des Grundrechtsschutzes juristischer Personen des Privatrechts, DÖV 1990, 353, 355 ff.

30 BVerfG-Beschl. v. 30. 10. 1961 – 1 BvR 833/59 –, BVerfGE 13, 181, 186 (Schankerlaubnissteuer); BVerfG-Urt. v. 22. 5. 1963 – 1 BvR 78/56 –, BVerfGE 16, 147, 162 (Sonderbesteuerung Werkfernverkehr); BVerfG-Beschl. v. 5. 3. 1974 – 1 BvL 27/72 –, BVerfGE 37, 1, 17 (Weinwirtschaftsabgabe); v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 343/73

Regel“ an einer unmittelbaren Auswirkung auf die berufliche Tätigkeit fehlen, da diese „als Normen mit einem unspezifischen Adressatenkreis ohne unmittelbare Beziehung zu einem Beruf an generelle Merkmale wie Gewinn, Ertrag, Umsatz oder Vermögen“ anknüpfen³¹. Bei dieser Betrachtungsweise kann eine Steuernorm Art. 12 Abs. 1 GG also lediglich beeinträchtigen, wenn sie nicht nur Fiskalzwecken, sondern zumindest auch *interventionistischen Zwecken* dient. Einen solchen Fall nimmt das BVerfG vor allem für *Erdrosselungsabgaben* an, bei denen „die Finanzfunktion in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter“ umschlage³².

cc) *Überzeugende Kritik in der Literatur: Maßgeblichkeit der Grundrechtswirkung*

Die ganz überwiegende Auffassung in der Literatur folgt dieser einschränkenden Auslegung jedoch nicht³³. Die vom BVerfG verwendete Formel der „objektiv berufsregelnden Tendenz“ ist bereits in sich widersprüchlich. Da dem Begriff „Tendenz“ ein subjektives Element immanent ist, steht er im Gegensatz zu dem vorausgehenden Adjektiv „objektiv“³⁴. Dementsprechend inkonsequent präsentiert sich auch die Rechtsprechung, die nicht selten zu verwirrenden, rational kaum nachvollziehbaren unterschiedlichen Ergebnissen

u. a. –, BVerfGE 47, 1, 21 (Kinderbetreuungskosten I); v. 19. 6. 1985 – 1 BvL 57/79 –, BVerfGE 70, 191, 214 (Fischereigesetz NW); zuletzt BVerfG-Urt. v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1876/91 u. a. –, BVerfGE 98, 83, 97 (Abfallabgaben); v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991, 2004/95 –, BVerfGE 98, 106, 117 (kommunale Verpackungssteuer).

31 So BVerfG-Beschl. v. 11. 10. 1977 (Fn. 30).

32 So BVerfG-Beschl. v. 17. 7. 1974 – 1 BvR 51/69 u. a. –, BVerfGE 38, 61, 81 (Straßengüterverkehrsabgabe).

33 *H.-J. Papier*, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, *Der Staat* Bd. 11 (1972), 483, 493 ff.; *H. Weber/G. Crezelius*, Die Rechtsprechung des BVerfG zum Verhältnis von Art. 12 GG und Besteuerung, in *GS für Friedr. Klein*, 1977, S. 543 ff.; *R. Scholz*, in *Maunz/Dürig*, Art. 12 Rdnr. 415 f. (September 1981); *K. H. Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, *DStjG* 12 (1989), S. 3, 25 f.; *R. Breuer*, Die staatliche Berufsregelung und Wirtschaftslenkung, in *HStR* VI (Fn. 28), § 148 Rdnr. 31; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. I, S. 440; *H. W. Arndt/A. Schumacher*, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, *AöR* Bd. 118 (1993), 513, 582; *M. Jachmann*, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, *StuW* 1996, 97, 101; *K. Vogel/C. Waldhoff*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rdnr. 561 ff. (November 1997); *G. Manssen*, in *v. Mangoldt/Klein/Starck* (Fn. 22), Art. 12 Rdnr. 70 ff., 74.

34 Zutreffend *H. Weber/G. Crezelius* (Fn. 33), S. 548.

führt³⁵. Die vom BVerfG gestellten Anforderungen vereiteln eine effektive Prüfung am Maßstab des Grundrechts der Berufsfreiheit. Es ist kein überzeugender Grund erkennbar, sich bei Art. 12 Abs. 1 GG von den Erkenntnissen der allgemeinen Grundrechtsdogmatik abzukoppeln. Danach schützt auch dieses Grundrecht prinzipiell vor jeder hoheitlichen Einwirkung, wobei sich der Schutz an der *materiellen Betroffenheit* des Grundrechtsträgers zu orientieren hat³⁶. Art. 12 Abs. 1 GG schützt die Unternehmerfreiheit nicht als Hobby, sondern als *Mittel zum Erwerb*³⁷. Die Berufsfreiheit gewährleistet damit, daß der Unternehmer Einkommen erwirtschaften kann. Greift der Staat z.B. durch Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer auf dieses in Ausübung der Unternehmerfreiheit erwirtschaftete Einkommen zu, dann berührt er unweigerlich auch den Schutzbereich der Berufsfreiheit des Unternehmers³⁸. Diesen Paradigmenwechsel hat das BVerfG in dem Grundfreibetrags-Beschluß angedeutet, indem es dort eingangs ausführt, daß „Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen“³⁹.

c) Eigentumsgarantie des Art. 14 GG

aa) Unternehmen als Schutzgut

Von der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG umfaßt sind unzweifelhaft alle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens. Nach h. M. schützt Art. 14 GG darüber hinaus aber auch das wirtschaftliche Unternehmen *in seiner Sach- und Rechtsgesamtheit*⁴⁰. Zwar läßt das BVerfG derzeit offen, ob

35 Vgl. nur R. Breuer, HStR VI (Fn. 28), § 148 Rdnr. 30; K. Vogel/C. Waldhoff (Fn. 33), Vorbem. z. Art. 104a–115 Rdnr. 556–561 (November 1997); G. Manssen, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 12 Abs. 1 Rdnr. 71, m. Bsp. aus der Rspr.

36 Dazu ausf. R. Eckhoff, Der Grundrechtseingriff, Diss. Münster, Köln u. a. 1992, S. 228 ff., 236 ff.; M. Sachs, in Stern, Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/2, 1994, § 78 III, S. 128 ff.; H. Bethge, VVDStRL Bd. 57 (Fn. 16), S. 7, 20 ff., 40 ff.; B. Weber-Dürler, Der Grundrechtseingriff, VVDStRL, Bd. 57 (1998), S. 57, 74 ff.

37 Vgl. K. H. Friauf, DStJG 12 (Fn. 33), S. 26.

38 Ebenso die in Fn. 33 nachgewiesene h. L.; vgl. auch H. Simon, Minderheitsvotum, BVerfGE 47, 34, 38 f.

39 BVerfG-Beschl. v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5/91 u. a. –, BVerfGE 87, 153, 169 (Grundfreibetrag).

40 W. Rüfner, Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, DVBl. 1970, 881, 882; H.-J. Papier (Fn. 33), Der Staat Bd. 11 (1972), S. 483, 498 ff.; R. Wendt, Eigentum und Gesetzgebung, Habil. Köln, Hamburg, 1985, S. 44 ff.; W. Leisner, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 1989, § 149 Rdnr. 108 ff.; W. Ossenbühl, Die Freiheiten des Unternehmers nach dem Grundgesetz, AöR Bd. 115 (1990), 1, 28; ausf. C. Engel, Eigentumsschutz für Unternehmen, AöR Bd. 118 (1993), 169 ff.; V. Epping (Fn. 14), S. 76 ff.; O. Depenheuer, in v. Man-

das Unternehmen – eigentumsrechtlich gesehen – nur eine tatsächliche, oder auch eine rechtliche Zusammenfassung der zum Unternehmensvermögen gehörigen Sachen und Rechte darstellt⁴¹. Letzteres ist m.E. indessen zu bejahen. Der *spezifische Mehrwert* des Unternehmens als organisatorische Betriebseinheit (sog. *good-will*) geht über die Summe der ohnehin gewährleisteten Einzelrechte hinaus⁴². In ihm drückt sich der besondere *unternehmerische Leistungserfolg* aus, der den Wert des Unternehmens auf dem Markt bestimmt und daher zivilrechtlich auch als sonstiges Recht geschützt ist⁴³.

Allerdings wird am Beispiel des Unternehmens als Schutzgut des Art. 14 GG deutlich, wie eng Eigentumsgarantie und Berufsfreiheit miteinander verflochten sind. Der Unternehmenswert besteht sowohl aus vergangenheits- als auch aus zukunftsbezogenen Elementen: Er drückt den ideellen Wert der Gesamtheit „Unternehmen“ aus, das mit seiner Ausstattung, seinem Personal, Know-how und seinen Geschäftsbeziehungen Erträge erwirtschaftet. Außerdem beinhaltet er das in der Zukunft erwartete Gewinnpotential des Unternehmens⁴⁴. Die einprägsame Formel *Peter Wittigs*⁴⁵, wonach Art. 12 Abs. 1 GG den *Erwerb* (die *Betätigung*), Art. 14 Abs. 1 GG das *Erworbene* (das *Ergebnis der Betätigung*) schützt, kann daher nur als eine Art Faustregel dienen, um beide Grundrechte voneinander abzugrenzen. Letztlich überschneiden sich Art. 14 und Art. 12 Abs. 1 GG in vielen Fällen. Sind die hoheitsrechtlichen Beschränkungen sowohl erwerbs- als auch objektbezogen, so gelten beide Grundrechtsgarantien nebeneinander⁴⁶. In ihrem Zusammenwirken garantieren beide Grundrechte dem Unternehmer damit *umfassend Wirtschaftsfreiheit*.

goldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 135 ff.; a. A. J. Wieland, in Dreier (Fn. 23), Art. 14 Rdnr. 43 f.

41 BVerfG-Beschl. v. 22. 5. 1979 – 1 BvL 9/75 –, BVerfGE 51, 193, 221 f. (Warenzeichen/Weingesetz); v. 25. 1. 1984 – 1 BvR 272/81 –, BVerfGE 66, 116, 145 (Pressefreiheit); v. 31. 10. 1984 – 1 BvR 35/82 –, BVerfGE 68, 193, 222 f. (Zahntechniker/Sozialversicherung); v. 26. 6. 1991 – 1 BvR 779/85 –, BVerfGE 84, 212, 232 (Aussperrung); zuletzt BVerfG-Beschl. v. 12. 11. 1997 – 1 BvR 479/92 –, BVerfGE 96, 375, 397 (Arzthaftung bei fehlergeschlagener Sterilisation).

42 Zutreffend C. Engel (Fn. 40), AöR Bd. 118 (1993), 191; V. Epping (Fn. 14), S. 77, wo er plastisch den Vergleich zu einem Motor als Funktionseinheit und dessen Einzelteilen zieht.

43 Aus der Rspr. s. etwa BGH-Urt. v. 7. 6. 1990 – III ZR 74/88 –, BGHZ 111, 349, 355 f.; instruktiv O. Depenheuer, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 135.

44 Vgl. zur Unternehmensbewertung statt vieler Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern, 9. Aufl. 1998, S. 367 f.

45 P. Wittig, Bundesverfassungsgericht und Grundrechtssystematik, FS für Geb. Müller, 1970, S. 575, 590, dort in Fn. 67.

46 O. Kimminich, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 14 Rdnr. 130 ff. (August 1992); H.-J. Papier, in Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 220 (Mai 1994); O. Depenheuer,

*bb) Schutz gegenüber dem Steuereingriff in der Rechtsprechung des BVerfG*⁴⁷

(1) 1. Phase: Allgemeiner Finanzvorbehalt

Allerdings vertrat das BVerfG – insoweit mit seiner Rechtsprechung zu Art. 12 GG vergleichbar – zunächst die Auffassung, daß die Auferlegung von öffentlich-rechtlichen Abgabepflichten den Schutzbereich der Eigentumsgarantie gar nicht erst berühre. Zum bis heute fortwirkenden Dogma erhob es den nicht näher begründeten Satz, Art. 14 GG *schütze nicht das Vermögen* gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten⁴⁸.

(2) 2. Phase: Verbot der „Erdrosselungssteuer“

In einer zweiten Phase hat das BVerfG seine apodiktische Formel später dahingehend eingeschränkt, daß die Auferlegung von Geldleistungspflichten die Eigentumsgarantie nur „grundsätzlich“ unberührt lasse⁴⁹. Nunmehr wurde eine *Verletzung* der Eigentumsgarantie als möglich angesehen, wenn die Geldleistungspflicht den Betroffenen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige⁵⁰. Diese sog. *Übermaßformel* findet sich bis heute in einer Vielzahl von Entscheidungen⁵¹. Als einen solchen Fall erkannte das BVerfG aber nur die *konfiskatorische* Besteuerung⁵² an. Da diese äußerste Grenze bislang nicht überschritten wurde, verwarf es – soweit ersichtlich – in keinem einzigen Fall eine Steuer als „Erdrosselungssteuer“. Dementsprechend konnte *Klaus Tipke* noch 1993 konstatieren, daß Art. 14 GG im Steuerrecht kaum relevant sei und wohl auch nicht werde⁵³.

in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 99; ebenso *M. Jachmann* (Fn. 20), S. 39 f.

47 Sie verläuft in drei Phasen (ebenso *K. Vogel/C. Waldhoff* [Fn. 33], Rdnr. 532; *D. Birk*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rdnr. 582 [November 1998]), wobei die letzte Phase noch nicht abgeschlossen ist.

48 BVerfG-Urt. v. 20. 7. 1954 – 1 BvR 459/54 u. a., BVerfGE 4, 7, 17 (Investitionshilfeabgabe).

49 So erstmals BVerfG-Urt. v. 29. 7. 1959 – 1 BvR 394/58 –, BVerfGE 10, 89, 116 (Erftverband), ohne nähere Begründung.

50 So erstmals BVerfG-Urt. v. 24. 7. 1962 – 2 BvL 15, 16/61 –, BVerfGE 14, 221, 241 (Fremdrentengesetz).

51 Vgl. die umfangreichen Nachw. von *D. Birk* (Fn. 47), § 4 AO Rdnr. 584, Fn. 19.

52 St. Rspr. s. BVerfG-Urt. v. 14. 5. 1968 – 2 BvR 544/63 –, BVerfGE 23, 288, 315 (Vermögensabgabe); BVerfG-Beschl. v. 31. 5. 1990 – 2 BvR 1436/87 u. a. –, BVerfGE 82, 159, 190 (Absatzfondsgesetz).

53 *K. Tipke* (Fn. 33), S. 455.

(3) 3. Phase: *Effektuierung des Art. 14 GG, Divergenz zwischen den Senaten*

Mit dem bereits erwähnten Beschluß zum Grundfreibetrag⁵⁴ leitete der Zweite Senat die dritte Phase der verfassungsrechtlichen Kontrolle von Steuergesetzen anhand der Freiheitsgrundrechte ein. Zwar hielt er am Topos vom Verbot der „erdrosselnden Wirkung“ der Steuer fest. Das Gericht konkretisierte ihn aber nun von der *Eigentümerfreiheit* (Art. 14 Abs. 1 GG) und *Berufsfreiheit* (Art. 12 Abs. 1 GG) als parallele vermögensrechtliche Ausprägungen der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) her⁵⁵. Es formulierte damit erstmals einen vermögensrechtlichen *Mindestschutz* gegen die Besteuerung auf der Basis eines übergreifenden freiheitsgrundrechtlichen Ansatzes.

Die *Eigentümerfreiheit* effektuiert der Zweite Senat schließlich in seiner Entscheidung zur Vermögensteuer⁵⁶. Die bereits erwähnte sog. Übermaßformel⁵⁷ füllt das Gericht durch den Gedanken einer *schrittweisen Konfiskation* mit Leben⁵⁸. Diesen *Bestandsschutz erhöht* das BVerfG für das persönliche und familiäre sog. *Gebrauchsvermögen*, das als existenzsicherndes Vermögen sogar gänzlich vom Steuereingriff freigestellt werden müsse⁵⁹. Darüber hinaus wagt der Zweite Senat außerdem den wohl umstrittensten Schritt und statuiert eine *Belastungsobergrenze*⁶⁰. Unbeschadet des Bestandsschutzes nehme auch der Vermögensertrag am Schutz der vermögenswerten Rechtspositionen als Grundlage individueller Freiheit teil. Nach Art. 14 Abs. 2 GG diene der Eigentumsgebrauch *zugleich* dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit. Deshalb sei der Vermögensertrag einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich, andererseits müsse dem Berechtigten ein privater Ertragsnutzen verbleiben. Die Vermögensteuer dürfe deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzugsfähigen Aufwendungen und sonstigen Entlastungen *in der Nähe einer hälftigen Teilung* zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibe (sog. *Halbteilungsgrundsatz*).

Dieses an die Eigentümerfreiheit anknüpfende Verständnis des Art. 14 GG entspricht allerdings (zumindest bisher) nicht der Auffassung des Ersten Senats des BVerfG. Vom Vermögensteuer-Beschluß des Zweiten Senats offenbar unbeeindruckt wiederholt er in dem LPG-Altschulden-Urteil seine ständige Rspr., daß das Vermögen als Inbegriff aller geldwerten Güter einer Person kein

54 Fn. 39.

55 BVerfG (Fn. 39), 169 (Grundfreibetrag).

56 Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer).

57 Fn. 51.

58 Fn. 56, 121, 137, unter 3.b).

59 Fn. 56, 121, 140 ff., unter 5.

60 Fn. 56, 121, 138, unter 3.c).

Eigentum im Sinne des Art. 14 GG sei⁶¹. Öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten seien nicht mittels eines bestimmten Eigentumsobjekts zu erfüllen, sondern würden aus dem fluktuierenden Vermögen bestritten. Deshalb geht der Erste Senat unverändert davon aus, daß der Schutzbereich des Art. 14 GG – von den Fällen einer „erdrosselnden Wirkung“ abgesehen – durch die Besteuerung gar nicht erst berührt werde⁶².

Beide Senate haben es vermieden, ihre Divergenz offenzulegen und eine Plenarentscheidung nach § 16 BVerfGG herbeizuführen⁶³. Der Zweite Senat hat mit seiner Weiterentwicklung der Übermaßformel nur vordergründig Rechtsprechungskontinuität gewahrt⁶⁴. Über die Eigentümerfreiheit als vermögensrechtliche Ausprägung der allgemeinen Handlungsfreiheit erstreckt der Zweite Senat den Schutzbereich des Art. 14 GG vielmehr auf die gesamte Vermögenssphäre des Eigentümers⁶⁵; eine Konsequenz die der Erste Senat gerade ausdrücklich ablehnt⁶⁶. Ebenso wenig ist die Formulierung einer Belastungsobergrenze, welche die Konfiskation deutlich unterschreitet, von der Rechtsprechung des Ersten Senats gedeckt. Auf einen kurzen Nenner gebracht: Der Zweite Senat befindet sich in der dritten Phase, während der Erste Senat auf dem Erkenntnisstand der zweiten Phase (zumindest noch) verharret. Ob er sich dem Zweiten Senat anschließen wird, erscheint derzeit fraglich. Jedenfalls hat er dessen eigentumsgrundrechtliche Ausführungen in dem LPG-Urteil nur als obiter dicta gewertet⁶⁷.

cc) Neuorientierung des Schutzbereichs anhand der Eigentümerfreiheit

Die Rechtsprechung des Ersten Senats leidet bis heute an dem inneren Widerspruch, daß Art. 14 GG nicht gegen eine konfiskatorische Besteuerung schützen kann, wenn die Besteuerung ansonsten nicht einmal in den Schutzbereich

61 BVerfG-Urt. v. 8. 4. 1997 – 1 BvR 48/94 –, BVerfGE 95, 267, 300 (LPG-Altschulden).

62 Apodiktisch zuletzt BVerfG-Beschl. v. 12. 11. 1997 (Fn. 41, Arzthaftung bei fehlgeschlagener Sterilisation).

63 Der „horror pleni“ ist auch in anderen verfassungsrechtlichen Bereichen bekannt, so mit umgekehrten Vorzeichen z. B. für den Schutz des ungeborenen Lebens: BVerfG-Urt. v. 28. 5. 1993 – 2 BvF 2/90 –, BVerfGE 88, 203, 294 ff., einerseits; v. 27. 10. 1998 – 1 BvR 2306/96 u. a. –, BVerfGE 98, 265, 296 ff. andererseits; vgl. dazu B. Sangmeister, „Der Krieg der Richter“ – BVerfG, NJW 1998, 519, JuS 1999, 21 ff.

64 Zutreffend H. Butzer, *Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast*, 1999, S. 52.

65 Richtig erkannt von J. Wieland, in Dreier (Fn. 23), Art. 14 Rdnr. 46; D. Birk (Fn. 47), § 4 AO Rdnr. 588.

66 BVerfG (Fn. 61).

67 BVerfG (Fn. 61), 300 f., unter 1 a. E.

des Eigentums fällt⁶⁸. Entweder berühren Abgabengesetze die Eigentums-garantie, dann können sie unter bestimmten Umständen auch übermäßig belastend sein; oder sie berühren sie nicht, dann bleiben sie selbst dann eigentums-grundrechtlich irrelevant, wenn sie im Einzelfall oder generell konfiskatorisch wirken⁶⁹.

Auch inhaltlich geht der Einwand, Art. 14 GG schütze kein Vermögen als Ganzes⁷⁰, fehl. Legitimationsgrund und ethisches Leitbild des Eigentums ist die menschliche *Leistung*⁷¹. Art. 14 GG will das Ergebnis einer bestimmten Art von Persönlichkeitsentfaltung, nämlich der auf den ökonomischen Erfolg gerichteten *privatinitiierten Leistung* schützen⁷². Deshalb erfaßt Art. 14 Abs. 1 GG jedes vermögenswerte (private oder öffentliche) Recht jedenfalls dann, wenn es auf einer *eigenen Leistung* des Grundrechtsträgers beruht⁷³. Das Ergebnis eigener wirtschaftlicher Leistung bildet auch und gerade das am Markt vom Steuerpflichtigen erwirtschaftete Einkommen, das sich rechtlich etwa als Waren-, Honorar-, Kontokorrent- oder Gehaltsforderung niederschlägt. Wenn der Staat durch die Steuer auf dieses Einkommen zugreift, dann ist das wirtschaftlich gleichbedeutend damit, daß dem Steuerpflichtigen die einzelnen als Eigentum geschützten Rechtspositionen teilweise wieder entzogen werden⁷⁴. Denn die Steuer kann der Pflichtige nicht aus dem Abstraktum „Vermögen“ leisten, sondern nur dadurch, daß er einzelne Vermögensgegenstände aufgibt, von denen jeder für sich unter dem Schutz der Eigentums-garantie steht⁷⁵. Konsequenterweise ist die Erhebung von Steuern dem Schutzbereich des Art. 14 GG zuzuordnen.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, daß die Steuer aus fluktuierendem oder „vagabundierendem“ Vermögen bestritten wird⁷⁶. Dieser Einwand vernachlässigt den personalen Bezug der Eigentums-garantie. Wie das BVerfG in

68 Klarsichtig bereits *K. H. Friauf*, *Steuergesetzgebung und Eigentums-garantie*, *JurA* 1970, 299, 302 f.; *ders.*, *Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag*, *DStJG* 12 (1989), S. 3, 22.

69 *O. Depenheuer*, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 167.

70 *Böckenförde* (Fn. 10), *BVerfGE* 93, 149, 153 f.; *H. P. Bull* (Fn. 8), *NJW* 1996, 281, 283; *J. Wieland*, in Dreier (Fn. 23), Art. 14 Rdnr. 46; *V. Epping* (Fn. 14), S. 93 ff.

71 *J. Isensee*, Vorwort, S. X, zu *W. Leisner*, *Eigentum, Schriften zu Eigentumsgrundrecht und Wirtschafts-verfassung 1970–1996*, hrsg. von J. Isensee, 2. Aufl. 1996, unter Anknüpfung an die Arbeitstheorie von *John Locke*.

72 *H. H. v. Arnim*, *Besteuerung und Eigentum*, *VVDStRL* Bd. 39 (1981), S. 286, 304.

73 Statt vieler *O. Depenheuer*, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 12 ff., 280 f., dort m. w. N. aus der Rspr. des BVerfG.

74 S. bereits *P. Kirchhof* (Fn. 3), *VVDStRL* Bd. 39 (1981), S. 213, 233 ff.; *H. H. v. Arnim* (Fn. 72), *VVDStRL* Bd. 39 (1981), S. 286, 301.

75 So überzeugend *K. H. Friauf* (Fn. 68), *DÖV* 1980, 480, 488; *R. Wendt*, *Besteuerung und Eigentum*, *NJW* 1980, 2111, 2114.

76 So aber weiterhin der Erste Senat des BVerfG (Fn. 61, *LPG-Alt-schulden*); ebenso *Böckenförde* (Fn. 10), 153 f.

ständiger Rspr. festgestellt hat, soll Art. 14 GG im Gesamtgefüge der Grundrechte dem Grundrechtsträger einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich sichern und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens ermöglichen⁷⁷. Den *korrelativen Zusammenhang zwischen Freiheit und Eigentum* hat *Otto Depenbeuer* jüngst wie folgt einprägsam formuliert: „Eigentum erwächst aus Freiheit und ermöglicht Freiheit“⁷⁸. Als Resultat eigener Leistung erweist sich Eigentum mithin als „*geronnene Arbeit*“⁷⁹, als „*gespeicherte Freiheit*“⁸⁰. *Paul Kirchhof* und der Zweite Senat haben richtigerweise den Horizont von einem rein objektbezogen-gegenständlichen hin zu einem mehr subjektbezogen-handlungsfreiheitlichen Verständnis der Eigentumsgarantie erweitert. Dieser Ansatz der Eigentümerfreiheit findet seine konsequente Fortsetzung in der jüngsten Entscheidung zur Einführung des Euro⁸¹. Danach gewährleistet die Eigentumsgarantie die privat verfügbare ökonomische Grundlage individueller Freiheit und schützt auch das fungible Geldvermögen: „Eine wesentliche Freiheitsgarantie liegt gerade darin, Sachgüter und Geld gegeneinander austauschen zu können. Die Gleichwertigkeit von Sach- und Geldeigentum ist auch eine der Funktionsgrundlagen des Art. 14 GG. Geld ist geprägte Freiheit.“⁸² Selbst wenn der Staat durch die Steuer keinen sachenrechtlich-bestimmten Gegenstand, sondern „nur“ fungibles Geldvermögen entzieht, wird damit die Eigentümerfreiheit eingeschränkt. Diesen Eigentumseingriff vermag die Wahlfreiheit des Eigentümers, mit welchen Eigentumsgütern er den staatlichen Steueranspruch befriedigt, nicht zu neutralisieren⁸³.

2. Deckung der Besteuerung durch Grundrechtsschranken

a) Gesetzesvorbehalt des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG

Dies bedeutet freilich noch nicht, daß die Besteuerung die von Art. 12, 14 GG garantierten Wirtschaftsfreiheiten auch *verletzt*. Der Grundrechtseingriff löst

77 BVerfG-Urt. v. 18. 12. 1968 – 1 BvR 638/64 u. a. –, BVerfGE 24, 367, 389 (hamburg. Deichordnung); BVerfG-Beschl. v. 8. 3. 1988 – 1 BvR 1092/84 –, BVerfGE 78, 58, 73 f. (Warenzeichen); BVerfG-Urt. v. 14. 2. 1989 – 1 BvR 308/88 –, BVerfGE 79, 292, 303 f. (Eigenbedarf/Vermieter).

78 *O. Depenbeuer*, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 12.

79 *W. Leisner* (Fn. 71), S. 23.

80 *J. Isensee* (Fn. 71), Vorwort, S. X.

81 BVerfG-Beschl. v. 31. 3. 1998 – 2 BvR 1877/97 u. 50/98 –, BVerfGE 97, 350, 370 f. (Euro).

82 BVerfG (Fn. 81), 371.

83 Ebenso *O. Depenbeuer*, in v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 22), Art. 14 Rdnr. 173; vgl. außerdem *M. Jachmann* (Fn. 20), S. 35 ff.

zunächst lediglich den Rechtfertigungszwang des Staates aus⁸⁴. Berufsfreiheit und Eigentümerfreiheit sind nicht grenzenlos. Deshalb statuiert Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG einen Gesetzesvorbehalt, so daß die Besteuerung als einfachgesetzliche Berufsausübungsregel qualifiziert werden kann. Die Steuer ist gerade Voraussetzung einer privatnützigen Wirtschaftsordnung und damit der Wirtschaftsfreiheiten. Der Steuerstaat begnügt sich damit, am ökonomischen Erfolg der Wirtschaftssubjekte zu partizipieren, und lebt so – mit den Worten *Joseph Schumpeters*⁸⁵ – als „Parasit“ der Privatwirtschaft. Da der Steuerstaat nur partizipiert, nicht aber konfisziert⁸⁶, erweist sich die Steuer als Garant der Wirtschaftsfreiheit, als eine Art *Prämie* des Besteuernten an den Staat, um in dem vom Staat gewährleisteten Rahmen frei wirtschaften zu können⁸⁷. Die grundrechtlich geschützten Wirtschaftsfreiheiten befinden sich gegenüber der Besteuerung mithin in einem sich gegenseitig bedingenden Komplementärverhältnis⁸⁸.

b) Sozialpflichtigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG)

Dementsprechend normiert Art. 14 Abs. 2 GG: „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“. Beide Sätze müssen im Zusammenhang gelesen werden und statuieren die *Sozialpflichtigkeit* des Eigentums⁸⁹, die ihrerseits das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 GG) konkretisiert. Als *conditio sine qua non* des Sozialstaats ist die Steuer eine Ausprägung der Sozialpflichtigkeit des Eigentums⁹⁰: Eigentum wird nur um den „Preis“ der Steuer gewährleistet. Diesen hat im Detail der Steuergesetzgeber einfachgesetzlich zu bestimmen, der damit den Gestaltungsauftrag des Sozialstaatsprinzips wahrnimmt⁹¹ und dem Eigentum Privater nach

84 *H. Bethge* (Fn. 16), VVDStRL Bd. 57, S. 37.

85 *J. Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaates, Leipzig 1918, S. 26.

86 *J. Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, FS für H. P. Ipsen, 1977, S. 409, 434 f.

87 *P. Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von K. Vogel, 1996, S. 27, 32 f.

88 *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz (Fn. 3), S. 24–26; *K. H. Friauf*, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, 480; *H.-J. Papier*, Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, 787, 788.

89 Dazu ausf. *O. Kimminich*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 14 Rdnr. 151 ff. (August 1992).

90 Weitergehend *P. Kirchhof* (Fn. 3), JZ 1982, 305, 307, nach dem Art. 14 Abs. 2 GG die „finanzstaatliche Grundpflicht zur Steuerzahlung“ begründet; dagegen *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 530.

91 Das Sozialstaatsprinzip ist ein Gestaltungsauftrag, der den Staat zur Herstellung sozialer Gerechtigkeit ermächtigt und verpflichtet, s. BVerfG-Urt. v. 18. 7. 1967 – 2 BvF 3/62 u. a. –, BVerfGE 22, 180, 204 (Jugendwohlfahrt); BVerfG-Beschl. v. 19. 12. 1978 – 1 BvR 335/76 –, BVerfGE 50, 57, 108 (Zinsbesteuerung I); v. 12. 3. 1996 – 1 BvR 609/90 –, BVerfGE 94, 241, 263 (Kindererziehungszeiten); eingehend *H. Butzer* (Fn. 64), S. 70, m. w. N.

Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG Schranken setzt. Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 stehen insoweit in einem unlöslichen Kontext⁹² und bilden zusammen ebenfalls einen *einheitlichen Gesetzesvorbehalt*⁹³.

3. Begrenzung des Steuereingriffs durch Schranken-Schranken

a) Übermaßverbot und Subsidiaritätsprinzip

Sind Freiheitsgrundrechte mit einem Gesetzesvorbehalt behaftet, so erhält der Gesetzgeber dadurch jedoch keinen Freibrief. Vielmehr unterliegt die Grundrechtseinschränkung ihrerseits wieder *sog. Schranken-Schranken*⁹⁴. Zwar sind unter der Geltung des Grundgesetzes die Wirtschaftsfreiheiten ohne Sozialbindung nicht denkbar; aber die Sozialbindung soll ihrerseits die Wirtschaftsfreiheiten nicht aushöhlen, sondern in das Verfassungsgefüge einordnen und damit absichern⁹⁵. Beiden verfassungsrechtlichen Gütern, den Wirtschaftsfreiheiten einerseits und der sozialstaatlichen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers andererseits, müssen Grenzen gezogen werden, damit beide zu optimaler Wirksamkeit gelangen können⁹⁶. Diesem für verfassungsrechtliche Kollisionslagen von *Konrad Hesse* geprägten *Abwägungsprinzip*⁹⁷ der *praktischen Konkordanz*⁹⁸ entspricht der *Gedanke „des nach beiden Seiten hin schonenden (verhältnismäßigen) Ausgleichs“*, den *Peter Lerche* als Bestandteil des *Übermaßverbots* nachgewiesen hat⁹⁹.

Das Übermaßverbot bindet den Gesetzgeber als mittlerweile einhellig anerkanntes Verfassungsprinzip bei der Ausgestaltung der grundrechtsbeschrän-

92 BVerfG-Urt. v. 1. 3. 1979 – 1 BvR 532/77 –, BVerfGE 50, 290, 340 (Mitbestimmung).

93 *W. Leisner*, Sozialbindung des Eigentums, 1972, S. 44; *ders.*, HStR VI (Fn. 40), § 149 Rdnr. 136; *ders.* (Fn. 71), S. 542; *A. v. Brünneck*, Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes, 1984, S. 396; *R. Wendt* (Fn. 40), S. 177 ff., 294 ff.; *H.-J. Papier*, in *Maunz/Dürig*, Art. 14 Rdnr. 299 (Mai 1994).

94 Grundlegend dazu *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/2, 1994, §§ 83 ff., S. 691 ff.

95 Vgl. *O. Kimminich*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 14 Rdnr. 158 (August 1992).

96 Ebenso *H. Butzer* (Fn. 64), S. 73 ff.

97 Zu den Abwägungsprinzipien s. *T. Würtenberger*, Rechtliche Optimierungsgebote oder Rahmensetzung für das Verwaltungshandeln?, *VVDStRL* Bd. 58 (1999), S. 139, 143 ff.; krit. *W. Leisner*, Der Abwägungsstaat – Verhältnismäßigkeit als Gerechtigkeit?, 1997, S. 194 ff.

98 *K. Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts, 20. Aufl. 1995, Rz. 72, 317 f.

99 *P. Lerche*, Übermaß und Verfassungsrecht – Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Erforderlichkeit, *Habil.* München, Köln u. a. 1961, S. 153; *ders.*, Grundrechtsschranken, in *Isensee/Kirchhof*, *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, 1992, § 122 Rdnr. 3 ff.

kenden Norm¹⁰⁰. Für den Steuereingriff hat dies Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG an einer versteckten Stelle der Finanzverfassung sogar ausdrücklich festgehalten. Danach hat der Bundesgesetzgeber bei der Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens u.a. darauf zu achten, daß „eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden wird“. Bund oder Länder dürfen die jeweils andere Seite nicht auf den Weg der Steuererhöhung verweisen, solange eine unterschiedliche Fehlbedarfsentwicklung durch eine Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der Umsatzsteuer ausgeglichen werden kann¹⁰¹. Soll eine Überbelastung des Steuerpflichtigen selbst bei der Verteilung einer Steuer vermieden werden, so gilt dies *erst recht* bei der zuvor im Außenverhältnis zum Steuerpflichtigen erfolgten Steuerfestsetzung und -erhebung.

In seiner dem Polizeirecht entnommenen Struktur als Zweck-Mittel-Bindung versagt jedoch das Übermaßverbot gegenüber dem Steuereingriff, weil der Fiskalzweck wegen seiner Konturenlosigkeit als Maßstab weithin unbrauchbar ist¹⁰². Deshalb muß die gebotene Abwägung zwischen den Freiheitsgrundrechten der Art. 12, 14 Abs. 1 GG und der Sozialstaatlichkeit durch weitere Maßstäbe ergänzt werden. Zur Begrenzung des Steuereingriffs läßt sich das *Subsidiaritätsprinzip* heranziehen¹⁰³. Es ist mehr als eine bloße politische Klugheitsregel, sondern ein ungeschriebenes Strukturprinzip des Grundgesetzes¹⁰⁴ und Grundlage der Abwehrrechtsfunktion der Grundrechte¹⁰⁵. Das Subsidiaritätsprinzip entspricht qualitativ dem Übermaßverbot¹⁰⁶ und statuiert als Auslegungsprinzip¹⁰⁷ ein *Primat der*

100 Vgl. nur *F. E. Schnapp*, Die Verhältnismäßigkeit des Grundrechtseingriffs, JuS 1983, 850, 852 f.; *ders.*, Staat, Gesellschaft und Individuum unter dem Grundgesetz, Jura 1986, 113, 117 f.; *F. Ossenbühl*, Maßhalten mit dem Übermaßverbot, in FS für P. Lerche, 1993, S. 151, 155; *K. Stern*, Staatsrecht III/2 (Fn. 94), § 84 III, S. 785 ff.

101 *T. Maunz*, in Maunz/Dürig, GG Art. 106 Rdnr. 60 (Juni 1978); *H. Fischer-Menshausen*, in v. Münch/Kunig, Bd. 3, 3. Aufl. 1996, Art. 106 Rdnr. 26d.

102 Vgl. *H.-J. Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Habil., Berlin 1973, S. 76 ff.; *K. Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A 1977, 5, 8; *P. Kirchhof* (Fn. 3), HStR IV, § 88 Rdnr. 41.

103 *M. Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 26 f.; *dies.*, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97, 103 f.; *R. Seer*, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283, 296 f.; *H. Butzer* (Fn. 64), S. 77 ff.; *ders.* (Fn. 11), StuW 1999, 227, 239 ff.

104 *T. Oppermann*, Subsidiarität als Bestandteil des Grundgesetzes, JuS 1996, 569, 570 ff.

105 Vgl. dazu *J. Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, S. 281 ff.; *S. U. Pieper*, Subsidiarität, Diss. Münster, Köln u. a. 1994, S. 103 ff.

106 Ausf. *S. U. Pieper* (Fn. 105), S. 103 ff., 114 ff.

107 Zum Charakter des Subsidiaritätsprinzips s. *S. U. Pieper* (Fn. 105); *T. Oppermann* (Fn. 104), JuS 1996, 569, 570 f.; *H. Butzer* (Fn. 64), S. 80; *ders.* (Fn. 11), StuW 1999, 227, 240.

*individuellen Selbstverantwortung*¹⁰⁸. Im Verhältnis Staat-Individuum soll der Staat danach nur solche Aufgaben übernehmen, welche das Individuum oder die Individuen nicht mehr zu bewältigen vermögen. Mit dieser Wirkungsdimension als *Funktionssperre* sichert das sog. negative Subsidiaritätsprinzip¹⁰⁹ bürgerliche Freiheiten, indem es dem Staat Grenzen steckt¹¹⁰. Umgekehrt sichert es aber auch den Staat gegen ein Übermaß an sozialen Forderungen, indem es dort, wo Selbsthilfe möglich ist, die staatliche Intervention unzulässig macht¹¹¹. Weil der Einzelne primär für sich selbst sorgen darf und muß, kann der Staat ihn auf diese Eigenverantwortung – als Kehrseite der individuellen Freiheit – verweisen. Die von Art. 12, 14 GG verbürgte Wirtschaftsfreiheit erweist sich so als unabdingbares Pendant zur nachrangigen Verantwortung des Gemeinwesens für die Existenzsicherung des Einzelnen¹¹²: Auf diese Weise schafft das Subsidiaritätsprinzip den vom Übermaßverbot geforderten angemessenen (verhältnismäßigen) Ausgleich zwischen der Berufs- und Eigentümerfreiheit einerseits und dem Sozialstaatsprinzip andererseits¹¹³.

b) Konkretisierung des Subsidiaritätsprinzips durch Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG

Vor diesem Hintergrund macht der heftig kritisierte¹¹⁴ sog. Halbteilungsgrundsatz¹¹⁵ Sinn. Das Adverb „zugleich“ beschränkt die in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG vorgesehene Sozialbindung und ist daher eine *Schranken-Schran-*

108 *M. Jachmann* (Fn. 103), *StuW* 1996, 97, 103; *dies.* (Fn. 20), S. 49 f.

109 *J. Isensee* (Fn. 105), S. 30.

110 *H. Butzer* (Fn. 64), S. 81; *ders.* (Fn. 11), *StuW* 1999, 227, 240.

111 *J. Isensee* (Fn. 105), S. 276; *H. Butzer* (Fn. 64), S. 82; *ders.* (Fn. 11), *StuW* 1999, 227, 241.

112 *M. Lehner*, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Habil. München, Tübingen 1993, S. 365.

113 Vgl. auch *M. Jachmann*, *Verfassungsrechtliche Grenzen* (Fn. 103), S. 27.

114 *H.-W. Böckenförde* (Fn. 10), 157; *H. W. Arndt/A. Schumacher* (Fn. 11), *NJW* 1995, 2603, 2604; *K. Tipke*, *Vermögen- und Erbschaftsteuer-Gerechtigkeit: Anmerkungen zu den BVerfG-Beschlüssen vom 22. 6. 1995*, *MDR* 1995, 1177, 1179; *ders.*, *Über die Grenzen der Vermögensteuer – Zugleich Besprechung des BVerfG-Beschlusses vom 22. 6. 1995*, *GmbHR* 1996, 8, 12 f.; *ders.*, *Über Vermögensteuer- Ungerechtigkeit*, in *FS für W. Ritter*, 1997, S. 587, 598 ff.; *H. P. Bull* (Fn. 8), *NJW* 1996, 281, 283 f.; *H. Weber-Grellet* (Fn. 11), *BB* 1996, 1415, 1417 f.; *J. Eschenbach* (Fn. 9), *DStZ* 1997, 413, 414 f.; *D. Birk* (Fn. 47), § 4 *AO Rdnr.* 626 f.; *ders.*, *Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht*, *DStJG* 22 (1999), S. 7, 20 ff.

115 Bereits auf der Staatsrechtslehrertagung 1980 deutete *P. Kirchhof*, *VVDStRL* Bd. 39 (Fn. 3), S. 271 f., auf eine 50%ige Steuerobergrenze hin (aber noch relativiert in der Diskussion, a. a. O., S. 400 f.). Diese findet sich dann endgültig in *P. Kirchhof* (Fn. 3), *Jura* 1983, 505, 510; *ders.*, in *Kirchhof/Söhn*, *EStG* § 2 *Rdnr.* A 158 (1986); *ders.*, *Gutachten F*, 57. *DJT* (Fn. 3), S. 19 f.; *ders.*, *StbJb.* 1994/95 (Fn. 3), S. 5, 8.

ke¹¹⁶. Dies wird besonders deutlich, wenn man sich das „zugleich“ wegdenkt. Dann würde Art. 14 Abs. 2 GG lauten: „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll dem Wohle der Allgemeinheit dienen.“ Durch das „zugleich“ zeigt der Verfassungsgeber, daß das Eigentum gerade nicht in den Dienst der Allgemeinheit gestellt wird, sondern nur „zugleich“ dem Allgemeinwohl dienen soll. Letztere Formulierung schwächt den Sozialbindungsauftrag weiter ab: Danach soll, nicht aber muß, der Eigentumsgebrauch zugleich dem Allgemeinwohl dienen¹¹⁷. Insgesamt gelangt damit die *Privatnützigkeit* des Eigentums zum Ausdruck¹¹⁸: *Vorrangig* ist der privatnützige Eigentumsgebrauch, wodurch das Eigentum „zugleich“ („auch“) dem Allgemeinwohl dienen soll. Das Merkmal „zugleich“ taugt methodologisch also durchaus, um als Schranken-Schranke dem eigentumsbegrenzenden Steuereingriff seinerseits Grenzen zu ziehen¹¹⁹. Sicher liegt darin ein Stück richterlicher Dezision¹²⁰. Jedoch entspricht es der Eigenart eines *steuerlichen* Grundrechtseingriffs, dessen verfassungsrechtliche Schranken-Schranken weiter *quantifizieren zu müssen*¹²¹. Ist die Quantifizierung unausweichlich, so kann – worauf *Klaus Vogel* hingewiesen hat – nur verlangt werden, daß die Quantifizierung *plausibel* ist¹²². Wer eine andere Quantifizierung für besser hält, muß darlegen, daß für sie eine größere Plausibilität spricht¹²³.

Allerdings ist das Adverb „zugleich“ im allgemeinen Sprachgebrauch doppeldeutig: Sein Bedeutungsinhalt kann „gleichzeitig“ meinen; es kann ferner „ebenso“ oder „auch“ heißen¹²⁴. Da der *Zeitbegriff* die konkrete Relation von Privat- und Allgemeinützigkeit offenläßt, verstehen *Paul Kirchhof* und der Zweite Senat das „zugleich“ als *Wertbegriff*¹²⁵. Der Wertbegriff erhält seine

116 S. bereits *R. Seer* (Fn. 103), *StuW* 1997, 283, 296 f.; ebenso *H. Butzer* (Fn. 64), S. 76; *ders.* (Fn. 11), *StuW* 1999, 227, 238.

117 Darauf weist *W. Leisner*, *HStR* VI (Fn. 93), § 149 Rdnr. 140, hin.

118 *BVerfG*-Beschl. v. 23. 4. 1974 – 1 BvR 6/74 –, *BVerfGE* 37, 132, 140 (Mietpreisbindung); *BVerfG*-Urt. v. 8. 7. 1976 – 1 BvL 19/75 –, *BVerfGE* 42, 263, 294 (Hilfswerk für behinderte Kinder); *W. Leisner*, *HStR* VI (Fn. 93), § 149 Rdnr. 140.

119 Nicht zu folgen ist daher *D. Birk*, *DStJG* 22 (Fn. 114), S. 7, 21, der sich gegen die Interpretation des Art. 14 Abs. 2 GG als Ausgabenbegrenzungsnorm wendet und meint, diese wäre im Grundrechtskatalog „systematisch schon fehlplaziert“.

120 Zur Kritik s. Nachw. in Fn. 114.

121 *R. Seer* (Fn. 103), *StuW* 1997, 283, 296 f.

122 *K. Vogel* (Fn. 6), *NJW* 1996, 1257, 1258.

123 Am Merkmal „zugleich“ orientiert, ist die 50%-Marke sicher die naheliegenste Zahl. Sie besitzt zudem eine wesentliche steuerpsychologische Relevanz („psychological breaking point“), s. *K. H. Friauf*, *DStJG* 12 (Fn. 68), S. 3, 9.

124 Vgl. nur *Duden*, Deutsches Universalwörterbuch, 1983, S. 1485.

125 *P. Kirchhof*, *StJb.* 1994/95 (Fn. 3), S. 5, 8; *ders.*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die einheitswertabhängigen Steuern, in *FS* zum 30jährigen Bestehen der Münchener Juristischen Gesellschaft, 1996, S. 243, 247; *ders.*, Diskussionsbeitrag, *Symposium* zu Ehren von *K. Vogel* (Fn. 87), S. 62.

innere Legitimität aber erst durch das Subsidiaritätsprinzip. Der Erstverantwortung des Bürgers entspricht für den gegenläufigen Steuereingriff des Staates spiegelbildlich die grundlegende Wertung, daß der Bürger – damit er seiner Erstverantwortung genügen kann – auch primär eigennützig arbeiten und erwerben darf¹²⁶. Schützen Art. 12, 14 GG die privatinitiierte Leistung und den daraus erwachsenden erwerbswirtschaftlichen Erfolg, dann gebührt dieser Erfolg vorrangig dem Steuerpflichtigen und muß nach dem Steuereingriff als solcher weiterhin erkennbar bleiben. Daran fehlt es, wenn deutlich mehr als 50% des privatwirtschaftlichen Erfolges vom Staat abgeschöpft werden. Dann arbeitet der Steuerpflichtige *primär fremdnützig und nicht mehr eigennützig*¹²⁷. Der einzelne würde in diesem Fall seine primäre Verantwortung für sich selbst an die Allgemeinheit abtreten; der Staat müßte konsequenterweise seinerseits die Erstverantwortung übernehmen und sich durch weitergehende Leistungsansprüche auch verpflichten lassen¹²⁸. Kehrt sich das Subsidiaritätsprinzip auf diese Weise um, so wird der vom Übermaßverbot geforderte angemessene (verhältnismäßige) Ausgleich verfehlt und der Steuereingriff grundsätzlich verfassungswidrig.

c) *Bestandsschutz für konsolidiertes Vermögen nach Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG*

Die Eigentumsdoktrin *Paul Kirchhofs* differenziert hinsichtlich der Dichte der Schranken-Schranke zwischen dem Vermögensbestand, dem „ruhenden“ Vermögen, und dem *gesteigert sozialpflichtigen Vermögensgebrauch*¹²⁹. Während die aus dem Vermögensgebrauch resultierenden Erträge nach Art. 14 Abs. 2 Satz 2 EStG dem Halbteilungsgrundsatz unterliegen, soll der Vermögensbestand nach Art. 14 Abs. 2 Satz 1 EStG gänzlich unangetastet bleiben. Allerdings ist das Wortlautargument „Gebrauch“ wenig überzeugend. Art. 14 Abs. 2 GG knüpft an die Formulierung des Art. 153 Abs. 3 WRV an¹³⁰. Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG („Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“) besitzt danach lediglich die Funktion, die Grundpflicht des

126 Überzeugend *H. Butzer* (Fn. 64), S. 82; *ders.* (Fn. 11), *StuW* 1999, 227, 241.

127 *K.-G. Loritz*, *Der praktische Wert der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie für die unternehmerische Betätigung*, *BB* 1993, 225, 229; *ders.*, *Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes*, *DStR-Beih. Heft* 1995, Heft 8, 6; *M. Jachmann* (Fn. 103), *StuW* 1996, 97, 104; *dies.* (Fn. 20), S. 49 ff.; *H. Butzer* (Fn. 64), S. 82; *ders.* (Fn. 11), *StuW* 1999, 227, 241.

128 Ebenso *H. Butzer* (Fn. 64), S. 82; *ders.* (Fn. 11), *StuW* 1999, 227, 241.

129 S. bereits *P. Kirchhof*, *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz* (Fn. 3), S. 38 f., 44 f.; zusammenfassend *ders.*, in *Isensee/Kirchhof*, *HStR IV* (Fn. 3), § 88 Rdnr. 98 ff.

130 Art. 153 Abs. 3 WRV lautete: „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich Dienst sein für das Gemeine Beste“.

Satzes 1 („Eigentum verpflichtet“) zu erläutern¹³¹. Art. 14 GG enthält mithin keine unterschiedliche Intensität des Eigentumsschutzes jeweils danach, ob der Vermögensgegenstand „ruht“ oder sich „bewegt“. Auch das ruhende Eigentum verpflichtet (Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG). Es liegt daher verfassungsdogmatisch näher, die Sozialpflichtigkeit des Eigentums für alle Phasen der Besteuerung grundsätzlich *einheitlich* zu bestimmen¹³².

Paul Kirchhof will den von ihm in Art. 14 Abs. 2 Satz 1 GG lokalisierten Bestandsschutz aber offenbar nur *konsolidiertem* Vermögen gewähren, das die „Kontrollstellen“ der Einkommen- bzw. Erbschaft- und Schenkungsteuer „passiert“ hat und „dort nach Zahlung in die Privatheit entlassen worden“ sei¹³³. Hierin sehe ich den tragfähigen Grund für die von ihm getroffene Unterscheidung. Die vom Eigentümer *aus bereits versteuertem Einkommen gebildeten* Vermögensbestandteile bedürfen eines *gesteigerten* Schutzes im Vergleich zum gerade erst erworbenen Einkommen, das als Vermögensmehrung beim Eigentümer noch unsteuert ist. Das aus bereits versteuertem Einkommen gebildete Vermögen hat in der Hand des Eigentümers seiner Sozialpflichtigkeit aufgrund der durchlaufenen Besteuerung bereits wesentlich Genüge getan, so daß für einen weiteren Steuerzugriff (z. B. durch Vermögen- oder Grundsteuer) nur noch ein schmaler Raum verbleiben kann. Können die an den Bestand des Vermögens anknüpfenden Steuern nicht aus dem laufenden Vermögensertrag gespeist werden, so wird die Eigentumssubstanz – wie der Zweite Senat zutreffend dargelegt hat – schrittweise (schleichend) aufgezehrt. Eine Schmälerung der aus bereits versteuertem Einkommen gebildeten Vermögenssubstanz aber bedarf der ganz besonderen Rechtfertigung und muß auf als solche deutlich erkennbare Ausnahmesituationen beschränkt bleiben.

III. Quantitative Begrenzung der Gesamtsteuerlast nach Maßgabe des Halbteilungsgrundsatzes

Das BVerfG folgert aus der Privatnützigkeit des Eigentums für die Vermögenssteuer, daß diese zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten darf, „soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender

131 *W. Matz*, Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes, JöR n. F. Bd. 1 (1951), S. 147, zu Art. 14 GG.

132 Insoweit ist m. E. *D. Birk* (Fn. 47), § 4 AO Rdnr. 626, zu folgen.

133 *P. Kirchhof*, VVDStRL Bd. 39 (Fn. 3), S. 248; *ders.*, Symposition zu Ehren von K. Vogel (Fn. 87), Diskussionsbeitrag, S. 62: „Für die Besteuerung des Vermögens bedeutet dieses, daß der Steuerpflichtige, nachdem er an dem Kassenhäuschen des Einkommensteuerrechts vorbeigegangen und dort seine Einkommensteuer plus Solidarzuschlag abgeliefert hat, sich grundsätzlich in die Freiheit der Privatheit entlassen glauben darf“.

Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt¹³⁴. Diese Formulierung wirft leider mehr Fragen auf als sie beantwortet¹³⁵: Welche Steuern und Abgaben gehen in die Gesamtbetrachtung ein? Welche Bezugsgröße bildet den Maßstab für die Gesamtsteuerlast? Wie sind staatliche Transferleistungen und Subventionen zu behandeln? Welche Kontrolldichte soll bei der Überprüfung des Halbteilungsgrundsatzes durch die Gerichte gelten, wenn er denn überhaupt justitiabel ist? Welche Rechtsfolgen ergeben sich, wenn die Belastungsobergrenze überschritten wird?

1. Prüfung der Steuerarten im Hinblick auf die Einbeziehung in die Gesamtbetrachtung

a) Periodische Steuern auf das Einkommen bzw. den Ertrag

aa) Einkommen-, Körperschaftsteuer

Wie unter II. dargelegt, statuieren Art. 12, 14 GG eine Belastungsobergrenze nicht nur für Vermögenserträge, sondern für das gesamte, auf privatinitiierte Leistung beruhende Einkommen; darunter fällt sowohl das unternehmerische als auch das Arbeitseinkommen. Daher ist die *Einkommensteuer* der natürlichen Person, des Einzelunternehmers ebenso wie des Mitunternehmers, in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen¹³⁶.

Weniger eindeutig verhält sich dies für die *Körperschaftsteuer*. Zwar genießen Kapitalgesellschaften nach Art. 19 Abs. 3 GG ebenfalls den grundrechtlichen Schutz ihrer Wirtschaftsfreiheiten (siehe bereits oben II.1.a). In Gestalt der Körperschaftsteuer partizipiert der Staat nicht minder am Unternehmensgewinn der Kapitalgesellschaft und muß daher grundsätzlich auch ihr gegenüber die Belastungsobergrenze beachten. Unter dem derzeit (noch) geltenden Anrechnungsverfahren zielt die Ausschüttungsbelastung aber nicht auf die Besteuerung der Körperschaft, sondern soll als vorläufige Belastung die Besteuerung des Ausschüttungsempfängers sicherstellen; sie besitzt also materiell den

134 BVerfG (Fn. 1, Vermögensteuer), unter II.3.c), 138.

135 In einem anderen Zusammenhang R. Seer (Fn. 103), *StuW* 1997, 283, 297.

136 Pars pro toto: H. W. Arndt/A. Schumacher (Fn. 11), *NJW* 1995, 2603, 2605; G. Rose (Fn. 5), *DB* 1995, 1879 f.; *ders.*, Der Anspruch auf Erlaß von „Übermaß-Steuern“ und zu seiner Durchsetzung, *DB* 1995, 2387, 2388; K. Tipke (Fn. 114), *GmbHR* 1996, 8, 13; M. Jachmann (Fn. 103), *StuW* 1996, 97, 104 f.; als Konsequenz richtig erkannt auch E.-W. Böckenförde (Fn. 10), 157; s. außerdem die Arbeiten zur Einkommensteuer von P. Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, § 2 EStG *Rdnr.* A 158 (1986); *ders.*, Gutachten 57. DJT 1988 (Fn. 3), S. 20.

Charakter einer *Quellensteuer*¹³⁷. Insoweit kann für die Prüfung der Gesamtsteuerlast also nicht auf die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft, sondern es muß auf die *des Gesellschafters* abgestellt werden¹³⁸.

Darüber hinausgehend erscheint es fraglich, ob nicht auch die auf thesaurierten Gewinnen lastende Körperschaftsteuer aus der Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft eliminiert werden muß¹³⁹. Bei überperiodischer Betrachtung besitzt die Körperschaftsteuer insoweit ebenfalls nur den Charakter einer „Interims-Körperschaftsteuer“ und bleibt nur so lange und soweit Aufwand der Kapitalgesellschaft, bis die Thesaurierung beendet wird und die Ausschüttungsermäßigung eingreift¹⁴⁰. Jedoch kann das Interim der Thesaurierung sehr lange dauern und zu einem generationenüberdauernden Zustand werden. Die Körperschaftsteuer ist gerade keine Teilhabersteuer¹⁴¹ und berücksichtigt deshalb den Umstand, daß Kapitalgesellschaften typischerweise als eigenständige, vom Anteilseigner zu unterscheidende Organismen im Wettbewerb stehen¹⁴². Demgemäß sollte die Gesamtsteuerbelastung *zweistufig* geprüft werden¹⁴³: auf der ersten Stufe der Kapitalgesellschaft im Hinblick auf das Zusammenwirken der auf den thesaurierten Unternehmensgewinnen lastenden Körperschaftsteuer mit anderen Unternehmensteuern; auf der zweiten Stufe des Anteilseigners die auf ausgeschütteten Gewinnen lastende Einkommensteuer im Hinblick auf die Kumulation mit anderen den Anteilseigner treffenden Steuern.

137 S. J. Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Diss., Köln 1986, S. 2 ff.; *ders.*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DStJG 20 (1997), S. 5, 16; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 565 f.; K. Tipke (Fn. 33), Bd. II, § 13 S. 740.

138 BFH-Urt. v. 15. 10. 1997 – I R 19/97 –, BFH/NV 1998, 746, 748; P. Brandenstein/U. Mobler, Hat der Halbteilungsgrundsatz Auswirkungen auf die Körperschaftsteuerfestsetzung, NWB Nr. 23 v. 2. 6. 1998, 1812, 1814; a. A. FG Köln, Urt. v. 5. 2. 1998 – 13 K 9354/97 –, EFG 1998, 1289 f. (rkr.), das auf der Ebene der Kapitalgesellschaft auf die Ausschüttungsbelastung abstellt; M. Jachmann (Fn. 20), S. 155.

139 So BFH-Urt. (Fn. 138); P. Brandenstein/U. Mobler (Fn. 138); G. Rose, Überlegungen zur Realisierung des Halbteilungsgrundsatzes, StuW 1999, 12, 18, unter Hinw. auf *dens.*, Die Ertragsteuern, 15. Aufl. 1997, S. 188–190; M. Jachmann (Fn. 20), S. 156.

140 G. Rose (Fn. 139).

141 Zur Ausgestaltung einer Teilhabersteuer, s. W. Engels/W. Stützel, Teilhabersteuer – Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, 2. Aufl. 1968, S. 11 ff.

142 S. Regierungsbegründung zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 9. 1. 1974, BT-Drucks. 7/1470, 326; J. Pezzer (Fn. 137), DStJG 20 (1997), S. 5, 13.

143 Vgl. auch F. Wagner/M. Hör, Das Verhältnis der gegenwärtigen effektiven Steuerbelastung zur Steuerbelastungsobergrenze des BVerfG, DB 1996, 585, 587 f.

Diese doppelte Prüfung erübrigt sich erst recht nicht, falls das Anrechnungsverfahren durch das sog. *Halbeinkünfteverfahren* abgelöst werden sollte¹⁴⁴.

bb) Annexsteuern: Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer

Aufgrund des besonderen staatlichen Finanzierungsbedarfs, den die deutsche Wiedervereinigung ausgelöst hat, ist der *Solidaritätszuschlag* (wieder-)eingeführt worden¹⁴⁵. Dieser besondere Ausnahmeharakter vermag den Solidaritätszuschlag als eine Art Sozialzwecksteuer auch bei Überschreiten der Belastungsobergrenze derzeit noch zu rechtfertigen¹⁴⁶. Sollte er allerdings zu einem *Dauerzustand* werden, so daß sich sein Bezug zur staatlichen Ausnahmelast verflüchtigt, so hat er in die Berechnung der Gesamtsteuerlast einzugehen¹⁴⁷. Eine Annexsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verlängert lediglich deren Tarif und teilt damit selbstredend das Schicksal dieser Steuern.

Nicht einzubeziehen ist die *Kirchensteuer*¹⁴⁸. Durch diese *Mitgliedsteuer*¹⁴⁹ beteiligt sich *nicht der Staat*, sondern die Kirche am Erfolg privatwirtschaftli-

144 Vgl. sog. *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Bericht der vom Bundesminister der Finanzen eingesetzten Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, 1999, S. 49 ff. Das Halbeinkünfteverfahren berücksichtigt die körperschaftsteuerliche Vorbelastung, indem die Nettodividende nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage der persönlichen Einkommensteuer des Anteilseigners einbezogen wird; so nun der vom BMF verfaßte Referentenentwurf eines sog. Unternehmenssteuerreform- und Steuerensetzungsgesetzes (Art. 1 Nr. 2), der im Januar 2000 veröffentlicht worden ist.

145 Zunächst befristet für den Zeitraum 1. 7. 1991–30. 6. 1992, s. Solidaritätszuschlaggesetz v. 24. 6. 1991, BGBl. I, 1318; später unbefristet wieder eingeführt ab dem Veranlagungszeitraum 1995 durch Art. 31 des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993, BGBl. I, 944.

146 *K. Tipke* (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; *H.-J. Kanzler*, Anmerkung zum BFH-Beschl. v. 17. 7. 1998 – VI B 81/97 –, FR 1998, 897, 898; *M. Jachmann* (Fn. 20), S. 51, 56.

147 Aufgrund der nunmehr fehlenden Befristung wollen *H. W. Arndt*, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des BVerfG v. 22. 6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB-Beilage 7/1996, 6 f.; *W. Bornheim*, „Halbteilungsgrundsatz“ und Steuerhinterziehung – Die Auswirkungen der Vermögensteuerentscheidung v. 22. 6. 1995 auf das Steuerstrafrecht, StuW 1998, 146, 148; *M. Fleischmann*, Ist die derzeitige Steuerbelastung noch mit dem „Halbteilungsgrundsatz“ vereinbar?, DB 1998, 1484, 1485, den Solidaritätszuschlag bereits jetzt berücksichtigen. Dagegen spricht, daß er erst vor nicht allzu langer Zeit durch das Gesetz v. 21. 11. 1997, BGBl. I, 2743, von 7,5% auf 5,5% abgesenkt worden ist. Der Gesetzgeber beobachtet also den Sonderfinanzbedarf durchaus und reagiert auf Veränderungen, so daß noch nicht von einer „Verewigung“ der Ergänzungsabgabe gesprochen werden kann.

148 Ebenso *H. W. Arndt* (Fn. 147), BB-Beilage 7/1996, 8; *K. Tipke* (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; *G. Rose*, Der Steuer-Plafondierungsbefehl des BVerfG und seine Durchsetzung, DB 1997, 494, 496; *H. Butzer* (Fn. 64), S. 93, Fn. 15.

chen Handelns ihrer Mitglieder. Daran ändert sich auch nichts durch den Umstand, daß die Kirchen eine Vielzahl gemeinnütziger Aufgaben erfüllen, die ansonsten der Staat aus Steuermitteln erledigen müßte¹⁵⁰. Die dadurch bedingte staatsentlastende Wirkung der Kirchensteuer berücksichtigt das Einkommensteuerrecht bereits hinreichend durch den Sonderausgabenabzug; eine darüber hinausgehende Gleichstellung mit staatlichen Steuern ist verfassungsrechtlich nicht geboten.

cc) Gewerbebeertragsteuer

Eine bedeutende Zusatzbelastung der gewerblichen Unternehmensgewinne bewirkt die *Gewerbsteuer*, die seit dem 1. 1. 1998 nur noch als Gewerbebeertragsteuer erhoben wird¹⁵¹. Die Gewerbsteuer ist eine *Unternehmensteuer*, deren Besteuerungsgut idealtypischerweise der Reinertrag als Inbegriff der sachlich-generischen Leistungsfähigkeit des Unternehmens ist¹⁵². In ihrer aktuellen Ausgestaltung überwiegt die Gewinnkomponente deutlich. Die Gewerbsteuer hat sich mittlerweile zu einer Sonderertragsteuer für Gewerbebetriebe¹⁵³, ja zu einer Sonderbesteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb entwickelt¹⁵⁴. Es entspricht daher der einhelligen Meinung, sie in die Gesamtsteuerbelastung einzubeziehen¹⁵⁵.

b) Periodische Steuern auf das Vermögen

Zu einer Mehrfachbelastung des Unternehmensgewinns führen aber auch solche Steuern, die an den Betriebsvermögensbestand anknüpfen. Dies hat das

149 Instruktiv *M. Gehm*, Das Kirchensteuersystem in der Bundesrepublik Deutschland, *StuW* 1999, 243, 248 f.

150 So das Argument von *M. Fleischmann* (Fn. 147), *DB* 1998, 1484, 1485, für die Einbeziehung der Kirchensteuer; ihm folgend *M. Jachmann* (Fn. 20), S. 52 f., die außerdem die Religionsfreiheit des Art. 4 I GG anführt.

151 Die Gewerkekapitalsteuer ist durch Art. 4 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 1997, *BGBI. I*, 2590, abgeschafft worden.

152 *H. Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbsteuer, *Habil.*, Köln 1990, S. 142.

153 *H. Montag*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 12 Rdnr. 1.

154 Dazu ausf. *D. Gosch*, Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbsteuer, *DStZ* 1998, 327 ff.; *FG Nds.*, Vorlagebeschl. v. 24. 6. 1998 – IV 317/91 –, *FR* 1998, 1041, 1047 ff.; zu Unrecht als unzulässig verworfen durch *Beschl. der 3. Kammer des 1. Senats des BVerfG v. 17. 11. 1998 – 1 BvL 10/98 –*, *BStBl. II* 1999, 509 ff.

155 *H. W. Arndt* (Fn. 147), *BB-Beilage* 7/1996, 6; *M. Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 103), S. 66; *K. Tipke* (Fn. 114), *GmbHR* 1996, 8, 13; *F. Wagner/M. Hör* (Fn. 143), *DB* 1996, 585, 587 f.; *G. Rose* (Fn. 148), *DB* 1997, 494, 496; *ders.* (Fn. 139), *StuW* 1999, 12, 18 f.

BVerfG für die *Vermögensteuer* überzeugend verdeutlicht¹⁵⁶ und gilt auch für die ebenfalls als Sollertragsteuer konzipierte *Grundsteuer*. Soweit die Grundsteuer Betriebsgrundstücke besteuert, ist sie – ebenso wie die zum 1. 1. 1998 abgeschaffte Gewerbesteuer – eine *Unternehmensteuer*¹⁵⁷. Der freiheitswahrende Eigentumsschutz muß deshalb auch für die Grundsteuer ernstgenommen werden¹⁵⁸.

c) Periodische Steuern auf die Verwendung von Einkommen/Vermögen

aa) Umsatzsteuer

Demgegenüber hält sich die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer¹⁵⁹ lediglich *technisch* an den Unternehmer¹⁶⁰. Die Funktion des Unternehmers erschöpft sich grundsätzlich in der eines „*Steuereinsammlers*“¹⁶¹. Nach der Intention des Gesetzgebers soll die Umsatzsteuer im Unternehmensbereich mit Einführung des Vorsteuerabzugs vielmehr nur noch ein *durchlaufender Posten* sein¹⁶². Steuerträger ist der Endverbraucher, der Konsument, so daß die Umsatzsteuer die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens grundsätzlich nicht tangiert¹⁶³.

Eine endgültige Umsatzsteuerbelastung des Unternehmens aufgrund des Erwerbs von Gegenständen oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen widerspricht deshalb dem Ziel des Umsatzsteuergesetzes¹⁶⁴. Zu einer *systemwidrigen Unternehmensteuer* kann die Umsatzsteuer jedoch ausnahmsweise insoweit mutieren, als der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist¹⁶⁵. In diesem Fall wird die umsatzsteuerliche Vorbelastung für

156 S. bei Fn. 134; krit. gegenüber dem Verständnis der Vermögensteuer als Sollertragsteuer aber H. Weber-Grellet (Fn. 11), BB 1996, 1415, 1416 f.; D. Birk, DStJG 22 (Fn. 114), S. 7, 16.

157 R. Seer, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 13 Rdnr. 205.

158 P. Kirchhof, in FS zum 30-jährigen Bestehen der Münchener Juristischen Gesellschaft (Fn. 125), S. 255; R. Seer, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 13 Rdnr. 204; M. Jachmann (Fn. 20), S. 52.

159 Zur Qualifikation als allgemeine Verbrauchsteuer statt vieler K. Tipke (Fn. 33), Bd. II, S. 893 ff.

160 W. Reiß, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 14 Rdnr. 1.

161 Plastische Beschreibung bei H. Stadie, Probleme der Vorsteuer, DStJG 13 (1990), S. 179, 180.

162 So der schriftliche Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf des UStG 1967, BT-Drucks. V/1581, 2.

163 Ebenso wohl G. Rose (Fn. 139), StuW 1999, 12, 16.

164 Zutreffend H. Stadie, DStJG 13 (Fn. 161), S. 181.

165 Vgl. W. Reiß, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 14 Rdnr. 132.

den Unternehmer zu einem beachtlichen Kostenfaktor¹⁶⁶, falls es ihm nicht gelingt, sie auf den Abnehmer zu überwälzen (dazu noch unten e)).

Der Unternehmer trägt die Umsatzsteuer außerdem in den Fällen des *Eigenverbrauchs* (§ 1 Abs. 1 Nr. 2a–2c UStG a. F.), an dessen Stelle seit dem 1. 4. 1999 fiktive Leistungsaustauschbestände (§ 3 Abs. 1b, 9a UStG n. F.) und Vorsteuerauschlüsse (§ 15 Abs. 1a, 1b UStG n. F.) getreten sind¹⁶⁷. Belastungsgrund ist insoweit die Einkommensverwendung des Unternehmers für den außerunternehmerischen Verbrauch¹⁶⁸, so daß die Umsatzsteuer dem Unternehmer bzw. dem Gesellschafter persönlich zuzurechnen ist.

Dies führt uns zu der Frage, ob auch die *indirekten Verbrauchsteuern* in die Gesamtsteuerrechnung auf der Ebene des Verbrauchers einzubeziehen sind¹⁶⁹. Der aus Art. 12, 14 GG entwickelte Schutz der Wirtschaftsfreiheit bezieht sich auf den privatwirtschaftlichen Erwerb und dessen Ergebnis. Die Verbrauchsbesteuerung knüpft demgegenüber an das *freie Konsumverhalten* des einzelnen an¹⁷⁰. Die Besteuerung der Einkommensverwendung schmälert nur insoweit unweigerlich das selbsterworbene Eigentum, als dessen Verbrauch für den einzelnen *unvermeidbar* ist. Jedenfalls soweit die Umsatzsteuer auf den Verbrauch von existenznotwendigen Gütern *durch den Unternehmer* fällt, ist sie daher bei *seiner* individuellen Gesamtsteuerlast zu berücksichtigen¹⁷¹. Diese Steuerbelastung läßt sich ebenso wie das einkommensteuerlich freizustellende Existenzminimum anhand von statistischen Durchschnittsdaten typisierend berechnen¹⁷². Die darüber hinausgehende Umsatzsteuer bleibt dagegen außer Betracht, weil sie sich nach dem disponiblen, persönlichen Konsumverhalten des Steuerpflichtigen richtet und zudem mangels Aufzeichnungen nicht individualisiert werden kann.

166 Diesen Anteil an der Umsatzsteuer will auch *M. Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 103), S. 69, berücksichtigen.

167 Zur Neuregelung s. *W. Widmann*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderungen des UStG, DB 1999, 925 ff.

168 *W. Reiß*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 14 Rdnr. 82.

169 So etwa *K. Tipke* (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; *ders.*, in *FS W. Ritter* (Fn. 114), S. 601; *A. Klein*, Das neue Steuerverfassungsrecht – Eine Chance für den Steuerzahler?, BB 1996, 1807, 1810; *H. Fleischmann* (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1485.

170 Vgl. *M. Jachmann* (Fn. 103), *StuW* 1996, 97, 104; *dies.*, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 103), S. 69.

171 Demgegenüber wollen *M. Jachmann* (Fn. 170); *N. Feldmann*, Konstitutionelle Begrenzung der Steuerbelastung, *StuW* 1998, 114, 120, die Umsatzsteuer gänzlich unberücksichtigt lassen.

172 Vgl. dazu BVerfG-Beschl. v. 25. 9. 1992 (Fn. 39, Grundfreibetrag), 173 ff.; zuletzt BVerfG-Beschl. v. 10. 11. 1998 – 2 BvL 42/93; BvR 1220/93; 1852, 1853/97 –, BVerfGE 99, 246, 260 ff.; 268, 271 f.; 273, 277 f. (Kinderfreibetrag).

bb) Mineralöl-/Energiesteuer

Besondere indirekte Verbrauchsteuern sind die *Mineralölsteuer* und die jüngst eingeführte *Stromsteuer*¹⁷³. Nicht anders als im Umsatzsteuerrecht fungieren die Steuerschuldner (z. B. Inhaber eines Steuerlagers, Stromversorger) dort ebenfalls nur als „Steuereinsammler“. Die beiden Verbrauchsteuern werden aber zu *Unternehmensteuern*, soweit das Mineralöl bzw. der Strom für betriebliche Zwecke verwendet wird¹⁷⁴.

cc) Kfz-Steuer/Versicherungsteuer

Den Charakter von *Sonder-Unternehmensteuern* besitzen außerdem die auf Betriebsfahrzeuge entfallende *Kfz-Steuer*¹⁷⁵ und die betriebliche Risiken betreffende *Versicherungsteuer*¹⁷⁶. Beide Steuern erfassen die erwerbswirtschaftliche Nutzung des unternehmerischen Eigentums und erhöhen ebenfalls die Gesamtbelastung des Unternehmens¹⁷⁷.

Soweit die Mineralöl-, Strom- und Versicherungsteuer auf den existenznotwendigen Bedarf entfallen, sind sie – ebenso wie die Umsatzsteuer – in die Berechnung der individuellen Gesamtsteuerlast *des Unternehmers* einzubeziehen.

d) Aperiodische Steuern

aa) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfaßt als *Bereicherungssteuer* den Reinvermögenszugang beim Empfänger (dem Bereicherten)¹⁷⁸. Sie läßt sich daher auf der Ebene des Bereicherten (Erben, Beschenkten) als eine *Einkommensteuer*

173 Zum 1. 4. 1999 eingeführt durch das Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 378; zu ihrer Einordnung als besondere Verbrauchsteuer instruktiv *H. Jatzke*, Die Stromsteuer – eine Anomalie im bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuerrecht, *DStZ* 1999, 520, 523; a. A. aber *H. List*, Gedanken zur Öko-Stromsteuer, *DB* 1999, 1623, 1625, der die Stromsteuer nicht als Steuer ansieht, weil sie nicht dem Finanzbedarf des Bundes bzw. der Länder, sondern der Sozialversicherung diene.

174 *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 1003, für die Mineralölsteuer.

175 *J. Lang*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 8 Rdnr. 49: besondere Produktionsmittelsteuer.

176 *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 949.

177 Ebenso *M. Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 103), S. 67; *M. Fleischmann* (Fn. 147), *DB* 1998, 1484, 1485.

178 Vgl. *R. Seer*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 13 Rdnr. 102; *ders.*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, *DStJG* 22 (1999), S. 191, 194, m. w. N.; *J. P. Meincke*, Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, *DStJG* 22 (1999), S. 39 ff.; *R. Mellinghoff*, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen, *DStJG* 22 (1999), S. 127, 135.

im weiteren Sinne qualifizieren¹⁷⁹. Allerdings belastet sie nicht das kraft eigener Leistung erworbene Markteinkommen des Erben bzw. Beschenkten, sondern das diesem *zugewendete Einkommen*¹⁸⁰. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG schützt jedoch nicht nur das Eigentum, sondern als dessen Fortsetzung auch das Erbrecht. Deshalb muß auch die Erbschaftsteuer die Belastungsobergrenze der Halbteilung wahren, wobei diese grundsätzlich in Relation zum zugewandten Vermögen zu setzen ist¹⁸¹. Des weiteren bleibt zu berücksichtigen, daß das auf den Erben bzw. Beschenkten übergegangene Vermögen nichts anderes ist als gespeichertes Einkommen, das bereits der Erblasser bzw. Schenker regelmäßig versteuert hat. Daher erscheint es geboten, insoweit deutlich unterhalb der 50%-Grenze zu verbleiben¹⁸². Erwirbt jemand im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ein Unternehmen, so ist schließlich auch die Kumulation der Erbschaftsteuer mit den übrigen Steuern zu berücksichtigen, die auf dem nunmehr vom Erben erwirtschafteten Unternehmensgewinn lasten¹⁸³. Die einmalig anfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer kann dabei jedoch nicht einfach im Jahr ihrer Entstehung den übrigen Steuern hinzugerechnet werden. Vielmehr ist sie zu *periodisieren*¹⁸⁴. Einen Anhaltspunkt für den maßgeblichen Zeitraum bietet § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, der alle 30 Jahre eine Generationennachfolge typisierend unterstellt.

bb) Grunderwerbsteuer

Mangels Vorsteuerabzugs wirkt schließlich auch die Grunderwerbsteuer, wenn sie an den entgeltlichen Erwerb eines Betriebsgrundstücks anknüpft, als *Sonder-Unternehmensteuer*¹⁸⁵. Sie ist daher ebenfalls in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen¹⁸⁶ und nach Maßgabe der geschätzten betrieblichen Nutzungsdauer des erworbenen Grundstücks zu periodisieren¹⁸⁷.

179 J. P. Meincke, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, 12. Aufl. 1999, Einf. Rdnr. 2; R. Seer, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 13 Rz. 103.

180 J. Lang, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 8 Rdnr. 38.

181 Vgl. R. Seer (Fn. 103), StuW 1997, 283, 296.

182 Für Zuwendungen innerhalb der Familie erweitert das BVerfGE 93, 165, 174 f. (Fn. 1, Erbschaftsteuer), den Halbteilungsgrundsatz aufgrund einer Zusammenschau mit Art. 6 Abs. 1 GG (Familienprinzip) zu einem „2/3-Grundsatz“, vgl. R. Seer (Fn. 103), StuW 1997, 283, 297.

183 Von einem abweichenden Ansatz her will R. Mellinghoff, DStJG 22 (Fn. 178), S. 158 f., demgegenüber die Vorbelastung der Vermögenssubstanz beim Erblasser einbeziehen. Damit wird jedoch die mangelnde Personenidentität der Schuldner negiert.

184 Ebenso K. Tipke (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; G. Rose, Zum Anspruch auf Erlaß von „Übermaß-Steuern“ und zu seiner Durchsetzung, DB 1995, 2387, 2388.

185 K. Tipke (Fn. 33), Bd. II, S. 943.

186 K. Tipke (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; M. Fleischmann (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1485; a. A. M. Jachmann (Fn. 20), S. 159.

187 G. Rose (Fn. 184), DB 1995, 2387, 2388.

e) Das Problem der Überwälzung

Wie im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer bereits dargelegt, darf indessen nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang der Unternehmer seine Steuerbelastung überwälzen kann. Eine Überwälzung liegt – entgegen älterer Entscheidungen des BVerfG – noch nicht deshalb vor, weil Steuern in die Preiskalkulation des Unternehmers eingehen¹⁸⁸. Selbstverständlich muß jeder Unternehmer *alle* betriebsbedingten Kosten berücksichtigen; dies macht aber noch keine Überwälzung aus¹⁸⁹. Entscheidend ist vielmehr, ob der Unternehmer die Steuer durch eine *Preiserhöhung* an den Nachfrager (sog. *Vorwälzung*) oder auf andere Weise (*Rück- oder Schrägwälzung*) an Dritte weitergeben kann¹⁹⁰. Die Finanzwissenschaft hat uns gelehrt, daß die Überwälzbarkeit (sog. Inzidenz) einer Steuer sowohl von ihrer Ausgestaltung als auch von den konkreten Marktbedingungen abhängt¹⁹¹. Deshalb ist die Unterscheidung zwischen *direkten* und *indirekten* Steuern nicht scharf durchführbar. Es läßt sich lediglich der Satz aufstellen, daß Steuern je nach ihrem Typus und ihrer Ausgestaltung leichter bzw. schwerer überwälzt werden können¹⁹². Die Klassifikation nach direkten und indirekten Steuern behält aber ihren Sinn, wenn man das Überwälzungskriterium nicht als eine Seinskategorie, sondern als eine *rechtliche Sollenskategorie* begreift¹⁹³. Danach liegt eine indirekte Steuer vor, wenn *nach Zweck und Ausgestaltung des Gesetzes* Steuer-schuldner und Steuerträger auseinanderfallen *sollen*¹⁹⁴.

188 Sog. *kalkulatorische* Überwälzung, s. BVerfG-Urt. v. 10. 5. 1962 – 1 BvL 31/58 –, BVerfGE 14, 76, 96 (Automatensteuer); v. 1. 4. 1971 – 1 BvL 22/67 –, BVerfGE 31, 8, 20 (Vergnügungssteuer).

189 G. Rose (Fn. 139), StuW 1999, 12, 17.

190 Vgl. G. Schmolders/K.-H. Hansmeyer, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl. 1980, S. 137 ff.; G. Rose (Fn. 139), StuW 1999, 12, 17.

191 In seiner grundlegenden Arbeit zur Steuerinzidenz stellt E. Seligman, Die Lehre von der Steuerüberwälzung (The shifting and incidence of taxation), 5. Aufl., Jena 1927, S. 208 f., folgende Kriterien auf, welche die Steuerüberwälzung beeinflussen (vgl. auch G. Schmolders/K.-H. Hansmeyer [Fn. 190], S. 176 f.):

1. Ist der betroffene Gegenstand ein Dauergut oder ein Verbrauchsgut?
2. Unterliegt der besteuerte Gegenstand einem Monopol oder dem Wettbewerb?
3. Ist die Steuer eine allgemeine oder eine Sondersteuer?
4. Besteht völlige Beweglichkeit des Kapitals?
5. Ist die Nachfrage nach der Ware elastisch?
6. Ist die Steuer hoch oder niedrig?
7. Ist die Steuer proportional oder differenziert?
8. Ist die Ware Verbrauchs- oder Produktionsgut?

192 Vgl. Kurt Schmidt, Grundprobleme der Besteuerung, Handbuch der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 124; H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, § 3 III 1, S. 76.

193 So H. Titzelsberger (Fn. 152), S. 140, wo er sie als *rechtliche Inzidenz* bezeichnet.

194 Der Finanzwissenschaft kommt dabei die Aufgabe zu, die tatsächliche Realisierung des gesetzgeberischen Plans zu überprüfen und zu dessen Verwirklichung bei der

Die Steuerüberwälzung ist für die *Umsatzsteuer* das Grundprinzip überhaupt (siehe bereits cJaa). Demgegenüber soll die *allgemeine Einkommensteuer* die Maßgröße „Einkommen“ der natürlichen Person als Ausdruck ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfassen¹⁹⁵. Zwar kann es im Extremfall sogar bei der individuell stark ausdifferenzierten Einkommensteuer zu einer Überwälzung der Steuer auf Dritte kommen¹⁹⁶. Jedoch bildet die Vorstellung, daß der Steuerschuldner zugleich Steuerträger ist, die axiomatische Grundlage für die Einkommensteuer¹⁹⁷.

Wegen ihrer proportionalen Tarifierung und ihrer weniger starken Ausdifferenzierung erweist sich dagegen die Körperschaftsteuer als überwälzungsanfälliger. Wer die Körperschaftsteuer letztlich trägt, vermag niemand sicher zu sagen¹⁹⁸; die Meinungen schwanken zwischen 0 und 100%iger Inzidenz¹⁹⁹. Soweit die Körperschaftsteuer thesaurierte Gewinne belastet, besteht ihr Zweck weniger in der Vorsteuerfunktion (siehe dazu bereits unter aJaa) als vielmehr darin, steuerlich *Wettbewerbsneutralität* gegenüber Einzelunternehmen und Personengesellschaften herzustellen²⁰⁰. Dies kann aber annähernd nur erreicht werden, wenn die Kapitalgesellschaft die Körperschaftsteuer ebenso trägt wie Einzel- und Mitunternehmer die Einkommensteuer. Nicht minder behandelt der Gesetzgeber auch die *Gewerbsteuer* mittlerweile als direkte Steuer²⁰¹. Indem er den Kreis der tatsächlich steuerpflichtigen Unternehmen erheblich eingengt, die Bemessungsgrundlage zunehmend individua-

technischen Ausgestaltung der Steuer Hilfe zu leisten, s. z. B. *H. Haller*, Die Steuern – Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl. 1981, S. 329 ff.

195 Vgl. nur *J. Lang*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 9 Rdnr. 42 f.

196 Vgl. *H. Haller* (Fn. 194), S. 306 ff.; *Kurt Schmidt*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II (Fn. 192), S. 124.

197 *G. Walz*, Steuergerechtigkeit, Habil., 1980, S. 330 ff.

198 Vgl. *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 730, m. w. N.

199 *H. W. Kruse* (Fn. 192), § 3 III 1, S. 76, hält die Körperschaftsteuer in der Praxis der Unternehmen für durchweg überwälzbar; dagegen geht *D. Schneider*, Körperschaftsteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 509, 541, für den Regelfall von der Nichtüberwälzbarkeit der Körperschaftsteuer aus; zurückhaltender *Kurt Schmidt* (Fn. 192), ebenda, S. 125.

200 So deutlich *Reg.Begr. zum Entwurf eines 3. Steuerreformgesetzes*, BT-Drucks. 7/1470, 326; *D. Schneider* (Fn. 199), S. 545.

201 Die Gesetzesnovellen der jüngeren Vergangenheit dienen ausdrücklich der *Steuerentlastung* der Unternehmen, s. *Begr. zum Steueränderungsgesetz 1979*, BT-Drucks. 8/2118, 64; zum *Haushaltsbegleitgesetz 1983*, BT-Drucks. 9/2074, 69; zum *Steueränderungsgesetz 1992*, BT-Drucks. 12/1108, 35 f.; zum *Standortsicherungsgesetz*, BT-Drucks. 12/4487, 23 f.

lisiert, ja ausgehöhlt hat, erschwert er bewußt technisch die Überwälzung dieser Steuer²⁰².

Das Überwälzungsproblem zeigt sich schließlich deutlich bei der *Grundsteuer*. Zwar wird sie gem. § 10 Abs. 1 GrStG vom (wirtschaftlichen) Eigentümer geschuldet. Vor ihrem äquivalenztheoretischen Hintergrund soll sie indessen den Grundstücksnutzer belasten²⁰³. Fallen Eigentum und Nutzungsbefugnis auseinander, wird die Grundsteuer mittlerweile auch regelmäßig vom Eigentümer als Nebenkostenbestandteil auf den Nutzenden überwälzt²⁰⁴. Dementsprechend trägt die Grundsteuer Züge einer indirekten Steuer, so daß sie bei angemieteten Betriebsgrundstücken die Gesamtsteuerbelastung des nutzenden Unternehmers erhöht.

2. Abzug staatlicher Subventionen als „Negativsteuer“; keine Berücksichtigung von Vorzuglasten, Sozialversicherungsbeiträgen u. ä.

Den Unternehmen kommen im Rahmen der Verwendung des Steueraufkommens durch die öffentlichen Hände ein Teil der zuvor geleisteten Steuern wieder zugute. So profitieren gerade auch Unternehmen von Infrastrukturleistungen (z. B. den Verkehrswegen) und dem staatlichen Bildungssystem (z. B. den Hochschulen)²⁰⁵. Die staatliche Infrastruktur und Bereitstellung von human capital stellen bedeutende Produktions- und zugleich Standortfaktoren dar. Allerdings lassen sich diese Vorteile dem einzelnen Unternehmen nur sehr schwer zuordnen, so daß das Äquivalenzprinzip als Maßstab für die individuelle Bemessung von Steuern versagt²⁰⁶. Da Steuern „voraussetzungslos“ erho-

202 Eine Steuer ist um so überwälzungsfeindlicher, je mehr sie entsprechend der Verhältnisse des Steuerschuldners individualisiert und spezialisiert ist, vgl. bereits Fn. 191.

203 Vgl. Begr. des Einführungsgesetzes zum Realsteuergesetz v. 1. 12. 1936, RStBl. 1937, 689; *Steuerreformkommission*, Gutachten, BMF-Schriftenreihe, Heft 17, 1971, S. 714 f.; *Wissenschaftlicher Beirat*, Gutachten zur Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland, BMF-Schriftenreihe, Heft 41, 1989, S. 36; Gutachten der sog. *Goerdeler-Kommission*, BMF-Schriftenreihe, 1991, Rdnr. 312.

204 Ebenso C.-A. *Andrae*, Grundsteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 575, 589; K. *Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 814. Für den preisgebundenen Wohnraum ist die Grundsteuer an erster Stelle der Anlage 3 zu § 27 Abs. 1 der II. Berechnungsverordnung als zu berechnender Betriebskostenbestandteil sogar namentlich aufgeführt.

205 Nur im Ausgangspunkt richtig gesehen von H. *Butzer* (Fn. 64), S. 108.

206 Deshalb ist es eine unhaltbare Fiktion, den Staat aufgrund der Bereitstellung von Infrastrukturleistungen als „stiller Teilhaber des Unternehmens“ zu qualifizieren, so aber C. *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Habil., Berlin 1974, S. 300; dagegen mit Recht D. *Schneider*, Körperschaftsteuer und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97, 106; J. *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Diss., Köln 1997, S. 261 f.

ben werden²⁰⁷, sind dem Unternehmen grundsätzlich keine besonderen Vorteile zuzurechnen. Diese rechtfertigen vielmehr lediglich den *Steuerstaat* als solchen und überhaupt dessen Teilhabe am Unternehmensgewinn in Gestalt einer Steuer²⁰⁸.

Die maßgebliche Gesamtsteuerlast ist aber um solche *Transferleistungen* und *Subventionen* zu mindern, die dem Steuerpflichtigen individualisierbar zufließen²⁰⁹. So besitzt die aus Steuermitteln an Unternehmen gezahlte *Investitionszulage*²¹⁰ den Charakter einer *Negativ-Steuer*²¹¹. Dasselbe gilt im nichtunternehmerischen Bereich etwa für die *Eigenheimförderung*²¹².

Außer Betracht bleiben demgegenüber solche Vorteile, welche der Unternehmer gesondert durch *Vorzugslasten* (Gebühren, Beiträge) abgilt. Konsequenterweise können Vorzugslasten umgekehrt aber wegen des Sondervorteils auch nicht in die Gesamtbelastung des Unternehmers einbezogen werden²¹³. Aufgrund ihres konstitutiven Merkmals der Gruppennützigkeit müssen wohl auch *Sonderabgaben* ausgeklammert bleiben²¹⁴, selbst wenn sie anderen Gruppenangehörigen zugute kommen²¹⁵.

207 BVerfG-Urt. v. 10. 12. 1980 – 2 BvF 3/77 –, BVerfGE 55, 274, 299 (Ausbildungsabgabe); v. 23. 1. 1990 – 2 BvL 19/83 u. a. –, BVerfGE 67, 256, 275 (Investitionshilfegabgabe); v. 8. 6. 1988 – 2 BvL 9/85 u. a. –, BVerfGE 78, 249, 267 (Fehlbelegungsabgabe); v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 44/86 u. a. –, BVerfGE 81, 156, 186 f. (Arbeitslosengeld/-hilfe); v. 24. 11. 1995 – 1 BvL 18/93 u. a. –, BVerfGE 92, 91, 113 (Feuerwehrabgabe).

208 Das Äquivalenzprinzip rechtfertigt nur die Besteuerung generell, nicht aber eine besondere Unternehmensteuer, die kumulierend zur Einkommensteuer der Unternehmensinhaber hinzutritt, überzeugend *H.-J. Pezzer*, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, in FS K. Tipke, 1995, S. 419, 425 f.; *J. Hey* (Fn. 206), S. 354; a. A. *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 1028 ff.

209 Ebenso *M. Fleischmann* (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1486.

210 S. dazu Investitionszulagengesetz 1999 v. 18. 8. 1997, BGBl. I, 2070.

211 Ebenso *M. Jachmann* (Fn. 20), S. 55.

212 S. dazu Eigenheimzulagengesetz v. 26. 3. 1997, BGBl. I, 734.

213 Zutreffend bereits *K. Tipke*, Sollten Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuergrenzen in die Verfassung aufgenommen werden? – Stellungnahme zu dem Plädoyer von U. H. Schneider, *StuW* 1994, 58, 61; a. A. *L. Schemmel*, Zur Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips und anderer Grenzen für den Steuerstaat in das Grundgesetz, *StuW* 1995, 39, 55.

214 *K. Tipke* (Fn. 213), *StuW* 1994, 58, 61; *H. Feldmann* (Fn. 171), *StuW* 1998, 114, 120; *M. Jachmann* (Fn. 20), S. 160; a. A. *L. Schemmel* (Fn. 213), *StuW* 1995, 39, 55; *H. Butzer* (Fn. 64), S. 107 f.

215 Sehr zweifelhaft ist dies allerdings bei sog. *Sonderabgaben mit Lenkungsfunktion*, die ohne Gegenleistungsbezug unter der Flagge des Umweltschutzes angebliche „Vorteile“ abschöpfen; bedenklich daher BVerfG-Beschl. v. 7. 11. 1995 – 2 BvR 413/88 u. a. –, BVerfGE 93, 319, 344 ff. (Wasserpfennig).

Entgegen einiger Stimmen jüngerer Datums²¹⁶ gilt dies schließlich auch für die vom Arbeitgeber gezahlten *Sozialversicherungsbeiträge*²¹⁷. Der Arbeitgeber leistet diese Beiträge zwar zwangsweise aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen; dies geschieht jedoch zugunsten seiner Arbeitnehmer, die daraus Versicherungsschutz erlangen. Die Arbeitgeber-Anteile sind – materiell betrachtet – Lohn- und Gehaltsbestandteile²¹⁸ und werden demgemäß in § 3 Nr. 62 EStG dem Arbeitnehmer als grundsätzlich steuerbare, aber steuerbefreite Einnahmen zugerechnet. Daran ändert sich m.E. auch nichts dadurch, daß die Sozialversicherungsbeiträge in nicht unerheblichem Maße der Umverteilung dienen²¹⁹. Bei der notwendig typisierenden Betrachtung werden Sozialversicherungsbeiträge dadurch noch nicht zu Unternehmensteuern²²⁰, ganz abgesehen davon, daß sie materiell wohl eher als „Arbeitnehmersteuern“ anzusehen wären. Der Halbteilungsgrundsatz ist m. E. nicht geeignet, die Fehlentwicklungen der Sozialversicherung zu korrigieren²²¹.

3. Bezugsgröße für die Gesamtsteuerbelastung

a) Unternehmensgewinn als Ausgangsgröße

aa) Obligatorischer Abzug der Betriebsausgaben

Weithin Einigkeit besteht mittlerweile darüber, daß sich die Gesamtsteuerlast nicht auf den Umsatz oder die Einnahmen²²², sondern nur auf eine Nettogröße

216 L. Schemmel (Fn. 213), *StuW* 1995, 39, 54 f.; H. Butzer (Fn. 64), S. 99 ff.; andeutungsweise auch W. Leisner, *Die verfassungsrechtliche Belastungsgrenze der Unternehmen – dargestellt am Beispiel der Personalzusatzkosten*, 1996, S. 100 ff.

217 Wie hier H. Feldmann (Fn. 171), *StuW* 1998, 114, 120; im Ergebnis auch M. Jachmann (Fn. 20), S. 160 ff.

218 Vgl. H. Zacher, *Sozialpolitik und Verfassung im ersten Jahrzehnt der Bundesrepublik Deutschland*, 1980, S. 57; mit Einschränkungen J. Isensee, *Der Sozialversicherungsbeitrag des Arbeitgebers in der Finanzordnung des Grundgesetzes – Zur Verfassungsmäßigkeit eines „Maschinenbeitrages“*, *DRV* 1980, 145, 150; gegen die sog. Soziallohntheorie aber dezidiert W. Leisner (Fn. 216), S. 100 f.

219 Dazu eingehend J. Isensee, *Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge*, 1973, passim, insb. S. 23, 42, 57 f.; P. Krause, *Fremdlasten der Sozialversicherung*, *VSSR* 1980, 115 ff.; W. Leisner (Fn. 216), S. 81 ff.

220 A. A. M. Fleischmann (Fn. 147), *DB* 1998, 1484, 1485, der ein den versicherungsfremden Leistungen entsprechendes, personenbezogenes Äquivalent in die Gesamtsteuerlast einbeziehen will; ähnlich H. Butzer (Fn. 64), S. 100 ff., wo er die Beiträge in einen (steuerähnlichen) *fremdnützigen* Bestandteil und in einen eigen-nützigen Bestandteil aufspaltet.

221 Dazu instruktiv W. Leisner (Fn. 216), S. 78 ff.

222 So aber P. Kirchhof, in *Kirchhof/Söhn*, § 2 EStG Rdnr. A 158 (1986).

beziehen kann²²³. Die Anknüpfung an Bruttogrößen würde zu höchst willkürlichen Ergebnissen führen. Unklar ist aber, woraus die Nettogröße konkret besteht. Zu Mißverständnissen hat vor allem die Bezugnahme des BVerfG auf einen „Sollertrag“ geführt²²⁴. Sie beschränkt sich aber nur auf die Vermögensteuer in ihrer vom BVerfG angenommenen Konzeption als sog. Sollertragsteuer. Soll der Halbteilungsgrundsatz den Zugriff des Staates auf das Ergebnis privatwirtschaftlicher Leistung mäßigen, dann kann auf einen Sollertrag allenfalls dort zurückgegriffen werden, wo der *Ist-Ertrag* nicht zur Verfügung steht. Die maßgebliche Ausgangsgröße ist ansonsten das *Leistungseinkommen*, das *Markteinkommen*²²⁵. Führt man sich vor Augen, daß Unternehmensteuern den *Gewinn* belasten und letztlich auch nur aus dem Gewinn bezahlt werden können²²⁶, so ist der Unternehmensgewinn nach Abzug der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) als das Markteinkommen die richtige Ausgangsgröße zur Bemessung der Gesamtsteuerlast von Unternehmen.

bb) Keine Begrenzung auf notwendige Betriebsausgaben

Demgegenüber will *Monika Jachmann* den Abzug der Erwerbsaufwendungen auf die *notwendigen* Aufwendungen begrenzen²²⁷. Dies widerspricht jedoch dem objektiven Nettoprinzip als wesentlichem Strukturprinzip des deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts²²⁸. Ebenso wie auf der Einnahmenseite grundsätzlich *alle* durch den Betrieb veranlaßten Vermögensmehrungen steuerlich erfaßt werden, hat dies nach dem objektiven Nettoprinzip auf der Ausgabenseite zu geschehen²²⁹. Wer will entscheiden, ob Aufwendungen

223 *K. Tipke* (Fn. 114), MDR 1995, 1177, 1179; *ders.* (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; *H. W. Arndt* (Fn. 147), BB-Beilage 7/1996, 3; *F. Wagner/M. Hör* (Fn. 143), DB 1996, 585; *M. Jachmann* (Fn. 103), StuW 1996, 97, 105; *G. Rose* (Fn. 148), DB 1997, 494, 497 ff.; *ders.* (Fn. 139), StuW 1999, 12, 15 f.; *H. Feldmann* (Fn. 171), StuW 1998, 114, 118; *M. Fleischmann* (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1486.

224 BVerfG (Fn. 1, Vermögensteuer), 138.

225 Zum Markteinkommen als Leistungseinkommen s. *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 574 f.; *J. Lang*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 9 Rz. 480; *R. Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungspunkt der Einkommensteuer?, Diss., Augsburg, 1992, S. 106 f.

226 Insoweit überzeugend *K. Tipke* (Fn. 33), Bd. II, S. 1031 ff.

227 *M. Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 103), S. 73; *dies.* (Fn. 103), StuW 1996, 97, 105, unter Bezugnahme auf *P. Kirchhof*, Gutachten 57. DJT (Fn. 3), S. 20, wo dieser für den Halbteilungsgrundsatz lediglich „angemessene existenz- und erwerbssichernde Abzüge“ fordert.

228 Vom BVerfG als Sachgesetzlichkeit des Einkommensteuergesetzes anerkannt, s. zuletzt BVerfG-Beschl. v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91 –, BVerfGE 99, 88, 96 (Ausschluß der Verlustverrechnung nach § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG).

229 Grundlegend *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil., Köln 1981/88, S. 183 ff.

des Unternehmers notwendig, nur sinnvoll oder gar überflüssig sind? Weder Beamte noch Richter können (auch nicht: *ex post*) die „besseren Unternehmer“ sein. Soweit Aufwendungen typischerweise die private Lebensführung des Unternehmers berühren, hat der Gesetzgeber in §§ 4 Abs. 5; 9 Abs. 5; 12 EStG bereits durch Abzugsverbote und -beschränkungen Wertungsentscheidungen getroffen²³⁰, die einer zu weitreichenden Interpretation des objektiven Nettoprinzips hinreichend Grenzen setzen.

*b) Gewinnkorrektur durch Eliminierung von Sozialzweck- bzw. Lenkungs-
normen*

Wie das Paradebeispiel des ausgelaufenen Fördergebietsgesetzes²³¹ zeigt, kann der Gesetzgeber an die Stelle einer Direktsubvention eine indirekte steuerliche Förderung, z. B. durch Sonderabschreibungen, setzen. Diese Abschreibungen verfälschen aber das real erzielte Unternehmensergebnis. Ist die Gesamtsteuerlast um die Direktsubvention als Negativsteuer zu mindern (siehe oben 2.), so muß der Unternehmensgewinn um die indirekt fördernde Sonderabschreibung erhöht werden. Verallgemeinernd bedarf es einer möglichst genauen Messung des in Ausübung der Wirtschaftsfreiheiten erzielten Markteinkommens. Demgemäß sind einerseits alle wirtschaftslenkenden Sozialzwecknormen abzuschichten²³², steuerfreie oder gar nicht erst steuerbare Einkünfte andererseits einzubeziehen²³³.

c) Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips beim Unternehmer

Gehören die grundrechtlich geschützten Wirtschaftsfreiheiten dem Menschen, so wirft dies die Frage auf, ob nicht *alle* für den Unternehmer indisponiblen Einkommensbestandteile aus der Bezugsgröße auszuklammern sind. Das BVerfG geht in dem Vermögensteuerbeschuß offenbar davon aus, daß für die Prüfung der Belastungsobergrenze die Bemessungsgrundlage nicht nur um den „erwerbssichernden Aufwand“ (wohl gemeint: Erwerbsaufwendungen), sondern auch um den „existenzsichernden Aufwand“ (Existenzminimum) zu mindern ist²³⁴. Damit übereinstimmend stellt die wohl überwiegende Literaturmeinung auf das für den Steuerpflichtigen disponible Einkommen nach

230 Vgl. nur J. Lang, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 9 Rdnr. 239 ff.

231 Zum Anwendungszeitraum s. § 8 FördergebietsG in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der wirtschaftlichen Förderung in den neuen Bundesländern v. 18. 8. 1997, BGBl. I, 2070.

232 Dazu grundlegend K. Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97, 101 ff.; K. Tipke (Fn. 33), Bd. I, S. 125 ff.

233 G. Rose (Fn. 139), *StuW* 1999, 12, 15.

234 BVerfG (Fn. 1), 138 unter 3.c).

Abzug der Erwerbсаufwendungen, des familiären Existenzminimums, der Vorsorgeaufwendungen und außergewöhnlichen Belastungen ab²³⁵.

Die Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips²³⁶ erscheint im Zusammenhang mit dem Halbteilungsgrundsatz allerdings keineswegs zwingend²³⁷. Aus dem Blickwinkel der grundrechtlichen Wirtschaftsfreiheiten ist es naheliegend, nur an das aus ihrer Betätigung erwirtschaftete Markteinkommen anzuknüpfen. Es ergeben sich dann voneinander unabhängig zwei freiheitsgrundrechtlich fundierte Direktiven, denen das verfassungsgemäße Steuergesetz *kumulativ* zu genügen hat: Einen *absoluten Mindestschutz*, wonach das persönliche und familiäre Existenzminimum gänzlich von jeglicher Besteuerung freizustellen ist. Hinzu tritt eine *relative Obergrenze*, wonach die Gesamtsteuerbelastung 50% des Markteinkommens nicht übersteigen darf.

Begreift man dagegen das maßgebliche Ist-Einkommen am Maßstab des privaten Nettoprinzips, ist dieses aber keineswegs deckungsgleich mit dem im Einkommensteuergesetz formulierten zu versteuernden Einkommen²³⁸. So lassen die Sonderausgaben nicht nur existenzsichernde Aufwendungen zum Abzug zu²³⁹, sondern gewähren sogar Sonderabschreibungen²⁴⁰. Deshalb bedarf es auch hier wiederum der Eliminierung von Abzugsposten, die Lenkungs- oder Sozialzwecken dienen.

4. Steuersatz

Die unter 1. und 2. herausgearbeitete Gesamtsteuerlast ist also mit dem nach 3. bereinigten Unternehmensgewinn (ggf. zuzüglich des sonstigen Marktein-

235 L. Schemmel (Fn. 213), StuW 1995, 39, 55; K. Tipke (Fn. 114), MDR 1995, 1177, 1179; ders. (Fn. 114), GmbHR 1996, 8, 13; H. Feldmann (Fn. 171), StuW 1998, 114, 118; M. Fleischmann (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1486; H. Butzer (Fn. 64), S. 93.

236 Zum subjektiven oder privaten Nettoprinzip K. Tipke (Fn. 33), Bd. II, S. 672 ff. J. Lang, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 9 Rdnr. 68 ff., beide m. w. N.; aus der Rspr. des BVerfG: BVerfG-Urt. v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78 –, BVerfGE 61, 319, 343 f. (Alleinerziehende); BVerfG-Beschl. v. 22. 4. 1984 – 1 BvL 10/80 –, BVerfGE 66, 214, 222 ff. (Unterhaltsaufwendungen); v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/86 u. a. –, BVerfGE 82, 60, 86 (Kindergeld); v. 25. 9. 1992 (Fn. 39, Grundfreibetrag), 168 ff.; v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91 u. a. –, BVerfGE 99, 216, 232 ff. (Kinderbetreuungskosten); v. 10. 11. 1998 – 2 BvL –, BVerfGE 99, 246, 259 ff. (Kinderfreibetrag).

237 M. Jachmann, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 103), S. 75; dies. (Fn. 20), S. 55.

238 So aber undifferenziert M. Fleischmann (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1486.

239 Zutreffender Hinweis von G. Rose (Fn. 139), StuW 1999, 12, 16. Strittig ist allerdings, in welchem Umfang der Katalog des §10 EStG nicht mehr Ausdruck existenzsichernden Aufwandes ist, s. dazu etwa R. Wernsmann, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen – Zugleich zum Unterschied zwischen existenznotwendigem und indisponiblen Einkommen, StuW 1998, 317, 326 ff.

240 Z. B. für Baudenkmal u. ä. in §§ 10f, 10g EStG.

kommens des Unternehmers) in Relation zu setzen. Ob die Obergrenze steuerlicher Halbteilung überschritten ist, richtet sich damit nicht nach dem Grenzsteuersatz²⁴¹, sondern nach dem *Durchschnittssteuersatz*²⁴². Selbst wenn also die Gesamtsteuergrenzbelastung von Einkommen- und Gewerbesteuer derzeit 50% übersteigt²⁴³, so liegt darin noch nicht unweigerlich eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung. Ebenso wenig stellt der Halbteilungsgrundsatz damit eine progressive Einkommensbesteuerung in Frage.

IV. Fazit und Rechtsfolgen bei Überschreitung der Halbteilungsgrenze

1. Beschränkung auf eine Evidenzkontrolle

Meine Untersuchung hat den vom BVerfG postulierten Halbteilungsgrundsatz einerseits verfassungsrechtlich untermauert, andererseits aber auch gezeigt, daß er nur mit erheblichen Schwierigkeiten justitiable ist. Daher verwundert es nicht, daß sich sowohl der BFH²⁴⁴ als auch die Finanzgerichte²⁴⁵ gegenüber der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes bisher sehr zurückhaltend bis ablehnend verhalten. Selbst unter seinen Befürwortern in der Literatur finden sich nicht wenige Stimmen, die ihm lediglich den Charakter eines *Programmsatzes* zubilligen wollen²⁴⁶. Da der Halbteilungsgrundsatz aus den Freiheitsgrundrechten als Schranken-Schranke folgt (siehe oben unter II.3.) und nach Art. 1 Abs. 3 GG *jegliche* Staatsgewalt verpflichtet, ist diese Ein-

241 So aber *F. Wagner/M. Hör* (Fn. 143), DB 1996, 585, 586; *M. Fleischmann* (Fn. 147), DB 1998, 1484, 1486.

242 Zutreffend *M. Jachmann* (Fn. 103), StuW 1996, 97, 105; *H. Feldmann* (Fn. 171), StuW 1998, 114, 118; *T. Sellhorn*, Steuersatz und Verfassungsrecht, 1998, S. 97.

243 Kombinierte Steuerfaktoren finden sich bei *H. Montag*, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 17 Rdnr. 28.

244 BFH-Beschl. v. 17. 7. 1998 – VI B 81/97 –, BStBl. II 1998, 671 f.; BFH-Urt. v. 11. 8. 1999 – XI R 77/97 –, FR 1999, 1303, 1305 f.; dazu kontrovers *R. Seer*, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280 ff.; *P. Fischer*, Der Halbteilungsgrundsatz in der Krise, FR 1999, 1292 ff., mit einer Replik von *R. Seer*, „Im Stich gelassene Richter“, FR 1999, 1296 f.

245 FG Rh.-Pf., Urt. v. 31. 7. 1996 – 1 K 1686/96 –, EFG 1997, 367, 369; FG Berlin, Urt. v. 15. 1. 1997 – II 370/94 –, EFG 1997, 723, 724; FG Düss., Urt. v. 5. 11. 1997 – 8 K 4409/97 E –, EFG 1998, 378 f.; FG Münster, Urt. v. 15. 5. 1998 – 4 K 7270/97 E –, EFG 1998, 1656, 1657 ff.

246 *M. Jachmann* (Fn. 103), StuW 1996, 97, 105: „keine strikte Regel, . . . zielt auf eine möglichst optimale Verwirklichung“; ausdrücklich *J. Lang*, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 4 Rdnr. 223; 226; *H. Butzer* (Fn. 11), StuW 1999, 227, 232: „Adressaten sind nicht die Finanzbehörden oder die Finanzgerichte, sondern einzig und allein die Legislative“.

schränkung jedoch unangebracht. Vielmehr ist der Halbteilungsgrundsatz eine *Rechtsmaxime*, die zwar keinen Zentimeter-Maßstab bietet, aber gleichwohl *individualrechtsschützende Wirkung* entfaltet. Den Quantifizierungsunsicherheiten kann die Judikatur entsprechen, indem sie ihre *Kontrolldichte* auf den Maßstab einer *Evidenz-* oder *Vertretbarkeitskontrolle* reduziert. Durch dieses *judicial-self-restraint* respektiert sie den notwendigen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der an erster Stelle dazu berufen ist, praktische Konkordanz zwischen den Wirtschaftsfreiheiten und der Sozialstaatlichkeit herzustellen (siehe oben II.2.a)). Erst wenn sich dessen Konkretisierungen als *unvertretbar* erweisen, weil sie die 50%-Grenze sichtbar überschreiten, tritt die Judikative als Kontrollinstanz auf den Plan. Bei dieser Schiefelage gerät der Staat unter *gesteigerten Begründungszwang*²⁴⁷; es tritt eine Art „*Beweislastumkehr*“ ein. Nun obliegt dem Staat die Rechtfertigung dafür, warum er die aus dem Subsidiaritätsprinzip folgende Wertung in ihr Gegenteil verkehrt. Vermag er hierfür keinen außergewöhnlichen Sonder-Finanzierungsbedarf nach Art des Lastenausgleichs oder der Wiedervereinigungskosten anzuführen, führt die Gesamtsteuerlast, soweit sie die Halbteilungs Grenze überschreitet, zu einem *verfassungswidrigen Belastungsexzeß*.

2. Wahrung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums durch Unvereinbarkeitserklärung

In diesem Fall haben *alle Steuern zusammengenommen* zu dem Belastungsexzeß beigetragen. Deshalb kann nicht einfach eine der Steuerarten für verfassungswidrig erklärt werden. Vielmehr besitzt der Gesetzgeber *mehrere Möglichkeiten*, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen. Er kann eine oder mehrere Steuern abschaffen, reduzieren oder insgesamt eine Kappungsgrenze einführen²⁴⁸. Diesen Gestaltungsspielraum muß die Rechtsprechung respektieren. Sie kann deshalb die Verfassungswidrigkeit des gesetzlichen Zustandes lediglich durch *Unvereinbarkeitserklärung* feststellen²⁴⁹.

247 Der durch den Grundrechtseingriff ausgelöste Rechtfertigungszwang (*H. Bethge*, VVDStRL Bd. 57 [Fn. 16], S. 37) ist um so größer, je stärker der Grundrechtseingriff ist.

248 Vgl. den Gesetzgebungsvorschlag von *G. Rose* (Fn. 139), *StuW* 1999, 12, 19.

249 *R. Seer*, Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgaberecht, *NJW* 1996, 285 ff.; *ders.*, in *Tipke/Lang* (Fn. 2), § 23 Rdnr. 284.

3. Möglichkeit eines Teilerlasses nach §§ 163, 227 AO

Darüber hinausgehend hat das BVerfG jüngst als weitere Rechtsfolge den Teilerlaß von Steuern genannt²⁵⁰. Der Erlaß gestattet allerdings nur einen gesetzesverstehenden Dispens, der im *atypischen Einzelfall* von einem *unge wollten Überhang* gesetzlich schematisierender Belastung befreit²⁵¹. Wirken mehrere Steuern unkoordiniert zusammen, so kann in der Tat eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Überbelastung im Einzelfall eintreten. Allerdings bleibt das bereits angesprochene Problem, *welche* der zusammenwirkenden Steuern dann ganz oder teilweise zu erlassen ist. Ein beliebiges Auswahlrecht würde die nach Art. 106 GG unterschiedlichen Ertragshoheiten negieren, so daß nur ein *anteilig-relativer Erlaß* aller die Gesamtbelastung begründenden Steuern verbleibt. Diese Schwierigkeiten zeigen, daß die Verwaltung wohl kaum von sich aus einen Teilerlaß wegen eines Belastungsexzesses aussprechen und es deshalb dem Gesetzgeber überlassen wird, die bei Überschreitung der Belastungsobergrenze eintretenden konkreten Rechtsfolgen zu bestimmen²⁵². Erst wenn dieser seiner Verantwortung nicht nachkommt, kann es Sache der Exekutive oder Judikative in ihrer Funktion als Komplementärgewalten der Legislative sein, konkrete Teilerlaßfolgen anzuordnen.

250 BVerfG-Beschl. v. 10. 11. 1998 (Fn. 236, Kinderbetreuungskosten), 245 f.; v. 10. 11. 1998 (Fn. 236, Kinderfreibeträge), 267.

251 Vgl. R. Seer, in Tipke/Lang (Fn. 2), § 22 Rdnr. 330, m. w. N.

252 S. dazu etwa den jüngsten Gesetzgebungsvorschlag von G. Rose (Fn. 139), *StuW* 1999, 12, 19.

Verfassungsrechtliche Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen

Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Universität Osnabrück

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Steuerliche Vergünstigungen für unternehmerische Einkünfte und Vermögenswerte<ul style="list-style-type: none">1. Begünstigung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht<ul style="list-style-type: none">a) Rechtfertigung als Fiskalzwecknormb) Rechtfertigung als wirtschaftslenkende Ausnahmeregelung2. Tarifbegrenzung nach § 32c EStG<ul style="list-style-type: none">a) Gewerbesteuerentlastungb) Begünstigung entnommener Gewinnec) Ungleichbehandlung von Gewinnausschüttungend) Wettbewerbsneutralität als Rechtfertigung?3. Zwischenergebnis<ul style="list-style-type: none">a) Unterscheidung von Fiskal- und Sozialzwecknormenb) Abweichende Maßstäbe für Begünstigungen von Unternehmen auf der Ebene der Belastungsentscheidung?III. Einführung eines Sondertarifs für nicht entnommene Gewinne bei der Einkommensteuer<ul style="list-style-type: none">1. Steuerliche Privilegierung einbehaltener Gewinne und Leistungsfähigkeitsprinzip | <ul style="list-style-type: none">a) Geminderte Leistungsfähigkeit bei einbehaltenen Gewinnen?b) Unterscheidung von objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeitc) Objektive Leistungsfähigkeit und Steuertarifd) Sondertarif für einbehaltene Gewinne und Körperschaftsteuer2. Die Begünstigung einbehaltener Gewinne als wirtschaftslenkende Regelung<ul style="list-style-type: none">a) Eignung der Lenkungsmaßnahme und Gemeinwohlzielb) Zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltungc) Angemessenheit und zeitliche Befristungd) Auswirkungen eines Sondertarifs auf die Körperschaftsteuer3. ZwischenergebnisIV. Einführung einer einheitlichen Betriebs- bzw. UnternehmenssteuerV. Ergebnis |
|--|--|

I. Einführung

Das Thema meines Vortrags steht für einen grundsätzlichen Paradigmenwechsel in der steuerpolitischen Diskussion. Früher wurde das Unternehmen bzw. die gewerbliche Tätigkeit vor allem als besonders „fundierte“ Einkommensquelle angesehen, die eine im Vergleich zu anderen Einkünften höhere steuerliche Belastung rechtfertigt¹. Allgemeine steuerliche Begünstigungen unternehmerischer Einkünfte und Vermögenswerte waren vor diesem Hintergrund kein Thema der Steuerpolitik². Die Besteuerung von Unternehmen in Deutschland war vielmehr – wie es *Raupach* formuliert hat³ – gekennzeichnet durch eine „Politik der hohen Steuersätze und der staatlichen Lenkung durch Steuerbegünstigungen“. Bis heute unterliegen gewerbliche Unternehmen einer Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer, gleichzeitig greift der Steuergesetzgeber durch eine Vielzahl von Einzelbegünstigungen lenkend in die wirtschaftlichen Entscheidungsprozesse ein⁴.

In den letzten Jahren hat sich das steuerpolitische Meinungsbild jedoch gewandelt und eine verstärkte Diskussion um weitreichende steuerliche Entlastungen für Unternehmen eingesetzt⁵. Angesichts einer anhaltend hohen Arbeitslosigkeit und eines zunehmenden Standortwettbewerbes erscheint das Thema Unternehmensbesteuerung heute in einem anderen Licht. Es geht nicht mehr um eine im Vergleich zu anderen Einkünften höhere steuerliche Belastung „fundierter“ Unternehmenseinkünfte. Im Zentrum der aktuellen steuerpolitischen Diskussion stehen vielmehr – genau umgekehrt – Vorschläge für eine breite steuerliche Entlastung von Unternehmen zur Förderung neuer Investitionen und Arbeitsplätze⁶. Damit zeichnet sich ein neuer „Einkünfte-Dualismus“ ab:

1 Zur „Fundustheorie“ als Rechtfertigung der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung vgl. nur BVerfG v. 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 331, 348 ff. m. w. N.

2 Auch die Diskussion um eine Betriebsteuer zur steuerlichen Entlastung einbehaltenen Unternehmensgewinne nach dem 2. Weltkrieg – vgl. etwa Betriebssteueraus-schuß der Verwaltung für Finanzen, Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer, StuW 1949, 931 ff. – blieb bekanntlich eine steuerpolitische Episode.

3 *Raupach*, StbJb 1998/99, 7, 16.

4 S. dazu nur den 17. Subventionsbericht (Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1997 bis 2000), BT-Drucks. 14/1500 v. 13. 8. 1999, insbesondere die Übersichten in den Anlagen 2 und 3.

5 Vgl. insbesondere die Vorschläge für eine Betriebssteuer bei *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303 ff.; das Modell einer Unternehmenssteuer bei *Lang*, StuW 1989, 3 ff.; allgemein zur „steuerrechtlichen Standortsicherung“ etwa *Gattermann*, StbJb 1992/93, 13 ff.; *Ritter*, BB 1993, 297 ff.

6 S. dazu nur die „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“, BB 1999, 1188 ff., zum Auftrag und den Zielen der Kommission: „Hintergrund für diesen Auftrag ist die in den letzten Jahren dramatisch angewachsene

Gewerbliche Einkünfte sind nunmehr „gute“ Einkünfte, die es im Interesse des Standorts Deutschland steuerlich zu schonen gilt. Dagegen sind die anderen privaten Einkünfte „schlechte Einkünfte“, deren Bezieher (scheinbar) nichts zur Lösung der Arbeitsmarktprobleme beitragen und deshalb auch keine steuerliche Entlastung verdienen⁷.

Der Gedanke einer steuerlichen Förderung investierten Kapitals trifft sich darüber hinaus auch mit Forderungen aus der Finanzwissenschaft nach einer stärkeren „Konsumorientierung“ des Einkommensteuerrechts⁸. Im Interesse einer höheren Effizienz des Steuerrechts sei eine Verlagerung der Besteuerung vom investierten Einkommen auf das konsumfähige Einkommen geboten, um so Investitionsentscheidungen von verzerrenden steuerlichen Einflüssen freizuhalten⁹. Selbst das BVerfG hat in seiner neueren Rechtsprechung das Gebot steuerlicher Lastengleichheit relativiert und einer steuerlichen Sonderbehandlung von Unternehmen das Wort geredet¹⁰. So heißt es bekanntlich im Beschluß des II. Senats zu den Einheitswerten bei der Erbschaftsteuer¹¹: Der Gesetzgeber habe bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, daß – namentlich mittelständische – Unternehmen „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“ seien. Dem habe der Gesetzgeber gemäß Art. 3 Abs. 1 GG unter dem Gesichtspunkt einer geminderten Leistungsfähigkeit bei den Erben Rechnung zu tragen.

Namentlich die Ausführungen des BVerfG geben Anlaß, die verfassungsrechtlichen Grenzen allgemeiner steuerlicher Begünstigungen von Unternehmen eingehender zu untersuchen: Sind Steuervergünstigungen für Unternehmen – wie es herkömmlicher Auffassung entspricht – nur in den Grenzen wirtschaftslenkender Ausnahmeregeln zulässig oder sind sie – wie man nach den Ausführungen des Verfassungsgerichts meinen könnte – sogar umgekehrt verfassungsrechtlich geboten? Dieser Frage soll im weiteren exemplarisch anhand von Begünstigungstatbeständen nachgegangen werden, die sich entweder im geltenden Recht finden oder in der steuerpolitischen Diskussion vorgeschlagen worden sind. Dabei sind zunächst die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen und die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG zu untersuchen. Sodann soll der Vorschlag behandelt werden,

Arbeitslosigkeit in Deutschland . . . Grundlage für diesen Auftrag ist auch das Ziel, durch geeignete Maßnahmen bei der Besteuerung standortgebundener mittelständischer Unternehmen arbeitsplatzfördernde Effekte zu erzielen“.

7 Vgl. nur Regierungsbegründung zum StandOG BT-Drucks. 12/4487, 23.

8 Vgl. dazu die Beiträge im Sammelwerk von M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991; w. N. bei Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 4 Rz. 110, dort Fn. 83.

9 Zur Neutralität als Leitbild einer Steuerreform etwa Kieseewetter, StuW 1997, 24 ff.

10 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 175 f.

11 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 176.

einbehaltene Gewinne im Rahmen der Einkommensteuer einer gegenüber anderen Einkünften niedrigeren Steuerlast zu unterwerfen. Am Schluß der Überlegungen steht der Gedanke einer Entlastung einbehaltener Unternehmensgewinne im Rahmen einer einheitlichen rechtsformneutralen Betriebs- bzw. Unternehmensteuer.

II. Steuerliche Vergünstigungen für unternehmerische Einkünfte und Vermögenswerte

1. Begünstigung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht

Wie jede steuerliche Sonderbehandlung wirft auch die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit auf¹². Art. 3 Abs. 1 GG verlangt für das Steuerrecht, „daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden“¹³. Daraus folgt: Der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes hat er dann aber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen¹⁴. Will der Gesetzgeber von der von ihm selbst gewählten Sachgesetzlichkeit abweichen, bedürfen solche Abweichungen der Rechtfertigung durch besondere Gemeinwohlziele¹⁵.

a) Rechtfertigung als Fiskalzwecknorm

Ziel der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist die steuerliche Belastung des Vermögenszuwachses durch Erbschaften und Schenkungen¹⁶. Die steuerliche

12 Zur steuerlichen Lastengleichheit bzw. Belastungsgleichheit als bereichsspezifischer Ausprägung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht vgl. nur BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 268 ff.; BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 134 f.; BVerfG v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1, 5 f.; BVerfG v. 30. 9. 1998, BB 1998, 2508, 2509. Aus dem Schrifttum zur Bedeutung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht s. etwa die Übersichten bei Kirchhof in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 88 Rz. 104 ff.; ders., StuW 1984, 297 ff.; Arndt, NVwZ 1988, 787 ff.; Osterloh in: Sachs (Hrsg.), GG, 2. Aufl. 1999, Art. 3 Rz. 134 ff.; Lang in: Tipke/Lang (Fn. 8), § 4 Rz. 70 ff.

13 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 134.

14 Vgl. BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 271.

15 Vgl. BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 147 f.; ferner zu wirtschaftslenkenden Steuergesetzen eingehend bereits BVerfG v. 17. 7. 1974, BVerfGE 38, 61, 79 ff.

16 Vgl. nur BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 172 f.; Meincke in: Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), S. 40 f.

Begünstigung von Betriebsvermögen wäre folglich nur dann eine folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung, wenn der Erwerber betrieblichen Vermögens einen geringeren Vermögenszuwachs erfährt als der Erwerber sonstigen Vermögens. Genau dies ist offenbar der Standpunkt des BVerfG: Unternehmen – so das BVerfG – seien „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“. Sie unterlägen „als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung“. Diese Gemeinwohlbindung habe zur Folge, „daß die durch die Erbschaftsteuer erfaßte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs“ entspreche¹⁷. Für das BVerfG sind Wertabschläge und Freibeträge beim Betriebsvermögen also kein Problem „wirtschaftslenkender“ Vergünstigungen, sondern eine Konsequenz des Leistungsfähigkeitsgedankens.

Dem BVerfG ist darin zuzustimmen, daß „rechtliche Bindungen“ bei der Bewertung von Vermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen sind, soweit sie den Wert des Vermögens und damit die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen tatsächlich mindern. Dies rechtfertigt aber noch keine allgemeinen Freibeträge und Wertabschläge für Betriebsvermögen¹⁸. Vielmehr müßte zunächst festgestellt werden, daß die gesetzlichen Bewertungsregeln typischerweise nicht geeignet sind, Wertminderungen des Betriebsvermögens durch solche „Gemeinwohlbindungen“, wie sie das BVerfG anführt, hinreichend zu berücksichtigen. Insoweit ist aber festzustellen, daß sich eine „Sozialgebundenheit“, soweit sie ökonomische Handlungsspielräume tatsächlich einschränkt, bereits bei der Wertermittlung in einem niedrigeren Verkehrswert niederschlägt¹⁹. Entgegen dem BVerfG sind deshalb weitere typisierende Wertabschläge oder Freibeträge beim Betriebsvermögen unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht zu begründen. Dies gilt umso mehr, als das Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer ohnehin nur mit den unter den Verkehrswerten liegenden Steuerbilanzwerten angesetzt wird²⁰. Die geltende Begünstigung von Betriebsvermögen verstößt folglich gegen die vom BVerfG selbst im Erbschaftsteuerbeschuß formulierte Forderung nach einer „realitätsgerechten Abbildung“ des steuerpflichtigen Vermögens²¹. Auch die

17 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 175 f.

18 Zum folgenden vgl. insbesondere Seer, StuW 1997, 283, 293; ders. in: Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), S. 210 ff.

19 Dazu – aus ökonomischer Sicht – Bareis, DB 1996, 1153, 1157 f.

20 Treffend Seer in: Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), S. 210, 212 und Fn. 102.

21 Mit Recht kritisch – Schaffung eines neuen Bewertungsungleichgewichts – Meincke, StBj 1996/97, 161, 179; ders., DStR 1996, 1305, 1309 f.; Lang in: Tipke/Lang

vom BVerfG angeführte Gefahr einer Existenzgefährdung durch die Erbschaftsteuerzahlung ist keine Frage geminderter Leistungsfähigkeit von Betriebsberben, sondern ein allgemeines Liquiditätsproblem, das durch entsprechende Stundungsregelungen gelöst werden kann²².

b) Rechtfertigung als wirtschaftslenkende Ausnahmeregelung

Damit bleibt zu prüfen, ob die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens zumindest als wirtschaftslenkende Steuersubvention für unternehmerisches Vermögen aufrecht erhalten werden kann. Im Vermögensteuerbeschuß hat das BVerfG allgemein dazu festgestellt: „Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung dennoch vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber dadurch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will.“²³ Danach ist es dem Gesetzgeber zwar grundsätzlich erlaubt, im Interesse des Gemeinwohlziels „Erhaltung von unternehmerischen Einheiten bei der Unternehmensnachfolge“ betriebliches Vermögen erbschaftsteuerlich zu schonen²⁴.

Dabei hat er aber als weitere Schranke einer Ungleichbehandlung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten²⁵: Der Gesetzgeber überschreitet die Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit, wenn zwischen den Vergleichsgruppen „keine Unterschiede von solcher Art und Gewicht bestehen, daß sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen“ könnten²⁶. Insoweit ist aber sehr zweifelhaft,

(Fn. 8), § 4 Rz. 225, der auch die Nichteinbeziehung von Wohnungsvermögen etc. rügt. A. A. – dem BVerfG ohne Bedenken folgend – etwa *Arndt*, BB 1996 Beilage 7 zu Heft 14, 25 ff.: Die Vorgabe des Gerichts sei „volks- und betriebswirtschaftlich außerordentlich sinnvoll“.

22 Vgl. *Seer*, StuW 1997, 283, 295; *Lang* in: *Tipke/Lang* (Fn. 8), § 4 Rz. 225.

23 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 147 f.; vgl. auch die Ausführungen im Zinssteuerurteil, BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 282 f.: „Der Gesetzgeber ist allerdings von Verfassungs wegen nicht gehindert, die Besteuerung der Kapitaleinkünfte auf die gesamtwirtschaftlichen Anforderungen an das Kapitalvermögen und die Kapitalerträge auszurichten und entsprechend zu differenzieren“.

24 Insoweit kann man die Ausführungen des BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 175, betreffend die Rolle der Unternehmen als „Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen“ heranziehen.

25 Zur Verhältnismäßigkeit als Schranke einer „personenbezogenen“ Ungleichbehandlung in der neueren Rechtsprechung des BVerfG vgl. etwa *Osterloh* in: *Sachs* (Fn. 12), Art. 3 GG Rz. 13 ff.; *Hesse* in: *Badura/Scholz* (Hrsg.), FS für Lerche, 1993, S. 121 ff.; *R. Wendt*, NVwZ 1988, 784 ff.; *Jarass*, NJW 1997, 2548 ff.

26 So die „neue“ Formel des BVerfG seit BVerfG v. 7. 10. 1980, BVerfGE 55, 72, 88 (st. Rspr.). Für den Bereich des Steuerrechts vgl. etwa BVerfG v. 8. 10. 1991, BVerfGE 84, 348, 359.

ob der Zweck „Erhaltung des Unternehmens im Erbgang“ über geeignete Stundungsregelungen hinaus tatsächlich eine materielle Verschönerung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht fordert²⁷. Vor allem aber ist festzustellen, daß die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens zu einer erheblichen Verschiebung der Steuerlast zu Lasten der Erben von Privatvermögen geführt hat. Die Kumulierung der verschiedenen Begünstigungstatbestände – Ansatz von Steuerbilanzwerten, Gewährung von Freibeträgen, Bewertungsabschlag und Tarifbegünstigung – stellt eine große Zahl von Betriebsvermögen praktisch von Erbschaft- und Schenkungsteuer frei²⁸. Dieser massive Eingriff in die steuerliche Belastungsgleichheit zu Lasten der Erben von Privatvermögen ist auch mit Rücksicht auf das verfolgte Ziel nicht mehr als verhältnismäßig anzusehen. Es sprechen deshalb gute Gründe für die Annahme, daß die geltenden erbschaftsteuerlichen Begünstigungen jedenfalls in ihrer Kumulierung nicht mehr mit dem Gleichheitssatz vereinbar sind²⁹.

2. Tarifbegrenzung nach § 32c EStG

Die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen steuerlicher Begünstigungen von Unternehmen hat in jüngerer Zeit weitere Aktualität gewonnen durch den Vorlagebeschluß des X. Senats des BFH betreffend die Tarifbegrenzung nach § 32c EStG³⁰. Die Kappung des Einkommensteuertarifs bei 47 v. H. gilt für solche gewerblichen Einkünfte, die der Gewerbesteuer unterlegen haben, und greift ab einem Grenzbetrag von 100 278 DM. Die Regelung ist durch das Standortsicherungsgesetz 1993³¹ in das EStG eingefügt worden und soll zusammen mit der Senkung des KSt-Satzes für einbehaltene Gewinne die ertragsteuerliche Grenzbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer mildern sowie „inländische Wachstumskräfte“ stärken³².

Der X. Senat hält – in Übereinstimmung mit der ganz herrschenden Ansicht im Schrifttum³³ – die Regelung für verfassungswidrig. Diese Einschätzung verdient m. E. aus den folgenden Gründen Zustimmung:

27 Vgl. auch *Seer*, *StuW* 1997, 283, 295; *Lang* in: *Tipke/Lang* (Fn. 8), § 4 Rz. 225.

28 Vgl. Beispiele bei *Seer*, *StuW* 1997, 283, 294 f.; *Meincke*, *DStR* 1996, 1305, 1309.

29 Ebenso *Seer*, *StuW* 1997, 283, 295.

30 BFH v. 24. 2. 1999, X R 171/96, *BB* 1999, 985.

31 *BGBI. I* 1993, 1569.

32 Vgl. Regierungsbegründung *BT-Drucks.* 12/4487, 23 und 25.

33 Für Verfassungswidrigkeit des § 32c EStG: *Birk*, *Steuerrecht*, 1998, S. 174; *Glanegger* in: *L. Schmidt*, *EStG*, 18. Aufl. 1999, § 32c Rz. 2 f.; *M. Wendt* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG* und *KStG*, § 32c EStG Rz. 7; *ders.*, *FR* 1997, 298 ff.; *Gorski*, *DStZ* 1993, 613; *Gosch* in: *Blümich*, *EStG*, *KStG*, *GewStG*, § 32c EStG Rz. 13 ff.; *ders.*, *DStR* 1994, Beihefter zu Heft 6, 4 ff.; *Lang*, *StbJb* 1993/1994, 9, 17 ff.; *ders.* in: *Tipke/Lang* (Fn. 8), § 9 Rz. 748; *Osterloh* in: *Sachs* (Fn. 12), Art. 3

a) Gewerbesteuerentlastung

Soweit es um die Entlastung von der Gewerbesteuer geht, kann man mit guten Gründen schon bezweifeln, ob eine solche Entlastung überhaupt steuersystematisch geboten ist³⁴. Dies kann aber dahinstehen, weil jedenfalls der vom Gesetzgeber gewählte Entlastungsmechanismus den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zulässige Typisierung nicht entspricht³⁵: Insoweit wäre Voraussetzung, daß „die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen“³⁶. Dies läßt sich von § 32c EStG gerade nicht sagen, weil die Tarifbegrenzung ganz unabhängig von der tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung gewährt wird. Diese „Streuweite“ der Regelung ist umso weniger akzeptabel, als eine kongruente Anrechnungslösung verwaltungstechnisch durchaus durchführbar wäre³⁷. Vor allem aber läßt sich der Ausschluß kleinerer Einkommensbezieher von der Tarifbegrenzung nicht rechtfertigen, weil auch diese durch die Doppelbelastung mit ESt und GewSt betroffen sind³⁸. Die Beschränkung der Entlastung auf Spitzenverdiener verstößt gegen die Sachgesetzlichkeit eines progressiven Tarifverlaufs³⁹.

b) Begünstigung entnommener Gewinne

Dem X. Senat ist auch darin zuzustimmen, daß der Gesetzgeber durch § 32c EStG die verfassungsrechtlichen Grenzen für eine wirtschaftslenkende Aus-

GG Rz. 167; *Seer*, *StuW* 1993, 114, 136 ff.; *Tipke*, *StuW* 1993, 8, 12 f.; allgemein zur Tarifbegrenzung *R. Wendt*, *FR* 1993, 1. A. A. *Ritter*, *BB* 1993, 297, 302; *Zeidler*, *BB* 1993, 1704, 1706; *Rendels*, *DStR* 1993, 1053, 1056; *Groh*, *FR* 1998, 1122 ff.

34 Das objektive Nettoprinzip gebietet nur den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Einer weitergehenden Berücksichtigung steht steuersystematisch auch der unterschiedliche Charakter von ESt (Personensteuer) und GewSt (Objektsteuer) entgegen. Vgl. dazu näher *Glanegger* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 2; *M. Wendt* in: *HHR* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 7; *Gosch* (Fn. 33), *DStR* 1994, Beihefter zu Heft 6, 5; *Seer*, *StuW* 1993, 114, 137.

35 Vgl. etwa *M. Wendt* in: *HHR* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 7; *Seer*, *StuW* 1993, 114, 137 f.; *Lang*, *StBjB* 1993/1994, 9, 18. Keine Bedenken bei *Groh*, *FR* 1998, 1122 ff., der aber auf das konkrete Typisierungsproblem nicht eingeht.

36 So *BVerfG* v. 8. 10. 1991, *BVerfGE* 84, 348, 360.

37 Zu verwaltungspraktischen Erfordernissen als Rechtfertigung von Härten infolge Typisierungen vgl. *BVerfG* v. 8. 10. 1991, *BVerfGE* 84, 348, 360: „Wesentlich ist ferner, ob die Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären; hierfür sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung von Gewicht“.

38 Vgl. auch *M. Wendt* in: *HHR* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 7; *R. Wendt*, *FR* 1993, 1, 8; *Glanegger* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 2; *Seer*, *StuW* 1993, 114, 137 f. Auch *Groh*, *FR* 1998, 1122 ff., räumt diesen Konstruktionsfehler ein und plädiert deshalb konsequent für eine Erweiterung.

39 Überzeugend *BFH* (Fn. 30), 996 f.

nahmeregelung überschritten hat⁴⁰. Das BVerfG verlangt insoweit, daß „der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist“⁴¹. An dieser Stelle ergibt sich schon das Problem, daß der wirtschaftspolitische Zweck des § 32c EStG ganz vage gehalten und damit einer „deutlichen Umgrenzung“ kaum zugänglich ist⁴². Der X. Senat nimmt vorrangig Anstoß an der unterschiedslosen Begünstigung einbehaltener und ausgeschütteter gewerblicher Gewinne⁴³. Denn eine Begünstigung auch des entnommenen Gewinns lasse sich ausgehend vom Lenkungsziel – Förderung von Investitionen – nicht mehr als „zweckgebundene Bemessung“ der Vergünstigung ansehen⁴⁴.

Hier liegt der Einwand nahe, steuerliche Anreize für Unternehmen seien ohne steuerliche Anreize für Unternehmer nicht denkbar: Denn ob Gewinne thesauriert werden, hängt vorrangig von der erwarteten Rendite der Unternehmenseigner nach Steuern ab. Insoweit müsse es dem Gesetzgeber freistehen, auch den entnommenen Gewinn steuerlich zu begünstigen. Richtigerweise handelt es sich dabei aber um ein Problem der Verhältnismäßigkeit einer Lenkungsnorm⁴⁵. Eine Erstreckung der Begünstigung auf entnommene Gewinne erhöht die „Streubreite“ der steuerlichen Verschonung und schwächt damit „die Legitimationskraft des Interventionsziels“⁴⁶. Denn es würden dann auch Entnahmen begünstigt, denen überhaupt keine entsprechenden Kapitalzuführungen und Investitionen vorangegangen sind. Dies führt zu einer unverhältnismäßigen Bevorzugung gewerblicher Einkünfte gegenüber anderen Einkünften.

Das Erfordernis einer zweckgebundenen und gleichheitsgerechten Ausgestaltung steht auch einer Rechtfertigung des § 32c EStG unter dem Gesichtspunkt

40 BFH (Fn. 30), 993 f.

41 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 148.

42 Auch in der Regierungsbegründung zum StandOG 1993 (BT-Drucks. 12/4487, 23) finden sich weniger konkrete Lenkungsziele als allgemeine Programmsätze. Ziel sei es, „das gesamtwirtschaftliche Wachstum durch Stärkung der Investitionstätigkeit zu fördern, die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft durch Anregung der Innovationskraft und der unternehmerischen Risikobereitschaft zu erhalten und die Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort für ausländische Unternehmen zu sichern“. Ferner werden (Fern-)Ziele genannt: „Schaffung und Erhalt produktiver Arbeitsplätze, die Sicherung eines hohen Einkommenniveaus auch der Arbeitnehmer und zügige Fortschritte beim weiteren Aufbau der Wirtschaft im Beitrittsgebiet“. Deutlicher *Glanegger* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 3: Die Vorschrift zielt „auf keinerlei Lenkungserfolg ab“.

43 Ebenso im Schrifttum auch *R. Wendt*, FR 1993, 1, 6; *M. Wendt* in: HHR (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 7; *Glanegger* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 3.

44 BFH (Fn. 30), 993.

45 So schon *R. Wendt*, FR 1993, 1, 6.

46 *R. Wendt*, FR 1993, 1, 6.

der „Arbeitsplatzsicherung“ entgegen⁴⁷. Hier müßten – wie der X. Senat zu Recht feststellt – auch andere Einkunftsarten – insbesondere die Freiberufler und die Land- und Forstwirtschaft – einbezogen werden, durch deren Investitionen ebenfalls Arbeitsplätze geschaffen werden⁴⁸. Wenn der Gesetzgeber allgemein die Schaffung von Arbeitsplätzen steuerlich anregen will, darf ihm also der Arbeitsplatz des Betriebsschlossers nicht wichtiger sein als der der Rechtsanwaltsgehilfin oder des Forstarbeiters. Wenn es in der Gesetzesbegründung dazu lapidar heißt, „rund 70 v. H. aller privaten Arbeitsplätze“ befänden sich in gewerblichen Unternehmen⁴⁹, dann belegt dies nur die Erheblichkeit der Ungleichbehandlung.

c) Ungleichbehandlung von Gewinnausschüttungen

Die Tarifbegrenzung nach § 32c EStG verletzt den Gleichheitssatz auch insoweit, als sie nur Gewinnausschüttungen aus Personenunternehmen begünstigt. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden dagegen von der Tarifbegrenzung nicht erfaßt, und zwar auch dann nicht, wenn es sich um Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften handelt und die Gewinne auf der Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft der Gewerbesteuer unterlegen haben. Diese Konsequenz des § 32c EStG läßt sich allerdings nur beanstanden, wenn zuvor festgestellt ist, daß Gewinnausschüttungen von Kapital- und Personengesellschaften einkommensteuerlich überhaupt gleichbehandelt werden müssen. Denn in einem System rechtsformabhängiger Besteuerung spricht zunächst alles dafür, beide Sachverhalte als „ungleich“ anzusehen⁵⁰.

Es geht aber nicht um Unterschiede zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer im Allgemeinen, sondern nur um die Behandlung ausgeschütteter Gewinne im Rahmen des Einkommensteuerrechts. Mit Recht verweist der X. Senat insoweit auf die Sachgesetzlichkeit des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, das jedenfalls hinsichtlich des ausgeschütteten Gewinns auf

47 BFH (Fn. 30), 993. Nicht näher behandelt wird die Frage, ob § 32c EStG ggfs. unter dem Gesichtspunkt einer Förderung „der internationalen Konkurrenzfähigkeit des Standorts Deutschlands“ gerechtfertigt wäre. Dagegen spricht aber, daß § 32c unterschiedslos alle Gewerbebetriebe unabhängig von ihrer „internationalen Beweglichkeit“ begünstigt (vgl. *Osterloh* in: *Sachs* [Fn. 12], Art. 3 GG Rz. 167).

48 Ebenso im Schrifttum *R. Wendt*, FR 1993, 1, 6; *Glanegger* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 3; *M. Wendt* in: *HHR* (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 7.

49 BT-Drucks. 12/4487, 25.

50 Vgl. auch BVerfG v. 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 331, 339: „Der Steuergesetzgeber hat sich dafür entschieden, der zivilrechtlichen Einteilung der Gesellschaften zu folgen und Personengesellschaften der Einkommensteuer, Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. . . . Hiernach sind für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften grundsätzlich ungleich“.

eine Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften gerichtet sei⁵¹. In der Tat wirkt die Körperschaftsteuer hinsichtlich der ausgeschütteten Gewinne im geltenden Recht wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Gesellschafter⁵². Dann aber ist nicht einzusehen, weshalb eine gewerbsteuerliche Vorbelastung bei Einkünften aus einzel- und mitunternehmerischer Tätigkeit eine Tarifbegrenzung rechtfertigen soll, nicht aber auch bei ausgeschütteten Gewinnen einer Kapitalgesellschaft, die bei der ausschüttenden Gesellschaft der Gewerbesteuer unterlegen haben⁵³. Wiederum ist es also die Erstreckung der Tarifbegrenzung auf den entnommenen Gewinn, welche die Gleichheitswidrigkeit der Regelung zur Folge hat.

d) Wettbewerbsneutralität als Rechtfertigung?

Der X. Senat ist nicht auf die Frage eingegangen, ob die Tarifkappung nach § 32c EStG zumindest aus Gründen einer wettbewerbsneutralen Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften zu rechtfertigen wäre. Immerhin war die Tarifspreizung auch mit Rücksicht auf die Absenkung des KSt-Satzes für einbehaltene Gewinne eingeführt worden⁵⁴. Auch dieser Gesichtspunkt kann § 32c EStG aber nicht retten: Er könnte allenfalls eine Absenkung der Steuersätze für einbehaltene Gewinne rechtfertigen, weil nur insoweit die Belastungswirkung von KSt und ESt unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität „vergleichbar“ wäre⁵⁵. Eine Begünstigung auch entnommener Gewinne aus Personenunternehmen vermag der Hinweis auf den abgesenkten KSt-Satz aber nicht zu begründen.

51 BFH (Fn. 30), 995. Vgl. auch R. Wendt, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz als Verfassungsproblem, in: FS für Friauf, 1996, 859, 875, dort Fn. 54: Infolge der Einführung des Vollarrechnungsverfahrens seien die Ausführungen von BVerfG v. 24. 1. 1962 betreffend die Unterschiedlichkeit von ESt und KSt hinsichtlich des ausgeschütteten Gewinns nicht mehr anwendbar.

52 Vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 565: Die Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne habe „praktisch nur die Funktion einer Vorauszahlung auf die individuelle Einkommensteuer der Anteilseigner; sie ist der Sache nach eine zweite Kapitalertragsteuer“. S. auch Pezzer in: Tipke/Lang (Fn. 8), S. 476 m. w. N.: Die KSt habe „materiell den Charakter einer Quellensteuer auf die Kapitaleinkünfte des Anteilseigners, ähnlich der Kapitalertragsteuer“.

53 Ebenso M. Wendt in: HHR (Fn. 33), § 32c EStG Rz. 7.

54 Vgl. BT-Drucks. 12/4487, 25: „Durch die Tarifbegrenzung auf 44 vom Hundert wird zugleich der Höchstsatz der Einkommensteuer bei gewerblichen Personenunternehmen an den Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften angeglichen“.

55 Zum Verhältnis ESt und KSt vgl. näher unten sub. III. 1d, S. 145.

3. Zwischenergebnis

a) Unterscheidung von Fiskal- und Sozialzwecknormen

Die bisherigen Überlegungen zu exemplarischen Begünstigungstatbeständen haben die Schranken für den verfassungsrechtlichen Handlungsspielraum des Steuergesetzgebers bei der Begünstigung von Unternehmen aufgezeigt. Steuerliche Sonderregelungen für Unternehmen sind nur dann als folgerichtige Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung gerechtfertigt, wenn sie Ausdruck einer tatsächlich geminderten Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sind. Ob der Gesetzgeber bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten für weniger „belastungsfähig“ hält oder nicht, ist dabei ohne Bedeutung. Solche Erwägungen können aber Grundlage für wirtschaftspolitisch motivierte steuerliche Lenkungsregelungen sein, die dann aber – als Abweichung von der Belastungsentscheidung – anhand der vom BVerfG aufgestellten Kriterien hinreichende tatbestandliche Konkretisierung, zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltung sowie am Angemessenheitsgebot zu überprüfen sind.

b) Abweichende Maßstäbe für Begünstigungen von Unternehmen auf der Ebene der Belastungsentscheidung?

Die bisherigen Überlegungen betrafen nur die Anwendung des Gleichheitssatzes auf der Grundlage einer bestimmten Belastungsentscheidung, d. h. im Kontext einer „allgemeinen“ Steuer auf Erbschaften und Schenkungen bzw. auf Einkommen. Dies führt zu der Frage, ob sich die verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäbe grundsätzlich ändern, wenn der Gesetzgeber die ursprüngliche Belastungsentscheidung sogleich unter Berücksichtigung der angestrebten Begünstigung anders trifft: Was würde etwa gelten, wenn der Gesetzgeber den Belastungsgegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer von vornherein auf privates Vermögen beschränkt oder gewerbliche Einkünfte einer niedrigeren Sondereinkommensteuer unterwirft? Wäre der Gestaltungsspielraum des Gesetzgeber dann größer?

In der Tat könnte die Rechtsprechung des BVerfG in dieser Richtung verstanden werden. Denn das Gericht hat bislang⁵⁶ immer an der Aussage festgehalten, der Gesetzgeber habe „bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum“⁵⁷. Daran ist richtig, daß es z. B. kein verfassungsrechtliches Gebot einer Vermögensteuer gibt: Ob der Gesetzgeber das Vermögen einem steuerlichen

56 Zuletzt BVerfG v. 30. 9. 1998, BVerfGE 99, 88, 95.

57 Ebenso etwa BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 136.

Zugriff unterwirft oder nicht, liegt in seiner freien Entscheidung⁵⁸. Ebenso hat der Gesetzgeber es weitgehend in der Hand, durch eine entsprechende Festlegung der Steuersätze das Steuersystem stärker auf indirekte oder direkte Steuern auszurichten.

Ein „weitreichender Gestaltungsspielraum“ ist aber dann nicht mehr anzuerkennen, wenn es nicht mehr um die Entscheidung über den zu besteuernenden „Leistungsfähigkeitsindikator“ als solchen geht⁵⁹ – also etwa Vermögen, Einkommen, Konsum, sondern um die Ausgestaltung des Steuergegenstandes. Denn anderenfalls könnte sich der Gesetzgeber durch eine Atomisierung der Steuergegenstände der Bindung an den Gleichheitssatz entziehen. Die Entscheidung des Gesetzgebers, eine Erbschaftsteuer nur auf Privatvermögen einzuführen, darf also verfassungsrechtlich nicht anders beurteilt werden, als die Einführung einer „allgemeinen Erbschaftsteuer“, von der durch Sondervorschrift das Betriebsvermögens ausgeklammert wird. Die Belastung des Steuergegenstandes „Bereicherung durch Erbschaften und Schenkungen“ muß vielmehr stets gleichheitsgerecht erfolgen. Greift der Staat auf den unentgeltlichen Erwerb von Privatvermögen zu, muß er folglich unter dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit auch einen entsprechenden Erwerb von Betriebsvermögen besteuern. Der Gesetzgeber kann sich also der Bindung an den Gleichheitssatz nicht einfach dadurch entziehen, daß er die Begünstigung auf die Ebene der Auswahl des Steuergegenstandes vorverlagert. Die Formel des BVerfG vom „weitreichenden“ Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers ist insoweit mißverständlich. Einen Sinn hat sie nur in Hinsicht darauf, daß sich der Gesetzgeber durch eine weitere Ausgestaltung der Einzelsteuern – z. B. durch die Entscheidung für ein rechtsformabhängiges Unternehmensteuerrecht – immer weiter selbst bindet: Je stärker er also die Belastungsentscheidung konturiert, umso stärkere Bindungswirkungen entfaltet auch der Gleichheitssatz, weil sich alle weiteren Detaillösungen an den vorangegangenen Weichenstellungen messen lassen müssen.

III. Einführung eines Sondertarifs für nicht entnommene Gewinne bei der Einkommensteuer

Die vom Bundesfinanzminister eingesetzte Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung hat in ihren „Brühler Empfehlungen“⁶⁰ unter anderem

58 Vgl. dazu Lang in: Tipke/Lang (Fn. 8), § 3 Rz. 5, § 4 Rz. 101; Siekmann in: Sachs (Fn. 12), Art. 105 GG Rz. 50; Vogel in: Isensee/Kirchhof (Fn. 12), § 87 Rz. 31.

59 Zum Begriff „Leistungsfähigkeitsindikator“ vgl. näher Lang in: Tipke/Lang (Fn. 8), § 4 Rz. 95 ff.

60 Vgl. Brühler Empfehlungen (Fn. 6), 1188.

vorgeschlagen, nicht entnommene Gewinne von Personenunternehmen im Rahmen der Einkommensteuer einem gegenüber dem Spitzensteuersatz niedrigeren Proportionalsteuersatz zu unterwerfen. Auch hier stellt sich die Frage, wie eine solche Sonderbehandlung unternehmerischer Einkünfte verfassungsrechtlich zu beurteilen ist.

1. Steuerliche Privilegierung einbehaltener Gewinne und Leistungsfähigkeitsprinzip

Ein Sondertarif für einbehaltene Gewinne wäre aus der Sicht des Verfassungsrechts zunächst dann unbedenklich, wenn er sich als Fiskalzwecknorm aus dem Leistungsfähigkeitsgedanken ableiten ließe. Dafür sind zwei Argumentationslinien denkbar⁶¹: Zum einen könnte man annehmen, daß einbehaltene Unternehmensgewinne im Vergleich zu anderen Einkünften eine geringere Leistungsfähigkeit vermitteln. Zum anderen könnte ein Sondertarif für einbehaltene Gewinne deshalb gerechtfertigt sein, weil das Prinzip der Besteuerung nach der „subjektiven“ Leistungsfähigkeit auf einbehaltene Gewinne nicht paßt.

a) Geminderte Leistungsfähigkeit bei einbehaltenen Gewinnen?

Es besteht wohl Einigkeit darüber, daß auch der nicht entnommene Gewinn dem Betriebsinhaber eine „objektive“ Leistungsfähigkeit vermittelt und damit grundsätzlich dem einkommensteuerlichen Zugriff offen stehen muß. Denn jede andere Betrachtungsweise müßte konsequenterweise zur Abschaffung der Körperschaftsteuer führen, die nichts anderes als eine Einkommensteuer auf das objektive Einkommen der juristischen Personen ist⁶². Damit bleibt nur die Frage, ob unternehmerische Einkünfte im Vergleich zu anderen Einkünften eine geringere „objektive“ Leistungsfähigkeit vermitteln. An dieser Stelle liegt der Verweis auf die Ausführungen des BVerfG im Erbschaftsteuerbeschuß zur verminderten Leistungsfähigkeit beim Betriebserben nahe⁶³. Es ist aber schon zweifelhaft, ob sich diese Feststellungen überhaupt auf die Einkommensteuer übertragen lassen, die nur den ausschüttungsfähigen Gewinn und nicht die Substanz als solche belastet. Ferner bleibt der grundsätzliche Einwand, daß im System der Einkommensteuer nur tatsächliche Erwerbssaufwendungen die objektive Leistungsfähigkeit mindern dürfen und vage Hinweise auf eine „So-

61 Zur verfassungsrechtlichen Problematik einer Begünstigung einbehaltener Gewinne vgl. R. Wendt, *StuW* 1992, 66, 71 ff.

62 Treffend R. Wendt, *StuW* 1992, 66, 71; zur Körperschaftsteuer als Personensteuer auf das „Einkommen“ der Körperschaft und zur Geltung des Prinzips der Besteuerung nach der „objektiven Leistungsfähigkeit“; ders. (Fn. 51), S. 868 ff.; vgl. auch Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 1993, S. 1031.

63 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 175 f.

zialgebundenheit“ etc. keine Durchbrechung des Einkommenbegriffs und des objektiven Nettoprinzips rechtfertigen⁶⁴. Schließlich steht die These einer „geminderten Leistungsfähigkeit“ bei gewerblichen Einkünften in auffälligem Widerspruch zu der auch vom BVerfG als Rechtfertigung für die Gewerbesteuer bemühten „Fundustheorie“⁶⁵. Man kann nicht – je nach Steuerart – gewerbliches Einkommen einmal für mehr und ein anderes Mal für weniger „belastbar“ erklären. Insgesamt gibt es also keinen sachlichen Grund für die Annahme, daß einbehaltene Gewinne eine geringere tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermitteln⁶⁶.

b) Unterscheidung von objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit

Von dem Problem der geringeren Leistungsfähigkeit bei unternehmerischen Einkünften ist die Frage zu trennen, ob die Besteuerung des einbehaltenen Gewinns nach der persönlichen, d. h. subjektiven Leistungsfähigkeit auszurichten ist. In Frage steht hier vor allem die Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs. *Flume*⁶⁷ hat darauf hingewiesen, bei der Besteuerung des einbehaltenen Gewinns handele es sich „in Wirklichkeit nicht um eine Besteuerung des Unternehmers als Privatperson, sondern um eine Besteuerung des Unternehmens“. Diese Feststellung leugnet nicht die objektive Leistungsfähigkeit des Betriebs⁶⁸. Vielmehr zielt sie darauf ab, die „subjektiven“ Elemente der Einkommenbesteuerung auf die Besteuerung der entnommenen Unternehmensgewinne zu beschränken.

64 Im Ergebnis auch Brühler Empfehlungen (Fn. 6), 1188, wo eine Sondertarifierung für einbehaltene Gewinne damit gerechtfertigt wird, sie sei „tendenziell geeignet, die im Interesse des Gemeinwohls liegende betriebliche Investitionstätigkeit anzuregen“. Vgl. auch *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, S. 121 f., der ebenfalls eine „niedrige Besteuerung investierten und gesparten Einkommens“ aus wirtschaftspolitischen Erwägungen begründet, insbesondere mit der Schädlichkeit „extensiven (!) Konsums“.

65 Vgl. dazu BVerfG v. 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 331, 348 ff.

66 *Heidinger*, StuW 1982, 268, 270, sieht eine Minderung der Leistungsfähigkeit durch die Besteuerung von im Betrieb verbleibenden „nominellen Gewinnanteilen“. Indes ist nicht zu sehen, weshalb eine Korrektur des steuerrechtlichen Nominalismus nur ein Problem der Besteuerung von betrieblichen Einkünften darstellen soll.

67 *Flume*, DB 1971, 692; vgl. auch *ders.*, StJb 1973/74, 37, 67 ff. Ebenso *Knobbe-Keuk*, Empfiehlt sich eine rechtsformneutrale Besteuerung der Unternehmen, Referat für den 53. DJT in: Verhandlungen des 53. DJT, Bd. II, O 9 ff.; *dies.*, DB 1989, 1303, 1306.

68 *Flume* selbst spricht mehrfach – s. etwa DB 1971, 692, 693 – vom „Unternehmens-einkommen“ bzw. vom „Unternehmensertrag als Steuerquelle“. Im Ergebnis will er aber die Körperschaftsteuer durch Aufnahme der Gewerbesteuer zu einer Objektsteuer ausbauen, die „auf den Ertrag im Sinne des bisherigen Gewerbesteuerrechts und nicht auf den Gewinn abstellen soll“.

Der Vergleich zur Körperschaftsteuer und der Besteuerung der juristischen Personen legt in der Tat eine Sonderbehandlung des einbehaltenen Gewinns nahe, soweit es um die Besteuerung von Personengesellschaften geht. Wie Schön⁶⁹ nachgewiesen hat, beruht die einkommensteuerliche Zurechnung des nicht entnommenen Gewinns der Personengesellschaft zu ihren Gesellschaftern nicht auf der „Verfügbarkeit“, sondern allein auf dem Gedanken einer wettbewerbsneutralen Besteuerung der Personengesellschaften im Vergleich zu Körperschaften einerseits und Einzelunternehmern andererseits⁷⁰. Zivilrechtlich ist der nicht ausgeschüttete Gewinn einer Gesamthandsgesellschaft ebensowenig der Gewinn der Gesellschafter wie auch der Gewinn einer AG nicht der Gewinn der Aktionäre ist⁷¹. Der dem Gesellschafter zugerechnete nicht entnommene Gewinn der Personengesellschaft begründet bei diesem also zunächst nur eine „objektive“ Leistungsfähigkeit, die eine der KSt entsprechende Belastung mit einem proportionalen Steuersatz rechtfertigt. Diese Argumentationslinie paßt aber offensichtlich nicht für Einzelunternehmen. Denn hier lassen sich Unternehmer und Unternehmen zivilrechtlich nicht trennen⁷². Der Gedanke der rechtlichen Verselbständigung des Unternehmens gegenüber dem Unternehmer könnte also nur eine Gleichstellung von Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften rechtfertigen, nicht aber eine Begünstigung des einbehaltenen Gewinns von Einzelunternehmen.

Dieser Befund legt es nahe, für eine allgemeine Unterscheidung von Unternehmen und Unternehmer statt auf eine rechtliche, auf die „wirtschaftliche Bindung“ des einbehaltenen Gewinns im Unternehmen abzustellen⁷³. Indes läßt sich dieser Gesichtspunkt kaum konkretisieren. Für das Steuerrecht verbietet

69 StW 1988, 253, 257: „Es zeigt sich, daß die unmittelbare Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft an die einzelnen Gesellschafter sich nicht aus der Perspektive des Gesellschafters als leistungsfähige orientierte Einkunftsermittlung begründen läßt“.

70 Schön, StW 1998, 253, 258: Grundlage für die Erfassung des Gesellschaftsgewinns bei den Gesellschaftern sei „die indirekte Besteuerung der Gesellschaft nach Maßgabe der im Gesellschaftsvermögen gebundenen Leistungsfähigkeit“.

71 Zum Gewinnanteil des Personengesellschafters nur Schön, StW 1998, 253 ff. Insofern spricht Knobbe-Keuk, DB 1989, 1303, 1306, zu Recht in Hinsicht auf den nicht entnahmefähigen Gesellschaftsgewinn davon, dieser sei aus Sicht der Gesellschafter nicht „privat“. Aus zivilrechtlicher Sicht deshalb unrichtig R. Wendt, StW 1992, 66, 71, der nur die Verfügbarkeit des Gewinns der „juristisch verselbständigten“ Kapitalgesellschaft aus Sicht des Anteilseigners für nicht verfügbar hält, aber bei „Personenunternehmen“ ohne weiteres eine unmittelbare Zurechnung bejaht.

72 Es ist deshalb sicher kein Zufall, wenn Knobbe-Keuk für die Feststellung, der im Unternehmen verbleibende Gewinn sei nicht „privat“, auf die Lage bei Personengesellschaften verweist.

73 So etwa Heidinger, StW 1982, 268, 269, der eine Besteuerung „nach Wirtschaftssphären“ vorschlägt.

es sich schon aus Praktikabilitätsgründen, für jede Unternehmung – etwa ausgehend vom Gedanken einer realen Bestandserhaltung – einen „objektiven“ Reinvestitionsbedarf zu ermitteln, der dann begünstigt wird⁷⁴.

Dies führt zu der Frage, ob der Steuergesetzgeber bei der Begünstigung einbehaltener Gewinne nicht einfach an die Tatsache der Nichtausschüttung als solcher anknüpfen kann: Nicht entnommene Gewinne würden eine „objektive“ Leistungsfähigkeit begründen und unterlägen einem proportionalen Sondertarif. Dagegen wären entnommene Gewinne als „konsumfähiges Einkommen“ mit dem progressiven Einkommensteuersatz zu belasten. Eine solche Differenzierung – wie sie *Lang* in allgemeinerer Form zur Grundlage für sein Modell einer Betriebssteuer gemacht hat⁷⁵ – würde sich – anders als eine echte Konsumausgabensteuer⁷⁶ – auch noch im Rahmen der finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben für eine „Einkommensteuer“ bewegen, weil auch investiertes Einkommen weiterhin als solches erfaßt würde⁷⁷. Die Unterscheidung zwischen investiertem und konsumfähigem Einkommen ist gleichwohl für das hier betrachtete Ziel einer steuerlichen Begünstigung von Unternehmen nicht geeignet, da eine solche Differenzierung – worauf schon *Tipke*⁷⁸ hingewiesen hat – gleichheitsgerecht für alle Einkunftsarten gelten müßte⁷⁹. Eine Beschränkung auf gewerbliche oder betriebliche Einkünfte bedürfte also wiederum einer ergänzenden Rechtfertigung durch wirtschaftspolitische Lenkungsge-sichtspunkte – z. B. einer Förderung von Investitionen in „Risikokapital“⁸⁰.

74 Anders *Heidinger*, *StuW* 1982, 268, 270, der auf die Bestandsgefährdung durch die Scheingewinnbesteuerung abstellt. Dagegen aber *Elschen*, *StuW* 1983, 318, 330.

75 Vgl. *Lang*, *StuW* 1989, 3, 8 ff.; *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuches, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, 118 ff.; vgl. auch *Graß* (Fn. 64), S. 118 ff.

76 Zur Konsumausgabensteuer vgl. nur die Nachweise bei *Lang* in: *Tipke/Lang* (Fn. 8), § 4 Rz. 116.

77 Zur finanzverfassungsrechtlichen Einordnung einer Konsumausgabensteuer vgl. eingehend *Birk* in: *Rose* (Fn. 8), 351 ff. *Birk* hält eine Gleichsetzung von Konsumausgabensteuer und Einkommensteuer nicht für möglich, weil letztere zwingend das Einkommen in der Phase des Erwerbs umfasse. Ebenso *Schön*, *StuW* 1995, 366, 369. Zweifelnd *Vogel* in: *Isensee/Kirchhof* (Fn. 12), § 87 Rz. 58.

78 *NJW* 1980, 1079, 1080.

79 Zu diesem grundsätzlichen Einwand gegen die klassischen Betriebssteuermodelle vgl. auch *Elschen*, *StuW* 1983, 318, 328 ff.; auch *Lang*, *StuW* 1989, 3, 10; *R. Wendt*, *StuW* 1992, 71, 72 ff.

80 So die Rechtfertigung einer klassischen Betriebssteuer unter Beschränkung auf gewerbliche Einkünfte bei *Raupach* in: *Schön* (Hrsg.), *GS für Knobbe-Keuk*, 1997, S. 675, 717.

c) Objektive Leistungsfähigkeit und Steuertarif

Darüber hinaus ist eine einkommensteuerliche Unterscheidung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen noch mit einem weiteren Problem verbunden. Es ist nämlich zu fragen, in welchem Maße die Unterscheidung von „objektiver“ und „subjektiver“ Leistungsfähigkeit innerhalb der Einkommensteuer überhaupt geeignet ist, auf der Ebene des Steuersatzes eine „Begünstigung“ investierter Gewinne zu rechtfertigen. Richtig ist, daß der progressive Einkommensteuertarif auf die Besteuerung von Individuen nach ihren persönlichen Verhältnissen bezogen ist. Deshalb ist für eine Steuer auf den einbehaltenen Gewinn grundsätzlich nur ein proportionaler Steuersatz sachgerecht⁸¹. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß dieser Steuersatz beliebig unter dem Spitzensteuersatz für das konsumfähige Einkommen liegen darf⁸². Vielmehr muß ein angemessenes Verhältnis zwischen der Besteuerung „objektiver“ und „subjektiver“ Leistungsfähigkeit gewahrt bleiben. Dafür kommt es entscheidend auf die Rechtfertigung des Progressionstarifs an: Wer ihn als Mittel zur Umverteilung auf das Sozialstaatsgebot zurückführt⁸³, kann für einbehaltene Gewinne durchaus einen unter dem Spitzensteuersatz liegenden Proportionalsteuersatz begründen. Das Ausmaß des Tarifunterschieds würde aber davon abhängen, wie stark die Umverteilungskomponente im Einkommensteuertarif ausgeprägt ist. Schwieriger wird es, wenn man die Progression – wie es wohl überwiegender Ansicht entspricht – aus der Opfertheorie ableitet⁸⁴. Insoweit kann man nämlich den Progressionseffekt sowohl als überproportionale Entlastung der unteren Einkommen wie auch als zusätzliche Belastung der oberen Einkommen deuten. Je nachdem müßte sich der Proportionalersatz dann eher am Eingangs- oder am Spitzensteuersatz orientieren. Folgt man schließlich der

81 Dies schließt unterschiedliche Steuersätze für unterschiedliche hohe Einkommen nicht a priori aus. Eine solche Differenzierung hätte – wie *Flume*, DB 1971, 692 treffend feststellt – aber eine grundsätzlich andere Funktion als ein progressiver Einkommensteuertarif. Es ginge allein um eine wirtschaftspolitische Maßnahme zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, die als Eingriff in die Wettbewerbsneutralität einer besonderen Legitimation bedürfte. Daher gebietet der Schutz der Wettbewerbsgleichheit einen proportionalen KSt-Satz, vgl. dazu *R. Wendt*, NVwZ 1988, 784, 876.

82 Vgl. *Lang*, BMF-Schriftenreihe (Fn. 75), 121, der den Proportionalersatz einer Betriebssteuer am Eingangsteuersatz der (Konsum-)Einkommensteuer orientieren will. S. auch *Graß* (Fn. 64), S. 121 ff., der zunächst dem Gesetzgeber einen „weiten Gestaltungsspielraum“ einräumt, im folgenden aber aus verschiedenen Gründen – etwa der Schädlichkeit des „extensiven Konsums“ (123) – für eine „besondere Zurückhaltung“ bei der Besteuerung einbehaltener Gewinne plädiert.

83 So *Lang* in: *Tipke/Lang* (Fn. 8), § 4 Rz. 196 f. „Ausdruck der umverteilenden Sozialstaatlichkeit“; *Tipke* (Fn. 62), Bd. I, S. 411 f.

84 Vgl. BVerfG v. 24. 6. 1958, BVerfGE 8, 51, 68 f.; vgl. aus finanzwissenschaftlicher Sicht etwa *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 74 ff.

von *Kirchhof*⁸⁵ aufgestellten These, daß die Progression nur Ausdruck der Zufälligkeit und Marktabhängigkeit der Einkunftserzielung ist, vermag die Unterscheidung zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit überhaupt keinen unterschiedlichen Tarif zu rechtfertigen. Denn der Gesichtspunkt der „Marktabhängigkeit“ trifft auf alle Steuerpflichtigen – auch Körperschaften – und alle Einkünfte zu⁸⁶.

d) Sondertarif für einbehaltene Gewinne und Körperschaftsteuer

Ein Sondertarif für einbehaltene Gewinne bei der Einkommensteuer wirkt aus verfassungsrechtlicher Sicht schließlich noch eine andere Frage auf: Es ist zu überlegen, ob ein solcher ESt-Satz am KSt-Satz für einbehaltene Gewinne zu orientieren wäre. Ausgangspunkt ist dabei die Erkenntnis, daß eine unterschiedlich hohe steuerliche Belastung einbehaltener Gewinne bei wirtschaftlich gleich leistungsfähigen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen zu ungleichen Wettbewerbsbedingungen am Markt führen würde. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab ist daher nicht nur der allgemeine Gleichheitssatz, sondern auch das vom BVerfG aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung⁸⁷.

Das BVerfG hat den Gedanken der Wettbewerbsgleichheit zwar bislang nur im Zusammenhang mit steuerlichen Auswirkungen von indirekten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer thematisiert⁸⁸. Daraus wird im Schrifttum verschiedentlich abgeleitet, der Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit betreffe überhaupt nur die unmittelbar preisbildenden indirekten Steuern⁸⁹. Demgegenüber ist aber darauf hinzuweisen, daß es keinen sachlichen Grund gibt, staatliche Eingriffe durch direkte Steuern ganz aus dem Schutzbereich der Wettbewerbsgleichheit herauszunehmen⁹⁰. Eine unterschiedliche Belastung

85 *Kirchhof* in: Isensee/*Kirchhof* (Fn. 12), § 88 Rz. 187.

86 Gegen die Ansicht spricht m. E. bereits die Tatsache, daß dann eigentlich auch der Körperschaftsteuertarif progressiv ausgestaltet werden müßte, was sich aber schon aus Gründen der Wettbewerbsneutralität verbietet.

87 Vgl. zum weiteren die Überlegungen von *R. Wendt*, NVwZ 1988, 784, 859 ff., zum Verhältnis von KSt- und ESt-Tarif.

88 Zur Wettbewerbsgleichheit als Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG in der Rechtsprechung des BVerfG s. BVerfG v. 20. 12. 1966, BVerfGE 21, 12, 27 f., betreffend die Wettbewerbsneutralität der alten Allphasenbruttoumsatzsteuer; BVerfG v. 28. 1. 1970, BVerfGE 27, 375, 385, betreffend die Nachsteuer auf Schaumwein und Brantwein; BVerfG v. 26. 10. 1976, BVerfGE 43, 58, 70, betreffend die umsatzsteuerliche Belastung von Laborgemeinschaften.

89 So *Kirchhof* in: Isensee/*Kirchhof* (Fn. 12), § 88 Rz. 125.

90 Im Ergebnis auch *Selmer/Schulze-Osterlob*, DÖV 1978, 381, 388 f.; *Friauf*, Steuerleichheit am Wohnungsmarkt, 1985, S. 23 ff.; *R. Wendt*, NVwZ 1988, 784, 866 ff.; *Tipke* (Fn. 62), Bd. I, S. 351.

des Gewinns führt zu einem unterschiedlichen Gewinn nach Steuern und damit zu unterschiedlichen Handlungsspielräumen in Hinsicht auf das Wettbewerbsverhalten (z. B. für Investitionen oder Preissenkungen)⁹¹.

Richtig ist aber, daß der Gedanke der Wettbewerbsgleichheit im Bereich der direkten Steuern keine gegenüber dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit weitergehende Schutzwirkung entfaltet: Denn die Forderung nach einer wettbewerbsneutralen Ausgestaltung der Ertragsteuern trifft sich – bezogen auf die Besteuerung einbehaltener Gewinne – mit dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit. Insoweit sind aber keine sachlichen Gründe erkennbar, die außerhalb rechtsformspezifischer Unterschiede eine generell unterschiedliche steuerliche Behandlung des einbehaltenen Gewinns von Kapital- und Personengesellschaften rechtfertigen könnten: Entscheidet sich der Gesetzgeber also für eine Sonderbehandlung des einbehaltenen Gewinns bei der Einkommensteuer, ist er folglich von Verfassungs wegen gehalten, diesen Steuersatz am KSt-Satz für einbehaltene Gewinne auszurichten. Dieses Ergebnis entspricht der im Schrifttum zum geltenden Recht entwickelten Forderung, daß der KSt-Satz für einbehaltene Gewinne sich am ESt-Spitzensatz orientieren müsse⁹².

2. Die Begünstigung einbehaltener Gewinne als wirtschaftslenkende Regelung

Die Einsicht, daß eine Unterscheidung von objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit nur eine auf alle Einkunftsarten gleichmäßig angewendete Sonderbehandlung des einbehaltenen Gewinns rechtfertigen könnte, führt zu der Frage, ob eine auf Unternehmen begrenzte Privilegierung einbehaltener Gewinne zumindest als wirtschaftslenkende Regelung möglich wäre.

91 Auch der Steuergesetzgeber hat den Gedanken der Wettbewerbsneutralität immer einheitlich für direkte und indirekte Steuern zur Anwendung gebracht. Vgl. dazu nur § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG betreffend die Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art und § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG betreffend die partielle Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften. Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung ist nach BFH v. 15. 10. 1997, BStBl. II 1998, 63, zugleich Grundlage für eine negative Konkurrentenklage, und zwar sowohl für Vergünstigungen im Bereich der direkten wie auch der indirekten Steuern.

92 So R. Wendi, NVwZ 1988, 784, 876 ff.; ebenso Mössner, Ist es verfassungsrechtlich geboten, den Körperschaftsteuersatz und den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer gleich hoch zu gestalten? Unveröffentlichtes Gutachten, 1987, S. 36 ff.

a) Eignung der Lenkungsmaßnahme und Gemeinwohlziel

Unabhängig davon, ob man steuerliche Begünstigungen für einbehaltene Gewinne wirtschaftspolitisch für sinnvoll halten mag⁹³, besteht doch kein Zweifel, daß derartige steuerliche Anreize zumindest im Grundsatz ein geeignetes Mittel zur Anregung der Investitionstätigkeit sind. Zwar führt nicht jede Gewinnthesaurierung auch zu „Investitionen“, vielmehr würde auch die festverzinsliche Anlage von Betriebsmitteln begünstigt⁹⁴. Auch ist nicht zu übersehen, daß Investitionen auch der Rationalisierung und damit dem Arbeitsplatzabbau dienen können⁹⁵. Dies alles schwächt zwar die Legitimationskraft des Interventionsziels, spricht aber aus verfassungsrechtlicher Sicht noch nicht grundsätzlich gegen die Zulässigkeit einer solchen Maßnahme. Denn unter dem Gesichtspunkt mangelnder Eignung ist eine Regelung erst dann zu beanstanden, wenn das eingesetzte Mittel „objektiv untauglich oder schlechthin ungeeignet ist“⁹⁶. Ferner ist die Förderung von Investitionen und Arbeitsplätzen auch ein „Gemeinwohlziel“ und damit tauglicher Anknüpfungspunkt für steuerliche Lenkungsmaßnahmen⁹⁷.

b) Zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltung

Fraglich ist aber, welche Anforderungen an die zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Tarifbegünstigungen zu stellen sind. Dabei ist vom konkreten Interventionsziel auszugehen⁹⁸. Eine Beschränkung des Sondertarifs auf einbehaltene Gewinne vermeidet zunächst die vom BFH zu Recht gerügte „Streubreite“ des § 32c EStG⁹⁹. Fraglich ist aber, ob der Sondertarif auf gewerbliche Einkünfte beschränkt werden kann oder „gleichheitsgerecht“ auch auf andere Einkunftsarten erweitert werden muß.

Angenommen, der Gesetzgeber strebt eine Verbesserung der Arbeitsmarktlage an, dann verbietet sich m. E. eine isolierte steuerliche Entlastung gewerblicher Einkünfte im Sinne von § 15 EStG schon deshalb, weil auch Land- und Forstbetriebe sowie freiberufliche Unternehmen als Nachfrager auf dem Arbeits-

93 Die Auffassungen dazu sind naturgemäß geteilt: Vgl. etwa die Überlegungen bei *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1305 f.; dagegen wiederum *Schneider*, StuW 1989, 328, 339; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 43, 1990, Rz. 83 ff.; *R. Wendt*, StuW 1992, 66, 74; Brühler Empfehlungen (Fn. 6), 1188, einerseits und die Sondervoten von *Pollak und Rädler* (Fn. 6), 1191 f., andererseits.

94 Vgl. nur *R. Wendt*, FR 1993, 1, 6.

95 So *Elschen*, StuW 1983, 318, 329.

96 BVerfG v. 4. 10. 1983, BVerfGE 65, 116, 126.

97 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165, 175 f.

98 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121, 147 f.

99 Vgl. dazu oben II. 2, S. 133 ff.

markt auftreten. Das Gleiche gilt aber auch dann, wenn der Gesetzgeber als Interventionsziel ganz allgemein eine Stärkung der Investitionsbereitschaft anstrebt. Denn auch hier würde es wiederum an einem sachlichen Grund fehlen, warum nur Investitionen in gewerblichen Unternehmen im Sinne des Steuerrechts gefördert werden sollen¹⁰⁰. Dem Steuergesetzgeber ist es zwar grundsätzlich nicht verwehrt, für die Ausgestaltung der Verschonungssubvention aus Vereinfachungsgründen an vorgegebenen steuerlichen Abgrenzungsmerkmalen, insbesondere dem Katalog der Einkunftsarten anzuknüpfen. Eine solche Anknüpfung setzt aber voraus, daß die gewählten Abgrenzungen unter dem Gesichtspunkt des angestrebten Lenkungsziel hinreichend aussagekräftig sind. Denn Art. 3 Abs. 1 GG läßt nach der Rechtsprechung des BVerfG Typisierungen nur zu, wenn „die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen“¹⁰¹. Die Verschonungssubvention muß mit anderen Worten also ein bestimmtes Maß an „Zielgenauigkeit“ haben.

Daraus folgt, daß ein eher vages und weit gefaßtes Interventionsziel – z. B. Anregung der Investitionstätigkeit und die Sicherung von Arbeitsplätzen – auch zu einem entsprechend weit gefaßten Begünstigungstatbestand führen muß. Mangels weiterer einschränkender Zielvorgaben wären also grundsätzlich alle Investitionen – d. h. auch einbehaltene Gewinne im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit – einzubeziehen¹⁰². Allerdings muß es dem Gesetzgeber auch erlaubt sein, einzelne Branchen aus besonderen sachlichen Gründen aus der Vergünstigung herauszunehmen, wenn er – etwa mit Rücksicht auf die Überschüsse im Agrarsektor – zusätzliche Investitionsanreize für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht für erwünscht hält. Dagegen erscheint eine generelle Ausklammerung der selbständigen Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG unter dem Gesichtspunkt der Investitionsförderung kaum begründbar. Zwar könnte der Gesetzgeber vor allem kapitalintensive gewerbliche Betriebe im Blick haben und deshalb z. B. bei den freien Berufen einen vergleichbaren förderungswürdigen Investitionsbedarf verneinen¹⁰³. Eine solche Differenzierung müßte dann aber auch innerhalb der gewerblichen Unternehmen fortgesetzt werden: Es wären also

100 Ebenso BFH (Fn. 30), 993.

101 BVerfG v. 8. 10. 1991, BVerfGE 84, 348, 359 f.

102 Dem tragen die Brühler Empfehlungen (Fn. 6), 1190 dadurch Rechnung, daß die Begünstigung einbehaltener Gewinne auch Land- und Forstwirten, den freien Berufen und sogar den vermögensverwaltenden Unternehmen offenstehen soll, wenn auch um den Preis der Einbeziehung in die Gewerbesteuer.

103 In diese Richtung weist etwa die Regierungsbegründung zu § 32c EStG – BT-Drucks. 12/4487, 25: Arbeitsplatzschaffende Investitionen von Gewerbebetrieben nähmen eine Schlüsselstellung für die Beschäftigungsentwicklung ein, weil sich ca. 70 v. H. aller privaten Arbeitsplätze in gewerblichen Unternehmen befänden.

nicht nur Freiberufler, sondern – wenn der Gesetzgeber z. B. entscheidend auf den Investitionsbedarf in Sachkapital abstellt – auch vergleichbare Dienstleistungsunternehmen mit geringem Kapitalbedarf auszunehmen.

Zweifelhaft ist auch, ob unter dem Gesichtspunkt der Stärkung der „Investitionskraft und der Schaffung von Arbeitsplätzen“ der Bereich der Vermögensverwaltung einzubeziehen ist¹⁰⁴. Eine Ausklammerung der Vermögensverwaltung würde die einkommensteuerlichen Unterschiede zwischen gewerblichen und Überschusseinkünften weiter verschärfen. So wäre etwa die lebhaft diskutierte Abgrenzung von privatem und gewerblichem Grundstückshandel¹⁰⁵ nunmehr zugleich Ausgangspunkt für unterschiedliche Steuersätze. Ausgehend vom Gebot der „zweckgebundenen Ausgestaltung“ bedarf es jedenfalls für eine Ausklammerung der Vermögensverwaltung eines unter dem Gesichtspunkt des Lenkungsziels aussagekräftigen Differenzierungskriteriums. Ein solches könnte darin liegen, daß man – wie es Schön¹⁰⁶ in anderem Zusammenhang vorgeschlagen hat – für die Abgrenzung von gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit auf die unterschiedliche Risikostruktur der Investition abstellt: Während der Kapitalanleger und Vermieter nur ein begrenztes Risiko eingeht, setzt der Gewerbetreibende seine Investition vollständig aufs Spiel¹⁰⁷. Möglicherweise ließe sich sogar eine solche Unterscheidung unter dem Gesichtspunkt der „Förderungswürdigkeit“ zu einem allgemeinen Abgrenzungskriterium für steuerliche Investitionsanreize fortentwickeln¹⁰⁸. Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit wären dagegen kein tauglicher Begünstigungstatbestand, wenn man vom Ausnahmefall der Arbeitnehmerbeteiligung absieht¹⁰⁹.

c) Angemessenheit und zeitliche Befristung

Eine steuerliche Begünstigung des einbehaltenen Gewinns müßte schließlich erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne sein. Eine allgemeine Steuersatzsenkung wäre zwar als weniger einschneidende Maßnahme wünschenswert, ist aber mit deutlich höheren Steuerausfällen verbunden und schon des-

104 Dafür Brühler Empfehlungen (Fn. 6), 1190, wenn auch um den Preis der Gewerbesteuerpflicht.

105 Vgl. dazu nur die Nachweise bei Weber-Grellet in: L. Schmidt (Fn. 33), § 15 EStG Rz. 51 ff.

106 Schön, DB 1998, 1069 ff.

107 Schön, DB 1998, 1069, 1073.

108 In diese Richtung auch Raupach (Fn. 80), S. 717. Auch die Begründung zum StandOG (BT-Drucks. 12/4487, 23) nennt als Ziel die „Anregung der unternehmerischen Risikobereitschaft“.

109 Für eine Erweiterung des Betriebssteuermodells um investierte Arbeitslöhne deshalb konsequent Lang, StuW 1989, 3, 11; ders., BMF-Schriftenreihe (Fn. 75), 120.

halb nicht gleich geeignet. Näher liegt der Hinweis auf eine vorrangige Abschaffung der Gewerbesteuer. Auch § 32c EStG ist bekanntlich als Übergangslösung bis zu einer späteren Reform des Gemeindefinanzsystems eingeführt worden. Indes verfolgen eine Begünstigung einbehaltener Gewinne und eine Abschaffung der Gewerbesteuer unterschiedliche Zielsetzungen, da letztere auch entnommene Gewinne entlastet. Sie sind deshalb keine vergleichbaren Alternativen. Eine Erforderlichkeit läßt sich deshalb ausgehend vom Lenkungsziel kaum bestreiten.

Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne sind verschiedene Gesichtspunkte, u. a. das Ausmaß der Steuersatzunterschiede, zu berücksichtigen. Von besonderem Interesse ist dabei die zeitliche Dimension einer solchen Maßnahme. Die Verhältnismäßigkeit wäre wohl gewahrt, wenn der Gesetzgeber die Tarifbegünstigung nur vorübergehend – z. B. für 10 Jahre – einführen würde. Fraglich ist aber, ob eine solche Tarifspreizung auch als Dauerlösung akzeptiert werden könnte. Dazu ist festzustellen, daß es keinen allgemeinen Grundsatz gibt, daß wirtschaftspolitisch motivierte steuerliche Ausnahmeregelungen immer nur einen zeitlich begrenzten Anwendungsbereich haben können¹¹⁰. Man denke nur an die steuerlichen Begünstigungen für gemeinnützige Unternehmen, die ebenfalls auf Dauer angelegt sind. Entscheidend ist mithin allein der Interventionszweck. Solange das vom Gesetzgeber selbst gesetzte Förderungsziel nicht erreicht ist, besteht auch ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung.

Das zeitliche Moment ist aber gleichwohl nicht völlig irrelevant. Es hat vielmehr Bedeutung bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne. Insoweit sind die mit der Ungleichbehandlung verbundenen Nachteile in eine Abwägung zu bringen mit dem Interventionsziel. Dazu gehören neben der höheren Belastung nicht unternehmerischer Einkommen auch die negativen Auswirkungen eines nicht gewinnverwendungsneutralen Steuerrechts. Vor diesem Hintergrund sind an eine längerfristige oder dauerhafte Schonung unternehmerischer Gewinne höhere Anforderungen zu stellen als an kurzfristige steuerliche Interventionen zur Überwindung vorübergehender wirtschaftlicher Störungen. Angesichts der anhaltenden Probleme auf dem Arbeitsmarkt und dem anhaltenden Standortwettbewerb wird man dem Gesetzgeber aber auch einen großzügigen Handlungsspielraum zubilligen müssen.

¹¹⁰ Vgl. nur die Übersichten über die geltenden Steuervergünstigungen in den Anlagen 2 und 3 des 17. Subventionsberichtes (Fn. 4), die ganz überwiegend auch unbefristet sind.

d) Auswirkungen eines Sondertarifs auf die Körperschaftsteuer

Schließlich gebietet das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, daß ein Sondertarif für einbehaltene Gewinne bei der Einkommensteuer dem KSt-Satz für einbehaltene Gewinne entspricht¹¹¹. Denn eine wesentlich ungleiche ertragsteuerliche Behandlung von Reinvestitionen in Personen- und Kapitalgesellschaften wäre mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. Umgekehrt könnte der Gesetzgeber die Tarifspreizung bei der Einkommensteuer zum Anlaß nehmen, auch bei der Körperschaftsteuer unter Lenkungsgesichtspunkten zwei verschieden hohe Steuersätze einzuführen: Der niedrigere Steuersatz für einbehaltene Unternehmensgewinne käme dann nur Körperschaften mit entsprechenden Einkünften zugute, während etwa vermögensverwaltende Körperschaften einem höheren Thesaurierungssatz unterworfen würden. Dies würde aber zuvor die Abschaffung der Gewerbebetriebsfiktion bei Kapitalgesellschaften voraussetzen.

3. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt somit festzuhalten, daß eine gezielte steuerliche Förderung einbehaltener Gewinne von Unternehmen verfassungsrechtlich nur als wirtschaftslenkende Regelung denkbar ist. Diese wäre anhand des Lenkungsziels „zweckgebunden“ auszugestalten und durch das Übermaßverbot beschränkt. Zudem wäre ein Sondertarif für einbehaltene Gewinne bei der Einkommensteuer am entsprechenden KSt-Satz auszurichten.

IV. Einführung einer einheitlichen Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer

Eine Alternative zu einer Tarifbegünstigung einbehaltener Gewinne im Rahmen der Einkommensteuer wäre die Schaffung einer einheitlichen Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer mit einem niedrigen Proportionalsteuersatz¹¹². Aus verfassungsrechtlicher Sicht wären dabei m. E. die folgenden Punkte zu beachten.

Soweit es um die Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung als solcher geht, stellt sich zunächst die Frage nach den finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben. Versteht man mit der herrschenden Meinung den Abschnitt X des GG als ein geschlossenes System, das ein allgemeines Steuererfindungsrecht des Bundes und der Länder ausschließt, darf der einfache

111 Dazu bereits oben III. 1d, S. 145 f.

112 Vgl. die Übersicht über die verschiedenen Betriebssteuermodelle von *Flume, Knobbe-Keuk, Ritter und Lang* bei *Raupach* (Fn. 80), S. 713 ff.

Gesetzgeber nur solche Steuern schaffen, die unter eine der in Art. 106 GG genannten Steuern oder Steuerarten subsumiert werden können¹¹³. Da eine „Unternehmenssteuer“ im Katalog der dort genannten Steuern nicht ausdrücklich enthalten ist, kommt es entscheidend auf die konkrete Ausgestaltung einer derartigen Steuer an. Handelt es sich in der Sache um eine Einkommensteuer auf das betriebliche Einkommen des Betriebsinhabers (Körperschaft, Personengesellschaft bzw. natürliche Person), begegnet ihre Einführung als eine besondere Ausgestaltung der „Einkommen- und Körperschaftsteuer“ keinen Bedenken. Für dieses Ergebnis sprechen insbesondere der Sinn und Zweck der Art. 106 ff. GG: Es geht um die Regelung der Ertragshoheit im föderalen Finanzverfassungsrecht. Da für Einkommen- und Körperschaftsteuer dieselbe Zuweisung gilt und eine solche Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer nur eine Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer zu Lasten der Einkommensteuer darstellt, wird der Schutzzweck des Art. 106 Abs. 3 GG nicht aktualisiert. Anders wäre dagegen zu entscheiden, wenn man eine Betriebssteuer durch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen wie eine Gewerbeertragsteuer, d. h. eine Objektsteuer auf die Leistungsfähigkeit des Betriebs ausgestalten wollte¹¹⁴. Hier bedürfte es einer Verfassungsänderung, wenn das Aufkommen einer solchen „gewerbesteuerähnlichen“ Betriebssteuer nicht nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zufallen soll.

Was den Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit anbetrifft, so gelten für eine Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer die zur Sondertarifierung einbehaltenen Gewinne bei der Einkommensteuer getroffenen Aussagen entsprechend. Die Einführung einer Unternehmenssteuer in Gestalt einer „Einkommensteuer“ des Betriebsinhabers auf den betrieblichen Gewinn ist keine solche „Belastungsentscheidung“, bei der das BVerfG dem Gesetzgeber einen „weitreichenden Gestaltungsspielraum“ zubilligt. Denn es geht nicht um die Entscheidung, ob Einkommen besteuert werden soll, sondern um die nähere Ausgestaltung des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts. Der Handlungsspielraum des Gesetzgebers wäre also bei dieser Lösung nicht größer als bei einer Sondertarifierung innerhalb der geltenden Einkommensteuer. Alle Unter-

113 So *Siekman* in: Sachs (Fn. 12), Art. 105 GG Rz. 45; *Vogel* in: Isensee/Kirchhof (Fn. 12), § 87 Rz. 32; *Vogel/Waldhoff* in: Bonner Kommentar zum GG, 82 Lief. 1997, Vorbem. zu Art. 104a–115 Rz. 519; *Vogel/Walter* ebenda, 30. Lief. 1972, Art. 106 Rz. 162 ff.; *Maunz* in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rz. 46; *Stern*, Staatsrecht II, 1980, S. 1118 ff.; *Birk* in: Alternativkommentar zum GG, Bd. II, 2. Aufl. 1989, Art. 105 Rz. 21. A. A. aber *R. Wendt* in: Isensee/Kirchhof (Fn. 12), § 104 Rz. 29; *Lang* in: Tipke/Lang (Fn. 8), § 3 Rz. 5; *Tipke* (Fn. 62), Bd. III, S. 1088 ff.; *Fischer-Menshausen* in: v. Münch, Kommentar zum GG, Bd. III, 2. Aufl. 1983, Art. 106 Rz. 14a.

114 So *Flume*, DB 1971, 692, 695. Anders nunmehr *ders.*, Gastkommentar DB 1997, Heft 8, I.

schiede zwischen einer solchen Betriebssteuer und einer „Resteinkommensteuer“ bedürften daher der Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. als wirtschaftslenkende Maßnahme.

Dies hat folgende Konsequenzen: Soll die Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmenssteuer nicht allein der Wettbewerbsneutralität dienen, sondern zugleich einbehaltene Gewinne durch einen niedrigen Proportionalsteuersatzes begünstigt werden, bedarf es insoweit eines sachlichen Grundes. Ein solcher könnte zum einen in der Unterscheidung zwischen „objektiver“ und „subjektiver“ Leistungsfähigkeit liegen. Dann aber zwingt der Gleichheitssatz zur durchgängigen Einbeziehung aller investierten Einkommensteile in eine „Unternehmenssteuer“. Oder der Gesetzgeber will sich – wie es den klassischen Betriebssteuermodellen entspricht – auf eine Förderung von betrieblichen Gewinnen bzw. „Risikokapital“ beschränken. Dann handelt es sich um eine Maßnahme der Wirtschaftslenkung und die sachliche Reichweite der Betriebssteuer müßte ausgehend vom Lenkungsziel „zweckgebunden und gleichheitsgerecht“ ausgestaltet sein. Eine dritte Möglichkeit gibt es nicht.

V. Ergebnis

Zu Beginn meiner Ausführungen stand die Frage, ob steuerliche Begünstigungen von Unternehmen – wie im Anschluß an die Rechtsprechung des BVerfG verschiedentlich angenommen wird – ein verfassungsrechtliches Gebot sind oder nur als wirtschaftslenkende Ausnahmeregelungen möglich sind. Sie ist eindeutig im Sinne der zweiten Alternative zu beantworten. Die Feststellung, daß steuerliche Vergünstigungen für Unternehmensgewinne dem Bereich der Steuersubventionen zuzuordnen sind, besagt dabei noch nichts über ihre wirtschaftspolitische Sinnhaftigkeit. Vielleicht ist ein solcher Schritt zur Zeit der einzig politisch denkbare Einstieg in eine allgemeine Steuersatzsenkung. Umso mehr darf dann aber das „Regel-Ausnahme-Verhältnis“ nicht in Frage gestellt werden, damit das eigentliche Ziel – eine gleichmäßige steuerliche Entlastung aller Einkünfte und Vermögenswerte – nicht in Vergessenheit gerät.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Monika Jachmann*, Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterlob*, Prof. Dr. *Roman Seer* und Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Leitung
Prof. Dr. *Holger Stadie*

Prof. Dr. Lang:

Ich möchte mich zu den Referaten von Frau *Jachmann* und Herrn *Hüttemann* äußern. Ich stimme Herrn *Hüttemann* voll zu. Unter dem Aspekt einer Sozialzwecknorm läßt sich eine Sondertarifierung nicht rechtfertigen. Sie haben, Herr *Hüttemann*, überzeugend begründet, daß man tarifliche Begünstigungen auf bestimmte Einkunftsarten nicht beschränken kann.

Es geht hier nicht um die Rechtfertigung einer Steuervergünstigung, einer Sozialzweck- oder Lenkungsnorm. Es geht vielmehr um das System der Fiskalzwecknormen, um die mit dem Gleichheitssatz übereinstimmende Besteuerung investierter und gesparter Einkommen. Das haben Sie, Frau *Jachmann*, schon deutlich herausgestellt. In einem System von Fiskalzwecknormen sind alle Investitionen gleichzubehandeln, und zwar nicht nur die aller betrieblichen Einkunftsarten. Es darf auch die private Vermögensverwaltung nicht ausgegrenzt werden.

Anlaß für die Sonderbehandlung der Investitionen ist der Steuerwettbewerb, der Wettbewerb der Staaten um Investitionen, der zur Niedrigbesteuerung von Investitionen zwingt. In nahezu allen Staaten liegt der Körperschaftsteuersatz weit unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer, und da in nahezu allen Staaten die Kapitalgesellschaft dominiert, wirkt dort die Körperschaftsteuer wie eine allgemeine Unternehmensteuer, werden Investitionen und Ersparnisse in breitem Umfange in Kapitalgesellschaften organisiert. Demgegenüber sind 90 Prozent der Unternehmen in Deutschland Personenunternehmen. Die isolierte Absenkung des Körperschaftsteuersatzes wirkt als gleichheitswidrige Steuerbegünstigung einer kleinen Minderheit von Unternehmen.

Dieses Problem kann auch nicht durch die vieldiskutierte Betriebsteuer gelöst werden, weil die Betriebsteuer die private Vermögensverwaltung ausgrenzt. Maßstab für die Gleichbehandlung kann nur der umsatzsteuerliche Unternehmensbegriff sein, der die private Vermögensverwaltung einschließt und eine Unternehmensteuer zu definieren vermag, die im Prinzip alle Investitionen aller Steuerzahler einschließlich der Arbeitnehmer zu erfassen vermag. Hier liegt der Lösungsansatz für eine gleichheitskonforme und entscheidungsneutrale Besteuerung von Investitionen ohne die berüchtigten Lock in-Effekte.

Die Ausnahmesituation einer Personenunternehmenskultur und das deutsche Verfassungsrecht veranlassen zu einer die Körperschaftsteuer ergänzenden Unternehmensteuer, die auf die Verhältnisse von Personenunternehmen, besonders von einzelnen Investoren und Sparern zugeschnitten ist und den niedrigen Körperschaftsteuersatz auf Investitionen außerhalb von Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen fortführt. Eine derartige Ergänzung der Körperschaftsteuer ist übrigens in Dänemark verwirklicht, wo ebenfalls die Personenunternehmen dominieren.

Die möglichst breite Abschichtung der investierten und gesparten Einkommen in ein besonderes Regime niedriger Proportionalbesteuerung macht das deutsche Steuersystem international wettbewerbsfähig und trägt zugleich dem strengen deutschen Gleichheitsverständnis Rechnung, weil sich die Opfertheorie der Progression nur auf den Konsumfonds bezieht. Auch die vom Bundesverfassungsgericht bestätigte Lehre vom indisponiblen Einkommen paßt genau in das Konzept einer Progressivsteuer, die opfertheoretisch nur das konsumierbare Einkommen erfassen soll. Schließlich bieten sich enorme Möglichkeiten der Steuervereinfachung, wenn die investierten Einkommen aus der Progressivbesteuerung herausgenommen werden.

Das von Frau *Jachmann* überzeugend herausgearbeitete Gebot der Rechtsformneutralität erlaubt gleichwohl einen Dualismus von Körperschaftsteuer und Personenunternehmensteuer, weil Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen besonders in Gestalt von Einzelunternehmen zivilrechtlich sehr unterschiedlich strukturiert sind. Insofern läßt sich besonders bei großen Kapitalgesellschaften eine typisierte Berücksichtigung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung wie das Halbeinkünfteverfahren gut rechtfertigen, während bei Personenunternehmen die unternehmensteuerliche Vorbelastung in die Progressivbelastung integriert werden muß. Ich folge der Ansicht von Frau *Jachmann*, daß zivilrechtliche Unterschiede gleichheitsrechtlich zu einer entsprechend unterschiedlichen Besteuerung führen können.

Prof. Dr. Raupach:

Ich habe insofern bei der Diskussion Schwierigkeiten, als einerseits die Körperschaftsteuer ersetzt werden soll und andererseits behauptet wird, wir könnten nicht rechtsformneutral besteuern. Beide Probleme hängen zusammen, darauf hat Herr *Lang* hingewiesen, d. h., wenn wir jetzt einseitig Änderungen nur im Bereich der Körperschaftsteuer vornehmen wollen, dann entstehen große Probleme auf dem Kapitalmarkt, und zwar nicht nur auf den Aktienmärkten, sondern auch auf dem Markt der festverzinslichen Wertpapiere. Also müßte man sich überlegen, wie man zu einer Gleichbehandlung kommen kann, auch wenn man meint, keine Betrieb- oder Unternehmensteuer einführen zu können.

Das nächste Problem scheint mir zu sein, was mit der Besteuerung der Personengesellschaften geschehen soll. Denn wir haben in Deutschland – Herr *Lang* hat das mal so schön gesagt – eine „Kultur“ der Personengesellschaften. Aber *Karsten Schmidt* hat darauf hingewiesen, daß ihm diese Kultur, wenn sie denn auf steuerlichen Gründen beruhe, „gestohlen bleiben könne“.

Eine Frage wäre noch, ob wir nicht zu einer Zwischenlösung kommen könnten; mich wundert nämlich, daß man bisher nicht den Gedanken aufgegriffen hat, an den Haftungsausschluß anzuknüpfen. Man könnte z. B. die Gesamtheit der Kommanditisten nach Körperschaftsteuergrundsätzen besteuern, und zwar einheitlich, dann blieben nur die persönlich haftenden Gesellschafter übrig, die natürliche Personen sind. Dann könnte man sich überlegen, ob man Einzelunternehmer und persönlich haftende Gesellschafter einer besonderen ggf. einheitlichen Regelung unterwerfen sollte. Meines Erachtens bekommen wir sonst mit den Personengesellschaften ein Riesenproblem, das auch nicht durch eine Option lösbar ist. Man kann doch nicht zwischen einer Lösung wählen lassen, bei der Sonderbetriebsvermögen gebildet wird und dem Fall der Besteuerung als Kapitalgesellschaft. Bei einem solchen Wahlrecht käme es einmal zu einer Gleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer, das andere Mal zu einer Gleichbehandlung mit einer Kapitalgesellschaft. Dies kann doch nicht im Belieben des Steuerpflichtigen liegen. Während wir in Deutschland scharfe Besteuerungsunterschiede haben, ist dies im Ausland i. d. R. nicht der Fall.

Es stellt sich die Frage: Warum geht man diesen Weg nicht? Meines Erachtens sollten wir uns vor der Verengung auf die Körperschaftsteuer und den damit verbundenen Lenkungswirkungen bei der Rechtsformwahl und für den Kapitalmarkt wirklich hüten. Davor ist auch von den Mitgliedern der Kommission, die Wirtschaftswissenschaftler sind, gewarnt worden.

Noch ein Wort zur Lenkungspolitik allgemein: Ich bin im Laufe der Zeit ein großer Gegner von Lenkungssteuern oder Lenkungsstatbeständen geworden, einfach deswegen, weil ich habe erleben müssen, daß die Verwaltung, die diese Lenkung betreibt, eigentlich nichts von der Lenkung versteht. Aber wir haben Wirtschaftsministerien, wir haben Sozialministerien, und die haben Leute, die dafür ausgebildet sind. Die Finanzverwaltung wird bei Lenkungsmaßnahmen mit Dingen befaßt, die wir wirklich vernünftigerweise ein bißchen vorsichtiger behandeln sollten.

Prof. Dr. Hüttemann:

Ich glaube, zwischen uns besteht in der Sache kein Unterschied, Herr *Lang*. Es ging mir vor allem darum nachzuweisen, zu welchen Problemen eine Differenzierung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen führt. Wir

brauchen dann entweder eine allgemeine, gleichheitsgerechte Neuorientierung des Einkommensteuerrechts. Dies wäre Ihr Vorschlag, bei allen Einkunftsarten zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen zu trennen. Ich habe den Eindruck, daß dieses Ziel nicht dem entspricht, was zur Zeit politisch gewollt ist, nämlich eine ungleiche Behandlung von unternehmerischen und privaten Einkünften. Wenn man aber eine solche Ungleichbehandlung anstrebt, dann ergibt sich zwangsläufig das Problem, auf das ich ebenfalls hingewiesen habe: Denn dann muß man sich an die rigiden Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts für steuerliche Lenkungsgesetze halten. Insbesondere könnte man nicht länger, was die zweckgebundene Ausgestaltung einer Begünstigung einbehaltener Unternehmensgewinne angeht, einfach an steuerlichen Merkmalen anknüpfen und etwa nur gewerbliche Einkünfte begünstigen. Vielmehr müßte man eine hinreichende Verbindung zwischen dem Lenkungsziel – z. B. Investitionen und Arbeitsplätzen – und der Reichweite der Vergünstigungsnorm herstellen. Hier erscheint mir – wenn überhaupt – nur eine Ausklammerung der Vermögensverwaltung, insbesondere der Einkünfte aus Kapitalvermögen, möglich, wenn man auf die Qualität, insbesondere auf den Risiko Gehalt der Investition abstellt. Man könnte eine Abgrenzung nach der Risikostruktur der Investitionen vornehmen. Das ist ein Gedanke, den Herr *Schön* im Zusammenhang mit dem handelsrechtlichen Gewerbebetriebsbegriff und seiner Abgrenzung zur Vermögensverwaltung in § 105 Abs. 2 HGB entwickelt hat und der mir auch für das Steuerrecht gerade im vorliegenden Zusammenhang als denkbare Grenzziehung erscheint. Aber dies ist immer nur dann notwendig, wenn wir uns nicht Ihrem Konzept anschließen, Herr *Lang*.

Herr *Raupach*, Ihr Vorschlag zur Differenzierung nach der Art der Haftung ist ein ganz anderer Ansatz. Die bisherige Diskussion betrifft immer die Frage einer Unterscheidung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen. Dafür ist aber zu klären, in welchen Fällen man überhaupt von einer „Einbehaltung“ von Gewinnen sprechen kann. Wenn wir dies vom Zivilrecht her angehen, erscheint mir eine Differenzierung zwischen Personengesellschaft und Einzelunternehmer geboten. Anders als beim Einzelunternehmer wäre m. E. eine Gleichstellung von Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften unproblematisch. Auch der Gesichtspunkt der „Zurechnung“ der Gewinne steht dem nicht entgegen. Ihr Ansatz beruht dagegen nicht mehr auf einer Differenzierung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen und zielt auf eine ganz andere Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts. Darüber kann man nachdenken.

Prof. Dr. Raupach:

Mich überzeugt diese Unterscheidung nicht. Wir haben eine Diskussion über das Maßgeblichkeitsprinzip und das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit.

Wir haben gelernt, daß bei Einzelunternehmen und auch bei Personengesellschaften keine Ausschüttungssperre besteht. Insofern sehe ich im Prinzip der Begünstigung thesaurierter Gewinne keinen Sinn. Es ist meines Erachtens nicht möglich, die Personengesellschaften in dieses Prinzip einzubeziehen. Wenn die hälftige Besteuerung der Auskehrung eingeführt wird, und wenn man dann Schwierigkeiten hat, die Personengesellschaften unterzubringen, dann frage ich mich, ob man einen Großteil unserer Probleme nicht dadurch lösen könnte, daß man ein ähnliches Prinzip wie in Österreich anwendet, nur eben mit hälftiger Besteuerung auf den Kommanditistenanteil des Gewinns. Wie man die natürlichen Personen, also die Einzelunternehmer behandelt und die persönlich haftenden Gesellschafter, das ist ein Themenbereich für sich, da würde ich den Fällen natürlicher Personen als persönlich haftende Gesellschafter keine große Bedeutung beimessen. Die Frage des Einzelunternehmers ist natürlich ein viel bedeutsameres Problem. Aber ich teile Ihren Optimismus nicht, daß es so leicht fallen könnte, die Personengesellschaft in ihrer Vielzahl in dieses System einzufügen. Noch dazu dann, wenn man erstmal sagt, ihr könnt entweder umwandeln oder optieren. Wenn ich dann auch noch offen lasse, ob vielleicht später einmal eine Betriebssteuer kommt, dann weiß keiner mehr, was er tun soll.

Prof. Dr. Hüttemann:

Mir ging es allein um die Frage, unter welchen Gesichtspunkten hier eine Grenzlinie gezogen werden kann, und da erscheint mir der Ansatz der rechtlichen Trennung von Unternehmen und Unternehmer eben nur für die Personengesellschaft denkbar. Ob eine solche Unterscheidung sinnvoll wäre, ist eine ganz andere Frage. In den bisherigen Betriebssteuermodellen wird aber der Fall des Einzelunternehmers, in dem die Trennung kaum begründbar ist, immer etwas weggedrängt und zumeist nur auf die Personengesellschaften hingewiesen. In der Tat liegt die Trennung von Unternehmen und Unternehmer bei der Personengesellschaft auf der Hand. Das Problem bleibt aber der Einzelunternehmer. Die von Ihnen vorgeschlagene Unterscheidung wäre dagegen ein ganz anderer Ansatz, für den manches sprechen mag, der aber nicht das von mir behandelte Differenzierungskriterium betrifft.

Prof. Dr. Birk:

Ich wollte die Grundfrage, nämlich die der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ansprechen, das war der Ausgangspunkt der Referate. Verfassungsrechtlich denke ich, ist die Fragestellung die: Können oder sollen möglicherweise die Unternehmen als gewinnerzielende Subjekte getrennt werden von den dahinterstehenden Personen, die diesen Gewinn für sich verwenden und konsumieren? Im Grunde müßte dies einheitlich entschieden werden. Trennt

man nicht, so erhält man Probleme mit der Körperschaftsteuer. Es dürfte eigentlich keine Körperschaftsteuer geben, denn die Körperschaft als solche agiert nur als Durchlaufstation, es handelt sich nur rechtlich, aber nicht ökonomisch um ein vom Unternehmer getrenntes Gewinnerzielungsobjekt. Die Frage heißt dann: Kann die Körperschaftsteuer verfassungsrechtlich gesehen, ich argumentiere nicht auf einfach-rechtlicher Grundlage, negiert werden? Kann man die hinter der Körperschaft stehenden Personen (Anteilseigner) als die eigentlichen (und einzigen) Unternehmer sehen oder muß zwischen dem Unternehmen als gewinnerzielendes Subjekt und dem Einzelunternehmer getrennt werden? Anders ausgedrückt: Kann die objektive Leistungsfähigkeit auf zwei Ebenen – Unternehmen und Unternehmer – erfaßt werden oder soll sie nur auf einer Ebene steuerlich eine Rolle spielen, nämlich der Ebene des Unternehmers, dessen subjektive Leistungsfähigkeit allein Gegenstand der Einkommensteuer ist? Es ist schwer nachvollziehbar, warum wir bei der Personengesellschaft (Erfassung der subjektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmers) einem anderen Konzept folgen als bei der Kapitalgesellschaft (Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmers). Deshalb denke ich, muß man sich aus verfassungsrechtlichen Gründen irgendwann darüber klar werden, welcher Linie man folgt. Man kann durchaus auch bei der Personengesellschaft zwischen der objektiven Leistungsfähigkeit der Gesellschaft und der subjektiven Leistungsfähigkeit des Gesellschafters trennen. Oder man kann dies lassen, sollte aber aus gleichheitsrechtlichen Gründen einem einheitlichen Konzept folgen, welches sowohl für Personen- als auch für Kapitalgesellschaften gilt und nicht teilweise in eine und teilweise in eine andere Richtung gehen.

Prof. Dr. Schön:

Ich würde gerne an die Überlegungen von Herrn *Birk* vom Verfassungsrecht anknüpfen und mich zugleich auf den – wie ich fand – sehr klaren und einleuchtenden Vortrag von Frau *Jachmann* beziehen. Sie haben, Frau *Jachmann*, bereits in den ersten Sätzen Ihres Vortrages von Gleichbehandlung gesprochen. Auf wessen Sicht kommt es aber bei dieser Gleichbehandlungsbetrachtung an? Geht es um „Entscheidungsneutralität“ für den Investor i. S. einer Besteuerungsgleichheit – dann müßten wir den Kapitalgesellschaftler, den Personengesellschafter und den Einzelunternehmer miteinander vergleichen. Oder geht es um „Wettbewerbsneutralität“ für die Unternehmen – dann müßte man die betroffenen Unternehmen in den Blick nehmen, d. h. die Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft, das Einzelunternehmen. Vielleicht benötigen wir sogar eine doppelte Gleichheitsprüfung, welche die Postulate der Wettbewerbsgleichheit und der Belastungsgleichheit zusammenführt. Das wäre mein Vorschlag, der insoweit an die Überlegungen von Herrn *Birk* anknüpfen kann.

Widmet man sich im Anschluß der Einzelbetrachtung der Rechtsformen zu, so haben Sie – Herr *Raupach* hat das schon deutlich gemacht – die Frage nach der begrenzten Vergleichbarkeit von Personen und Kapitalgesellschaften in den Mittelpunkt zu rücken. Ich glaube, daß man diese Frage heute unter anderen Vorzeichen diskutiert als in den vergangenen Jahren. Früher war das eine Diskussion unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit bei einheitlichen Spitzensätzen im Körperschaftsteuer- und im Einkommensteuerbereich, heute geht es um gezielte Subventionierung unternehmerischer Tätigkeit.

Dabei tauchen plötzlich verwirrende Spezifika auf wie z. B. die Gewerblichkeitsfiktion der Kapitalgesellschaften, die es bei Einzelunternehmen nicht und bei der Personengesellschaft nur in Ansätzen gibt (§ 15 Abs. 3 EStG). Kann es denn vertretbar sein, auf dieser Grundlage Kapitalgesellschaften stärker zu begünstigen als Personengesellschaften? Hier fordert m. E. der Gleichheitssatz eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten unabhängig von der Rechtsform.

Daneben stehen die Bezüge (Sondervergütungen) und das dafür eingesetzte Vermögen (Sonderbetriebsvermögen) im Blickfeld, die im Zusammenhang mit Leistungen des Teilhabers an sein Unternehmen stehen. Sie haben, Frau *Jachmann*, wenn ich Sie recht verstehe, für diese Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens eine Rechtfertigung darin gesehen, daß der Personengesellschafter in besonders enger Verbindung zur Personengesellschaft stehe. Ich halte das für zweifelhaft, wie auch der Vergleich mit der Betriebsaufspaltung deutlich macht. In der früheren Diskussion sind gerade diese Unterschiede immer wieder angegriffen worden. Wir sollten – gerade wenn es um Begünstigung von Unternehmen geht – diese Rechtsformunterschiede nicht steuerwissenschaftlich legitimieren. Das Hauptaugenmerk des Steuerrechts muß nach wie vor darauf gerichtet sein, diesen Verwerfungen und Fiktionen entgegenzutreten.

Prof. Dr. Jachmann:

Gestatten Sie mir, auf die gestellten Fragen zunächst mit einem Befund zu antworten, der Sie alle betrifft: Wir müssen unterscheiden zwischen dem, was verfassungsrechtlich zwingend vorgegeben ist, und dem, was wirtschaftlich wünschenswert ist. Ökonomisch verstandene Entscheidungsneutralität ist nicht gleichbedeutend mit dem, was eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordert. Solange sich die ökonomische Diskussion um eine sinnvolle Entscheidungsneutralität der Steuer im Bereich der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit bewegt, führen etwaige ökonomische Verwerfungen nicht zugleich zur Verfassungswidrigkeit.

Lassen Sie mich ausgehend hiervon nun der Reihenfolge der Fragen nach mit dem beginnen, was Herr *Lang* angesprochen hat: Kann ein begünstigender

Sondertarif für die einbehaltenen Gewinne gerechtfertigt werden? Bei Einbeziehung sämtlicher Einkunftsarten ergäben sich keine grundsätzlichen gleichheitsrechtlichen Probleme. Gegenwärtig geht es jedoch darum, erste Schritte in diese Richtung zu gehen und lediglich mit unternehmerischen Gewinnen zu beginnen. Es stellt sich die Frage, ob ein Sondertarif als vorübergehende Sozialzwecknorm gerechtfertigt werden kann. M. E. kommt dem Gesetzgeber die Einschätzungsprärogative darüber zu, ob die Kapitalstruktur der Unternehmen so gestaltet ist, daß eine vorübergehende „Kapitalspritze“ Arbeitsplätze schafft. Damit liegt die vorübergehende Sondertarifierung zur Verfolgung des genannten Sozialzwecks im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.

Das nächste, was Sie, Herr *Lang*, angesprochen hatten, ist die Notwendigkeit der Anrechnung. Ich habe Sie so verstanden, daß Sie eine strikte Anrechnung für personenbezogene Unternehmen verlangen, die wirtschaftlich betrachtet sehr nahe an der Persönlichkeit des Unternehmers stehen. Insoweit geht es meines Erachtens um die freiheitsgrundrechtliche Basis der Besteuerungsgleichheit. Die ertragsteuerlich abgeschöpfte Leistungsfähigkeit basiert auf wirtschaftlicher Freiheitsausübung im Rahmen von Art. 12 und 14 GG. Wirtschaftlich gleich gelagerte Sachverhalte dieser Freiheitsausübung sind steuerlich gleich zu behandeln. Art. 19 Abs. 3 GG gibt vor, wer Subjekt dieser Gleichbehandlung ist. Von Art. 19 Abs. 3 GG ist die Körperschaft eindeutig erfaßt, aber auch die Personengesellschaft. Vor diesem Hintergrund bedarf eine unterschiedliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaften der Rechtfertigung, sofern nicht wegen der unterschiedlichen Rechtsform von unterschiedlichen Lebenssachverhalten auszugehen ist. Diese Ebene der Gleichbehandlung von Gesellschaften ist zu unterscheiden von der Ebene der Gleichbehandlung der Gesellschafter. Auch diese bestimmt sich nach der wirtschaftlichen Typik der Rechtsform. Vor diesem Hintergrund würde ich nun, was die Notwendigkeit eines Anrechnungsverfahrens betrifft, weiter gehen als Sie, Herr *Lang*. Meines Erachtens brauchen wir das Anrechnungsverfahren auch bei der Körperschaft, weil nämlich der Anteilseigner das Eigentum an seinem Anteil nutzt, um Erträge zu erzielen. In diese Ertragserzielung durch Nutzung des Anteilseigentums wird durch die Abschöpfung der Erträge der Gesellschaft sowohl bei dieser als auch beim Anteilseigner eingegriffen. Beide Belastungen sind im Vergleich zu anderen Arten der wirtschaftlichen Ertragserzielung zu addieren. Die Ertragserzielung der Körperschaft ist also unter zwei Blickwinkeln relevant: der Ebene der Gesellschaft und der des Anteilseigners. Die Ertragserzielung der Gesellschaft auf der Grundlage von Art. 12 i. V. m. Art. 19 III GG bedeutet für den Anteilseigner Ertragserzielung durch Eigentumsnutzung. Beides gilt es aufeinander abzustimmen. Ein Halbeinkünfteverfahren oder ähnliches Modell kann allenfalls als Typisierung gerechtfertigt

tigt werden. Insoweit habe ich, was das geplante Halbeinkünfteverfahren betrifft, erhebliche Bedenken.

Hier schließt sich das an, was Herr *Raupach* gesagt hat. Können wir nicht nach der Haftung differenzieren? Unser geltendes Modell der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer ist eine Besteuerung des Ist-Ertrages. Bei Realisierung der Haftung bzw. Verlusttragung wird entsprechend besteuert. Kann sich wegen einer Haftungsbegrenzung eine Haftung bzw. Verlusttragung nicht realisieren, so ist dies als Grenze einer etwaigen Leistungsfähigkeitsminderung zu behandeln, wie das beim Kommanditisten der Fall ist. Wenn Sie nun argumentieren, auch bei der Körperschaft rechtfertige sich eine besondere Besteuerung, weil ihr Kapital begrenzt sei, so ist hierfür im Rahmen der geltenden Besteuerung des Ist-Ertrages kein Raum. Im übrigen ist zu bedenken, daß die Haftungsmasse der Körperschaft sie als juristische Person zwangsläufig konstituiert.

Prof. Dr. Raupach:

Ich möchte nur sagen, die Schwierigkeit der Diskussion ist immer wieder, daß wir zwei Problemkreise gleichzeitig besprechen. Der eine ist die Frage, ob wir in irgendeiner Form eine Betriebsteuer oder auch eine Trennung zwischen einer Betriebsteuer und einer Konsumsteuer einführen sollten. Das zweite Problem ergibt sich daraus, daß die praktische Diskussion sich fast ausschließlich einer Reform der Körperschaftsteuer zuwendet, indem man das Anrechnungsverfahren abschaffen will; daraus entstehen nun in der Tat neue verfassungsrechtliche Probleme. Es stellt sich die Frage, was zu tun ist unter Gleichheitssatzgesichtspunkten im Verhältnis Personen- und Kapitalgesellschaften. Bei gleicher Ausgestaltung kennen wir Rechtssysteme, die die Personengesellschaften, aber insbesondere die Kommanditgesellschaften, als selbständige juristische Personen sehen oder zumindest besteuern; das muß nicht deckungsgleich sein. Unsere Behandlung der Kommanditisten als Mitunternehmer ist dagegen durchaus problematisch: Auf der einen Seite entsteht großes Unbehagen, wenn man den Kommanditisten Verluste zurechnen soll, obwohl sie von ihnen im Falle eines negativen Kapitalkontos nicht getragen werden, deshalb haben wir den fürchterlichen § 15a EStG eingeführt. Bei den Gewinnen wundert sich dagegen kein Mensch, wenn bei einer kapitalistischen KG die Kommanditisten Gewinne zu versteuern haben, die sie nicht entnehmen dürfen.

Es ließen sich eine Vielzahl von Problemen in unserem derzeitigen Besteuerungssystem vermeiden, wenn man sich zu einer Gleichbehandlung der Gesamtheit der Kommanditisten mit Kapitalgesellschaften entschliesse. Das wäre für mich die Lösung der Probleme, die sich aus der Verengung der Diskussion im Gefolge der Brühler Vorschläge ergeben.

Prof. Dr. Stadie:

Darf ich aus Zeit- und auch aus Gerechtigkeitsgründen Herrn *Seer* jetzt den Zeitanteil zusprechen, der ihm zusteht. Wir sind leider noch nicht zu ihm gekommen, weil wir halt nur dieses Thema „Sonderbehandlung der nicht entnommenen Gewinne“ behandelt haben, wobei mir nie so ganz klar war, ob wir auf verfassungsrechtlicher Ebene oder auf einfach gesetzlicher Zweckmäßigkeitsebene diskutiert haben.

Ich möchte aber zuvor noch fragen, ob zum hervorragenden Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofes – ich habe dem Berichterstatter dazu schon persönlich heute morgen gratuliert – aus dem Publikum vielleicht noch weitere positive Stimmen zu hören sind. Wir können hierzu allerdings keine Beschlüsse fassen. Keine Meldung, dann brechen wir jetzt den Diskussionsteil zu Frau *Jachmanns* und Herrn *Hüttemanns* Referaten ab und kommen zu Herrn *Seers* Beitrag. Aus Zeitgründen können wir über die dogmatische Absicherung des Halbteilungsgrundsatzes leider nicht allzu viel Zeit verlieren, aber ich möchte Sie nicht bevormunden. Wer dazu etwas sagen möchte, kann sich selbstverständlich äußern.

Prof. Dr. Seer:

Ich schalte mich deshalb kurz ein, weil mir spontan dazu einfällt, daß auch Sie, Herr *Hüttemann*, eben gesagt haben, Ihnen leuchte ein, die Personengesellschaft ohne weiteres der Kapitalgesellschaft gleichzustellen. Allerdings kann man das nicht von der zivilrechtlichen Orientierung her trennen. Aus diesem Grunde haben wir innerhalb der Personengesellschaften wieder eine typische Teilung. Wir haben einerseits die personalistische Gesellschaft und andererseits die Publikumsgesellschaft. Der Beitrag von Herrn *Raupach* paßt zwar auf die Publikumsgesellschaft, aber nicht auf die Zweimann-KG. Mir würde es zum Beispiel nicht einleuchten, warum zum Beispiel ein Einzelunternehmer anders besteuert wird als eine Zweimann-BGB-Gesellschaft. Natürlich kann ich dort auch das Einkommen, das auf der Ebene der Personengesellschaft erwirtschaftet wird, unmittelbar den Gesellschaftern zurechnen. Hierbei sehe ich nicht das Problem, das Sie schildern. Das Problem haben wir aber dann bei einer Publikumspersonengesellschaft. So ziehen sich wiederum bei den zivilrechtlichen Vorprägungen unterschiedliche Sachverhalte unter einem bestimmten Dach hindurch, so daß ich auch nicht glaube, daß man nur mit dieser Haftungsbegrenzung, wie Sie es vorschlagen, das Problem lösen kann.

Mellinghoff:

Es hat mich beeindruckt, daß wir heute nicht über Glaubensfragen gesprochen haben, sondern daß Professor *Seer* sich sehr fundiert mit den verfassungsrecht-

lichen Grundlagen des Halbteilungsgrundsatzes auseinandergesetzt hat. Ich weiß nicht, ob ich Sie dahingehend richtig verstanden habe, daß Sie den Halbteilungsgrundsatz auch auf die Erbschaftsteuer anwenden wollen.

Prof. Dr. Seer:

Ja.

Mellinghoff:

Wenn Sie das wollen, stellt sich folgendes Problem: Sie haben den Halbteilungsgrundsatz aus der Eigentümerfreiheit und damit aus der Marktteilnahme gerechtfertigt. Diesen Grundsatz können Sie eigentlich nicht auf die Erbschaftsteuer anwenden. Denn die Erbschaftsteuer soll einen Vermögenszufluß erfassen, der nicht aus der Marktteilnahme resultiert. Sie müssen daher unter freiheitsrechtlichen Gesichtspunkten einen anderen Ansatzpunkt wählen. Wenn Sie das wollen, dann habe ich diesen freiheitsrechtlichen Ansatzpunkt bisher in Ihren Ausführungen, vielleicht haben Sie das schriftlich getan, vermißt.

Prof. Dr. Seer:

Herr *Mellinghoff*, da haben Sie völlig recht. Aus der Überlegung eines Markteinkommensansatzes, eines selbst erwirtschafteten Leistungseinkommens, kann man dieses dem Erben oder Beschenkten nicht zurechnen. Das geht nicht, sondern das muß man dann anders rechtfertigen oder anders fundieren. Das ginge eben nur durch eine Ableitung aus dem Übernommenen, das als Vorbelastung aus dem zukünftigen Markteinkommen geleistet werden muß. Es ist also dann nicht Teil eines Leistungseinkommens, sondern eine Vorbelastung, die zukünftiges Leistungseinkommen belasten wird. Darüber läßt sich diskutieren. Es ist eine These, die falsch sein mag. Ich muß auch dazu sagen, daß ich bei diesem Referat vor einem Steinbruch stand. Das sind erste Überlegungen, und vielleicht läßt sich dies auch nicht rechtfertigen. Dann muß man gegebenenfalls die Erbschaft- und Schenkungsteuer ausklammern. Aber man kann es meines Erachtens rechtfertigen, wenn man das übernommene Betriebsvermögen, beispielsweise eines Unternehmens, als ein zugewendetes Einkommen sieht. Die Steuer, die darauf lastet, muß auch nachher aus dem erwirtschafteten Einkommen noch geleistet werden und wäre deshalb dann zu periodisieren. Das war meine Überlegung, aber in der Tat, Sie haben die Schwachstelle völlig richtig aufgedeckt.

Prof. Dr. Jachmann:

Dem Ergebnis von Herrn *Seer*, daß wir auch die Erbschaftsteuerbelastung in den Halbteilungsgrundsatz einbeziehen müssen, stimme ich zu. Was die Begründung betrifft, würde ich aber nicht beim Erben ansetzen, sondern beim Erblasser, und zwar unabhängig davon, daß die geltende Erbschaftsteuer als Bereicherungssteuer ausgestaltet ist. Abzustellen ist auf den sozialen Sinn des Steuereingriffs. Denn Grundlage des Halbteilungsgrundsatzes ist das Primat der Privatnützigkeit der wirtschaftlichen Ertragserzielung unter Wahrnehmung der grundrechtlichen Freiheit aus Art. 12 und 14 GG. Diese Begründung ist auf das Erbrecht des Erben unmittelbar nicht übertragbar. Die privatnützige Ertragserzielung setzt sich jedoch beim Erblasser in der Nutzung des Erwirtschafteten auch durch Weitergabe an den Erben fort. Die Freiheit zur Nutzung des Eigentums geht mit dem Tode nicht verloren; insoweit knüpft das Erbrecht an das Eigentum an. Die Erbschaftsteuer greift nicht nur in die Freiheit des Erben zur Erlangung des Nachlasses im Wege des Vermögenstransfers ein, sondern auch in die Freiheit des Erblassers zur Eigentumsnutzung durch Übertragung. Die Freiheit des Erblassers, sein Eigentum zu vererben, ist wie die Freiheit, es zu verschenken, Ausfluß der Nutzungsgarantie des Eigentums. Wegen des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Erbrecht und Privateigentum ist die Sozialbindung gem. Art. 14 II GG grundsätzlich auch auf das Erbrecht anzuwenden. Insoweit gilt das Primat der privaten Eigentumsnutzung für die Übertragung des Eigentums im Wege der Erbfolge bzw. Schenkung. Ich stimme zu, daß das Erbrecht im Ergebnis schwächer geschützt ist als das Eigentum. Im Hinblick darauf ist eine steuerliche Abschöpfung über die Hälfte des Vererbten leichter zu rechtfertigen als im Bereich der Ertragsbesteuerung.

Dr. Pelka:

Ich stimme Frau *Jachmann* zu. Auch ich bin der Auffassung, daß man die Erbschaftsteuer bei der Prüfung des Halbteilungsgrundsatzes einbeziehen kann und muß. Die Erbschaftsteuer ist zwar technisch als Vermögensabgabe konzipiert, aber in ihrer Wirkung ist sie eine Ertragsteuer. Die Unternehmen sollen und werden typischerweise nicht veräußert, um die Erbschaftsteuer zu zahlen. Eine Veräußerung findet zwar gelegentlich statt, aber das ist nicht das Konzept der Erbschaftsteuer. Auch die Erbschaftsteuer muß aus den Unternehmenserträgen oder aus den sonstigen Einkünften des Erben finanziert werden.

Viele Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes stützen die These, daß der Gesetzgeber nicht von einer Vermögensabgabe ausgeht. Wenn die Erbschaftsteuer aus dem Unternehmensertrag oder aus dem Einkommen des Erben erwirtschaftet werden muß, dann ist es auch gerechtfertigt, die Erbschaftsteuer bei der Prüfung des Halbteilungsgrundsatzes mit einzubeziehen.

Ich komme nun zu einem anderen Punkt. Herr Prof. *Seer*, Sie haben am Schluß Ihres Beitrags die These vertreten, daß am Ende das Bundesverfassungsgericht allenfalls feststellen könnte, der Halbteilungsgrundsatz sei verletzt, aber sonst keine weiteren Konsequenzen ziehen könnte. Selbst dann, wenn ein Steuerpflichtiger dem Bundesverfassungsgericht überzeugend darlegen könnte, daß er durch die gesetzlichen Regelungen z. B. mit Steuern von 60% oder 65% belastet wird, könnte er für sich vielleicht nicht viel erreichen. Das Bundesverfassungsgericht könnte wohl auch dann nur abstrakt die Verfassungswidrigkeit der Gesamtsteuerbelastung feststellen, ohne festzustellen, welche Steuer nun denn konkret übermäßig sei. Jede Steuer sei für sich nicht verfassungswidrig, erst die Gesamtbelastung aller Steuern begründe den Verfassungsverstoß. Es läßt sich dann gerade nicht feststellen, ob die Einkommensteuer, Erbschaftsteuer, die nicht abwälzbare Umsatzsteuer oder die Gewerbesteuer den Halbteilungsgrundsatz verletzen. Höchstwahrscheinlich könnte das Bundesverfassungsgericht nur ein sogenanntes Apellurteil erlassen. Was aber soll das Bundesverfassungsgericht machen, wenn der Apell nicht fruchtet, was gerade im Hinblick auf die unterschiedlichen Ertragsshoheiten bei den betroffenen Gesetzen nicht auszuschließen wäre. Es bestehen damit bereits Probleme der Zulässigkeit. Sie könnte daher schon deshalb zurückzuweisen sein, weil der Steuerpflichtige das Rechtsschutzinteresse nicht darlegen kann, da er die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer bestimmten Regelung nicht erreichen kann. Ich meine, man müßte dazu andere Lösungen finden. Gerade wenn der Halbteilungsgrundsatz verletzt ist, zum Beispiel wenn ein Steuerpflichtiger etwa 70% Steuer zahlt, dann wird man vor diesem Problem stehen.

Ich persönlich neige dazu, dies an der Einkommensteuer festmachen, denn die ist ja die wesentliche Steuer der Einkommensbelastung. Beispielsweise werden die letzten 20%-Punkte des Einkommensteuertarifes für verfassungswidrig erklärt. Das könnte auch das Gericht feststellen.

Prof. Dr. Seer:

Lieber Herr *Pelka*, Sie rennen ja mit diesen Schwachpunkten unseres verfassungsrechtlichen Rechtsschutzes bei mir offene Türen ein. Darüber habe ich mir sehr häufig auch in anderen Fragen tiefere Gedanken gemacht. Nur hier sind wir an der Stelle, daß wir in der Tat nicht sagen können, welche Steuer ist nun verfassungswidrig. Die Kumulation der Steuern macht die Überbelastung zu einem verfassungswidrigen Zustand. Und nur diesen kann das Bundesverfassungsgericht m. E. als solchen feststellen, daß diese Besteuerung im konkreten Einzelfall mit der Verfassung unvereinbar ist. Wie nun letztlich der verfassungswidrige Zustand (m. E. *ex tunc*) zu lösen ist, das ist dann Sache des Gesetzgebers und insoweit muß dann das Bundesverfassungsgericht aus meiner Sicht ihn auffordern, rückwirkend einen verfassungsgemäßen Zustand

herzustellen. Nur das kann m. E. die vernünftige Lösung sein, da sind wir auf einem ganz anderen Feld, nämlich der Rechtsfolgenaussprüche von Verfassungsentscheidungen im Bereich des Abgabenrechts, und ich meine, daß die Unvereinbarkeitserklärung mit *pro futuro*-Wirkung oder mit *ex nunc*-Wirkung dem Gesetzgeber zum sorglosen Umgang mit dem Verfassungsrecht einlädt. Denn der Gesetzgeber kann sich vom Bundesverfassungsgericht immer weiter zu der nächsten Korrektur *ex nunc* treiben lassen und insoweit hätte es eine erheblich edukatorische Wirkung, wenn in der Tat hier ein mutiger Schritt vorgenommen wird.

von Groll:

Ich sehe nur einen Ansatz in der Rechtspraxis bzw. im Rechtsschutz: Wenn ich nämlich den Halbteilungsgrundsatz zur Konkretisierung des Billigkeitsbegriffs heranziehe. Hier kann er praktische Bedeutung erlangen, weil im Rahmen der hier gebotenen punktuellen, auf den Zeitpunkt der Erlaßentscheidung bezogenen Betrachtung die genaue Berechnung der steuerlichen Gesamtbelastung einer Person möglich ist. Problematisch ist das nur insofern, als der Halbteilungsgrundsatz, systematisch richtig zugeordnet, als Frage der Gesetzgerechtigkeit, nicht der Einzelfallgerechtigkeit anzusehen ist.

Prof. Dr. Seer:

Darf ich vielleicht auch noch kurz etwas dazu sagen. Herr *von Groll*, ich bin sehr dankbar für diesen Hinweis. Wir haben in der neueren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes erstaunliche Hinweise zu der Frage des Billigkeitserlasses. Wenn wir hier eine atypische Überschreitung des Gesetzesplans haben, dann hätten wir die Möglichkeit, auch einen entsprechenden Billigkeitserlaß vorzunehmen. Nur wenn wir hier jetzt strukturelle Gesetzesungerechtigkeit vorfinden, dann können wir nicht einfach sagen: Billigkeitserlaß!

Kantsteiner:

Ich muß doch sagen, die Diskussion erstaunt mich hier etwas bis daß sie mich erschüttert. Haben wir nicht alle jetzt gespürt, daß die Verwirklichung dieses Halbteilungsgrundsatzes an unüberwindliche Grenzen, Schwierigkeiten und Hindernisse stößt und macht uns das nicht nachdenklich zu fragen, ob dieser Grundsatz überhaupt richtig sein kann? Ich weiß, diese Diskussion soll heute nicht geführt werden, aber lassen Sie mich dennoch das Problem am Beispiel eines angestellten Arbeitnehmers verdeutlichen, der als Unverheirateter von einem Bruttoarbeitsverdienst in Höhe von 80 000 DM genau 50% für Steuern und Sozialabgaben abführt, wobei diese Sozialabgaben einen hohen Anteil an Besteuerungselementen enthalten. Andererseits sehe ich, daß Menschen, denen ich es gönne – ich bin kein Kommunist und kein Sozialist, ich muß Ihnen diese

Illusion gleich nehmen – in unselbständiger Stellung und ohne großes Risiko 10 Mio., 12 Mio., 15 Mio. verdienen, und wir machen uns einen gewaltigen Kopf darum, ob der Gesetzgeber dort nicht über eine Steuerbelastung von 50% hinausgehen dürfe. Da verstehe ich die Diskussion nicht mehr so ganz.

Herr Prof. *Kirchhof* macht das Besteuerungsrecht des Staates fest an der Marktteilnahme des Staates. Ich finde diesen Gedanken sehr gut. Ich habe ihn gefragt: Herr *Kirchhof*, wie ist das denn möglich, daß Sie zum Halbteilungsgrundsatz kommen? Denn wenn da jemand ist, dem die Gunst des Marktes es ermöglicht, 10 Mio. zu verdienen, wieso machen wir dann bei 50% Schluß? Das ist die eine Frage und die andere – die Diskussion hat deutlich ergeben – ist die nach der Sinnhaftigkeit der Erbschaftsteuer. Die Erbschaftsteuer, so ist hier festgestellt worden, muß aus den Erträgen erwirtschaftet werden. Was liegt näher, als die Erbschaftsteuer wirklich auf die Einkommensteuer draufzuschlagen. Das würde übrigens in der Praxis zu erheblicher Erleichterung führen. Ich darf Ihnen als Praktiker sagen, die Erbschaftsteuer in der heutigen und zukünftigen Form ist verfassungswidrig. Ich habe selbst viele Jahre in der Groß-BP und Konzern-BP versucht, die Erbschaftsteuer hereinzuholen. Wir erwischen nur einen kleinen Teil, wir erwischen die Erbschaftsteuer bei den Dummen, von den Klugen nur die Hälfte und von einigen gar nichts.

Prof. Dr. Seer:

Herr *Kantsteiner*, das Letztere, daß die Dummen nur die volle Steuerbelastung tragen, da sind wir einer Meinung. Ich habe auch nicht den Eindruck, daß Sie Kommunist sind. Meines Erachtens muß die Halbteilungsobergrenze sowohl Ihrem Sohn, den Sie angesprochen haben, zugute kommen, als auch dem Einkommensmillionär. Da sehe ich überhaupt gar keine Unterscheidung. Ob die Sozialversicherungsbeiträge miteinzubeziehen sind, muß noch diskutiert werden. Ich habe die unübersehbaren Schwierigkeiten gesehen, weil der Sozialversicherungsbeitrag letztlich einen Versicherungsschutz vermittelt. Das Problem ist, daß das Sozialversicherungsrecht seinerseits wiederum so viele Umverteilungskomponenten enthält, daß natürlich nicht wenige sagen, diese Sozialversicherungsabgaben haben im Grunde einen steuerähnlichen Charakter gewonnen. Wenn man zu diesem Ergebnis wirklich kommen sollte, wäre in der Tat die Halbteilungsgränze ebenso wie für den Einkommensmillionär einzuhalten und dann müßte auch der Sozialversicherungsbeitrag zumindestens mit einem Anteil Berücksichtigung finden. Es gibt ja mehrere Aufsätze, die das fordern, die sagen, dieser Umverteilungsanteil muß typisierend angerechnet werden. Ich muß ganz ehrlich sagen, ich bin derzeit außerstande, dazu eine fundierte Stellungnahme abzugeben. Es könnte dann m. E. vielleicht auch ein interessantes Thema einer Jahrestagung werden, wir behandeln Steuerrecht und Sozialrecht einmal zusammen. Die steuer- und sozialversicherungsrechtli-

che Belastung könnte ein Generalthema für eine zukünftige Jahrestagung sein. Insoweit meine ich, Herr *Kantsteiner*, haben Sie einen wichtigen Hinweis für die nächste Jahrestagung gegeben.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Herr *Schulze-Osterloh*, ich habe ein bißchen Bauchschmerzen bei Ihren Thesen, daß jede Verletzung des Realisationsprinzips gleich das Nettoprinzip verletzt, und daß das dann auch noch zu verfassungsrechtlichen Verwerfungen führen soll. Ich weise auf den Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG hin, d. h. auf die steuerliche Definition des Gewinns. Diese Definition ist zweistufig. Auf der ersten Stufe muß ich den Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres ermitteln. Auf der zweiten Stufe muß ich dem Unterschiedsbetrag gewisse Beträge hinzurechnen und andere abziehen. Das, was Sie vorgetragen haben, betrifft nur die Ermittlung des Unterschiedsbetrages. Nur insoweit wende ich das Bilanzrecht an. Auf der zweiten Stufe ist das Bilanzrecht nicht mehr gefragt. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG sieht auf der zweiten Stufe nur die Hinzurechnung von Entnahmen und den Abzug von Einlagen vor. Es ist aber völlig anerkannt, daß dieser Katalog unvollständig ist. Es sind z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen auf der 2. Stufe hinzuzurechnen. Es sind auf der 2. Stufe alle steuerfreien Betriebsstätteneinkünfte abzusetzen. Es gibt den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG und den Zurechnungsbetrag nach § 1 AStG. Ferner müssen nach § 4 Abs. 5 EStG die nichtabziehbaren Betriebsausgaben beim Unterschiedsbetrag wieder hinzugerechnet werden, weil sie dieselben auf der 1. Stufe gemindert haben. Es ist deshalb nicht richtig, wenn Sie ausgeführt haben, daß die nichtabziehbaren Betriebsausgaben schon innerhalb der 1. Stufe nicht unterschiedsbetragsgemindert anzusetzen seien. Ihre Auffassung würde zum Ausweis eines falschen Eigenkapitals führen. Was mich an Ihrer Auffassung stört, ist die Vorstellung, daß auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung, d. h. bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrages das verfassungsrechtlich verbürgte Nettoprinzip gelten soll, daß aber der Gesetzgeber auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung, d. h. insbesondere bei den Hinzurechnungen, der Gesetzgeber völlig frei sein soll. Man nehme z. B. das simple Beispiel aus § 1 AStG. Die Vorschrift sieht eine Hinzurechnung vor, ohne daß ein Realisationstatbestand verwirklicht wurde. § 1 AStG verletzt das Realisationsprinzip, ohne daß insoweit eine Verfassungswidrigkeit diskutiert würde, weil die Hinzurechnung erst auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung ansetzt. Auch beim Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10 Abs. 2 AStG wird nichts realisiert. Nehmen wir den Fall einer Entnahme. Die Entnahme eines Grundstücks aus einem Betriebsvermögen ist keine Veräußerung und insoweit auch keine Gewinnrealisierung. Es wird nur ein „Ersatz“-Realisationstatbestand verwirklicht. Er löst die Hinzurechnung beim Unter-

schiedsbetrag aus. Deshalb überzeugt mich nicht, daß auf der 1. Stufe, d. h. bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrages verfassungsrechtliche Grundsätze beachtet werden müssen, jedoch auf der 2. Stufe für den Rechtsanwender der Himmel völlig blau ist. Mir fehlt die Begründung dafür, daß die von Ihnen genannten verfassungsrechtlichen Grundsätze auf die Gewinnermittlung insgesamt Anwendung finden, d. h. sich auch die 2. Stufe und damit auf das Endergebnis beziehen.

Prof. Dr. Schulze-Osterlob:

Herr *Wassermeyer*, Sie haben eine Lücke in meinen Darlegungen richtig erkannt; zu einer Reihe von Fragen habe ich mich nicht geäußert. Das Problem der Entnahmen und Einlagen habe ich insofern angedeutet, als ich davon sprach, daß Erträge und Betriebsausgaben betrieblich veranlaßt sind. Fehlt es an dieser Veranlassung, liegen Einlagen und Entnahmen vor. Verdeckte Gewinnausschüttungen würde ich schon bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Ergebnisses berücksichtigen, so daß für mich § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG keine eigenständige Bedeutung hat. Mit dem von Ihnen zu Recht hervorgehobenen Außensteuerrecht habe ich mich nicht befaßt. Ich nehme aber an, daß man seine wesentlichen Regelungen mit zusätzlichen Argumenten verfassungsrechtlich rechtfertigen kann.

Sie geben mir Gelegenheit, etwas klarzustellen. Nach meiner Vorstellung sind Handels- und Steuerbilanzrecht trotz aller Einschränkungen der Maßgeblichkeit über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG unmittelbar miteinander verknüpft. Ich gehe daher für Fragen des Steuerbilanzrechts stets vom Handelsbilanzrecht aus. Wenn ich vom objektiven Nettoprinzip spreche, dann kann ich vermittels des § 5 Abs. 1 (noch ohne Satz 2) EStG 1934 ohne weiteres auf handelsbilanzrechtliche Regeln zurückgreifen. Hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit von Ansammlungsrückstellungen berücksichtige ich daher gleichermaßen Äußerungen zum Handelsbilanzrecht und zum Steuerbilanzrecht. Wenn hierzu keine eindeutigen Regeln entwickelt worden sind, besteht keine Möglichkeit, auf der Grundlage des objektiven Nettoprinzips von Verfassungen wegen Grenzen aufzuzeigen.

Müller-Gattermann:

Eine kurze Anmerkung zur Rundfunkbesteuerung, Herr *Schulze-Osterlob*.

Ich stimme Ihnen zu, daß die Besteuerung der öffentlichen Rundfunkanstalten nicht in Ordnung ist. Ich kann Ihnen aber mitteilen, daß an einer Gesetzesänderung gearbeitet wird. Ich stimme Ihnen nicht darin zu, daß wir eine Verletzung des Nettoprinzips bei der ZDF-Besteuerung haben. Der Hintergrund dieser Besteuerung ist folgender: Es stellt sich die Frage, welche Aufwendun-

gen für das Rahmenprogramm als Ausgaben in den Werbungsbereich anerkannt werden können. Der Gesetzgeber hat die Frage über eine Einschätzung der anteiligen Betriebsausgaben beantwortet und auf den so ermittelten Gewinn den Körperschaftsteuersatz angewendet. Ausgedrückt im Gesetz ist das in einem Prozentsatz der Einnahmen. Was m. E. nicht in Ordnung ist, ist das Verhältnis von ARD-Besteuerung zur ZDF-Besteuerung. Es geht nicht an, daß der Gesetzgeber für das ZDF eine Pauschalbesteuerung regelt, bei der ARD-Besteuerung im Verwaltungswege ein eigenes Schätzverfahren angewandt wird und beides sich auseinanderentwickelt. Der Bundesrechnungshof hat dies kritisiert. Es kann nun sein, daß die ZDF-Regelung Vorbild für die Besteuerung aller öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten werden wird. Damit entfielen der Vorwurf des Maßnahme-Gesetzes.

Prof. Dr. Raupach:

Ich wollte mich zum Realisations- und Imparitätsprinzip äußern. Ist es nicht im Grunde so, daß man nach den Gründen für die Durchbrechung des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips fragen muß. Es ist in der Tat sehr schwer, etwas für verfassungswidrig zu erklären, wie Sie gesagt haben, z. B. im Fall der steuerlichen Nichtanerkennung der Drohverlustrückstellungen, wenn sich keine Grundsätze in einem speziellen geregelten Bereich feststellen lassen, gegen die verstoßen wird. Dagegen kamen Sie überraschenderweise bei den beiden älteren Eingriffen in das Imparitätsprinzip zu Verfassungsbedenken, da werden Ausnahmen statuiert und es ist nicht einzusehen, warum gerade in der betreffenden Fallgruppe. Sie haben das aber meines Erachtens bei der Rückstellung für drohende Verluste ein wenig zu eng gesehen. Man muß aber doch berücksichtigen, daß das Imparitätsprinzip bilanziell unterschiedlich verwirklicht wird: Zwar sind nicht alle Teilwertabschreibungsfälle Imparitätsfälle, aber immerhin wirkt das Imparitätsprinzip sich aktivisch durch Teilerwerbsabschreibungen und passivisch durch die Bildung von Rückstellungen aus. Wenn gefragt wird, ob die Rückstellung für drohende Verluste wegfallen kann, stellt sich zugleich die Frage, ob denn damit nicht die Sachgesetzlichkeit gegenüber den Fällen durchbrochen wird, in denen eine aktivische Berichtigung erfolgen kann. Wenn ich z. B. den Fall einer Nichtauslastung der Kapazität einer Anlage habe, dann dürfte ich eine Teilwertabschreibung vornehmen. Wenn ich dasselbe Problem bei einer geleasteten Anlage habe, dann darf ich keine Drohverlustrückstellung mehr bilden. Ich denke, hier ergibt sich die Fragestellung, ob das so geht, ob ich denn einen besonderen Grund habe, den Leasingvertrag anders zu behandeln als den Erwerbsvorgang mit der Möglichkeit der Teilwertabschreibung. In beiden Fällen geht es um dasselbe Problem mangelnder Kapazitätsauslastung.

Ein zweiter Punkt, den ich noch berühren wollte: Muß man nicht insgesamt die Eingriffe in das Imparitätsprinzip und damit in den Maßgeblichkeitsgrund-

satz in einem größeren Rahmen sehen? Wenn das Vorsichtsprinzip nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz bedeutet, daß sich der Fiskus bei der Besteuerung ebenso zurückhält wie der Gesellschafter, dessen Dividendenbezug verringert wird und wenn der Fiskus dann im umgekehrten Fall der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen Gesellschaftern dieselbe Zurückhaltung beim Dividendenbezug auferlegt, dem sich der Fiskus aus Gründen der Lenkungs politik unterwirft (umgekehrte Maßgeblichkeit), dann sollte es nicht schwerfallen, in den Einbrüchen in das Imparitätsprinzip Systemverstöße zu sehen.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Herr *Raupach*, haben Sie ganz herzlichen Dank für diese Hinweise. Mir war bei der Abfassung meines Vortrages nicht bewußt, daß man das Imparitätsprinzip in seinen beiden Aspekten, der Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert oder auf den Teilwert und der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, einheitlich sehen muß und daß eine Sonderregelung für einen der beiden Aspekte zur Ungleichbehandlung führt. Wenn man aber anerkennt, daß das Imparitätsprinzip insgesamt mit dem Ziel der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist, dann müßte eine schrittweise Annäherung an dieses Ziel verfassungsrechtlich zulässig sein, wie ja auch § 17 EStG möglicherweise nur damit zu rechtfertigen ist, daß er für einen Teilbereich den verfassungswidrigen Dualismus der Einkunftsarten aufhebt. Ich will in der Druckfassung meines Vortrages auf diese Frage eingehen.

Prof. Dr. Schön:

Ich bin mit Herrn *Schulze-Osterloh* in so vielen Punkten einer Meinung, daß ich mich auf drei ganz kurze Anmerkungen und Nachfragen beschränken darf. Zunächst geht es um die Überlegung von Herrn *Wassermeyer* zur Zurechnung fiktiver Einkünfte. Diese Problematik läßt sich vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips lösen. So wie in realitätsgerechter Höhe alle Aufwendungen abgezogen werden müssen, darf die Einkommensteuer auch nur den realen Vermögenszuwachs erfassen. Das schließt Fiktionen weitgehend aus.

Die zweite Frage betrifft das Imparitätsprinzip. Ich möchte dieses Prinzip auch aus steuerlicher Sicht noch verteidigen. Vor dem Hintergrund des Tatbestandsmäßigkeitssprinzips der Besteuerung müssen bestehende Unsicherheiten in der Sachverhaltsfeststellung zugunsten des Steuerpflichtigen ausschlagen. Im Zweifel ist für den Steuerbürger anzunehmen, daß ein unsicherer Gewinn nicht gemacht, ein unsicherer Verlust aber eingetreten ist.

Schließlich noch eine Nachfrage zu dem steuerbilanziellen Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste. Sie haben, Herr *Schulze-Osterloh*, gemeint,

daß dies vor dem Hintergrund eines Verlustrücktrags verfassungsmäßig sei. Nun hat aber der Gesetzgeber im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 den Verlustrücktrag ein weiteres Mal eingeschränkt. Es können sich daher die Situationen vermehren, in denen die Drohverlustrückstellung ausgeschlossen ist, der später manifeste Verlust aber nicht mehr zurückgetragen werden kann. Würden Sie diese Situation nicht doch als verfassungswidrig beurteilen?

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Vielen Dank. Teilweise sind wir uns ja einig. Die Frage der Feststellung von realistischen Vermögensmehrungen müßte man gegebenenfalls noch an Hand weiterer Beispiele untersuchen. Ihr Hinweis auf den Grundsatz „im Zweifel für den Steuerbürger“ überzeugt mich dagegen nicht so ganz. Ich halte den Unterschied zwischen dem Imparitätsprinzip und dem Realisationsprinzip im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip für so prägend, daß für mich kein Raum für eine Zweifelsregelung bleibt.

Ihr Hinweis zum Verlustrücktrag betrifft einen sehr wichtigen Punkt. Ich stimme Ihnen darin zu, daß das Problem der Verlustberücksichtigung in die Überlegungen auf einer zweiten Ebene einbezogen werden muß.

Prof. Dr. Seer:

Herr *Schulze-Osterloh*, ich habe noch eine Frage zu der methodischen verfassungsrechtlichen Prüfung, die Sie vorgenommen haben. Mir ist nicht ganz klar geworden, was der Hinweis genau soll, daß das Einkommensteuergesetz 1934 und 1949, so wie es vorgefunden wird, von Bedeutung sei. Das ist das eine; das zweite, was mir auch nicht ganz klar geworden ist, was die Rückkopplung am Schluß bei den Ansammlungsrückstellungen vom Streit auf der einfachgesetzlichen Ebene und der Auslegung des Bilanzrechts auf das Verfassungsrecht heißen soll.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Im Grundgesetz ist die Einkommensteuer erwähnt. Der Grundgesetzgeber hat im Jahre 1949 das Einkommensteuergesetz 1934 vorgefunden. In diesem Gesetz gab es die einfache Regel des § 4 Abs. 4, nach der Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie betrieblich veranlaßt sind. Von dieser Grundstruktur sind die Verfasser des Grundgesetzes offenbar ausgegangen. Daher bin ich bereit – über die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hinausgehend – einem grob strukturierten Nettoprinzip Verfassungsrang einzuräumen, das in seinen Einzelheiten allerdings durch die Bilanzierungspraxis geprägt wird. Hinsichtlich der Fälle, die in der Praxis zu Ansammlungsrückstellungen führen, scheint es so zu sein, daß die Bilanzierenden selbst

nicht daran interessiert waren, den von ihnen geschuldeten Betrag – wie nach dem objektiven Nettoprinzip zu fordern – in einer Summe zu passivieren. Damit wären wohl Schwierigkeiten für die Dividendenpolitik und mit der Darstellung in der Konzernbilanz verbunden gewesen. Und da auch der Bundesfinanzhof die Ansammlungsrückstellung gutgeheißen hat, ohne auf das Problem der rechtlichen Entstehung der Verbindlichkeit einzugehen, hat sich diese Praxis offenbar durchgesetzt. Man wird dem Gesetzgeber von Verfassungen wegen keine Vorwürfe machen können, wenn er für die Rechtsunterworfenen eine Regelung schafft, die sie selbst jahrzehntelang für richtig gehalten haben.

Prof. Dr. Stadie:

Das ist hier in der Tat das Problem. Ich bin Ihnen sehr dankbar, Herr *Seer*, wenn Sie darauf verzichten, dazu jetzt noch etwas zu sagen, weil wir in Zeitverdrückung sind. Und ich bitte um Entschuldigung dafür, daß ich Sie zweimal heute habe links liegen lassen; das ist mir unangenehm. Ich möchte die Diskussion jetzt abschließen mit der Bemerkung, daß ich glaube, den Inhalt des Nettoprinzips auszuloten, wird noch etliche Steuerjuristen und Verfassungsjuristen die nächsten Jahrzehnte und vielleicht noch länger beschäftigen. Der Stein, den Sie geworfen haben, Herr *Schulze-Osterloh* ist sicherlich sehr gut gewesen. Ob man in jedem Punkt zustimmt, ist eine andere Frage; darum geht es aber auch gar nicht. Mich hat es jedenfalls auch sehr nachdenklich gemacht, wie Sie da differenziert haben; ob das letztlich alles zutrifft, ist die sekundäre Frage, aber Sie haben mich vom Prinzip her überzeugt.

Verhältnis des deutschen Verfassungsrechts zum Europarecht*

Prof. Dr. *Günter Hirsch*

Richter am Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften,
Luxemburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Einführung | III. Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts |
| II. Unmittelbare Wirkung und Vorrang des Gemeinschaftsrechts | IV. Kooperation zwischen der nationalen Gerichtsbarkeit und der Gemeinschaftsgerichtsbarkeit |
| 1. Grundsatz | V. Fazit |
| 2. Einzelvorschriften, Richtlinien | |
| 3. Vorrang des Gemeinschaftsrechts | |

I. Einführung

Führt man sich die Diskussion vor Augen, die seit der Maastricht-Entscheidung des BVerfG im Jahre 1993 in der Fachpresse zum Verhältnis des deutschen Verfassungsgerichts zum Europäischen Gerichtshof geführt wird, könnte man versucht sein, zu fragen, ob es hier um ein Verhältnis geht, das man *zu* jemanden hat, oder um ein Verhältnis, das man *mit* jemandem hat. Daß das Verhältnis, das man *mit* jemandem hat, etwas anderes ist als das Verhältnis, das man *zu* jemandem hat, gehört ja zu den subtilen Feinheiten der deutschen Sprache.

Rechtlich wird das Verhältnis verschiedener Gerichtsbarkeiten zueinander bestimmt von dem Verhältnis, in dem die von diesen Gerichten anzuwendenden Rechtsordnungen zueinander stehen.

Die Bürger der Europäischen Gemeinschaft unterliegen einer Fülle von Rechtsnormen, die ihnen Pflichten auferlegen und Rechte verleihen (Kommunales Satzungsrecht, Landesrecht, Bundesrecht, Europarecht, Menschenrechte etc.). Je umfangreicher der Normenbestand, desto größer die Gefahr von Kollisionen. Gehören die Normen darüber hinaus verschiedenen Rechtsordnungen an, wird das rechtliche Abgrenzungs- und Vorrangproblem noch angereichert um eine politische Dimension.

* Die Vortragsform wurde beibehalten; die Fußnoten beschränken sich auf die Nachweise der Zitate und weiterführende Literatur. Eine weitergehende Überarbeitung des Manuskriptes erfolgte nicht.

Enthalten diese Rechtsordnungen Regelungen, die sich mit identischen Rechtsfragen befassen, stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis sie zueinander stehen und wer im Konfliktfall die Letztentscheidung zu treffen hat.

II. Unmittelbare Wirkung und Vorrang des Gemeinschaftsrechts

1. Grundsatz

Die Europäische Gemeinschaft war von Anfang an mehr als eine Freihandelszone auf völkerrechtlicher Basis. Sie war von Beginn an auch als Rechtsgemeinschaft konzipiert. Die Römischen Verträge und die Nachfolgeverträge enthalten selbst Rechtsvorschriften und ermächtigen zur Setzung sekundären Gemeinschaftsrechts. Hiervon haben die Gemeinschaftsorgane fleißig Gebrauch gemacht, so daß der Begriff „Normenflut“ hier wahrlich berechtigt ist. Der Abschluß der Römischen Verträge löste einen heftigen und jahrelangen Gelehrtenstreit aus über deren Rechtsnatur und Wirkung. Diesen Theorienstreit, ob die Verträge eine rein völkerrechtliche Qualität haben und ausschließlich die Mitgliedstaaten binden, ohne unmittelbar in die innerstaatlichen Rechtsordnungen hineinzuwirken, hat der Europäische Gerichtshof 1963 beendet. In der Entscheidung *Van Gend/Loos* stellte er fest, daß die Gemeinschaft nicht nur wechselseitige Verpflichtungen zwischen den vertragsschließenden Staaten begründet, sondern „eine neue Rechtsordnung des Völkerrechts darstellt, zu deren Gunsten die Staaten, wenn auch in begrenztem Rahmen, ihre Souveränitätsrechte eingeschränkt haben, eine Rechtsordnung, deren Rechtssubjekte nicht nur die Mitgliedstaaten, sondern auch die einzelnen sind“¹.

Das von der Gesetzgebung der Mitgliedstaaten unabhängige Gemeinschaftsrecht kann somit den einzelnen unmittelbar Pflichten auferlegen und Rechte verleihen.

Dieser Grundsatz der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts in den nationalen Rechtsordnungen war der Urknall für das Entstehen der Gemeinschaft als Rechtsgemeinschaft. Er steht längst gemeinschaftsweit außer Streit. So hat insbesondere das Bundesverfassungsgericht bereits 1967 klargestellt, daß die Europäische Gemeinschaft eine „neue öffentliche Gewalt“ darstelle, die gegenüber der Staatsgewalt der einzelnen Mitgliedstaaten selbständig und unabhängig sei². Ihre Akte bräuchten daher von den Mitgliedstaaten weder bestätigt zu werden noch könnten sie von ihnen aufgehoben werden. Das Bundesverfassungsgericht bestätigte damit die Rechtsprechung des Europäi-

1 EuGH, Slg. 1963, 1.

2 BVerfGE 22, 293.

schen Gerichtshofs, daß das vom EWG-Vertrag geschaffene Recht aus einer „autonomen Rechtsquelle“ fließe.

Dies verdient festgehalten zu werden, da das Verhältnis des BVerfG zum EuGH zu häufig auf die problematische Maastricht-Entscheidung von 1993 beschränkt und der langjährige Gleichklang in Grundsatzfragen vergessen wird.

2. Einzelvorschriften, Richtlinien

Auch wenn die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts unstreitig ist, steckt auch hier, wie so oft, der Teufel im Detail. Denn die Frage, welche Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts im einzelnen unmittelbar wirken, wirft immer wieder schwierige Auslegungsfragen auf und beschäftigt häufig den Gerichtshof.

Welchen Vorschriften des primären und des sekundären Gemeinschaftsrechts unmittelbare Wirkung zukommt, ist jeweils durch Auslegung zu ermitteln. Es muß sich um eine „klare und unbedingte Verpflichtung“ handeln, die das Gemeinschaftsrecht auferlegt und die zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit keiner weiteren Maßnahmen der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf. Daß dies z. B. für die Grundfreiheiten und Grundrechte gilt, ist unbestritten. Aber auch andere Vorschriften, denen dies nicht so ohne weiteres anzusehen ist, können unmittelbare Wirkungen in den Rechtsbeziehungen zwischen den Mitgliedstaaten, aber auch zwischen dem Mitgliedstaat und seinen Bürgern erzeugen, so z. B. das Gebot der Abschaffung der Zölle zwischen den Mitgliedstaaten.

Was das sekundäre Gemeinschaftsrecht angeht, so haben Verordnungen schon nach ihrer Definition in Art. 249 Abs. 2 EGV allgemeine Geltung, sie „gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat“.

Dagegen führte die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien in Deutschland zu Rechtsprechungsturbulenzen. Nach dem Vertrag ist die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich, überläßt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel (Art. 249 Abs. 3 EGV). In der Rechtssache *Ratti* stellte der Europäische Gerichtshof jedoch fest, daß damit nicht grundsätzlich ausgeschlossen sei, daß sich betroffene Personen unmittelbar auf die durch die Richtlinie auferlegte Verpflichtung des Staates berufen können³. Die praktische Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts wäre abgeschwächt, wenn sich die einzelnen vor Gericht nicht auf Rechte berufen könnten, die ihnen nach der Richtlinie hätten eingeräumt werden müssen.

³ EuGH, Slg. 1979, 162.

Inzwischen besteht eine gefestigte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, nach der Einzelvorschriften einer Richtlinie unmittelbare Wirkung zugunsten der Gemeinschaftsbürger zukommt, wenn

- keine (ausreichende) Umsetzung der Richtlinie innerhalb der Frist erfolgt ist und
- die Vorschrift inhaltlich unbeding und hinreichend genau ist.

Der *Bundesfinanzhof* sah in dieser Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur direkten Wirkung von Richtlinien eine Kompetenzüberschreitung, die die Gerichte der Mitgliedstaaten nicht binden könne⁴.

Das gegen diese Entscheidung des *Bundesfinanzhofs* angerufene *Bundesverfassungsgericht* stellte dagegen ausdrücklich fest, daß „dem Europäischen Gerichtshof im Verhältnis zu den Gerichten der Mitgliedstaaten die abschließende Entscheidungsbefugnis über die Auslegung des Vertrages sowie über die Gültigkeit und die Auslegung des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts“ zusteht⁵. Der Europäische Gerichtshof habe mit dieser Rechtsprechung nicht die Grenzen überschritten, die der richterlichen Rechtsfortbildung gesetzt seien. Es gestand dem Europäischen Gerichtshof vielmehr das Recht zur richterlichen Rechtsfortbildung zu, entsprechend der gemeineuropäischen Rechtsüberlieferung und Rechtskultur. Der Richter sei in Europa niemals lediglich „la bouche qui prononce les paroles de la loi“ gewesen.

Auch hier stellte sich somit das BVerfG hinter den EuGH. Mit der Zuerkennung der unmittelbaren Wirkung von Richtlinienrecht war kein Damm gebrochen. Dies zeigt deutlich die Folgerechtsprechung des Gerichtshofs. So stellte er z. B. klar, daß Richtlinien nicht zu Lasten eines Bürgers unmittelbar angewandt werden können. Außerdem haben sie keine horizontale Drittwirkung, gelten also im Verhältnis der Gemeinschaftsbürger untereinander nicht unmittelbar. Deshalb konnte sich z. B. ein italienischer Staatsbürger, der auf der Straße einen Vertrag über einen Sprachkurs im Fernunterricht abgeschlossen hatte, nicht unmittelbar auf die Richtlinie über Haustürgeschäfte berufen, um sich von diesem Vertrag wieder zu lösen⁶. Italien hatte diese Richtlinie nicht umgesetzt, da Richtlinien jedoch nur im Verhältnis Mitgliedstaat-Bürger verbindlich sind, kann eine Richtlinie nicht unmittelbar zu Lasten einer Privatrechtspartei wirken.

Die Rechtsschutzlücke, die dadurch entstehen kann, daß ein Mitgliedstaat seinen Bürgern die Rechte vorenthält, die ihnen eine Richtlinie einräumen will, ohne daß eine unmittelbare Berufung auf diese Richtlinie möglich ist, hat der

4 BfH, EuR 1981, 442, sowie EuR 1985, 191.

5 BVerfGE 75, 223.

6 EuGH, Slg. 1994, I-3325 (Faccini Dori).

Europäische Gerichtshof in einem anderen Kontext geschlossen, nämlich im Rahmen der Staatshaftung für legislatives Unrecht⁷. In dem genannten Fall konnte sich folglich der Käufer des Sprachfernkurses nicht unter Hinweis auf eine Direktwirkung der EG-Richtlinie von dem Vertrag lösen, er konnte jedoch für den Schaden, der ihm dadurch entstanden war, daß Italien ihm das gemeinschaftsrechtlich vorgesehene Widerrufsrecht bei sogenannten Haustürgeschäften nicht eingeräumt hat, Ersatz fordern.

3. Vorrang des Gemeinschaftsrechts

Kollidiert unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht mit nationalem Recht, stellt sich die Vorrangfrage. Sie ist klar zu beantworten, wenn es um einen Konflikt zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalen Rechtsnormen ohne Verfassungsqualität geht. Ihnen gegenüber setzt sich das Gemeinschaftsrecht ohne Wenn und Aber durch. Widerspricht etwa eine nationale Steuerregelung dem gemeinschaftsrechtlichen Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit oder dem Gebot der Freizügigkeit, hat es gegenüber dem Gemeinschaftsrecht zurückzutreten.

Geht es dagegen um einen Konflikt zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht, ist die Rechtslage schwieriger. Hier ist zu differenzieren:

a) Soweit es nicht um die konstitutiven Grundelemente der Verfassung geht, sondern um „einfaches“ Verfassungsrecht – etwa um den Beamtenbegriff des Art. 33 GG –, hat das Gemeinschaftsrecht Vorrang. So hat der Europäische Gerichtshof z. B. entschieden, daß Art. 39 Abs. 4 EGV, nach dem Beschäftigte in der öffentlichen Verwaltung nicht unter die gemeinschaftsrechtliche Garantie der Freizügigkeit der Arbeitnehmer fallen, eng auszulegen ist. Der Begriff der öffentlichen Verwaltung ist gemeinschaftsrechtlich zu definieren, er umfaßt hier nur die Ausübung hoheitlicher Befugnisse und setzt sich insoweit auch gegenüber abweichendem nationalem Verfassungsrecht durch.

b) Geht es dagegen um einen „qualifizierten Konflikt“ zwischen Gemeinschaftsrecht und Grundwerten des nationalen Verfassungsrechts, hat dies in etlichen Mitgliedstaaten, insbesondere aber in Deutschland, zu regen Diskussionen geführt.

Nach der deutschen Verfassungskonstruktion erteilt das nationale Zustimmungsgesetz den Rechtsanwendungsbefehl für das Gemeinschaftsrecht. Über die Brücke des Zustimmungsgesetzes kann jedoch nur solches Gemeinschaftsrecht innerstaatlich wirksam werden, das die wesentlichen Strukturen des

⁷ Vgl. EuGH, Slg. 1991, I-5357 (Francovich).

Grundgesetzes, insbesondere dessen Grundrechte, achtet und das sich in den Grenzen der der Gemeinschaft eingeräumten Hoheitsrechte hält.

Dieser Auffassung ist im Prinzip zuzustimmen. Es kann wohl nicht ernsthaft bezweifelt werden, daß die Bundesrepublik Deutschland auf die Europäischen Gemeinschaften nicht die Kompetenz übertragen wollte und konnte, durch Gemeinschaftsmaßnahmen den deutschen Grundrechtsstandard in seinem Kernbereich zu beeinträchtigen. Ebenso ist richtig, daß über die Brücke des Zustimmungsgesetzes nur solches Recht in die innerstaatliche Rechtsordnung einfließen kann, das im Rahmen der begrenzt zugewiesenen Befugnisse gesetzt worden ist.

Das Problem ist jedoch noch keineswegs gelöst, wenn man das Prinzip anerkennt, daß nationales Verfassungsrecht der Anwendbarkeit von Gemeinschaftsrecht – genauer gesagt der ratifizierenden Wirkung des Zustimmungsgesetzes – Grenzen setzen kann.

Die entscheidende Frage lautet vielmehr im Kern, wer die Befugnis besitzt, letztinstanzlich zu entscheiden, ob diese Grenzen überschritten sind, wer also die Entscheidungskompetenz besitzt bei Zweifeln, ob Gemeinschaftsrecht grundrechts- und kompetenzkonform ist.

Der Ausgangspunkt des Bundesverfassungsgerichts ist folgender⁸: Der Europäische Gerichtshof entscheidet, ob Gemeinschaftsakte *ungültig* sind, weil sie gegen *Gemeinschaftsgrundrechte* verstoßen oder nicht mehr von einer *Zuständigkeit der Gemeinschaft* gedeckt sind.

Das Bundesverfassungsgericht dagegen sei zuständig für die Entscheidung, ob Gemeinschaftsakte gegen *deutsche Grundrechte* verstoßen oder vom *deutschen Zustimmungsgesetz* gedeckt sind. Es könne zwar Gemeinschaftsrecht gegebenenfalls nicht für *nichtig* erklären, sehr wohl aber für *nicht anwendbar* in Deutschland. Es handelt sich also formal um verschiedene Streitgegenstände; materiell sind es jedoch dieselben.

Hier liegt – wie Bundesverfassungsrichter *Grimm* formuliert – die „konfliktträchtige Zone“ zwischen dem Bundesverfassungsgericht und dem Europäischen Gerichtshof⁹. Dieses Nebeneinander von deutscher und Gemeinschaftsgerichtsbarkeit – das natürlich immer das Risiko divergierender Entscheidungen beinhaltet – hat das *Bundesverfassungsgericht bei der Grundrechtsfrage* mit der sog. Solange II-Entscheidung im Sinne nützlicher Pragmatik entschärft¹⁰. Karlsruhe gab mit dieser Entscheidung zwar nicht den prinzipiellen Anspruch auf, daß Gemeinschaftsrecht dem deutschen Grundrechtsstandard

8 Vgl. BVerfGE 89, 155 (Maastricht).

9 *Grimm*, RdA 1996, 66/68.

10 BVerfGE 73, 339.

entsprechen müsse. Es sah jedoch ab 1986 den erforderlichen gerichtlichen Grundrechtsschutz durch die Rechtsprechung des EuGH als gesichert an und übt deshalb seitdem seine Jurisdiktion insoweit nicht mehr aus.

Ob die Maastricht-Entscheidung, in der diese Kooperation zwischen Europäischem Gerichtshof und Bundesverfassungsgericht im Grundrechtsbereich näher konkretisiert wird, die Solange-II-Position des Bundesverfassungsgerichts in vollem Umfang aufrechterhalten oder aber modifiziert hat, ist Gegenstand kontroverser Diskussionen.

Die Brisanz des Maastricht-Urteils liegt jedoch weniger in der Grundrechtsfrage als bei dem Problem der Konsequenzen kompetenzwidrigen Gemeinschaftsrechts¹¹. Das Gericht erklärt nämlich, daß die deutschen Staatsorgane aus verfassungsrechtlichen Gründen gehindert wären, Rechtsakte in Deutschland anzuwenden, die sich nicht mehr in den Grenzen der der EG eingeräumten Hoheitsrechte halten. An anderer Stelle heißt es, die deutschen Behörden müßten solch ausbrechenden Rechtsakten „die Gefolgschaft verweigern“.

Damit scheint das *Bundesverfassungsgericht* Rechtsakte der Europäischen Gemeinschaften der Kontrolle deutscher Staatsorgane zu unterstellen und diesen, jedenfalls aber sich das Recht vorzubehalten, zu entscheiden, ob sie sich im Rahmen einer Gemeinschaftskompetenz halten.

Die Gemeinschaft bezieht ihre Legitimation, ihren politischen Rang und ihren Zukunftsanspruch aus ihrer Eigenschaft als Rechtsgemeinschaft, ja sie ist im eigentlichen *nur* eine solche. Das Recht ist gleichsam der Stoff, aus dem die Gemeinschaft geschaffen wurde und zugleich der Stoff, den sie selbst schafft. Nähme man der Bundesrepublik ihr Grundgesetz, sie würde, wenn auch mehr schlecht als recht, weiterbestehen; nähme man den Europäischen Gemeinschaften die sie konstituierenden Verträge, sie würden aufhören zu existieren. Um dies auf den kurzen Nenner zu bringen: keine Europäische Integration ohne Rechtsgemeinschaft; keine Rechtsgemeinschaft ohne Rechtseinheit; keine Rechtseinheit ohne zentrale Gerichtsbarkeit. Ein systematischer Vorbehalt zugunsten nationaler Gerichte würde den Vertrag konterkarrieren und nicht nur institutionelle Konflikte zwischen einem Mitgliedstaat und der Gemeinschaft heraufbeschwören, sondern auch Konflikte zwischen den Mitgliedstaaten, die dann jeweils von einem nationalen Gericht zu entscheiden wären.

Um die unverzichtbare Rechtseinheit in der Gemeinschaft sicherzustellen, wurde dem Europäischen Gerichtshof nach Art. 220 des EG-Vertrages die Aufgabe zugewiesen, die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung des Vertrages zu sichern. Er wacht über die Einhaltung der Vertragspflichten und über die Rechtmäßigkeit von Rechtsakten der Gemeinschaft.

11 Ausführlich hierzu *Hirsch*, NJW 1996, 2457.

Nach Art. 230 EGV entscheidet er, ob Rechtsakte der Gemeinschaft wegen Unzuständigkeit oder Verletzung des Vertrages nichtig sind. Art. 234 EGV gibt ihm die Zuständigkeit, über die Auslegung des Vertrages sowie über die Gültigkeit der Handlungen der Gemeinschaft zu entscheiden. Damit ist bereits nach dem eindeutigen Wortlaut dem Europäischen Gerichtshof im Vertrag die Zuständigkeit zugewiesen, über die Gültigkeit von Gemeinschaftsrecht zu entscheiden, auch und insbesondere soweit es um dessen Vereinbarkeit mit Grundrechten und die Beachtung der Kompetenzgrenzen geht. Diese Übertragung von Gerichtsbarkeit auf den Europäischen Gerichtshof ist mit dem Zustimmungsgesetz in Deutschland verbindlich geworden.

Nach dem Grundgesetz ist Gerichtsbarkeit auf eine zwischenstaatliche Einrichtung übertragbar. Dies ist mit den genannten Vorschriften des EG-Vertrages geschehen. Entsprechend wurde durch das Zustimmungsgesetz zu den Verträgen – nach dem System kommunizierender Röhren – die Gerichtsbarkeit der deutschen Gerichte einschließlich des Bundesverfassungsgerichts beschränkt, soweit es materiell um den gleichen Streitgegenstand geht.

Abschließend stellt sich jedoch die Frage, ob der Dissens wirklich so groß ist. Aus europarechtlicher Sicht ist anzuerkennen, daß es trotz des prinzipiellen Vorrangs des Gemeinschaftsrechts verfassungsrechtlich reservierte Bereiche der nationalen Rechtsordnung gibt. Für den – rein hypothetischen – Extremfall, daß zum einen Gemeinschaftsrecht schwerwiegend und systematisch Grundrechte in ihrem Wesensgehalt verletzen und die Kompetenzgrenzen der Gemeinschaft überschreiten würde, und daß zum anderen der Europäische Gerichtshof keinen ausreichenden Rechtsschutz gegen diese Verstöße bieten sollte, wird man nationalen Verfassungsgerichten nicht die Kompetenz absprechen können, die *essentialia* ihrer Verfassung zu schützen.

Umgekehrt besteht die Aufgabe nationaler Verfassungsgerichte sicherlich nicht darin, Urteile des Europäischen Gerichtshofs systematisch darauf hin zu prüfen, ob er die Kompetenzenkonformität von Gemeinschaftsrecht zutreffend oder zumindest noch vertretbar beurteilt hat. Vielmehr sollten Verfassungsgerichte der Mitgliedstaaten erst dann erwägen einzugreifen, wenn mit einer gewissen Offenkundigkeit schwerwiegend und systematisch das Integrationsprogramm der Verträge überdehnt wird. Dies entspräche im übrigen Art. 79 III GG, der den Kernbestand der Verfassungsstrukturen definiert, der auch nicht durch Verfassungsänderung oder durch Übertragung von Souveränität auf zwischenstaatliche Einrichtungen verletzt werden darf. Mit der „Ewigkeitsgarantie“ des Art. 79 III GG könnte eine konsensfähige Position umschrieben sein, die beiden Rechtsordnungen – dem Gemeinschaftsrecht und dem nationalen Verfassungsrecht – Genüge tut.

III. Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts

Im Zusammenhang mit der Verteilung der Kompetenzen zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten gilt es, einem immer wieder anzutreffenden Irrtum zu begegnen. Die Mitgliedstaaten argumentieren häufig, daß Rechtsgebiete, die in ihre ausschließliche Regelungshoheit fallen, vom Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts völlig ausgenommen seien. Als Beispiel seien die direkten Steuern genannt.

„Die Steuergewalt zählt als einer der wichtigsten Bestandteile der Finanzhoheit zu den Kernbereichen mitgliedstaatlicher Souveränität“ (*Oppermann*)¹². Diese Fiskalhoheit der Mitgliedstaaten, die unterschiedliche Steuern und Steuersysteme in den einzelnen Mitgliedstaaten intendiert, kann jedoch das zentrale Integrationsziel eines gemeinsamen Binnenmarktes nachhaltig beeinträchtigen¹³.

Diese Spannungslage ist normativ nur zum Teil geregelt. So sind nach den Art. 90 bis 97 EGV Steuerrückstellungen im Binnenhandel verboten und für indirekte Steuern wird eine Harmonisierungskompetenz begründet, von der mit den Mehrwertsteuer-Richtlinien Gebrauch gemacht wurde.

Soweit die Regelungsbefugnis ausschließlich bei den Mitgliedstaaten liegt, also insbesondere im Hinblick auf die direkten Steuern, sind sie jedoch gleichwohl bei der Ausübung dieser Kompetenzen an Grundregeln des Gemeinschaftsrechts gebunden. Sie müssen die Grundfreiheiten der Verträge und das Diskriminierungsverbot für EG-Ausländer respektieren. Konkret gesagt, müssen im Steuerrecht In- und EG-Ausländer gleich behandelt werden, wenn sie sich in einer vergleichbaren Situation befinden.

Ich darf insoweit das Urteil *Schumacker v. 14. 2. 1995* anführen¹⁴. Der Bundesfinanzhof hatte die Frage gestellt, ob und inwieweit Art. 48 EGV das Recht eines Mitgliedstaates beschränkt, Einkommensteuer von den Bürgern eines anderen Mitgliedstaates zu erheben und ihnen bestimmte Steuervorteile, die Gebietsansässige genießen, vorzuenthalten.

Der Gerichtshof verwies auf seine feststehende Rechtsprechung, daß es bei Grenzpendlern grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates sei, seine Staatsangehörigen unter Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes zu besteuern, da der Bereich der direkten Steuern nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft falle. Das Verbot der direkten und verdeckten Diskriminierung gelte jedoch auch für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten. Allerdings befänden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die

¹² *Oppermann*, Europarecht, 1991, S. 390.

¹³ Vgl. zum Folgenden *Hirsch*, *DSZ* 1998, 489.

¹⁴ EuGH, *Slg.* 1995, I-249.

direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation. Deshalb sei es in der Regel nicht diskriminierend, wenn einem Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt würden, die einem Gebietsansässigen gewährt würden.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine oder keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im wesentlichen in dem anderen Mitgliedstaat erzielt. In diesem Fall ist der Wohnsitzstaat – sozusagen mangels Masse – nicht in der Lage, bei der dortigen Besteuerung die persönlichen Verhältnisse des Betroffenen zu seinen Gunsten zu berücksichtigen. Deshalb ist die Situation dieses Grenzpendlers steuerlich mit der eines Gebietsansässigen vergleichbar. Er darf deshalb nicht höher besteuert werden als dieser. Außerdem dürfen ihm die Vorteile des Lohnsteuer-Jahresausgleichs und der gemeinsamen Einkommensteuer-Veranlagung nicht vorenthalten werden.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, daß auch solche Regelungsbereiche, die in die Gesetzgebungszuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, nicht generell vom Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts ausgenommen sind, sondern die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des Vertrages respektieren müssen.

IV. Kooperation zwischen der nationalen Gerichtsbarkeit und der Gemeinschaftsgerichtsbarkeit

Der Europäische Gerichtshof wird häufig als Gemeinschaftsgericht bezeichnet. Dies ist zwar richtig, aber unvollständig. Denn in erster Linie sind die nationalen Gerichte „Gemeinschaftsgerichte“. Sie wenden Gemeinschaftsrecht an, sei es unmittelbar, wenn es z. B. um Verordnungen der EG geht, oder, häufiger, mittelbar, wenn sie z. B. nationales Recht anwenden, mit dem eine Gemeinschaftsrichtlinie umgesetzt wird. Nach Schätzungen beruht inzwischen die Hälfte der nationalen Gesetze direkt oder indirekt auf gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben; im Bereich des Wirtschaftsrechts gilt dies gar für 80% jedenfalls der nationalen Neuregelungen. Dies belegt das Gewicht der nationalen Gerichtsbarkeiten für die Durchsetzung von Gemeinschaftsrecht.

Um in solchen Fällen die einheitliche Auslegung von Gemeinschaftsrecht im gesamten Gemeinschaftsgebiet sicherzustellen, wurde mit Art. 234 des Vertrages ein spezifisches Instrument des Dialogs zwischen dem nationalen Gericht und dem Europäischen Gerichtshof geschaffen¹⁵. Kommt es für die Entschei-

¹⁵ Zum Vorabentscheidungsverfahren in der Finanzgerichtsbarkeit ausführlich *Hirsch*, in: FS für Offerhaus, 1999, S. 103.

derung des nationalen Richters auf die Auslegung von Gemeinschaftsrecht an, kann er diese Frage dem Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen; die in letzter Instanz entscheidenden Gerichte müssen dem Europäischen Gerichtshof vorlegen. Verstoßen sie gegen diese Pflicht, so liegt darin zugleich eine Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter, wie das Bundesverfassungsgericht festgestellt hat.

Geht es um die Gültigkeit von Gemeinschaftsrecht, muß immer vorgelegt werden. Nationale Gerichte können somit zwar nationales Recht auf seine Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht prüfen und bei Unvereinbarkeit zugunsten des Gemeinschaftsrechts unangewendet lassen. Sie haben jedoch nicht die Kompetenz, Gemeinschaftsrecht auf seine Gültigkeit hin zu prüfen und gegebenenfalls zu verwerfen.

V. Fazit

Die europäische Integration ist ein ergebnisoffener dynamischer Prozeß, dessen Geschwindigkeit und Orientierung von der strategischen Kraft der nationalen Europapolitiken abhängt.

In diesem Integrationsprozeß hat der Europäische Gerichtshof eine gewichtige Rolle gespielt und er spielt sie noch; *Walter Hallstein* bezeichnete deshalb den Gerichtshof 1965 als „Integrationsfaktor erster Ordnung“.

Ob man hieraus herleiten kann, daß er seine Rolle als die eines „Motors der Integration“ definiert, möchte ich bezweifeln. Dies mag in früheren Jahrzehnten vielleicht der Fall gewesen sein; unter dem Hintergrund eines inzwischen ausdifferenzierten Gemeinschaftsrechtssystems und einer umfangreichen Judikatur kann es heute jedenfalls nicht mehr Aufgabe des Gerichtshofs sein, die Geschwindigkeit der weiteren Europäischen Integration zu bestimmen und ihr in jedem Falle die Interessen der einzelnen Mitgliedstaaten unterzuordnen. Insoweit ist der Europäische Gerichtshof nach meiner Überzeugung nicht „Motor der Integration“; die Geschwindigkeit und die Dichte der weiteren Integration zu bestimmen, ist vielmehr Aufgabe der Politik. Aufgabe des Gerichtshofs ist es, Hüter der Verträge zu sein und Garant der Grundfreiheiten, die die Gemeinschaft zu einem Europa der Bürger machen.

Diskussion

zu dem Referat von Prof. Dr. *Günter Hirsch*

Leitung

Prof. Dr. *Holger Stadie*

Prof. Dr. Stadie:

Haben Sie vielen Dank für Ihren Vortrag, Herr Prof. *Hirsch*. Die Diskussion ist bereits eröffnet. Wollen Sie dazu direkt das Wort ergreifen?

Prof. Dr. Hirsch:

Ja, herzlichen Dank. Ich nehme zunächst noch einmal zu zwei Fragekomplexen Stellung. Die erste Frage betrifft die Gesetzgebungskompetenz für direkte Steuern auf der gemeinschaftlichen Ebene. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Steuerrecht betrifft *cum grano salis* zwei große Komplexe. Der eine ist die Umsatzsteuer, geregelt in den Mehrwertsteuerrichtlinien, also ein harmonisierter Bereich, und der zweite Komplex betrifft die direkten Steuern. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Mehrwertsteuer war nicht Gegenstand meiner Ausführungen. Was die direkten Steuern angeht, gab es in der letzten fünf Jahren zentrale Entscheidungen: Besteuerungen von ausländischen Zweigstellen (Urteil *avoir fiscal*), Besteuerung von Lebensversicherungen (Urteil *Saphir*), die Frage des Einkommensteuersplittings und des Lohnsteuerjahresausgleichs bei Grenzpendlern, die in einem Mitgliedstaat leben, im anderen berufstätig sind (Urteil *Schumacker*), Abzugsfähigkeit von Rücklagen zur Alterssicherung (Urteil *Wielockx*). Im Bereich der direkten Steuern steht zwar die Gesetzgebungszuständigkeit weitgehend den Mitgliedstaaten zu. Zwar ist richtig, da stimme ich den Kollegen zu, daß es auch im Bereich der direkten Steuern gewisse Gesetzgebungskompetenzen der Gemeinschaft gibt, von denen aber bisher kaum Gebrauch gemacht wurde; es gibt etwa die steuerliche Fusionsrichtlinie oder die Mutter-Tochter-Richtlinie. Aber der Schwerpunkt im Bereich der direkten Steuer liegt in der mitgliedstaatlichen Gesetzgebung und genau dies hat die Spannungslage zum EG-Recht begründet.

Zum zweiten Fragenkomplex betreffend das Bundesverfassungsgericht und den Europäischen Gerichtshof: Sie haben zu Recht Art. 23 GG, den Europaartikel, zitiert. Aber Art. 23 GG wurde geschaffen durch Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom Dezember 1992. Die Maastricht-Entscheidung des Bundesverfassungsrechts erging 1993, das heißt, das Bundesverfassungsgericht kannte sehr wohl den Europaartikel und judizierte auf dem Hintergrund des neuen Europaartikels die Problematik der *ultra-vires*-Akte.

Was die Zuständigkeit nationaler Gesetzgeber zum Beispiel für Regelungen der Zölle angeht, also für Bereiche, die eindeutig in die Regelungshoheit der Gemeinschaft fallen, so verdrängt das Gemeinschaftsrecht widersprechendes nationales Recht. Die Zuständigkeitsverteilung für Zölle ist im Grundgesetz insoweit ihres Inhalts entleert, als entsprechende Kompetenz auf die europäische Ebene abgegeben wurde.

Dr. Voss:

Ich möchte etwas sagen zur Abgrenzung der Gesetzgebungszuständigkeiten im Bereich der direkten Steuern. Sie haben die beiden Richtlinien erwähnt, die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie, und haben das so ein bißchen mit einer, wenn ich das richtig verstanden habe, wegwerfenden Handbewegung als marginale Erscheinung angesehen. Man muß doch folgendes sehen: Immer wenn es um die Frage der Herstellung des Binnenmarktes geht und dem Binnenmarkt steuerliche Bestimmungen der Mitgliedstaaten entgegenstehen, muß es möglich sein, auf der Gemeinschaftsebene Richtlinien zu schaffen, die diese Widerstände gegen die Herstellung des Binnenmarktes beiseite schieben. Ich meine, der Binnenmarkt als solcher ist ja nicht in einem Akt herzustellen, sondern das ist ein langwieriger Prozeß. Wenn wir uns den gegenwärtigen Zustand ansehen, dann muß man feststellen, der Binnenmarkt ist auf weiten Bereichen noch nicht hergestellt, beispielsweise im Bereich der Umsatzsteuer. Ich würde das nicht als ein binnenmarktähnliches Verhältnis ansehen, solange wir das Bestimmungslandsprinzip haben. Nach den Feststellungen des EuGH im Bereich der direkten Steuern liegt die Zuständigkeit bei den Mitgliedstaaten, das sagt er in vielen Urteilen immer mit dem Zusatz, daß aber die Grundfreiheiten nicht verletzt werden dürfen. Müßte man nicht weiter ausführen, daß, soweit es um die Herstellung des Binnenmarktes geht, die Zuständigkeit der Gemeinschaft auch für direkte Steuern gegeben ist. Das setzt allerdings die Einstimmigkeit im Rat voraus, und diese Einstimmigkeit ist nach meiner Einschätzung über den harmonisierten Bereich der Fusionsrichtlinien und der Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus kaum herzustellen.

Prof. Dr. Hirsch:

Die Richtlinien der EG im Bereich der direkten Steuern haben bisher den Gerichtshof – anders als die Mehrwertsteuer-Richtlinien – kaum beschäftigt, obgleich sie im System des Binnenmarktes eine wesentliche Funktion haben. Interessant schien mir Ihr Hinweis, ob nicht die Zuständigkeit der Gemeinschaft, den Binnenmarkt zu vollenden, dieser sehr viel mehr Rechtsetzungszuständigkeit einräumt, als sie bisher in Anspruch genommen hat. Dies ist ein, wie Sie sich denken können, zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten heiß umstrittenes Thema. Von der Kommission wird in der Tat vertreten,

allein die – sehr pauschale – Zielvorgabe für die Gemeinschaft, den Binnenmarkt zu vollenden, würde der Gemeinschaft die ausschließliche, also nicht nur eine konkurrierende Regelungskompetenz geben, so daß sie insoweit freigestellt sei vom Subsidiaritätsprinzip. Daß hiergegen die meisten Mitgliedstaaten Sturm laufen, liegt auf der Hand. Der Europäische Gerichtshof hatte dies noch nicht zu entscheiden. Darum werde ich mich auch heute hier nicht festlegen können.

Prof. Dr. Stolterfoht:

Herr *Hirsch* hat darauf hingewiesen, daß das Gemeinschaftsrecht natürlich primär vom nationalen Richter angewandt wird. Und gerade da sehe ich für die Zukunft durchaus ein Problem. Wir haben aus guten Gründen den Art. 100 GG, der besagt, daß über den Gesetzgebungsakt des demokratisch gewählten Parlaments nur das Bundesverfassungsgericht negativ entscheiden kann und aus guten Gründen nicht der Amtsrichter, der Finanzrichter und der Arbeitsrichter erster Instanz. Das europäische Recht schafft uns die Situation, daß der Amtsrichter, der Arbeitsrichter oder der Finanzrichter ein Urteil fällen kann mit der Erklärung, das Gesetz des Deutschen Bundestages verstoße gegen europäisches Recht, und deswegen wende er es nicht an. Soweit ich sehe, haben wir keinen Mechanismus, um das gegenwärtig auf irgendeine breitere Basis zu stellen, und ich sehe da ein offenes rechtspolitisches Problem. Ich weiß aber auch nicht, wie man es im Augenblick lösen kann. Denn die Situation ist wohl in der Tat so, daß jeder Amtsrichter darüber entscheiden und tatsächlich sagen kann, daß das Gesetz des Deutschen Bundestages nicht angewendet wird, weil es nach seiner Auslegung gegen europäisches Recht verstößt.

Prof. Dr. Hirsch:

Sie haben die Rechtssituation korrekt geschildert. Ob dies rechtspolitisch aus deutscher Sicht zufriedenstellend ist, ist eine völlig andere Frage. Ich habe schon öfter mit deutschen Richtern zu dem Thema diskutiert und bisher noch keinen Fall gehört, in dem in der Tat z. B. ein deutscher Amtsrichter ein deutsches Gesetz nicht angewendet hat unter Hinweis darauf, daß es gegen Gemeinschaftsrecht unmittelbar verstößt. Es wurde in der Regel zuerst einmal vorgelegt, um die Auslegung des Gemeinschaftsrechts beim EuGH abzufragen. Aber die Rechtslage haben Sie völlig zutreffend geschildert, jedes nationale Gericht kann und muß nationales Recht unangewendet lassen, wenn es gegen unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht verstößt. Ob ein solcher Verstoß vorliegt, kann es durch Vorlage beim EuGH klären lassen.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Es gibt doch gar nicht diese Rangfolge, daß, wenn nationales Recht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, das nationale Recht nicht anwendbar sei. Ganz im Gegenteil, es ist anwendbar. Das ist dann ein Vertragsverstoß, und wir würden beim EuGH mit Erfolg verklagt werden. Dies ist ja schon mehrfach geschehen. Der deutsche Amtsrichter kann aber doch nicht sagen, er wende das deutsche Gesetz nicht an, weil es gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Das gehe vielleicht bei Verordnungen, die in unserem Bereich relativ selten sind; bei Richtlinien geht es überhaupt nicht. Und darum gibt es die Fälle auch nicht.

Dr. Voss:

Es gibt diesen Fall. Das Finanzgericht Hamburg hat einen solchen Fall entschieden und hat gesagt, wir wenden das Gesetz nicht an. Das Urteil ist sogar rechtskräftig geworden, weil das beklagte Hauptzollamt gesehen hat, das war so richtig entschieden.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Herr *Hirsch*, beim Bundesfinanzhof besteht folgende Situation. Es hat ein Senat des BFH den Großen Senat angerufen und ihm die ganz allgemein formulierte Frage vorgelegt, ob die Senate des BFH in Fragen des Bilanzrechtes verpflichtet sind, den EuGH anzurufen. Meine Frage an Sie lautet, ob nicht der Große Senat unabhängig davon, welche Rechtsauffassung er zu der Vorlagefrage vertritt, mit seiner Entscheidung nicht in die Kompetenz des EuGH eingreift? Ist diese Entscheidung nicht allein dem EuGH vorbehalten?

Prof. Dr. Hirsch:

Der 1. Senat hat in der Tat am 9. 9. 1998 den Großen Senat zu der Rechtsfrage angerufen, ob der BFH verpflichtet ist, Fragen der Auslegung der Bilanz-Richtlinie dem EuGH vorzulegen im Hinblick auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Dies ist auch aus der Sicht des EuGH ein schwieriges Problem. Denn hier geht es darum, daß der Europäische Gerichtshof eine gemeinschaftsrechtliche Regelung auslegen soll, die nicht unmittelbar die für den nationalen Rechtsstreit relevante Rechtsfrage betrifft, sondern nur kraft einer Verweisung im nationalen Recht. So wäre etwa zu fragen, ob eine etwaige Auslegung der Bilanz-Richtlinie durch den EuGH verbindlich ist für das nationale Gericht bei der Anwendung des EStG. Im übrigen seit etwa zwei Wochen ist genau diese Vorlage von einem Finanzgericht bei uns anhängig.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Danach habe ich nicht gefragt. Ich habe nach der Kompetenz-Kompetenz gefragt. Darf der Große Senat des BFH darüber entscheiden, ob eine Vorlagepflicht besteht, oder ist diese Entscheidung nicht ausschließlich dem EuGH vorbehalten, weil sie nämlich die Auslegung von Art. 234 EG-Vertrag betrifft.

Prof. Dr. Hirsch:

Nach Art. 177 EGV muß ein letztinstanzliches nationales Gericht Fragen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorlegen, wenn sie entscheidungsrelevant sind. Die Entscheidung, ob eine Vorlagepflicht besteht, obliegt allein dem erkennenden Gericht. Welches Gericht als letzte Instanz im Sinne von Art. 177 Abs. 3 EGV anzusehen ist, richtet sich nach der nationalen Gerichtsorganisation und dem Verfahrensrecht.

Prof. Dr. Lang:

Ich darf ganz herzlich den Referenten danken für die wirklich hervorragenden Vorträge und auch ganz besonders Ihnen, Herr Kollege *Stadie*, für die Tagungsleitung und das Engagement bei der Durchführung unserer Jahrestagung in Ihrer Universität.

Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem

Prof. Dr. Wolfgang Schön
Universität Bonn

Inhaltsübersicht

- I. Die Wirtschaftsordnung der Europäischen Verträge
- II. Die ökonomischen Alternativen: Systemangleichung oder Systemwettbewerb
 - 1. Problemstellung
 - 2. Das klassische Modell: Angleichung der steuerlichen Rahmenbedingungen
 - 3. Der Wettbewerb der Steuerordnungen als Alternativmodell
 - a) Herstellung von Fiskaldisziplin
 - b) Spontane Rechtsangleichung
 - 4. Die Kritik am Systemwettbewerb
 - a) Allgemeines
 - b) Fehlende Allokationseffizienz
 - c) Internationale Abgrenzungsgerechtigkeit
 - d) Individuelle Steuergerechtigkeit
 - e) Gegenkritik
- III. Die Steuerpolitik der Europäischen Organe
 - 1. Der Ausgangspunkt: weitgehende Harmonisierung der direkten Steuern
 - 2. Der Übergang zu einer pragmatischen Steuerpolitik
 - 3. Der Kampf gegen den „schädlichen“ Steuerwettbewerb
- IV. Die Grundfreiheiten und der Systemwettbewerb
 - 1. Einleitung
 - 2. Die Wirksamkeit der Grundfreiheiten im Steuerrecht
 - 3. Marktzutrittsrechte und Ausübungsmodalitäten
 - 4. Schädlicher Steuerwettbewerb und umgekehrte Diskriminierung
- V. Das Beihilferecht und der Steuerwettbewerb
- VI. Notwendigkeit und Grenzen der Rechtsangleichung
 - 1. Die rechtlichen Grundlagen (Art. 94 EGV)
 - 2. Auswirkung auf den Binnenmarkt
 - 3. Erforderlichkeit und Subsidiarität
 - a) Erforderlichkeit
 - b) Subsidiarität
 - 4. Richtlinien gegen schädlichen Steuerwettbewerb
 - 5. Die Wahrung mitgliedstaatlicher Haushaltskompetenz
- VII. Schlußbetrachtung

I. Die Wirtschaftsordnung der Europäischen Verträge*

Die Verfassung Europas, wie wir sie in den Verträgen über die Europäische Union und die Europäische Gemeinschaft vorfinden, ist wirtschaftspolitisch

* Herrn Bert Füssenich M. A. (Oxon.) danke ich für wertvolle Vorarbeiten zu den ökonomischen Grundlagen des Systemwettbewerbs.

nicht neutral ausgestaltet, sondern von ökonomischen Zielsetzungen bestimmt¹. Die europäischen Institutionen in Gesetzgebung, Administration und Judikatur, aber auch die einzelnen Mitgliedstaaten und Marktbürger agieren auf der Grundlage eines volkswirtschaftlich vorgeprägten Normensystems, das auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung seit den Römischen Verträgen sukzessive verfeinert und ergänzt, dabei aber im Kern immer wieder bestätigt worden ist: Ziel und Aufgabe des Gemeinschaftsrechts bildet die Integration der nationalen Volkswirtschaften durch den Binnenmarkt und die Wirtschafts- und Währungsunion.

Bereits die Präambel des EWG-Vertrages von 1957 macht die Ziele und Leitbilder der beteiligten Staaten deutlich²: Die vertragschließenden Länder betonen ihren „Vorsatz, die stetige Besserung der Lebens- und Beschäftigungsbedingungen ihrer Völker anzustreben“³; dem schließen sie die „Erkenntnis“ an, „daß zur Beseitigung der bestehenden Hindernisse ein einverständliches Vorgehen erforderlich ist, um eine beständige Wirtschaftsausweitung, einen ausgewogenen Handelsverkehr und einen redlichen Wettbewerb zu gewährleisten“⁴. Daraus resultiert das „Bestreben, ihre Volkswirtschaften zu einigen und deren harmonische Entwicklung zu fördern, indem sie den Abstand zwischen einzelnen Gebieten und den Rückstand weniger begünstigter Gebiete verringern“⁵.

Diese wirtschaftspolitische Zielsetzung ist seither durch eine Vielzahl von primärrechtlichen und sekundärrechtlichen Normentscheidungen ausdifferenziert und vertieft worden. Die Einheitliche Europäische Akte von 1986 hat dem Binnenmarkt entscheidende Impulse gegeben. Der Vertrag von Maastricht aus dem Jahre 1992 hat dieses Integrationsprogramm auf eine weitere „neue Stufe“ gehoben: Die Mitgliedstaaten beschließen in dem Vertrag über die Europäische Union, „die Stärkung und die Konvergenz ihrer Volkswirtschaften herbeizuführen und eine Wirtschafts- und Währungsunion zu errichten, die im Einklang mit diesem Vertrag eine einheitliche stabile Währung einschließt“⁶.

Marktintegration in Europa bildet indessen keinen Selbstzweck, wie Art. 2 des Union-Vertrages deutlich macht: Vorrangige Ziele der Union sind danach „die Förderung des wirtschaftlichen und sozialen Fortschritts und eines hohen Beschäftigungsstandes“, die „insbesondere durch Schaffung eines Raumes ohne Binnengrenzen, durch Stärkung des wirtschaftlichen und sozialen Zu-

1 Mestmäcker in: FS Franz Böhm, 1965, S. 345, 346; zur Bedeutung dieser Prinzipien für die Rechtsanwendung: Everling in: FS Mestmäcker, 1996, S. 365 ff.

2 Näher: Müller-Graff in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Abschn. A. I. Rz. 90 ff.

3 3. Erwägungsgrund.

4 4. Erwägungsgrund.

5 5. Erwägungsgrund.

6 6. Erwägungsgrund.

sammenhalts und durch Errichtung einer Wirtschafts- und Währungsunion“ verwirklicht werden sollen. Diese Aufgabe wird in Art. 2 des Gemeinschaftsvertrages noch einmal konkretisiert: „Aufgabe der Gemeinschaft ist es, durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und einer Wirtschafts- und Währungsunion sowie durch die Durchführung der in den Artikeln 3 und 4 genannten gemeinsamen Politiken und Maßnahmen in der ganzen Gemeinschaft eine harmonische, ausgewogene und nachhaltige Entwicklung des Wirtschaftslebens, ein hohes Beschäftigungsniveau (. . .), ein beständiges nichtinflationäres Wachstum, einen hohen Grad von Wettbewerbsfähigkeit und Konvergenz der Wirtschaftsleistungen (. . .), die Hebung der Lebenshaltung und der Lebensqualität, den wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalt und die Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten zu fördern“⁷.

Der „Gemeinsame Markt“ einerseits und die „Wirtschafts- und Währungsunion“ andererseits bilden die zentralen wirtschaftspolitischen Instrumente zur Erreichung der genannten Ziele der Marktintegration⁸. Beide werden im EG-Vertrag rechtlich näher konkretisiert. Zum „Gemeinsamen Markt“ gehört neben der nach außen gerichteten Gemeinsamen Handelspolitik nach innen der „Binnenmarkt“, der gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. c, 14 Abs. 2 EGV durch „die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet“ ist⁹. Die neuen Grundsätze über die Wirtschafts- und Währungsunion verpflichten in Art. 4 Abs. 1 EGV die Mitgliedstaaten und die Gemeinschaft zur „Einführung einer Wirtschaftspolitik, die auf einer engen Koordinierung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten, dem Binnenmarkt und der Festlegung gemeinsamer Ziele beruht und dem Grundsatz einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb verpflichtet ist“. Das Ziel dieser Koordinierung der Wirtschaftspolitik wird in einem eigenen Abschnitt des EG-Vertrages präzisiert: Art. 98 EGV verlangt von den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft, „im Einklang mit dem Grundsatz einer offenen Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb (zu handeln), wodurch ein effizienter Einsatz der Ressourcen gefördert wird“.

„Effizienter Einsatz der Ressourcen“ – mit diesem Schlüsselbegriff ökonomischer Theorie schließt das Europäische Primärrecht ausdrücklich an das liberale Wohlfahrtsmodell der westlichen Marktwirtschaften an: Ziel ist die Steige-

7 Zu den Inhalten näher: *Zuleeg* in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 2 EGV Rz. 9 ff.

8 Zum Vorrang der Marktintegration gegenüber anderen Gemeinschaftszwecken vgl. *Basedow* in: FS Everling, 1995, S. 49, 51 ff.; zurückhaltender: *Müller-Graff* (Fn. 2), Rz. 98; *Zuleeg* (Fn. 7), Art. 2 EGV Rz. 12.

9 Zum Verhältnis Gemeinsamer Markt/Binnenmarkt zuletzt *Schubert*, Der Gemeinsame Markt als Rechtsbegriff – die allgemeine Wirtschaftsfreiheit des EG-Vertrages, 1999, S. 133 ff.; vgl. auch *Müller-Graff* (Fn. 2), Rz. 103 ff.

rung des Wohlstandes der europäischen Völker; diese wird erreicht, wenn alle Güter den Ort erreichen, an dem sie – als Produktionsfaktor oder als Konsumgut – den größten Nutzen stiften. In diesem Sinne hatte bereits der Spaak-Bericht von 1956 einen Zusammenschluß der Märkte deshalb befürwortet, weil „durch eine bessere Arbeitsteilung eine Verzettlung von Produktivkräften verhütet wird, und durch die größere Sicherheit in der Güterversorgung ein Verzicht auf Produktionen möglich ist, die ohne Rücksicht auf die Kosten betrieben werden“¹⁰. Dieses Marktmodell setzt einerseits die Öffnung der Binnengrenzen für Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital voraus und fordert andererseits eine Wettbewerbsordnung, die das freie Spiel der Marktkräfte garantiert. Weder die Mitgliedstaaten noch die beteiligten Wirtschaftssubjekte dürfen die Möglichkeit besitzen, das Ziel optimaler Ressourcenallokation zu beeinträchtigen. Sowohl der Binnenmarkt in seiner Gesamtheit als auch die einzelnen nationalen Märkte sind daher dem Prinzip des offenen Wettbewerbs verpflichtet.

Vor diesem ökonomischen Hintergrund sind auch die Tätigkeitsfelder zu verstehen, die Art. 3 Abs. 1 EGV den Gemeinschaftsorganen im Bereich der Marktintegration zuweist:

- den „Binnenmarkt“, der durch die Verwirklichung der Grundfreiheiten gekennzeichnet ist (Art. 3 Abs. 1 lit. c EGV);
- ein „System, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarkts vor Verfälschungen schützt“ (Art. 3 Abs. 1 lit. g EGV);
- die „Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist“ (Art. 3 Abs. 1 lit. h EGV).

Diesen Tätigkeitsfeldern entsprechen wiederum auf der Ebene der Handlungsermächtigungen der Europäischen Organe drei Normenkomplexe, die ihrerseits maßgeblichen Einfluß auf die Ausgestaltung der nationalen Rechtsordnungen besitzen:

- die Grundfreiheiten als unmittelbar wirkende Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote;
- das europäische Wettbewerbsrecht, insbesondere das Verbot staatlicher Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen;
- schließlich die Angleichungskompetenzen in Art. 93–97 EGV, die eine Harmonisierung nationaler Rechtsvorschriften im Interesse des Gemeinsamen Marktes ermöglichen.

¹⁰ Regierungsausschuß eingesetzt von der Konferenz von Messina – Bericht der Delegationsleiter an die Außenminister, Brüssel, 21. 4. 1956, S. 64 ff.

Es wird sich erweisen, daß die drei genannten Normenkomplexe – Grundfreiheiten, Wettbewerbsrecht und Angleichungskompetenzen – die maßgeblichen rechtlichen Rahmenbedingungen für den Wettbewerb der Steuersysteme in der Europäischen Union aufstellen.

II. Die ökonomischen Alternativen: Systemangleichung oder Systemwettbewerb

1. Problemstellung

In der geschilderten Wirtschaftsverfassung der Europäischen Union stehen traditionell die privatwirtschaftlichen Unternehmen miteinander in offenem Wettbewerb um die Gunst ihrer Kunden, während die Mitgliedstaaten sich unter dem Dach des Gemeinschaftsrechts zur gezielten Koordination und Angleichung ihrer Rechtsordnungen zusammenfinden. Der Gedanke eines „Wettbewerbs“ der Rechtsordnungen kehrt dieses Leitbild um: Nunmehr sind es die Staaten selbst, die miteinander in freie Konkurrenz treten und um die Gunst der Wirtschaftssubjekte werben¹¹. Diese entscheiden ihrerseits souverän darüber, welcher Steuerhoheit sie den Zugriff auf ihre steuerliche Leistungsfähigkeit zuordnen wollen. Der Vorschlag, die Steuerordnungen und Steuerebenen in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union dem freien Spiel der Kräfte zu überlassen, stellt damit die europäische Rechtspolitik vor eine radikale Alternative. Um die juristischen Aspekte dieses Systemwettbewerbs sachgerecht erörtern zu können, bedarf es jedoch zunächst eines Blicks in die ökonomischen Grundlagen dieses Paradigmenwechsels. Dies soll in drei Schritten geschehen: Zunächst wird das klassische finanzwissenschaftliche Modell der Steuerrechtsangleichung vorgestellt, anschließend die ökonomische Gegenkonzeption des Systemwettbewerbs. Die Argumente der Gegner staatlicher Steuerkonkurrenz, wie sie maßgeblich in jüngeren Stellungnahmen der Europäischen Gemeinschaft¹² und der OECD¹³ zum schädlichen Steuer-

11 Zur Vergleichbarkeit der Konkurrenzsituationen zwischen Unternehmen und Gemeinwesen vgl. befürwortend *McLure*, *National Tax Journal* 39 (1986), 341; *Müller*, *Konjunkturpolitik* 44 (1998), 313, 315 ff.; kritisch: *Musgrave/Musgrave* in: *McLure/Sinn/Musgrave* u. a. (Hrsg.), *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, 1990, S. 59, 70.

12 Europäische Kommission: *Die Steuern in der Europäischen Union*, Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme v. 22. 10. 1996 KOM (96) 546 endg; Mitteilung der Kommission an den Rat: *Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union*, Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs v. 1. 10. 1997 KOM (97) 495 endg; *Schlußfolgerungen des ECOFIN-Rates v. 1. 12. 1997 zur Steuerpolitik*, ABL. EG C 2/1 v. 6. 1. 1998.

13 OECD, *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, 1998.

wettbewerb ihren Ausdruck gefunden haben¹⁴, bilden die dritte Stufe dieser knappen Einführung.

2. Das klassische Modell: Angleichung der steuerlichen Rahmenbedingungen

Die klassische Theorie der internationalen Koordination der Steuerordnungen kreist um die Idee einer Neutralität der internationalen Besteuerung¹⁵. Ausgangspunkt ist die Erkenntnis, daß die Erhebung von Steuern notwendig mit Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen verbunden ist: Die Einkommensteuer auf Arbeitslohn subventioniert die Trägheit, die Vermögens- und Einkommensbesteuerung privaten Geldkapitals veranlaßt zu alsbaldigem Konsum, die Umsatzsteuer auf privaten Verbrauch setzt demgegenüber Anreize zur Investition. Daher versucht die Finanzwissenschaft, Maßstäbe relativer Steuernutralität zu finden, die den Einfluß der Besteuerung auf ökonomische Entscheidungen so weit wie möglich mindern. Dies gilt auch für das grenzüberschreitende Zusammenwirken steuererhebender Staaten: Wenn schon die Existenz der Besteuerung als solche hingenommen werden muß, soll doch im Einzelfall die Entscheidung über das Ob und Wie einer Ressourcenallokation nicht durch interlokale Differenzen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage, dem Steuersatz oder dem Besteuerungsvollzug beeinflusst werden¹⁶.

In der umfangreichen Diskussion zum internationalen Steuerrecht hat diese Forderung nach Besteuerungsneutralität zwei wesentliche Ausprägungen erfahren: Neutralität des Kapitalexports und Neutralität des Kapitalimports. Die Kapitalexportneutralität betrachtet das Steuerrecht aus der Perspektive des Kapitalanlegers, der darüber entscheidet, ob er seine Finanz- und Sachmittel, aber auch seine Arbeitskraft, im Inland oder im Ausland zum Einsatz bringen soll. Die beteiligten Steuerordnungen verhalten sich zu dieser Entscheidung neutral, wenn die Investition unabhängig vom Anlageort gleich hoch belastet wird. Dies kann in erster Linie durch eine Besteuerung des Welteinkommens

14 Vgl. auch: Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 65, 1999, S. 28 ff.

15 Zum Folgenden vgl.: *Musgrave/Musgrave/Kullmer*, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 3. Bd., 4. Aufl., 1992, S. 199 ff.; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 1997, S. 277 ff.; *Jeffery*, The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation, 1999, S. 4 ff.; *Lehner*, StuW 1998, 159, 164 ff.; *P. Musgrave* in: *Cnossen* (Ed.), Tax Coordination in the European Community, 1987, S. 197, 205 ff.; *Easson* in: *Krever* (Hrsg.), Tax Conversations, Essays in Honour of John G. Head, 1997, S. 419, 423 ff.; *Windisch* in: *Andel* (Hrsg.), Probleme der Besteuerung II, 1999, S. 127, 154 ff.

16 OECD (Fn. 13), S. 8 f.

des Kapitalanlegers nach dem Wohnsitzprinzip garantiert werden. Im Falle einer Vorbelastung der Einkünfte durch Quellensteuern im Investitionsstaat bedarf es zur Herstellung der Kapitalexportneutralität einer Anrechnung ausländischer Steuerbeträge, mit deren Hilfe die Gesamtbelastung sämtlicher Auslandseinkünfte auf das Niveau des Wohnsitzstaates hochgeschraubt wird. Doch stößt die Kapitalexportneutralität auf der Grundlage einer Kombination der Welteinkommensbesteuerung mit der Anrechnungsmethode auch auf Grenzen: so verhindert die Abschirmwirkung selbständiger Kapitalgesellschaften den unmittelbaren Zugriff des Wohnsitzstaates des Anlegers auf die in anderen Mitgliedstaaten thesaurierten Tochtergewinne¹⁷. Auch schafft die Anrechnungsmethode keine Neutralität, wenn die Steuerlast im Quellenstaat den anrechnungsfähigen Teilbetrag im Wohnsitzstaat übersteigt.

Völlig anders ist die Perspektive der Kapitalimportneutralität. Hier nimmt der Betrachter die Sicht des Investitionsstaates und der dort belegenen Unternehmen ein. Ziel ist es, inländischen und ausländischen Investoren gleichartige steuerliche Rahmenbedingungen zu gewähren, insbesondere Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen steuerlich nicht gegenüber inländischen Betrieben zu benachteiligen. Diesem Leitbild entspricht die volle steuerliche Erfassung der Einkünfte und des Vermögens im Quellenstaat unter gleichzeitiger Freistellung dieser Einkünfte im Wohnsitzstaat des Anlegers.

Es leuchtet ein, daß in einer internationalen Steuerordnung, die den beteiligten Staaten die freie Entscheidung über Art, Niveau und Vollzug der Besteuerung läßt und lediglich für einen Ausgleich von Doppelbesteuerungen nach Maßgabe der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode sorgt, niemals zugleich die Kapitalexport- und die Kapitalimportneutralität zu verwirklichen sind. Solange kein vollständiges Gleichmaß der Besteuerungssysteme erreicht ist, wird man im Wege der Doppelbesteuerungsabkommen lediglich einem der beiden Aspekte weitgehend Rechnung tragen können¹⁸. Eine umfassende interlokale Steuerneutralität würde vielmehr nur durch eine ebenso umfassende internationale Angleichung der Besteuerungsordnungen bewirkt¹⁹. Erst wenn der Steuerpflichtige im Inland und im Ausland gleichartige, gleich hohe und gleichmäßig exekutierte Steuerbelastungen vorfindet, sind die Ideale der Import- und Exportneutralität des Kapitals simultan verwirklicht.

17 Zu den Vorzügen und Nachteilen dieses „Steuerzuschubs“ vgl. Wissenschaftlicher Beirat (Fn. 14), S. 40 ff.

18 Cnossen in: Krever (Hrsg.), *Tax Conversations, Essays in Honour of John G. Head*, 1997, S. 365, 390; Jeffery (Fn. 15), S. 27 f.; Keen, *Fiscal Studies* 14 (1993), 15, 27 f.; der Wissenschaftliche Beirat (Fn. 14), S. 95 ff., hat sich jüngst für einen Vorrang der Kapitalexportneutralität ausgesprochen.

19 Lehner, *StuW* 1998, 159, 165; Easson (Fn. 15), S. 423 ff.; Bird in: Cnossen (Hrsg.), *Tax Coordination in the European Community*, 1987, S. 227, 232 f.

3. Der Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen als Alternativmodell²⁰

a) Herstellung von Fiskaldisziplin

Es gehört zu den Prämissen dieser „klassischen“ finanzwissenschaftlichen Theorie internationaler Steuerharmonisierung, das Niveau der jeweiligen nationalen Besteuerung als Ausdruck nationaler Präferenzen als vorgegeben hinzunehmen und weder die Höhe noch die Verwendung der Steuereinnahmen einer kritischen Prüfung zu unterziehen²¹. Demgegenüber setzt die Idee der „tax competition“, des Wettbewerbs der Steuerrechtsordnungen, genau bei dieser weitergehenden Frage an²². Eine vollständige Würdigung des steuerlichen Zugriffs und seiner Wirkungen müsse in Betracht ziehen, daß die Besteuerung darauf angelegt ist, der Gemeinschaft der Steuerzahler öffentliche Güter zur Verfügung zu stellen – den Schutz der Rechtsordnung, die öffentlichen Einrichtungen der Verkehrsinfrastruktur, Bildung, Volksgesundheit, Kultur und vieles mehr²³. Das volkswirtschaftliche Ideal liegt auch hier in einer effizienten Allokation der Ressourcen, d. h. die Besteuerung soll genau das Niveau erreichen, auf dem der Grenznutzen, den die Gesamtheit der Bürger durch die Bereitstellung staatlicher Leistungen erfährt, die korrespondierenden Grenzkosten für die privaten Wirtschaftssubjekte gerade noch übersteigt²⁴.

Die moderne Nationalökonomie, insbesondere die „public choice“-Schule, bezweifelt nun, daß die politischen Strukturen innerhalb eines geschlossenen Staatsgebildes diesen Gleichklang öffentlicher und privater Güterproduktion realisieren können²⁵. Die souveräne Verfügung des nationalen Steuergesetzge-

20 Einen kurzgefaßten Überblick zur Idee des Systemwettbewerbs bietet: Monopolkommission, Sondergutachten 27, Systemwettbewerb, 1998; zum Systemwettbewerb im Gesellschaftsrecht vgl. Schön, ZHR 160 (1996), 221 ff.

21 European Commission, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding-Report), 1992, S. 25; Musgrave/Musgrave (Fn. 11), S. 77; Frey in: McLure/Sinn/Musgrave u. a., Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, 1990, S. 87, 89 ff.; R. Musgrave in: McLure (Hrsg.), Tax Assignments in Federal Countries, 1983, S. 2 ff.

22 Grundlegend: Tiebout, A pure Theory of Local Expenditures, Journal of Political Economy 64 (1956), 416 ff.

23 So auch aus juristischer Sicht: Vogel, Intertax 1988, 216, 310 ff., 313 f. = Vogel in: McLure/Sinn/Musgrave (Hrsg.), Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, 1990, S. 115, 140 ff.; ders., StuW 1993, 380, 387; weitgehend identisch (in englischer Sprache): ders., Taxation of Cross-Border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law, 1994, S. 25 ff.

24 Grundlegend: Samuelson, Review of Economics and Statistics, 1954, S. 387 ff.; vgl. auch Razin/Sadka in: Siebert (Hrsg.), Reforming Capital Income Taxation, 1990, S. 155, 159.

25 Grundlegend: Brennan/Buchanan, The Power to Tax, 1980; eine Einführung in die Diskussion bietet: Brennan in: Kreyer (Hrsg.), Tax Conversations, Essays in Ho-

bers über die inländische Steuerbasis – so die Grundthese dieser Lehre – ermächtigt die politische Führung und die sie unterstützenden Interessengruppen zu eigennützigem Manipulationen des Steuersystems; es drohen eine Überproduktion öffentlicher Güter und eine massive Umverteilung zu Lasten finanzkräftiger Minderheiten, auf deren Kosten die jeweilige politische Führung einerseits ihre Gestaltungskraft zur Schau stellen und andererseits ihre partikuläre Anhängerschaft begünstigen kann²⁶.

Der Wettbewerb der Steuerordnungen, d. h. die Konkurrenz der Staaten um die Gunst des Steuerzahlers, hat vor diesem Hintergrund in erster Linie eine disziplinierende Funktion²⁷. Der internationale Konkurrenzdruck veranlaßt den Staat, seinen Bürgern ein ausgewogenes Gesamtkonzept von steuerlicher Belastung und öffentlichen Gütern zu präsentieren – umgangssprachlich gewendet: das „Preis-Leistungs-Verhältnis“²⁸ muß stimmen. Dies kann zunächst durch eine effiziente Organisation der staatlichen Einrichtungen, in einem zweiten Schritt durch Zurückführung öffentlicher Aufgaben, schließlich auch durch eine vernünftiger Abstimmung der Steuerarten, der Bemessungsgrundlagen und der Steuersätze geschehen. Die europäische Steuerharmonisierung wirkt vor dem Hintergrund dieses Bildes staatlichen Handelns nicht als ein wettbewerbsfreundliches Ringen um steuerlich optimale Rahmenbedingungen für Unternehmen im Binnenmarkt, sondern im Gegenteil als wettbewerbsfeindliche Kartellbildung eines eigennützigem Oligopols politischer Führungseliten²⁹.

b) Spontane Rechtsangleichung

Auf lange Sicht – so die Hoffnung der Befürworter des Systemwettbewerbs – wird die tax competition jedoch nicht nur disziplinierende und kontrollierende Wirkungen auf den Staatshaushalt, sondern eine spontane Annäherung der nationalen Rechtsordnungen mit sich bringen³⁰. Das Niveau der Besteuerung wird sich im freien Spiel der Kräfte gemeinschaftsweit auf dem Niveau einpen-

nour of John G. Head, 1997, S. 87 ff.; ebenso Monopolkommission (Fn. 20), S. 12 ff.; vgl. auch *McLure*, National Tax Journal 39 (1986), 344 ff.

26 Vgl. auch die scharfe Kritik bei *Bracewell-Milnes*, Intertax 1999, 86 f.

27 *Herzig* in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 121, 122; *Windisch* (Fn. 15), S. 169; *Pinto*, Intertax 1998, 386 f.; *Huber* in: List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik 23 (1997), S. 242, 246; *Fuest* in: Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften 48 (1997), S. 174 f.

28 *Larbig*, Wirtschaftsdienst 1998, 743, 747.

29 *Cnossen* in: Siebert (Hrsg.), Reforming Capital Income Taxation, 1990, S. 209.

30 EG-Kommission, Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, Mitteilung an den Rat und das Parlament SEK (90), 601, abgedr. in: BR-Drs. 360/90, Tz. A. 32; *Saß* in: Lehner (Hrsg.), Besteuerung im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 31 ff.; *Herzig*, ebenda, S. 133 ff.; *Tanzi/Bovenberg* in: Siebert (Hrsg.), Reforming Capital Income Taxation, 1990, S. 171, 182 ff.

deln, das zugleich ein ausgewogenes Verhältnis von Staatsleistung und Steuerzugriff repräsentiert³¹. Der Vorteil dieser spontanen Angleichung soll nun darin liegen, daß einerseits die Annäherung der effektiven Steuerbelastung zugunsten des Bürgers auf einem niedrigeren Niveau stattfinden wird, als dies bei politisch gelenkter Koordination der Fall wäre, und daß andererseits auch die Qualität der Rechtsordnungen, d. h. die innere Abstimmung von Steuerarten, Steuerbasis, Steuersatz und Steuervollzug, in einer Weise optimiert wird, die den betroffenen Bürgern und Unternehmen die geringsten Entscheidungsverzerrungen bietet.

4. Die Kritik am Systemwettbewerb

a) Allgemeines

Es verwundert nicht, daß diese radikale Gegenposition zum traditionellen Harmonisierungsideal ihrerseits massive Kritik ausgelöst hat. Der Ruding-Bericht aus dem Jahre 1992³², aber auch der Bericht der Europäischen Kommission über die „Entwicklung der Steuersysteme“ aus dem Jahre 1996³³ und der OECD-Bericht von 1998 über „Harmful Tax Competition“³⁴ haben die Gegenargumente zusammengefaßt³⁵. Diese Kritik läßt sich unter drei Gesichtspunkten ordnen: der fehlenden Allokationseffizienz, der fehlenden internationalen Abbegrenzungsgerechtigkeit und schließlich der fehlenden subjektiven Steuergerechtigkeit.

b) Fehlende Allokationseffizienz

Die erste Kritik richtet sich gegen die optimistische Annahme, daß sich in den beteiligten Staaten das Besteuerungsmaß auf einem vernünftigen Niveau einpendeln werde³⁶. Dafür sei zu beachten, daß auch ein insgesamt angemessenes

31 Monopolkommission (Fn. 20), S. 18 f.; Wissenschaftlicher Beirat (Fn. 14), S. 93 ff.

32 (Fn. 21), S. 151.

33 (Fn. 12).

34 (Fn. 13).

35 Zu diesen offiziellen Berichten vgl. aus der umfangreichen Literatur: *Easson*, EC Tax Journal 1998, 1 ff.; *Liebman/Leventhall*, European Taxation 1998, 96 ff.; *Müller*, Konjunkturpolitik 44 (1998), 21 ff.; *Osterweil*, EC Tax Journal 1999, 89 ff.; *ders.*, EC Tax Review 1999, 198 ff.; *Owens*, IBFD Bulletin 1998, 290, 292 f.; *Pinto*, Intertax 1998, 386 ff.; *Thömmes*, Intertax 1997, 71; UNICE, Intertax 1999, 76 ff.; *Windisch* (Fn. 15), S. 163 ff.

36 *Zodrow/Mieszkowski*, Journal of Urban Economics 19 (1986), 356 ff.; *Sinn*, Journal of Public Economics 66 (1997), 247 ff.; *Hinnekens*, EC Tax Review 1997, 31, 41 f.; *Tanzi/Bovenberg* (Fn. 30), S. 193; *Musgrave/Musgrave* (Fn. 11), S. 78 f.; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 102 f.

Verhältnis zwischen Steueraufkommen und Staatsausgaben nicht dazu führen muß, daß der einzelne Staatsbürger in seiner persönlichen Kalkulation diese Äquivalenz feststellt³⁷. Gerade die Inhaber des mobilen Geld- und Sachkapitals würden feststellen, daß die persönliche Steuerbelastung den persönlichen Nutzen aus der Bereitstellung öffentlicher Güter übersteigt. Es sei daher damit zu rechnen, daß – vor allem im Hinblick auf den mobilen Faktor „Kapital“³⁸ – ein „race to the bottom“ einsetzen werde, welches zu einer fortschreitenden „Erosion der Steuerbasis“ und damit zu einer massiven Einschränkung staatlicher Handlungsmöglichkeiten führe³⁹. Daher sei vor allem die Finanzierung derjenigen öffentlichen Güter in Gefahr, die für wirtschaftlich potente Steuerzahler geringere Bedeutung haben. Schließlich könnten auch sozial erforderliche Umverteilungsprozesse innerhalb der staatlich verfaßten Gemeinschaft der Steuerbürger kaum noch stattfinden, denn jede Umverteilung setze ja voraus, daß dem einzelnen Steuerzahler mehr genommen werde als seinem persönlichen Interesse an den staatlichen Dienstleistungen entspricht⁴⁰. Die Steuerordnung richtet sich unter Herrschaft des Steuerwettbewerbs nach dem „do ut des“ eines individuell verstandenen Äquivalenzprinzips, und nicht mehr nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausdruck gesellschaftlicher Solidarität⁴¹.

c) Internationale Abgrenzungsgerechtigkeit

Die zweite Angriffslinie betrifft die Fairness der Aufteilung von Steuergütern zwischen den beteiligten Staaten, wie sie sich im Steuerwettbewerb ergibt, d. h. die Frage nach der „inter-country-equity“⁴². Steuerwettbewerb – so diese Argumentation – kann zur „Wilderei“ in fremden Revieren werden, wenn ein Quellenstaat für die grenzüberschreitende Kapitalanlage steuerliche Sonderkonditionen gewährt und damit Bemessungsgrundlagen in die eigene Jurisdiktion verlagert⁴³. In diesen Fällen wird der Wohnsitzstaat, dessen Zugriff auf die in das Ausland verlagerten Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen rechtlich oder faktisch eingeschränkt wird, feststellen, daß er den im Inland ansässigen

37 Ruding-Report (Fn. 21), S. 151.

38 Zur Mobilität der Faktoren vgl. *Windisch* (Fn. 15), S. 126 ff.

39 *Zodrow/Mieszkowski*, Journal of Urban Economics 19 (1986), 356 ff.; *Musgrave/Musgrave* (Fn. 11), S. 68 f.; *Larbig*, Wirtschaftsdienst 1998, 743, 745 f.; *Windisch* (Fn. 15), S. 159 ff.; *Giovannini*, Economic Policy 1989, 346 ff.; *ders.*, European Economic Review 40 (1990), 346 ff.

40 *Musgrave/Musgrave* (Fn. 11), S. 63; *Sinn*, European Economic Review 34 (1990), 489, 500 ff.; *ders.*, Wirtschaftsdienst 1995, 245 ff.; *ders.*, Journal of Public Economics 66 (1997), 247 ff.; *Hinnekens*, EC Tax Review 1997, 31, 38.

41 *Boss*, Do we need tax harmonization in the EU? Kieler Arbeitspapier Nr. 916, 1999, S. 17 ff.; *Müller*, Konjunkturpolitik 44 (1998), 313, 327 ff.

42 Zum Begriff: *Jeffery* (Fn. 15), S. 11 f.; *P. Musgrave* (Fn. 15), S. 197, 202 f.

43 OECD (Fn. 13), Tz. 29; *Easson* (Fn. 15), S. 420 f.

Steuerpflichtigen an den bereitgestellten öffentlichen Gütern großzügig teilhaben läßt, ohne den umfassenden Zugriff auf dessen Steuerbasis zu besitzen. Der kapitalkräftige Steuerpflichtige wird zum „free rider“ des heimischen Sozialstaats⁴⁴. Demgegenüber wird der Quellenstaat dem ausländischem Kapital steuerliche Präferenzen so lange gewähren, wie die durch die grenzüberschreitende Kapitalanlage verursachten staatlichen Mehreinnahmen den zugleich entstehenden staatlichen Mehraufwand übersteigen. Da dieser Mehraufwand gerade bei reinen Kapitalanlagen denkbar niedrig liegt, ist der Anreiz zur „Steuerwilderei“ im Bereich der Geldkapitalinvestitionen besonders hoch.

d) Individuelle Steuergerechtigkeit

Letztendlich – und hier argumentiert die Kritik auf der Grundlage individueller Steuergerechtigkeit – führt der Steuerwettbewerb zu einer massiven Ungleichbehandlung zwischen mobilen und weniger mobilen Einkunftsquellen, vor allem zwischen Arbeitskraft einerseits und Geld- und Sachkapital andererseits. Kapital, vor allem Geldkapital, überschreitet die Grenzen leichter als Menschen, die in vielfältigen sozialen Bindungen stehen⁴⁵. Daher können die beteiligten Staaten gegenüber der menschlichen Arbeitskraft erheblich höhere Steuerbelastungen durchsetzen als gegenüber dem Geld- und Sachkapital. Die EU-Kommission hat diese Verschiebung der Steuerbelastung anhand empirischer Daten über mehrere Jahre statistisch nachgewiesen⁴⁶; der einzelne Bürger beobachtet diese Tendenz als eine Entlastung der Unternehmensgewinne und Kapitaleinkünfte zu Lasten der Besteuerung selbständiger und nichtselbständiger Arbeit. Das feingesponnene System horizontaler Steuergerechtigkeit, welches das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Wege einer synthetischen progressiven Einkommensteuer durchzusetzen versucht, zerbricht unter dem Druck der internationalen Steuerkonkurrenz⁴⁷.

e) Gegenkritik

Natürlich hat diese Kritik ihrerseits Gegenargumente hervorgerufen: Eine Unterversorgung der jeweiligen Volkswirtschaften mit öffentlichen Gütern sei nicht zu befürchten⁴⁸; schließlich werde auch der marktstarke Bürger sich auf

44 OECD (Fn. 13), Tz. 24; *Musgrave/Musgrave* (Fn. 11), S. 68 f.

45 *Easson*, EC Tax Journal 1997, 63, 72 f.

46 Die Steuern in der Europäischen Union (Fn. 12), Tz. 2.3; zurückhaltend die Bewertung der empirischen Daten bei: *Tanzi* in: Krause-Junk (Hrsg.), *Steuersysteme der Zukunft*, 1998, S. 25; *Huber* (Fn. 27), S. 247; *Boss* (Fn. 41), S. 13 ff.

47 *Tanzi*, IBFD Bulletin 1998, 338, 341, dort Fn. 14.

48 Monopolkommission (Fn. 20), S. 22 f., 33 f.; *Boss* (Fn. 41), S. 19 ff.; *Müller*, *Konjunkturpolitik* 44 (1998), 313, 321; *Blankart*, *Wirtschaftsdienst* 1996, 87, 88 f.; *Vogel*, *StuW* 1993, 380, 387 f.

die Leistung von Beiträgen zu sozialrechtlichen Solidargemeinschaften nach dem Muster einer wechselseitigen Versicherung einlassen⁴⁹. Auch der Vorwurf der „Wilderei“ in fremden Steuergütern sei gegenüber steuerlich attraktiven Investitionsstandorten angesichts des geringen internationalen Konsenses über die korrekte Zuordnung von Besteuerungsrechten nicht gerechtfertigt⁵⁰. Schließlich sei es verkürzt, von einer steuerlichen Entlastung der Kapitaleinkünfte mit korrespondierender Mehrbelastung der Arbeitseinkünfte zu reden: Die ertragsteuerliche Entlastung der Unternehmensgewinne werde in einem funktionierenden Arbeitsmarkt über höhere Löhne an die Arbeitnehmer weitergegeben; in ähnlicher Weise ermäßige die steuerliche Entlastung von Zins- und Dividendeneinkünften die Bruttokapitalkosten der Unternehmen und komme daher wiederum mittelbar den Arbeitnehmern zugute⁵¹.

Wer aus der Perspektive des Juristen diese Diskussion verfolgt, wird sich nicht anmaßen, über die wissenschaftliche Überzeugungskraft der ausgetauschten Argumente abschließend zu befinden. Er wird jedoch feststellen, daß die Auseinandersetzung in ihrem Kern letztlich durch das Verständnis des Staates und seiner Funktionen geprägt ist⁵². Wer im Staat und seinen Organen die legitimen Repräsentanten des Gemeinwohls erblickt, denen im Rahmen demokratischer Spielregeln und rechtsstaatlicher Prinzipien unbedenklich die weitgehende Verfügung über die wirtschaftlichen Ressourcen einer Gesellschaft gewährt werden kann, der wird den Wettbewerb der Steuerordnungen als massive und irreguläre Störung demokratischer Willensbildung begreifen⁵³. Wer demgegenüber der Rationalität politischer Entscheidungsprozesse mißtraut und in der Praxis der Steuer- und Haushaltsgesetzgebung weniger die Förderung des Gemeinwohls vorfindet als die Durchsetzung von Partikularinteressen der jeweils regierenden politischen Parteien und ihrer Wählergruppen, der wird den Wettbewerb der Steuersysteme als willkommenes Korrektiv staatlicher Machtansprüche begrüßen.

49 *Windisch* (Fn. 15), S. 167; vgl. aber auch *Sinn*, *European Economic Review* 34 (1990), 489, 500 ff.

50 *Ellis*, *European Taxation* 1999, 78 f.; *Bracewell-Milnes*, *Intertax* 1999, 87; *Keen*, *Fiscal Studies* 14 (1993), 15, 32 ff.

51 *Huber* (Fn. 27), S. 251; *Homburg* (Fn. 15), S. 131 ff.; *C. C. v. Weizsäcker*, *Logik der Globalisierung*, 1999, S. 86 ff.

52 *Brennan* (Fn. 25), S. 96 ff.; *Herzig* (Fn. 27), S. 136 f.; *Tanzi* (Fn. 46), S. 19; *ders./Bovenberg* (Fn. 30), S. 185; *Larbig*, *Wirtschaftsdienst* 1998, 743, 744; *Fuest* (Fn. 27), S. 174 f.; *Hange/Wellich*, *Finanzarchiv* (N.F.) 55 (1998), 315 f.; einen Ausgleich zwischen diesen Positionen streben an: *Frey* (Fn. 21), S. 94 f.; *ders./Eichenberger*, *Journal of Public Economics* 60 (1996), 335, 339 ff.; *Edwards/Keen*, *European Economic Review* 40 (1996), 113 ff.

53 *Hallerberg* in: *König/Rieger/Schmitt*, *Europäische Institutionenpolitik*, 1997, S. 200, 202 ff., spricht von „demokratischer Ineffizienz“.

III. Die Steuerpolitik der Europäischen Organe

1. Der Ausgangspunkt: weitgehende Harmonisierung der direkten Steuern

Das klassische Grundverständnis der Finanzwissenschaften hat auch in den zentralen Arbeiten der europäischen Steuerrechtsangleichung seinen Niederschlag gefunden⁵⁴. Bereits der „Neumark-Bericht“ des Steuer- und Finanzausschusses aus dem Jahre 1962 betonte die „Notwendigkeit, solche Unterschiede steuerlicher und ausgabenpolitischer Art zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen, deren Existenz dazu führt, daß Unternehmungen und folglich Kapitalien, Arbeitskräfte und Unternehmer andere Standorte als diejenigen wählen, die jeweils die natürlich-technisch günstigsten wären“⁵⁵. Dieses Kriterium kann indessen auf nahezu jegliche Differenzierung in der Ausgestaltung des materiellen oder formellen Steuerrechts zutreffen. So hielt es der Neumark-Ausschuß für wünschenswert, „in allen Ländern der EWG den gleichen Einkommensteuertyp, und zwar den einer einheitlichen synthetischen Einkommensteuer, mit ähnlichem Tarifaufbau, wenn auch nicht mit gleichen Sätzen, anzuwenden“⁵⁶. Bis in das Detail der Freigrenzen und persönlichen Abzüge wurde eine Angleichung vorgeschlagen; sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Erhebungsmethoden sollten harmonisiert werden. Noch stärker wird – im Hinblick auf die Mobilität großer Unternehmen – der Angleichungsbedarf im Bereich der Körperschaftsteuer betont⁵⁷. Als Zukunftsvision im verfahrensrechtlichen Bereich malte der Neumark-Bericht die Idee einer europaweit zentralisierten Verwaltung der Personensteuern aus, deren Erträge nach dem Muster der deutschen Gewerbesteuer-Zerlegung auf die beteiligten Mitgliedstaaten verteilt werden. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen wurde bereits hier der Abschluß eines multilateralen DBA zwischen sämtlichen Mitgliedstaaten der EWG vorgeschlagen⁵⁸. Die EWG-Kommission hatte sich in ihrem visionären Gesamtprogramm aus dem Jahre 1967 diesem weitgespannten Harmonisierungskonzept zunächst angeschlossen und mittelfristig für Kapitalgesellschaften eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen sowie eine Annäherung der Steuersätze bei der Körperschaftsteuer vorgesehen⁵⁹.

54 Überblick bei: *Hey* (Fn. 36), S. 67 ff.; *Weiser*, Rechtsprechung und Rechtssetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in der Europäischen Union, 1998, S. 198 ff.; *Herzig* (Fn. 27), S. 124 f.

55 Europäische Wirtschaftsgemeinschaft – Kommission, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, 1962, S. 13.

56 S. 37.

57 S. 40.

58 S. 74.

59 Bulletin der EWG 8/1967, Sonderbeilage, 5.

2. Der Übergang zu einer pragmatischen Steuerpolitik

Nachdem in den Jahren 1967 bis 1990 jedoch kein einziger Vorschlag zur Harmonisierung der direkten Steuern vom Ministerrat akzeptiert worden war, hat die EWG-Kommission in ihren späteren Stellungnahmen zur Steuerpolitik diesen ausgreifenden Ansatz pragmatisch eingeschränkt, aber durchaus nicht grundsätzlich aufgegeben⁶⁰. Noch in ihren 1990 veröffentlichten „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“ legt die Kommission dar, daß die unterschiedlichen Einwirkungen der nationalen Steuersysteme auf die Kostenstruktur der betroffenen Unternehmen „in der Theorie für eine Harmonisierung der nationalen Unternehmensbesteuerungssysteme auf Gemeinschaftsebene (sprechen), um eine umfassende Steuerneutralität herzustellen“⁶¹.

Im Hinblick auf die Souveränitätsvorbehalte der Mitgliedstaaten und das politische Postulat der Subsidiarität verfolgt die Kommission jedoch seither die Politik, die unterschiedlichen steuerlichen Vorgaben der Mitgliedstaaten je für sich auf ihre Bedeutung für die Marktbedingungen der Unternehmen zu untersuchen und nur die „unerläßlichen“ Maßnahmen zur Beseitigung von Behinderungen und Wettbewerbsverzerrungen vorzuschlagen⁶². Dabei bestimmen weniger theoretische Einsichten als vielmehr die Sachzwänge politischer Konsensfähigkeit die Arbeitsrichtung der Europäischen Organe. Beispielhaft sei erwähnt, daß die weitgehenden Vorschläge des Ruding-Ausschusses aus dem Jahre 1992 zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften, die auf lange Sicht eine weitgehende Harmonisierung der Körperschaftsteuer durch Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage und Anordnung von Mindestsätzen anvisierten⁶³, trotz weitgehender Zustimmung in der sachlichen Beurteilung von der Kommission nicht aufgegriffen und in Richtlinienvorschläge gegossen wurden⁶⁴. Doch besteht von seiten der Unternehmen nach wie vor Interesse an einer Harmonisierung: Erst zu Beginn des Jahres 1999 hat die Vereinigung Europäischer Arbeitgeberverbände erneut eine gemeinsame europäische Körper-

60 Vgl. zuletzt: Aktionsplan für den Finanzbinnenmarkt, abgedr. in: ZBB 1999, 254 ff., Abschn. III, Stichwort „Allgemeine Voraussetzungen für einen effizienten EU-Finanzmarkt“, Nr. 2: „Damit ein reibungslos funktionierender Binnenmarkt für Finanzdienstleistungen entstehen kann, der zu einer effizienten Ressourcenallokation in der gesamten Europäischen Union beiträgt, muß die weitere Integration in etwa parallel zu einer angemessenen Steuerkoordinierung verlaufen“.

61 Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (Fn. 30), S. 2.

62 Leitlinien (Fn. 30), S. 2; ebenso Mitteilung der Kommission der EG an den Rat und das Europäische Parlament SEK (92), 1118 endg. BR-Drs. 540/90, Tz. 20.2 (zum Ruding-Report); Mitteilung über die „Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen“, ABl. EG C 187/5 v. 9. 7. 1994, S.

63 (Fn. 21), S. 201 ff.

64 Mitteilung der Kommission 1992 (Fn. 62).

schaftsbesteuerung mit einheitlicher Bemessungsgrundlage und zentralisierter Verwaltung gefordert⁶⁵.

3. Der Kampf gegen den „schädlichen“ Steuerwettbewerb

Die Herstellung internationaler Steuerneutralität durch Harmonisierung der direkten Steuern ist in den vergangenen Jahrzehnten immer wieder an dem Veto einzelner Mitgliedstaaten der Gemeinschaft gescheitert. Der wachsende internationale Steuerwettbewerb hat jedoch dazu geführt, daß sich die Einschätzung vieler Staaten gegenüber einer einvernehmlichen Koordination ihrer nationalen Steuerpolitiken grundlegend gewandelt hat. Während in der Vergangenheit die Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft von den betroffenen Regierungen als Verlust einzelstaatlicher Souveränität wahrgenommen wurde, wird heute vielfach erkannt, daß der Druck des internationalen Steuerwettbewerbs die fiskalischen Gestaltungsmöglichkeiten einzelner Gemeinwesen in ungleich höherem Maße einschränkt als die intergouvernementale Abstimmung steuerlicher Regelungen.

Vor diesem Hintergrund verfolgt die Kommission seit 1996 die Strategie, den Mitgliedstaaten der Europäischen Union eine weitere Annäherung ihrer Steuersysteme nicht als Abbau, sondern als Stabilisierung ihrer Besteuerungshoheit zu präsentieren⁶⁶. In ihrem „Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“ aus dem Jahre 1996 formuliert die Kommission „einen pragmatischen und realistischen Ansatz, der darauf abzielt, dem Verlust nationaler Steuerhoheit, den die Mitgliedstaaten aufgrund des Marktgeschehens erfahren haben, wirkungsvoller als bisher entgegenzutreten“⁶⁷. Dazu gehört es, einen als positiv bewerteten „loyalen Steuerwettbewerb“ von „schädlichen“ steuerlichen Maßnahmen abzugrenzen und diesen „unfairen“ Verhaltensweisen durch weitergehende Koordinierung Einhalt zu gebieten. Sowohl der Fiskalausschuß der OECD als auch die Europäischen Organe haben in ihren jüngeren Anläufen versucht, aus den vielfältigen Formen des Besteuerungswettbewerbs diejenigen steuerlichen Maßnahmen herauszustellen, die als besonders „schädlich“ oder „unfair“ gekennzeichnet werden können. Die OECD hat ihre Überlegungen in „Leitlinien“ zur Bekämpfung des Steuerwettbewerbs niedergelegt⁶⁸, die Europäischen Finanzminister haben sich auf einen rechtlich unverbindlichen, aber politisch wirkräftigen „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“⁶⁹ verständigt, auf dessen Grundlage eine hochrangige Arbeitsgruppe

65 UNICE, Intertax 1999, 76, 78 f.

66 Schön, EuZW 1998, 129.

67 (Fn. 12), Tz.6.2.

68 (Fn. 13), S. 70 f.

69 (Fn. 12).

staatlicher Repräsentanten zur Zeit mehr als 80 europäische Steuerrechtsregimes überprüft. Der G 7-Gipfel im Köln hat diese Initiativen im Juli 1999 ausdrücklich begrüßt⁷⁰.

Die Richtwerke der OECD und der EG versuchen, als „schädlich“ diejenigen steuerlichen Maßnahmen herauszupräparieren, die konkurrierenden Staaten Bemessungsgrundlagen entziehen, ohne dafür ein entsprechendes Opfer bringen zu müssen. Daher gelten als „unfair“ in besonderem Maße solche Steuerregimes, die ausländischen Personen und Kapitalwerten spezifisch günstige Konditionen einräumen, die einheimische Bevölkerung von diesen Vergünstigungen ausnehmen und damit im Ergebnis gezielt Bemessungsgrundlagen einwerben, ohne nennenswerte Nachteile für das heimische Steueraufkommen hinnehmen zu müssen⁷¹. Typisch für diese Situationen sind auch eine geringe ökonomische Aktivität der ausländischen Investoren sowie spezielle Gewinnermittlungsmethoden, die nicht internationalen arm's-length-Standards entsprechen. Beispielhaft sind körperschaftsteuerliche Vergünstigungen für irische Finanzierungsgesellschaften, belgische Coordination Centres und ähnliche Einrichtungen. Einen vergleichbaren Effekt können intransparente Steuervorschriften, verbunden mit erheblichen Ermessensspielräumen der Verwaltung, herbeiführen, wenn mit ihrer Hilfe einzelnen Investoren maßgeschneiderte steuerliche Bedingungen angeboten werden können. Neben diesen Sonderregimes für Direktinvestitionen werden unter den „schädlichen“ Steuerwettbewerb auch faktische Verschleierungshilfen bei der Hinterziehung von Steuern auf Kapitalvermögen⁷² gefaßt. Hier liegen wesentliche Merkmale schädlichen Steuerwettbewerbs im fehlenden internationalen Auskunftsverkehr, der dem Heimatstaat des Anlegers zwar nicht rechtlich, aber doch faktisch den steuerlichen Zugriff entzieht. Doch finden sich selbst in dieser Frage Gegenstimmen: Dieser Steuerflucht könne durchaus eine legitime Unzufriedenheit der Bürger mit der Steuer- und Ausgabenpolitik ihres Gemeinwesens zugrunde liegen⁷³.

70 Erklärung von Köln v. 18.–20. 6. 1999, Bulletin der Bundesregierung v. 14. 7. 1999 Nr. 43, S. 437, 451 Tz. 22.

71 OECD (Fn. 13), Tz. 57 ff.; Verhaltenskodex (Fn. 13), Abschn. B; *Easson*, EC Tax Journal 1997, 63, 87; *Osterweil*, EC Tax Journal 1999, 89, 91 ff.; *Müller*, Konjunkturpolitik 44 (1998), 313, 332 ff.; *Hey* (Fn. 36), S. 104 f.; *Runge* in: FS Flick, 1997, S. 957, 959 ff.

72 *Easson*, EC Tax Journal 1997, 63, 66 f.; *ders.*, EC Tax Journal 1998, 1, 2 f.

73 *Bracewell-Milnes*, Intertax 1999, 87; *Keen*, Fiscal Studies 14 (1993), 15, 32 ff.

IV. Die Grundfreiheiten und der Systemwettbewerb

1. Einleitung

Wer die ökonomische Diskussion um die Alternative zwischen Rechtsangleichung oder Systemwettbewerb juristisch erfassen zu versucht, stellt unmittelbar fest, daß es in erster Linie um die Abgrenzung von legislatorischer Souveränität zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten geht, d. h. um die Reichweite der materiellrechtlichen und kompetenzrechtlichen Vorgaben des EG-Vertrages für die nationalen Steuerordnungen. Dies betrifft zunächst die Grundfreiheiten als konstituierende Merkmale des Binnenmarktes. Je weiter diese Grundfreiheiten den einzelnen Mitgliedstaaten Gestaltungsgrenzen auf dem Gebiet des Steuerrechts vorgeben, desto stärker ist auch das freie Spiel der Kräfte im Wettbewerb der Steuersysteme eingeschränkt. Eine zweite wesentliche Schranke staatlicher Gestaltungsautonomie bildet das Beihilferecht der Europäischen Gemeinschaft. Wird der Steuerwettbewerb durch gezielte Subventionierung bestimmter Unternehmen, Produkte oder Branchen geführt, unterliegen diese dem unmittelbar wirkenden Beihilfeverbot der Art. 87 ff. EGV. In dritter Linie zu betrachten sind die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft zur Rechtssetzung, insbesondere zur Angleichung nationaler Steuervorschriften. Während der Gedanke des Systemwettbewerbs eine Zurückdrängung gemeinschaftsrechtlicher Gesetzgebung fordert, ist das Leitbild des „level playing field“ tendenziell auf eine fortschreitende Angleichung aller marktrelevanten Rechtsvorschriften durch sekundäres Gemeinschaftsrecht angelegt.

Wer die europarechtlichen Rahmenbedingungen für die Ausgestaltung der nationalen Steuerordnungen würdigen will, muß dabei jedoch stets bedenken, daß nationale Steuernormen nicht nur als nachteilige Kostenfaktoren für die betroffenen Wirtschaftssubjekte, sondern zugleich als Grundlage staatlicher Haushaltsführung betrachtet werden müssen. Daher muß bei der Prüfung des primären und des sekundären Europarechts darauf geachtet werden, daß der mitgliedstaatlichen Haushaltssouveränität angemessen Rechnung getragen wird.

2. Die Wirksamkeit der Grundfreiheiten im Steuerrecht

Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, d. h. die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der Unternehmer einerseits sowie die Freiheiten des grenzüberschreitenden Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs andererseits, sind in erster Linie darauf ausgerichtet, Wirtschaftssubjekten aus anderen Mitgliedstaaten den Zutritt zu den jeweiligen nationalen Märkten zu gewähren. Die Grundfreiheiten entfalten ihre unmittelbaren Ver-

botswirkungen auch auf dem Gebiet des Steuerrechts. Dies ist im Bereich der indirekten Steuern auf Waren durch die Sonderregeln in Artt. 90 ff. (ex Artt. 95 ff.) EGV ausdrücklich klargestellt. Aber auch im Bereich der direkten Steuern darf der nationale Gesetzgeber – wie der Europäische Gerichtshof seit vielen Jahren judiziert⁷⁴ – nur unter Beachtung der Grundfreiheiten agieren.

Der Europäische Gerichtshof hat diese Wirkkraft der Grundfreiheiten in den vergangenen Jahren sukzessive erweitert. Ausgangspunkt der Interpretation war jeweils die Diskriminierung des grenzüberschreitenden Waren-, Dienstleistungs-, Personen- und Kapitalverkehrs nach der Staatsangehörigkeit der Beteiligten. Dieses Diskriminierungsverbot wurde mit der Zeit auch auf faktische oder mittelbare Diskriminierungen ausgedehnt, d. h. auf Regelungen, die typischerweise ausländische Staatsangehörige treffen, etwa nachteilige Regelungen für im Ausland ansässige Personen⁷⁵. Diese Erweiterung des Diskriminierungsverbots war gerade für das Steuerrecht wichtig, das in seinen Tatbeständen nur selten ausdrücklich nach der Staatsangehörigkeit differenziert, aber um so mehr nach der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen⁷⁶. Über diese rechtlichen oder faktischen Diskriminierungen hinaus werden die Grundfreiheiten inzwischen vom Gerichtshof als Beschränkungsverbote verstanden; sie stehen nationalen Regelungen entgegen, die – ohne zwischen inländischen und ausländischen Rechtssubjekten zu unterscheiden – den Zutritt zu einem nationalen Markt behindern, ohne einem legitimen Sachziel in angemessener Weise zu dienen⁷⁷.

74 Grundlegend: EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/73 (avoir fiscal), EuGHE 1986, 273, 305 f. Rz. 23 f.; zuletzt EuGH v. 16. 7. 1998, Rs. C-264/96 (ICI/Colmer), EuGHE 1998, I-4695, 4721, Rz. 19; v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97 (Gschwind), IStR 1999, 597, 598 Rz. 20; v. 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain), IStR 1999, 592, 596 Rz. 57; v. 26. 10. 1999, Rs. C-294/97 (Eurowings), IStR 1999, 691, 693 Rz. 32; v. 28. 10. 1999, Rs. C-55/98 (Vestergaard), IStR 1999, 694 Rz. 15.

75 Nachw. bei: *Wölker* in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 48 EGV Rz. 13; *Troberg* ebenda, Art. 52 EGV Rz. 38 f.; *Scheuer* in: Lenz, EG-Vertrag, 2. Aufl., 1999, Art. 39 EGV Rz. 33 f.

76 Beispielhaft: EuGH v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), EuGHE 1995, I-225 ff.

77 Nachw. für den Warenverkehr: *Dauses* in: Dauses (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Abschn. C. I. Rz. 81 ff.; *Müller-Graff* in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 30 EGV Rz. 28 ff., 38; für die Arbeitnehmerfreizügigkeit: *Wölker* ebenda, Art. 48 EGV Rz. 6; für die Niederlassungsfreiheit: *Troberg* ebenda, Art. 52 EGV Rz. 46 ff.; *Scheuer* (Fn. 75), Art. 43 EGV Rz. 7 ff.; für die Kapitalverkehrsfreiheit: *Kiessel* in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 73b EGV Rz. 14 ff.; zur Konvergenz der Freiheiten im Steuerrecht nunmehr auch *Weiß*, EuZW 1999, 493 ff.

3. Marktzutrittsrechte und Ausübungsmodalitäten

Was bedeutet dieses Verständnis der Grundfreiheiten für die Alternative zwischen Rechtsangleichung und Systemwettbewerb? Ausgangspunkt muß die Erkenntnis sein, daß sowohl das Ideal einer Vollharmonisierung als auch das Leitbild der steuerlichen Konkurrenz übereinstimmend den ungehinderten grenzüberschreitenden Marktzutritt für Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital einfordern. Auch Besteuerungsregeln, die grenzüberschreitende Waren- und Dienstleistungen diskriminieren oder den Zuzug oder Wegzug von Unternehmen, Arbeitnehmern oder Kapital behindern, sind nicht zu akzeptieren. Diesen Anforderungen entsprechen die Grundfreiheiten in ihrer aktuellen Ausprägung als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote: Einerseits wird der Investitions- oder Tätigkeitsstaat durch das Diskriminierungsverbot gezwungen, für den Bereich seines inländischen Steuerrechts Kapitalimportneutralität herzustellen⁷⁸; zugleich darf der (bisherige) Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen den Export von Geld-, Sach- und Humankapital nicht unangemessen behindern⁷⁹.

Grundlegende Unterschiede zwischen den ökonomischen Leitbildern der Rechtsangleichung und des Systemwettbewerbs stellen sich jedoch ein, wenn es um die Ausgestaltung der innerstaatlichen Rahmenbedingungen für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeit geht. Die Befürworter des Systemwettbewerbs überlassen die Entwicklung der mitgliedstaatlichen Rechtsordnung im Prinzip dem freien Spiel der Kräfte. Demgegenüber weisen die Vertreter einer weitgehenden Rechtsangleichung darauf hin, daß den Unternehmen weitestgehend gleichartige Arbeitsbedingungen – steuerlich vor allem: Kostenbedingungen – zur Verfügung gestellt werden müssen, um eine Verzerrung der Wettbewerbssituation durch Unterschiede im Zuschnitt der staatlichen Rechtsordnung gar nicht erst aufkommen zu lassen.

Der Europäische Gerichtshof hat in seiner jüngeren Judikatur zu den Grundfreiheiten dem Systemwettbewerb zusätzlichen Raum gewährt⁸⁰. Er hat dabei

78 Vgl. zuletzt die Darstellungen bei: *Wouters*, EC Tax Review 1999, 98 ff.; *Kokott* in: Lehner (Hrsg.), Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, 1999, Abschn. III.3; *Weiß*, EuZW 1999, 493 ff.

79 EuGH v. 27. 9. 1988, Rs. 81/87 (Daily Mail), EuGHE 1988, 5483, 5510 Rz. 16; v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88 (Biehl I), EuGHE 1990, I-1779 ff.; v. 16. 7. 1998 (Fn. 74), 4721 Rz. 21: „Auch wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch auch, daß der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft, die im übrigen der Definition des Artikels 58 des Vertrages entspricht, in einem anderen Mitgliedstaat behindert“; ebenso zuletzt v. 18. 11. 1999, Rs. C-200/98 (X AB, Y AB), IStR 2000, 17, 19 Rz. 26.

80 *Steindorff*, ZHR 158 (1994), 149, 160; *Jickeli*, JZ 1995, 57, 59 ff.

deutlich gemacht, daß die Verwirklichung der Grundfreiheiten einer freien Ausgestaltung der internen Rechtsordnung der Mitgliedstaaten nicht im Wege steht, solange nur den Angehörigen anderer Mitgliedstaaten der primäre Marktzutritt gewährt und im übrigen keine diskriminierenden Regelungen getroffen werden. Leitentscheidungen sind die Urteile Keck und Mithouard⁸¹ sowie Hünermund⁸², die für den Warenverkehr klargestellt haben, daß nicht alle Verkaufsmodalitäten des Warenhandels am Maßstab der Grundfreiheiten geprüft werden können, sondern nur produktbezogene Regelungen, die spezifische Nachteile für ausländische Unternehmen mit sich führen⁸³. Der Gerichtshof hat in diesen Urteilen ausdrücklich betont, daß es dem Marktbürger nicht erlaubt sei, mit Hilfe der Grundfreiheiten die gesamte staatliche Rechtsordnung europarechtlich auf ihre Angemessenheit überprüfen zu lassen⁸⁴. Diese Unterscheidung zwischen einer strengen Überprüfung des Marktzutritts anhand des Beschränkungsverbots und einer spezifischen Kontrolle der Marktgleichheit anhand des Diskriminierungsverbots hat er im Urteil Bosman⁸⁵ auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit, im Urteil Semeraro Casa Uno⁸⁶ auf die Niederlassungsfreiheit und im Urteil Alpine Investments⁸⁷ auf die Dienstleistungsfreiheit erstreckt⁸⁸.

Es liegt in Übereinstimmung mit dieser Judikatur, wenn der Europäische Gerichtshof auch für das Steuerrecht betont, daß die bloße Unterschiedlichkeit innerstaatlicher Steuersysteme, Bemessungsgrundlagen oder Steuertarife nicht für sich gesehen bereits als Beschränkung oder Diskriminierung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs angesehen werden kann. Unterschiede zwischen nationalen Rechtsvorschriften, die lediglich die spezifische Kostensituation in einem Mitgliedstaat berühren, z. B. Lohnkosten, Sozialabgaben oder das Steuersystem, berühren von vornherein nicht den Normbereich der Grundfreiheiten⁸⁹.

81 EuGH v. 24. 11. 1993, Rs. C-267, 268/91, EuGHE 1993, I-6097 ff.

82 EuGH v. 15. 12. 1993, Rs. C-292/92, EuGHE 1993, I-6787 ff.

83 Ausführliche Darstellung der Judikatur bei: Müller-Graff (Fn. 76), Art. 30 EGV Rz. 237 ff.; Roth in: FS Großfeld, 1999, S. 929 ff.

84 EuGH v. 24. 11. 1993 (Fn. 81), Rz. 14 ff.

85 EuGH v. 15. 12. 1995, Rs. C-415/93, EuGHE 1995, I-4921, 5070 Rz. 103.

86 EuGH v. 20. 6. 1996, Rs. C-418 u. a./94, EuGHE 1996, I-2975, 3009 Rz. 32.

87 EuGH v. 10. 5. 1995, Rs. C-384/93, EuGHE 1995, I-1141, 1177 Rz. 36 ff.

88 Zur „Konvergenz“ der Grundfreiheiten auch im Hinblick auf die „Keck“-Rechtsprechung vgl. Roth in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 729, 740 ff.; Eberhartinger, EWS 1997, 43, 49 f.

89 EuGH v. 14. 7. 1994, Rs. C-379/92 (Peralta), EuGHE 1994, I-3453, 3499 Rz. 34; GA Mischio v. 26. 1. 1999, Rs. C-294/97 (Eurowings), IStR 1999, 110 ff. Rz. 59; ebenso Vogel, StuW 1993, 380, 384 f.; Birk in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) (Fn. 27), S. 63, 72 f., 76 f.

Für das Recht der direkten Steuern bedeutet dies, daß eine vollständige oder weitgehende Angleichung der Steuersysteme von den Grundfreiheiten rechtlich nicht erzwungen wird. Die Entscheidung über die Einführung bestimmter Steuerarten, die Höhe der Steuersätze und die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage liegen in der Souveränität der Mitgliedstaaten, solange garantiert wird, daß Angehörige anderer Mitgliedstaaten in gleichen Verhältnissen gleich behandelt werden und der Marktzutritt nicht unverhältnismäßig beschränkt wird. Demgegenüber besteht kein Anspruch auf ein gleichartiges Steuerniveau. Daher betonte der Gerichtshof in der Rechtssache Gilly, daß eine Steuerpflichtige, die in Frankreich lebt und in Deutschland arbeitet, es hinnehmen muß, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Frankreich für ihren Fall die Rechtsordnung mit dem höheren Steuersatz für anwendbar erklärt⁹⁰.

4. Schädlicher Steuerwettbewerb und umgekehrte Diskriminierung

Die Intensivierung des Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten um mobile Produktionsfaktoren wie Geld- und Sachkapital, aber auch qualifizierte Arbeitnehmer, stellt die Dogmatik der Grundfreiheiten jedoch vor eine für das Steuerrecht neuartige Frage: das Problem der umgekehrten Diskriminierung. Sowohl die OECD als auch Europäische Kommission halten es für ein wesentliches Merkmal „unfairen“ Steuerwettbewerbs, wenn ein Mitgliedstaat gezielt ausländischen Investoren günstigere steuerliche Bedingungen gewährt als inländischen Steuerpflichtigen. Aus der Sicht des Investitionsstaates handelt es sich bei einer solchen Differenzierung in der Tat um eine zielsichere Maßnahme: Für ausländische Personen und Kapitalwerte wird eine hohe steuerliche Attraktivität erzeugt, ohne daß der Staat nennenswerte Anteile des inländischen Steueraufkommens aufgeben muß.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, daß eine gezielte Schlechterstellung inländischer Staatsangehöriger durch einen Mitgliedstaat gerade nicht von den Grundfreiheiten des EG-Vertrages erfaßt wird⁹¹. Daher kann auch Art. 12 EGV (ex Art. 6 EGV), das allgemeine Diskriminierungsverbot, nicht helfen⁹². Es handelt sich vielmehr um eine innere

90 EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, EuGHE 1998, I-2793, 2836 Rz. 34; kritisch *Vogel* (EC Tax Review 1998, 150) und *Vanistendael* (European Taxation 1998, 331, 332), die darauf hinweisen, daß im Fall Gilly die eigentliche Behinderung nicht in den Unterschieden in den Steuersätzen, sondern in den Mängeln der Anrechnungsmethode zu finden sei.

91 EuGH v. 16. 6. 1994, Rs. C-132/93 (Steen), EuGHE 1994, I-2715, 2724 Rz. 10.

92 *Zuleeg* (Fn. 7), Art. 6 EGV Rz. 15; *Lenz* in: *Lenz, EG-Vertrag*, 2. Aufl., 1999, Art. 12 EGV Rz. 3; *Hey* (Fn. 36), S. 104, dort Fn. 172; a. A. *Easson*, EC Tax Journal 1998, 1, 14.

Angelegenheit des Mitgliedstaates, der die benachteiligten inländischen Staatsangehörigen mit den Instrumenten des nationalen Rechtsschutzes entgegenzutreten müssen. Aus der Sicht der Bundesrepublik wäre an den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu denken; doch zeigen sich auch hier deutliche Probleme: Zunächst ist zu berücksichtigen, daß die differenzierten Steuerregeln eines Niedrigsteuerlandes, das mit Hilfe ausländerfreundlicher Vorzugsregeln Kapital und Personen aus einem Hochsteuerland wie der Bundesrepublik Deutschland anzieht, am Verfassungsrecht des Niedrigsteuerlandes, nicht aber am Verfassungsrecht des Herkunftslandes des Kapitals oder der Personen gemessen werden muß. Aber auch unter der Geltung von Art. 3 Abs. 1 GG wäre eine verfassungswidrige Inländerdiskriminierung nicht ohne weiteres zu begründen: Ein Staat kann gute Gründe wirtschaftspolitischer Art für die gezielte Anwerbung ausländischer Produktionsfaktoren besitzen. Er kann weiterhin auf die geringe Belastung des Staatshaushalts durch die ausländischen Anleger hinweisen. Daß die Diskriminierung inländischer zugunsten ausländischer Anleger zur Tradition auch des deutschen Steuerrechts gehört, läßt sich schon an der herkömmlichen Praxis nachweisen, daß inländische Zinserträge ausländischer Gläubiger vom deutschen Fiskus in der Regel nicht nach § 20 EStG besteuert werden. Der Grund für diese Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger liegt darin, daß die Kosten der Aufnahme ausländischen Kapitals nicht durch Steuerzuschläge in die Höhe getrieben werden sollen⁹³. Einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG hat darin noch niemand erblicken können⁹⁴. Der Maßstab des Gleichheitssatzes würde schließlich vollends versagen, wenn die Begünstigung ausländischer Investoren gerade durch eine Gleichbehandlung in- und ausländischer Steuersubjekte erreicht würde; so kann durch einen besonders niedrigen allgemeinen Körperschaftsteuersatz, verbunden mit einer hohen Einkommensbesteuerung auf der Ebene des Anteilseigners, für ausländische Investoren eine einseitige Bevorteilung geschaffen werden⁹⁵.

93 Vgl. zur Abschaffung der Kuponsteuer durch das Steuerbereinigungsg 1985: Bericht des Finanzausschusses v. 7. 11. 1984, BT-Drs. 10/2370, 6, 8; *Dötsch*, DB 1985, 11, 13.

94 Zweifelnd: *Wassermeyer* in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, DSJG 8 (1985), S. 49, 59; dagegen *Lüdicke* in: Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, § 49 EStG Rz. 64; zur Wirkungsweise des Art. 3 Abs. 1 GG im Internationalen Steuerrecht vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1998, § 4.5 ff.

95 *Easson*, EC Tax Journal 1997, 63, 77; *ders.* (Fn. 15), S. 429 f.

V. Das Beihilferecht und der Steuerwettbewerb

Gerade für diese Fälle gezielter Begünstigung ausländischer Investitionen haben die Europäischen Organe angekündigt, ein weiteres, unmittelbar wirksames Rechtsinstitut zu aktivieren: das Beihilfenverbot des Art. 87 Abs. 1 EGV⁹⁶. Danach sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Art. 87 Abs. 2 und 3 EGV sehen Ausnahmen von diesem Grundsatz vor, über deren Anwendung Kommission und Gerichtshof entscheiden.

Es entspricht langjähriger Praxis der Kommission⁹⁷ und des Gerichtshofs⁹⁸, auch Steuervergünstigungen als verbotene Beihilfen aus staatlichen Mitteln zu qualifizieren⁹⁹. Damit ist unmittelbar die Frage verbunden, in welchem Umfang das Beihilfenrecht der Gemeinschaft den steuerlichen Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten ordnet. Eine zutreffende Antwort auf diese Frage muß an zwei Punkten ansetzen:

- Der erste Gesichtspunkt betrifft den Begriff der „staatlichen Beihilfe“. Eine solche setzt eine gezielte Vergünstigung voraus, kann also im steuerlichen Bereich nur dann angenommen werden, wenn eine Steuervorschrift von dem „Normalmaß“ der Besteuerung, das anderen Steuerpflichtigen auferlegt wird, in günstiger Weise abweicht¹⁰⁰. Die erste Schwierigkeit besteht darin, diese „benchmark“ der Besteuerung zu bestimmen. Ausgangspunkt kann nur die nationale Rechtsordnung des Mitgliedstaats selbst sein, da – jedenfalls im Bereich der direkten Steuern – ein gemeinschaftsrechtlich verordnetes Maß für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage des Steuertarifs oder des Steuerverfahrens nicht existiert¹⁰¹. Die grundsätzliche Souveränität eines Mitgliedstaats, über die Einführung und Abschaffung von Steuern, über die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, des Tarifs und des Ver-

96 Kommission, Bericht über die Steuersysteme (Fn. 12), Tz. 3.13.; Mitteilung der Kommission (Fn. 12), Tz. 17; Schlußfolgerungen des Rates (Fn. 12), Abschn. J.

97 Antwort *Burgbacher*, ABl. EG 1963, 2235 f.

98 EuGH v. 23. 2. 1961, Rs. 30/59 (Gesamenlijke Steenkolenmijnen), EuGHE 1961, 5 ff.

99 Zur Anwendung des Beihilfenrechts auf die Besteuerung vgl. ausführlich: Mitteilung der Kommission v. 28. 11. 1998, ABl. EG C 384/3; *Pinto*, *European Taxation* 1999, 295 ff.; *Schön*, *Common Market Law Review* 1999, 911 ff.

100 Mitteilung der Kommission (Fn. 99), Tz. 9; *Pinto*, *European Taxation* 1999, 295, 303; *Schön*, *Common Market Law Review* 1999, 922 ff.

101 *Schön*, *Common Market Law Review* 1999, 922 ff.

fahrens zu entscheiden, wird auch durch das Beihilfenrecht nicht in Frage gestellt. Daher läßt sich auch eine Steuerpolitik, die das Gesamtmaß des Steuerzugriffs im Interesse der nationalen Volkswirtschaft senkt oder die Steuerbelastung zwischen den direkten Steuern und den indirekten Steuern verschiebt, ebenso der unbezweifelten mitgliedstaatlichen Steuersouveränität zuordnen wie die Abschaffung oder generelle Ermäßigung einzelner Verbrauch- oder Aufwandsteuern¹⁰².

- Läßt sich von einer Steuervorschrift sagen, daß sie vom Normalmaß der Besteuerung abweicht, so bildet sie eine Beihilfe. Diese ist allerdings nur dann verboten, wenn sie darauf angelegt ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ zu begünstigen, und damit die erforderliche „Selektivität“ oder „Spezifizität“ aufweist¹⁰³. Damit gehören branchenspezifische, regional begrenzte oder gar auf einzelne Unternehmen bezogene Steuervorteile in den Kernbereich des Beihilfeverbots. Allgemeine Förderungsmaßnahmen, z. B. günstige steuerliche Rahmenbedingungen für Forschung und Entwicklung, gehören demgegenüber in den Bereich, in dem die Mitgliedstaaten in freier Konkurrenz miteinander versuchen können, ein günstiges steuerliches Umfeld für die bei ihnen ansässigen Unternehmen zu schaffen¹⁰⁴.

Was bedeuten diese Vorgaben für den Wettbewerb der Steuerordnungen? Die allgemeinen Maßnahmen im Steuerwettbewerb, z. B. die Senkung der Körperschaftsteuersätze als Standortfaktor, werden durch das Beihilfenrecht nicht in Frage gestellt. Gleiches gilt für Maßnahmen zur Entlastung ausländischer Anleger von Doppelbesteuerungseffekten, z. B. durch Rückführung oder Aufhebung von Quellensteuern. Diese Maßnahmen dienen ausschließlich dazu, das „Normalmaß“ inländischer Besteuerung festzulegen oder Benachteiligungen ausländischer Investoren abzubauen¹⁰⁵. Eine Beihilfe liegt jedoch vor, wenn gezielt ausländischen Investoren steuerliche Vorzugsbedingungen eingeräumt werden, z. B. durch Senkung der Körperschaftsteuer- oder Einkommensteuersätze für inländische Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten ausländischer Inhaber. Allerdings muß bezweifelt werden, ob eine solche allgemeine Begünstigung ausländischer Unternehmen die notwendige Selektivität aufweist, um als verbotene Förderung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ gelten zu können¹⁰⁶. Dafür wäre m.E. Voraussetzung, daß die Regelung einen besonderen Bezug zu einzelnen Unternehmen oder jedenfalls spezifischen

102 Schön, Common Market Law Review 1999, 924 ff.

103 Mitteilung der Kommission (Fn. 99), Tz. 23 ff.; Pinto, European Taxation 1999, 295, 303 f.; Schön, Common Market Law Review 1999, 927 ff.

104 Mitteilung der Kommission (Fn. 99), Tz. 13.

105 Mitteilung der Kommission (Fn. 99), Tz. 26; Schön, Common Market Law Review 1999, 936.

106 Schön, Common Market Law Review 1999, 936.

Branchen oder Regionen aufweist. Leitbild ist die ermessensabhängige Ermäßigung der Steuerlast für eine einzelne Gesellschaft. Aber es reicht auch aus, wenn Investitionen in bestimmten unterentwickelten Landesteilen gefördert werden – man denke an die Dublin Docks oder die Freizone Madeira – oder aber bestimmte Dienstleistungen in den Blick genommen werden – z. B. konzerninterne Finanzierungs- oder Versicherungsgesellschaften¹⁰⁷. Problematisch ist wiederum die bloße Begünstigung bestimmter Produktionsfaktoren, z. B. die Anordnung von Steuervorteilen für zentrale Management-Einheiten, den sog. „coordination centres“. Wenn es richtig ist, daß allgemeine Begünstigungen für Forschungs- und Entwicklungsaufwand nicht das Spezifizitätskriterium erfüllen, kann im Grundsatz für die Begünstigung von Managementfunktionen, die in jedem größeren Unternehmen anfallen können, nichts anderes gelten: Sie können nicht als selektive Beihilfe qualifiziert werden¹⁰⁸.

Der Befund läßt sich dahin zusammenfassen, daß das Europäische Beihilfenrecht zwar einem Wettbewerb mit Hilfe selektiver Steuervergünstigungen entgegensteht, allerdings generelle Maßnahmen – auch zugunsten ausländischer Unternehmen – nicht untersagt. Der Systemwettbewerb wird damit eingegrenzt, aber im Kern nicht in Frage gestellt.

VI. Notwendigkeit und Grenzen der Rechtsangleichung

1. Die rechtlichen Grundlagen (Art. 94 EGV)

Die Grundfreiheiten und das Beihilfenrecht sorgen als unmittelbar wirkendes Recht dafür, daß den Wirtschaftssubjekten im Binnenmarkt in nicht diskriminierender Weise der Zutritt zu den nationalen Märkten anderer Mitgliedstaaten eingeräumt wird und keine spezifischen Steuervergünstigungen den Wettbewerb verfälschen. Sie sorgen jedoch nicht für die automatische Angleichung der vorhandenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften. Diese kann nur im Rahmen der sekundären Richtliniengesetzgebung auf Gemeinschaftsebene geschehen. Damit ist die Frage nach der Reichweite der legislatorischen Kompetenzen der Gemeinschaft gestellt.

Das im EG-Vertrag niedergelegte Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 EGV; ex Art. 3b Abs. 1 EGV) verlangt für gesetzgeberisches Handeln der Gemeinschaft eine Ermächtigungsgrundlage im Vertrag. Während Art. 93 EGV (ex Art. 99 EGV) für die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und die sonstigen indirekten Steuern einen ausdrücklichen Harmonisie-

¹⁰⁷ Schön, *Common Market Law Review* 1999, 936.

¹⁰⁸ Schön, *Common Market Law Review* 1999, 936; *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 2. Aufl., 1997, S. 57; a. A. *Easson*, *EC Tax Journal* 1997, 63, 91.

rungsauftrag erteilt, fehlt es im EG-Vertrag an einer Parallelvorschrift für die direkten Steuern. Daraus resultiert die Grundannahme, daß den Mitgliedstaaten der Union nach wie vor im Ausgangspunkt die Gesetzgebungshoheit auf dem Gebiete der direkten Steuern primär zusteht. Indessen wird heute nicht mehr bezweifelt, daß die Art. 94 und 95 EGV, die den europäischen Organen die umfassende Möglichkeit zur Angleichung mitgliedstaatlicher Vorschriften im Interesse der Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes/Binnenmarktes gewähren, auch Eingriffe in das Recht der direkten Steuern ermöglichen. Indem Art. 95 Abs. 2 EGV das gegenüber Art. 94 EGV vereinfachte Gesetzgebungsverfahren nach Art. 95 Abs. 1 EGV für „Bestimmungen über die Steuern“ ausschließt, macht die Vorschrift mittelbar deutlich, daß die Angleichung des Rechts der direkten Steuern jedenfalls auf der Grundlage der allgemeinen Harmonisierungsvorschrift des Art. 94 betrieben werden darf¹⁰⁹.

2. Auswirkung auf den Binnenmarkt

Die Reichweite der gemeinschaftsrechtlichen Normsetzungsbefugnis hängt auf der Grundlage von Art. 94 EGV entscheidend davon ab, ob die beabsichtigten Regelungen „sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“. Das ist zunächst bei solchen Regelungen der Fall, die für die grenzüberschreitende Ausübung der Grundfreiheiten förderlich sind. Beispielhaft sind die im Jahre 1990 verabschiedeten Richtlinien zur grenzüberschreitenden Fusion¹¹⁰ sowie zur Behandlung grenzüberschreitender Schachteldividenden im Konzern¹¹¹, die darauf angelegt sind, Hindernisse aus der Abgrenzung der Steuerhoheiten für die Niederlassung in anderen Mitgliedstaaten abzubauen. Auch die vorliegenden Entwürfe zur grenzüberschreitenden Behandlung von Zinsen und Lizenzgebühren¹¹² oder zur grenzüberschreitenden Verrechnung von Verlusten¹¹³ zielen auf diese Beseitigung von Diskriminierungen und Beschränkungen, die sich aus der Kumulation unterschiedlicher Steuerhoheiten ergeben. Dieser Zielsetzung würde auch eine europäische Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer-

109 Nicht eingegangen wird in dieser Abhandlung auf Art. 96 f. EGV (ex Art. 101 f. EGV), der für Wettbewerbsverzerrungen durch nationale Vorschriften ein besonderes Angleichungsverfahren vorsieht. Im Hinblick auf die umstrittene Reichweite dieser Vorschrift, der die Kommission traditionell ein enges Verständnis unterlegt, hat sie in der Praxis bisher keine Rolle gespielt (Nachw. bei: *Hey* (Fn. 36), S. 81 ff.; *Weiser* (Fn. 54), S. 32 ff.; *Vogel*, *StuW* 1993, 380, 383 f.; *Pipkorn/Bardenhewer* in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1999, Art. 101 EGV Rz. 6 ff.

110 Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23. 7. 1990, ABl. EG L 225/1 v. 20. 8. 1990.

111 Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23. 7. 1990, ABl. EG L 225/6 v. 20. 8. 1990.

112 Vorschlag KOM (98) 67 endg. v. 6. 3. 1998, ABl. EG C 123/9 v. 22. 4. 1998.

113 Vorschlag KOM (90) 595 endg. v. 28. 11. 1990, ABl. EG C 53/30 v. 28. 2. 1991.

systeme genügen, da sich der Ausschluß grenzüberschreitender Dividendenzahlungen von innerstaatlichen Anrechnungsverfahren jedenfalls wirtschaftlich als Doppelbelastung und damit als Behinderung der grenzüberschreitenden Kapitalanlage darstellt¹¹⁴.

Unter dem Gesichtspunkt des Systemwettbewerbs stellt sich die Frage, ob auch solche steuerlichen Vorschriften, die nicht den grenzüberschreitenden Vorgang als solchen treffen, sondern zu den allgemeinen steuerlichen Rahmenbedingungen inländischer Wirtschaftstätigkeit gehören, der Harmonisierung unterliegen können. Beispielhaft seien genannt die vor einigen Jahren diskutierten Richtlinienvorschläge bzw. -vorentwürfe zur Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von Kapitalgesellschaften¹¹⁵ und zur Angleichung der innerstaatlichen Verrechnung von Verlusten¹¹⁶. Hier reicht nun die Harmonisierungsbefugnis der Gemeinschaft über die unmittelbare Verwirklichung der Grundfreiheiten hinaus. Denn auf das „Entstehen und Funktionieren“ des Gemeinsamen Marktes wirken sich auch alle diejenigen Vorschriften „unmittelbar“ aus, deren Unterschiedlichkeit sich als bloßer Kostenfaktor auf die Aktivität und die Standortentscheidung von Wirtschaftssubjekten auswirken kann¹¹⁷. Dies gilt mit Selbstverständlichkeit auch für steuerliche Vorschriften zu Unternehmensgewinnen oder Kapitaleinkünften, die sich regelmäßig in der unternehmerischen Kalkulation und Investitionsentscheidung niederschlagen¹¹⁸.

Dennoch wird die Harmonisierungsbefugnis der Europäischen Organe auf dem Gebiet der direkten Steuern im Schrifttum nicht unwidersprochen hingenommen. So wird argumentiert, daß die Vorschriften über die direkten Steuern zu den „natürlichen“ Arbeitsbedingungen der Wirtschaft – wie etwa die Qualität des Personals oder die geographische Lage eines Standorts – gehören, deren Diversität gerade Voraussetzung einer optimalen Ressourcenallokation ist¹¹⁹. Doch verkennt diese Überlegung den grundlegenden Unterschied zwi-

114 Ruding-Report (Fn. 21), S. 196 ff.; Mitteilung der Kommission 1992 (Fn. 62), S. 10 f.; Hey (Fn. 36), S. 108 f.

115 Vorentwurf der Kommission vom März 1988 (später zurückgezogen), abgedr. bei Kreile, DB 1988, Beilage 18.

116 Richtlinienvorschlag KOM (84) 404 endg., ABl. EG C 253/5 v. 20. 9. 1984; geändert durch Vorschlag KOM (85) 319 endg. v. 25. 6. 1985, ABl. EG C 170/3 v. 9. 7. 1985.

117 Everling in: FS Reimer Schmidt, 1976, S. 165; ders., Liber Amicorum Pescatore, 1987, S. 227; ders. in: FS Steindorff, 1990, S. 1155; Schubert (Fn. 9), S. 139; Schön, ZGR 1995, 1, 16.

118 Vgl. bereits VerLoren van Themaat, DB 1966, 834 ff.; Greiffenhagen, GmbHR 1962, 88 ff.; Höppner, EuR 1977, 122 ff.; Fischer, NJW 1968, 321, 324; Grasmann, AG 1973, 228 ff.; Mersmann, DSz/A 1962, 114 ff.

119 Zeitler/Jüptner, BB 1988, Beilage 17, 4; ähnlich Lukes in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, Abschn. B. II. Rz. 81, für das Sozialrecht.

schen natürlich-technischen und rechtlich verfaßten Rahmenbedingungen, den bereits der Neumark-Bericht in den Mittelpunkt seiner Vorschläge gestellt hatte¹²⁰.

Eine weitere Argumentation geht dahin, daß die Besteuerung nur einen unter einer Vielfalt von Faktoren bilde, die auf die Investitionsentscheidung von Unternehmern oder Kapitalanlegern Einfluß ausüben könne und daher keine meßbare Bedeutung für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes haben könne¹²¹. Diese Überlegung war schon bisher nicht überzeugend, da andernfalls jegliche stufenweise Rechtsangleichung mit Rücksicht auf den verbleibenden Bestand an Rechtsunterschieden angegriffen werden könnte¹²². Hinzu kommt, daß bei einer Vielzahl von rechtlichen Unterschieden jedenfalls in Grenzfällen auch das Besteuerungsmaß den entscheidenden Ausschlag für eine wirtschaftliche Entscheidung geben konnte¹²³. Vor allem aber trägt dieses Vorbringen der fortschreitenden Integration innerhalb Europas nicht hinreichend Rechnung¹²⁴: Nicht nur sind eine Vielzahl anderer rechtlicher Rahmenbedingungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft inzwischen harmonisiert; darüber hinaus ist mit der Errichtung der Wirtschafts- und Währungsunion der Ausgleich von Wettbewerbsunterschieden über den Wechselkurs nicht mehr möglich¹²⁵. Es besteht daher heute in den Stellungnahmen internationaler Einrichtungen und der ökonomischen Wissenschaft einhellige Zustimmung darin, daß steuerliche Vorgaben einen maßgeblichen Einfluß auf die Investitionsentscheidung von Unternehmen besitzen¹²⁶.

Das gewichtigste Argument gegen die Annahme, daß die allgemeinen innerstaatlichen Besteuerungsregeln unter dem Aspekt der Wettbewerbsneutralität der Harmonisierung im Binnenmarkt zugänglich sind, ist von *Klaus Vogel*¹²⁷ formuliert worden. Er weist darauf hin, daß die Entscheidung über eine Investition nicht nur von den nachteiligen Effekten der Steuerlast im Investitionsstaat, sondern auch von den günstigen Effekten bestimmt werde, die durch ein korrespondierend hohes Angebot staatlicher Leistungen erzeugt werden. Auf

120 (Fn. 55), S. 13; dagegen auch *Hey* (Fn. 36), S. 95 ff.

121 *Herzig* (Fn. 27), S. 131 ff.

122 *Schreiber* in: Krause-Junk (Hrsg.), *Steuersysteme der Zukunft*, 1998, S. 29 ff., 74; *Easson*, *EC Tax Journal* 1997, 63, 70 f.

123 *Tanzi* (Fn. 46), S. 16.

124 *Schreiber* (Fn. 122), S. 74; *Easson*, *EC Tax Journal* 1997, 63, 88; *Hinnekens*, *EC Tax Review* 1997, 31, 40.

125 *Hey* (Fn. 36), S. 83.

126 *Ruding-Report* (Fn. 21), S. 93 ff.; EG-Kommission, Bericht (Fn. 12), Tz. 3.1.; OECD (Fn. 13), Tz. 23; *Easson*, *EC Tax Journal* 1997, 63, 88 f.; *Genser/Haufler*, *empirica* 23 (1996), 59, 81.

127 *Vogel*, *StuW* 1993, 380, 384; *Weiser* (Fn. 54), S. 215 ff.

dieser Grundlage könne – wie auch *Herzig*¹²⁸ betont hat – die Investition in einem Hochsteuerland sogar einen renditeerhöhenden net fiscal benefit gegenüber einem Niedrigsteuerland mit sich führen. Die Annahme einer einseitigen Wettbewerbsverzerrung durch hohe Steuerbelastung sei daher bereits im Ansatz verfehlt.

Diese Argumentation *Vogels* setzt jedoch voraus, daß der einzelne Steuerpflichtige regelmäßig eine signifikante Korrelation zwischen seiner persönlichen Steuerleistung und seiner Teilhabe an öffentlichen Gütern feststellen kann. Diese Korrelation existiert jedoch häufig nicht, und zwar nicht nur wegen des rechtlichen Haushaltsgrundsatzes der Non-Affektation¹²⁹. Vielmehr läßt sich sowohl auf der Ebene des Staates als auch auf der Ebene des Bürgers eine solche fiskalische Äquivalenz nicht belegen¹³⁰. So läßt sich beobachten, daß der Steuerwettbewerb dazu führt, daß die Steuerlast von den Steuern auf Kapital- und Unternehmenseinkünfte auf die indirekten Steuern oder Arbeitseinkünfte verlagert wird, ohne daß das Haushaltsaufkommen in seiner Gesamtheit und damit das Angebot staatlicher Leistungen beschränkt wird¹³¹. Weiterhin gibt es sensible Unternehmensbereiche – etwa im Bereich der Finanzdienstleistungen –, die nicht auf eine teure Infrastruktur angewiesen sind und daher maßgeblich auf steuerliche Belastungsunterschiede reagieren¹³², während andere Wirtschaftszweige – etwa im produzierenden Gewerbe – ganz wesentlich auf qualifizierte Standortbedingungen angewiesen sind. Insbesondere für den Bereich mobiler Produktionsfaktoren kann daher ein Harmonisierungsbedarf nicht a priori geleugnet werden.

3. Erforderlichkeit und Subsidiarität

a) Erforderlichkeit

Rechtsangleichung in der Europäischen Gemeinschaft darf – so formulieren es Art. 3 Abs. 1 lit. h EGV und Art. 14 EGV (ex: Art. 7a EGV) – nur vorgenommen werden, wenn sie sich als „erforderlich“ erweist¹³³. Daher gilt auch für Art. 94 EGV, daß die europäischen Organe die sachliche Notwendigkeit einer Maßnahme belegen müssen, um auf der Ebene der Gemeinschaft rechtssetzend tätig zu werden. Vor diesem Hintergrund liegt der Versuch nahe, die Alternative zwischen Rechtsangleichung und Systemwettbewerb anhand dieser Erfor-

128 (Fn. 27), S. 130 f.

129 *Hey* (Fn. 36), S. 103.

130 *R. Musgrave* (Fn. 21), S. 6 f., 9 f.

131 *Easson* (Fn. 15), S. 429 Anm. 12.

132 *Easson*, *EC Tax Journal* 1997, 63, 70 f.; *Lang* in: *FS Flick*, 1997, S. 886 f.

133 *Zuleeg* (Fn. 7), Art. 3 EGV Rz. 8; *Taschner* in: v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, *EG-/EU-Vertrag*, 5. Aufl., 1997, Art. 100 EGV Rz. 16.

derlichkeitsklauseln der gemeinschaftsrechtlichen Angleichungsgrundlagen zu entscheiden.

Indessen würde es die Vorgaben des EG-Vertrages überfordern, wollte man diesen grundlegenden europapolitischen Zwiespalt an dem farblosen Merkmal der „Erforderlichkeit“ zur Entscheidung bringen. Wer den Wettbewerb der Systeme als Grundlage einer vernünftigen Steuerpolitik versteht, wird die Angleichung innerstaatlicher Regelungen tendenziell nicht für „erforderlich“ halten. Wer den Ausbau des „level playing field“ für wichtig hält, wird diese Erforderlichkeit bei spürbaren Auswirkungen auf die Kosten- und damit die Wettbewerbssituation eher bejahen können. Kompetenzrechtlich gesehen ist dabei zu beachten, daß dieses Kriterium der Erforderlichkeit den beteiligten Gemeinschaftsorganen einen weiten politischen Gestaltungsspielraum beläßt. Es ist daher kein einziges Urteil des Europäischen Gerichtshofs bekannt, welches einer Angleichungsnorm im Hinblick auf ihre fehlende „Erforderlichkeit“ die Wirksamkeit versagt hätte. Daher muß es letztlich der politischen Entscheidung in der Kommission, im Ministerrat und im Europäischen Parlament überlassen bleiben, welche weiteren Harmonisierungsschritte man für erforderlich hält, um den Binnenmarkt in der Europäischen Union zu vollenden¹³⁴.

b) Subsidiarität

An dieser kompetenzrechtlichen Situation hat sich durch die Aufnahme des „Subsidiaritätsprinzips“ in den EG-Vertrag im Rahmen des Maastricht-Vertrages keine grundlegende Änderung ergeben. Art. 5 Abs. 2 EGV (ex Art. 3b Abs. 2 EGV) formuliert: „In den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, wird die Gemeinschaft nach dieser Vorschrift nach dem Subsidiaritätsprinzip nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können“. Die bisherige Diskussion über die Reichweite des Subsidiaritätsprinzips läßt den Schluß zu, daß diese Vorschrift über die politisch/psychologische Wirkung hinaus der Rechtsangleichung in der Gemeinschaft keine deutlichen Grenzen setzt¹³⁵. Die Kommission¹³⁶ und ein Teil der Literatur¹³⁷ stehen dazu schon auf dem Standpunkt, daß die Binnenmarktgesetzgebung von vornherein in die ausschließliche Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt und damit dem Anwendungsbereich

134 Zur richterlichen Zurückhaltung bei der Ermessenskontrolle des Gemeinschaftsgesetzgebers zuletzt: *Everling* in: FS Gündisch, 1998, S. 89, 94 f.

135 *Hey* (Fn. 36), S. 99 f.

136 KOM (94) 533 S. 4.

137 *Langguth* in: Lenz, EG-Vertrag, 2. Aufl., 1999, Art. 5 EGV Rz. 19; *Schwartz* in: FS Everling, 1995, S. 1331, 1343.

des Subsidiaritätsprinzips entzogen ist. Dem läßt sich noch entgegenhalten, daß die Frage nach der Ausschließlichkeit einer Kompetenz nicht nach der Zielsetzung einer Maßnahme – Rechtsangleichung –, sondern nach dem betroffenen Sachgebiet – Steuerrecht – entschieden werden sollte¹³⁸. Entscheidend ist jedoch, daß Art. 5 EGV die Frage nach der Subsidiarität erst dann stellt, wenn die Gemeinschaftsorgane bereits ein Maßnahmeziel formuliert haben und nur noch geprüft werden kann, ob dieses Ziel ebensogut oder besser auf der Ebene der Mitgliedstaaten erreicht werden kann¹³⁹. Damit ist die primäre Frage, ob spezifische Besteuerungsdifferenzen zwischen den Mitgliedstaaten eine Rechtsangleichung gebieten, dem Maßstab des Subsidiaritätsprinzips entzogen.

Es bleibt nur die Prüfung, ob die Rechtsangleichung vorrangig durch Verabredungen auf der Ebene der Mitgliedstaaten, z. B. durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen oder multilaterale Vereinbarungen auf der Grundlage von Art. 293 (ex: Art. 220) EGV, herbeigeführt werden kann¹⁴⁰. Hier reichen aber keine unrealistischen Perspektiven, sondern nur bestehende oder anstehende Lösungen aus, um den Vorrang einzelstaatlichen Handelns zu begründen¹⁴¹.

4. Richtlinien gegen schädlichen Steuerwettbewerb

Die Besonderheit der Richtliniengesetzgebung, die zum Kampf gegen den „schädlichen“ Steuerwettbewerb vorgeschlagen wird, liegt in dem Umstand, daß diese Richtlinien in erster Linie von der Sorge getragen sind, daß den Fisci im Binnenmarkt durch die Ausnutzung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages steuerliche Mindereinnahmen drohen, die sich nachteilig in den jeweiligen einzelstaatlichen Haushalten niederschlagen. Zu diesen Vorschlägen gehört in erster Linie der seit längerem im Ministerrat diskutierte Entwurf einer Richtlinie zur Angleichung der Besteuerung von Sparerträgen. Auch die Idee eines Mindeststeuersatzes für Körperschaften in Höhe von 30%, die durch das Ruding-Komitee ins Spiel gebracht, aber von der Europäischen Kommission zurückgestellt worden ist, gehört in diese Kategorie. Beide Vorschläge gründen sich auf die Sorge, daß die grenzüberschreitende Kapitalanlage innerhalb der Europäischen Union zu einem schädlichen Steuerwettbewerb ausgenützt

138 Zuleeg (Fn. 7), Art. 3b EGV Rz. 5; Schön, ZGR 1995, 1, 20 ff.; Klein in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSjG 19 (1996), S. 7, 23 ff.; kritisch zur Fragestellung bereits Everling in: FS Stern, 1997, S. 1227, 1236 f.

139 Schön, ZGR 1995, 1, 22 f.; Zuleeg (Fn. 7), Art. 3b EGV Rz. 19.

140 Vogel, StuW 1993, 380, 385 f.

141 Zuleeg (Fn. 7), Art. 3b EGV Rz. 21 f.; Langguth (Fn. 137), Art. 5 EGV Rz. 25; zweifelnd Taschner (Fn. 133), Art. 100 EGV Rz. 17.

werden könne. So könne die grenzüberschreitende Investition in Tochtergesellschaften mit niedrigem Thesaurierungssatz dazu eingesetzt werden, Kapitalsammelstellen in Niedrigsteuerrändern zu bilden. Dem müsse durch einen Mindestsatz für die Körperschaftsteuer entgegengewirkt werden. Bei der grenzüberschreitenden Portfolioanlage bleibe zwar in der Regel das volle Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat, jedoch sei dieser häufig durch fehlende Information nicht in der Lage, seinen Steueranspruch durchzusetzen; daher müsse alternativ ein Quellensteuerabzug oder ein System der Kontrollmitteilungen installiert werden, um den Anreiz zur Geldinvestition in Ländern mit steuerlichem Bankgeheimnis zu minimieren.

Kompetenzrechtlich betrachtet stellt sich die Frage, ob auch eine Rechtsangleichung im Interesse der beteiligten Fisci auf die Rechtsgrundlage des Art. 94 EGV gestützt werden kann. Dagegen könnte sprechen, daß die Sicherung der nationalen Staatshaushalte im Grundsatz keine Angelegenheit der Gemeinschaft ist. Doch läßt sich nicht bestreiten, daß eine Richtlinie durchaus darauf gerichtet sein kann, sowohl dem öffentlichen Interesse an Haushaltseinnahmen als auch dem privaten Interesse an einer wettbewerbsneutralen Ausrichtung des Gemeinsamen Marktes zu dienen. Zu Praktiken der Steuerhinterziehung und Steuerflucht über die Grenze wurde bereits in den Erwägungsgründen der Amtshilfe-RL aus dem Jahre 1977 klargestellt, daß diese nicht nur zu Haushaltsverlusten führen, sondern auch gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit verstoßen und Verzerrungen des Kapitalverkehrs und der Wettbewerbsbedingungen bewirken können. Auch der Vorschlag einer Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen soll zugleich zur „Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung der Zinserträge innerhalb der Gemeinschaft und zur Vermeidung unerwünschter Wettbewerbsverzerrungen“¹⁴² beitragen. Da es sich bei den Problemen der Steuervermeidung und des Steuerwettbewerbs um Folgeerscheinungen der Grundfreiheiten im Binnenmarkt handelt, wird man dies auch noch unter Art. 94 EGV fassen können.

5. Die Wahrung mitgliedstaatlicher Haushaltskompetenz

Begreift man die Besteuerungsvorschriften der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft ausschließlich aus der Sicht der betroffenen Unternehmen als angleichungsbedürftigen Kostenfaktor, so stellen die Erforderlichkeitschranken der Art. 5, 94, 95 EGV der Gesetzgebung auf Gemeinschaftsebene keine wesentlichen Schranken entgegen. Zu bedenken ist jedoch, daß die Steuersouveränität zugleich die Haushaltssouveränität einschließt und daher die Handlungsfähigkeit des einzelnen Mitgliedstaates im Kern garantiert. Eine

142 Schlußfolgerungen des Rates (Fn. 12), Anhang 2 Abs. 1.

weitgehende Harmonisierung des innerstaatlichen Steuerrechts hätte daher – in Verbindung mit den Verschuldungskriterien der Wirtschafts- und Währungsunion – eine weitgehende Festlegung der nationalen Haushalte zur Folge. Dieses Ergebnis wäre jedoch von den Europäischen Verträgen nicht gedeckt. Den mitgliedstaatlichen Parlamenten muß ihre Budgethoheit und damit auch ihre demokratisch legitimierte Entscheidung über Art und Umfang der Staatstätigkeit verbleiben¹⁴³. Dieser Parlamentsvorbehalt wird auch nicht durch das Einstimmigkeitserfordernis des Art. 95 Abs. 2 EGV garantiert, da dieser nur die Zustimmung sämtlicher nationaler Regierungen voraussetzt. Daher muß aus der fortbestehenden Haushaltssouveränität der Mitgliedstaaten im Rückschluß eine Angleichungsresistenz des Steuerrechts gegen solche Maßnahmen gefolgert werden, welche die nationale Haushaltskompetenz in ihrem Kern in Frage stellen.

Zweifelhaft ist jedoch, wo diese Grenzen zu verorten sind. Bedenkt man, daß die indirekten Steuern wegen ihrer unmittelbaren Wirkungen auf den Wettbewerb einem besonderen Harmonisierungsdruck unterliegen, muß es vor allem darum gehen, bei den direkten Steuern einen Restbestand von Budgethoheit anzusiedeln. Daher wird man insbesondere die Entscheidung über den Einkommensteuertarif dem einzelnen Mitgliedstaat nach derzeitiger Rechtslage nicht nehmen können. Zweifelhaft ist jedoch bereits, ob sich auch der Körperschaftsteuertarif einer Harmonisierung entzieht. Bedenkt man, daß einerseits die Körperschaftsteuer für die Wettbewerbsgleichheit innerhalb der Europäischen Union von überragender Bedeutung ist, und andererseits der einzelne Staat im Rahmen der Einkommensteuer des Anteilseigners seine individuellen Präferenzen verwirklichen kann, so läßt sich eine Angleichung der Körperschaftsteuersätze nicht von vornherein ablehnen¹⁴⁴. Gleiches gilt für die Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Zwar kann die Bemessungsgrundlage oft ähnliche Wirkungen zeitigen wie die Ausgestaltung des Steuersatzes, doch bestehen hier zusätzliche Gründe für eine Harmonisierung¹⁴⁵: Sie führt zur Transparenz der Effektivbelastungen, und sie beseitigt branchenspezifische Vergünstigungen, die sich verzerrend auf das Wettbewerbsgeschehen im Binnenmarkt auswirken.

Die maßgebliche institutionelle Verankerung der mitgliedstaatlichen Steuer- und Haushaltssouveränität gegenüber allen Harmonisierungsbemühungen der Europäischen Union ist und bleibt daher das in Art. 95 Abs. 2 EGV niedergelegte Prinzip, daß Rechtsangleichung im Bereich der Besteuerung nur mit

143 Vogel, *StuW* 1993, 380, 383; Herzig (Fn. 27), S. 133 ff.

144 Vgl. den Vorschlag von P. Musgrave (Fn. 15), S. 217 ff.; für Mindeststeuersätze bei der Körperschaftsteuer vgl. auch: Ruding-Report (Fn. 21), S. 209 f.

145 Ruding-Report (Fn. 21), S. 211 ff.; Lang in: FS Flick, 1997, S. 890; Tanzi/Bovenberg (Fn. 30), S. 182 ff.; Schreiber (Fn. 122), S. 77.

Zustimmung sämtlicher Mitgliedstaaten der Gemeinschaft möglich ist. Mehr als alle Dogmatik der Grundfreiheiten, mehr als alle Diskussionen um Erforderlichkeit und Subsidiarität der Rechtsangleichung oder die vielfältigen ökonomischen Beiträge zum pro und contra der Steuerharmonisierung hat dieses Erfordernis der Einstimmigkeit in den vergangenen Jahrzehnten die Praxis der europäischen Steuerpolitik geprägt, Harmonisierung verhindert und den Systemwettbewerb heraufgeführt. Wenn die Mitgliedstaaten der Union durch Änderung des EG-Vertrages in diesem Sachbereich zu einem (qualifizierten) Mehrheitsprinzip finden würden, wäre dies ein maßgeblicher Fortschritt auf dem Wege zu einer „immer engeren Union der Völker Europas“¹⁴⁶. Doch wäre es zugleich eine Rückgewinnung staatlicher Handlungsmöglichkeiten gegenüber einer globalisierten Wirtschaft: *Vanistendael*¹⁴⁷ hat es treffend als das Europäische Steuerparadoxon bezeichnet, daß die Mitgliedstaaten ihre Steuerhoheit gegenüber dem Druck des Marktes nur sichern können, indem sie sich gemeinsamen Regelungswerken auf europäischer Ebene unterwerfen.

VII. Schlußbetrachtung

Nicht nur die Wirtschaft unterliegt dem Druck der Globalisierung, sondern auch in der Wissenschaft ist die Mobilität der Themen und Personen deutlich gewachsen. So kann es nicht verwundern, daß vor einigen Jahren an der Universität von Kalifornien eine Forschungsarbeit entstanden ist, die sich mit einem historischen Vorbild des europäischen Steuerwettbewerbs beschäftigt: mit der Steuerpolitik der Deutschen Staaten in den Jahren 1873 bis 1914¹⁴⁸. Es war eine Zeit außerordentlichen wirtschaftlichen Aufschwungs, begleitet von einer Aufhebung der Binnenzölle und einer freien Beweglichkeit von Kapital und Arbeitskräften innerhalb eines (weitgehend) einheitlichen Sprach- und Rechtsgebiets. Zugleich bildete das Deutsche Reich aber einen Flickenteppich divergierender und konkurrierender Besteuerungshoheiten. Die moderne Ökonomie – Befürworter und Gegner des Systemwettbewerbs – würden vermuten, daß diese Situation zu einer steuerlichen Entlastung der Kapitaleinkünfte geführt hat und zu einer korrespondierenden Belastung der immobilen Produktionsfaktoren. Das Gegenteil war der Fall. Während Gewerbetreibende und Kapitalinhaber immer höheren Steuern unterworfen wurden, wurde der unbeweglichste aller Produktionsfaktoren steuerlich systematisch subventioniert: die Landwirtschaft. Dabei ist es – wie Sie alle wissen – bis heute geblie-

146 Art. 1 Abs. 2 EUV.

147 *Vanistendael*, IBFD Bulletin 1996, 531 ff.; *ders.*, EC Tax Review 1998, 74 ff.; *ders.*, European Taxation 1998, 331, 335.

148 *Hallerberg*, World Politics 48 (1996), 324 ff.

ben. Das mag empirische Zweifel an den Aussagen unserer modernen Volkswirtschaftslehre begründen, es kann aber auch lehrreiche Einblicke in die Funktionsweise politischer Prozesse verschaffen.

Das Beispiel gibt Anlaß zu einem weiteren Gedanken: So wie das Deutsche Reich des Jahres 1871 seinen wesentlichen Wettbewerb nicht zwischen Bayern und Sachsen, sondern auf der europäischen Ebene mit Frankreich und England austragen mußte, so darf auch die Steuerpolitik Europas nicht in der Binnenperspektive verbleiben¹⁴⁹. Nur ein Europa, das zu einer Optimierung der Marktbedingungen im Gemeinsamen Markt in der Lage ist, wird sich in der Konkurrenz mit Asien oder Amerika behaupten können. Harmonisierung kann daher auch erforderlich sein, um im internationalen Steuerwettbewerb bestehen zu können. Doch darf Harmonisierung und Koordination von Steuern in Europa nicht kurzsichtigen fiskalischen Interessen unterworfen werden; andernfalls droht der Abzug finanziellen und menschlichen Kapitals in andere Jurisdiktionen. Den europäischen Organen ist durch die Normen des Europäischen Vertragsrechts eine weitgehende Gestaltungsfreiheit gewährt worden; es wird Zeit, diese mit Sorgfalt im Interesse der Bürger Europas auszuüben.

149 Schön, EuZW 1998, 129.

Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen

Univ.-Doz. Dr. Nikolaus Zorn
Richter am VwGH, Wien

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Subsidiaritätsgrundsatz, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Art. 5 EG (früher Art. 3b EGV)<ul style="list-style-type: none">1. Subsidiarität2. VerhältnismäßigkeitIII. Unterschiede Gemeinsamer Markt – BinnenmarktIV. Rechtsgrundlagen für die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung<ul style="list-style-type: none">1. Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV)<ul style="list-style-type: none">a) Allgemeinb) Keine Rechtsidentitätc) Aufgabenbezogenheitd) Subsidiaritäte) Durchsetzung der Grundfreiheiten | <ul style="list-style-type: none">f) Durchsetzung der völligen Wettbewerbsneutralität2. Art. 96 und 97 EG (früher Art. 101 und 102 EGV)3. Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV)4. Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV)5. Handelsbilanzrecht und Maßgeblichkeit: Art. 44 EG (früher Art. 54 EGV)6. Exkurs: Umweltsteuern – Art. 175 EG (früher Art. 130s EGV), Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV)V. Treaty making power der EGVI. Rechtlich unverbindliche Maßnahmen: Code of ConductVII. Zukunft der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung |
|---|---|

I. Einleitung

Das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und den Europäischen Gemeinschaften ist gekennzeichnet durch das Prinzip der begrenzten Ermächtigung¹: Die Rechtssetzungsorgane der Gemeinschaften dürfen nur insoweit tätig werden, als ihnen die Mitgliedstaaten in den Gründungsverträgen Kompetenzen zugewiesen haben².

1 S. Art. 5 Abs. 1 EG (früher Art. 3b Abs. 1 EGV); Art. 7 Abs. 1 EG (früher Art. 4 Abs. 1 EGV); Art. 249 Abs. 1 EG (früher Art. 189 Abs. 1 EGV).

2 Streinz, *Europarecht*⁴, 1999, Rn. 436; *Schweitzer/Hummer*, *Europarecht*⁵, 1996, Rn. 335 ff.; v. *Bogdandy/Nettesheim* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), *Kommentar zur EU*, Art. 3b EGV Rn. 3 ff.

Mehrere Bestimmungen des EG-Vertrages ermächtigen die Gemeinschaft zu Maßnahmen, die eine Angleichung von Bereichen der nationalen Rechtsordnungen bewirken. Diese Bestimmungen des Vertrages bezeichnen die Rechtsangleichung jeweils unterschiedlich, sie verwenden die Begriffe Angleichung, Harmonisierung und Koordinierung. Diese unterschiedlichen Begriffe sollen keine inhaltlichen Unterschiede zum Ausdruck bringen³. Sie bedeuten jeweils Annäherung der nationalen Vorschriften im Hinblick auf die von der Gemeinschaft zu verwirklichenden Ziele; eine solche Annäherung führt nicht zu Reglungsideutlichkeit⁴ oder völliger Uniformität⁵.

II. Subsidiaritätsgrundsatz, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Art. 5 EG (früher Art. 3b EGV)

1. Subsidiarität

Durch den Unionsvertrag wurde der allgemeine Subsidiaritätsgrundsatz des Art. 5 (vormals Art. 3b) in den EG-Vertrag eingefügt⁶. Die eigentliche Subsidiaritätsregelung stellt der Abs. 2 des Art. 5 EG (Art. 3b EGV) dar. Ihre Anwendung setzt eine Materie voraus, die nicht in die ausschließliche Zuständigkeit der EG fällt. Es muß vielmehr eine konkurrierende⁷ oder parallele Zuständigkeit⁸ zwischen Mitgliedstaaten und EG bestehen⁹.

Der Subsidiaritätsgrundsatz erlaubt ein Handeln der Gemeinschaft nur, wenn der Nachweis der *Erforderlichkeit*¹⁰ und der *Effizienz* erbracht ist¹¹. Die Erforderlichkeit einer geplanten Maßnahme ist gegeben, sofern und soweit deren

3 Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 1997, S. 55.

4 Daher ist die Richtlinie die bevorzugte Rechtsaktform der Rechtsangleichung.

5 Streinz, Europarecht⁴, 1999, Rn. 957 ff.; Schweitzer/Hummer, Europarecht⁵, 1996, Rn. 1228.

6 Das Subsidiaritätsprinzip ist auch in der Präambel zum EUV und in Art. 2 Abs. 2 (früher Art. B Abs. 2) EUV angesprochen.

7 Hierzu gehört die Rechtsangleichung, vgl. Streinz, Europarecht⁴, 1999 Rn. 132.

8 Geiger, EGV², 1995, Art. 3b Rn. 7; Art. 5 Rn. 28 f.

9 Der genaue Umfang der ausschließlichen Zuständigkeiten der EG ist umstritten, vgl. Schima, Das Subsidiaritätsprinzip im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 1994, S. 91.

10 Vor 1995 hat die Kommission die Zweistufigkeit der Subsidiarität nicht anerkannt und bloß einen „Effizienzvergleich“ angestellt (vgl. Stein, Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam: Subsidiarität, Transparenz und Bürgernähe, in Hummer [Hrsg.], Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam, 1998, S. 143, 145).

11 S. Stein, Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam: Subsidiarität, Transparenz und Bürgernähe, in Hummer (Hrsg.), Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam, 1998, S. 143, 145 f.: Negativkriterium (Maßnahmen auf der Ebene der Mitgliedstaaten reichen nicht aus) und Positivkriterium (besser auf Gemeinschaftsebene).

Ziele auf der Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können. Es ist also ein Vergleich zwischen der geplanten Gemeinschaftsmaßnahme und hypothetischen mitgliedstaatlichen Handlungsmöglichkeiten vorzunehmen. Die Gemeinschaft darf nur tätig werden, soweit die Ziele nicht auch von den Mitgliedstaaten erreicht werden können¹².

Unter der Effizienz wird verstanden, daß die Ziele einer geplanten Maßnahme wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können. Ist ein Handeln der Gemeinschaft zur Zielverwirklichung besser geeignet, mitgliedstaatliches Handeln aber immer noch ausreichend, schließt dies bereits ein Handeln der Gemeinschaft aus, weil der Nachweis der Erforderlichkeit nicht erbracht werden kann¹³.

Die Regierungskonferenz 1996/97 hat im Rahmen des Amsterdamer Vertrages dem Art. 5 EG (früher Art. 3b EGV) ein Protokoll¹⁴ beigefügt und damit diese Vertragsbestimmung ergänzt. Nach der Ziffer 5 des Protokolls¹⁵ ist eine Kompetenzwahrnehmung der EG insbesondere dann angebracht, wenn ein Bereich transnationale Aspekte aufweist, die durch Maßnahmen der Mitgliedstaaten nicht ausreichend geregelt werden können, oder wenn Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene wegen ihrer Wirkungen deutliche Vorteile im Vergleich zu Maßnahmen auf der Ebene der Mitgliedstaaten mit sich bringen.

2. Verhältnismäßigkeit

Der Abs. 3 des Art. 5 EG (früher Art. 3b EGV) regelt den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (auch Erforderlichkeitsgrundsatz genannt)¹⁶. Demnach dürfen die Maßnahmen der Gemeinschaft nicht über das für die Erreichung der Ziele des EGV erforderliche Maß hinausgehen. Sollten mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, ist die am wenigsten belastende zu wählen¹⁷. Zudem

12 *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 1997, S. 37.

13 v. *Bogdandy/Nettesheim* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 3b EGV Rn. 38.

14 Protokoll über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit.

15 Zur Rechtsnatur *Thun-Hohenstein*, Der Vertrag von Amsterdam, 1997, S. 6 und 96, und *Stein*, Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam: Subsidiarität, Transparenz und Bürgernähe, in *Hummer* (Hrsg.), Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam, 1998, S. 146 f.

16 Das Verhältnismäßigkeitsprinzip hat auch im Bereich der ausschließlichen Zuständigkeit der EG Geltung.

17 *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 1997, S. 37; dies hat auch Bedeutung auf die Rechtsatzform, zumal die Richtlinie weniger belastend ist als die Verordnung.

müssen die auferlegten Belastungen in einem angemessenen Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist wie der Subsidiaritätsgrundsatz insbesondere bei der Rechtssetzung im Rat zu beachten¹⁸.

III. Unterschiede Gemeinsamer Markt – Binnenmarkt

Einige Kompetenznormen des EGV knüpfen an den Begriff des Gemeinsamen Marktes (z. B. Art. 94 EG, früher Art. 100 EGV), andere an jenen des Binnenmarktes (Art. 93 EG, früher Art. 99 EGV, Art. 95 EG, früher Art. 100a EGV). Daher kommt der Abgrenzung dieser beiden Begriffe praktische Bedeutung zu.

Der EGV verwendet auch in der Fassung des Vertrages von Amsterdam beide Begriffe und stellt sie – insbesondere in Art. 15 EG – einander gegenüber. Dies spricht dagegen, beiden Begriffen denselben Inhalt beizumessen¹⁹. Die am 1. 7. 1987 in Kraft getretene Einheitliche Europäische Akte hat in Art. 14 EG (früher Art. 7a EGV) das Ziel verankert, bis zum 31. 12. 1992 den Binnenmarkt zu verwirklichen. Dieser Artikel definiert den Binnenmarkt als einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist.

Ein Teil der Lehre vertritt die Auffassung, der Binnenmarkt umfasse mehr an Integration als der Gemeinsame Markt²⁰. Zuzustimmen ist der gegenteiligen Lehrmeinung²¹: Der Binnenmarkt umfaßt lediglich einen Teilbereich des Gemeinsamen Marktes. Das 1985 von der Kommission vorgelegte Weißbuch über die Vollendung des Binnenmarktes²², welches eine Vorarbeit für Einheitliche Europäische Akte darstellt, unterscheidet bereits zwischen dem Binnenmarkt und dem weiterreichenden Gemeinsamen Markt. Insbesondere spricht aber das Festhalten am Begriff des Gemeinsamen Marktes in der Einstimmigkeit erfordernden Harmonisierungsregel des Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) im Vergleich zu der lediglich qualifizierte Mehrheit erfordernden und auf den Binnenmarkt abstellenden Regelung des Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV) dafür, daß Harmonisierungsaufgaben bestehen, die zwar den Gemeinsa-

18 v. *Bogdandy/Nettesheim* in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 3b EGV Rn. 49.

19 *Schweitzer/Hummer*, Europarecht⁵, 1996, Rn. 1067.

20 *Langebeine* in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 100a EGV Rn. 20 ff.

21 So eher auch *Schweitzer/Hummer*, Europarecht⁵, 1996, Rn. 1071.

22 Dok. KOM (1985) 310.

men Markt, nicht aber den dann notwendigerweise weniger an Harmonisierung umfassenden Binnenmarkt betreffen²³.

Der Binnenmarkt ist also bloß ein Teilmenge des Gemeinsamen Marktes. Der Binnenmarkt beschränkt sich auf die freie Mobilität der vier Produktionsfaktoren Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital²⁴. Der freie Warenverkehr erfordert eine Koordinierung der produktbezogenen indirekten Steuern. Allgemeine Wettbewerbsneutralität der Rechtsordnungen oder der gesamten Besteuerungsregelungen ist nach der Definition des Binnenmarktes nicht gefordert²⁵. Von den Materien des Gemeinsamen Marktes umfaßt er beispielsweise die Wettbewerbspolitik nicht²⁶.

Der Gemeinsame Markt beinhaltet neben den vier Grundfreiheiten jedenfalls eine gemeinschaftliche Verkehrs-, Landwirtschafts- und Außenhandelspolitik sowie ein System unverfälschten Wettbewerbs (u. a. auch hinsichtlich des Steuerrechts)²⁷. Konstitutive Elemente des Gemeinsamen Marktes sind die Marktfreiheitsrechte des EG-Vertrages, dessen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote und das Verbot privater und staatlicher Behinderung des Wettbewerbs²⁸, oder, wie *Grabitz*²⁹ formuliert, die Marktfreiheit, die Marktgleichheit und die Wettbewerbsfreiheit.

IV. Rechtsgrundlagen für die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung

1. Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV)

a) Allgemein

Für den Bereich der direkten Steuern enthält der EG-Vertrag – anders als für jenen der indirekten Steuern – keinen ausdrücklichen Harmonisierungsauf-

23 *Streinz*, Europarecht⁴, 1999, Rn. 948 ff.

24 *Schweitzer/Hummer*, Europarecht⁵, 1996, Rn. 1070.

25 *Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121 (136).

26 *Streinz*, Europarecht⁴, 1999, Rn. 954.

27 *Schweitzer/Hummer*, Europarecht⁵, 1996, Rn. 1068.

28 *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 384; in diesem Sinn auch *Langeheine* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 100 EGV Rn. 25, und *Urtz*, The Elimination of Double Taxation Within the European Union and Between Member States and Non-Member States – Multilateral Treaty or Directive?, in *M. Lang/Loukota/Rädler* u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, 1997, S. 107, 110.

29 *Grabitz* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 2 EWGV Rn. 15 f.

trag³⁰. Die Kompetenz für die Harmonisierung³¹ der direkten Steuern und in gewissem Umfang ein Auftrag hierzu kann aber aus der Generalklausel des Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) abgeleitet werden³².

Nach Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) erläßt der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Marktes auswirken. Das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuß haben ein Anhörungsrecht.

b) Keine Rechtsidentität

Mit der Harmonisierung wird, wie bereits einleitend erwähnt, keine Rechtsidentität angestrebt³³. Die Angleichung ist von der Schaffung von Einheitsrecht, aber auch der Herstellung völliger inhaltlicher Regelungsidentität zu unterscheiden³⁴.

Steuerharmonisierung heißt daher Annäherung der verschiedenen Steuersysteme im Hinblick auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes³⁵. Die Steuerharmonisierung ist ein Verfahren, bei welchem die nationalen Steuerrechtsordnungen einander zwar angepaßt, sie aber nicht nivelliert werden³⁶.

30 *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1995), 309; *Loukota*, Doppelbesteuerungsabkommen und europäische Integration, FL 1993, 25; *Betten*, Fundamental Aspects of EC Measures Regarding Company Law and Direct Taxation, ET 1991, 289; *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁶, 1998, S. 759.

31 Im EG-Vertrag werden die Begriffe Rechtsangleichung, Harmonisierung und Koordinierung synonym verwendet: *Lochner*, Was bedeuten die Begriffe Harmonisierung, Koordinierung und gemeinsame Politik in den europäischen Verträgen? ZStaatsw 1962, 35: In den verschiedenen sprachlichen Fassungen werden die gleichen Inhalte sprachlich unterschiedlich wiedergegeben; *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380; *Ohler*, Mehr Mut zur Steuerpolitik in Europa, EuZW 1997, 370 (371).

32 *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 23; *Lechner*, Harmonisierung des Steuerrechts in der EG, in Gassner/Lechner, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 1992, S. 1, 5.

33 *Stobbe*, Die Harmonisierung des Steuerrechts der Europäischen Gemeinschaft und ihre Auswirkungen auf die deutsche Besteuerung, DStZ 1992, 225.

34 *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 24; soweit das Instrument der Richtlinie zum Einsatz kommt, ergibt sich das schon aus ihrer Rechtsnatur.

35 *Birk*, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, DStJG 19 (1996), S. 63, 72; *Debatin*, Die steuerliche Gewandung der EWG, DB 1973, 683 (684).

36 *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637, 646 ff.

c) Aufgabenbezogenheit

Gemeinschaftsrechtliche Rechtsharmonisierung ist nicht Selbstzweck³⁷ und kein Wert an sich, sondern Instrument zur Verwirklichung von Gemeinschaftsaufgaben³⁸. Daß die Rechtsvorschriften in den Mitgliedstaaten sich unterscheiden, rechtfertigt für sich allein eine Harmonisierung noch nicht³⁹.

Die Harmonisierung nach Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) muß dem Errichten und Funktionieren des Gemeinsamen Marktes dienen⁴⁰. Sie muß diesen Zwecken *unmittelbar* dienen. Die in der Bestimmung angesprochene unmittelbare Auswirkung ist im Sinne eines spürbaren Einflusses auf den Gemeinsamen Markt zu verstehen⁴¹. Eine Harmonisierung ist daher nur zulässig, wenn die betreffenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften den Gemeinsamen Markt spürbar negativ beeinflusst haben.

Das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit ist auch im Licht des Art. 3 Abs. 1 lit. h EG (früher Art. 3 Abs. 1 lit. h EGV) auszulegen: Daraus ergibt sich die Voraussetzung der *Erforderlichkeit*. Eine Angleichung darf nur insoweit erfolgen, als dies für das ordnungsgemäße Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist⁴². Die nationalen Vorschriften dürfen nur insoweit angeglichen werden, als das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes dies erforderlich macht⁴³.

37 *Debatin*, Die steuerliche Gewandung der EWG, DB 1973, 683 (684).

38 *Müller-Graff*, Die Rechtsangleichung zur Verwirklichung des Binnenmarktes, EuR 1989, 107, 117 f.; *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 13; *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637, 640.

39 *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 384.

40 *Birk*, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, DStJG 19 (1996), S. 63, 75; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 6.

41 *Förster*, § 25 Harmonisierung der direkten Steuern, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 761, 766.

42 *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637, 659.

43 *Thömmes*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EG, IWB 1990, 7 (8) Fach 5 Gruppe 2, 449 (450); *Mann*, Ansätze und Stand der Bestrebungen zur Harmonisierung der direkten und indirekten Steuern in der EG, DB 1990, 1735; *Zeitler/Jüptner*, BB 1988, Beilage 17, 5.

d) Subsidiarität

Seitdem Art. 3b EGV, nunmehr Art. 5 EG, in den EG-Vertrag eingefügt worden ist, hat die Gemeinschaft ihre Kompetenzen unter Beachtung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit auszuüben⁴⁴. Damit ist eine außerordentlich wichtige Änderung des Harmonisierungskonzepts der Gemeinschaft eingetreten⁴⁵: Eine allmähliche Harmonisierung aller wettbewerbsrelevanten Bestimmungen, wie sie früher tendentiell und langfristig angestrebt worden wurden, ist nach dem neuen Konzept nicht mehr möglich⁴⁶. Die Unterschiedlichkeit einzelner wettbewerbsrelevanter Vorschriften wird vielmehr als für den Gemeinsamen Markt (in einem System der Subsidiarität) konstituierend angesehen⁴⁷.

Es gibt Stimmen in der Literatur, die die Anwendbarkeit des Subsidiaritätsgrundsatzes im Bereich der Rechtsharmonisierung verneinen. Die Rechtsharmonisierung als besondere, auf Rechtsharmonie zwischen den Mitgliedstaaten abzielende und für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes notwendige Tätigkeit werde von diesem Grundsatz nicht berührt, weil eine ausschließliche Zuständigkeit der Gemeinschaft (zur Rechtsharmonisierung) gegeben sei. Zudem seien die einzelnen Mitgliedstaaten gar nicht in der Lage, von sich aus eine Harmonisierung des Rechts vorzunehmen⁴⁸.

M. E. ist es unzulässig, die Harmonisierungskompetenz dem Regime des Subsidiaritätsgrundsatzes mit der Begründung zu entziehen, es handle sich um eine ausschließliche Kompetenz der Gemeinschaft⁴⁹. Entscheidend für die Kompe-

44 *Stockmann*, Möglichkeiten und Grenzen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, FR 1996, 693 (697); *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637, 659.

45 Die Kommission hat den Begriff der Subsidiarität zwar schon von der Verankerung im EG-Vertrag gelegentlich verwendet, darunter aber nur verstanden, daß sie weitgehende Harmonisierungsschritte, für die eine Zustimmung im Rat nicht zu erreichen ist, nicht mehr verfolge. Auch nach der Verankerung im Vertrag hat die Kommission aus der Subsidiarität zunächst nur einen Effizienzvergleich abgeleitet (vgl. *Stein*, Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam: Subsidiarität, Transparenz und Bürgernähe, in Hummer [Hrsg.], Die EU nach dem Vertrag von Amsterdam, 1998, S. 143, 145).

46 *Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121, 123.

47 *Steindorff*, Unvollkommener Binnenmarkt, ZHR 1995, 149, 160.

48 *Taschner* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 100 EGV Rn. 17; vgl. auch *Voß*, Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, 155 (161).

49 So im Ergebnis auch *J. Lang*, DStJG 16 (1994), S. 297.

tenzzuweisung ist nämlich das jeweilige Sachgebiet⁵⁰. Das Steuerrecht ist aber gerade keine der Gemeinschaft exklusiv zugewiesene Regelungsmaterie⁵¹. Überdies ist die Feststellung unzutreffend, daß die Harmonisierung nur auf der Ebene der Gemeinschaft möglich ist. Vielmehr zeigt die Praxis, daß die Mitgliedstaaten eigenständig ihr nationales Recht jenem anderer Staaten annähern⁵². Für die Rechtsharmonisierung kann daher die Anwendbarkeit des Subsidiaritätsgrundsatzes nicht verneint werden⁵³.

e) Durchsetzung der Grundfreiheiten

Wie sich aus dem Zusammenhang mit dem Gemeinsamen Markt ergibt, dient die Steuerharmonisierung nach Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) zwei Bereichen: Sie dient einerseits dazu, die Grundfreiheiten im Gemeinsamen Markt zu verwirklichen⁵⁴, sowie andererseits darüber hinaus dazu, Beeinflussungen privatwirtschaftlicher Entscheidungen und damit des Wettbewerbs zu beseitigen⁵⁵. Die zu harmonisierende Rechtslage muß daher die Beeinträchtigung einer der Freiheiten des EG-Vertrages⁵⁶ oder die Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen innerhalb der Gemeinschaft bewirken.

50 Klein, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 24.

51 Auch die Kommission vertritt die Ansicht, daß das Subsidiaritätsprinzip für die Gestaltung der direkten Steuern gilt; Nachw. bei Herzig, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121, 124, dort Fn. 5.

52 Vgl. Klein, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7 (16), mit Hinweis auf die Ausführungen im Ruding-Bericht.

53 Ebenso etwa Klein, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 23; Lehner, EU-Recht und die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht 1996, S. 11 (13); Toifl, Anpassungserfordernisse des Unternehmenssteuerrechts an das Europarecht, in Gassner/Gröhs/M. Lang (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, 1997, S. 235, 239; Vogel, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 385.

54 Lehner, Harmonisierung des Steuerrechts in der EG, in Gassner/Lechner, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 1992, S. 1, 14.

55 Herzig, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121, 122; Taschner in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 100 EGV Rn. 38.

56 Vgl. allgemein Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997; Riecker, Körperschaftbesteuerung in der EU und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, 1997; Brinkmann, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996.

Soweit die Harmonisierung dem Bereich der Verwirklichung der Grundfreiheiten dient, ist die Kompetenz der Gemeinschaft unzweifelhaft: Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages beinhalten das Verbot der Diskriminierung und das Beschränkungsverbot. Der Inhalt dieser Grundfreiheiten ist nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich unmittelbar anwendbar und verdrängt entgegenstehendes nationales Recht⁵⁷. Der EuGH gewährleistet also die Durchsetzung der Grundfreiheiten, seine Entscheidungen sind aber zwangsläufig einzelfallbezogen⁵⁸ und führen daher nicht zu einem geschlossenen System grundfreiheitskonformer Rechtsnormen. Haben die Mitgliedstaaten eine Regelung bestehen lassen, die gegen die Grundfreiheiten und damit gegen den EG-Vertrag verstößt, steht der Subsidiaritätsgrundsatz einer Harmonisierung durch die Gemeinschaft nicht entgegen. Soweit daher nationale steuerliche Regelungen auf dem Gebiet der direkten Steuern⁵⁹ existieren, die den Grundfreiheiten zuwiderlaufen, ist ein Handeln der Gemeinschaft erforderlich und gefordert. Auch im Lichte der Subsidiarität ist die Harmonisierungskompetenz Gemeinschaft gegeben.

Somit ist in einer ersten Stufe der Harmonisierungsbedarf anhand der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrages zu ermitteln⁶⁰. Damit wird im Wesentlichen aber nur bewirkt, daß Gebietsfremde gleich behandelt werden wie inländische Unternehmer⁶¹. Unterschiede in der Steuerbelastung, wie beispielsweise unterschiedliche Einkommsteuertarife in den Mitgliedstaaten, verstoßen nicht gegen die Grundfreiheiten⁶². Die Grundfreiheiten verbieten es einem Mitgliedstaat nicht, Vorgänge in seinem Gebiet mit einem höheren Steuersatz zu belegen, als dies in andern Mitgliedstaaten geschieht, wenn nur die betreffenden Regeln auf Inländer und EG-Ausländer gleichmä-

57 *Toifl*, Anpassungserfordernis des Unternehmenssteuerrechts an das Europarecht, in Gassner/Gröhs/M. Lang, Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, 1997, S. 235 (245).

58 *Ohler*, Mehr Mut zur Steuerpolitik in Europa, EuZW 1997, 370 (371).

59 Die Einflüsse der direkten Steuern für das Funktionieren des Binnenmarktes sind allerdings nicht völlig unumstritten. Da die direkten Steuern im Gegensatz zu den indirekten Steuern keinen Grenzausgleich und keine Grenzkontrollen erfordern, wird die Maßgeblichkeit ihrer Harmonisierung für den Binnenmarkt bezweifelt; vgl. hierzu *Thömmes*, Steuerrecht, in Lenz (Hrsg.), EG-Handbuch Recht im Binnenmarkt, 1994, S. 561 (568).

60 Ebenso *Norbert Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1996, S. 51.

61 Unterschiede in der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse sind allerdings zulässig, vgl. EuGH v. 14. 2. 1996, Rs. C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995 I-225; v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995 I-2493; v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Asscher), Slg. 1996 I-3089; v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97 (Gschwind), IStR 1999, 597 = ÖStZB 1999, 590.

62 EuGH v. 12. 5. 1998, Rs C-336/96 (Gilly), Slg. 1998 I-2823, SWI 1998, 338.

fügig anwendbar sind. Die Einebnung der Höhe der Steuerbelastung betrifft den Bereich der Maßnahmen im Interesse der völligen Wettbewerbsneutralität.

f) Durchsetzung der völligen Wettbewerbsneutralität

Soweit Maßnahmen der Gemeinschaft (über die Durchsetzung der Marktfreiheiten hinaus) der Herbeiführung allgemeiner und uneingeschränkter Wettbewerbsneutralität dienen sollen, ist die Harmonisierungskompetenz differenziert zu beurteilen.

Zunächst sei darauf verwiesen, daß es in einem vom Subsidiaritätsgrundsatz geprägten System weitgehend der Entscheidung des Mitgliedstaates überlassen ist, auf welche Art und in welchem Ausmaß er öffentliche Güter, wie Sicherheit, Rechtsschutz, Art und Ausmaß einer Infrastruktur, oder Ausmaß der Kontrolle von Umweltstandards bereitstellt. Entscheiden die Mitgliedstaaten – im Rahmen der Subsidiarität – unterschiedlich, in welchem Umfang sie derartige öffentliche Güter bereitstellen, so weisen sie auch einen unterschiedlichen Finanzierungsbedarf auf. Die Verwirklichung des Subsidiaritätsgrundsatzes im Bereich der allgemeinen Leistungen eines Mitgliedstaates läßt sich daher nur bewerkstelligen, wenn durch eine Eigenständigkeit im Bereich des Abgabenrechts dem unterschiedlichen Finanzbedarf der Mitgliedstaaten entsprochen werden kann. Schon dieser Umstand steht einer Vollharmonisierung entgegen⁶³.

Es muß allerdings eingeräumt werden, daß die Frage der steuerlichen Belastung – isoliert betrachtet – einen bedeutenden Einfluß auf die unternehmerische Entscheidung nimmt, in welchem Mitgliedstaat eine Tätigkeit entfaltet werden soll. Die Entscheidung des Marktteilnehmers, in einem bestimmten Staat zu investieren bzw. unternehmerische Aktivitäten zu entfalten, orientiert sich u. a. an der steuerlichen Situation. Die isolierte Betrachtung der Steuerbelastung führt daher, soll ein System des unbeeinflussten Wettbewerbs herbeigeführt werden, zwingend zur Forderung nach einer Vollharmonisierung des gesamten Steuerrechts. Bei einer solchen Betrachtung kann nämlich auf lange Sicht nur eine Vollharmonisierung den Vorgaben des Gemeinsamen Marktes genügen, und kann vorläufig ein Vollharmonisierungsbedarf nur dadurch „wegargumentiert“ werden, daß – in eher willkürlicher Weise – bestimmte steuerliche Beeinträchtigungen bis zu einem gewissen Grad als gering und vernachlässigbar eingestuft und so vom derzeitigen Harmonisierungsbedarf ausgenommen werden⁶⁴. Sobald aber die derzeit als bedeutsam eingestuften

63 S. hierzu auch in diesem Band den Beitrag Schön, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, S. 191 ff.

64 Herzig, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121, 131 ff.

steuerlichen Beeinträchtigungen einer Harmonisierung zugeführt worden sind, werden die zunächst als vernachlässigbar erachteten Bereiche in den Vordergrund treten und wegen ihrer – bei isolierter Betrachtung bestehenden – Wettbewerbsrelevanz von der Forderung nach Vollharmonisierung erfaßt werden.

Den Ausweg aus dieser Situation haben *Klaus Vogel*⁶⁵ und in der Folge insbesondere *Norbert Herzig*⁶⁶ und die Dissertation von *Norbert Dautzenberg*⁶⁷ aufgezeigt: Er besteht in der zusammenfassenden Betrachtung der wettbewerbsrelevanten Faktoren. Die Notwendigkeit einer Vollharmonisierung ist nicht mehr anzunehmen, wenn in die Überlegungen die Tatsache integriert wird, daß in einem vom Subsidiaritätsgrundsatz geprägten System eine Reihe wettbewerbsrelevanter Faktoren unterschiedlich sein dürfen und werden. Nicht nur die Steuerbelastung eines Landes, sondern auch andere Lasten, wie etwa die Umweltstandards⁶⁸, aber auch die im betreffenden Staat angebotenen allgemeinen öffentlichen Leistungen und gewährleisteten allgemeinen öffentlichen Güter beeinflussen das Marktgeschehen und die Entscheidung eines Investors, in einem bestimmten Land tätig zu werden. (Dabei kann es zu einem Ausgleich der Unterschiede bei den übrigen Standortbedingungen durch gegenläufige steuerliche Unterschiede kommen. In solchen Fällen wäre die Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt jedenfalls überflüssig⁶⁹.) Die Abgaben, die ein Mitgliedstaat erhebt, stehen in Zusammenhang mit den von ihm bereitgestellten öffentlichen Leistungen und Gütern und bilden insgesamt ein Paket wettbewerbsrelevanter Faktoren, welches für die unternehmerische Entscheidung, in diesem Staat zu investieren, von Bedeutung ist. Die Mitgliedstaaten dürfen unabhängig über die Vermarktungsstrategien ihres Standortes entscheiden⁷⁰. Sie haben die Aufgabe, ein Paket von Standortfaktoren so zu entwerfen, daß ihre Wirtschaft mit der Wirtschaft der anderen Staaten auf einem einheitlichen europäischen Markt konkurrieren kann. Ein Mitgliedstaat handelt möglicherweise gegen wirtschaftliche Überlegungen, wenn er schlechtere Standortbedingungen schafft, er handelt aber nicht gemeinschaftsrechtswidrig⁷¹.

65 Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, *StuW* 1993, 380.

66 Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, *DStJG* 19 (1996), S. 121.

67 Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1996.

68 Die im EG-Vertrag festgelegte Möglichkeit der Unterschiedlichkeit von Umweltstandards ergibt sich aus Art. 176 EG (früher Art. 130t EGV).

69 *Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, *DStJG* 19 (1996), S. 121, 131 ff.

70 *Norbert Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1996, S. 22.

71 *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, *StuW* 1993, 380, 385.

In einem System der Subsidiarität ist es nicht Aufgabe der Gemeinschaft, alle wettbewerbsrelevanten Faktoren einander anzupassen⁷². Es ist nicht Aufgabe der Gemeinschaft, durch die Vereinheitlichung aller Standortbedingungen die ständige Gleichheit der Wettbewerbschancen zu gewährleisten⁷³. Entscheidend für eine Situation der allgemeinen Wettbewerbsneutralität im Gemeinsamen Markt ist ohnedies nur, daß die von den einzelnen Mitgliedstaaten dargebotenen Pakete wettbewerbsrelevanter Faktoren hinsichtlich ihrer Gesamtauswirkung eine Angleichung erfahren.

Die Pakete wettbewerbsrelevanter Faktoren, die in den einzelnen Mitgliedstaaten geschnürt werden, stehen untereinander in Konkurrenz. Es ist diese Systemkonkurrenz (auch Wettbewerb der Systeme⁷⁴ genannt), welche die Mitgliedstaaten dazu zwingt, die Pakete dahingehend zu ändern, daß sie sich in ihren Gesamtauswirkungen gleichen⁷⁵. Nur dieser Systemwettbewerb kann in einem vom Subsidiaritätsgrundsatz geprägten Gemeinsamen Markt letztlich zu allgemein eingeebneten Wettbewerbsbedingungen für die Marktteilnehmer führen. In diesem Systemwettbewerb wird im Übrigen der Konkurrenzdruck unter den Mitgliedstaaten durch das einheitliche Währungsgebiet in der Währungsunion deutlich intensiviert⁷⁶.

In einem von der Subsidiarität geprägten Gemeinsamen Markt ist es Aufgabe der Gemeinschaft, die Rahmenbedingungen für das Funktionieren der Systemkonkurrenz (des Wettbewerbs der Systeme) zu gewährleisten. Wie diese Rahmenbedingungen gestaltet sein müssen, hat ebenfalls bereits *Klaus Vogel* aufgezeigt⁷⁷: Es bedarf einer Regelung im internationalen Steuerrecht, nämlich der

72 Zur Unterschiedlichkeit in den Umweltstandards s. Art. 176 EG (früher Art. 130t EGV).

73 *Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121, 131 ff.

74 Nach der abweichenden Ansicht von *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637 (653) soll allerdings der Systemwettbewerb durch die Abstimmung der Mitgliedstaaten über Art. 99 und 100 EGV überwunden werden. In einem europäischen Binnenmarkt sollen seiner Ansicht nach nicht die Steuersysteme konkurrieren.

75 Zum Systemwettbewerb: *Ritter*, Europäische Entwicklungen im internationalen Unternehmenssteuerrecht, IWB Fach 11 EG, Gruppe 2, 69; *Mann*, Ansätze und Stand der Bestrebungen zur Harmonisierung der direkten und indirekten Steuern in der EG, DB 1990, 1735 (1737).

76 *Gaddum*, Zur Reform des Einkommensteuerrechts mit Blick auf die Europäische Währungsunion, DStZ 1998, 195, 197.

77 *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 386 ff.

ausnahmslosen und uneingeschränkten Anwendung der Freistellungsmethode und damit der Besteuerung im Quellenstaat. Diese bewirkt, daß die (Steuer)Belastungen des Tätigkeitsstaates und die dort angebotenen öffentlichen Leistungen und öffentlichen Güter als Paket auf den Unternehmer wirken. Damit ist gewährleistet, daß in jedem Staat zu den ihm eigenen „staatsinduzierten Transaktionskosten“⁷⁸ gewirtschaftet wird. Die Besteuerung des Welteinkommens unter Anrechnung der ausländischen Steuern kann dies hingegen nicht gewährleisten.

Für den Gemeinsamen Markt ist daher ein allgemeiner Übergang zur Freistellungsmethode zu fordern. Allerdings nicht deshalb, weil – wie dies *Vogel*⁷⁹ zum Ausdruck bringt – diese Maßnahme des internationalen Steuerrechts weniger einschneidend ist als die Angleichung des materiellen Steuerrechts und deshalb aus der Sicht der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit den Vorzug hat. Das allgemeine Befreiungssystem ist vielmehr deshalb gefordert, weil es die Voraussetzung für das Funktionieren der Systemkonkurrenz (des Wettbewerbs der Systeme) darstellt⁸⁰. Geeignet für die allgemeine Einführung der Befreiungsmethode und des Quellenstaatsprinzips in der Gemeinschaft wäre eine auf Art. 94 EG (früher 100 EGV) aufzunehmende Richtlinie⁸¹.

Für Maßnahmen zur Herbeiführung eines Systems der Wettbewerbsneutralität im Gemeinsamen Markt besteht über diese, das internationale Steuerrecht betreffende Maßnahme hinaus, nur insoweit ein Harmonisierungsbedarf, als die Systemkonkurrenz nicht hinreichend wirken kann. Das ist der Fall bei transnationalen Gestaltungen, weil diese der Systemkonkurrenz weitgehend entzogen sind. Hier geht es insbesondere um folgende Konstellationen, soweit sie nicht bereits in den Bereich der Verwirklichung der Grundfreiheiten fallen: grenzüberschreitende Umgründung, grenzüberschreitende Verrechnungsprei-

78 *Klaus Vogel* formuliert, daß die unternehmerische Entscheidung, in einem bestimmten Staat wirtschaftlich tätig zu werden, nicht durch andere staatlich gesetzte Umstände beeinflusst werden darf als einen günstigen Saldo der staatsinduzierten Transaktionskosten, also dem Saldo aus Abgabenlast und vom betreffenden Staat bereitgestellten öffentlichen Gütern (StuW 1993, 387).

79 *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 388.

80 Die Steuerrechtsordnung muß dafür sorgen, daß die einzelnen Mitgliedstaaten ungehindert an einem Wettbewerb der Systeme teilnehmen können (*Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DSStJG 19 [1996], S. 121, 131 ff.).

81 Auch unter dem Blickwinkel des Subsidiaritätsprinzips wäre eine Richtlinie zulässig, vgl. *Lehner*, EU-Recht und die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht 1996, S. 11 (19 f.).

se, grenzüberschreitende Verlustverwertung, grenzüberschreitende Gewinnausschüttung⁸².

In der Unternehmensbesteuerung besteht ein weiterer Harmonisierungsbedarf nicht. So ist aus der Palette der seinerzeit vom Ruding-Ausschuß vorgeschlagenen Maßnahmen insbesondere die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme, der Steuersätze oder der Gewinnermittlungsvorschriften nicht erforderlich⁸³ und damit von der Kompetenz des Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) nicht (mehr) umfaßt.

Zusammenfassend kann sohin festgestellt werden: Auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung bietet Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) die Kompetenz zu Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich, welcher den Marktfreiheiten zu weiterem Durchbruch verhelfen soll, und zusätzlich im Bereich, welcher darüber hinaus ein System völliger Wettbewerbsneutralität herbeiführen will, im zweitgenannten Bereich aber nur hinsichtlich der Herbeiführung der Freistellungsmethode und der Regelung für transnationale Gestaltungen.

In der Vergangenheit sind auf der Kompetenzgrundlage des Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) die Fusionsrichtlinie⁸⁴, die Mutter-Tochter-Richtlinie⁸⁵ und die Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern⁸⁶ erlassen worden.

2. Art. 96 und 97 EG (früher Art. 101 und 102 EGV)

Während Art. 94 EG (früher 100 EGV) Einstimmigkeit im Rat zur Voraussetzung hat, ermöglicht Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) die Herbeiführung von Richtlinien durch eine bloß qualifizierte Mehrheit. Auf Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) können grundsätzlich auch Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der direkten Steuern gestützt werden⁸⁷.

82 *Herzig*, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996), S. 121, 131 ff.

83 *Norbert Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1996, S. 309.

84 ABl. L 225 v. 20. 8. 1990, 1.

85 ABl. L 225 v. 20. 8. 1990, 6.

86 ABl. L 336 v. 27. 12. 1977, 15.

87 *Debatin*, Die steuerliche Gewandung der EWG, DB 1973, 683; *Rädler*, DStJG 16 (1994), S. 280; *Rädler*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, StJB 1992/93, S. 31, 36; *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 384; *Lechner*, Harmonisierung des Steuerrechts in der EG, in Gassner/Lechner, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 1992, S. 1, 7; *Lehner*, EU-Recht und die Kompetenz zur Beseitigung der

Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) hat zur Voraussetzung, daß Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingungen auf dem Gemeinsamen Markt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist. In einem solchen Fall soll die Kommission in Beratungen mit den betreffenden Mitgliedstaaten eintreten. Führen die Beratungen nicht zur Beseitigung dieser Verzerrungen, kann der Rat auf Vorschlag der Kommission mit qualifizierter Mehrheit die erforderlichen Richtlinien erlassen. Art. 97 EG (früher Art. 102 EGV) eröffnet der Kommission ein präventives Einschreiten, wenn ein Mitgliedstaat den Erlaß oder die Änderung einer Vorschrift plant und zu befürchten ist, daß diese Maßnahme eine Verzerrung verursacht.

Vorhandene Rechtsunterschiede müssen die Wettbewerbsbedingungen auf dem Gemeinsamen Markt verfälschen. Eine Wettbewerbsverfälschung liegt vor, wenn staatliche Maßnahmen die Produktions- und Absatzbedingungen im Gemeinsamen Markt derart beeinflussen, daß Unternehmen gegenüber ihren Konkurrenten besonders bevorteilt werden⁸⁸.

Die wettbewerbsverfälschenden Rechtsunterschiede müssen zudem eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist. Der Spaak-Bericht aus dem Jahr 1956, der den Verhandlungen über die Abfassung des EG-Vertrages zu Grunde gelegen ist, geht auf „Verzerrungen“ ein und versteht darunter Wettbewerbsverfälschungen aufgrund von Rechtsunterschieden⁸⁹. Er unterscheidet sodann allgemeine und spezifische Verzerrungen. Allgemeine Verzerrungen beruhen auf einer unterschiedlichen globalen Kostenbelastung der einzelnen Volkswirtschaften, z. B. mit Steuern; sie seien nicht wettbewerbsverfälschend, weil sie i. d. R. durch die allgemeinen Außenhandelsbeziehungen, etwa durch den Wechselkurs⁹⁰ ausgeglichen würden. Spezifische Verzerrungen sind hingegen zwischenstaatliche Unterschiede in den Wettbewerbsbedingungen, die konkrete Wirtschaftszweige benachteiligen oder begünstigen⁹¹. Nach dem Spaak-Bericht galt eine spezielle Verzerrung dann als zu beseitigen, wenn sich die Verzerrungen (Vor- und Nachteile) für die betroffenen Unternehmen nicht allenfalls aufheben, sondern vielmehr kumulieren bzw. erheblich sind.

Doppelbesteuerung, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht 1996, S. 11 (18); *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 100a EGV Rn. 55.

88 *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 101 EGV Rn. 6.

89 *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 101 EGV Rn. 7.

90 Dies aus der Sicht des Jahres 1956.

91 *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 101 EGV Rn. 8.

Der Begriff der Verzerrung i. S. d. Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) ist nach dieser Vorgabe des Spaak-Berichtes ausgelegt worden. Es wurden also die spezifischen Verzerrungen darunter verstanden⁹². Sie sind gegeben, wenn innerhalb eines Mitgliedstaates Wirtschaftszweige überdurchschnittlich belastet oder begünstigt sind, in den anderen Mitgliedstaaten hingegen nicht⁹³. Demgegenüber will eine in der neueren Literatur vertretene Ansicht auch die allgemeine Verzerrung erfaßt sehen und das Kriterium der Verzerrung qualitativ verstehen: als eine Wettbewerbsverfälschung, deren Beseitigung besonders vordringlich ist⁹⁴.

Der Wortlaut des Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) rechtfertigt die Einschränkung auf spezifische Verzerrungen nicht. Der Begriff der Verzerrung wird allgemeine und spezifische wettbewerbsverfälschende Rechtsunterschiede umfassen, deren Beseitigung besonders vordringlich erscheint. Mit dem Abstellen auf die Beseitigungsbedürftigkeit der Verzerrung wird demnach nicht ein eigenständiges qualitatives Element normiert, sondern nur noch verstärkt des Element der Gravität zum Ausdruck gebracht, wonach die Verzerrung besonders schwerwiegend sein muß.

Es gibt die Literaturmeinung, daß bei den allgemeinen Regelungen auf dem Gebiet der direkten Steuern eine solche Wettbewerbsverzerrung i. d. R. nicht gegeben sei⁹⁵. M. E. liegt eine derartige Verzerrung aber – innerhalb des oben zu Art. 94 EG (Art. 100 EGV) georteten Harmonisierungsbedarfes – bereits vor, wenn zusätzlich der Nachweis der Gravität erbracht wird. Die Gravität wird gegeben sein, wenn eine Regelung tatsächlich in merklichem Umfang Einfluß auf die Standortentscheidung von Unternehmern genommen hat. Insbesondere Vorschriften zur Förderung ganz bestimmter Wirtschaftsbereiche werden oftmals als zu beseitigende Wettbewerbsverzerrung angesehen werden können⁹⁶. Vor allem im Bereich der schädlichen Formen des Steuerwettbewerbs (Anlockung ausländischer Unternehmen im Weg von Steuerprivilegien, s. hierzu Teil VI.) wird ein Anwendungsbereich gegeben sein. Im Bereich der

92 In diesem Sinn auch *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 8; *Hellinger*, Harmonisierung der Steuern nach den allgemeinen Rechtsangleichungsvorschriften des EWG-Vertrages?, RIW/AWD 1976, 363 (365).

93 Diese Auffassung ist auch von der EG-Kommission zuletzt 1983 bekräftigt worden, vgl. ABl. 1983 C 257, 1, 2.

94 S. hierzu die Nachw. bei *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, StuW 1993, 380, 384.

95 *Zeitler/Jüptner*, Europäische Steuerharmonisierung und direkte Steuern, BB 1988, Beilage 17, 88.

96 *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 8.

Steuern können auch vorläufige Maßnahmen der Gemeinschaft geboten sein, bis die notwendige Einstimmigkeit über die endgültige Regelung im Rat erzielt ist, um der Gefahr von Unternehmensverlagerungen in einen Mitgliedstaat mit einer unnormal günstigen Steuerregelung vorzubeugen⁹⁷.

In der Vergangenheit hat die Vorschrift des Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) keine bedeutsame Rolle gespielt⁹⁸. Eine auf diese Bestimmung gestützte Richtlinie ist bisher nicht erlassen worden. Erwähnenswert ist allerdings die Stellungnahme der Deutschen Bundesregierung im Verfahren über eine von der Kommission gegen Deutschland eingebrachte Aufsichtsklage wegen der im Jahr 1990 erfolgten Einführung einer Straßenbenutzungsgebühr. Die Bundesregierung hat in diesem Verfahren – allerdings erfolglos – vorgebracht, es wäre der Kommission besser angestanden, ihre Befugnisse nach Art. 96 und 97 EG (früher Art. 101 und 102 EGV) zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen auszuüben, als gegen Deutschland Klage wegen einer Vertragsverletzung zu führen⁹⁹.

3. Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV)

Art. 95 EG (Art. 100a EGV) wurde (in der ursprünglichen Fassung) durch die Einheitliche Europäische Akte in den EG-Vertrag aufgenommen. Die Vorschrift bezweckt die Erleichterung der Rechtsangleichung zur Verwirklichung des Binnenmarktes¹⁰⁰. Sie regelt daher die Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, welche die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes zum Gegenstand haben.

Der zeitliche Anwendungsbereich des Art. 95 EG (Art. 100a EGV) hat sich nicht mit dem 31. 12. 1992 erschöpft. Zum einen wurde der Binnenmarkt bis zu diesem Termin noch nicht vollständig verwirklicht, zum anderen kann die Vorschrift laufend für die Änderung von Rechtsakten herangezogen werden¹⁰¹.

Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV) erfordert im Gegensatz zu Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) lediglich qualifizierte Mehrheit im Rat. Weiters steht nach Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV) als Handlungsform nicht nur die Richtlinie, sondern auch die Verordnung zur Verfügung¹⁰².

97 *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag³, 1999, Art. 101 EGV Rn. 13.

98 *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag³, 1999, Art. 101 EGV Rn. 1.

99 Wiedergabe dieser Ausführung der dt. Regierung in Rn. 28 der Schlußanträge des Generalanwalts *Jacobs* v. 13. 3. 1992, Slg. 1992 I-3141.

100 *Geiger*, EGV², 1995, Art. 100a Rn. 1.

101 *Streinz*, Europarecht⁴, 1999, Rn. 961.

102 Dabei ist aber Art. 5 Abs. 3 EG (Art. 3b Abs. 3 EGV) zu beachten.

Durch Abs. 2 der Regelung wird normiert, daß sie für bestimmte Bereiche, u. a. für die Bestimmungen über die Steuern, keine Anwendung findet. Diese Bereichsausnahme schließt jedoch nur Vorschriften des materiellen Steuerrechts aus. Nur das materielle Steuerrecht hat unmittelbare Auswirkung auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten, welches die Vertragsverfasser dazu bewegen hat, die Steuerharmonisierung weiterhin dem Einstimmigkeitserfordernis zu unterwerfen. Bestimmungen über das Steuerverfahren und insbesondere über die Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten¹⁰³ können hingegen auf der Grundlage des Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV) angeglichen werden, sofern der Zusammenhang mit dem Funktionieren des Binnenmarktes gegeben ist¹⁰⁴.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, daß Regelungen, welche die Unternehmensbesteuerung betreffen, in sekundärrechtlichen Regelungen anderer Rechtsbereiche enthalten sein können. Im gegebenen Zusammenhang ist auf die Kommissionsvorschläge für eine Verordnung über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft (*Societas Europaea*, S.E.) zu verweisen¹⁰⁵, die auch einzelne Vorschriften über steuerliche Regelungen enthalten. Das SE-Statut soll auf Art. 100a EGV gestützt werden¹⁰⁶. ME kann materielles Steuerrecht auch dann nicht auf die Kompetenzregelung des Art. 95 EG (früher Art. 100a EGV) gestützt werden, wenn es in eine Gesamtregelung aus einem anderen Rechtsbereich, hier eine Regelung betreffend die Aktiengesellschaft, eingebettet ist. Es macht für die Zuständigkeit keinen Unterschied, ob die steuerliche Regelung eigenständig oder als Teil eines größeren Zusammenhanges getroffen wird.

4. Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV)

Die Gründungsstaaten waren sich bewußt, daß die im Vertrag ausdrücklich formulierten Kompetenzen der rechtssetzenden Organe nicht immer zur Verwirklichung der Gemeinschaftsaufgaben ausreichen werden. Im Hinblick auf das Prinzip der begrenzten Ermächtigung, das für jedes Handeln der EG eine Kompetenzgrundlage erfordert, wurde durch Art. 308 EG (früher Art. 235

103 Vgl. hierzu den auf Art. 100a EGV gestützten Vorschlag einer Verordnung des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der indirekten Steuern v. 8. 5. 1990, KOM (1990) 183 endg.

104 *Bardenhewer/Pipkorn* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 100a EGV Rn. 56.

105 Dritter Vorschlag v. 16. 5. 1991, ABl. C 176, 1 ff.

106 *Deckert*, Europäisches Unternehmensrecht, EWS 1996, 265, 267; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 8; der erste Vorschlag betreffend eine Verordnung über die Satzung einer Europäischen Aktiengesellschaft v. 30. 6. 1970 war noch auf Art. 235 EGV gestützt, vgl. *Debatin*, Die Steuerliche Gewandung der EWG, DB 1973, 683 (684).

EGV) eine Kompetenzergänzungsvorschrift geschaffen. Als untergeordnete Rechtsgrundlage gegenüber allen anderen Vertragsbestimmungen stellt sie eine „Abrundungsklausel“ dar, die der vertragsimmanenten Fortentwicklung des Gemeinschaftsrechts dient¹⁰⁷. Der Rat kann somit Rechtsakte auch dann erlassen, wenn der Vertrag keine spezielle Kompetenznorm enthält¹⁰⁸.

Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV) stellt darauf ab, daß ein Tätigwerden der Gemeinschaft erforderlich ist, um eines ihrer Ziele im Rahmen des Gemeinsamen Marktes zu verwirklichen, daß aber die erforderlichen speziellen Befugnisse im Vertrag nicht vorgesehen sind. Nach dieser Regelung kann der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die geeigneten Vorschriften erlassen.

Die Maßnahme muß sohin zur Verwirklichung eines der Ziele der Gemeinschaft notwendig sein. Zu den Zielen gehört nach Art. 2 EG (früher Art. 2 EGV) insbesondere die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes (Marktfreiheit, Marktgleichheit und Wettbewerbsfreiheit) und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten¹⁰⁹. Kaum eine Einschränkung ergibt sich aus dem Tatbestandsmerkmal, daß die Zielverwirklichung im Rahmen des Gemeinsamen Marktes erfolgen muß; dieses Element wird nach h. A. weit interpretiert und bedeutet demnach nur, daß eine Maßnahme die Grundelemente des Gemeinsamen Marktes (Marktfreiheit, Marktgleichheit und Wettbewerbsfreiheit) nicht beeinträchtigen darf¹¹⁰.

Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV) spezifiziert nicht, welche Arten von Vorschriften der Rat erläßt; es kommen daher alle Rechtshandlungen in Betracht, somit auch Verordnungen¹¹¹. Das Fehlen der erforderlichen speziellen Rechtsgrundlage ist u. a. dann gegeben, wenn der Vertrag zwar eine Handlungskompetenz vorsieht, die Art der dort bezeichneten Rechtsakte aber nicht genügt¹¹². Das ist etwa der Fall, wenn die konkrete Ermächtigung des Vertrages den Erlaß einer Richtlinie vorsieht, aber der Bedarf nach einer Verordnung besteht¹¹³.

Auch das Vorgehen nach Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV) steht unter dem Vorbehalt der Subsidiarität des Art. 5 EG (früher Art. 3b EGV). Für die Unternehmensbesteuerung ermächtigt daher m. E. auch diese Bestimmung

107 Röttiger in Lenz (Hrsg.), EGV, 1994, Art. 235 Rn. 1.

108 Geiger, EGV², 1995, Art. 235 Rn. 1.

109 Grabitz in Grabitz/Hilf, Kommentar zur EU, Art. 235 EGV Rn. 25.

110 Grabitz in Grabitz/Hilf, Kommentar zur EU, Art. 235 EGV Rn. 62.

111 Grabitz in Grabitz/Hilf, Kommentar zur EU, Art. 235 EGV Rn. 83.

112 Röttiger in Lenz (Hrsg.), EGV, 1994, Art. 235 Rn. 11.

113 Geiger, EGV², 1995, Art. 235 Rn. 11; Grabitz in Grabitz/Hilf, Kommentar zur EU, Art. 235 EGV Rn. 48.

nicht zu Maßnahmen aus Bereichen, die über den oben bei Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) festgelegten Harmonisierungsbedarf hinausgehen; der Abrundungskompetenz kommt aber insoweit Bedeutung zu, als innerhalb der durch Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) festgelegten Bereiche der Erlass von Verordnungen ermöglicht wird, wenn sich im Einzelfall eine Richtlinie als nicht ausreichend erweist.

Auf der Grundlage der Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV) hat der Rat am 25. 7. 1985 die Verordnung über die Schaffung einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung beschlossen. Damit wurde erstmals eine einheitliche europäische Rechtsform unabhängig vom Recht der Mitgliedstaaten geschaffen. Sie soll grenzüberschreitend die Kooperation von Unternehmen und Freiberuflern der einzelnen Mitgliedstaaten erleichtern¹¹⁴.

Diese Verordnung über die Schaffung einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung enthält auch eine steuerliche Regelung. Art. 40 der Verordnung verbietet, daß die Mitgliedstaaten die Vereinigung der Körperschaftsteuer unterwerfen. Diese Regelung ordnet nämlich an, das Ergebnis der Tätigkeit der Vereinigung nur bei ihren Mitgliedern zu besteuern¹¹⁵. Die – durch die Kompetenz nach Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV) gedeckte – Bestimmung ist im Zusammenhang damit zu sehen, daß in vielen Mitgliedstaaten der EWIV eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt¹¹⁶. Ob die EWIV eine juristische Person ist oder nicht, beurteilt sich nämlich gemäß Art. 1 Abs. 4 der EWIV-VO nach dem nationalen Recht des Sitzstaates. In Deutschland¹¹⁷ und in Österreich¹¹⁸ stellt die EWIV keine juristische Person dar.

5. Handelsbilanzrecht und Maßgeblichkeit: Art. 44 EG (früher Art. 54 EGV)

Deutschland und Österreich kennen wie eine Reihe anderer Mitgliedstaaten die Maßgeblichkeit¹¹⁹ der Handelsbilanz für die Steuerbilanz¹²⁰. Das innerstaatliche Handelsbilanzrecht in Deutschland und Österreich ist weitgehend

114 *Odenthal*, § 33 Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 1019, 1020.

115 *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 15.

116 *Odenthal*, § 33 Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 1019, 1030.

117 *Deckert*, Europäisches Unternehmensrecht, EWS 1996, 265, 272.

118 EWIV-Ausführungsgesetz, BGBl. 1995, 521, § 1.

119 Vgl. hierzu auch *Biener*, Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts – Was wird auf uns zukommen?, DStZ 1997, 345.

120 Aufzählung der Mitgliedstaaten, die keine Maßgeblichkeit kennen, bei *Rädler*, DStJG 16 (1994), S. 289.

durch die – das Rechnungslegungsrecht der Gesellschaften harmonisierende – vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie¹²¹ vorgegeben¹²².

Die Rechtsgrundlage für die Rechtsangleichung im Bereich des Gesellschaftsrechts ist Art. 44 Abs. 2 lit. g EG (früher Art. 54 Abs. 3 lit. g EGV). Durch diese Bestimmung ist der Rat ermächtigt, soweit erforderlich die Schutzbestimmungen zu koordinieren, die den Gesellschaften im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten. Diese Rechtsangleichungsvorschrift ist in dem die Niederlassungsfreiheit regelnden Kapitel des EG-Vertrages angesiedelt, reicht aber aufgrund des von ihr erfaßten umfangreichen Sachgebietes über den Bereich der reinen Niederlassungsfreiheit hinaus¹²³.

Gemäß Art. 44 Abs. 1 EG (früher Art. 54 Abs. 2 EGV) vollzieht sich diese Rechtsangleichung durch Richtlinien. Für die Beschlußfassung im Rat ist nicht Einstimmigkeit erforderlich, sondern qualifizierte Mehrheit ausreichend. Es kommt das Verfahren der Mitentscheidung des Europäischen Parlaments nach Art. 251 EG (früher Art. 189b EGV) zur Anwendung.

EG-weit scheint auf dem Gebiet der Rechnungslegung das deutsche und österreichische Vorsichtsprinzip nicht mehr mehrheitsfähig zu sein. Es wäre daher denkbar, daß die Kommission im Rat eine kapitalmarktorientierte Rechnungslegung durch Richtlinienänderung durchsetzt, soweit es nicht gelingt, dagegen eine Sperrminorität aufzubauen. Allerdings besteht auch auf Seiten der Kommission nach wie vor die Tendenz, den Mitgliedstaaten über entsprechende Wahlrechte bei den Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften die Möglichkeit einzuräumen, ihre Rechnungslegung statisch oder dynamisch zu gestalten; daher ist wohl für die nächste Zeit keine grundsätzliche Änderung der Bilanzrichtlinien zu erwarten¹²⁴.

Das Gemeinschaftsrecht läßt es offen, ob das steuerliche Gewinnermittlungsrecht – wie dies z. B. im angloamerikanischen Steuerrechtskreis weitgehend der Fall ist – vom Handelsbilanzrecht gelöst oder mit ihm harmonisiert wird¹²⁵. Wenn der einzelne nationale Gesetzgeber das Steuerbilanzrecht an das Handelsbilanzrecht ankoppelt, ist dies seine eigenständige Entscheidung¹²⁶. Soweit das nationale Handelsbilanzrecht, auf welches das Steuerrecht verweist,

121 V. 25. 7. 1978, ABl. L 222, 11; s. auch die 7. RL v. 13. 6. 1983, ABl. L 193, 1, und die 8. RL v. 10. 4. 1984, ABl. L 126, 20.

122 *Deckert*, Europäisches Unternehmensrecht, EWS 1996, 265.

123 *Randelzhofer* in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 54 EGV Rn. 34.

124 *Biener*, Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts – Was wird auf uns zukommen?, DStZ 1997, 345, 347.

125 *Gassner*, Weichenstellungen für das Unternehmenssteuerrecht, in Gassner/Gröhs/M. Lang (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, 1997, S. 171, 178.

126 *Grob*, DStR 1996, 1209; *Dautzenberg*, FR 1997, 690 (691).

durch die Bilanzrichtlinien der EG vorgegeben ist (d. h. auch: soweit die Umsetzung richtlinienkonform – vgl. das Vorabentscheidungsersuchen des FG Hamburg¹²⁷ hinsichtlich der Frage zur Umsetzung des true and fair view – gelungen ist¹²⁸), führt die Ankoppelung an Bereiche des nationalen Handelsrechts mittelbar zu einer Anknüpfung an die entsprechenden Bereiche des Gemeinschaftsrechts. Insofern kommt es bei den Mitgliedstaaten, die über ein Maßgeblichkeitsprinzip verfügen, zu einer mittelbaren Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage¹²⁹.

Liegt ein solcher, auf einer autonomen Entscheidung des Mitgliedstaates beruhender Verweis des nationalen Rechts auf das Gemeinschaftsrecht vor¹³⁰, ist für die Rechtsanwendung die Unterscheidung zwischen Verweisnorm (hier: insbesondere § 5 EStG) und Verweisgegenstand (hier: insbesondere vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie) von entscheidender Bedeutung¹³¹: Den Verweisgegenstand bildet die gemeinschaftsrechtliche Norm; zur Auslegung dieser gemeinschaftsrechtlichen Norm ist letztlich – insbesondere im Verfahren nach Art. 234 EG (früher 177 EGV) – der EuGH zuständig¹³². Die Verweisnorm ist hingegen eine innerstaatliche Norm. Der Inhalt der Norm, ihre Tragweite und ihre Grenzen, sind ausschließlich nach innerstaatlichem Recht, insbesondere auch nach der Systematik des Rechtsgebietes, in welches es eingebettet ist, in systematischer, teleologischer, historischer aber auch verfassungskonformer¹³³ Interpretation auszulegen. Eine Zuständigkeit des EuGH zur Auslegung der Verweisnorm ist nicht gegeben.

Bei der Verweiskonstellation kann die Anwendung des Verweisgegenstandes immer nur eine entsprechende, an das Ausgangsgebiet angepasste sein¹³⁴. Dazu

127 EWS 1999, 359.

128 *M. Lang*, Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung, FJ 1998, 159 (162).

129 *Herzig/Rieck*, Europäisierung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung, ISr 1998, 309 (317).

130 Zur Rsp. des EuGH zu dieser Frage s. insb. EuGH v. 17. 7. 1997, Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), Slg. 1997 I-4161, und EuGH v. 17. 7. 1997, Rs. C-130/95 (Bernd Giloy), Slg. 1997 I-4291.

131 Vgl. hierzu *M. Lang*, Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung, FJ 1998, 159; *Schön*, Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts – unter Einschluß des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV, DStJG 19 (1996), S. 168 (197).

132 Vgl. etwa das Urteil des EuGH v. 14. 9. 1999, Rs. C-275/97 (DE+ES Bauunternehmung GmbH), FR 1999, 1184 = ÖStZB 1999, 595.

133 Der Grundsatz, daß Gemeinschaftsrecht grundsätzlich auch dem innerstaatlichen Verfassungsrecht vorgeht, gilt nicht für die Interpretation der auf einer autonomen nationalen Entscheidung beruhenden Verweisnorm.

134 *M. Lang*, Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung, FJ 1998, 159 (162).

folgendes Beispiel zu einem anderen Verweisgegenstand: Wenn das Einkommensteuerrecht auf den Begriff des Rechtsanwaltes i. S. d. Rechtsanwaltsordnung verweist, so läßt sich nach der Rechtsanwaltsordnung als Verweisgegenstand der Inhalt des Begriffes klären. Dennoch kann für Zwecke des Einkommensteuerrechts die Auslegung der Verweisnorm ergeben, daß dem Begriff des Rechtsanwaltes für steuerliche Zwecke eine modifizierte Bedeutung beizumessen ist: So könnte sich ergeben, daß der Rechtsanwalt, der nicht vor Gericht vertritt, sondern ausschließlich das Vertragsgeschäft betreibt, nicht erfaßt sei, während andererseits der Nicht-Rechtsanwalt, der faktisch die Rechtsvertretung betreibt, die für den Rechtsanwalt vorgesehenen Steuerfolgen herbeizuführen vermöge.

Für die autonome Verweisung des Steuerrechts auf das innerstaatliche Handelsrecht und damit weiter auf gemeinschaftsrechtliches Richtlinienrecht gilt somit¹³⁵: Sollte das nationale Handelsrecht nicht richtlinienwidrig sein, sondern in Umsetzung des Richtlinienrechts ergangen sein, liegt ein Verweis des Steuerrechts auf das Richtlinienrecht vor. Das gemeinschaftsrechtliche Richtlinienrecht ist letztlich vom EuGH verbindlich auszulegen. Ob und in welcher Form die gemeinschaftsrechtliche Regelung im Wege der Eingangspforte der Verweisnorm in das nationale Steuerrecht Eingang findet, ist sodann ausschließlich von den innerstaatlichen Gerichten (im Instanzenzug) und nach Maßgabe innerstaatlicher Systemzusammenhänge unter Anwendung der innerstaatlichen Auslegungsgrundsätze zu klären. Wenn das Steuerrecht nicht auf das Handelsrecht als solches, sondern nur etwa auf Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweist, hat das innerstaatliche Gericht zudem zu prüfen, ob eine im Richtlinienrecht (gesellschaftsrechtliche Richtlinien) enthaltene Regelung zu diesen Grundsätzen gehört oder nur – vom Verweis nicht erfaßtes – schlichtes Rechnungslegungsrecht darstellt.

Es ist evident, daß sich bei der dargestellten Konstellation ein innerstaatliches Gericht nicht bereits mit der Vorlage einer Frage an den EuGH im Verfahren nach Art. 234 EG (früher 177 EGV) binden kann, sondern erst nach Eingang des Auslegungsurteils des EuGH beurteilen kann, ob im konkreten Fall das gemeinschaftsrechtliche Handelsrecht bei der vom EuGH getroffenen Auslegung die vorgenannten Voraussetzungen für ein Einfließen in das Steuerrecht erfüllt¹³⁶. Die Frage, ob bzw. in welcher Weise modifiziert das gemeinschafts-

135 Vgl. zu dieser Problematik insb.: *Weber-Grellet*, Bilanzrecht im Lichte, Bilanzrecht im Schatten des EuGH, DB 1996, 2089, sowie die bei *M. Lang*, Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung, FJ 1998, 159, dort Fn. 7, zitierte Literatur.

136 In diesem Sinn die Endentscheidung des BGH v. 12. 1. 1998 (DStR 1998, 383) nach Einholung der Vorabentscheidung durch das Urte. des EuGH v. 27. 6. 1996, Rs. C-234/94 (Tomberger), Slg. 1996 I-3133.

rechtliche Handelsrecht im konkreten Einzelfall (aufgrund innerstaatlicher Systemgrundsätze) in das Steuerrecht Eingang finden kann, ist stets von den innerstaatlichen Gerichten (im Instanzenzug) zu klären.

6. Exkurs: Umweltsteuern – Art. 175 EG (früher Art. 130s EGV), Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV)

Die Zuständigkeit der Gemeinschaft erstreckt sich auch auf Umweltschutzmaßnahmen (vgl. insbesondere Art. 174 EG, früher Art. 130r EGV). Eine Kompetenz des Rates der Gemeinschaft für die Erlassung von Rechtsakten auf diesem Gebiet enthält Art. 175 EG (früher Art. 130s EGV).

Art. 175 Abs. 2 EG (früher Art. 130s Abs. 2 EGV) normiert, daß umweltpolitische Vorschriften überwiegend steuerlicher Art vom Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments, des Wirtschafts- und Sozialausschusses sowie des Ausschusses der Regionen *einstimmig* erlassen werden¹³⁷.

Nach Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) erläßt der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist¹³⁸. Der Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EG (früher 99 EGV) gilt nur für die produktbezogenen und damit unmittelbar preiswirksamen indirekten Steuern. Dem liegt der Gedanke zugrunde, daß hauptsächlich diese Steuern zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen im Warenverkehr führen können und damit die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes behindern können.

Es existiert¹³⁹ ein Richtlinienvorschlag der Kommission zur Energiebesteuerung¹⁴⁰ vom 12. 3. 1997¹⁴¹. Derzeit unterliegen EU-weit (nur) Mineralöle einer harmonisierten Besteuerung. Der vorliegende Vorschlag sieht eine Ausdeh-

137 Der Rat kann in diesem Einstimmigkeitsverfahren aber Bereiche festlegen, in welchen die Beschlüsse lediglich die qualifizierte Mehrheit erfordern.

138 Der Vertragstext verweist auch auf die Frist des Art. 14 EGV (früher Art. 7a EGV), nämlich den 31. 12. 1992.

139 Nach gescheiterten Richtlinienvorschlägen, u. a. v. 2. 6. 1992 für eine CO₂-Steuer, KOM (1992) 226 endg., ABl. 1992 C 196, 1; vgl. zur Entwicklung Nowack, in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 99 EGV Rn. 100 ff.

140 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen.

141 KOM (1997) 30 endg.

nung der Mindestbesteuerung auf die Energieträger Kohle, Erdgas und Strom vor. Ziele des Vorschlags sind die Angleichung der Wettbewerbsbedingungen im Binnenmarkt durch Vereinheitlichung der Ökosteuern sowie die stärkere Belastung der Energie, um eine entsprechende steuerliche Entlastung des Faktors Arbeit erreichen zu können¹⁴². Der Regelungsinhalt der Richtlinie betrifft eine Verbrauchsteuer¹⁴³, die auch umweltpolitische Ziele verfolgt.

Wenn auch das Verfahren für die Erlassung steuerlicher Vorschriften nach Art. 175 EG (früher 130s EGV) sich nicht wesentlich von jenem nach Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) unterscheidet, sei doch darauf eingegangen, welche Kompetenzbestimmung¹⁴⁴ für eine derartige Richtlinie einschlägig ist¹⁴⁵. Wird eine Maßnahme auf Art. 175 EG (früher Art. 130s EGV) gestützt¹⁴⁶, so steht es beispielsweise nach Art. 176 EG (früher Art. 130t EGV) jedem Mitgliedstaat frei, strengere Maßnahmen zu treffen.

Die Zuordnung zu einer der beiden Kompetenzbestimmungen erfolgt nach dem Schwerpunkt der geplanten Maßnahme¹⁴⁷. Der Schwerpunkt erweist sich

142 *Zach*, Österreichische EU-Präsidentschaft: Programm zur Steuerharmonisierung, SWI 1998, 351 (353); *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Die Stromsteuer – Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht und nationales Verfassungsrecht?, DStR 1999, 962 (963).

143 Definition der Verbrauchsteuern nach *Jatzke*, Die Stromsteuer – eine Anomalie im bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuerrecht, DStZ 1999, 520 (523): Verbrauchsteuern sind auf Abwälzung angelegte Steuern auf die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende steuerliche Leistungsfähigkeit, die auf nur einer Stufe grundsätzlich auf den Verbrauch von ausgewählten Waren erhoben werden und bei denen der Steuerentstehungsstatbestand an einen tatsächlichen Vorgang oder Zustand anknüpft.

144 Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) oder Art. 175 EG (früher Art. 130s EGV), vgl. auch *Krämer*, in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Vorb. zu Art. 130r bis 130t Rn. 76, und Art. 130s EGV Rn. 17.

145 Zur Frage der Umweltabgaben als Instrumente des Umweltschutzes s. auch *Grabitz/Nettesheim* in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Kommentar zur EU, Art. 130s EGV Rn. 13 ff.; *Breier/Vygen* in Lenz (Hrsg.), EGV, 1994, Art. 130s Rn. 17; *Voß*, Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, 155 (160); *Fischer*, ISr 1993, 204; *Kirchhof*, DStJG 15 (1993), S. 27; generell gegen die Kompetenz zur Einführung von Umweltabgaben *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637 (647), und *Birk*, § 11 Steuern der Mitgliedstaaten auf gemeinschaftsrechtlicher Grundlage, ebenda, S. 303 (310).

146 Der Rat kann nach dieser Bestimmung steuerliche Vorschriften zur Erreichung von Umweltzielen erlassen, vgl. *Krämer* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 130s EGV Rn. 17.

147 *Krämer* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Vorb. zu Art. 130r bis 130t Rn. 60, und Art. 130s EGV Rn. 7; *Klein/Haratsch*, Neuere Entwicklungen des Rechts der Europäischen Gemeinschaften, DÖV 1994, 133 (136).

jedenfalls dann als geeignetes Kriterium, wenn er eindeutig auszumachen ist¹⁴⁸. Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) dürfte dann bei umweltbezogenen Maßnahmen zum Tragen kommen, wenn diese primär auf den ungestörten grenzüberschreitenden Verkehr der Produktionsfaktoren abstellen. Es kann auch danach differenziert werden, ob der Rechtsakt der EG den Handel mit einem Produkt durch Festlegung einheitlicher Bedingungen liberalisieren (dann Art. 93 EG, früher Art. 99 EGV) oder ein Produkt generell zurückdrängen will (dann Art. 175 EG, früher Art. 130s EGV)¹⁴⁹.

Die Energiesteuer zielt auf ein relativ erhebliches Steueraufkommen, weil im Gegenzug die Besteuerung des Faktors Arbeit gemindert werden soll. Der Lenkungszweck der Abgabe steht daher nicht im Vordergrund¹⁵⁰. Des Weiteren will die Regelung ein Verbrauchsteuersystem sicherstellen, welches den freien Warenverkehr nicht durch Maßnahmen an den Grenzen behindert. Solcherart erscheint die Zuständigkeit nach Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) gegeben¹⁵¹. In der Tat führt der Richtlinienvorschlag diese Bestimmung als eigentliche Kompetenzgrundlage an.

Ist Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) einschlägig, stellt sich folgendes Problem: Es ist umstritten, ob die Harmonisierungskompetenzen der EG auch zur Einführung neuer Steuern der Mitgliedstaaten hinreichen, ob also die EG den Mitgliedstaaten die Einführung neuer Steuern vorschreiben kann¹⁵².

Zum einen wird die Ansicht vertreten, der Begriff der Harmonisierung setze nach seinem Wortsinn voraus, daß die Mitgliedstaaten bereits entsprechende steuerliche Regelungen haben, die aneinander angeglichen werden können. Aus der Harmonisierungskompetenz lasse sich keine Befugnis der EG ableiten, neue Steuern in den Mitgliedstaaten einzuführen. Mit der Angleichung unterschiedlicher Steuern unvereinbar seien Maßnahmen, die auf die Einführung neuer Steuern gerichtet sind, sofern den Mitgliedstaaten keine Entscheidungsbefugnis darüber verbleibe, ob eine solche Steuer erhoben werde¹⁵³. Die EG könne zwar bereits im Vorfeld die Richtlinienkompetenz ausüben. Dann

148 *Streinz*, Europarecht⁴, 1999, Rn. 946.

149 *Streinz*, Europarecht⁴, 1999, Rn. 946.

150 Vgl. zur Maßgeblichkeit des Haushaltszwecks der Abgabe *Birk*, § 11 Steuern der Mitgliedstaaten auf gemeinschaftsrechtliche Grundlage, in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrecht, 1995, S. 303 (310).

151 Vgl. noch zum Richtlinienvorschlag für eine CO₂-Steuer: *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), S. 7, 26.

152 *Birk*, § 11 Steuern der Mitgliedstaaten auf gemeinschaftsrechtliche Grundlage, in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 303, 305; *Schweitzer/Hummer*, Europarecht³, 1996, Rn. 1232.

153 *Mick*, § 24 Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995), S. 637, 647.

müsse aber jedem Mitgliedstaat überlassen bleiben, ob er tatsächlich eine solche Steuer einführen wolle¹⁵⁴. Es bleibe also die Möglichkeit, eine „Vorratsrichtlinie“ zu schaffen, die für jeden Mitgliedstaat mit dessen autonomen (gesetzlichen) Entscheidung für die Steuer Geltung erlange¹⁵⁵.

Eine andere Meinung hält dieser Ansicht entgegen, sie könne systematisch nicht überzeugen, weil bei jeder Harmonisierung die einzelnen Mitgliedstaaten neues Recht einführen müßten¹⁵⁶. Mit dem Zweck der Harmonisierungsvorschrift könne es nicht vereinbar sein, daß eine Kompetenz der EG erst begründet wäre, wenn in einem ersten Schritt die Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuerregelungen schafften. Daher sei es zulässig, bei neuen Materien von vornherein vom EG-Recht her zu steuern¹⁵⁷.

Als Mittelauffassung wird die Meinung vertreten, die Harmonisierungskompetenz sei dann begründet, wenn in den Mitgliedstaaten zumindest Vorüberlegungen zu der Regelung einer bestimmten Abgabe bestehen¹⁵⁸.

Zutreffend wird wohl sein, daß die Harmonisierungskompetenz erst gegeben ist, wenn für die betreffende Regelungsmaterie zumindest in einem, nicht notwendig in allen Mitgliedstaaten Regelungen bestehen oder zumindest absehbar geplant sind. Eine darüber hinausgehende Kompetenz zur präventiven Rechtsangleichung scheint durch eine Harmonisierungskompetenz nicht gedeckt¹⁵⁹. Im Übrigen ist das Problem entschärft, weil beim derzeitigen Entwicklungsstand der verschiedenen nationalen Rechtsordnungen und Gesetzesvorhaben kaum völlig regelungsfreie Lücken auszumachen sind¹⁶⁰.

Für die Energiesteuer ist darauf zu verweisen, daß in einigen Ländern bereits entsprechende Steuern existieren¹⁶¹. Daher ergibt sich unzweifelhaft aus Art. 93 EG (früher Art. 99 EGV) die Zuständigkeit der EG zur Erlassung einer Richtlinie, welche den Mitgliedstaaten die Einführung einer Energiesteuer vorschreibt¹⁶².

154 *Birk*, § 11 Steuern der Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsrecht, in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 303, 309.

155 *Klein*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DSjG 19 (1996), S. 7, 26; *Birk*, § 11 Steuern der Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsrecht, in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrecht, 1995, S. 310, Rn. 15.

156 *Ohler*, Mehr Mut zur Steuerpolitik in Europa, *EuZW* 1997, 370 (371).

157 *Breuer*, DVBl. 1992, 495.

158 *Hilf*, NVwZ 1992, 108.

159 *Streinz*, *Europarecht*⁴, 1999, Rn. 959.

160 *Schweitzer/Hummer*, *Europarecht*⁵, 1996, Rn. 1232.

161 *Nowack* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 99 EGV Rn. 103.

162 Im Ergebnis ebenso *Nowack* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵, 1999, Art. 99 EGV Rn. 103.

V. Treaty making power der EG

Die EG ist völkerrechtsfähig¹⁶³. Sie kann Partei völkerrechtlicher Abkommen mit Drittstaaten und internationalen Organisationen sein. Im Hinblick auf das Prinzip der begrenzten Ermächtigung bedarf auch das Tätigwerden der Gemeinschaft auf völkerrechtlicher Ebene einer Kompetenzzuweisung. Der EG-Vertrag führt ausdrückliche Kompetenzen zum Abschluß völkerrechtlicher Verträge, also ausdrückliche treaty making power, in verschiedenen Bestimmungen (z. B. Art. 133 Abs. 3 EG, früher Art. 113 Abs. 3 EGV, zum Abschluß von Zollabkommen) an¹⁶⁴. Aus der Judikatur des EuGH ergibt sich aber, daß der Gemeinschaft darüber hinaus auch implizite Vertragsabschlußkompetenzen zukommen¹⁶⁵. Die Gemeinschaft verfügt überall dort, wo ihr der EG-Vertrag Kompetenzen für den Innenbereich zugewiesen hat, auch über die Befugnis, die zur Erreichung dieses Ziels erforderlichen völkerrechtlichen Verpflichtungen einzugehen¹⁶⁶. Nach der vom EuGH¹⁶⁷ vertretenen Parallelität zwischen Innen- und Außenkompetenzen hat die Gemeinschaft eine ausschließliche Kompetenz, wenn sie im Innenbereich bereits entsprechende Vorschriften erlassen hat, und eine konkurrierende Kompetenz, wenn sie solche Vorschriften erlassen darf, aber noch nicht erlassen hat¹⁶⁸. Im letzten Fall sind die Mitgliedstaaten weiterhin zum Vertragsabschluß mit Dritten befugt, solange und soweit die Gemeinschaft nicht erschöpfend von ihrer Kompetenz Gebrauch gemacht hat¹⁶⁹. Die Außenkompetenz kann sich auch aus der Innenkompetenz des Art. 308 EG (früher 235 EGV) ableiten; das gilt jedenfalls dann, wenn die interne Kompetenz wirksam nur zugleich mit der externen Zuständigkeit ausgeübt werden kann¹⁷⁰.

Wenn die Kompetenznormen des EGV nicht die Regelung von Drittstaatsbeziehungen, sondern lediglich der Binnenbeziehungen ermöglichen, erstrecken

163 Geiger, EGV², 1995, Art. 210 Rn. 3.

164 Keine Kompetenznorm ist Art. 293 EG (früher Art. 220 EGV), der eine Aufforderung an die Mitgliedstaaten enthält.

165 Wird von der Literatur auch als Ausfluß der „implied powers“-Lehre angesehen: vgl. Schweitzer/Hummer, Europarecht⁵, 1996, Rn. 338; Geiger, EGV², 1995, Art. 4 Rn. 16.

166 Scherer, § 31 Die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 903, 945; Geiger, EGV², 1995, Art. 210 Rn. 3; EuGH Rs. 22/70 (AERT), Slg. 1971, 263; EuGH verb Rs. 3, 4, und 6/76 (Kramer), Slg. 1976, 1279.

167 Sog. „1/76-Rechtsprechung“ des EuGH: Gutachten 1/76, Slg. 1977, 741 ff.; Beschl. 1/78, Slg. 1978, 2151 ff.

168 Schweitzer/Hummer, Europarecht⁵, 1996, S. 199.

169 Streinz, Europarecht⁴, 1999, Rn. 594; Geiger, EGV², 1995, Art. 228 Rn. 24; Röttiger in Lenz (Hrsg.), EGV, 1994, Art. 228 Rn. 5.

170 EuGH Gutachten 1/94, Slg. 1994 I-5267.

sich die entsprechenden Vertragsschließungskompetenzen ebenfalls nur auf die Ausgestaltung der innergemeinschaftlichen Rechtslage¹⁷¹.

Die von der Gemeinschaft abgeschlossenen Verträge können unmittelbar anwendbar sein. Das hat zur Voraussetzung, daß sie eine klare und eindeutige Regelung enthalten, die nicht vom Erlaß eines weiteren Rechtsaktes der Gemeinschaft oder der Mitgliedstaaten abhängig ist¹⁷². Als Bestandteile des Gemeinschaftsrechts nehmen Gemeinschaftsabkommen in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten an der möglichen unmittelbaren Anwendbarkeit und am Vorrang des Gemeinschaftsrechts teil¹⁷³. Die implizite Zuständigkeit zum Abschluß unmittelbar anwendbarer generell abstrakter Regelungen in Verträgen ist m. E. nur gegeben, wenn auch die interne Zuständigkeit auf die Erlassung derartiger unmittelbar anwendbarer Regelungen gerichtet ist, wenn also nach der internen Zuständigkeit Verordnungen erlassen werden können.

Für die Unternehmensbesteuerung, insbesondere für den Bereich des internationalen Steuerrechts, ergibt sich daraus Folgendes: Soweit eine interne Kompetenz bei der EG liegt, kann diese erforderlichenfalls auch völkerrechtliche Verträge mit Drittstaaten schließen¹⁷⁴. Die Ziele des Gemeinsamen Marktes können einheitliche Regelungen mit Drittstaaten auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts erfordern. Im gegebenen Zusammenhang ist etwa auf die Konstellation zu verweisen, die dem Urteil des EuGH vom 21. 9. 1999¹⁷⁵ (Saint-Gobain) zugrundeliegt. In diesem Fall ging es um die in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen (französische Gesellschaft), die Dividenden u. a. aus den USA und aus der Schweiz erzielte. Nach den Ausführungen des EuGH dürfen Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger (EU-Bürger) in einem anderen Mitgliedstaat nicht diskriminiert werden, indem ihnen die Steuerbegünstigungen vorenthalten werden, die Betriebsstätten von unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens des betreffenden Mitgliedstaates mit einem anderen Land erhalten. Zur Vermeidung von Diskriminierungen ist es daher zulässig, daß die Betriebsstätte eines gebietsfremden EU-Bürgers in einem Mitgliedstaat etwa für Dividenden aus Drittstaaten jene günstigeren Regelungen in An-

171 Vedder in Grabitz/Hilf, Kommentar zur EU, Art. 228 EWGV Rn. 12.

172 Geiger, EGV², 1995, Art. 228 Rn. 20.

173 Vedder in Grabitz/Hilf, Kommentar zur EU, Art. 228 EWGV Rn. 55.

174 Urtz, The Elimination of Double Taxation Within the European Union and Between Member States and Non-Member States – Multilateral Treaty or Directive?, in M. Lang/Loukota/Rädler u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, 1997, S. 107, 116; s. auch Scherer, Doppelbesteuerung und Europäische Gemeinschaften, 1995, S. 48 ff.; M. Lang, Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Gröhs/M. Lang (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, 1997, S. 301, 311.

175 Rs C-307/97, IStR 1999, 592 = ÖStZB 1999, 592.

spruch nimmt, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem Mitgliedstaat und dem Drittstaat für Gebietsansässige bestehen. Für die gegenständliche Problematik folgt daraus, daß zur Verwirklichung der Marktfreiheiten ein Bedarf an einheitlichen Doppelbesteuerungsregelungen mit Drittstaaten besteht. Solcherart wären intern die Voraussetzungen einer (Verordnungs-)Kompetenz nach Art. 308 EG (früher Art. 235 EGV) gegeben, woraus sich wiederum die Außenkompetenz in Form einer entsprechenden treaty making power ableitet.

Das Verfahren bei Abschluß von Abkommen der EG mit Drittstaaten regelt Art. 300 EG (früher Art. 228 EGV). Die Kommission verfügt über die Verhandlungskompetenz¹⁷⁶ zum Abschluß völkerrechtlicher Verträge. Die Vertragsabschlußkompetenz liegt beim Rat¹⁷⁷. Für den Beschluß des Rates ist Einstimmigkeit gefordert, wenn das Abkommen einen Bereich betrifft, in dem für die Annahme interner Vorschriften ebenfalls Einstimmigkeit erforderlich ist (Art. 300 Abs. 2 EG, früher Art. 228 Abs. 2 EGV). Im Bereich des Steuerrechts wird somit ein einstimmiger Beschluß erforderlich sein.

VI. Rechtlich unverbindliche Maßnahmen: Code of Conduct

Der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten ist begrüßenswert, weil er den Bürgern zugute kommt und einen heilsamen Druck auf die Staatsausgaben ausübt¹⁷⁸. Durch den Steuerwettbewerb innerhalb der EU soll das Steuer-niveau insgesamt gesenkt werden¹⁷⁹. Allerdings sind Mitgliedstaaten dazu übergegangen, besondere Steuerbegünstigungen ausschließlich für Gebietsfremde zu schaffen, um mobile Produktionsfaktoren ins Land zu locken¹⁸⁰. Der ungezügelter Wettbewerb bei den mobilen Produktionsfaktoren erschwert eine ordnungsgemäße und strukturierte Reduzierung der Gesamtsteuerlast. So hat die steuerliche Belastung des Faktors Arbeit seit 1980 ständig zugenommen, was als beschäftigungspolitisch kontraproduktiv einzustufen ist¹⁸¹. Die hohe Mobilität der meisten anderen Faktoren und der damit verbundene Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten haben dazu geführt, die Besteuerung

176 Sie wird allerdings vom Rat gesteuert und kontrolliert.

177 Vgl. *Streinz*, Europarecht⁴, 1999, Rn. 594; *Geiger*, EGV², 1995, Art. 228 Rn. 601 ff.; *Schweitzer/Hummer*, Europarecht⁵, 1996, S. 200 ff.

178 *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (614).

179 *Kilches*, Gemeinsame Steuerpolitik für Europa, ÖStZ 1998, 504 (505).

180 *Zach*, Österreichische EU-Präsidentschaft: Programm zur Steuerharmonisierung, SWI 1998, 351.

181 *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22.

solcher Faktoren übermäßig abzusenken¹⁸². Dies führte zu der Einsicht, daß auf europäischer Ebene ein koordiniertes Vorgehen gegen die schädliche Ausuferung des Steuerwettbewerbs erforderlich sei, und zwar sowohl auf der Ebene der Unternehmensbesteuerung als auch auf der Ebene der Besteuerung von privaten Zinserträgen.

Die Kommission hat sich um einen Verhaltenskodex (Code of Conduct) für die Unternehmensbesteuerung zur Bekämpfung der schädlichen Formen des Steuerwettbewerbs innerhalb der EU bemüht¹⁸³. Der Verhaltenskodex soll dem Entstehen und Fortbestand von Auswüchsen der Steuerunterbietung zu Lasten anderer Mitgliedstaaten entgegentreten¹⁸⁴. Mit einstimmiger Entschlie-ßung des Rates der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. 12. 1997 ist der Verhaltenskodex angenommen worden¹⁸⁵. Der Kodex ist rechtlich unverbindlich und bedarf daher keiner entsprechenden Kompetenzgrundlage im EG-Vertrag. Er ist eine politische Vereinbarung ohne unmittelbare rechtliche Sanktionsmöglichkeit; damit wurde insbesondere die Jurisdiktion des EuGH ausgeschlossen¹⁸⁶. Die Verabschiedung des Kodex in verbindlicher Form, etwa als Richtlinie, wäre aus politischen Gründen im Rat nicht durchsetzbar gewesen¹⁸⁷. Der Kodex ist im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 6. 1. 1998 veröffentlicht¹⁸⁸.

Der Verhaltenskodex betrifft die Besteuerung der Unternehmen und bezieht sich auf alle Maßnahmen eines Mitgliedstaates, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen. Innerhalb dieses Anwendungsbereiches sind steuerliche Maßnahmen potentiell schädlich und fallen daher unter den Kodex, wenn sie gemessen an dem üblicherweise im

182 *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (614); *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (23) mit Hinweis darauf, daß die steuerlichen Begünstigungen auch verbotene Beihilfen darstellen können.

183 Entsprechende Bemühungen gibt es nicht nur in der EG, sondern auch auf der Ebene der OECD, vgl. *Kilches*, Gemeinsame Steuerpolitik für Europa, ÖStZ 1998, 504.

184 Diskussionsbeiträge – dox, Direkte Steuern in der EU – zum „Monti-Papier“, FR 1996, 706.

185 *Saß*, „Europa 2000“ – Perspektiven für die Integration der direkten Steuern, DB 1998, 34, 35; *P. Schwarzinger*, Der „Code of Conduct“ – ein Verhaltenskodex für die internationale Steuerpolitik, *ecolex* 1998, 256.

186 *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (24).

187 *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (616).

188 ABl. C 2 v. 6. 1. 1998, 1.

betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveau eine deutlich niedrigere Besteuerung bewirken¹⁸⁹. Bei der Beurteilung der Schädlichkeit dieser Maßnahmen ist insbesondere zu berücksichtigen, ob die Vorteile ausschließlich Gebietsfremden (non-residents) zukommen bzw. nur für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden. Zu berücksichtigen ist etwa auch, ob bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe die Regeln für die Gewinnermittlung von international anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD entwickelten Regeln, abweichen¹⁹⁰.

Nach der Festlegung im Verhaltenskodex dürfen die Mitgliedstaaten keine neuen kodexwidrigen Maßnahmen einführen. Sie sind überdies verpflichtet, ihre geltenden Vorschriften und Praktiken zu überprüfen und bestehende schädliche Maßnahmen zurückzunehmen. In der Erklärung für das Ratsprotokoll vom 1. 12. 1997 finden sich hierzu auch Fristen: Im allgemeinen sollen als kodexwidrig befundene Maßnahmen binnen zwei Jahren ab ihrer Feststellung zurückgenommen werden, spätestens aber bis zum 31. 12. 2002¹⁹¹.

Der Kodex legt eine jährliche Berichterstattung der Kommission an den Rat über die Anwendung seiner Regelungen fest. Den Vorgaben des Verhaltenskodex entsprechend ist mittlerweile am 9. März 1999 eine aus hochrangigen Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission bestehende Gruppe „Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung“ eingesetzt worden¹⁹², welche die potentiell kodexwidrigen Maßnahmen der Mitgliedstaaten beurteilt¹⁹³. Dieser Gruppe wird dem ECOFIN regelmäßig berichtet.

Bei nachhaltigem kodexwidrigem Verhalten kann sich die Kompetenz für eine Rechtsetzung der Gemeinschaft aus der Kompetenznorm des bloße Mehrstimmigkeit erfordernden Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) ergeben. Wenn eine große Mehrheit der Mitgliedstaaten eine bestimmte Maßnahme für kodexwidrig hält, der betreffende Mitgliedstaat sich aber uneinsichtig zeigt, kann die Kommission auch politisch in Zugzwang geraten¹⁹⁴: Sie wird gegen den betreffenden Mitgliedstaat wegen Gewährung einer unzulässigen Beihilfe vorgehen

189 *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (615); *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (24).

190 S. zu den weiteren im Code of Conduct aufgezählten Kriterien *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (615).

191 *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (615).

192 S. ABl. C 99 v. 1. 4. 1998, 1.

193 *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ 1998, 613 (616).

194 Auf die Möglichkeit des Rates, nach Art. 208 EG (früher Art. 152 EGV) die Kommission zu einem Vorgehen aufzufordern, sei hingewiesen.

oder wegen Verzerrung der Wettbewerbsbedingungen das Verfahren nach Art. 96 EG (früher Art. 101 EGV) einleiten, bei dem schließlich der Rat die erforderlichen Beschlüsse mit qualifizierter Mehrheit faßt¹⁹⁵.

Daß der Verhaltenskodex in der Lage ist, mittelfristig Steueroasen und besonders unfaire steuerliche Maßnahmen in der EU zu beseitigen, ist durchaus denkbar¹⁹⁶.

VII. Zukunft der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung

Im Rat der Wirtschafts- und Finanzminister vom 1. 12. 1997 wurde die Kommission aufgefordert, einen Richtlinienvorschlag zur steuerlichen Behandlung von Zinsen und Lizenzen zwischen Unternehmen zu unterbreiten; zugleich erteilte der Rat seine grundsätzliche Zustimmung zur Möglichkeit einer Richtlinie über die Besteuerung von privaten Zinserträgen.

Obwohl es nicht die Unternehmensbesteuerung als solche betrifft, sei darauf hingewiesen, daß die Kommission in der Folge den Vorschlag vom 20. 5. 1998 über eine auf Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) gestützte Richtlinie des Rates für die Besteuerung von privaten Zinseinkünften¹⁹⁷ unterbreitet hat. Mit der Richtlinie soll die Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft geregelt werden, die eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige natürliche Personen erzielt. Die Richtlinie will ein Minimum an effektiver Besteuerung sicherstellen¹⁹⁸, zumal beim derzeitigen Rechtsstand derartige Zinserträge praktisch nicht besteuert werden¹⁹⁹. Der Richtlinienvorschlag geht vom soge-

195 *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (24).

196 *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (25).

197 KOM (1998) 295 endg., ABl. C 212 v. 8. 7. 1998, 13.

198 Bei Zinsen wäre aus der Sicht der Sicherung des Steueraufkommens – und in Abwägung mit gleichheitsrechtlichen Überlegungen – zumindest überlegenswert, die Quellenbesteuerung in Form einer Nichtabzugsfähigkeit zu normieren: Zinsen dürften nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden, was als endgültige Quellenbesteuerung in der Höhe der Körperschaftsteuersatzes (bzw. Einkommensteuersatzes) des Schuldners der Beträge anzusehen wäre. Spiegelbildlich wären die Zinsen aus dem Gemeinschaftsgebiet beim Empfänger ausnahmslos nicht steuerbar. Führt der Marktmechanismus im Hinblick auf die Nichtsteuerbarkeit der Zinserträge und die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen zu einem Sinken der Zinshöhe, bliebe die Kostenbelastung für die Marktteilnehmer im wesentlichen unverändert (zur Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen s. auch *Norbert Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1996, S. 707 ff.).

199 *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (25); *M. Joklik-Fürst*, Die Koordination der direkten Steuern in der EU, ÖStZ

nannten „Koexistenzmodell“ aus, nach welchem jeder Mitgliedstaat entweder eine Quellensteuer (von 20%) erheben oder dem Ansässigkeitsstaat des Zinsenempfängers die für die Vornahme der Besteuerung erforderlichen Informationen zukommen lassen muß²⁰⁰.

Die Unternehmensbesteuerung betrifft der Kommissionsvorschlag vom 4. 3. 1998 für eine ebenfalls auf Art. 94 EG (früher Art. 100 EGV) gestützte Richtlinie des Rates über eine Regelung für die Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten²⁰¹. Mit der Richtlinie sollen alle Quellensteuern²⁰² für grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen beseitigt werden²⁰³.

Es liegen auch noch drei weitere wichtige Richtlinienvorschläge der Kommission zur Unternehmensbesteuerung vor:

- Vorschlag vom 26. 7. 1993 einer Richtlinie über die Erweiterung des Anwendungsbereiches der Fusionsrichtlinie²⁰⁴,
- Vorschlag vom 26. 7. 1993 einer Richtlinie über die Erweiterung der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁰⁵,
- Vorschlag einer Richtlinie über die Berücksichtigung der Verluste von in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften²⁰⁶.

1998, 613 (613); *Zach*, Österreichische EU-Präsidenschaft: Programm zur Steuerharmonisierung, SWI 1998, 351 (352); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, Kommission: Neuer Vorschlag zur Besteuerung von grenzüberschreitend gezahlten Sparzinsen, SWI 1998, 342.

200 Die Kommission lege zugleich einen Vorschlag für einen Beschluß der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vor, nach welchem bilaterale oder multilaterale Verhandlungen mit den wichtigsten Handelspartnern unter den Drittländern eingeleitet werden sollen, um die effektive Besteuerung der durch die Richtlinie erfaßten Zinserträge zu ermöglichen, die an Gemeinschaftsangehörige durch Zahlstellen in diesen Drittländern gezahlt werden (ABl. C 212, 1998, 18).

201 KOM (1998) 67 endg., ABl. C 123 v. 22. 4. 1998, 9.

202 Die Quellensteuer benachteiligt grenzüberschreitendes Wirtschaften. Sie fällt innerhalb eines Staates normalerweise nicht an und bewirkt daher bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten zumindest eine Verwaltungs- und Liquiditätsbelastung. Mitunter ist eine volle Anrechnung im Ansässigkeitsstaat wegen der Regelung des Anrechnungshöchstbetrages nicht möglich.

203 S. hierzu *Zach*, EU-Richtlinienvorschlag: Quellensteuerfreiheit für Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 1998, 453.

204 KOM (1993) 293 I endg., ABl. C 225 v. 20. 8. 1993, 3.

205 KOM (1993) 293 II endg., ABl. C 225 v. 20. 8. 1993, 5.

206 KOM (1990) 595, ABl. C 53 v. 28. 2. 1991.

Alle angeführten Richtlinienvorschläge finden auch unter Beachtung des Subsidiaritätsgrundsatzes unzweifelhaft Deckung in der Harmonisierungskompetenz der Gemeinschaft. Allein, ob sich ein entsprechender politischer Wille finden wird, ist nicht absehbar²⁰⁷.

²⁰⁷ *Kuttin*, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998, 22 (25).

Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages

Prof. Dr. *Moris Lehner*
Universität München

Inhaltsübersicht

- I. Besteuerungsgewalt als Grundlage staatlicher Souveränität
 - II. Die Wirkung der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote
 1. Die Entfaltung der Diskriminierungsverbote zu Beschränkungsverboten in der Rechtsprechung des EuGH
 - a) Das primär gleichheitsrechtliche Verständnis der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote
 - b) Die Entfaltung der Grundfreiheiten zu Beschränkungsverboten
 2. Bilaterale Aspekte der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote
 3. Perspektiven
 - III. Die territoriale Radizierung des Steuerrechts als Direktive für die Begrenzbarkeit der nationalen Besteuerungsgewalt
 1. Die territoriale Anknüpfung der Steuerpflicht
 - a) Äquivalenztheoretische Grundlagen
 - b) Marktorientierte Ausgestaltung des Steuersystems
 2. Die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote im Spannungsverhältnis zwischen Gleichbehandlung und Gleichstellung
 - a) Gleichbehandlung und Gleichstellung
 - b) Gleichbehandlung nach den Vorgaben des innerstaatlichen Rechts, Gleichstellung nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts
 3. Auswirkungen auf den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote im Verhältnis zur Steuerharmonisierung
 4. Auswirkungen auf die Rechtsfortbildungskompetenz des EuGH
- IV. Folgerungen für die Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung
 1. Folgerungen für die Lösung ausgewählter Einzelprobleme
 - a) Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren
 - b) Abkommensrechtliches Anrechnungsverfahren
 - c) Berücksichtigung von Auslandsverlusten
 2. Konzeptionelle Vorgaben

I. Besteuerungsgewalt als Grundlage staatlicher Souveränität

Die Frage nach der Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages berührt die Souveränität der Mitgliedstaaten in sensiblen Bereichen: in dem der Gesetzgebung und in dem der Rechtsprechung.

Die besondere Bedeutung der Besteuerungsgewalt zeigt sich darin, daß Staatsgewalt ohne öffentliche Finanzen nicht denkbar ist¹. Die Besteuerungsgewalt hat also keinen Selbstzweck. Sie sichert die Souveränität des Staates, verstanden als höchste Gewalt nach innen und als völkerrechtliche Unabhängigkeit nach außen². Obwohl die Bundesrepublik Deutschland ihren ausschließlichen Herrschaftsanspruch durch die Mitgliedschaft in der Europäischen Gemeinschaft für ihren Hoheitsbereich stark zurückgenommen hat³, ist sie, ebenso wie die anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, souveräner Staat geblieben⁴. Dies kommt vor allem dadurch zum Ausdruck, daß die Europäische Gemeinschaft ihre Befugnisse von den Mitgliedstaaten ableitet, wobei ihr diese Befugnisse nicht global, sondern nach dem Prinzip der begrenzten Einzelzuständigkeit übertragen wurden⁵. Aus diesem Grund haben die Mitgliedstaaten den „Status der souveränen Gleichheit“ auch im Staatenverbund der Europäischen Union behalten⁶. Art. 6 des EU-Vertrages bestätigt in seinem Abs. 3, daß die Union die nationale Identität ihrer Mitgliedstaaten achtet. Dies gilt ganz besonders für das Recht der direkten Steuern, weil der EG-Vertrag den Organen der Gemeinschaft auf diesem Gebiet, anders als im Bereich der indirekten Steuern⁷, keine spezifische Kompetenz gibt⁸. Diese

1 *Vogel*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Hdb. des Staatsrechts Bd. IV, 1990, § 87 Rdnr. 1.

2 Grundlegend zum Begriff der Souveränität: *Randelzhofer*, Staatsgewalt und Souveränität, in: Hdb. des Staatsrechts Bd. I, 2. Aufl. 1995, § 15 Rdnr. 16; begrenzt auf die Funktion der Finanzverfassung und auf die innere Souveränität: *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: Hdb. des Staatsrechts Bd. IV, 1990, § 88 Rdnr. 6.

3 BVerfGE 37, 271, 280; 73, 339, 374.

4 BVerfGE 89, 155, 190; *Randelzhofer* (Fn. 2), Rdnr. 26; *Scholz* in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Art. 23 GG, Rdnr. 15; *Di Fabio*, Das Recht offener Staaten, 1998, S. 124.

5 BVerfGE 89, 155, 198.

6 BVerfGE 89, 155, 190; *Scholz* (Fn. 4), Rdnr. 26.

7 *Waldhoff* in: Callies/Ruffert (Hrsg.), Kommentar zum EU und zum EGV, 1999, Art. 99 Rdnr. 5, 10.

8 Umfassend: *Kuntze*, Die Kompetenzen der Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts, 1999, S. 198 ff.; vgl. zum Sonderfall des Art. 293 (ex 220): *Lehner*, EU-Recht und die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 1996, S. 11 ff.

Vorbemerkungen sind wichtig für die Erkenntnis, daß Einwirkungen auf die nationale Besteuerungsgewalt nicht isoliert gesehen werden dürfen.

Dies gilt mit besonderem Nachdruck für den Staat der Bundesrepublik Deutschland, den die Verfassung als (sozialen) Finanz- und Steuerstaat voraussetzt. Das ist ein Staat, der den für die Erfüllung seiner Aufgaben notwendigen Finanzbedarf im wesentlichen durch Steuern deckt⁹. Aus diesem Grund erweist sich die Besteuerungsgewalt als sehr sensibles Instrument. Besteuerungsgewalt ist deshalb in sorgsamer Abstimmung auf die Besonderheiten, insbesondere auf die Ertragskraft des Marktes auszuüben, wobei die Ertragskraft des Marktes wiederum ganz wesentlich von den Bedingungen und Möglichkeiten der steuerfinanzierten Infrastruktur eines Wirtschaftsraumes abhängig ist. Diese Infrastruktur ist sehr komplexer Natur. Zu ihr gehören auch die rechtlichen Rahmenbedingungen der Markt- und Wirtschaftsordnung. Dabei kommt dem Steuerrecht vor allem deshalb besondere Bedeutung zu, weil es eng mit allen anderen Gebieten des Rechts verflochten ist. Äußere Einwirkungen auf die Besteuerungsgewalt eines Staates dürfen deshalb nicht ohne Berücksichtigung der Grundwertungen und Grundentscheidungen des nationalen Steuerrechts beurteilt werden.

Mit diesen Vorgaben sind wichtige allgemeine Wirkungsbedingungen der europarechtlichen Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote angesprochen.

II. Die Wirkung der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote

Die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 ff. [ex 48] EGV), den Abbau der Beschränkungen des Niederlassungsrechts (Art. 43 ff. [ex 52]), den freien Dienstleistungsverkehr (Art. 49 ff. [ex 59]) und den freien Kapital- und Zahlungsverkehr (Art. 56 ff. [ex 73b]) gelten als Grundfreiheiten¹⁰, obwohl der EG-Vertrag diesen Begriff nicht verwendet. Der Sache nach sind die Grundfreiheiten aber im Begriff der Beschränkungsverbote angesprochen, die wiederum in den Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit und den freien Kapital- und Zahlungsverkehr als Rechtsbegriffe normiert sind. Vom Verbot der Diskriminierung (aus Gründen

9 Vgl. zum Finanz- und Steuerstaat: *Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Hdb. des Staatsrechts Bd. 1, 2. Aufl. 1995, § 27 Rdnr. 3 ff., 51 ff.; *P. Kirchhof* (Fn. 2), Rdnr. 45 ff.; zum sozialen Steuerstaat: *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 348 ff., 357 ff.

10 *Wölker* in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl. 1999, Vorb. zu Art. 48 ff. Rz. 1; *Bleckmann*, Europarecht, 6. Aufl. 1997, S. 269; *Schweitzer/Hummer*, Europarecht, 5. Aufl. 1996, S. 330; *Roth*, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit, in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, E. I. Rz. 1.

der Staatsangehörigkeit) spricht der Vertrag dagegen ausdrücklich in seinem Art. 12 (ex 6) und der Sache nach im Verbot der Ungleichbehandlung, das in den jeweiligen Einzelbestimmungen näher ausgestaltet wird¹¹.

Es erscheint deshalb sachgerecht, im Begriff der Grundfreiheiten einen Oberbegriff zu sehen, der durch *gleichheitsrechtlich* zu verstehende Diskriminierungsverbote und durch *freiheitsrechtlich* zu verstehende Beschränkungsverbote konkretisiert wird¹². Die so zu verstehenden Grundfreiheiten verpflichten die Mitgliedstaaten unmittelbar und verleihen den Unionsbürgern subjektive Rechte¹³.

Otmar Thömmes¹⁴ hat den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Köln anhand der Rechtsprechung des EuGH bereits umfassend gewürdigt. Ich kann mich deshalb sogleich auf einen Aspekt dieser Rechtsprechung konzentrieren, der eine Differenzierung nach der Intensität der Einwirkung dieser Vorschriften auf die nationale Besteuerungsgewalt erlaubt.

Es ist dies die wichtige Unterscheidung zwischen der Funktion der Grundfreiheiten als primär gleichheitsrechtlich wirkenden *Diskriminierungsverbote* einerseits und als primär freiheitsrechtlich wirkenden *Beschränkungsverbote* andererseits¹⁵.

Ich möchte zeigen, daß die Wirkung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote in der Rechtsprechung des EuGH nur geringfügige Begrenzungen der nationalen Besteuerungsgewalt zur Folge hat, während die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote auf sehr viel weiter reichende

11 Wölker (Fn. 10), Art. 48 Rz. 5 ff.; Troberg in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl. 1999, Art. 52 Rz. 36; EuGH v. 21. 6. 1974, Rs. 2/74 (Reyners), Slg. 1974, 631.

12 Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 38 ff.; Schweitzer/Hummer (Fn. 10), S. 330.

13 Bleckmann (Fn. 10), S. 269; grundlegend und stellvertretend für eine umfassende Rechtsprechung: EuGH v. 4. 12. 1974, Rs. 41/74 (Yvonne van Duyn), Slg. 1974, 1337, Rdnr. 5/7; v. 12. 12. 1974 Rs. 36/74 (Walrave), Slg. 1974, 1405, Rdnr. 28/29.

14 Thömmes, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 81 ff.

15 Vgl. Weiß, EuZW 1999, 493, 496 ff.; v. Borries, EuZW 1997, 446 ff. (allerdings ohne die hier aufgezeigten gleichheits- und freiheitsrechtlichen Konsequenzen); Lehner, Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, 1999, Festschrift für Offerhaus, S. 117 ff.; vgl. zu weitergehenden Differenzierungen: Reimer, Die Auswirkungen der europarechtlichen Grundfreiheiten auf das Ertragssteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 23, München, 2000, S. 39 ff.

Begrenzungen der nationalen Besteuerungsgewalt gerichtet ist. Auf diesen Unterschied stützt sich meine These, die ich dann im Hauptteil meines Vortrags anhand der Rechtsprechung des EuGH präzisieren und belegen möchte.

Meine These lautet, daß die Grundfreiheiten nur insoweit zu einer Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt führen dürfen, als sie auf die Verwirklichung von Zielsetzungen gerichtet sind, die mit den Grundwertungen des innerstaatlichen Steuerrechts zu vereinbaren sind. Diese Voraussetzung trifft grundsätzlich nur auf die Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote zu.

Werden die Grundfreiheiten dagegen als Beschränkungsverbote entfaltet, so geschieht dies weitgehend ohne Rücksicht auf die steuersystematischen Grundlagen des innerstaatlichen Rechts. Tendenziell steht die Anwendung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote sogar im Widerspruch zu den steuersystematischen Grundwertungen des innerstaatlichen Rechts.

Das bedeutet zwar nicht, daß Beschränkungen grenzüberschreitender Aktivitäten in diesen Fällen hingenommen werden müssen. Es bedeutet aber, daß diese Beschränkungen nicht mit Hilfe der Grundfreiheiten beseitigt werden können. Deshalb liegt insoweit auch keine Aufgabe des EuGH vor.

Vielmehr sind als Mittel zur Beseitigung derartiger Beschränkungen entweder Verhandlungen der Mitgliedstaaten auf der Grundlage des Art. 293 (ex 220) „erforderlich“ oder aber Maßnahmen der Rechtsangleichung angezeigt.

1. Die Entfaltung der Diskriminierungsverbote zu Beschränkungsverbotten in der Rechtsprechung des EuGH

Die Entfaltung der Diskriminierungsverbote zu Beschränkungsverbotten ergibt sich erst als Erweiterung der zunächst primär gleichheitsrechtlich, d. h. im Sinne von Diskriminierungsverbotten zu verstehenden Grundfreiheiten. Sie steht im Bereich der Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern allerdings erst am Anfang.

a) *Das primär gleichheitsrechtliche Verständnis der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote*

Grundlage der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ist deren Verständnis als primär gleichheitsrechtliche Diskriminierungsverbote nach der Staatsangehörigkeit bzw. nach der Ansässigkeit¹⁶. Für die Rechtsprechung auf

¹⁶ Vgl. zu dieser Rechtsprechung: *Wolffgang* in: Lenz, Kommentar zum EG-Vertrag, 2. Aufl. 1999, Vorb. zu Art. 90–93 Rz. 29; *Eilers* in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl. 1999, Vorb. zu Art. 95–99 Rz. 135; EuGH (Fn. 11), Rdnr. 24/28; v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 (avoir fiscal), Slg. 1986, 273.

dem Gebiet der Grenzgängerbesteuerung findet dieses Verständnis eine wichtige Stütze im Wortlaut des Art. 39 (ex 48) EGV. Danach umfaßt die Arbeitnehmerfreizügigkeit die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen. Der EuGH hatte bereits in der Biehl – Entscheidung deutlich gemacht, daß der „Grundsatz der Gleichbehandlung“ auf dem Gebiet der Entlohnung „seiner Wirkung beraubt“ wäre, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer beeinträchtigt werden könnte¹⁷. Dementsprechend versteht der EuGH die Verpflichtung aus Art. 39 (ex 48) EGV als Gebot der Inländergleichbehandlung, d. h. als Verbot, einen Staatsangehörigen (Ansässigen¹⁸) eines anderen Mitgliedstaats bei der Erhebung der direkten Steuern schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet¹⁹.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang nicht allein der gleichheitsrechtliche Ansatz als solcher. Vielmehr kommt es für die Intensität der Einwirkung auf die nationale Besteuerungsgewalt ganz entscheidend auf die Formulierung der Vergleichsvoraussetzungen an. Die Position des beschränkt Steuerpflichtigen wird nämlich nicht mit einem nach gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben definierten Idealstatus einer beschränkten Steuerpflicht oder mit der Position eines gemeinschaftsweit meistbegünstigten gebietsfremden Steuerpflichtigen verglichen. Vielmehr vergleicht der EuGH den beschränkt Steuerpflichtigen mit einem unbeschränkt Steuerpflichtigen in seiner konkreten, durch das Steuerrecht des Wohnsitzstaates gestalteten Rechtsposition²⁰.

Insoweit betont der EuGH stets, daß sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Position befinden²¹. Etwas anderes gilt nach der bekannten Standardformel des EuGH aber dann, wenn der Gebietsfremde sein zu versteuerndes Einkommen im wesentlichen aus dem Tätigkeitsstaat bezieht²². Seine Lage unterscheidet sich dann nur noch hinsichtlich des Wohnsitzes von der Lage eines Gebietsansässigen, der ebenfalls den Großteil seiner Einkünfte aus dem Tätigkeitsstaat bezieht.

17 EuGH v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88 (Biehl), Slg. 1990, I-1779, Rdnr. 12; v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225, Rdnr. 21, 23.

18 Vgl. zum Konzept der versteckten Diskriminierung EuGH v. 12. 2. 1974, Rs. 152/73 (Sotgiu), Slg. 1974, 153, Rdnr. 11; dazu: *Thömmes* (Fn. 14), S. 81, 83.

19 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 24.

20 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 4 ff.

21 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 31; v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493, Rdnr. 18.

22 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 36 ff.

Entscheidend für die Beurteilung des Ausmaßes, in dem die Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote auf die nationale Besteuerungsgewalt einwirken, ist in dieser Grundkonstellation, daß sich die Vorgaben des EuGH systemkonform in das innerstaatliche Steuerrecht einfügen.

Das wird deutlich, wenn man davon ausgeht, daß die Unterscheidung zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht mit all ihren Konsequenzen in ihrem historischen Ursprung auf der Prämisse beruht, daß der in einem Staat Ansässige auch den Großteil seiner Einkünfte aus diesem, seinem Wohnsitzstaat bezieht. In dem Maß aber, in dem diese Prämisse im Zeitalter der Globalisierung und der Freizügigkeit nicht mehr stimmt, muß sie zumindest in ihren Auswirkungen korrigiert werden, um Ungleichbehandlungen zu vermeiden.

Ich spreche in diesem Grundfall von *Ungleichbehandlung* nicht nur mit Bezug auf die europarechtlichen Diskriminierungsverbote, sondern auch mit Bezug auf Art. 3 GG, weil ich meine, daß bereits der allgemeine Gleichheitssatz eine derartige Korrektur gebietet, wenn der Gebietsfremde den Großteil seiner Einkünfte in Deutschland erzielt. Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG bestätigt meine Auffassung. Danach muß jeder Gebietsfremde, also nicht nur ein Unionsbürger oder ein EWR-Bürger, auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, wenn er die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen der Norm erfüllt.

Auch die Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit orientiert sich an einer unausgesprochenen Vorgabe von Systemgerechtigkeit, soweit der EuGH den *gleichheitsrechtlichen* Interpretationsansatz beibehält.

Dies zeigt sich bereits in der „avoir fiscal“ – Entscheidung, in der der EuGH davon ausgeht, daß Art. 43 (ex 52) EGV die „Vergünstigung der Inländerbehandlung“ garantieren will²³. Der EuGH nimmt diese gleichheitsrechtliche Vorgabe sehr genau. Er orientiert sich eng an den Voraussetzungen des innerstaatlichen Rechts für die Gewährung der Steuergutschrift und nicht an einer darüber hinausgehenden Zielsetzung des Gemeinschaftsrechts²⁴. Auch in den Entscheidungen Haliburton²⁵, Commerzbank²⁶ und Baxter²⁷ orientiert sich der EuGH streng an den Vorgaben des innerstaatlichen Rechts. Dies gilt auch für zwei weitere Entscheidungen, die ich im Zusammenhang mit dem Argument der Kohärenz und im Zusammenhang mit dem Abkommensrecht ansprechen möchte.

23 EuGH (avoir fiscal) (Fn. 16), Rdnr. 14.

24 EuGH (avoir fiscal) (Fn. 16), Rdnr. 15 ff.

25 EuGH v. 12. 4. 1994, Rs. C-1/93 (Halliburton Services BV), Slg. 1994, I-1137.

26 EuGH v. 13. 7. 1993, Rs. C-330/91 (Commerzbank AG), Slg. 1993, I-4017.

27 EuGH v. 8. 7. 1999, Rs. C-254/97 (Baxter), IStR 1999, 563 ff.

Da ist zunächst die Wielockx – Entscheidung²⁸, die in ihrem gleichheitsrechtlichen Ansatz zu Art. 43 (ex 52) EGV wiederum mit dem der Schumacker – Entscheidung²⁹ zu Art. 39 (ex 48) EGV übereinstimmt³⁰. Auch hier vergleicht der EuGH den gebietsfremden Steuerpflichtigen mit dem im Tätigkeitsstaat ansässigen Steuerpflichtigen am Maßstab der nach dem innerstaatlichen Recht geltenden Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für eine Altersrücklage³¹. Auch in dieser Entscheidung fügt sich die Verpflichtung zur Gleichbehandlung des beschränkt Steuerpflichtigen systemkonform in das innerstaatliche Recht ein. Übertragen wir die in diesem Zusammenhang angestellten Erwägungen des EuGH zur Kohärenz des Steuersystems³² in unser Verständnis von Systemgerechtigkeit³³, dann ergibt sich aus der Prüfung der Kohärenz durch den EuGH ein zusätzlicher Beleg für sein Bemühen um eine Wirkung der Diskriminierungsverbote, die mit dem System des innerstaatlichen Rechts zu vereinbaren ist. Dabei besteht die Besonderheit der Kohärenzprüfung des EuGH im Fall Wielockx, anders als im Fall Bachmann³⁴ darin, daß es um Kohärenz, in meiner Terminologie: um Systemgerechtigkeit unter Einbeziehung des Abkommensrechts geht. Der EuGH stellt nämlich darauf ab, daß die beteiligten Mitgliedstaaten in ihrem Doppelbesteuerungsabkommen eine Besteuerung der Renten im Wohnsitzstaat vereinbart haben³⁵. Ich denke, daß der Hinweis auf die Gegenseitigkeit der Regelung und auf ihre Übereinstimmung mit dem Modell des OECD-Musterabkommens³⁶ der Sache nach ebenfalls als Hinweis auf die Systemgerechtigkeit der Regelung verstanden werden darf. Auch auf die Asscher – Entscheidung möchte ich diesem Zusammenhang hinweisen, weil der EuGH in seine Vergleichsprüfung am Maßstab des innerstaatlichen Rechts³⁷ sehr differenziert auch die Zusammenhänge zwischen steuerrechtlichen und sozialrechtlichen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts einbezieht. Sehr bemerkenswert ist auch, ähnlich wie schon in der Wielockx – Entscheidung³⁸, daß auch die abkommensrechtliche Regelung über den Progressionsvorbehalt in die Ver-

28 EuGH (Wielockx) (Fn. 21).

29 EuGH (Schumacker) (Fn. 17).

30 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 17–20.

31 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 27.

32 EuGH (Schumacker) (Fn. 17), Rdnr. 24.

33 Degenhart, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976, S. 1 ff.; Peine, Systemgerechtigkeit, 1985, S. 21 ff.

34 EuGH v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rdnr. 21–28.

35 EuGH (Wielockx) (Fn. 21), Rdnr. 24.

36 EuGH (Wielockx) (Fn. 21), Rdnr. 23 ff.

37 EuGH v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Asscher), Slg. 1996, I-3089, Rdnr. 43 ff.

38 EuGH (Wielockx) (Fn. 21), Rdnr. 24.

gleichsprüfung einbezogen wird³⁹, wengleich der EuGH in dieser Entscheidung nicht von Kohärenz spricht. Der Sache nach aber geht es auch hier um Systemgerechtigkeit nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts unter völlig zutreffender Einbeziehung der abkommensrechtlichen Modifikationen des innerstaatlichen Rechts.

Die Ausrichtung der Grundfreiheiten in ihrer Wirkung als Diskriminierungsverbote ist in den skizzierten Zusammenhängen des innerstaatlichen Rechts mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen auch im Saint-Gobain Fall⁴⁰ angesprochen. Im Hinblick auf meine Unterscheidung zwischen den Grundfreiheiten als Diskriminierungsverboten und als freiheitsrechtlich wirkenden Beschränkungsverboten möchte ich nur feststellen, daß die vom Generalanwalt *Jean Mischo* in seinen Schlußanträgen⁴¹ geführte Argumentation ebenfalls auf den Nachweis gerichtet ist, daß die angegriffenen Vorschriften im Widerspruch zur Systematik des innerstaatlichen Rechts und des darauf anzuwendenden Abkommensrechts stehen⁴². So viel zu den Entscheidungen, in denen der EuGH die Diskriminierungsverbote als Gebote der Inländergleichbehandlung anwendet.

Wichtig für die Einwirkung der Grundfreiheiten auf die nationale Besteuerungsgewalt ist, daß der EuGH die Leitlinie einer auf die Systematik des innerstaatlichen Rechts abgestimmten Anwendung der Grundfreiheiten in dem Maß verläßt, in dem er die Grundfreiheiten nicht mehr als Diskriminierungsverbote, sondern als Beschränkungsverbote interpretiert. Wie schon gesagt, gibt es aber bisher nur wenige steuerrechtliche Entscheidungen, in denen der EuGH die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote entfaltet. Wegen der Bedeutung, die dieser Interpretationsansatz mittlerweile in anderen Politikbereichen (*Bosman*⁴³) hat⁴⁴, ist diese Entwicklung jedoch sehr sorgfältig zu beobachten.

b) Die Entfaltung der Grundfreiheiten zu Beschränkungsverboten

In der steuerrechtlichen Literatur gilt die *Daily Mail* – Entscheidung des EuGH⁴⁵ zur Problematik der Sitzverlegung als Beispiel für die Entfaltung des

39 EuGH (Fn. 37), Rdnr. 47.

40 Vgl. den Vorlagebeschluß des FG Köln v. 30. 6. 1997, 13 K 4342/91, IStR 1997, 557; Schlußantrag GA Mischo in IStR 1999, 177; jetzt auch EuGH v. 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (*Saint Gobain*), IStR 1999, 592 ff.

41 S. Fn. 40.

42 Vgl. insbesondere Rdnr. 47 f.

43 EuGH v. 15. 12. 1995, Rs. C-415/93 (*Bosman*), Slg. 1995, I-4921.

44 EuGH v. 20. 2. 1979, Rs. 120/78 (*Cassis de Dijon*), Slg. 1979, 644; v. 24. 11. 1993, Rs. 267/91 (*Keck*), Slg. 1993, I-6097; v. 25. 7. 1991, Rs. C-76/90 (*Säger/Dennemayer*), Slg. 1991, I-4221; v. 3. 12. 1974, Rs. 33/74 (*van Binsbergen*), Slg. 1974, 1299.

45 EuGH v. 27. 9. 1988, Rs. 81/87 (*Daily Mail*), Slg. 1988, 5483.

Art. 43 (ex 52) EGV als Beschränkungsverbot⁴⁶. Zwar verweist der EuGH zunächst auf die Wirkung der Vorschrift als Gebot der Inländergleichbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat. Er betont aber im Anschluß daran, daß die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit es dem Herkunftsstaat auch verbieten, die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern⁴⁷. In dieser Auslegung liegt die Erweiterung des rein gleichheitsrechtlichen Ansatzes hin zu einer freiheitsrechtlichen Vorgabe, die aber in dieser Entscheidung nicht präzisiert bzw. konkretisiert und deshalb auch nicht umgesetzt wird. Vielmehr nimmt der EuGH seinen freiheitsrechtlichen Interpretationsansatz im Zusammenhang mit den Problemen der Sitzverlegung wieder zurück, indem er ausführt, daß diese Probleme durch die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nicht gelöst sind, sondern einer Lösung im Wege der (Gemeinschafts-)Rechtssetzung (Harmonisierung⁴⁸) oder des Vertragsschlusses (Abkommen auf der Grundlage des Art. 293 [ex 220] EGV) bedürfen⁴⁹. Ich komme darauf noch im Zusammenhang mit der Frage nach dem Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten und den Harmonisierungsvoraussetzungen zurück⁵⁰. Die mit der Sitzverlegung verbundene Folge einer Liquidationsbesteuerung ist für den EuGH in der Daily Mail Entscheidung jedenfalls (noch?) keine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Vielmehr weist der EuGH ausdrücklich darauf hin, daß die Streitgegenständliche Vorschrift eine Kapitalübertragung auf eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat „gegebenenfalls nach Liquidierung und damit nach Abschluß der Steuerrechnung“ nicht hindert⁵¹.

Deutlicher und strenger sind die Vorgaben des EuGH dagegen in der Entscheidung Imperial Chemical Industries⁵², die zehn Jahre nach der Daily Mail – Entscheidung ergangen ist. Auch in dieser Entscheidung ging es um die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot im Sitzstaat des Unternehmens. Gestützt auf seinen Auslegungsansatz in der Daily Mail – Entscheidung spannt der EuGH auch hier den Bogen von der Wirkung des Art. 43 (ex 52) EGV als Gebot der Inländerbehandlung zu einem an den Sitzstaat gerichteten Beschränkungsverbot. Danach darf der Sitzsstaat eine Verlustverrechnung zwischen inländischen Gesellschaften nicht lediglich deshalb verweigern, weil

46 Thömmes (Fn. 14), S. 87; Knobbe-Keuk, DB 1990, 2573, 2574.

47 EuGH (Fn. 45), Rdnr. 16; vgl. auch den Hinweis in EuGH (Fn. 43), Rdnr. 97.

48 Vgl. dazu jetzt den Richtlinienorentwurf zur Verlegung des Gesellschaftssitzes innerhalb der EU, ZIP 1997, 1721, 1723 ff. und dazu die Beiträge in ZGR 1999, 3 ff.

49 EuGH (Fn. 45), Rdnr. 23.

50 Vgl. u. III. 3.

51 EuGH (Fn. 45), Rdnr. 18.

52 EuGH v. 16. 7. 1998, Rs. C-264/96 (Imperial Chemical Industries), EuZW 1999, 20 ff.

der Konzern Tochtergesellschaften auch in einem anderen Mitgliedstaat hat⁵³. Anders als in der *Daily Mail* – Entscheidung läuft dies im Ergebnis auf eine nicht weiter begründete, sondern allein durch den Hinweis auf die Niederlassungsfreiheit ausgesprochene Verpflichtung des Sitzstaats hinaus, den Auslandsbezug der Beteiligung außer Betracht zu lassen. Die mit der Systematik des innerstaatlichen Rechts begründeten Zusammenhänge zwischen der Besteuerung von Einkünften und der Verrechnung von Verlusten läßt der EuGH aber hier mit wenig überzeugenden Gründen unberücksichtigt. Zum einen verweist er darauf, daß die aus der (einseitigen) Verlustberücksichtigung resultierenden Mindereinnahmen nicht zu den Gründen gehören, die eine Ungleichbehandlung gemäß Art. 46 (ex 56) EGV rechtfertigen können⁵⁴. Zum anderen setzt er sich auch nicht genügend mit dem Einwand der Kohärenz auseinander⁵⁵.

Dies ist um so erstaunlicher als der Gerichtshof in der Entscheidung *Futura Singer*⁵⁶ einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Einkünften und Verlusten im Tätigkeitsstaat als Voraussetzung dafür anerkannt hat, daß nur solche Verluste vorgetragen werden können, die sich aus der Tätigkeit des Steuerausländers im Gebiet dieses Staates ergeben⁵⁷. Diese Regelung, so der EuGH in der Entscheidung *Futura Singer*, entspreche dem „steuerlichen Territorialitätsprinzip“⁵⁸. Ist dies eine neue Form der Kohärenz?

Die Entscheidung *Futura Singer* ist noch unter einem weiteren Aspekt der vom EuGH als Beschränkungsverbot verstandenen Niederlassungsfreiheit interessant. In dieser Entscheidung ging es nicht nur um die bereits referierten materiellrechtlichen Voraussetzungen einer Verlustverrechnung. Vielmehr hatte der EuGH den Verstoß einer Vorschrift des luxemburgischen Rechts gegen die Niederlassungsfreiheit bejaht, die den Verlustvortrag davon abhängig macht, daß der Steuerpflichtige eine den innerstaatlichen Vorschriften entsprechende Buchführung vorlegen kann⁵⁹. Der Gerichtshof prüft allerdings nicht, ob auch inländische Unternehmen einer entsprechenden Verpflichtung

53 EuGH (Fn. 52), 20 ff.; dazu *Saß*, BB 1999, 447 ff.; *Hahn*, IStR 1999, 609 ff.

54 EuGH (Fn. 52), Rdnr. 28.

55 EuGH (Fn. 52), Rdnr. 29: „Im vorliegenden Fall besteht kein . . . unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Steuerermäßigung, die der Konsortialgesellschaft für die Verluste einer ihrer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften gewährt wird, und der Besteuerung der Gewinne der außerhalb des Vereinigten Königreichs ansässigen Tochtergesellschaften“.

56 EuGH v. 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (*Futura Participations SA und Singer*), Slg. 1997, I-2471.

57 EuGH (Fn. 56), Rdnr. 18 ff.

58 EuGH (Fn. 56), Rdnr. 22.

59 EuGH (Fn. 56), Rdnr. 43.

unterliegen und kommt so nicht zu dem naheliegenden Befund, daß die Buchführungspflicht jedenfalls nicht gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung verstößt⁶⁰. Vielmehr sieht der EuGH in der Buchführungspflicht des ausländischen Unternehmens eine gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Beschränkung⁶¹. Besteht aber eine derartige Buchführungspflicht auch für inländische Unternehmen, dann läuft die Entscheidung auf eine Verpflichtung des Tätigkeitsstaats hinaus, das ausländische Unternehmen sogar besser zu stellen als das inländische.

2. Bilaterale Aspekte der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote

Die Problematik der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote erschöpft sich nicht in der Entwicklung der Diskriminierungsverbote zu Beschränkungsverboten. Vielmehr ergeben sich zusätzliche Schwierigkeiten der Rechtsanwendung aus dem bislang wenig beachteten Umstand, daß Diskriminierungen und Beschränkungen sehr häufig auf das Zusammenwirken von zwei Rechtsordnungen zurückzuführen sind. Ich kann diese Problematik, die im März Gegenstand des Münchner Symposiums zum Internationalen Steuerrecht war⁶², aus zeitlichen Gründen hier nur kurz vorstellen.

Der bilaterale Aspekt der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote ist in seiner Grundkonstellation bereits durch das Zusammentreffen der unbeschränkten Steuerpflicht im Wohnsitz- bzw. Sitzstaat mit der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat angesprochen. Bereits in dieser Grundform ist der bilaterale Aspekt sehr vielschichtig, weil die Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeit zwischen den beiden Staaten durch Doppelbesteuerungsabkommen geregelt ist. Die konkrete Problematik des Falles Schumacker, den ich nur als Beispiel nenne, resultiert letztlich allein daraus, daß die musterkonforme Regelung des deutsch – belgischen Doppelbesteuerungsabkommens der Bundesrepublik die alleinige Besteuerungszuständigkeit für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zuweist⁶³. Auch die Entscheidung des EuGH im Fall der Eheleute Gilly⁶⁴ ist in diesem Zusammenhang zu nennen. Und schließlich muß der bilaterale Aspekt der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auch im Zusammenhang mit den Methoden zur Beseitigung der Doppelbe-

60 So auch Weiß, EuZW 1999, 433, 494.

61 EuGH (Fn. 56), Rdnr. 24.

62 Vgl. die Beiträge in: Lehner (Hrsg.) (Fn. 15).

63 Vgl. Art. 15 DBA Deutschland – Belgien.

64 EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (Eheleute Robert Gilly), IStR 1998, 336 mit Anm. Rainer und Lehner; vgl. auch: Vogel, EC Tax Review 1998, 150; Dautzenberg, IWB v. 12. 3. 1997, F 11 Gr. 2, 299 ff.; Kischel, IWB v. 26. 2. 1997, F 11 Gr. 2, 289 f.; Eicker, European Taxation 1998, 322; Saß, DB 1998, 1482.

steuerung durch den Wohnsitzstaat angesprochen werden. Ich komme darauf noch zurück⁶⁵.

Außerhalb des Abkommensrechts kommt der bilaterale Aspekt der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote etwa dann zum Ausdruck, wenn die Besteuerung in einem Staat von bestimmten rechtlichen Voraussetzungen im anderen Staat abhängt, wie dies in den Fällen *Jessica Safir*⁶⁶ und *Eurowings*⁶⁷ angelegt ist.

3. Perspektiven

Obwohl sich die Entfaltung der Grundfreiheiten zu Beschränkungsverboten in der Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern erst andeutet, ist zu erwarten, daß sich aus dieser Entwicklung weitreichende Begrenzungen für die nationale Besteuerungsgewalt ergeben werden. Diese Entwicklung könnte dazu führen, daß sich der EuGH nicht mehr damit begnügen wird, die Inländerbehandlung von Gebietsfremden „unter sonst gleichen Voraussetzungen“ am jeweils innerstaatlichen Standard der unbeschränkten Steuerpflicht zu messen. Vielmehr ist es durchaus denkbar, daß der EuGH auch die unbeschränkte Steuerpflicht, vor allem im Hinblick auf die mit ihr verbundene Besteuerung des Welteinkommens, am Maßstab der als Beschränkungsverbote verstandenen Grundfreiheiten überprüfen wird.

Ich nenne als denkbare Fallbeispiel die Beseitigung der Doppelbesteuerung nach der Anrechnungsmethode. Zum einen wird Doppelbesteuerung auf diese Weise beseitigt und so die aus Art. 293 (ex 220) EGV resultierende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eben dies sicherzustellen, eingelöst. Zum anderen kann die Anrechnungsmethode aber bei höherem Steuersatz im Sitzstaat zu einem Wettbewerbsnachteil im Vergleich zu den im Quellenstaat ansässigen Unternehmen führen. Verstößt die Anrechnungsmethode deshalb gegen ein europarechtliches Diskriminierungs- oder gar Beschränkungsverbot⁶⁸?

III. Die territoriale Radizierung des Steuerrechts als Direktive für die Begrenzbarkeit der nationalen Besteuerungsgewalt

Es ist deutlich geworden, daß die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote die Gefahr weitreichender Begrenzungen der nationalen

65 Vgl. u. IV. 1.b).

66 EuGH v. 28. 4. 1998, Rs. C-118/96 (*Jessica Safir*), Slg. 1998, I-1897.

67 Vgl. Schlußantrag GA Mischo v. 26. 1. 1999, Rs. C-294/97, IStR 1999, 110 ff.; jetzt auch EuGH v. 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, IStR 1999, 691 ff.

68 Vgl. u. IV. 1.b).

Besteuerungsgewalt in sich birgt, auch wenn sich diese Gefahr in den wenigen Entscheidungen, die auf dieser Grundlage ergangen sind, erst abzeichnet.

Soweit der EG-Vertrag in den freiheitsspezifischen Rechtfertigungstatbeständen und im Subsidiaritätsprinzip Vorkehrungen gegen eine allzu ausufernde Wirkung der Grundfreiheiten enthält⁶⁹, haben sich diese Vorkehrungen in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH als wenig effektiv erwiesen. *Otmar Thömmes* hat darüber in Köln ausführlich berichtet⁷⁰.

Ich möchte deshalb versuchen, die Auslegung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote in ihrer Anwendung auf ertragsteuerliche Fälle durch das Kriterium der *territorialen Radizierung des Steuerrechts* zu begrenzen.

1. Die territoriale Anknüpfung der Steuerpflicht

Die territoriale Radizierung des Steuerrechts ergibt sich aus dem Inlandsbezug der Steuerpflicht, wie er in den Vorschriften über die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht ausgestaltet ist⁷¹.

a) Äquivalenztheoretische Grundlagen

Die territoriale Radizierung der Steuerpflicht beruht darauf, daß der durch den Sitz oder durch die Belegenheit der Einkunftsquelle begründete Inlandsbezug des Steuerpflichtigen eine wesentliche Vorbedingung für die Erzielung von Einkünften und damit auch eine wesentliche Vorbedingung für seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist. Diese Vorbedingungen sind marktspezifischer Natur.

Dem trägt die Markteinkommenstheorie Rechnung, indem sie den Einkommensbegriff marktorientiert definiert und indem sie den Steuerzugriff nur insoweit rechtfertigt, als er das Ergebnis eines marktabhängigen Erwerbens ist⁷². Die Abgabe in Gestalt der Steuer ist somit zwar nicht im synallagmatischen Sinne, wohl aber im Sinne globaler Äquivalenz „Gegenleistung“ für die in Gestalt des Marktes zur Verfügung gestellte Infrastruktur eines Staates⁷³. Diese Infrastruktur besteht aus der Gesamtheit der erwerbswirtschaftlich relevan-

69 *Kingreen* (Fn. 12), S. 107 ff., 151 ff.; *Troberg* (Fn. 11), Art. 56; *Wölker* (Fn. 10), Art. 48 Rz. 91 ff.

70 *Thömmes* (Fn. 14), S. 96 ff.; *ders.* in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 795, 818 ff.; *ders.*, Stand und Entwicklungstendenzen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern, StJb 1998/99, S. 173, 182.

71 § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. §§ 8, 9 AO; §§ 1 Abs. 1, 2 KStG i. V. m. §§ 10, 11 AO.

72 *P. Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn (Hrsg.), EStG, § 2 Rdnr. A. 364 ff.

73 *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 13 f.; *Vogel*, Festschrift für Klein, 1994, S. 361, 373.

ten Bedingungen, zu denen nicht nur die Erschließung durch Verkehrs-, Versorgungs- und Kommunikationswege gehört. Vielmehr gehört zu den Marktbedingungen auch die Rechtsordnung des Staates, seine Verpflichtung auf ein soziales Staatsziel⁷⁴, seine Verpflichtung auf den Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen⁷⁵ und nicht zuletzt seine Verpflichtung auf ein gesamtwirtschaftliches Gleichgewicht⁷⁶.

In der Diskussion über den „Standort Deutschland“⁷⁷ kommen diese Zusammenhänge deutlich zum Ausdruck. Mit der Betonung des „Standortes Deutschland“ ist aber zugleich gesagt, daß für Deutschland, wie für jeden anderen Staat, marktspezifische Besonderheiten, zumindest aber Unterschiede im Vergleich zu anderen Standorten, anderen Ländern und anderen Märkten bestehen.

Marktspezifische Unterschiede bestehen aber auch zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft. Daß dies sogar so sein soll, belegt die Politik eines Wettbewerbs der Steuersysteme⁷⁸. Daß dies auch unabhängig von dieser Politik tatsächlich so ist, belegt die sehr unterschiedliche finanzielle Verantwortung der Mitgliedstaaten für den Finanzbedarf der Gemeinschaft und die Notwendigkeit einer europäischen Strukturpolitik.

Ein Gemeinsamer Markt i. S. eines in seinen wesentlichen Strukturen homogenen Marktes ist zwar ein wichtiges und wünschenswertes Ziel. Dieses Ziel ist aber noch nicht vollständig verwirklicht. Der Gemeinsame Markt kann jedenfalls nicht im Wege bloßer Vertragsauslegung und Rechtsanwendung herbeigeführt werden⁷⁹.

b) Marktorientierte Ausgestaltung des Steuersystems

Vielmehr gebietet das steuerstaatliche Prinzip eine marktorientierte Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme⁸⁰. Dies geschieht primär durch die im Grundsatz überzeugende, in den Folgen aber nicht immer konsequent umge-

74 Art. 20 Abs. 1 GG.

75 Art. 20a GG.

76 Art. 109 Abs. 2 GG.

77 Ritter, Steuerliche Perspektiven für den Standort Deutschland, in: Fischer (Hrsg.), Wirtschaftsstandort Deutschland im internationalen Steuerrecht, 1994, S. 1 ff.; s. a. Stellungnahme des Bundesrates zum Standortsicherungsgesetz BT-Drs. 12/4487, 49; BT-Drs. 12/5016.

78 Lehner, *StuW* 1998, 159, 160 f.; Takacs, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1998, S. 509 ff.

79 Bardenhewer/Pipkorn in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl. 1999, Art. 7a Rz. 17; Mick, Steuerharmonisierung und Gemeinsamer Markt, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 637 ff.

80 Dazu o. I.

setzte Unterscheidung nach der Intensität des in der Person des Steuerpflichtigen oder in seiner Einkommensquelle begründeten Inlandsbezugs. Hinzu kommt die schwierige Abstimmung des Steuerrechts auf andere Bereiche des Rechts. Änderungen des Steuerrechts müssen deshalb, unabhängig davon, ob sie auf originär innerstaatlichen oder aber auf gemeinschaftsrechtlichen Entscheidungen beruhen, auf die steuersystematischen Grundlagen des innerstaatlichen Rechts abgestimmt werden.

2. Die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote im Spannungsverhältnis zwischen Gleichbehandlung und Gleichstellung

Die territoriale Radizierung des Steuerrechts prägt Grundentscheidungen, die nicht ohne weiteres geändert werden können. Die Grenze für Einwirkungen der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auf die nationale Besteuerungsgewalt liegt dort, wo Verstöße gegen die steuersystematischen Grundlagen des nationalen Steuerrechts nicht mehr hingegenommen werden können.

Nachdem deutlich geworden ist, daß diese steuersystematischen Grundlagen territorial radiziert sind, bietet sich als Hilfsmittel für die Bestimmung dieser Grenze eine ebenfalls territorial definierte Schwelle an. Es ist dies die Schwelle, jenseits derer *Gleichbehandlung* nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts in *Gleichstellung* nach Maßgabe gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben umschlägt.

a) Gleichbehandlung und Gleichstellung

Gleichstellung unterscheidet sich von Gleichbehandlung dadurch, daß sie sich nicht aus den Wertungen eines konsistenten Rechtssystems ergibt, sondern daß sie diese Wertungen durchbricht. *Lorenz Fastrich*⁸¹ hat diese Unterscheidung für das Arbeitsrecht entfaltet und u.a. am Beispiel der Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung einer Anwesenheitsprämie an einen streikenden und deshalb nicht anwesenden Arbeitnehmer verdeutlicht. Gleichstellung ist danach nicht das Ergebnis einer systemkonformen Berücksichtigung von Unterschieden, die eine Ungleichbehandlung verbieten bzw. eine Gleichbehandlung gebieten. Vielmehr ist Gleichstellung das Ergebnis einer primär politischen Entscheidung, trotz gleichheitsrechtlich relevanter Unterschiede Gleichheit im Ergebnis herzustellen. Im Steuerrecht kennen wir systemwidrige Durchbrechungen des Gleichheitssatzes, die zwar nicht mit dem Ziel einer Gleichstellung erfolgen, sondern bei denen die Verwirklichung eines Lenkungsziels den Anlaß für eine solche Durchbrechung gibt⁸².

81 Vgl. demnächst *Fastrich*, RdA.

82 Dazu grundlegend: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 228 ff.

Im Verhältnis zwischen dem innerstaatlichen Recht und dem Gemeinschaftsrecht ist das konsistente Rechtssystem, innerhalb dessen Gleichbehandlung möglich ist, allein das innerstaatliche Recht. *Dieter Birk* hat das in dem Vortrag, den er auf der Kölner Jahrestagung über Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union gehalten hat, überzeugend begründet⁸³.

b) Gleichbehandlung nach den Vorgaben des innerstaatlichen Rechts, Gleichstellung nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts

Die Unterscheidung zwischen Gleichbehandlung und Gleichstellung ist im Spannungsverhältnis zwischen dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Gebote der Inländergleichbehandlung einerseits und als Beschränkungsverbote andererseits in der dargestellten Rechtsprechung des EuGH angelegt.

Als Beispiele für eine an den Wertungen des innerstaatlichen Rechts orientierte *Gleichbehandlung* von grenzüberschreitenden Sachverhalten mit reinen Inlandssachverhalten sind die Entscheidungen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit, etwa die Schumacker-Entscheidung⁸⁴, in Erinnerung zu rufen. Dagegen ist als Beispiel für die *Gleichstellung* von grenzüberschreitenden Sachverhalten mit Inlandssachverhalten die ICI-Entscheidung⁸⁵ zu nennen. In dieser Entscheidung wurde die Verpflichtung zur Berücksichtigung des Auslandsverlustes allein auf ein der Niederlassungsfreiheit entnommenes Gebot zur Gleichstellung einer ausländischen Tochtergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft gestützt. Mit den nach innerstaatlichem Recht begründeten Zusammenhängen zwischen der Besteuerung von Gewinnen und der Berücksichtigung von Verlusten war dieses Ergebnis nicht zu vereinbaren⁸⁶.

3. Auswirkungen auf den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote im Verhältnis zur Steuerharmonisierung

Die Unterscheidung zwischen Gleichbehandlung und Gleichstellung verdeutlicht und belegt, daß die Grundfreiheiten nicht unter Verstoß gegen steuersystematische Grundlagen des innerstaatlichen Rechts als Beschränkungsverbote zur Wirkung gebracht werden dürfen.

Das bedeutet keinesfalls, daß Beschränkungen grenzüberschreitender Betätigungen, die nicht in Übereinstimmung mit den steuersystematischen Vorga-

83 *Birk* in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSfJG 19 (1996), S. 63 ff., 77.

84 Vgl. o. II. 1.a) bei Fn. 17.

85 Vgl. o. II. 1.b) bei Fn. 52.

86 Vgl. o. II. 1.b) bei Fn. 54.

ben des innerstaatlichen Rechts beseitigt werden können, hinzunehmen sind. Vielmehr sind als Mittel zur Beseitigung derartiger Beschränkungen entweder Verhandlungen der Mitgliedstaaten auf der Grundlage des Art. 293 (ex 220) „erforderlich“ oder aber Maßnahmen der Rechtsangleichung angezeigt.

In dem Maß, in dem die Anwendung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu einer Durchbrechung der steuersystematischen Grundlagen des innerstaatlichen Rechts führt, muß dies als Indiz für ein Harmonisierungsdefizit angesehen werden. Dieser Befund geht gewissermaßen in den Anwendungsvoraussetzungen des Art. 94 (ex 100) EGV auf. Danach ist die Rechtsangleichung durch Richtlinien des Rates vorgesehen, wenn sich Rechts- oder Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten „unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“.

Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zu einer bereits in der *avoir fiscal* – Entscheidung geäußerten Auffassung des EuGH, wonach die Wirkung der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote nicht vom Stand der Steuerharmonisierung abhängig ist⁸⁷. Das liegt daran, daß diese Entscheidung noch zur Wirkung der Niederlassungsfreiheit als Gebot der Inländergleichbehandlung ergangen ist⁸⁸. Da sich das Gebot der Inländergleichbehandlung ohnehin an den Vorgaben des innerstaatlichen Rechts orientiert, kann es insoweit bereits aus diesem Grund nicht auf den Stand der Harmonisierung ankommen. Etwas anderes gilt aber für die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote, wenn deren Wirkung gegen steuersystematische Grundlagen bzw. Grundprinzipien des innerstaatlichen Rechts verstößt.

4. Auswirkungen auf die Rechtsfortbildungskompetenz des EuGH

Das Ergebnis meiner Überlegungen schränkt den EuGH bei der Entfaltung der Grundfreiheiten zu Beschränkungsverboten stark ein. Diese Einschränkung steht jedoch in Übereinstimmung mit den entsprechenden Vorschriften des EG-Vertrags. Auch wenn dort, wie im Fall des Niederlassungsrechts davon die Rede ist, daß Beschränkungen des Niederlassungsrechts verboten sind, wird dies im Normtext deutlich als Gebot der Inländergleichbehandlung konkretisiert⁸⁹. Darüber hinaus ist auch der *EuGH* trotz der ihm vom Bundesverfassungsgericht zugestandenen Rechtsfortbildungskompetenz⁹⁰ dem Subsidiaritätsprinzip verpflichtet⁹¹. Insoweit ist aber nicht nur daran zu erinnern, daß die Gemeinschaft keine spezifische Kompetenz auf dem Gebiet der direkten

87 EuGH (*avoir fiscal*) (Fn. 16).

88 EuGH (*avoir fiscal*) (Fn. 16).

89 Vgl. Art. 43 Abs. 2 (ex 52 Abs. 2) EGV.

90 BVerfGE 75, 223 ff.

91 *Scholz* (Fn. 4), Art. 23 Rdnr. 77.

Steuern hat. Gleichmaßen bedeutsam ist, daß sich die EG-Kommission, nicht zuletzt unter dem Eindruck des Subsidiaritätsprinzips, für eine Politik des Wettbewerbs der Steuersysteme entschieden hat⁹². Dem entspricht Zurückhaltung auf dem Gebiet der Rechtsangleichung. Diese Zurückhaltung darf nicht durch eine „stille Harmonisierung“ im Wege einer extensiven Auslegung der Grundfreiheiten durch den EuGH konterkariert werden⁹³.

Das bedeutet, daß der Unterschied zwischen einer durch klare Vertragsbestimmungen vorgezeichneten Rechtsanwendung und einem vom Konsens der Mitgliedstaaten abhängigen Integrationsfortschritt beachtet werden muß. In bezug auf die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote klar vorgezeichnet ist aber nur deren Anwendung als Gebote der Inländergleichbehandlung. Eine Ausnahme gilt für die Kapitalverkehrsfreiheit⁹⁴.

IV. Folgerungen für die Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung

Zum Ende meines Beitrages möchte ich meine Theorie am Beispiel des körperschaftsteuerlichen und des abkommensrechtlichen Anrechnungsverfahrens verdeutlichen und mit einigen konzeptionellen Überlegungen abschließen.

1. Folgerungen für die Lösung ausgewählter Einzelprobleme

a) Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren

Der Ausschluß des beschränkt Steuerpflichtigen vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren berührt die Kapitalverkehrsfreiheit⁹⁵. Art. 56 (ex 73b) EGV ist jedoch nicht als Gebot der Inländergleichbehandlung, sondern als Beschränkungsverbot formuliert. Aus diesem Grund stellt sich auf dem Boden meiner Theorie die Frage, wie diesem Beschränkungsverbot ohne Verstoß gegen die Systematik des innerstaatlichen Steuerrechts Rechnung getragen werden kann. Die Besonderheit dieser Fragestellung ergibt sich aus dem bila-

92 *Lehner*, *StuW* 1998, 159, 160 f.; *Lang*, *Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung*, *Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk*, 1997, S. 873 ff., 885 ff.

93 *Kokott*, *Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten*, in: *Lehner* (Fn. 15), *Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten*, S. 1 ff.

94 Vgl. u. IV. 1.a).

95 Vgl. *Schön*, *JbFfStR* 1997/98, S. 135 ff.

teralen Aspekt der Problematik, auf den ich bereits hingewiesen habe⁹⁶: Die Körperschaftsteuerbelastung im Sitzstaat der Gesellschaft wird aufrechterhalten und zusätzlich wird die Dividende im Wohnsitzstaat des Anteilseigners besteuert⁹⁷.

Die Lösung auf der Grundlage des eindeutig als Beschränkungsverbot formulierten Art. 56 (ex 73b) EGV darf nun nicht von dem Zufall abhängen, ob als erste die Regelung über den Ausschluß des ausländischen Anteilseigners im Sitzstaat der Gesellschaft vom Anrechnungsverfahren oder die Besteuerung der Dividende im Wohnsitzstaat zum EuGH getragen wird. Ob es darauf ankommen kann, welcher der beiden Staaten den geringeren Verstoß gegen die Systematik seines innerstaatlichen Rechts hinnehmen müßte, um den Konflikt zu lösen? Ich bin mir da nicht sicher. Sicher bin ich mir jedoch insoweit, als auch dies ein Fall ist, der nach einer bilateralen bzw. nach einer gemeinschaftsweiten Lösung verlangt. Er darf nicht „einseitig“ vom EuGH entschieden werden.

b) Abkommensrechtliches Anrechnungsverfahren

Ich hatte im Zusammenhang mit dem bilateralen Aspekt der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote bereits die Frage aufgeworfen, ob die Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung nach der Anrechnungsmethode gegen die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG – Vertrags verstoßen kann. Denken Sie an den Fall, daß der Steuersatz im Sitzstaat des Unternehmers sehr viel höher ist als im Quellenstaat, wo er mit seiner Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig ist. Die Beschränkung durch den Sitzstaat könnte man dann darin sehen, daß die grenzüberschreitende Betätigung behindert wird, weil der Wettbewerb mit Unternehmen, die ihren Sitz im Quellenstaat haben, erschwert wird. In der Gilly-Entscheidung⁹⁸ hat der EuGH in den Nachteilen, die das Anrechnungsverfahren für Frau Gilly hatte, keinen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit gesehen. Ob dies so bleibt, wenn der EuGH die mit dem Anrechnungsverfahren verbundenen Nachteile in vollem Umfang erkennt⁹⁹, oder wenn er veranlaßt sein wird, die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit zu überprüfen, mag indes bezweifelt werden.

Nachteile können sich allerdings auch aus der Freistellungsmethode ergeben. So kann die Freistellungsmethode, bei ebenfalls höherem Steuersatz im Sitzstaat, zu einer Bevorzugung des im Ausland investierenden Unternehmens

96 Vgl. o. II. 2.

97 Vgl. dazu Schön, JbFfStR 1997/98, S. 135, 137 ff.; ders., Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 ff., 774 ff.

98 EuGH (Fn. 64); vgl. dazu die Anm. von Dautzenberg (Fn. 64), 229 ff.

99 Vgl. dazu Vogel, EC Tax Review 1998, 3.

gegenüber dem im Inland investierenden Unternehmen führen. In beiden Fällen, sowohl in dem der Anrechnungsmethode als auch in dem der Freistellungsmethode, wird jedoch Steuerneutralität, ein Idealziel des Gemeinsamen Marktes, verwirklicht. Im Fall der Anrechnungsmethode ist es die Kapitalexportneutralität, d. h. die Wettbewerbsgleichheit zwischen den im Inland und den im Ausland investierenden Unternehmen. Im Fall der Freistellung ist es die Kapitalimportneutralität, d. h. die Wettbewerbsgleichheit im Verhältnis zwischen den im Ausland investierenden Unternehmen mit anderen ausländischen Unternehmen¹⁰⁰.

In diesem Zusammenhang wird auch ein weiterer bilateraler Aspekt der Grundfreiheiten erkennbar: Die Freistellung durch den Wohnsitzstaat mag zwar den Anforderungen einer als Beschränkungsverbot verstandenen Grundfreiheit genügen. Die Freistellung ist aber für sich allein nicht ausreichend, um tatsächlich Kapitalimportneutralität zu gewährleisten. Vielmehr setzt die Möglichkeit einer Investition im Quellenstaat zu den steuerlichen Bedingungen des Quellenstaats voraus, daß eben dieser Quellenstaat dem ausländischen Unternehmen seinerseits keine Lasten auferlegt, die ein inländisches Unternehmen nicht tragen muß. Andernfalls verstößt der Quellenstaat gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung.

Dennoch tendiere ich zu der Auffassung, daß die Freistellungsmethode die für Europa bessere Methode zum Abbau von Beschränkungen ist¹⁰¹. Für meine Theorie aber ist entscheidend, daß keine der beiden Methoden als Ergebnis einer Verpflichtung aus den Grundfreiheiten und Diskriminierungsverboten des EG-Vertrages folgt.

c) Berücksichtigung von Auslandsverlusten

Die in den Entscheidungen *Imperial Chemical Industries* und *Futura Singer* behandelte Problematik der Berücksichtigung von Auslandsverlusten kann im Verhältnis zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen meines Erachtens nicht auf das Gebot der Niederlassungsfreiheit gestützt werden. Im Wege der Inländerbehandlung, bei der auf die Behandlung des Steuerausländers (im Inland) abzustellen ist, scheidet die Berücksichtigung von Verlusten der ausländischen Tochtergesellschaft nach dem Muster der Organschaft¹⁰² deshalb aus, weil es in der hier relevanten Perspektive um die Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft und nicht um die der ausländischen Tochtergesell-

100 Vgl. zu dieser Unterscheidung: *Vogel*, Intertax 1988, 216 ff., 310 ff.; *ders.*, StuW 1993, 380 ff., 386 ff.; *Lehner*, StuW 1998, 159, 164 ff.

101 Vgl. dazu *Lehner*, StuW 1998, 159, 170 ff.

102 Vgl. zu diesem Vorschlag *Saß*, BB 1999, 447, 451; *Herzig*, DB 1997, 8, 13; *Scheuchzer*, RIW 1995, 35 ff.; vgl. auch *Loritz/Wagner*, BB 1991, 2266, 2272.

schaft geht. Würde man die Berücksichtigung der ausländischen Tochterverluste bei der inländischen Muttergesellschaft dagegen mit dem EuGH über die Niederlassungsfreiheit in ihrer Wirkung als Beschränkungsverbot durchsetzen wollen¹⁰³, so wäre dies nur unter Verstoß gegen grundlegende steuersystematische Zusammenhänge möglich, weil der Berücksichtigung dieses Verlustes keine Möglichkeit der Gewinnbesteuerung im Staat der Muttergesellschaft gegenübersteht. Auch die Möglichkeit einer Nachversteuerung erscheint nicht als ausreichende Kompensation, weil eine über den Verlustausgleich hinausgehende Gewinnbesteuerung der Tochtergesellschaft durch den Staat der Muttergesellschaft grundsätzlich ausgeschlossen bleibt.

Dennoch erfordert der Gemeinsame Markt eine Lösung der Verlustproblematik auch im grenzüberschreitenden Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften¹⁰⁴. Der richtige Weg zur Lösung dieses Gleichstellungsproblems führt aber, wie dies seit langem geplant ist, über den Erlass einer entsprechenden Richtlinie¹⁰⁵. Die hierfür erforderliche Einstimmigkeit kann nicht durch eine Entscheidung des EuGH zu Art. 43 (ex 52) EGV ersetzt werden.

2. Konzeptionelle Vorgaben

Obwohl ich davon überzeugt bin, daß die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote mit der Gefahr unabgestimmter Eingriffe in steuersystematische Grundentscheidungen der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen verbunden ist, habe ich keinen Zweifel daran, daß Steuerneutralität im Verhältnis der Mitgliedstaaten zueinander durch die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote gefördert wird. Als Diskriminierungsverbote wirken die Grundfreiheiten dagegen tendenziell systembewahrend. Andererseits fördert diese systembewahrende Wirkung den Wettbewerb der Steuersysteme. Bei dieser konzeptionellen Unterscheidung ist jedoch zu beachten, daß die Entscheidung für einen Wettbewerb der Steuersysteme zwar einer Lesart des Subsidiaritätsprinzips entspricht¹⁰⁶, daß dieser Wettbewerb aber im EG-Vertrag nicht vorgegeben ist.

Etwas anderes gilt für das Konzept der Steuerneutralität, die als Ausprägung der vom EG-Vertrag vielfältig vorgezeichneten Zielsetzung der Wettbewerbs-

103 Vgl. o. II. 1.b.

104 *Saß*, BB 1999, 447; *ders.*, BB 1991, 1161 ff.

105 Vgl. den Vorschlag einer Richtlinie des Rats über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften v. 6. 12. 1990, ABl. EG Nr. C 53, 30; vgl. dazu *Saß*, BB 1991, 1161 ff.; *Herzig*, DB 1997, 8, 13; *Lechner* in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht*, 1996, S. 85 ff., 92 ff.

106 *Hinnekens*, *EC-Tax Review* 1997, 31, 33.

neutralität verstanden werden muß¹⁰⁷. Die Tatsache, daß die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote im Dienst dieser Zielsetzung steht, rechtfertigt es aber nicht, die Grenzen richterrechtlich zulässiger Rechtsfortbildung zu überschreiten. Wettbewerbsneutralität setzt auch auf dem Gebiet des Steuerrechts Rechtsangleichung voraus und fordert den politischen Konsens der Mitgliedstaaten als Voraussetzung für entsprechende Rechtssetzungsakte des Rates.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. Wolfgang Schön, Dr. Nikolaus Zorn
und Prof. Dr. Moris Lehner

Leitung
Dr. Jürgen Pelka

Dr. Pelka:

Zunächst sollten wir den Beitrag von Herrn Prof. Dr. Schön erörtern und dazu Fragen, Diskussionspunkte und Anregungen besprechen. Danach würde es sich anbieten, nicht nur wegen der zeitlichen Reihenfolge, daß wir uns mit den Normen der Rechtsangleichungskompetenzen innerhalb der EG-Regelung beschäftigen, also den Beitrag von Herrn Dr. Zorn diskutieren und uns last but not least mit dem Beitrag von Herrn Prof. Lehner beschäftigen.

Wir fangen daher mit dem Beitrag von Herrn Prof. Schön an. Wenn Sie Anregungen und Ergänzungen oder Fragen zum Wettbewerb der Systeme haben, bitte ich um Äußerung. Vielleicht läßt sich das auch einbinden in die Frage, ob nun die Brühler Empfehlungen zur Unternehmensteuerreform den Wettbewerb der Systeme verbessern und ob insbesondere die dort vorgesehene massive Absenkung der Körperschaftsteuer geboten, zweckmäßig und gerecht ist sowie innerstaatlichen oder europarechtlichen Erwägungen entspricht.

Dr. Lausterer:

Heute Vormittag gab es viele Erwägungen über die Erforderlichkeit einer Harmonisierung und deren Einschränkung, auch der Einschränkung der

¹⁰⁷ Takacs (Fn. 78), S. 509 f.; Nowack in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl. 1999, Art. 98; Lehner, StuW 1998, 159, 169 f.

Kompetenz des EuGH durch die Subsidiarität. Das Subsidiaritätsprinzip des EG-Vertrages soll angeblich auf Papst Pius XI. zurückgehen. Damit hätten wir als weiteren Einflußfaktor auch noch das Kirchenrecht, was wir aber nicht weiter ausdehnen sollten. Wenn wir uns nun aber konkret vor Augen führen, was denn auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht sinnvoll geregelt werden kann, so glaube ich, daß wir die Doppelbesteuerungsabkommen anschauen müssen. Bei 15 Mitgliedstaaten haben wir einen Sollbestand von 105 Doppelbesteuerungsabkommen unter den Mitgliedstaaten; davon fehlen knapp 10. Nach der Formel $X \text{ mal } (X-1)$ ergibt sich bei einem Beitritt von 6 weiteren Mitgliedstaaten ein Sollbestand von 210 bilateralen Abkommen. Ich frage mich, ob das nicht am eindrücklichsten vor Augen führt, daß hier eine Materie gegeben ist, die auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht mehr sinnvoll geregelt werden kann, sondern nur auf Ebene der Gemeinschaft. Die Folge einer solchen Kompetenz im Innenbereich wäre dann natürlich auch eine Kompetenz der Gemeinschaft im Außenbereich, d. h. beim Abschluß von DBA's mit Drittstaaten. Zum Thema DBA kann ich Ihnen mitteilen, daß der EuGH heute morgen sein Urteil in der Rechtssache Saint-Gobain verkündet hat. Er ist den Schlußanträgen des Generalanwalts gefolgt. Es ergibt sich zwar keine unmittelbare Auswirkung auf das deutsche Recht, da die in Frage stehenden Vorschriften größtenteils bereits geändert wurden; aber aus diesem Urteil folgt eine allgemeine DBA-Berechtigung der Betriebsstätten zumindest im Kernbereich der Grundfreiheiten.

Damit sind wir aber, Herr Prof. *Lehner*, auch bei der Frage der Rechtsprechungskompetenz des EuGH. Nun habe ich nicht den Eindruck, daß sich der EuGH an das Subsidiaritätsprinzip gebunden fühlt, wenn wir die Rechtsprechung des EuGH anschauen. So werden wir mangels einer Harmonisierung der direkten Steuern auch weiterhin EuGH-Urteile erleben, die wie kleine Bomben im nationalen Steuersystem einschlagen und dort Unordnung verursachen, bis letztendlich dann doch vielleicht die Mitgliedstaaten die Notwendigkeit sehen, gezwungenermaßen hier ein Mindestmaß an Harmonisierung herbeizuführen. Ein weiterer Punkt betrifft den Steuerwettbewerb und die Inländerdiskriminierung. Der Steuerwettbewerb ist theoretisch begrenzt durch das gemeinschaftliche Beihilferecht. Theoretisch deshalb, weil die Kommission als Wächterin des EG-Rechts sich in der Vergangenheit einiger Sündenfälle schuldig gemacht hat. Das betrifft z. B. die Regelung der IFSC in Dublin, die Madeira Free Zone und die belgischen Coordination Centers. Unabhängig von den Einzelfällen hat man den Eindruck, es gebe eine gewisse Stillhaltevereinbarung zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten in der Folge des sog. Verhaltenskodex. Ein Kodex an für sich setzt ja etwas Rechtliches voraus, und dieser Verhaltenskodex ist nun mal nicht rechtlich, sondern nur politisch verbindlich. Deshalb wird man sich fragen müssen, was eigentlich der *effet util*

dieses sog. Kodex sein wird. Im Ergebnis würden meines Erachtens alle diese Regelungen bei näherer Prüfung auch einen Verstoß gegen Grundfreiheiten des EG-Vertrages darstellen. Und hier glaube ich, wäre es durchaus denkbar, daß der EuGH die Zulässigkeit der Inländerdiskriminierung, wie es plakativ genannt wird, doch noch einmal revidieren wird.

Daß es beim EuGH auch eine Änderung der Rechtsprechung gibt, hat man erst vorletzte Woche am Gregg-Urteil bei der Mehrwertsteuer gesehen, und daß es auch sonstige Überraschungen gibt, hat man beim Centros-Urteil gesehen. Gerade das Centros-Urteil, das zwar nicht primär eine steuerliche Aussage enthält, gibt doch den Eindruck, daß der EuGH teilweise das übergeordnete Konzept des Binnenmarktes stärker berücksichtigt als die Mitgliedstaaten bei den Erwägungen zur Harmonisierung und zur Nichtharmonisierung. Eine letzte Anmerkung zur Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz. Nach dem Urteil des EuGH von letzter Woche in der Rechtssache DE + ES gibt es nun doch eine gewisse gemeinschaftsrechtliche Vorgabe zur Höhe der fraglichen pauschalen Rückstellungen, jedenfalls dezidierter als dies der Generalanwalt noch angeführt hat. Eine weitere Rechtssache ist vor kurzem zum EuGH gekommen, eine Vorlage vom Finanzgericht Hamburg, wo es sehr eindringlich um die Maßgeblichkeit geht. Nun, man wird dann, wenn einem die Rechtsprechung des EuGH nicht gefällt, die Maßgeblichkeit abschaffen müssen. Aber zu verneinen, daß der EuGH eine Kompetenz bei der Auslegung der Vierten Richtlinie hat, auch wenn diese nur mittelbar auf das Steuerrecht einwirkt, halte ich doch für überzogen.

Prof. Dr. Lehner:

Ihr Diskussionsbeitrag, Herr *Lausterer*, veranlaßt mich zu dem Hinweis, daß das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 EGV auch vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zu beachten ist. Das ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 7 EGV, der den Gerichtshof zu den Organen der Gemeinschaft rechnet, für die wiederum das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 EGV gilt. Auch von der Literatur wird diese Auffassung bestätigt. Ihren Ausführungen zu Saint Gobain stimme ich zu, nur möchte ich darauf aufmerksam machen, daß es auch in dieser Entscheidung um ein Problem der Inländergleichbehandlung geht, mit anderen Worten, um die Frage, ob und inwieweit auf die Betriebsstätte die für Tochtergesellschaften geltenden Vorschriften des innerstaatlichen Rechts, gegebenenfalls in ihrer Modifikation durch Abkommensrecht, zur Anwendung kommen. Es geht also nicht um die Wirkung der Diskriminierungsverbote in ihrer Ausprägung als Beschränkungsverbote. Von daher gesehen, sehe ich keinen Widerspruch zu meinen Ausführungen.

Dr. Zorn:

Zur Frage Maßgeblichkeitsprinzip und EuGH- Rechtsprechung zu Pauschalrückstellungen: Es ist unstrittig, daß der EuGH zuständig ist, die vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie auszulegen und daß diese Auslegung für die innerstaatlichen Gerichte verbindlich ist. Das bedeutet aber, auch wenn das Steuerrecht auf das Handelsrecht verweist und die konkrete handelsrechtliche Bestimmung die gesellschaftsrechtliche Richtlinie korrekt umgesetzt haben sollte, noch nicht, daß diese Auslegung des Handelsrechts Pauschalrückstellungen vorsieht, im EStG aber einkommensteuerliche Prinzipien, wie etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip, eine andere Auslegung erforderlich machten, dann würden die einkommensteuerlichen Prinzipien vorgehen.

In Österreich wird das konkrete EuGH-Urteil zu den Pauschalrückstellungen im übrigen keine Anwendung finden können, weil das österreichische EStG die Pauschalrückstellungen durch eine ausdrückliche Norm untersagt. Im allgemeinen gibt es aber für die durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz erfolgende Übernahme der handelsrechtlichen EuGH-Judikatur in das Steuerrecht folgenden Entscheidungsablauf: Der EuGH zeigt verbindlich, daß gesellschaftsrechtliche Richtlinien, etwa Pauschalrückstellungen, vorgehen; das innerstaatliche Höchstgericht judiziert verbindlich, ob einkommensteuerliche Regelungen bzw. Prinzipien der Übernahme dieser handelsrechtlichen Auslegung ins Steuerrecht entgegenstehen. In Deutschland wird es bei den Pauschalrückstellungen wohl kaum der Fall sein, daß einkommensteuerliche Regelungen der Übernahme entgegenstehen, es ist aber methodisch denkbar.

Zum Punkt Beihilfen und angebliche Stillhalteabkommen: Von einzelnen Mitgliedstaaten ist zu hören, daß in der Gruppe „Verhaltenskodex-Unternehmensbesteuerung“ Mitgliedstaaten darauf gedrungen haben, gegen bestehende Steuerprivilegien, etwa bei den belgischen Koordinationszentren, als verdächtige Beihilfen vorzugehen. Kommissar *van Miert* hat sich allerdings im Vorgehen gegen bereits genehmigte Beihilfen vorsichtig gezeigt. Es wird erwartet, daß der neue Wettbewerbskommissar *Monti* dies ändern könnte.

Zur Frage betreffend die Subsidiarität: Wenn man ein absolut einheitliches System in Europa haben will, muß man „Gleichschaltungsrichtlinien“ bzw. Verordnungen erlassen. Allerdings hat sich in der Bevölkerung Europas Skepsis gegen eine völlige Gleichschaltung gezeigt. Es ist daher ein neues Verständnis des Subsidiaritätsprinzips entwickelt und eine entsprechende ausdrückliche Verankerung im EG-Vertrag vorgenommen worden. Was im EG-Vertrag verankert worden ist, muß meines Erachtens ernst genommen werden. Man kann diese Vertragsbestimmung nicht wegdiskutieren. Mit dem Vertrag von Amsterdam ist der entsprechenden Bestimmung des Art. 5 des EG-Vertrages ein Protokoll über die Subsidiarität beigefügt worden, dem ebenfalls Primär-

rechtsrang zukommt. Zwar enthält auch dieses Protokoll unbestimmte Rechtsbegriffe und ist einer weiten Auslegung zugänglich. Da aber die Subsidiarität gezielt in das Primärrecht aufgenommen worden ist, muß sie ernst genommen werden, und zwar auch von der EG-Rechtssetzung.

Prof. Dr. Schön:

Herr *Lausterer*, ich will zunächst einmal auf die angesprochenen Fragen der Erforderlichkeit und der Subsidiarität eingehen, zumal Herr *Zorn* dazu dezidiert andere Auffassungen als ich vorgetragen hat. Ich glaube, Herr *Zorn*, daß wir hier zwischen dem politischen und dem juristischen Gehalt der Subsidiarität trennen müssen. Politisch hat Art. 5 EGV bewirkt, daß tendenziell intensiver darüber nachgedacht wird, ob eine europäische Maßnahme zum Einsatz kommen muß. Die Begründungsanforderungen an die Kommission haben sich erhöht. Doch kommen wir um die Erkenntnis nicht herum, daß Art. 5 EGV nach wie vor den europäischen Organen die Prärogative beläßt. Diese dürfen das Angleichungsziel formulieren und dann kann nur noch gefragt werden, ob die Mitgliedstaaten dieses Angleichungsziel alleine – etwa im Wege eines multilateralen DBA i. S. von *Michael Lang* – erreichen können. Ich glaube, wir dürfen die Schlagworte der Subsidiarität und des Systemwettbewerbs nicht unbesehen in Rechtsnormen hineinlesen.

Eine sehr spannende Frage scheint mir die der Inländerdiskriminierung zu sein. Hier glaube ich, daß der EuGH nicht zuletzt unter dem Blickwinkel des Art. 12 EGV (ex Art. 6 EGV) weiter gehen sollte. Steuerwettbewerb durch „ring-fencing“, der bestimmte Steuervergünstigungen nur ausländischen Investoren verschafft, muß europarechtlich auch als Diskriminierungsproblem in den Blick genommen werden. Dies könnte auch eine andere Rechtsfrage entlasten, auf die Herr *Lehner* hingewiesen hat. Die Beschränkungsfälle, Herr *Lehner*, mit denen Sie sich intensiv auseinandergesetzt haben (ICI, Biehl, Wegzug des Inländers, Futura Singer etc.) betreffen ja im Grunde internationale Sachverhalte. Es geht nicht um die Anwendung einer innerstaatlichen Norm auf einen innerstaatlichen Sachverhalt, sondern in der Sache um Inländerdiskriminierungen durch Wegzughindernisse. Daher sollte man hier Art. 6 EGV zur Anwendung bringen. Die Kommission will – wie man hört – hier eher über das Beihilfenrecht vorgehen; das hat Herr *Monti* als Nachfolger von Herrn *van Miert* bestätigt.

Prof. Dr. Lehner:

Herr *Schön*, auf die Unterscheidung zwischen einer Inländerdiskriminierung als Verstoß gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung und der Wirkung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote lege ich besonderen Wert.

Den Diskriminierungsverboten liegt ein gleichheitsrechtliches Konzept zugrunde, um das es in den von Ihnen genannten Fällen ja gerade nicht geht. Vielmehr handelt es sich um den Abbau von Beschränkungen. Das aber ist der Bereich, in dem der EuGH vor Problemen steht, für deren Lösung konkrete Vorgaben fehlen. Ganz anders ist dies aber bei der Wirkung der Grundfreiheiten als Gebote der Inländergleichbehandlung, weil hier das jeweilige innerstaatliche Recht als Prüfungsmaßstab für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung zur Verfügung steht. Etwas allgemeiner gesprochen, sind dies die Vorgaben des innerstaatlichen Steuersystems bzw. die Grundwertungen, die dieses Steuersystem prägen. Wenn Sie aber fragen, welche Beschränkungen ein Staat einem Unternehmen oder einer natürlichen Person im Bereich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit anlässlich einer Betätigung im Ausland auferlegen darf, dann finden Sie darauf im EG-Vertrag keine konkrete Antwort. Die Interpretation der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote durch den EuGH führt damit letztlich zu Entscheidungen, für die der EG-Vertrag keine Vorgaben enthält. Das ist, ich möchte das nochmals ausdrücklich betonen, im Fall der Interpretation der Grundfreiheiten als Gebote der Inländergleichbehandlung ganz anders, weil in diesen Fällen das jeweilige innerstaatliche Recht die Vergleichs- und damit die Entscheidungsmaßstäbe vorgibt. Etwas überzogen möchte ich sagen, daß der EuGH bei aller Rechtsfortbildungskompetenz, die ihm auch das Bundesverfassungsgericht bescheinigt hat, aus dem EG-Vertrag nicht herauslesen kann, was dort nicht klar vorgezeichnet ist.

Prof. Dr. Michael Lang:

Ich möchte an die zuletzt geführte Diskussion und damit auch an die Thesen von Herrn *Lehner* anknüpfen. Ihre Thesen, Herr *Lehner*, sind für mich hochinteressant. Sie gehen von der Prämisse aus, daß man zwischen den Fällen eines Beschränkungsverbotes auf der einen Seite und den Fällen eines Diskriminierungsverbotes auf der anderen Seite scharf trennen kann. Ich frage mich aber, ob diese scharfe Trennung immer möglich ist. Sie haben für das Steuerrecht gesagt, daß in Wahrheit das Beschränkungsverbot noch gar keine Rolle gespielt hat. Ich gebe Ihnen hier völlig Recht. Aber auf der anderen Seite werden aber einige Fälle, die Sie erwähnt haben, wie z. B. *Daily Mail*, zum Teil als Ausfluss eines Beschränkungsverbotes gesehen. Ebenso können Sie aber gerade das Urteil in der Rechtssache *Daily Mail* als Diskriminierungsfall verstehen: *Daily Mail* kann als britische Gesellschaft, die ihren Sitz in die Niederlande verlegt hat, mit einer britischen Gesellschaft verglichen werden, die ihren Sitz in eine andere britische Stadt verlegt hat. Auch in der Rechtssache *ICI* kann die britische Gesellschaft, die ausländische Tochtergesellschaften gehabt hat, mit einer anderen britischen Gesellschaft verglichen werden, die nur inländische Tochtergesellschaften hat. Sie können somit in diesen Fällen verschiedene

Vergleichspaare bilden. Ich frage mich, – dies würde allerdings den Themenbereich des Steuerrechts weit sprengen – ob nicht in anderen Fällen, die vom EuGH als Beschränkungsverbot gesehen wurden, ebenfalls eine Deutung als Diskriminierungsverbot möglich wäre.

Ich denke dabei an die Entwicklung des Gleichheitssatzes in Österreich: Der VfGH interpretiert den Gleichheitsgrundsatz manchmal als allgemeines Sachlichkeitsprinzip, oft wendet er aber auch die klassische Vergleichbarkeitsprüfung an und sucht nach der Rechtfertigung und dann nach der Verhältnismäßigkeit. Im Schrifttum ist in Österreich schon vor mehr als 20 Jahren aufgezeigt worden, daß zwischen dem Verständnis des Gleichheitsgrundsatzes als Sachlichkeitsprinzip und dem Gleichheitsgrundsatz als Relationsbegriff kein struktureller Unterschied besteht. Das Verständnis als Sachlichkeitsprinzip ist lediglich eine Verkürzung des regulären gleichheitsrechtlichen Prüfungsschemas. Sie können immer noch einem Vergleichspaar suchen, im extremsten Fall die Regelung mit einer Nichtregelung oder mit der gesamten Rechtsordnung vergleichen. Auf diese Weise läßt sich die Sachlichkeitsprüfung des Gleichheitsgrundsatzes immer in einer Vergleichbarkeitsprüfung auflösen. Überträgt man diesen Gedanken auf das Gemeinschaftsrecht, so stellt sich die Frage, ob die Fälle, in denen die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot gesehen werden, nicht auch in klassische Diskriminierungsfälle aufgelöst werden können. Wäre dies zutreffend, würde eine der Prämissen für Ihre Thesen – nämlich die Möglichkeit der Trennung zwischen den Beschränkungs- und den Diskriminierungsfällen – wegfallen.

Prof. Dr. Schön:

Herr *Lehner*, ich glaube, daß das im Kern berechtigte Anliegen Ihrer Überlegungen darin besteht, daß eine Prüfung der Verhältnismäßigkeit zwischen dem nationalen Besteuerungsanspruch und der betroffenen Grundfreiheit nur sehr schwer durchgeführt werden kann. Nur ein Beispiel: Bei der Wegzugsbesteuerung hat es sicherlich eine Berechtigung, daß der Staat daran interessiert ist, die unter seiner Jurisdiktion angesammelten stillen Reserven zu erfassen. Das ist ein anerkanntes öffentliches Interesse – auch vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten. Würden wir das auch noch bejahen, wenn ein Steuerpflichtiger jahrelang einem Mitgliedstaat verbunden war, dort öffentliche Einrichtungen in Anspruch genommen hat und deshalb später mit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht noch erfaßt werden soll? Wären wir sogar im Hinblick auf den Systemwettbewerb bereit zu der Aussage, daß ein Mann, der in Deutschland in seiner Jugend zwanzig Jahre lang seine schulische Ausbildung und soziale Sicherung genossen hat, dann ein berühmter Sportler wird und sich ins Ausland verabschiedet, noch für lange Zeit an die lange Leine genommen werden darf, um in Deutschland für vergangene soziale Leistungen noch

Steuerbeiträge zu entrichten? Das ist in rechtlicher Hinsicht nur schwer zu entscheiden, und da sehe ich den berechtigten Kern Ihres Anliegens. Doch überzeugt es mich nicht, die Frage so zu formulieren, ob ein Eingriff in das nationale Steuersystem noch „hinnehmbar“ sei. Das ist zu allgemein. Das ist das Kohärenzprinzip hoch 3 und scheint einen ganz weiten Souveränitätsvorbehalt zu beinhalten, der letztlich auch eine Einschätzungsprärogative des Mitgliedstaats über das Maß des „Hinnehmbaren“ impliziert. Das wäre europarechtlich ein gewaltiger Rückschritt.

Prof. Dr. Lehner:

Herr Lang, an einer klaren Unterscheidung zwischen gleichheits- und freiheitsrechtlichen Prüfungsmaßstäben möchte ich doch dezidiert festhalten. An dieser Unterscheidung entscheidet sich schließlich die Frage, ob der EG-Vertrag klare Vorgaben für die Lösung eines bestimmten Falles enthält oder nicht, auch dann, wenn diese Vorgaben aufgrund der Lesart der Grundfreiheiten als Gebote der Inländergleichbehandlung letztlich solche des innerstaatlichen Rechts sind, oder zumindest von Rechtsprinzipien des innerstaatlichen Rechts stark beeinflußt werden. Meines Erachtens ist dem EG-Vertrag sehr deutlich zu entnehmen, daß die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote, d. h. als Gebote der Inländergleichbehandlung konzipiert sind. Dabei ist der Regelfall der, daß ein Steuerausländer ins Inland kommt und sich dort aufgrund bestimmter Regelungen im Vergleich zu Steuerinländern benachteiligt fühlt. Das ist zunächst eine typisch gleichheitsrechtliche Fragestellung. Die andere Fallgruppe hat ihr Kennzeichen darin, daß sich ein Inländer im Ausland betätigen möchte und dabei durch bestimmte Normen seines Heimatstaates beschränkt wird. Der Daily Mail-Entscheidung und der ICI-Entscheidung liegt diese Problematik zugrunde. Zur Lösung dieser Probleme aber gibt es keinen gleichheitsrechtlichen Prüfungsmaßstab, wenn Sie akzeptieren, daß der Gleichheitssatz nur innerhalb eines konsistenten bzw. einheitlichen Rechtssystems Anwendung finden kann. Herr Birk hat dies in seinem Vortrag auf der Jahrestagung unserer Gesellschaft in Köln ja sehr eindrucksvoll dargelegt. Zur Lösung dieser Beschränkungsproblematik, die eine primär freiheitsrechtliche Problematik bildet, kann meines Erachtens nicht dadurch beigetragen werden, daß ein grenzüberschreitender Sachverhalt ohne weiteres einem reinen Inlandssachverhalt gleichgestellt wird.

Ich möchte auch noch etwas zum Souveränitätsvorbehalt und somit zu den Ausführungen von Herrn Schön sagen. Jeder Staat hat einen Souveränitätsvorbehalt, was für das Recht der Bundesrepublik Deutschland in der Maastricht-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich betont wird. Das Bundesverfassungsgericht stellt ganz klar fest, daß die Mitgliedstaaten nach wie vor die Herren der Verträge geblieben sind. Dieser gemäß Art. 79 Abs. 3

i. V. m. Art. 23 Abs. 1 GG unverzichtbare Souveränitätsvorbehalt wird auch vom Gemeinschaftsrecht anerkannt. Der EU-Vertrag bestätigt dies ausdrücklich in einer seiner grundlegenden Bestimmungen.

Meine Vorbehalte bezüglich der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten möchte ich doch noch einmal wie folgt zusammenfassen: Die Diskriminierungsverbote enthalten nicht genügend klare Vorgaben, um dem EuGH die Interpretation der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu ermöglichen. Hier ist ein Defizit vorhanden. Dieses Defizit müssen wir respektieren. Wir müssen fragen, wie wir es durch konkrete Entscheidungsmaßstäbe beseitigen können. Das aber ist keine Aufgabe des EuGH, sondern nur auf der Grundlage eines Konsenses der Mitgliedstaaten möglich. Dieser Konsens könnte dann als Ergebnis einer Rechtsangleichungsmaßnahme in Form einer Richtlinie normative Gestalt erlangen. Im gegenwärtig noch utopischen Ergebnis wäre dies ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen, für das sich Herr *Lang* ja schon immer eingesetzt hat, das aber, wenn ich Sie, Herr *Lang*, richtig verstehe, weitgehenden Konsens der Mitgliedstaaten voraussetzt. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften mag zwar dazu beitragen, daß ein solcher Konsens gefunden wird, doch können seine Entscheidungen einen solchen Konsens nicht ersetzen.

Dr. Hey:

Ich möchte noch einmal auf den Gegensatz zu sprechen kommen zwischen den Vorträgen von Herrn Prof. *Schön* und von Herrn Dr. *Zorn*, weil sie interessante Verbindungslinien zu unserer gestrigen Diskussion einer Reform der Unternehmensbesteuerung aufweisen: Aus meiner Sicht geht es um den Unterschied zwischen Europapolitik und Europarecht. Zu unterscheiden ist, was europarechtlich passieren muß, was europarechtlich passieren darf und was die Mitgliedsstaaten politisch eigentlich wollen. Letzteres spielt aus meiner Sicht im Europarecht gerade wegen des Einstimmigkeitsprinzips die zentrale Rolle. Die Fragen nach den Vorgaben des nationalen Rechts für eine Unternehmensteuerreform, die wir gestern diskutiert haben, sind gleich gelagert. Auch hinsichtlich der Unternehmensteuerreform stellt sich die Frage, was erlaubt die Verfassung, was sind die rechtlich verbindlichen Vorgaben und was ist politisch gewollt. Der entscheidende Unterschied dürfte aber sein, daß der EG-Vertrag dynamisch entsprechend der Integrationsfortschritte der Gemeinschaft zu interpretieren ist und sich damit den politischen Notwendigkeiten leichter anpaßt als die Verfassung. So begründet die größere Transparenz, die durch die Einführung der gemeinsamen Währung entstanden ist, auch eine EG-vertragliche Notwendigkeit größerer Transparenz der Steuersysteme. Diese muß nicht zwingend im Widerspruch zum Steuerwettbewerb stehen. Denn unterschiedliche Steuersysteme, insbesondere unterschiedliche Bemess-

sungsgrundlagen, behindern den Steuerwettbewerb eher, als daß sie ihm dienen. Die Steuerpflichtigen können ihre Standortentscheidungen eigentlich nur an den Steuersätzen orientieren, die durchaus weiterhin im Steuerwettbewerb stehen und daher unterschiedlich hoch sein können. Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen machen die Standortentscheidung hingegen für den Steuerpflichtigen sehr schwierig. Sie haben in der Regel nicht die Möglichkeiten, sich so umfassend beraten zu lassen, daß sie alle Begünstigungsnormen ausnutzen könnten, die jetzt durch die Expertengruppe gegen unfairen Steuerwettbewerb aufgespürt werden.

Heydt:

Ich möchte ein paar allgemeine Bemerkungen zu allen drei Referaten zugleich machen. Zunächst zur Subsidiarität: Mir gefällt die pragmatische Linie, die Herr Schön vorgeschlagen hat, mehr als die dogmatische, die Herr Zorn vorgebracht hat. In diesem Zusammenhang möchte ich darauf hinweisen, daß die Subsidiarität dem Vertrag nach zweifellos auch für den EuGH gilt, wenngleich keine Instanz besteht, die Einhaltung zu beurteilen. Die Mitgliedsstaaten selbst können den Gerichtshof anrufen, um die Beachtung bei der Gemeinschaftsgesetzgebung beurteilen zu lassen. Die Einschätzungsprärogative der Gemeinschaftsinstitutionen scheint mir bei dieser Beurteilung allerdings die maßgebliche Rolle zu spielen. Wenn man Maßnahmen unter dem Aspekt der Subsidiarität beurteilt und dann Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene in den zweiten Rang verschieben möchte, sollte man dabei auch bedenken, daß darunter die Transparenz leiden kann, die gleichfalls ein Gebot des Gemeinschaftshandels ist. Das gibt mir Veranlassung, zu Herrn Zorns Bewertung des Verhältnisses von Verordnung und Richtlinie ein Wort zu sagen.

Ich kann nicht sehen, daß in erster Linie eine Richtlinie zu verwenden sei, also eher eine Richtlinie als eine Verordnung. Meiner Meinung nach haben Sie in Ihrem eigenen Referat gegen Ende eine Kehrtwendung gegenüber der ursprünglichen Ausgangsposition dadurch vollzogen, daß Sie sogar den Rückgriff auf Art. 308 EGV (ex Art. 235 EGV) genommen haben, nur um die Rechtsform der Verordnung zu rechtfertigen. Im übrigen ist auch das eine politische Frage, die in erster Linie die Kommission zu beurteilen hat. Die Mehrwertsteuerrichtlinien werden von vielen aus gutem Grund als kodifizierungsbedürftig betrachtet. Im Sutherland-Report ist vor einigen Jahren dafür plädiert worden, daß im Rahmen der Kodifizierung die zu kodifizierenden Richtlinien in die Rechtsform der Verordnung umgegossen würden. Das wäre bei der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie jedenfalls auch ohne Schwierigkeiten hinsichtlich der Rechtsgrundlage möglich. Denn Art. 93 EGV ermöglicht auch Verordnungen, und es hat sogar im Jahre 1968 einen bescheidenen Vorstoß der Kommission gegeben, eine steuerliche Verordnung (über die Tabaksteuer,

Abl. Nr. 198 vom 17. 8. 1967, 12) vorzuschlagen; diese Rechtsform ist allerdings – Ironie des Schicksals – am Widerstand des Europäischen Parlamentes gescheitert. Das würde heutzutage, bei entsprechender Gelegenheit, sicher nicht mehr passieren.

Bei der Inländer-Ungleichbehandlung ist m. E. mit Recht vorgeschlagen worden, die verfassungsrechtliche Dimension zu aktivieren. Ich würde das nicht für aussichtslos halten, wengleich es letztlich dazu führen würde, daß der Gesetzgeber aktiv zu werden hätte. Auch im EG-Vertrag gibt es Grundfreiheiten, die ohne den Aspekt Inländerbehandlung überhaupt nicht sinnvoll sind. Wenn Sie an die Freiheit des Kapitalverkehrs denken, so gab es schon bei der Gründung der EWG so gut wie keine Beschränkungen des Kapitalverkehrs für im Ausland ansässige Personen, sondern immer nur solche, die Inländern auferlegt waren. Diese darf es nicht mehr geben, und insofern handelt es sich um eine Grundfreiheit des EG-Vertrages, die ganz wesentlich an Inländer gerichtet ist.

Prof. Dr. Lehner:

Herr Heydt, es ist ein wenig schwierig, Ihre Frage zu beantworten, weil Sie meine Unterscheidung zwischen Inländergleichbehandlung und Beschränkungsverbot nicht akzeptieren möchten. Weil aber im EG-Vertrag bezüglich der Kapitalverkehrsfreiheit nichts über Inländergleichbehandlung, sondern nur über Beschränkungsverbote steht, folgt aus meiner Theorie die Forderung nach einer möglichst engen Auslegung dieses Beschränkungsverbotes.

Sorgenfrei:

Ich glaube schon, daß es Gelegenheit geben wird, den Passus im EG-Vertrag, in dem auch eine verschleierte Diskriminierung der Kapitalverkehrsfreiheit angesprochen ist, zu überprüfen. Ob es nur der BFH auf sich nimmt in dem laufenden Verfahren noch zur alten Rechtslage, oder ob er es weitergibt an den EuGH wird sich zeigen, aber ich glaube schon, daß es dort eine entsprechende, ich hoffe es jedenfalls, eine bestimmte Klärung gibt, weil gerade die Reichweite dieser Schranken-Schranke, so nenne ich es mal, der verschleierten Diskriminierung völlig ungeklärt ist.

Dr. Zorn:

Die Frage der Subsidiarität ist derzeit im Bereich der direkten Steuern etwas theoretisch. Politisch ist nämlich nicht absehbar, daß in der nächsten Zeit im Rat zumindest jene Maßnahmen beschlossen werden, für welche der Rat sogar unter den strengsten Subsidiaritätsüberlegungen zuständig wäre. Es wird daher noch einige Zeit brauchen, bis im Bereich der direkten Steuern die Subsidiarität nach Art. 5 EG-Vertrag praktische Relevanz zeitigen wird.

Herr *Heydt* hat vorgebracht, daß der Grundsatz der Subsidiarität bereits früher in den EG-Vertrag hineingedacht worden sei. Hier stimme ich zwar zu, daß es die Subsidiarität schon vor ihrer Verankerung im EG-Vertrag gegeben hat, allerdings mit einem völlig unklaren und umstrittenen Inhalt. Ungeschriebene und vieldeutige Grundsätze sind das eine, ausdrücklich im EG-Vertrag formulierte das andere.

Zur Frage des Systemwettbewerbs ist anzumerken, daß sich dieser ohne Zweifel im einheitlichen Währungsgebiet intensivieren wird. Die Wettbewerbsverhältnisse werden transparenter. Der Systemwettbewerb müßte daher besser greifen.

Zur Frage Richtlinie oder Verordnung: Art. 5 Abs. 3 EG-Vertrag besagt, daß die Maßnahmen der Gemeinschaft nicht über das für die Erreichung der Ziele erforderliche Maß hinausgehen dürfen. Zum Verhältnis Richtlinie – Verordnung habe ich nun gemeint: Wenn in einem konkreten Fall sowohl die Richtlinie als auch die Verordnung grundsätzlich von der Kompetenz der EG abgedeckt sind, sich die Richtlinie aber als ausreichend erweist, dann darf nur die Richtlinie erlassen werden. Es ist nämlich das jeweils gelindere Mittel heranzuziehen, wenn es noch hinreichend geeignet ist. Allerdings ist einzuräumen, daß in diesem Bereich ein weiter Auslegungsspielraum zur Frage der Erforderlichkeit gegeben ist.

Die Kompetenz zur Erlassung einer Verordnung muß im übrigen dann auf Art. 308 EG-Vertrag gestützt werden, wenn der spezielle Kompetenztatbestand, wie dies etwa bei dem für die direkten Steuern bedeutsamen Art. 94 EG-Vertrag der Fall ist, nur zur Erlassung von Richtlinien ermächtigt. Der auf indirekte Steuern abstellende Art. 93 EG-Vertrag würde hingegen sowohl Richtlinien als auch Verordnungen abdecken.

Prof. Dr. Schön:

Ganz kurz, Herr *Sorgenfrei*, zum Stichwort Dividenden-Stripping. Dies wirft letztlich wieder die Frage auf, inwieweit der ausländische Aktionär wie ein inländischer Aktionär zu behandeln ist, also das Problem der Inländergleichbehandlung. Ich denke, daß die bisherige Rechtsprechung sich hier als hilfreich erweisen kann.

Sorgenfrei:

Ich sehe es auch als Inländerthema, nämlich, daß § 50c EStG den Verlustabzug bei grenzüberschreitenden Erwerb verbietet. Es ist nicht nur eine Frage des Ausländers, der involviert ist.

Prof. Dr. Schön:

Vielleicht noch eine kurze Bemerkung und ein noch kürzeres Schlußwort. Ich bin mit Ihnen, Herr *Lehner*, einer Meinung, daß es außerordentlich schwierig für den EuGH ist, taugliche Maßstäbe im Bereich steuerlicher Beschränkungsverbote zu entwickeln. Aber dies darf nicht zur Untätigkeit Anlaß geben. Das BVerfG hat nicht gezögert – denken Sie an das Apotheken-Urteil – aus den dürren Vorgaben der Grundrechte einen differenzierten Gemeinwohlvorbehalt zu entwickeln und mit Leben zu füllen. Auch dem EuGH müssen wir die Befugnis zu einer vergleichbaren vorsichtigen Rechtsfortbildung zugestehen, auch wenn die Souveränitätsbelange als Gemeinwohlinteresse im Steuerrecht nicht einfach zu gewichten sind.

Einen letzten Satz noch zum Thema Steuerwettbewerb und Subsidiarität. Juristen neigen dazu, derartige Grundsatzfragen mit dem gesunden Menschenverstand zu beurteilen. Auch hier ist Vorsicht geboten: *John Maynard Keynes* hat einmal gesagt, daß ein Mensch, der in wirtschaftlichen Fragen nach dem gesunden Menschenverstand urteilt, in Wahrheit das Opfer eines lange verstorbenen Ökonomen ist, dessen Auffassungen in seiner Jugend herrschend waren, so daß er nunmehr glaubt, dies alles aus seinem eigenen Verstande entwickelt zu haben. Daher halte ich es für wichtig, daß auch die ökonomischen Grundlagen des Systemwettbewerbs intensiv diskutiert werden und mit Schlagworten vorsichtig umgegangen wird.

Steuerliche Hilfsmaßnahmen und schädliche Steuerkonkurrenz*

Prof. Dr. *Frans Vanistendael*
Katholische Universität Leuven

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | 2. Beschränkung steuerlicher Beihilfen und die Grundfreiheiten des EU-Vertrages |
| II. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und indirekte Steuern | 3. Steuerliche Beihilfen und schädliche Steuerkonkurrenz |
| III. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und Einkommensteuern | 4. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und der ehrliche und freie Wettbewerb nach Art. 87 EG-Vertrag |
| 1. Die Einführung des Prinzips des freien und fairen Wettbewerbs in die Einkommensteuer | IV. Schlußfolgerung |

I. Einleitung

Die Verabschiedung des europäischen „Code of Conduct“ gegen schädliche Steuerkonkurrenz¹ im Dezember 1997 hat indirekt dazu geführt, daß die Beschränkung steuerlicher Hilfsmaßnahmen bzw. Beihilfen hinsichtlich der Einkommensteuer, die Art. 87–89 EG-Vertrag in das öffentliche Interesse rückte. Die Verabschiedung dieser Empfehlung und der beiden damit im Zusammenhang stehenden Entwurf-Richtlinien (Zinsen-Lizenzgebühren und Sparzinsen) liegt auf der Linie einer Steuerpolitik unter den Kommissaren *Scrivener* und *Monti*, die aus heutiger Sicht als eine Rückkehr zu den Wettbewerbsgrundregeln des EG-Vertrages angesehen werden kann.

Bereits zu Zeiten des Rudingberichtes² war deutlich geworden, daß die großangelegten Harmonisierungspläne für die Einkommensteuer im allgemeinen und die Körperschaftsteuer im besonderen endgültig eingefroren waren. Die

* Ich möchte mich recht herzlich bei Herrn Rechtsanwalt Loyens Volkmaars für seine Mitarbeit und bei Herrn Kurt Straka für seine Hilfe bei der Übersetzung ins Deutsche bedanken.

1 A package to tackle harmful tax competition in the European Union, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, COM (97) 564 final, 5. 11. 1997.

2 Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, March 1992, Brussels, Annex 10 A and 10 B.

Aufmerksamkeit richtete sich in der Hauptsache auf Störungen des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten. Für die Förderung des innergemeinschaftlichen Handelsverkehrs besaß die Kommission eine starke Kompetenz, für die gesamte Harmonisierung des Steuersystems war ihr Einfluß wesentlich geringer. Die Verabschiedung des „Code of Conduct“ bestätigte diese Tendenz, insbesondere die systematische Unterwerfung steuerlicher Beihilfen an die effektive Kontrolle durch die Kommission und eine Bestrafung durch den Europäischen Gerichtshof unter den Art. 87–89 EG-Vertrag. Die Marschrichtung für die neue Kommission ist daher deutlich: die Mitgliedstaaten behalten grundsätzlich vollständige Handlungsfreiheit in der Wahl ihres Steuersystems (sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen als auch der Steuersätze), allerdings fallen alle steuerlichen Regeln, die als Beihilfen ausgelegt werden können, unter die Kontrolle der Kommission und werden unter den Art. 87–89 EG-Vertrag hinsichtlich der Regeln eines freien und fairen Wettbewerbs geprüft.

II. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und indirekte Steuern

Obwohl die Art. 87–89 EG-Vertrag in der Hauptsache die verschiedenen Subventionsformen betreffen, ist ihre Anwendung auf steuerliche Fragen nicht neu. In der Vergangenheit wurden Beschränkungen für Beihilfen verschiedentlich bei indirekten Steuern angewendet³. Die wichtigste Frage hierbei war das europarechtliche Verhältnis zwischen verbotenen Beihilfen (Art. 87–89 EG-Vertrag) zu verbotenen diskriminierenden Abgaben in Form von Einfuhrzöllen, quantitativen Einfuhrbeschränkungen oder Abgaben mit gleicher Wirkung (Art. 28 EG-Vertrag) oder zu verbotenen Abgaben als Teil des innerstaatlichen Steuersystems (Art. 90 EG-Vertrag). Die Anwendung dieser drei unterschiedlichen Kategorien lag in ihrer gemeinschaftlichen Ausrichtung: jede stützte sich auf ihre Art auf das Prinzip eines fairen und freien Wettbewerbs.

Bei den Abgaben mit gleicher Wirkung war die Vermutung negativer Auswirkungen auf den freien Wettbewerb unwiderlegbar. Behinderungen an der Grenze wurden ipso jure als Verstoß gegen die Konkurrenz zwischen inländi-

3 Rs. 16/69, EuGHE 1969, 377, 15.10.1969, Kommission g. Republik Italien (Ausnahmen begründet auf die gemeinsame Landwirtschaftsordnung); Rs. 47/69, EuGHE 1970, 487, 25. 6. 1970, Republik Frankreich g. Kommission; Rs. 77/72, EuGHE 1973, 611, 19. 6. 1973, Carmine Capolongo g. Azienda Agricola Maya; Rs. 77/76, EuGHE 1977, 987, 25. 5. 1977, Fratelli Cucchi g. Avez S.p.a. (Beihilfe unter Art. 38, Verordnung EG 3330/74); Rs. 73/79, EuGHE 1980, 1533, 21. 5. 1980, Kommission g. Republik Italien; Rs. 18/84, EuGHE 1985, 1339, 7. 5. 1985, Kommission g. Republik Frankreich.

schen und ausländischen Produkten angesehen⁴. Dasselbe war bei diskriminierenden innerstaatlichen Steuern unter Art. 90 EG-Vertrag der Fall, soweit sie dieselben Produkte betrafen. Soweit der Streitfall ungleiche innerstaatliche Steuern auf gleichartige jedoch nicht identische Produkte betraf, wurde oft eine negative Auswirkung auf die Konkurrenz vermutet⁵, ohne daß die wirklichen Wettbewerbsverhältnisse betrachtet wurden. In einigen Fällen⁶ gelang es den Prozeßparteien jedoch zu verdeutlichen, daß die bestrittenen Maßnahmen keinerlei Auswirkungen auf das Wettbewerbsverhalten hatten und daher nicht als eine Maßnahme zum Schutz inländischer Produkte qualifiziert werden konnten. Der EuGH ließ nie eine Marktstudie über die Auswirkung steuerlicher Maßnahmen auf den Wettbewerb vornehmen.

Während das Anwendungsgebiet der Abgaben mit gleicher Wirkung und die innerstaatlichen Steuern deutlich auseinander lagen, war dies für steuerliche Beihilfen nicht der Fall. Der Grund hierfür ist, daß für Abgaben mit gleicher Wirkung sowie für diskriminierende innerstaatliche Steuern die negative Auswirkung unmittelbar am Produkt beurteilt wird: die Waren überschreiten die Grenze nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen, oder die innerstaatliche Steuer führt dazu, daß der Anschaffungspreis für ausländische Produkte höher wird als für inländische, welches automatisch zu einem Wettbewerbsnachteil führt. Für steuerliche Beihilfen ist die Beurteilung nicht so einfach. Die verbotene Beihilfe kann sowohl in der steuerlichen Maßnahme selbst als in ihrer staatshaushaltlichen Verwendung liegen. Eine durch Steuern finanzierte Subvention ist verboten, die Steuer selbst ist jedoch keine Beihilfe. Es ist jedoch auch möglich, daß die Steuermaßnahme nicht zur Subvention verwendet wird, z. B. wird eine Beihilfe als ermäßigter Umsatzsteuersatz für Huhn- und Schweinefleisch als Hilfestellung im Dioxinskandal gewährt. Demzufolge ist es möglich, daß eine verbotene steuerliche Beihilfe gleichzeitig auch eine verbotene Abgabe mit gleicher Wirkung bzw. eine diskriminierende innerstaatliche indirekte Steuer ist.

Hierbei ergeben sich zwei Fragen: 1. Falls eine Abgabe als eine solche mit gleicher Wirkung bzw. als diskriminierende innerstaatliche indirekte Steuer verboten ist, kann sie dann als eine erlaubte steuerliche Beihilfe gerechtfertigt werden und umgekehrt? 2. Falls eine Abgabe eine ungleiche Wirkung hat bzw. eine innerstaatliche Steuer nicht diskriminierend ist, kann sie dann doch noch

4 Rs. 77/72, EuGHE 1973, 611, 623; Rs. 77/76, EuGHE 1977, 987, 1005.

5 Rs. 171/78, EuGHE 1980, 443, 469 nr. 24, 472 nr. 36, 27. 2. 1980, Kommission g. Dänemark; Rs. 168/78, EuGHE 1980, 347, 370 nr. 41, 27. 2. 1980, Kommission g. Republik Frankreich.

6 Rs. 170/78, EuGHE 1980, 417, 438 nr. 21–24, 27. 2. 1980, Kommission g. Großbritannien; Rs. 356/85, EuGHE 1987, 3299, 3326 nr. 47–56, 9. 7. 1987, Kommission g. Belgien.

eine verbotene Beihilfe sein? Die Antwort auf die erste Frage ist nein, die Antwort auf die zweite Frage ja.

In einer Reihe von Rechtsfällen haben Mitgliedstaaten argumentiert, daß eine Abgabe gerechtfertigt war, weil sie sich in dem Rahmen von Beihilfen bewegten, die der Kommission gemeldet und durch sie zugelassen wurden⁷. Die grundsätzliche Haltung des Gerichtshofs war stets, daß – falls eine steuerliche Beihilfe gleichzeitig als eine Abgabe mit gleicher Wirkung oder einer innerstaatlichen Steuer mit diskriminierender Wirkung nicht in Betracht kommt – ihre Rechtfertigung als Beihilfe zu qualifizieren ist. Anders ausgedrückt: Die unter Art. 87–89 EG-Vertrag akzeptierten Rechtfertigungsgründe können nicht zur Rechtfertigung einer Abgabe mit gleicher Wirkung bzw. einer innerstaatlichen indirekten Steuer gelten, wenn sie ausländische Produkte diskriminieren. Für Abgaben mit gleicher Wirkung sind im übrigen spezifische Rechtfertigungsgründe in Art. 30 EG-Vertrag vorgesehen, in welchem keinerlei Hinweis auf die Rechtfertigungsgründe für Beihilfen unter Art. 87 EG-Vertrag zu lesen sind.

Der EuGH hat allerdings in einer Reihe von Fällen in Erwägung gezogen, daß ein Mitgliedstaat nach Treu und Glauben handelt, wenn er eine Abgabe einführt und die Kommission steuerlichen Beihilfen unter Art. 87 EG-Vertrag zustimmte bzw. keine Einwendungen dagegen erhob. Der Mitgliedstaat konnte davon ausgehen, daß die Kommission Hilfsmaßnahmen vertragskonform anwenden würde und daher keine Beihilfen durchgehen lassen würde, die strittig mit dem Verbot von Abgaben gleicher Wirkung oder diskriminierender innerstaatlichen indirekten Steuern sein würden. Das letzte Wort über diese verbotenen Abgaben steht jedenfalls dem EuGH und nicht der Kommission zu, obwohl die Prüfung durch den EuGH im Hinblick auf die Zielsetzung des Vertrages marginal ist⁸.

Die Tatsache, daß eine steuerliche Beihilfe keine unter Art. 28 bzw. 90 EG-Vertrag verbotene Abgabe darstellt, bedeutet selbstverständlich nicht, daß sie keine unter Art. 87 EG-Vertrag verbotene Beihilfe sein kann. Abgaben mit gleicher Wirkung treffen ausschließlich Produkte, die aus dem Ausland kommend die Grenze überschreiten. Verbotene steuerliche Beihilfen können sowohl ausländische als auch inländische Produkte betreffen. Verbotene steuerliche Beihilfen sind nur dann diskriminierend, wenn der Ertrag der Abgabe ausschließlich inländischen Produkten zugute kommt⁹.

7 Rs. 77/72, EuGH 1973, 611, 616; Rs. 77/76, EuGHE 1977, 987, 997; Rs. 74/76, EuGHE 1977, 557, 22. 3. 1977, Ianelli & Volpi g. Meroni; Rs. 73/79, EuGHE 1980, 1533, 1546 nr. 6–10, 21. 5. 1980.

8 Rs. 74/76, EuGHE 1977, 557, 22. 3. 1977; Rs. 91/78, EuGHE 1979, 935, 13. 3. 1979, Hansen g. Balle; Rs. 73/79, EuGHE 1980, 1533; Rs. 73/79, EuGHE 1980, 1533, 21. 5. 1980.

9 Rs. 77/72, EuGHE 1973, 611, 623 nr. 14, 19. 6. 1973.

Verbotene steuerliche Beihilfen, die mit ihrem größten bzw. einem hohen Anteil inländischen Produkten zugute kommen, können gleichzeitig als verbotene Beihilfe qualifiziert werden, die den Wettbewerb innerhalb der Union stört und zugleich als steuerliche Beihilfe mit dem Ziel des indirekten Schutzes der inländischen Produktion. Die verwendeten Kriterien sind nicht immer dieselben. Dies hängt damit zusammen, daß die Verfahrensweise nicht immer dieselbe ist. Bei Anwendung von Art. 90 EG-Vertrag besteht meistens ein Streitpunkt in einer präjudiziellen Frage, bei dem die Kommission nicht unmittelbar betroffen ist. Bei Art. 87 EG-Vertrag handelt es sich in einer großen Anzahl von Fällen um einen Streit zwischen der Kommission und einem Mitgliedstaat, an dem normale EU-Bürger bzw. Unternehmen nicht beteiligt sind, auch wenn unter Art. 87 EG-Vertrag viele präjudizielle Fälle auf die Initiative von Bürgern hin eingeleitet wurden. Im ersten Fall geht es um die unmittelbare Wirkung von Vertragsbestimmungen. Im Streit zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten dagegen geht es um die Beurteilung der Wettbewerbsverhältnisse innerhalb der Union. Die Art der in diesen beiden unterschiedlichen Verfahrensweisen verwendeten Argumente kann nicht vollständig dieselbe sein, auch wenn es sich in beiden Fällen um die Beurteilung der Auswirkung eines freien und fairen Wettbewerbs im weitesten Sinne handelt. Man kann jedoch davon ausgehen, daß – soweit Beihilfen den Wettbewerb nicht verfälschen oder nicht zu verfälschen drohen und mit dem gemeinsamen Markt vereinbar sind, weil sie den Handelsverkehr nicht nachteilig beeinflussen (Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag) – nicht einzusehen ist, inwieweit diese Maßnahmen inländische Produkte direkt oder indirekt schützen könnten (Art. 90 Abs. 2 EG-Vertrag). Soweit eine Beihilfe den freien Wettbewerb ohne weiteres intakt läßt, kann sie keinen Schutzeffekt haben bzw. umgekehrt. Es ist aber auch möglich, daß der EuGH und die Kommission über die Wettbewerbseffekte einer Beihilfe verschiedener Meinung sein können. Wie bereits gesagt, hat der EuGH hierbei, trotz seiner marginalen Prüfungscompetenz, das letzte Wort, so daß ein Widerspruch in der Zustimmung der Kommission zu Hilfsmaßnahmen und ihrer Beurteilung durch den EuGH entweder nach Art. 87 EG-Vertrag oder aber nach Art. 90 Abs. 2 EG-Vertrag entstehen kann.

Hieraus folgt, daß sich auf dem Gebiet der indirekten Steuern eine gewisse Arbeitsteilung zwischen verbotenen Abgaben mit gleicher Wirkung bzw. verbotenen diskriminierenden indirekten Steuern und verbotenen steuerlichen Beihilfen entwickelt hat. Nur hinsichtlich der beiden letzten Kategorien besteht eine gewisse Überlappung, in der die Kriterien der Mißachtung von Vertragsbestimmungen wegen der unterschiedlichen Verfahrensregeln und der beteiligten Parteien nicht immer dieselben sind. Grundsätzlich müßte die Beurteilung verbotener Beihilfen und der mittelbare Schutz inländischer Produkte aufgrund derselben Tatbestände zu gleichen Schlußfolgerungen führen. Was

unter Art. 87 EG-Vertrag verboten ist, das ist es auch unter Art. 90 Abs. 2 EG-Vertrag, und was unter Art. 90 Abs. 2 EG-Vertrag zugelassen ist, muß auch unter Art. 87 EG-Vertrag erlaubt sein. Man kann sich jedoch nicht des Eindrucks erwehren, daß bestimmte Subventionsformen einen echten Schutz inländischer Produktion darstellen, die – falls sie in der Art und Weise einer steuerlichen Maßnahme durchgeführt würden – eine verbotene mittelbare Schutzmaßnahme unter Art. 90 Abs. 2 EG-Vertrag bedeuten würden.

III. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und Einkommensteuern

1. Die Einführung des Prinzips des freien und fairen Wettbewerbs in die Einkommensteuer

Im Hinblick auf Beihilfen innerhalb der Einkommensteuer hat der EuGH im Laufe der Jahre eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt¹⁰. Ihre Argumentation bewegte sich jedoch ausschließlich innerhalb des, durch die Art. 87–89 EG-Vertrag gesteckten Rahmens. Mit anderen Worten: die Aufmerksamkeit richtete sich ausschließlich auf die Frage, ob eine steuerliche Beihilfe negative Auswirkungen auf den EU-Markt hat und ob sie gegebenenfalls aufgrund der durch Art. 87 EG-Vertrag gegebenen Gründe gerechtfertigt werden konnte. Die Argumentation folgte hierbei sehr eng den bei der Hingabe von Subventionen gegebenen Begründungen, ohne sich hierbei um wesentliche Merkmale von Steuerkategorien leiten zu lassen.

Die Verabschiedung des „Code of Conduct“ gegen den schädlichen Steuerwettbewerb hat hierin grundsätzliche Veränderungen gebracht, da die Anwendung der Wettbewerbsklauseln in den Art. 87–89 EG-Vertrag mit dem Begriff des schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen Mitgliedstaaten verbunden wurden. Im „Code of Conduct“ wurde ausdrücklich festgelegt, daß bestimmte für den Steuerwettbewerb zwischen Mitgliedstaaten schädliche Maßnahmen ebenfalls unter das Anwendungsgebiet der Art. 87–89 EG-Vertrag fallen können. Die Kommission hat inzwischen verlautbaren lassen, daß sie in Zukunft auf dem Gebiet der Einkommensteuer strenger auf die strikte Anwendung der Wettbewerbsklauseln der Art. 87–89 EG-Vertrag achten wird. Die wichtigste und grundsätzliche Frage hierbei ist der Stellenwert steuerlicher Beihilfen innerhalb der die Einkommensteuer beherrschenden Wettbewerbsregeln. Diese Wettbewerbsregeln stammen einerseits aus dem Vertragswerk und andererseits aus dem „Code of Conduct“. Die zweite Frage ist die Situierung der Beschränkung von Beihilfen und die Abgrenzung ihrer Auswirkung innerhalb

¹⁰ *Hancher L., Ottevanger T., Slot P.*, EC State Aids, Chancery Law Publishing, 1993, Entscheidungen des EuGH in Annex II.

aller Wettbewerbsregeln und ihrer Folgen für die Auslegung und Anwendung der Einkommensteuer.

2. Beschränkung steuerlicher Beihilfen und die Grundfreiheiten des EU-Vertrages

Seit dem ersten Urteil über das „avoir fiscal“¹¹ hat sich die steuerliche Wettbewerbsdiskussion zugespitzt auf das Verhältnis zwischen der Einkommensteuergesetzgebung und den vier Grundfreiheiten des Vertrages, welche die Freiheit des Handelsverkehrs garantieren. Angesichts der Wettbewerbsfreiheit ging es stets um die Frage, ob eine im Ausland ansässige Person oder Unternehmen sich unter denselben Voraussetzungen niederlassen bzw. wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben konnte wie ein Inländer. Obwohl der Begriff „Wettbewerb“ nie oder nur selten verwendet wurde, ging es doch effektiv um diesen Begriff. Meist wurde dieser mit „Diskriminierung“ umschrieben, d.h. es stellte sich die Frage, ob das steuerliche Umfeld, in dem der in einem anderen Mitgliedstaat Ansässige seine Tätigkeit ausüben konnte, identisch mit dem war, in welchem Inländer ihre Tätigkeit ausübten. Mit der Zeit wurde dieses Prinzip auf die indirekte Diskriminierung ausgeweitet, wenn die nachteilige steuerliche Behandlung de facto meistens den Ansässigen anderer Mitgliedstaaten zur Last gelegt wurde. Gleiche Umstände, unter denen die wirtschaftliche Tätigkeit durch Inländer und Ausländer ausgeübt werden kann, sind selbstverständlich die erste und wichtigste Voraussetzung für einen freien und fairen Wettbewerb.

Die in der Rechtsprechung des EuGH bestrittenen steuerlichen Maßregeln betrafen keine steuerlichen Beihilfen und wurden auch in der Steuerliteratur nicht als solche behandelt. Sie betrafen Maßregeln, die einen Unterschied zwischen Einwohnern und Nichteinwohnern machten und eher als fester Bestandteil des Steuersystems als Beihilfe betrachtet wurden. Hierfür bestehen viele Beispiele: das „avoir fiscal“¹², die steuerliche Abzugsfähigkeit der an inländische Versicherungsgesellschaften entrichteten Versicherungsprämien¹³, die Nicht-Ansässigen nicht zugestandene Abzugsfähigkeit persönlicher Steuerergünstigungen¹⁴, die Erhebung höherer Abgaben auf die mit ausländischen Gesellschaften abgeschlossenen Versicherungsverträge¹⁵.

11 Rs. 270/83, EuGHE 1986, 273, 28. 1. 1986, Kommission g. Republik Frankreich.

12 Rs. 270/83, EuGHE 1986, 273, 28. 1. 1986.

13 Rs. C-240/90, EuGHE 1992 I 249, 28. 1. 1992, Bachmann g. Belgien.

14 Rs. C-279/93, EuGHE 1995 I 225, 14. 2. 1995, Finanzamt Köln-Altstadt g. Schumacker.

15 Rs. C-118/96, EuGHE 1998 (4) I/1897, 28. 4. 1998, SAFIR g. Skattemyndigheten.

Am Anfang wurde die Anwendung verschiedener Regelungen für Ansässige und Nichtansässige als einer der Basisbegriffe des internationalen Steuerrechts begründet. Der EuGH verwarf jedoch diese Argumentation als nicht mit dem Wesen der Grundfreiheiten vereinbar. Die Argumentation spitzte sich sodann auf die Rechtfertigungsgründe für eine unterschiedliche Behandlung zu. Es ist interessant, diese Rechtfertigungsgründe mit denen zu vergleichen, die zur Rechtfertigung steuerlicher Beihilfen unter den Art. 87 bis 89 EG-Vertrag herangezogen wurden.

Die vom EuGH entwickelten Rechtfertigungsgründe halfen der europarechtlichen Diskussion nicht recht weiter: Das Prinzip des Zusammenhangs des Steuersystems, das zu Beginn die meisten Unterschiede für eine steuerliche Behandlung zu rechtfertigen schien¹⁶, wurde abgeschwächt und in späteren Entscheidungen praktisch verlassen¹⁷. Das Argument der Freiheit der Mitgliedstaaten, ihr Steuersystem und vor allem die Bemessungsgrundlagen und die Steuersätze aufgrund ihres Hoheitsrechts zu gestalten, wurde oft herangezogen¹⁸, jedoch urteilte der EuGH in anderen Entscheidungen, daß die fehlende Harmonisierung der nationalen Steuergesetzgebung wegen der unterschiedlichen Ausübung der Steuerhoheit durch die Mitgliedstaaten kein Argument war, um unter Vertragsvoraussetzungen eine Diskriminierung zu erlauben¹⁹. Der letztlich den EuGH unter den „Rule of Reason“ am meisten überzeugend scheinende Rechtfertigungsgrund ist, daß die ungleiche Behandlung die einzig mögliche und am wenigsten schädliche Methode ist, um das Steuersystem funktionieren zu lassen²⁰. Diese Regel bedeutet allerdings, daß jeder Fall einzeln betrachtet werden muß und daß Kasuistik und Sachverhaltsfragen, innerhalb deren eine ungleiche Behandlung stattfindet, größte Bedeutung zukommt. Dies bedeutet zugleich, daß außer einer abstrakten Formulierung als „Rule of Reason“ keine allgemein gültige Regel aufgestellt werden kann.

Aus dieser sehr kurzen Übersicht ergibt sich, daß Argumente regionaler oder sektoraler Politik, welche durch die Kommission als Rechtfertigungsgrund für steuerliche Beihilfen zugelassen wurden, praktisch zur Begründung einer Verletzung der Grundfreiheiten nicht angesprochen werden. Die Frage stellt sich, ob dies theoretisch überhaupt möglich ist. Mit anderen Worten: können die in den Art. 87 Abs. 2 und Abs. 3 EG-Vertrag gebotenen Rechtfertigungsgründe

16 Rs. C-204/90, EuGHE 1992 I 249, 3128 nr. 56–60, 28. 1. 1992.

17 Rs. C-80/94, EuGHE 1995 I 2493, 2517 nr. 23–27, 11. 8. 1995, Wielockx; Rs. C-107/94, EuGHE 1996 I 3089, 27. 6. 1996, P. H. Asscher g. Staatssecretaris van Financien.

18 Rs. C-336/96, EuGHE 1998 I 2823, 12. 5. 1998, Gilly g. Directeur des services fiscaux Bas-Rhin.

19 Rs. 270/83, EuGHE 1986, 273, 306 nr. 24.

20 Rs. C-118/96, EuGH 1998 (4) 1897, nr. 33 u. 34, 28. 4. 1998.

unter den Vertragsbestimmungen über die Grundfreiheiten innerhalb des Rahmens des „Rule of Reason“ verwendet werden?

Vorab muß festgehalten werden, daß das Anwendungsgebiet beider Kategorien der Vertragsbestimmungen nicht identisch ist. Auf steuerlichem Gebiet ist der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten viel umfangreicher als bei der Beschränkung von Beihilfen. Die Grundfreiheiten beziehen sich auf Diskriminierungen innerhalb des gesamten Steuersystems, und zwar auch hinsichtlich der zur wesentlichen Steuerstruktur gehörenden Bestandteile. Steuerliche Beihilfen hingegen betreffen lediglich nicht die zur Struktur des Steuersystems gehörenden spezifischen Maßregeln.

Die grundsätzliche Frage allerdings ist, ob die Rechtfertigungsgründe des Art. 87 EG-Vertrag ausreichen, um eine Beihilfe innerhalb dieser Vertragsbestimmungen zu rechtfertigen, die gleichzeitig unter das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten fällt. Vorab sei bemerkt, daß die Beurteilungskriterien dieser beiden unterschiedlichen Vertragsbestimmungen nicht gleich sind. Art. 87 EG-Vertrag betrifft die Verfälschung des Wettbewerbs und die nachteilige Beeinflussung des Handelsverkehrs, während die Grundfreiheiten das Verbot jeglicher Diskriminierung bei Arbeit und Arbeitsvoraussetzungen, Niederlassungsfreiheit sowie aller Beschränkungen beim Dienstleistungs- und Kapitalverkehr betreffen.

Grundfreiheiten sind Bestimmungen, die eine Reihe von Diskriminierungen betreffen, welche den Zugang zu einem nationalen Markt unmöglich machen oder erschweren. Marktzugang ist nur ein einziger Aspekt eines freien und fairen Wettbewerbs. Außer der Marktzugänglichkeit aus einem anderen Mitgliedstaat können auch die Auswirkungen wirtschaftlicher Tätigkeit selbst und die Voraussetzungen, unter denen diese Tätigkeit ausgeübt wird, Einfluß auf den Wettbewerb innerhalb der Europäischen Union haben. Eine steuerliche Beihilfe, die rechtlich und praktisch auch ausländischen Unternehmen offensteht, kann nicht gegen Grundfreiheiten verstoßen. Allerdings kann die steuerliche Begünstigung zu Wettbewerbsverzerrungen hinsichtlich anderer Unternehmen innerhalb der Europäischen Union führen, die freiwillig und in eigener Entscheidung keine Beihilfen erhalten wollen. In diesem Fall besteht kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten, es kann sich jedoch um einen Verstoß gegen das Verbot der Wettbewerbsstörung handeln. Die Folgerung hieraus ist, daß eine Beihilfe, die keinen Verstoß gegen Grundfreiheiten darstellt, sehr wohl ein Verstoß gegen Art. 87 EG-Vertrag sein kann.

Die umgekehrte Frage ist ebenfalls von Bedeutung: kann eine mit den Regeln des Gemeinsamen Marktes vereinbare Beihilfe einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellen? Bei der Beantwortung dieser Frage müssen die unterschiedlichen Befugnisse der Kommission und des EuGH deutlich auseinandergelassen werden. Wie bereits früher ausgeführt, ist es nicht so, daß eine

durch die Kommission erlaubte Beihilfe noch durch den EuGH bestätigt werden muß. Der EuGH bleibt in dieser Sache der endgültige Schiedsrichter. Die Frage lautet daher, ob der EuGH – falls er eine Beihilfe als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar billigen würde – sie doch noch als Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansehen könnte?

Ohne einer eventuellen Antwort des Gerichtshofes auf diese Fragestellung vorauszuweichen, muß berücksichtigt werden, daß Verstöße gegen den fairen und freien Wettbewerb unter Art. 87 EG-Vertrag eine Reihe von Voraussetzungen unterstellen, von denen die Verletzung des zwischenstaatlichen Handelsverkehrs eine ist. Selbst wenn alle Voraussetzungen zur Verletzung von Art. 87 EG-Vertrag vorliegen würden, kann die Beihilfe die Prüfung bestehen, weil sie einer der übrigen Rechtfertigungsvorschriften entspricht. Die vorläufige Schlußfolgerung hieraus wäre dann auch, daß eine Beihilfe, die mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist, gleichwohl eine Verletzung der Grundfreiheiten darstellen könnte.

3. Steuerliche Beihilfen und schädliche Steuerkonkurrenz

Die Autoren des „Code of Conduct“ haben eine Verbindung zwischen schädlicher Steuerkonkurrenz und dem traditionellen Wettbewerbsbegriff nach den Art. 87 und 89 EG-Vertrag hergestellt. Um den Wettbewerbsbegriff steuerlicher Beihilfen bei Anwendung des Einkommensteuergesetzes zu verdeutlichen, muß der Unterschied zwischen dem schädlichen Wettbewerb des „Code of Conduct“ und dem fairen und freien Wettbewerb des Vertrages herausgearbeitet werden.

Die Kommission selbst hat bereits dargelegt²¹, daß die inoffizielle Liste der ihr schädliche Wirkung durch Steuerwettbewerb hin zu untersuchenden steuerlichen Maßnahmen nichts mit den Vertragsbestimmungen über Beihilfen zu tun haben. Wir wollen dies aus der Nähe betrachten.

Der Begriff Steuerkonkurrenz ist doppelsinnig. Schädliche Steuerkonkurrenz besteht in steuerlichen Maßnahmen eines Mitgliedsstaates, welche das Steueraufkommen eines anderen Mitgliedstaates nachteilig beeinflussen. Dies ist die steuerliche Variante des „beggar may neighbour policy“. Durch steuerliche Privilegien möchte man ausländische Unternehmen bzw. Steuerpflichtige dahingehend beeinflussen, daß sie ihre steuerlichen Tätigkeiten in dem Land mit den günstigeren steuerlichen Regeln entfalten und nicht mehr in ihrem Ursprungsland. In erster Linie geht es nicht um den freien Wettbewerb in seiner gängigen wirtschaftlichen Bedeutung im Sinne eines Wettbewerbs auf dem

²¹ Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, O. J. C-384/3, 10. 12. 1998, nr. 1–4.

Markt zwischen Unternehmen, sondern um einen Wettbewerb zwischen Mitgliedstaaten um die Steuererträge ihrer Angehörigen. Dies ist also nicht mit dem freien und fairen Wettbewerb zwischen Unternehmen in Art. 87 EG-Vertrag zu verwechseln. Um Verwirrung zu vermeiden, muß daher verdeutlicht werden, daß eine steuerliche Maßnahme in einem Mitgliedstaat, die ausschließlich eine Verminderung des Steueraufkommens in den anderen Mitgliedstaaten zur Folge hat, allein aus diesem Grund keine verbotene steuerliche Beihilfe sein kann. Der EG-Vertrag bezieht sich immerhin lediglich auf die Verzerrung des freien und fairen Wettbewerbs im europäischen Binnenmarkt und ist nie dahingehend aufgefaßt worden, um bei den Steuereinnahmen in die Konkurrenz zwischen Mitgliedstaaten einzugreifen.

Gleichwohl besteht zwischen beiden Konkurrenzsituationen ein Zusammenhang: Die Kommission hat in derselben Mitteilung (vgl. Fn. 21) festgestellt, daß die laufende Überprüfung der steuerlichen Maßnahmen ein Indiz dafür sein könnte, daß die Maßnahmen gegebenenfalls auch verbotene Beihilfen seien. Die Frage stellt sich, ob es möglich ist, daß eine steuerliche Maßnahme in einem Mitgliedstaat die Verringerung von Steuereinnahmen in einem anderen zur Folge hat und eine schädliche Steuerkonkurrenz darstellt, welche gleichzeitig eine Bedrohung des freien und fairen Wettbewerbs darstellt und daher unvereinbar mit dem Handelsverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes ist. Die Stellungnahme der Kommission, daß Maßnahmen, die eine schädliche Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten beabsichtigen, nachteilige Auswirkungen auch auf den normalen Wettbewerb hätten, weist auf eine bestätigende Antwort auf diese Frage hin.

Das hierfür verwendete Argument ist, daß der unterschiedliche Steuerdruck einen Einfluß auf die Niederlassungs- und Investitionsentscheidungen der Unternehmen ausübt. Demzufolge werden Unternehmen aus steuerlichen Gründen den Standort ihrer Niederlassung oder ihrer Investitionen ändern. Vor allem ist die Niederlassung finanzieller Zentren sehr empfänglich für die Vorteile steuerlicher Regelungen²². Diese Beeinflussung wirtschaftlicher Entscheidungen durch steuerliche Überlegungen wird als eine Störung der wirtschaftlichen Gegebenheiten empfunden und daher als Beeinflussung des freien und fairen Wettbewerbs angesehen. Hierbei entsteht die Frage, ob Art. 87 EG-Vertrag angewendet werden kann. Seine Anwendung auf steuerliche Maßnahmen mit derartig weitreichenden Folgen würde immerhin bedeuten, daß die Europäische Union und insbesondere die Kommission und der EuGH erheblichen Einfluß auf die Steuerpolitik und die Gesetzgebung aller Mitgliedstaaten nehmen können.

²² Reports of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, March 1992, pp. 362-369.

Die Beeinflussung wirtschaftlicher Entscheidungen durch steuerliche Überlegungen ist nicht theoretisch, sondern tägliche Praxis. Im allgemeinen wird akzeptiert, daß ein wesentlicher Teil des wirtschaftlichen Aufschwungs in Irland während der vergangenen zehn Jahre der sehr niedrigen Körperschaftsteuer zu verdanken war, welche Unternehmen dazu anreizte, sich aus Mitgliedstaaten auf dem Kontinent mit einem höheren Steuerdruck auf die grüne Insel zu verabschieden. Das Steuersystem der Irischen Republik hat daher die Steuereinnahmen seiner Nachbarstaaten verringert und Anlaß zu Störungen im Handelsverkehr im weiten Sinne gegeben.

Andererseits besteht beeindruckend viel Literatur zur Verdeutlichung, daß örtlich begrenzte Beihilfen wenig bedeuten und keinen oder nur einen geringen Einfluß auf wirtschaftliche Entscheidungen von Unternehmen haben. Die meisten wirtschaftlichen Entscheidungen von Unternehmen würden mit oder ohne Beihilfen zustandekommen. Dies bedeutet, daß solche Maßnahmen keinen oder nur einen sehr geringen Einfluß auf den Wettbewerb haben. Daher stellt sich die Frage des Nutzens der Bekämpfung solcher Maßnahmen, da sie doch zu geringe Auswirkungen hätten.

Schließlich bleibt die Frage, ob diese wirtschaftlichen Verzerrungen Anlaß für eine Verzerrung des freien und fairen Wettbewerbs zwischen Unternehmen sind, wonach diese durch das günstigere steuerliche Klima in die Lage versetzt werden, Marktanteile zu erringen, die sie anders nicht hätten erreichen können. Die Folgerung daraus ist nicht so eindeutig zu ziehen. Es bestehen Hinweise darauf, daß steuerliche Beihilfen und andere Vorteile tatsächlich die Niederlassungs- und Investitionsentscheidungen der Unternehmen beeinflussen, obwohl darüber auch gegenteilige Auffassung in der Literatur vertreten wird. Dies ist eine wirtschaftliche Verzerrung und kann in diesem Zustand in weitem Sinn als Behinderung des freien Handelsverkehrs nach Art. 87 EG-Vertrag gewertet werden. Allerdings sagt dies nichts über die Konkurrenzposition der Unternehmen untereinander aus. Freier und ehrlicher Wettbewerb ist ein wirtschaftlicher Vorgang, welcher zwischen Unternehmen abläuft. Irische steuerliche Privilegien stehen allen Unternehmen in Europa offen, die sich in Irland niederlassen wollen. In diesem Sinn besteht keinerlei Verzerrung des freien und fairen Wettbewerbs zwischen Unternehmen. Es bedeutet lediglich, daß die durch den irischen Staat gebotenen steuerlichen Niederlassungsvoraussetzungen günstiger sind als in anderen Mitgliedstaaten.

Es bestehen jedoch auch nichtsteuerliche Niederlassungsvoraussetzungen, die ebenfalls effektiv sind und die ebenfalls vom Staat festgelegt, jedoch nicht als Verzerrung des Handelsverkehrs erfahren werden: politische Stabilität, Qualität des öffentlichen Schulwesens, Qualität der Infrastruktur, strenge Umweltschutzreglementierung. Wie auch das Steuersystem sind diese Umstände hinsichtlich aller auf dem europäischen Markt tätigen Unternehmen neutral, welche von

den durch den Staat zur Verfügung gestellten steuerlichen und anderen Möglichkeiten Gebrauch machen wollen. Daher kann die mehr grundsätzliche Frage gestellt werden, weshalb die Elemente des Steuersystems Anlaß zu Verzerrungen bei wirtschaftlichen Entscheidungen sein können, während der Einfluß anderer Elemente staatlicher Politik keinen Anlaß zu solchen Verzerrungen geben.

Die Kommission ist dieser Frage geschickt durch den Vorschlag ausgewichen, die strukturellen Elemente des Steuersystems selbst sowohl bei der Anwendung des „Code of Conduct“ als bei der Beschränkung steuerlicher Beihilfen gem. Art. 87 EG-Vertrag außer Betracht zu lassen. Die Folge hiervon ist, daß eine für ein Steuersystem strukturell bedeutsame Regelung (wie z. B. ein allgemeiner Steuersatz) kein Grund für die Anwendung von Art. 87 EG-Vertrag ist. Hiermit schwenkt die Kommission auf die Linie der OECD ein, die in ihrem Bericht über schädliche Steuerkonkurrenz die „allgemeinen oder normalen“ Regeln eines Steuersystems außer Betracht läßt²³. Dieser Standpunkt erlaubt der Kommission außerdem, das Wesentliche der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten zu respektieren, da die wesentliche Struktur ihres nationalen Steuersystems ausgespart bleibt.

Dieser Standpunkt kann jedoch nicht verschleiern, daß hinsichtlich des Begriffs des freien Wettbewerbs zwischen Unternehmen ein ungelöstes Problem bleibt. Das Steuerrecht ist lediglich ein einzelnes Element, mit welchem die Mitglieder gegeneinander konkurrieren, um Unternehmensaktivitäten auf ihr Staatsgebiet zu ziehen. Neben Umweltpolitik, Ausbildung und Schulung (einschließlich Sprachunterricht), Infrastruktur, Bürokratie und Sozialversicherung ist auch das Steuerwesen ein Element, um ausländische Unternehmen anzuziehen. Die Konkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten ist kein Marktwettbewerb im Vertragssinn, allerdings beeinflußt sie die Niederlassungsentscheidungen von Unternehmen. Fraglich bleibt jedoch, ob nicht das Steuersystem und mehr und mehr auch die Sozialversicherung als Element schädlicher Konkurrenz zwischen Mitgliedstaaten aus der Beurteilung herausgenommen werden sollen.

Mitgliedstaaten stehen untereinander über das Anwerben ausländischer Unternehmen im Wettbewerb. Sie führen diesen Konkurrenzkampf global mit allen Instrumenten, nicht nur mit steuerlichen Maßnahmen. Für sich betrachtet ist diese Konkurrenz positiv, denn sie ermöglicht es den Unternehmen, Dienstleistungen und Waren, die die Wirtschaft benötigen, unter den besten Vorausset-

23 Curbing harmful tax competition, Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, p. 5: „Thus, the Report is careful not to suggest that there is some general minimum effective tax rate on income, below which a country would be considered to be engaging in harmful tax practices“.

zungen anzubieten. Die Wirtschaft stellt zurecht die Frage, weshalb die Steuerkonkurrenz zwischen Mitgliedstaaten bekämpft werden muß, solange sie nicht die Obrigkeitspolitik in ihrem Kern, sondern nur marginal antastet. Diese Frage wird zurecht gestellt, da sowohl die Kommission als auch die OECD damit einverstanden waren, daß die steuerliche Beeinflussung wirtschaftlicher Entscheidungen durch steuerliche Maßnahmen nicht gegen den EG-Vertrag verstößt (Irland). Wenn aber das Anwerben aller Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten mittels steuerlicher Maßnahmen vereinbar mit dem Vertrag ist, kann zurecht auch die Frage gestellt werden, weshalb das Anwerben einer bestimmten Gruppe von Unternehmen oder eines Unternehmensbereichs unvereinbar mit dem Vertrag sein soll. Wenn die allgemeine und vollständige Verlagerung wirtschaftlicher Tätigkeit aufgrund steuerlicher Überlegungen akzeptiert wird, besteht nach wirtschaftlicher Logik kein Grund, eine solche Verlagerung plötzlich nicht mehr zu akzeptieren, wenn sie auf einen bestimmten Bereich oder einzelne Unternehmen beschränkt ist.

Die Schlußfolgerung ist daher, daß der Begriff der Steuerkonkurrenz zwischen Mitgliedstaaten wenig Rückhalt auf dem Gebiet des fairen und freien Wettbewerbs zwischen Unternehmen i. S. d. Art. 87 EG-Vertrages bietet. Der Vertrag steht nicht im Wege, wenn sich wirtschaftliche Tätigkeiten aufgrund steuerlicher Überlegungen von einem Mitgliedstaat in den anderen verlagern. Wenn man sich diese Tatsache zu eigen macht, kann eine solche steuerliche Auswanderung akzeptiert werden, sobald sie sich in geringerem Umfang auf einen bestimmten Bereich oder auf bestimmte Unternehmen beschränkt, solange die steuerlichen Privilegien sowohl ausländischen als auch inländischen Unternehmen zugänglich bleiben. Steuerkonkurrenz sollte als ein Phänomen betrachtet werden, das den steuerlichen Hunger der Mitgliedstaaten im Zaun hält.

Die Kernfrage ist somit, was ist schädlicher Wettbewerb und weshalb ist er mit dem Vertrag unvereinbar. Der schädliche Konkurrenzcharakter kann nicht im Einkommensverlust des Staates liegen, da dies die Folge jeglicher Steuerkonkurrenz, auch der unschädlichen, ist. Zweifellos hat die Anziehungskraft des irischen Steuersystems erhebliche Einkommensverluste in anderen Mitgliedstaaten zur Folge gehabt. Dies war jedoch kein Grund dafür, dies innerhalb des Vertrages zu verurteilen. Die Verlagerung wirtschaftlicher Tätigkeit aus anderen Mitgliedstaaten nach Irland wurde ebensowenig als schädlich bezeichnet. Der Grund kann ebenfalls nicht in steuerlichen Hemmnissen für ausländische Unternehmen gelegen haben, da der Zweck steuerlicher Maßnahmen meist darin besteht, ausländische Unternehmen zu begünstigen bzw. sie mindestens ebenso wie inländische Unternehmen zu begünstigen. Dies läßt noch deutlicher die Frage stellen, wann steuerliche Konkurrenz zwischen Mitgliedstaaten im Sinne ihrer Unvereinbarkeit mit fairem und freiem Wettbewerb schädlich ist. Die Antwort muß wahrscheinlich nicht in den Folgen der Steuermaßnah-

men, wie dem Verlust von Steuereinkünften gesucht werden, und auch nicht in der Verlagerung von Tätigkeiten, sondern eher darin, wie das Steuerinstrumentarium genutzt wird.

4. Die Beschränkung steuerlicher Beihilfen und der ehrliche und freie Wettbewerb nach Art. 87 EG-Vertrag

Bei den Kriterien des „Code of Conduct“, wonach bestimmte steuerliche Maßnahmen als schädlich einzustufen sind, stehen zentral (1) der Begriff „Fencing“, d. h. die Beschränkung des Anwendungsgebiets steuerlicher Beihilfen auf ausländische nichtansässige Unternehmen, (2) die Bestimmung der Grundlage für Steuerregeln, die von Regeln abweichen, die im internationalen Zusammenhang allgemein angenommen werden, insbesondere Verrechnungspreise, und (3) das wichtigste Merkmal: der Mangel an Transparenz des Steuersystems im Vordergrund.

Lassen wir diese Kriterien den Voraussetzungen gegenüberstellen, die im Vertrag an verbotene Beihilfen gestellt werden. Es muß sich (1) um Beihilfen handeln, die (2) von Mitgliedstaaten ausgehen oder durch Staatsmittel finanziert werden, welche (3) bestimmte (ausgewählte) (4) Unternehmen oder Produktionen begünstigen und dabei (5) den Wettbewerb verfälschen oder (6) den zwischenstaatlichen Handel nachteilig beeinflussen. Manchmal werden Beihilfen als Maßnahmen identifiziert, die eine oder mehrere der oben genannten Voraussetzungen erfüllen.

Eine Beihilfe wird als eine „artifizielle“ Maßnahme qualifiziert, d. h. als ein Vorteil, den das begünstigte Unternehmen auf dem Markt nicht oder nicht unter denselben Voraussetzungen erhalten würde. Mit anderen Worten betrifft dies das nichtmarktkonforme Auftreten des Staates. Auf den ersten Blick scheint diese Voraussetzung hinsichtlich steuerlicher Maßnahmen wenig Sinn zu machen, weil das Steuerrecht per Definition eine nicht marktkonforme Regelung darstellt. Es hat in dieser Hinsicht wenig Sinn, einen Unterschied zwischen allgemeinen und spezifisch nicht marktkonformen Maßnahmen zu machen. Dasselbe gilt für den Begriff „artifiziell“. Hinsichtlich des Marktgeschehens sind alle steuerlichen Maßnahmen „artifizielle“ Eingriffe.

Allerdings existieren im „Code of Conduct“ zwei Kriterien, die den Begriff „artifiziell“ ein wenig verdeutlichen, so daß lediglich eine beschränkte Anzahl steuerlicher Maßnahmen darunter fällt: der Hinweis auf „wirtschaftliche Substanz“ und auf die internationalen Regeln für Verrechnungspreise. Der Hinweis darauf, daß die begünstigte Handlung wirkliche wirtschaftliche Substanz haben muß, weist auf tatsächliche wirtschaftliche Elemente der Handlung hin. Jedoch ist fraglich, ob der Markt die Loslösung „artifizieller“ Handlungen ausschließt. Viele sogenannte artifizielle Handlungen werden durch finanzielle

Märkte instandgehalten. Für Verrechnungspreise liegt dies anders. Freier und ehrlicher Wettbewerb zwischen Unternehmen auf dem Markt führt zu Preisverhältnissen, die zu einer bestimmten Bemessungsgrundlage führen müßten. In dem Maße, daß mit dem Hinweis auf Verrechnungspreise das wirkliche Preisverhalten auf dem Markt gemeint ist, wird die steuerliche Bemessungsgrundlage unmittelbar durch die Normen freien und fairen Wettbewerbs bestimmt. Hiervon abweichende steuerliche Regeln können als artifizielle Abweichung vom Markt angesehen werden.

Die Beihilfe muß allerdings von Mitgliedstaaten ausgehen oder mit Staatsmitteln finanziert werden. Dies beinhaltet Subventionen, Steuervorteile oder andere Maßnahmen, die nicht in Haushalts- oder Steuerbegriffen ausgedrückt werden können. Hier entsteht die interessante Frage, ob die Beihilfe zu Lasten von Haushaltsmitteln eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen, der die Maßnahme trifft, ebenfalls durch Art. 87 getroffen ist. Bei Subventionen ist deutlich, daß sie lediglich vom Mitgliedstaat ausgehen können, der sie vornimmt. Es ist undenkbar, daß ein Mitgliedstaat einen anderen direkt unterstützen würde. Bei steuerlichen Maßnahmen ist dies jedoch anders. Steuerliche Beihilfen können sowohl zu Lasten des eigenen Haushaltes fallen, sie können aber auch einen nachteiligen Effekt auf den Haushalt anderer Mitgliedstaaten nach sich ziehen. Im ersten Fall besteht im Vergleich zu einer Subvention Übereinstimmung, im zweiten Fall nicht. Grundsätzlich kann aber die Frage gestellt werden, ob ein Mitgliedstaat die nachteiligen Auswirkungen einer steuerlichen Maßnahme auf die Steuereinnahmen anderer Mitgliedstaaten berücksichtigen muß. Der „Code of Conduct“ scheint dies zu implizieren, wenn er von „schädlicher Steuerkonkurrenz“ zwischen den Mitgliedstaaten spricht. Die Tatsache jedoch, daß allgemeine steuerliche Maßnahmen mit schädlichen Folgen für den Haushalt eines anderen Mitgliedstaates unter demselben „Code of Conduct“ gestattet werden, weist auf eine entgegengesetzte Antwort.

Vom Standpunkt der Behinderung des freien Wettbewerbs besteht jedoch wenig Unterschied darin, ob die Haushaltsfolgen durch den Mitgliedstaat getragen werden, der die Maßnahme getroffen hat oder durch die anderen Mitgliedstaaten. Dies ist daher ein für Subventionen zu verwendendes Kriterium, sehr viel weniger eines für Steuern. Wie der „Code of Conduct“ andeutet, bestehen auch steuerliche Beihilfen, deren Folgen durch andere Mitgliedstaaten getragen werden.

Das nächste Kriterium ist das der Selektivität und das Begünstigen bestimmter Unternehmen oder Produzenten. Der „Code of Conduct“ trägt hinsichtlich dieses Punktes wenig zur Klärung bei. Die Selektivität wird durch das Kriterium „Ring Fencing“ verdeutlicht, welches die Beschränkung des Vorteils ausschließlich auf nichtansässige Steuerpflichtige bedeutet. Es bestehen jedoch viele Maßnahmen ausschließlich für Nichtansässige, die steuerliche Vorteile

bieten, ohne als steuerliche Beihilfe angesehen zu werden. Denken wir nur an die besonderen Regelungen für Betriebsstätten, die nicht als Beihilfen betrachtet werden.

Die Voraussetzung wirtschaftlicher Substanz hat nichts mit Selektivität zu tun, ebensowenig wie die Voraussetzung, daß die steuerliche Bemessungsgrundlage übereinstimmend mit den OECD-Regeln für Verrechnungspreise festgelegt wird oder aber, daß die Maßnahme nicht transparent ist. Der Auswahlcharakter einer Maßnahme wird nicht aufgrund dieser Kriterien bestimmt, sondern aufgrund der Regeln, welche das Anwendungsgebiet dieser steuerlichen Vorteile bestimmen.

Wichtig ist festzustellen, ob die Regeln des „Code of Conduct“ zur Beurteilung eines Eingriffs in den freien und fairen Wettbewerb beitragen, welcher mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, vor allem mit den beiden letzten Kriterien des Vertrages. Bei der Beurteilung muß bemerkt werden, daß innerhalb der EU Einigkeit darüber besteht, daß allgemeine steuerliche Maßnahmen keine Verzerrung des freien Wettbewerbs darstellen oder zumindest, daß eine Störung des Wettbewerbs abstrahiert wird. Vom Standpunkt der Steuerpolitik einer Finanzverwaltung führt dies zu gespaltenen Zuständen. Europäische Unternehmer klagen Stein und Bein über ihre durch einen zu hohen Steuerdruck verursachte weltweite schlechte Wettbewerbsposition, und zwar nicht nur durch Steuern und Sozialabgaben auf die Löhne, sondern auch durch die zu hohe Körperschaftsteuer. Es besteht kein Zweifel darüber, daß ein irisches Unternehmen bei gleichem Gewinn nach Steuern mehr übrig behält als sein französischer oder deutscher Konkurrent. Diese niedrigere Besteuerung muß unter Subventionsgesichtspunkten als eine ständige und voraussetzungsfreie Unterstützung wirtschaftlicher Tätigkeit angesehen werden. Allerdings ist man sich darüber einig, daß dies innerhalb der Europäischen Union nicht als ein mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbarer Zustand zu betrachten ist. Auf erste Sicht scheinen sich die Wettbewerbsfolgen steuerlicher Maßnahmen, die denen des „Code of Conduct“ entsprechen, nicht von denen allgemeiner steuerlicher Maßnahmen zu unterscheiden. Mit einigen scheinen selbst keine Wettbewerbsfolgen verbunden zu sein.

Die Folgerung hieraus ist, daß hinsichtlich schädlicher Auswirkungen auf den freien und fairen Wettbewerb eigentlich kein merkbarer Unterschied zwischen allgemeinen strukturellen, steuerlichen Maßnahmen und spezifischen, beschränkten Maßnahmen besteht, die lediglich einen bestimmten Bereich oder ein bestimmtes geographisches Gebiet betreffen. Beide Kategorien können zu einer Verzerrung des freien und fairen Wettbewerbs führen. Das läßt erneut und noch deutlicher die bereits früher gestellte Frage aufkommen, weshalb vom Standpunkt eines freien und fairen Wettbewerbs eine Kategorie steuerlicher Maßnahmen nicht, die andere aber wohl verurteilt werden muß.

Die einzig mögliche Erklärung hierfür ist, daß es die im „Code of Conduct“ niedergelegten Kriterien ermöglichen, steuerliche Beihilfen zu identifizieren und sie gegenüber allgemeinen steuerlichen Maßnahmen abzugrenzen. Art. 87 EG-Vertrag verbietet lediglich Beihilfen, die den freien und fairen Wettbewerb schädigen, nicht jedoch strukturelle Maßnahmen. Daher besteht im Hinblick auf steuerliche Maßnahmen die grundsätzliche Frage nicht nur dahingehend, ob der freie und ehrliche Wettbewerb verzerrt wird, sondern auch, ob die Maßnahme eine Beihilfe ist. Der Unterschied zwischen allgemeinen steuerlichen Begünstigungen und Beihilfen liegt nicht so sehr in der nachteiligen Auswirkung auf den Wettbewerb, sondern mehr in der Einschränkung des Anwendungsgebietes dieser Maßnahme. Beihilfen sind per Definition selektiv und daher in ihrem Anwendungsgebiet beschränkt. Bei dieser Auffassung verläuft der Unterschied zwischen steuerlichen Beihilfen und Subventionsbeihilfen parallel. Allgemeine, alle Unternehmen betreffende Subventionen werden auch dann nicht als Beihilfen angesehen, wenn sie nachteilige Wettbewerbsfolgen haben sollten. Die Kriterien des „Code of Conduct“ können daher als nichts anderes gesehen werden als ein Hilfsmittel, um die Beihilfe von anderen Maßnahmen zu unterscheiden.

Der Grund dafür, daß die Gründerväter der Römischen Verträge lediglich steuerliche Beihilfen verurteilt haben und nicht allgemeine steuerliche Maßnahmen mit oft viel weitreichenderen Auswirkungen auf den Wettbewerb, ist teils in der Wirtschaftstheorie, teils im politischen Bereich begründet. In der Wirtschaftstheorie werden Beihilfen für den freien Wettbewerb als schädlich angesehen. Hierbei macht man keinen Unterschied zwischen Subventionen und steuerlichen Beihilfen und prüft auch nicht die tatsächliche Auswirkung dieser Beihilfen, d.h., ob sie dem Wettbewerb auch wirklich geschadet haben. Der Kern dieser Annahme besteht darin, daß die Subvention einem Unternehmen stets Vorteile bietet, wodurch den Wettbewerbsbedingungen gegenüber anderen Unternehmen – soweit sie sich aus dem Markt ergeben – geschadet wird. Dagegen wird die aus allgemeinen Maßnahmen herrührende Schiefelage und die Wettbewerbsverfälschung durch die Steuerhoheit beherrscht. Mitgliedstaaten dürfen ihr Steuersystem frei bestimmen, müssen sich jedoch an die Wettbewerbsregeln des Vertrages halten. Falls die Wettbewerbsfolgen der allgemeinen steuerlichen Maßnahmen ebenfalls unter die Befugnis der Kommission fallen sollten, würden die Mitgliedstaaten auf dem Steuergebiet keinen oder nur wenig Spielraum mehr haben. Dies ist der typische Zustand föderalistischer Staaten, bei dem der den Ländern gelassene Spielraum durch das zentrale Steuergesetz bestimmt wird. Es ist deutlich, daß die Autoren des Vertrages keine so umfassende Sicht auf den Wettbewerb hatten. Die Wettbewerbskontrolle ist auf Beihilfen beschränkt und liegt bei der Kommission. Die Kommission muß den Wettbewerb garantieren, allerdings nur innerhalb der Befugnisse, die ihr der Vertrag gewährt: das Kartell- und Subventionsrecht.

Hierbei ist zu bemerken, daß hinsichtlich der Fakten die Beschränkung von Hilfsmaßnahmen bei Subventionen und steuerlichen Beihilfen asymmetrisch verläuft. Subventionen sind zu ihrem großen Teil spezifisch und nicht allgemein und fallen daher in die Beurteilungsbefugnis der Kommission. Da nur sehr wenig allgemeine Subventionen bestehen, kann die Kommission innerhalb ihrer Befugnis für Subventionen nahezu das ganze Gebiet des Wettbewerbs beherrschen. Für steuerliche Beihilfen liegen die Umstände jedoch völlig anders. Bereits weiter oben haben wir verdeutlicht, daß allgemeine und strukturelle steuerliche Maßnahmen für Unternehmen ebenfalls wettbewerbschädlich sein können. In gewissem Sinn sind die Wettbewerbsfolgen dieser allgemeinen Maßnahmen tiefgreifender als die der beschränkten Maßnahmen. Dadurch, daß die Kommission lediglich auf die steuerlichen Beihilfen eingeht, beeinflusst die Kommission die Wettbewerbsfolgen steuerlicher Maßnahmen nur teilweise.

Die dadurch aufkommende Frage ist: wenn freier und ehrlicher Wettbewerb das Ziel des Gemeinsamen Marktes ist, weshalb wird dann zugelassen, daß strukturelle steuerliche Maßnahmen den freien und fairen Wettbewerb stören können. Die Bestrafung nach dem EG-Vertrag wird nicht nach der Frage bestimmt, ob der freie und ehrliche Wettbewerb verzerrt wird, sondern auf welche Weise dies geschah: mit beschränkten Beihilfen oder mit allgemeinen strukturellen Maßnahmen.

Hieraus ergibt sich außerdem, daß das Streben nach einem freien und fairen Wettbewerb durch die Beschränkung steuerlicher Beihilfen aufgrund von Art. 87 EG-Vertrag eine einseitige Annäherung darstellt, welche die beschränkte Befugnis der Europäischen Union wiedergibt, um bei den direkten Steuern aufzutreten. Sie bevorteilt die Mitgliedstaaten, welche steuerliche Privilegien mittels allgemeiner Regeln einführen. Diese Besserstellung liegt im Trend der Steuerreformen der vergangenen 15 Jahre und ist durch das amerikanische Beispiel vorgegeben: schaffe spezifische Privilegien ab, ermäßige die Steuersätze und erweitere die steuerliche Bemessungsgrundlage. Diese Ansicht geht implizit davon aus, daß eine Art „normales“ und allgemeines Steuersystem besteht, welches im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit so neutral wie möglich funktioniert. So ein neutrales oder normales Steuersystem besteht nicht, weil bei der Ausarbeitung allgemeiner und struktureller steuerlicher Maßnahmen eine politische und wirtschaftliche Wahl getroffen werden muß, die keineswegs neutral ist. Beispiele hierfür sind das gegebenenfalls Freistellen privater Pensionskassen, die Abschreibung erworbenen goodwills, die Steuerbefreiung von Zugewinnen durch Privatpersonen, die Modalitäten zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Dividenden zwischen Unternehmen, womit viele Beispiele gegeben werden. Sämtliche Maßnahmen sind insofern allgemein, als sie nicht selektiv sind, sondern in das allgemeine Steuer-

system eingebracht werden können. Diese Wahlmöglichkeit hat jedoch weitreichende Wettbewerbseffekte, die von der bestehenden Regelung nicht betroffen sind. Sie gehen implizit davon aus, daß allgemeine Maßnahmen, welche die Struktur des Steuersystems betreffen, für den Wettbewerb neutral sind. Mehrmals wurde dargelegt, daß dies nicht der Fall ist.

IV. Schlußfolgerung

Die vorläufige Schlußfolgerung aus der Gegenüberstellung der Kriterien des „Code of Conduct“ und denen zur Beurteilung von Beihilfen – die weitere Diskussion und Analyse ermöglichen muß – ist, daß der „Code of Conduct“ wenig zur Verdeutlichung dieser Kriterien beiträgt. Die Ansicht, daß die Kriterien des „Code of Conduct“ ein erster Hinweis auf die mögliche Verletzung des Art. 87 EG-Vertrag sein würden, ist nicht gerechtfertigt. Steuerliche Maßnahmen müssen hauptsächlich aufgrund der bereits im Rahmen von Art. 87 EG-Vertrag entwickelten Kriterien beurteilt werden. Die Kriterien des „Code of Conduct“ werfen allerdings die Frage auf, ob der Verlust von Steuereinnahmen eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen, der die steuerliche Begünstigung eingeführt hat, als ein Element steuerlicher Subvention mitberücksichtigt werden muß.

Eine weitere und wichtigere Schlußfolgerung ist, daß die Jagd auf steuerliche Beihilfen die Wettbewerbsverhältnisse innerhalb der Europäischen Union aus dem Gleichgewicht zu bringen droht, weil in der Gesamtheit steuerlicher Elemente lediglich ein Teil des steuerlichen Instrumentariums berücksichtigt wird. Nur selektive Hilfsmaßnahmen werden in Betracht gezogen, während die allgemeinen Maßnahmen, die viel tiefgreifendere Auswirkungen auf den Wettbewerb haben, ungeschoren bleiben.

Dies deutet darauf hin, daß innerhalb der Europäischen Union neben einer Durchleuchtung steuerlicher Beihilfen unter Art. 87 EG-Vertrag auch Bedarf an freien und allgemeinen Steuerregeln ist, durch welche bestimmt werden muß, innerhalb welcher allgemeiner Grenzen sich die Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten abspielen kann. Das war bereits eine der Schlußfolgerungen des Rudingberichts von 1992²⁴. Lediglich der überzogene Begriff der Steuerhoheit und des Einstimmigkeitsprinzips stehen der konkreten Verwirklichung einer minimalen Wettbewerbsregelung innerhalb des Gemeinsamen Marktes im Wege. Dies bedeutet auch, daß Europa „in fiscalibus“ nur auf den

²⁴ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, p. 202: „Setting a minimum level for the statutory corporation tax rate and common rules for a minimum tax base, so as to limit excessive tax competition between Member States intended to attract mobile investment“.

Gebieten Fortschritte verzeichnet, in denen entweder die Kommission oder der EuGH auftreten können, ohne daß der Ministerrat zustimmen muß. Dies bedeutet, daß – wenn sich in der Entscheidungsstruktur der Europäischen Union nichts ändert – die Entwicklung des europäischen Steuerrechts bei den Grundfreiheiten nur von den Ergebnissen der Verfahrensregelungen vor dem Gerichtshof und in Beihilfesachen von den Verfahren der Kommission und des Gerichtshofs abhängt. Es muß nicht weiter verdeutlicht werden, daß ein solches Verfahren keineswegs geeignet ist, um ein vernünftiges Steuersystem für eine Wirtschaft von ca. 400 Millionen Bürger zu entwickeln.

Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen

Prof. Dr. Michael Tumpel
Universität Wien

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe
 - 1. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote
 - 2. Wettbewerbsneutralität
 - a) Beihilfenverbot
 - b) Bestimmungslandprinzip
 - c) Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - (1) Mutter/Tochter-Richtlinie
 - (2) Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie
 - (3) Schlichtungsverfahren-übereinkommen
 - d) Steuerneutralität von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen
 - e) Sicherung der effektiven Besteuerung
- III. Einfluß europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe auf die Organisation und Finanzierung
 - 1. Grenzüberschreitender Waren- und Dienstleistungsverkehr
 - a) (Wohn-)Sitz-/Quellenbesteuerung
 - b) Bestimmungsland-/Ursprungslandbesteuerung
 - 2. Grenzüberschreitende Direktinvestitionen
 - a) Betriebsstätten
 - (1) Besteuerung im Wohnsitzstaat
 - (2) Besteuerung im Betriebsstättenstaat
 - b) Tochterkapitalgesellschaften
 - (1) Besteuerung der Gesellschaft
 - (2) Besteuerung des Gesellschafters im Quellenstaat
 - (3) Besteuerung des Gesellschafters im (Wohn-)Sitzstaat
 - 3. Grenzüberschreitende Finanzierung
 - a) Betriebsstätten
 - b) Kapitalgesellschaften
 - 4. Grenzüberschreitende Umstrukturierung
 - 5. Grenzen der Gestaltungsfreiheit
- IV. Ausblick

I. Einleitung

In Europa grenzüberschreitend tätige Unternehmen sind mit einer heterogenen Unternehmensbesteuerung konfrontiert¹. Dies liegt daran, daß die Steuer-

¹ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 142.

hoheit trotz Übertragung von Kompetenzen auf die Europäische Gemeinschaft grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten verblieben ist². Die Mitgliedstaaten nehmen ihre Zuständigkeit zur Erhebung von Steuern entsprechend den von ihnen bestimmten Zielen und Traditionen unterschiedlich wahr. Unternehmen müssen ihre Organisation und Finanzierung für ihre grenzüberschreitende Tätigkeit den unterschiedlichen steuerlichen Gegebenheiten in den Mitgliedstaaten anpassen und versuchen, ihre steuerliche Situation unter Berücksichtigung der übrigen Unternehmensziele zu optimieren.

Das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten ist jedoch dem Zugriff des Gemeinschaftsrechts ausgesetzt. Die Freiheit der Mitgliedstaaten zur Ausgestaltung der Steuerrechtsvorschriften wird durch gemeinschaftsrechtliche Rechtsvorschriften in mehrfacher Weise begrenzt. Zum einen sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, ihr Steuerrecht an die durch Rechtsakte zur Harmonisierung der steuerrechtlichen Vorschriften normierten Vorgaben anzupassen. Zum anderen müssen die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse hinsichtlich der Besteuerung unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb durch das Gemeinschaftsrecht untersagte Diskriminierungen und Beschränkungen unterlassen³. Eine reichhaltige Rechtsprechung des EuGH hat sich zu Fragen des Verhältnisses des Gemeinschaftsrechts zum Steuerrecht der Mitgliedstaaten entwickelt. Der EuGH mißt Regelungen des nationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten am geltenden Gemeinschaftsrecht.

Die Besteuerung durch die Mitgliedstaaten hat sich an diesen europarechtlichen Besteuerungsmaßstäben zu orientieren, wie sie durch die Rechtsprechung des EuGH konkretisiert werden. In Europa grenzüberschreitend tätige Unternehmen können damit rechnen, daß die Grundsätze des europäischen Rechts die Steuergesetzgebung der Mitgliedstaaten beeinflussen. Wenngleich die Mitgliedstaaten sich nicht immer von vornherein gemeinschaftsrechtskonform verhalten, bietet zumindest das Rechtsschutzverfahren die Möglichkeit der Durchsetzung der gemeinschaftsrechtlich gewährleisteten Rechte. Grenzüberschreitend innerhalb der Europäischen Union tätige Unternehmen werden infolgedessen die Wirkungen europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe bei der grenzüberschreitenden Organisation und Finanzierung berücksichtigen.

Im folgenden sollen die Konsequenzen europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unter-

2 Klein, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 7.

3 EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 21 und 26; v. 11. 8. 1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 16; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 36; v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 19; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 19.

nehmen untersucht werden. Ausgangspunkt ist die Suche nach den grundlegenden Prinzipien des Gemeinschaftsrechts, welche auf die Besteuerung einwirken und dadurch die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen innerhalb der Europäischen Union beeinflussen (II.). Aufbauend auf den Ergebnissen dieser Analyse soll der Frage nachgegangen werden, in welcher Weise europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen bestimmen (III.). Abschließend soll ein Ausblick auf die zukünftige Entwicklung unterommen werden (IV.).

II. Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe

1. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote

Obwohl der Gleichheitssatz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union weitgehend einheitlich gilt, ergibt sich daraus – wie schon *Birk*⁴ ausgeführt hat – kein Gebot der Besteuerungsgleichheit innerhalb des Gebiets der Europäischen Union. Bezugsgröße des Gleichheitssatzes ist nämlich jeweils nur die eigene Rechtsordnung der Mitgliedstaaten. Eine Gleichbehandlung wird allenfalls innerhalb des gleichheitssatzkonform ausgestalteten Besteuerungssystems der Mitgliedstaaten gewährleistet. Die grenzüberschreitende steuerliche Belastungsgleichheit wird hingegen nicht garantiert⁵. Auch die im EGV festgelegten Diskriminierungsverbote gebieten bloß eine Gleichbehandlung hinsichtlich der von demselben Mitgliedstaat geregelten Sachverhalte, nicht aber eine grenzüberschreitende Gleichbehandlung⁶.

Gleichwohl die Bestimmungen des EGV keine Gleichheit innerhalb der Europäischen Union bewirken, schützt das Gemeinschaftsrecht zumindest vor Diskriminierungen durch steuerliche Regelungen innerhalb eines Mitgliedstaates. Neben dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG, wonach jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten ist, enthalten die Grundfreiheiten des EGV spezielle Diskriminierungsverbote, die vorrangig Anwendung finden. Welche Diskriminierungsverbote des EGV im Hinblick auf steuerliche Regelungen der Mitgliedstaaten wirksam werden und

4 *Birk*, in Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, DS_tJG 19 (1996), S. 66; vgl. auch *J. Lang*, *Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung*, in Klein/Stühl/Wassermeyer (Hrsg.), *Unternehmen Steuern*, FS Flick (1997), S. 873 (885).

5 *Birk*, in Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, DS_tJG 19 (1996), S. 80.

6 Vgl. auch *von Bogdandy*, in Grabitz/Hilf, *Kommentar zur Europäischen Union*, Art. 6 EGV Rz. 11.

damit als Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung angesehen werden können, hängt wesentlich von ihrem Anwendungsbereich ab. Hinsichtlich der Besteuerung von Unternehmen sind insbesondere die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 und 30 EG), die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 und 48 EG), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EG) als europarechtliche Grundfreiheiten einschlägig. Der EGV sieht überdies Regelungen vor, welche die steuerlichen Hemmnisse für den freien Warenverkehr (Art. 90 ff. EG) ausschalten.

Nach der Rechtsprechung des EuGH gebieten die Grundfreiheiten des EGV nicht nur die Gleichbehandlung unter dem Gesichtspunkt der Staatsangehörigkeit⁷. Unzulässig sind neben unmittelbaren Diskriminierungen nämlich auch verschleierte Diskriminierungen, bei denen die Differenzierung an ein anderes Kriterium anknüpft, von der Schlechterstellung aber im wesentlichen Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten betroffen sind⁸. Außerdem hat der EuGH unabhängig von der Staatsangehörigkeit wirkende Beschränkungen als mit den Grundfreiheiten des EGV unvereinbar angesehen, wenn diese nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt und verhältnismäßig sind⁹.

Von den Mitgliedstaaten getroffene Maßnahmen, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten diskriminieren, können nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nur bei Vorliegen der im EGV ausdrücklich angeführten Gründe wie die Gewährleistung der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein¹⁰. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ergibt sich als Maßstab für die Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten, „daß nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, vier Voraussetzungen erfüllen müssen: Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirkli-

7 von *Bogdandy*, in *Grabitz/Hilf*, Kommentar zur Europäischen Union, Art. 6 EGV Rz. 8.

8 Grundlegend EuGH v. 13. 2. 1974 Rs. 152/73, *Sotgiu*, Slg. 1974, 153, Rn. 11; für das Steuerrecht z. B. v. 8. 5. 1990 Rs. 175/88, *Biehl*, Slg. 1990, I-1779; v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225; v. 11. 8. 1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089.

9 EuGH v. 30. 11. 1995 Rs. C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165; vgl. *Schweitzer/Hummer*, *Europarecht*⁵ (1996), S. 330 Rz. 1075.

10 EuGH v. 26. 4. 1988 Rs. 352/85, *Bond van Adverteerders u. a.*, Slg. 1988, 2085, Rn. 32 und 33; v. 25. 7. 1991 Rs. C-288/89, *Collectieve Antennevoorziening Gonda u. a.*, Slg. 1991, I-4007, Rn. 11; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 32.

chung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist“¹¹.

Diese Grundsätze sind auch Beurteilungsmaßstäbe für steuerliche Regelungen der Mitgliedstaaten. Die Wirkungen der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote auf das Steuerrecht werden in der Rechtsprechung des EuGH deutlich. Nach ständiger Rechtsprechung besteht eine Diskriminierung darin, daß unterschiedliche Vorschriften auf objektiv vergleichbare Situationen angewandt werden, oder daß dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird¹². Im Hinblick auf die direkten Steuern hat der EuGH in bezug auf die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen festgestellt, daß sich in einem bestimmten Staat ansässige Personen und Gebietsfremde in der Regel grundsätzlich nicht in einer gleichartigen Situation befinden, denn zwischen ihnen bestehen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle wie auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstands objektive Unterschiede¹³. Jedoch kann bei einer Steuervergünstigung, die Gebietsfremden nicht gewährt wird, eine Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen als Diskriminierung i. S. d. EGV gesehen werden, wenn kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen besteht, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte¹⁴. Gleiches gilt für Gesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, deren Situation hinsichtlich der maßgebenden Besteuerungsfaktoren mit jener von Gesellschaften mit Sitz im betreffenden Mitgliedstaat vergleichbar ist¹⁵.

11 EuGH v. 30. 11. 1995 Rs. C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165. Vgl. auch Urteil *Cassis de Dijon* EuGH v. 20. 2. 1979 Rs. 120/78, *Rewe-Zentral*, Slg. 1979, 649; v. 24. 11. 1993 Rs. C-267/91 und C-268/91, *Keck*, Slg. 1993 I-6097; v. 2. 3. 1994 Rs. C-275/92, *Schindler*, Slg. 1994 I-1039; v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations SA und Singer*, Slg. 1997, I-2471; v. 16. 3. 1999 Rs. C-222/97, *Trummer und Mayer*, Slg. 1999, I-1661.

12 EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 30; v. 11. 8. 1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 17; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 40; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 26.

13 EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 31 bis 34; v. 11. 8. 1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 18; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 41; v. 14. 9. 1999 Rs. C-391/97, *Gschwind*, FR 1999, 1076.

14 EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 36 bis 38; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 42; v. 14. 9. 1999 Rs. C-391/97, *Gschwind*, FR 1999, 1076.

15 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273; v. 3. 7. 1993 Rs. C-330/91, *Commerzbank*, Slg. 1993, I-4017; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 29.

Im Zuge der Verfahren vor dem EuGH in Steuersachen wurden von den betroffenen Mitgliedstaaten vielfältige Rechtfertigungsgründe ins Spiel gebracht. Eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit könnte jedoch nur eine ausdrücklich abweichende Bestimmung zur Vereinbarkeit einer solchen Diskriminierung mit dem Gemeinschaftsrecht führen¹⁶. Durch steuerliche Regelungen verursachte verschleierte Diskriminierungen sind hingegen nach den Urteilen des EuGH in der Rs *Bachmann*¹⁷ mit der Notwendigkeit, die Kohärenz eines Steuersystems zu wahren, unter bestimmten Umständen rechtfertigbar. Dem Kohärenzargument dürfte allerdings angesichts der neueren Rechtsprechung des EuGH keine große Bedeutung mehr zukommen¹⁸.

Beschränkungen der Grundfreiheiten durch steuerliche Vorschriften können durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie etwa die Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt werden, sofern diese zur Erreichung des fraglichen Ziels geeignet sind und nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist¹⁹. Die Mitgliedstaaten haben allerdings zunächst die ihnen durch die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern²⁰ zur Verfügung stehenden Informationsmöglichkeiten auszuschöpfen²¹. Keine Rechtfertigungsgründe²² sind aus Sicht des EuGH die mangelnde gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung des Steuerrechts²³, Befürchtungen einer allgemeinen Steuerflucht²⁴, Störung der durch ein DBA vorgenommenen Steuerverteilung²⁵, mangelnde Gegenseitig-

16 EuGH v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 32.

17 EuGH v. 28. 1. 1992 Rs. C-204, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249 und Rs. C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305.

18 *Thömmes*, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, in Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, DStJG 19 (1996) S. 81 (99); *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*⁴ (1999), S. 186.

19 EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations SA und Singer*, Slg. 1997, I-2471; v. 8. 7. 1999 Rs. C-254/97, *Baxter u. a.*, IStR 1999, 382.

20 ABl. 1977 L 336/15.

21 EuGH v. 28. 1. 1992 Rs. C-204, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249 und Rs. C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305; v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225; v. 11. 8. 1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493; v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations SA und Singer*, Slg. 1997, I-2471.

22 Vgl. die Übersichten hinsichtlich vom EuGH geprüfter Rechtfertigungsgründe bei *Schön*, *Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht*, in *ders.* (Hrsg.), *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk* (1997), S. 743 (768 ff.); *Thömmes*, *Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht*, ebenda, S. 795 (818 ff.).

23 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 24.

24 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 25.

25 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 25.

keit²⁶, die Kompensation durch anderweitige Begünstigungen²⁷ sowie die Sicherung des nationalen Steueraufkommens²⁸.

Als Rechtfertigung für Beschränkungen des Kapitalverkehrs könnte die Bestimmung des Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a EG vorgebracht werden, wonach die Mitgliedstaaten durch Art. 56 EG nicht gehindert sind, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Die in Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a EG genannten Maßnahmen dürfen gem. Art. 58 Abs. 3 EG weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 56 EG darstellen. Im Hinblick auf die Tendenz des EuGH, eine konvergente Anwendung der Grundfreiheiten zu verlangen²⁹, kommt die herrschende Lehre jedoch mit überzeugenden Argumenten zum Ergebnis, daß Art. 58 EG im wesentlichen nur klarstellende Bedeutung hat³⁰. Beschränkungen des Kapitalverkehrs durch steuerliche Regelungen müssen daher den allgemeinen für Beschränkungen der Grundfreiheiten aufgestellten Prüfungskriterien genügen, um gerechtfertigt zu sein.

Das Gemeinschaftsrecht bietet grundsätzlich keinen Schutz vor steuerlicher Ungleichbehandlung von Inländern in bezug auf rein innerstaatliche Sachverhalte, selbst wenn Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten durch steuerliche

26 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 25.

27 EuGH v. 3. 7. 1993 Rs. C-330/91, *Commerzbank*, Slg. 1993, I-4017, 17 bis 19.

28 EuGH v. 14. 11. 1995 Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955; v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 28.

29 *Roth*, Die Niederlassungsfreiheit zwischen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot, in Schön (Hrsg.), *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk* (1997), S. 729 (740 ff.); *Weiß*, Nationales Steuerrecht und Niederlassungsfreiheit, *EuZW* 1999, 493 ff.; *Sedlaczek*, Der Begriff der Diskriminierung und der Beschränkung – die Kapitalverkehrsfreiheit als konvergente Grundfreiheit des EG-Vertrages, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), *Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht* (2000), S. 27 (38 ff.).

30 *Van Thiel*, The Prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean?, *ET* 1994, 303 (309); *Bachmann*, Prohibitions of Discrimination: EC Treaty Rules and Direct Taxation in Germany, *EC Tax Review* 1995, 237 (239); *Hinnekens*, Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the Colours of a Chameleon-Like Principle, *ET* 1996, 286 ff.; *Stähl*, Dividend taxation in a free capital market, *EC Tax Review* 1997, 227 (229); *Schön*, in *GS Knobbe-Keuk* (1997), S. 768; *Dautzenberg*, Die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrages, der Steuervorbehalt des Art. 73d EGV und die Folgen für die Besteuerung, *RIW* 1998, 537 (540 f.); *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs (1998) S. 91 ff.; *Ruppe*, Die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für das Steuerrecht, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), *Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht* (2000), S. 9 (19 ff.).

Vorschriften bevorzugt werden³¹. Allenfalls kann die steuerliche Inländerdiskriminierung ein verfassungsrechtliches Problem innerhalb der Mitgliedstaaten darstellen³². Mit den Grundfreiheiten unvereinbar ist es jedoch nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, eigene Staatsangehörige von der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auszuschließen, wenn sich diese aufgrund ihres Verhaltens gegenüber ihrem Herkunftsmitgliedstaat in einer Lage befinden, die mit derjenigen anderer Personen, die in den Genuß der durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten kommen, vergleichbar ist³³. Untersagt sind ferner steuerliche Beschränkungen der Ausübung einer Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat durch den Heimatstaat, sofern diese nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind³⁴. Steuerliche Beschränkungen können somit auch von Inländern geltend gemacht werden, wenn der Waren-, Dienstleistungs- oder Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gegenüber dem Verkehr allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert wird, ohne daß hierfür eine objektive Rechtfertigung besteht³⁵.

Die Grundfreiheiten garantieren die Beseitigung von Beschränkungen durch steuerliche Maßnahmen, gebieten aber nicht eine Harmonisierung der direkten Besteuerung zwischen den Mitgliedstaaten. Aus diesem Grund können unterschiedliche Besteuerungsniveaus weiter bestehen. In Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen haben die Mitgliedstaaten die Befugnis, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen³⁶.

Ausgehend von einer konvergenten Anwendung der Grundfreiheiten des EGV läßt sich somit als gemeinsamer Besteuerungsmaßstab das Verbot steuerlicher Hindernisse und Hemmnisse im grenzüberschreitenden Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr ableiten, die durch nicht rechtfertigbare höhere Belastungen als für vergleichbare inländische Transaktionen

31 Vgl. z. B. Troberg, in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵ (1997), Art. 52 Rz. 63.

32 Vgl. den Vorlagebeschluß des FG Köln v. 20. 10. 1994, 5 K 314/84 in Rs. Werner, EFG 1995, 273.

33 Grundlegend zur Behinderung von Inländern der EuGH v. 7. 2. 1979 Rs. 115/78, *Knoors*, Slg. 1979, 399; vgl. auch EuGH v. 3. 10. 1990 Rs. C-61/89, *Bouchoucha*, Slg. 1990, I-3551; v. 31. 3. 1993 Rs. C-19/92, Slg. 1993, I-1663; v. 23. 2. 1994 Rs. C-419/92, *Scholz*, Slg. 1994, I-505; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089.

34 EuGH v. 27. 9. 1988 Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 5483, Rn. 16; v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 21.

35 EuGH v. 5. 10. 1994 Rs. C-381/93, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1994, I-5145, Rn. 16; v. 28. 4. 1998 Rs. C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897, Rn. 23.

36 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793.

entstehen³⁷. Eine grenzüberschreitende steuerliche Gleichbehandlung im Sinne einer vergleichbaren Besteuerung in allen Mitgliedstaaten ist nach dem derzeitigen Stand der Entwicklung der Grundfreiheiten allerdings nicht geboten. Die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung wird nach diesem Konzept nur innerhalb eines Mitgliedstaates gewährleistet. Besteuerungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten können daher nur im Wege der Harmonisierung der Besteuerungsvorschriften oder unter dem Druck des Wettbewerbs vermindert werden.

2. Wettbewerbsneutralität

Die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung im Sinne einer steuerlichen Gleichbehandlung innerhalb der Mitgliedstaaten wird über die allgemeinen Anforderungen der Grundfreiheiten hinaus durch weitere Bestimmungen des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts konkretisiert. Diese gilt es bei der Suche nach europarechtlichen Besteuerungsmaßstäben zu berücksichtigen.

a) Beihilfenverbot

Nach Art. 87 Abs. 1 EG sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH umfaßt der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen wie Subventionen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen³⁸. Ein solcher Vorteil kann in einer Minderung der Steuerbelastung des Unternehmens bestehen insbesondere durch Minderung der Steuerbemessungsgrundlage, Steuerbefreiung oder Steuergutschriften sowie durch Zahlungsaufschub³⁹.

37 Vgl. *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997), S. 80.

38 EuGH v. 23. 2. 1961 Rs. 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Slg. 1961, 3; v. 1. 12. 1998 Rs. C-200/97, *Ecotrade*, Slg. 1998, I-7907, Rn. 34; v. 19. 5. 1999 Rs. C-6/97, *Italien/Kommission*, IStR 1999, 382; v. 29. 6. 1999 Rs. C-256/97, *DMT*, ZIP 1999, 1278.

39 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. 1998 C-384/3.

Aus staatlichen Mitteln wird eine Beihilfe gewährt, wenn die Maßnahme zu einem Steuereinnahmeverlust führt. Die Beihilfengewährung muß sich zudem in Steuergesetzen, Steuerverordnungen, Steuerverwaltungsvorschriften oder in der Praxis der Steuerverwaltung manifestieren. Voraussetzung für die Anwendung des Art. 87 Abs. 1 EG ist überdies, daß die betreffende steuerliche Maßnahme den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Für das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung genügt bereits, daß die Beihilfe die Stellung des betreffenden Unternehmens gegenüber anderen im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen verstärkt. Überdies muß die betreffende Maßnahme aber bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Maßnahmen, die ein Ziel der allgemeinen Wirtschaftspolitik verfolgen, indem die mit bestimmten Produktionskosten verbundene Steuerbelastung reduziert wird (z. B. Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung, Beschäftigung), stellen keine staatlichen Beihilfen dar. Wesentlich ist, daß die steuerliche Maßnahme eine Ausnahme von der Anwendung des allgemein geltenden Steuersystems zugunsten bestimmter Unternehmen eines Mitgliedstaats darstellt und nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt ist. Versucht ein Mitgliedstaat, durch einseitige Maßnahmen die Wettbewerbsbedingungen eines bestimmten Wirtschaftssektors jenen in anderen Mitgliedstaaten anzunähern, so kann dies nach der Rechtsprechung des EuGH diesen Maßnahmen nicht den Charakter von Beihilfen nehmen⁴⁰.

Steuerliche Maßnahmen, die eine Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EG darstellen, können unter den Voraussetzungen des Art. 87 Abs. 2 und 3 EG als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden. Ausnahmen von der Unvereinbarkeit staatlicher Beihilfen können insbesondere aus sozialen Gründen, zur Förderung bestimmter Regionen oder Wirtschaftszweige bestehen. Auf keinen Fall aber darf die Kommission Beihilfen genehmigen, die gegen Regelungen des EGV und gegen das abgeleitete Recht auf steuerlichem Gebiet verstoßen.

Nach Art. 88 Abs. 3 EG sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen zu unterrichten. Dies gilt auch für Beihilfen steuerlicher Art. Diese dürfen nicht ohne vorherige Genehmigung durch die Kommission eingeführt werden. Unzulässige Beihilfen sind von dem betreffenden Mitgliedstaat grundsätzlich rückzufordern. Bei steuerlichen Beihilfen wird der rückzufordernde Betrag ermittelt, indem die tatsächlich gezahlte Steuer mit der Steuer, die in Anwendung der allgemeinen Regelung gezahlt hätte werden müssen, verglichen wird.

⁴⁰ EuGH v. 10. 12. 1969 Rs. 6/69 und 11/69, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1969, 523, Rn. 21; v. 19. 5. 1999 Rs. C-6/97, *Italien/Kommission*, IStR 1999, 382.

Das Beihilfenverbot stellt die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sicher, indem es steuerliche Begünstigungen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige innerhalb eines Mitgliedstaates untersagt, die im innergemeinschaftlichen Wettbewerb stehen. Regionale oder sektorale steuerliche Begünstigungen können jedoch von der Kommission genehmigt werden. Daraus resultierende Wettbewerbsverzerrungen müssen hingenommen werden. Steuerliche Vorteile, die allen Unternehmen eines Mitgliedstaates zugute kommen, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des Art. 87 Abs. 1 EG⁴¹. Als Besteuerungsmaßstab wirkt sich das Beihilfenverbot bloß bezüglich steuerlicher Differenzierungen innerhalb eines Mitgliedstaates aus. Es kann daher nicht den Ausgleich von Besteuerungsunterschieden zwischen den Mitgliedstaaten sicherstellen.

b) Bestimmungslandprinzip

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem soll „eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, daß gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebsweges steuerlich gleich belastet werden und daß im grenzüberschreitenden Handelsverkehr die steuerliche Belastung der Waren bekannt ist, damit ein genauer Ausgleich dieser Belastung vorgenommen werden kann“⁴². Ziel des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist es, „die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen“⁴³.

Die Wettbewerbsneutralität wird bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem grundsätzlich auch grenzüberschreitend gewährleistet. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sind steuerlich einheitliche Angebotsbedingungen für die Anbieter notwendig⁴⁴. Nach welchen nationalen Bestimmungen die Besteuerung des Verbrauchs erfolgt und welchem Staat das Steueraufkommen zugute kommt, hängt vom Ort der Erhebung der Umsatzsteuer ab. Solange die Bestimmungen über die Umsatzbesteuerung international nicht vollkommen harmonisiert sind, können sich für den Verbraucher unterschiedliche steuerliche Belastungen und für den Anbieter unterschiedliche Angebotsbedingungen ergeben. Innerhalb der Gemeinschaft wurde das Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten durch die Mehrwertsteuerrichtlinien zwar weitgehend harmonisiert, dennoch

41 Vgl. *Terra/Wattel*, European Tax Law² (1997), S. 57; *Luja*, WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation, *intertax* 1999, 207 (219).

42 Vgl. die 7. Erwägungsbegründung zur 1. MWSt-Richtlinie.

43 Vgl. die 3. Erwägungsbegründung zur 1. MWSt-Richtlinie.

44 Vgl. *Theile*, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer (1995), S. 206.

bestehen insbesondere im Hinblick auf die Steuersätze und Steuerbefreiungen beträchtliche Unterschiede, die zu einer ungleichen Belastung der Verbraucher führen. Der Ort der Steuererhebung ist daher auch innerhalb der Gemeinschaft weiterhin von entscheidender Bedeutung für die Höhe der Umsatzsteuerbelastung.

Die Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Transaktionen kann nach dem Ursprungslandprinzip oder dem Bestimmungslandprinzip erfolgen. Beim Ursprungslandprinzip tritt die Umsatzsteuerbelastung im Herkunftsland der Waren ein⁴⁵. Die Umsatzbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip richtet sich hingegen nach den Regelungen im Staat des Ende des Transports der Waren. Bei Dienstleistungen richtet sich die Besteuerung nach verschiedenen, den Leistungsort bestimmenden Kriterien.

Die Anwendung des Ursprungslandprinzips hat zur Folge, daß der Endverbraucher ausschließlich in jenem Staat belastet wird, in welchem der Gegenstand bezogen wird. Für die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip hat es keine Bedeutung, ob der Gegenstand im In- oder Ausland verbraucht wird⁴⁶. Beim Import von Gegenständen ins Inland nach deren Erwerb im Ausland wird bei Anwendung des Ursprungslandprinzips keine Umsatzsteuer erhoben, sodaß ein Grenzausgleich entfällt. Sofern die Höhe der umsatzsteuerlichen Belastung im Ursprungsland von jener im Bestimmungsland differiert, unterscheiden sich für die Unternehmer bei der Anwendung des Ursprungslandprinzips die Angebotsbedingungen in Abhängigkeit vom Ort der Leistungserbringung. In der Folge können Wettbewerbsverzerrungen eintreten. Die Wettbewerbsneutralität kann bei Anwendung des Ursprungslandprinzips in bezug auf Leistungen an Verbraucher nur dann sichergestellt werden, wenn die Umsatzsteuerbelastung jener des Verbrauchslandes vollkommen entspricht. Dies setzt jedoch eine vollkommene Übereinstimmung der Rechtsvorschriften und der Steuersätze voraus. Die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip führt sonst zwangsläufig zu Wettbewerbsverzerrungen⁴⁷. Gleiches gilt für grenzüberschreitende Dienstleistungen, die ausschließlich im Sitzstaat des Leistungserbringers besteuert werden.

Die Erhebung der Umsatzsteuer nach dem Bestimmungslandprinzip soll die Belastung von grenzüberschreitend gehandelten Waren entsprechend den Regelungen im Verbrauchsland sicherstellen⁴⁸. Es ermöglicht die Variation der

45 *Dziadkowski*, Vorsteuerabzug und Binnenmarkt, *StuW* 1993, 169 (171).

46 *Meyding*, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt (1991), S. 33.

47 *Beck*, Zur Problematik des Systems des Ursprungslandes beim grenzüberschreitenden Verkehr, *UR* 1962, 25 (26).

48 *Ruppe*, Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung – Generalbericht, *Cahiers de droit fiscal international LXVIIIb* (1983), 15 (24); *Meyding*, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt (1991), S. 27, 29; *Menner*, Die

Belastung der Inlandsnachfrage, ohne daß dies unmittelbar Einfluß auf die Auslandsnachfrage hätte⁴⁹. Das Bestimmungslandprinzip sichert zudem die Wettbewerbsneutralität bei Verkäufen an Letztverbraucher, da für im Inland erzeugte und eingeführte Waren die Angebotsbedingungen im Verbrauchsland nicht durch die Umsatzsteuer beeinflusst werden⁵⁰. Für grenzüberschreitende Dienstleistungen wird das Bestimmungslandprinzip durch die Besteuerung am Empfängerort sichergestellt.

Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips bei grenzüberschreitenden Transaktionen ist international allgemein anerkannt⁵¹. Das Bestimmungslandprinzip entspricht Art. III Abs. 2 des GATT-Abkommens⁵², wonach Waren im grenzüberschreitenden Handelsverkehr keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als gleichartige heimische Waren. Auch die Diskriminierungsverbote der Art. 90 ff. EG orientieren sich am Bestimmungslandprinzip⁵³. Allerdings wird durch diese Bestimmungen die Anwendung des Ursprungslandprinzips keineswegs ausgeschlossen.

Die Regelungen der 6. MWSt-RL beruhen in bezug auf den grenzüberschreitenden Warenverkehr mit Drittstaaten auf dem Bestimmungslandprinzip. Die Einfuhr von Gegenständen in das Inland eines Mitgliedstaates wird gem Art. 2 Z. 2 der 6. MWSt-RL besteuert, Ausfuhren nach einem Drittland sind nach Art. 15 der 6. MWSt-RL steuerbefreit. Trotz der Verwirklichung des Binnenmarktes wurde in bezug auf den innergemeinschaftlichen Warenverkehr grundsätzlich am Bestimmungslandprinzip festgehalten. In Art. 28a der 6. MWSt-RL wurde der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland zur Begründung eines Besteuerungsanspruches normiert und gleichzeitig die innergemeinschaftlichen Lieferungen gem Art. 28c Teil A der 6. MWSt-RL steuerbefreit. Durch diese Maßnahmen wird der Grenzausgleich entsprechend dem Bestimmungslandprinzip festgelegt. Hingegen werden innergemeinschaftliche Lieferungen, die nicht als innergemeinschaftliche Erwerbe erfaßt werden, nach dem Ursprungslandprinzip besteuert. Dies gilt insbesondere für Lieferungen an Private im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr. Von diesem Grundsatz existieren jedoch zahlreiche Ausnahmen, wie für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge gem Art. 28a Abs. 1 Buchstabe b der 6. MWSt-RL

Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe (1992), S. 78; *Dziadkowski*, *StuW* 1993, 171.

49 *Meyding*, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt (1991), S. 31.

50 *Ruppe*, *UStG – Kommentar*², Einf. Rz. 54; *Meyding*, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt (1991), S. 30.

51 *Ruppe*, *CDFI LXVIIIb*, 25; *Kluge*, *Das deutsche Internationale Steuerrecht*³ (1992), S. 309.

52 *öBGBI.* 254/1951.

53 *Voß*, in *Grabitz/Hilf*, *Kommentar zur Europäischen Union*, Art. 95 EGV Rz. 2.

und Versandungslieferungen an private Abnehmer gem Art. 28b Teil B der 6. MWSt-RL, bei denen das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung kommt und damit für diese Lieferungen gleiche Angebotsbedingungen auf den Absatzmärkten geschaffen werden. Die Umsatzbesteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen erfolgt durch Anknüpfung an den Leistungsort entweder am Sitzort des Leistungserbringers, am Ort der Leistungserbringung oder am Sitzort des Leistungsempfängers.

Bezüglich der harmonisierten Verbrauchsteuern auf Tabak, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Mineralöle gelten grundsätzlich dieselben Prinzipien wie für die Umsatzsteuer. Nach Abschaffung der Binnengrenzen ist im innergemeinschaftlichen Handel das Bestimmungslandprinzip anwendbar. Das Ursprungslandprinzip gilt hingegen für Waren des freien Verkehrs, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und selbst befördern. Im Versandhandel erfolgt die Besteuerung allerdings nach dem Bestimmungslandprinzip⁵⁴.

Gemeinsamer europarechtlicher Besteuerungsmaßstab der Verbrauchsteuern ist daher das Bestimmungslandprinzip, welches trotz unterschiedlicher Steuersätze und sonstiger heterogener Steuerregelungen die Wettbewerbsneutralität im Sinne steuerlich einheitlicher Angebotsbedingungen für die Anbieter im jeweiligen Mitgliedstaat gewährleistet. Diesem Grundsatz folgen zwar prinzipiell auch die sekundärrechtlichen Bestimmungen zur Harmonisierung der Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern. Gleichwohl sind vor allem im innergemeinschaftlichen Warenverkehr hiervon zahlreiche Abweichungen vorgesehen, die es im Hinblick auf die grenzüberschreitende Organisation des Absatzes zu beachten gilt⁵⁵.

c) Vermeidung der Doppelbesteuerung

Wenngleich die Harmonisierung im Bereich der direkten Besteuerung im Vergleich zur Rechtsangleichung auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern erst am Beginn ist, sollten wesentliche Behinderungen grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse durch die Beschlußfassung der Fusionsrichtlinie⁵⁶ und Mutter/Tochter-Richtlinie⁵⁷ 1990 beseitigt werden. Diese Richtlinien bil-

54 *Schröer-Schallenberg*, Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern, in Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995), S. 709 (719 ff.).

55 *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997), S. 24 f.

56 Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. 1990 L 225/1.

57 Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. 1990 L 225/6.

den ein Paket mit dem Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Schlichtungsverfahrensübereinkommen)⁵⁸. Ziel dieser Regelungen ist die wettbewerbsneutrale Besteuerung im Hinblick auf grenzüberschreitende Zusammenschlüsse zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten. Zur Verwirklichung dieses Ziels wurden durch die Verabschiedung der Mutter/Tochter-Richtlinie sowie den Abschluß des Schlichtungsverfahrensübereinkommens Maßnahmen beschlossen, welche die mehrfache Besteuerung in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten verhindern sollen. Im Hinblick auf das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung liegt dem Rat überdies ein Vorschlag für eine Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten⁵⁹ vor.

(1) Mutter/Tochter-Richtlinie

Die Mutter/Tochter-Richtlinie ist auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften eines Mitgliedstaates an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft anwendbar. Der Gewinn der Tochtergesellschaft wird in ihrem Sitzstaat nach den dortigen Steuerregelungen besteuert. Gewinnausschüttungen an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft sind von Quellensteuern zu befreien. Im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft wird die Doppelbesteuerung nach Wahl des Mitgliedstaates entweder durch die Freistellung der Gewinnausschüttung oder durch Anrechnung der indirekt auf diese Gewinnausschüttungen lastenden, im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft erhobenen Steuern sichergestellt.

Der Anwendungsbereich der Mutter/Tochter-Richtlinie ist jedoch in mehrfacher Weise eingeschränkt und erfaßt daher nicht sämtliche grenzüberschreitenden Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb der Gemeinschaft⁶⁰. Zum einen gelten die Regelungen nur für Gesellschaften, die im Anhang zur Richtlinie angeführt sind, in einem Mitgliedstaat ansässig sind sowie ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftsteuer eines der Mitgliedstaaten unterliegen, ohne davon befreit zu sein. Zum anderen können die Mitgliedstaaten als Voraussetzung für ein Mutter/Tochter-Verhältnis eine Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft von 25% am Kapital der Tochtergesellschaft oder an den Stimmrechten vorsehen. Die Mitgliedstaaten können überdies eine Mindestbeteiligungsdauer von maximal zwei Jahren vom Zeitpunkt der Anschaffung bis

58 ABl. 1990 L 225/10.

59 KOM (1998) 67 endg, ABl. 1998 C 123/9.

60 Vgl. *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994), S. 248 ff.

zum Zeitpunkt der Veräußerung vorsehen. Art. 1 Abs. 2 der Mutter/Tochter-Richtlinie läßt es außerdem zu, daß die Mitgliedstaaten einzelstaatliche oder zwischenstaatliche Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen anwenden.

Seit dem Inkrafttreten der Mutter/Tochter-Richtlinie 1992 wird für grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen die mehrfache Besteuerung von Gewinnen, sofern der Sachverhalt unter ihren Anwendungsbereich fällt, beseitigt. Administrative Belastungen mit der Rückerstattung von Steuern im Staat der Tochtergesellschaften werden vermieden. Die Regelungen gewährleisten die Neutralität der Besteuerung innerhalb ihres Anwendungsbereiches durch die steuerliche Gleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten von Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaates⁶¹. Die Bestimmungen der Mutter/Tochter-Richtlinie treffen aber keine Entscheidung darüber, ob die Prinzipien der Kapitalimport- oder Kapitalexporthneutralität verwirklicht werden, da sie die Art der Entlastung entweder nach der Freistellungs- oder der Anrechnungsmethode den Mitgliedstaaten zur Wahl stellt. Die durch die Mutter/Tochter-Richtlinie ergriffenen Maßnahmen reichen jedenfalls nicht aus, um die Besteuerungsneutralität für sämtliche Dividendenflüsse innerhalb des Binnenmarktes sicherzustellen. Auf Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen unter 25% müssen die Regelungen der Mutter/Tochter-Richtlinie grundsätzlich nicht angewandt werden. Ferner sind Dividendenempfänger, die nicht eine im Anhang zur Mutter/Tochter-Richtlinie genannte Rechtsform aufweisen, von der Anwendung der Richtlinienregelungen ausgeschlossen. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in bezug auf grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen ist daher als europarechtlicher Besteuerungsmaßstab nur eingeschränkt wirksam. Um die Vorteile der Mutter/Tochter-Richtlinie nutzen zu können, wird die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen so gestaltet werden müssen, daß die Regelungen der Mutter/Tochter-Richtlinie anwendbar sind.

(2) Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie

Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten sollen durch die (noch zu beschließende) Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie⁶² gegenüber gleichwertigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich gleichgestellt werden. Dieses Ziel soll durch die Befreiung von der Besteuerung auf entsprechende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen,

61 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 153.

62 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. 1998 C 123/9.

verwirklicht werden. Der Anwendungsbereich erfaßt – vergleichbar der Mutter-Tochter-Richtlinie – verbundene Unternehmen sowie deren Betriebsstätten. Die Anwendung der Richtlinienbestimmungen soll durch zahlreiche Ausnahmen eingeschränkt werden, welche die tatsächliche Besteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Empfängers sicherstellen und Mißbräuche vermeiden soll.

Die Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Zinsen und Lizenzgebührenzahlungen wird i. d. R. bereits durch die Regelungen der zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA vermieden. Die Richtlinie würde darüber hinaus jedoch innerhalb ihres Anwendungsbereiches für verbundene Unternehmen durch die vollkommene Freistellung von der Besteuerung im Quellenstaat sämtliche Hindernisse hinsichtlich grenzüberschreitender Zinsen- oder Lizenzgebührenflüsse beseitigen, die insbesondere mit etwaigen Rückerstattungsverfahren verbunden sind, und dadurch die Wettbewerbsneutralität gegenüber Mitbewerbern innerhalb eines Mitgliedstaates sichern. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in bezug auf Zinsen- und Lizenzgebührenzahlungen wird als europarechtlicher Besteuerungsmaßstab ebenso wie hinsichtlich der Gewinnausschüttungen nur eingeschränkt wirksam. Um die Vorteile aufgrund der Richtlinie erlangen zu können, wird die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung darauf ausgerichtet sein müssen, die Voraussetzungen für die Anwendung der Richtlinie zu erfüllen.

(3) Schlichtungsverfahrensübereinkommen

Das Schlichtungsverfahrensübereinkommen⁶³ soll der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Falle von grenzüberschreitenden Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen zweier Mitgliedstaaten dienen. Zu diesem Zweck haben die Mitgliedstaaten im Jahr 1990 ein Übereinkommen geschlossen⁶⁴, in einem mehrstufigen Verfahren die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Sofern im Falle einer Berichtigung von Gewinnen bezüglich des Geschäftsverkehrs zwischen verbundenen Unternehmen eine Gegenberichtigung im anderen Vertragsstaat unterbleibt, haben die beteiligten Unternehmen die Möglichkeit, falls die zuständigen Behörden nicht im Wege eines Verständigungsverfahrens zu einem Ergebnis gekommen sind, ein Schlichtungsverfahren zu verlangen. Im Rahmen des Schlichtungsverfahrens hat ein beratender Ausschuß

63 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. 1990 L 225/10.

64 Dem Abkommen sind Finnland, Österreich und Schweden beigetreten: Übereinkommen über den Beitritt der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden zu dem Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen – Unterzeichnungsprotokoll, ABl. 1996 C 26/1.

innerhalb von sechs Monaten eine Stellungnahme abzugeben, wie die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Nach Abgabe der Stellungnahme durch den beratenden Ausschuß können die Behörden der Vertragsstaaten innerhalb von sechs Monaten unabhängig vom Ergebnis des beratenden Ausschusses die Doppelbesteuerung entweder einvernehmlich beseitigen oder haben, falls sie zu keiner einvernehmlichen Lösung gelangen, das Ergebnis der Stellungnahme nach Ablauf von sechs Monaten umzusetzen.

Ziel des Übereinkommens ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb einer angemessenen Frist. Das Schlichtungsverfahrenübereinkommen bezieht sich nur auf einen kleinen, aber sehr wesentlichen Bereich von Konfliktfällen bei grenzüberschreitenden Beziehungen. Die wirksame Beseitigung der Doppelbesteuerung in Fällen nicht abgestimmter Rechtsanwendung zwischen zwei Mitgliedstaaten ist daher kein allgemeiner Maßstab für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Sie wirkt sich aber gerade im besonders konfliktträchtigen Bereich der Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen hinsichtlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung positiv aus.

d) Steuerneutralität von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen

Ziel der Fusionsrichtlinie ist die Sicherung der Steuerneutralität bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen innerhalb der Gemeinschaft. Zu diesem Zweck wird die Besteuerung grenzüberschreitender Umstrukturierungsmaßnahmen, die sich durch die Aufdeckung stiller Reserven im Zeitpunkt der Übertragung auf einen anderen Rechtsträger ergibt, sowohl auf Ebene der übertragenden Gesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters unterbunden. Der Steueraufschub erfolgt jedoch nur temporär, da bei einer späteren Veräußerung des übertragenen Vermögens die im Zeitpunkt der Umstrukturierung realisierten stillen Reserven besteuert werden. Sofern die Mitgliedstaaten für innerstaatliche Vorgänge die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die übernehmende Gesellschaft gestatten, sind sie verpflichtet, diese Vorschriften auch auf die von der Fusionsrichtlinie erfaßten Vorgänge anzuwenden.

Der Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie erstreckt sich auf Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen sowie den Austausch von Kapitalanteilen zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Die Regelungen gelten nur für Gesellschaften, die im Anhang zur Richtlinie angeführt sind, in einem Mitgliedstaat ansässig sind sowie ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftsteuer eines der Mitgliedstaaten unterliegen, ohne davon befreit zu sein. Ferner kann die Anwendung der Regelungen der Fusionsrichtlinie ausgeschlossen werden, wenn der grenzüberschreitende Umstrukturie-

rungsvorgang als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung hat.

Die Fusionsrichtlinie dient der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, indem sie steuerliche Hindernisse grenzüberschreitender Umstrukturierungen beseitigt. Änderungen der Betätigungsform zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft können innerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie ohne steuerliche Beschränkungen vorgenommen werden. Das Prinzip der Steuerneutralität grenzüberschreitender Umstrukturierungsmaßnahmen wird durch die Fusionsrichtlinie aber nur im eingeschränkten Rahmen verwirklicht, da im wesentlichen nur Kapitalgesellschaften als übertragende und übernehmende Gesellschaften in Betracht kommen. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften kommen die steuerlichen Vorteile der Fusionsrichtlinie hingegen nicht zur Anwendung, wodurch diese in bezug auf grenzüberschreitende Umstrukturierungsvorgänge wettbewerbsmäßig benachteiligt werden⁶⁵. Für grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen fehlen gesellschaftsrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen. Allerdings sollten diese Vorgänge unter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG durchgeführt werden können⁶⁶. Ungeregt durch die Fusionsrichtlinie bleiben die steuerlichen Folgen der grenzüberschreitenden Sitzverlegung.

e) Sicherung der effektiven Besteuerung

Mangelnde Steuerharmonisierung innerhalb der Europäischen Union hat zu einem Steuersenkungswettbewerb geführt, der von den Mitgliedstaaten als schädlich betrachtet wird⁶⁷. Als Reaktion haben die Mitgliedstaaten 1997 ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union beschlossen⁶⁸. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt sowie Aushöhlung des Steueraufkommens sollen einerseits basierend auf einem Verhaltenskodex gegen den unfairen Steuerwettbewerb ein annähernd einheitliches Niveau der Unternehmensbesteuerung erreicht werden, andererseits durch die Beschlußfassung einer Richtlinie die effektive Besteuerung von Zinserträgen aus privaten Veranlagungen⁶⁹ sichergestellt werden.

65 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung* (1999), S. 161.

66 *Lutter*, in ders. (Hrsg.), Umwandlungsgesetz – Kommentar (1996), § 1 Rz. 9 ff.

67 *J. Lang*, in FS Flick (1997), S. 886 f.

68 Schlußfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ v. 1. 12. 1997 zur Steuerpolitik – Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1. 12. 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung – Besteuerung von Zinserträgen, ABl. 1998 C 2/1.

69 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft, ABl. 1998 C 212/13.

Als potentiell schädlich und daher nach dem Verhaltenskodex unerlaubt sind alle steuerliche Maßnahmen anzusehen, die verglichen mit den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung bewirken. Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, keine neuen schädlichen steuerlichen Maßnahmen im Sinne dieses Verhaltenskodex zu treffen sowie solche so bald wie möglich unter Berücksichtigung der im Rat im Anschluß an das Beurteilungsverfahren geführten Diskussionen aufzuheben.

Führt die Initiative der Mitgliedstaaten zum Erfolg, so sollten sich die durch eine geringe effektive Besteuerung hervorgerufenen Wettbewerbsverzerrungen vermindern. Im Gegensatz zur Mutter/Tochter-Richtlinie, welche bloß die mehrfache Besteuerung vermeiden soll, wäre auf diese Weise auch die effektive Besteuerung auf europäischer Ebene gesichert. Die geplanten Maßnahmen bedeuten jedoch keine vollständige Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Union, so daß dadurch keine vollkommene grenzüberschreitende Besteuerungsgleichheit gewährleistet wird. Mitgliedstaaten haben es weiterhin in der Hand, durch die generelle Absenkung der Unternehmenssteuer unter das durchschnittliche Steuerniveau innerhalb der Gemeinschaft potentiell wettbewerbsverzerrende Maßnahmen zu setzen. Ferner fehlt ein einheitliches Außensteuerrecht der Europäischen Union, weshalb nicht gänzlich sichergestellt ist, daß sich das Steuergefälle gegenüber Drittstaaten nicht auf das Gemeinschaftsgebiet auswirkt.

III. Einfluß europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe auf die Organisation und Finanzierung

Für die grenzüberschreitende Organisation der unternehmerischen Tätigkeit innerhalb der Europäischen Union bestehen diverse Alternativen⁷⁰. Die Abwicklung von grenzüberschreitenden Aktivitäten kann zum einen in Form eines direkten Leistungsaustausches über die Grenze ohne einen eigenen Stützpunkt im anderen Mitgliedstaat erfolgen, was in der Literatur als Direktgeschäft bezeichnet wird⁷¹. Sofern das Unternehmen seine Aktivitäten über eine im anderen Mitgliedstaat errichtete Betriebsstätte, mittels Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft abwik-

70 Vgl. dazu grundlegend *Scheffler*, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit (1994), S. 1 ff.; *Fischer/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁴ (1998), S. 230 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 279 ff.

71 *Scheffler*, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit (1994), S. 1.

kelt, liegt eine Direktinvestition im Ausland vor. Die verschiedenen Gestaltungsalternativen haben unterschiedliche steuerliche Konsequenzen. Wie sich europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe auf die steuerliche Belastung verschiedener grenzüberschreitender Organisationsformen auswirken, soll im Folgenden untersucht werden:

1. Grenzüberschreitender Waren- und Dienstleistungsverkehr

Als Direktgeschäft wird im Zusammenhang mit der Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen der unmittelbar in Verbindung mit dem Abnehmer erfolgende Leistungsaustausch über die Grenze ohne dauerhafte Einrichtung im anderen Staat verstanden. Zu den Direktgeschäften zählen insbesondere Warenlieferungen, gewerbliche Dienstleistungen, die Überlassung von Kapital sowie die Überlassung körperlicher oder unkörperlicher Gegenstände zur Nutzung⁷².

a) (Wohn-)Sitz-/Quellenbesteuerung

Aus Direktgeschäften im Ausland resultierende Einkünfte werden im Rahmen der Ertragsbesteuerung entsprechend dem Universalitätsprinzip im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers erfaßt. Der universelle Besteuerungsanspruch wird durch europarechtliche Grundsätze prinzipiell nicht beschränkt. Sofern es zur Kollision mit (beschränkten) Besteuerungsansprüchen anderer Mitgliedstaaten kommt, erhebt sich die Frage, ob der Ansässigkeitsstaat aufgrund europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe verpflichtet ist, eine etwaige Doppelbesteuerung durch nationale Maßnahmen oder durch den Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens zu vermeiden. Der EuGH hat entschieden, daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zwar nach Art. 293 zweiter Spiegelstrich EG zu den Zielen des EGV gehört, sich daraus aber nicht ergibt, daß sich der einzelne vor den nationalen Gerichten darauf berufen kann⁷³.

Eine Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für aus einem Mitgliedstaat bezogene Einkünfte könnte sich allenfalls dann ergeben, wenn hinsichtlich in anderen Mitgliedstaaten oder in Drittstaaten erzielter vergleichbarer Einkünfte entsprechende innerstaatliche oder zwischenstaatliche Maßnahmen ergriffen werden. Die fehlende Berücksichtigung der im Ausland gezahlten Steuern stellt ein Hindernis für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr dar. Diese Beschränkung des Waren- und Dienst-

72 *Scheffler*, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit (1994), S. 2; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 281.

73 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 15 bis 17.

leistungsverkehrs könnte wohl kaum mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden, wenn der betreffende Mitgliedstaat gleichzeitig hinsichtlich der Einkünfte aus der Tätigkeit in anderen Staaten die Doppelbesteuerung beseitigt. Zudem könnte die Entlastung von der Doppelbesteuerung aufgrund eines DBA als Vorteil angesehen werden, der, wenn er anderen Mitgliedstaaten und insbesondere Drittstaaten eingeräumt wird, im Sinne einer aus den Diskriminierungsverboten abzuleitenden Meistbegünstigungsklausel auch allen anderen Mitgliedstaaten zugestanden werden muß⁷⁴.

Werden in anderen Mitgliedstaaten erzielte Einkünfte aus Direktgeschäften im Inland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht besteuert, so müssen diese grundsätzlich nach denselben Gewinnermittlungsvorschriften festgestellt werden, wie sie für im Inland erwirtschaftete Einkünfte gelten. Sofern Verluste erzielt werden, sollten dieselben Verlustausgleichs- oder Verlustvortragsbeschränkungen angewandt werden, die auch für im Inland erzielte Verluste gelten. Die Einschränkung oder Versagung des Verlustausgleichs oder Verlustvortrags speziell für ausländische Verluste stellt eine Beschränkung dar, die in bezug auf Direktgeschäfte im Widerspruch zur Waren-, Dienstleistungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit stehen dürfte⁷⁵, sofern hierfür keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses bestehen. Ausschließlich für ausländische Betätigungen geltende Verlustausgleichsverbote verhindern zwar nicht unbedingt die Betätigung im anderen Mitgliedstaat, doch stellen sie ein Hemmnis dar und machen diese weniger attraktiv⁷⁶. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die eine solche Beschränkung rechtfertigen könnten, sind jedoch nicht ersichtlich. Neben den vom EuGH grundsätzlich abgelehnten Rechtfertigungsargumenten, wie einen möglichen Aufkommensausfall, dürften weder die Kohärenz des Steuersystems noch das Erfordernis der steuerlichen Kontrolle der Verluste die Beschränkung ausreichend rechtfertigen. Das Kohärenzargument scheidet am fehlenden unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Besteue-

74 Vgl. zur „Meistbegünstigungsklausel“ allgemein *Troberg*, in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag⁵ (1997), Vorb. zu Art. 52 bis 58 Rz. 15; *Bleckmann*, *Europarecht*⁶ (1997), S. 641 Rz. 1758; im Steuerrecht *Rädler*, Meistbegünstigung im europäischen Steuerrecht?, in Burmester/Endres (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997), S. 335 (335 ff.); *Schuch*, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), S. 99 ff.; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997), S. 670 m. w. N. in Fn. 114.

75 Vgl. *Loritz/Wagner*, § 2a EStG und Europäische Gemeinschaft – verfassungsrechtliche und europarechtliche Fragen, BB 1991, 2266 ff.

76 Vgl. die Argumentation des GA *Saggio* in der Begründung der Schlußanträge v. 10. 6. 1999 C-55/98, *Vestergaard*, IStR 1999, 502 f.

rung von Einnahmen und dem Abzug von der Bemessungsgrundlage. Die steuerliche Kontrolle könnte durch Einsatz der Möglichkeiten, welche die Amtshilferichtlinie über die Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaates bietet, im Hinblick auf die Ermittlung der Verluste jedenfalls gewährleistet werden.

Auch der Quellenstaat ist aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts grundsätzlich nicht daran gehindert, auf seinem Gebiet erzielte Einkünfte zu besteuern. Das steuerliche Territorialitätsprinzip wird grundsätzlich anerkannt⁷⁷, sofern die Besteuerung jede offene oder versteckte Diskriminierung sowie nicht gerechtfertigte Beschränkung unterläßt. Die Steuererhebung erfolgt meist im Wege des Quellensteuerabzugs, indem auf die Bruttoerträge ein fester Steuersatz angewandt und der Schuldner zur Einbehaltung verpflichtet wird. Mit dem Steuerabzug ist oftmals eine Abgeltungswirkung verbunden, welche die Veranlagung und die damit verbundene Berücksichtigung von Ausgaben sowie die Anwendung des individuellen Steuersatzes ausschließt. Sofern die Steuerbelastung des Steuerausländers dadurch höher ist als die eines Steuerinländers, der sich sonst in einer vergleichbaren Situation befindet, wird von einer versteckten Diskriminierung auszugehen sein. Die Verwaltungsvereinfachung dürfte kein ausreichender Rechtfertigungsgrund sein, da der Erklärungsaufwand ohnedies beim Steuerpflichtigen liegt⁷⁸. Die Kontrollmöglichkeit hinsichtlich der Ausgaben durch die Steuerbehörden stellt ebenfalls keine ausreichende Rechtfertigung für den Ausschluß eines Ausgabenabzugs dar, zumal die notwendigen Informationsbeschaffung unter Nutzung der Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie möglich sein müßte, und die Verweigerung jeglicher Möglichkeit des Ausgabenabzugs jedenfalls unverhältnismäßig sein wird.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Betätigungen werden von den Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Nach der Rechtsprechung des EuGH haben die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen insbesondere nach Art. 293 zweiter Spiegelstrich EG die Befugnis, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen⁷⁹. Die Mitgliedstaaten können sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen

77 Vgl. EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 22.

78 *Dautzenberg*, Reformbedarf bei der beschränkten Steuerpflicht nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Asscher, DB 1996, 2248 (2249); *Schön*, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 772.

79 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 30.

orientieren. Allerdings müssen sie dabei auch europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe beachten⁸⁰.

Den Mitgliedstaaten steht es daher zwar grundsätzlich frei, in welcher Weise sie Besteuerungsrechte durch ein DBA zwischen Quellenstaat und Wohnsitzstaat verteilen. Die Literatur erblickt einen Verstoß gegen die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, wenn ein Mitgliedstaat in unterschiedlichen DBA verschiedene Quellensteuersätze für vergleichbare Sachverhalte vorsieht⁸¹. Eine Beschränkung – ausgelöst durch unterschiedliche Quellensteuersätze – setzt voraus, daß im Wohnsitzstaat keine Anrechnung der Quellensteuer möglich ist, da sich die Unterschiede bei der Besteuerung im Quellenstaat für den Steuerpflichtigen ansonsten nicht behindernd auswirken⁸². Sollten unterschiedliche Quellensteuersätze jedoch zu Beschränkungen führen, stellt sich die Frage, durch welche zwingenden Gründe des Allgemeininteresses sie rechtfertigbar wären. Vielfach wurde der notwendige Interessensausgleich im Rahmen von DBA als sachliche Rechtfertigung für unterschiedliche steuerliche Regelungen angeführt⁸³. Dieser Interessensausgleich sowie die Wahrung der Gegenseitigkeit darf aber nicht zu Lasten des einzelnen Steuerpflichtigen gehen⁸⁴. Ebensowenig erscheint eine allgemeine Kompensation mit Vorteilen, die der Steuerpflichtige im anderen Staat realisieren kann, als Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung geeignet. Ob der EuGH andere Rechtfertigungsgründe für eine Quellensteuersatzdifferenzierung aufgrund unterschiedlicher DBA akzeptieren könnte, erscheint fraglich, weshalb hierdurch ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV vorliegen könnte⁸⁵. Als nicht gerechtfertigte Beschränkung könnten ferner die unterschiedlichen Modalitäten anse-

80 Grundlegend *M. Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), S. 25 (27 ff.).

81 *Rädler*, in FS Debatin (1997), S. 344 f.; *Schuch*, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), S. 104; *Wassermeyer*, Zwingt die Rechtsentwicklung zum Abschluß multilateraler Abkommen?, DB 1998, 28 (31).

82 *Wassermeyer*, DB 1998, 31; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 227.

83 *Hinneken*, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law – Applications of the Rules, EC Tax Review 1995, 202 (214 f.); *Steichen*, Der Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in Burmester/Endres (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997), S. 417 (434).

84 *Wassermeyer*, DB 1998, 32.

85 Vgl. *M. Lang*, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), S. 25 ff.; *Wassermeyer*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSJG 19 (1996), S. 151 (157).

hen werden, nach denen Quellensteuerreduktionen entsprechend den DBA durchgeführt werden.

Die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat löst nach den DBA die Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat aus. Die Frage, ob der Wohnsitzstaat zur Anrechnung über den inländischen Steuerbetrag hinaus verpflichtet ist, hat der EuGH bereits abschlägig beantwortet⁸⁶. Ein DBA soll lediglich verhindern, daß ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden. Es muß nicht gewährleistet, daß die Steuern, die von dem Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, nicht höher sind als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben werden⁸⁷. Als Beschränkung der Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit könnte jedoch die Anwendung der per-country-limitation eingestuft werden. Wie bereits Schön⁸⁸ festgestellt hat, führt die per-country-limitation zu einer Verzerrung von Anlageentscheidungen, und zwar in Richtung auf eine möglichst starke Konzentration der Investition in einem oder zumindest wenigen Mitgliedstaaten. Ein zwingender Grund für die unterschiedliche Behandlung von Anrechnungsbeträgen, je nachdem aus welchem Vertragsstaat der Anrechnungsbetrag stammt, ist nicht ersichtlich.

b) Bestimmungsland-/Ursprungslandbesteuerung

Wenngleich im Rahmen der Steuerplanung traditionell die direkten Steuern im Mittelpunkt der Betrachtung stehen, gewinnen Fragen im Zusammenhang mit Umsatzsteuer und sonstiger Verbrauchsteuern in bezug auf die Organisation grenzüberschreitender Tätigkeit in der Europäischen Union in jüngerer Zeit zunehmend an Bedeutung⁸⁹. Auslöser für Gestaltungsüberlegungen ist im wesentlichen das Steuersatzgefälle zwischen den Mitgliedstaaten. Unterschiedliche Steuersätze sollten sich im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr im Binnenmarkt entsprechend dem Bestimmungslandprinzip nicht wettbewerbsverzerrend auswirken.

86 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 45 bis 47; vgl. auch Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 773.

87 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 46.

88 Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 774.

89 Rödder, Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, DStR 1992, 49 ff.; ders., Umsatzsteuerrelevante Gestaltungsmöglichkeiten im Binnenmarkt, UR 1994, 27 ff.; *Mattausch*, Steuerliche Gestaltungen und ihre Grenzen im Bereich der Umsatzsteuer nach dem Binnenmarkt-Umsatzsteuergesetz, IStR 1995, 264 ff.; *Rademacher*, Finanzplanorientierte Besteuerungssimulation für ausländische Betriebsstätten in der Europäischen Union, IStR 1995, 451 ff.; *Tumpel*, Umsatzsteuerplanung im Binnenmarkt, in Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg.), Zukunft der Wirtschaftsprüfung (1997), S. 253 ff.; *Dolton/Wareham* (Hrsg.), Tolley's VAT Planning 1999-2000.

Allerdings wird von diesem Besteuerungsmaßstab durch die Regelungen der 6. MWSt-RL in zahlreichen Fällen abgewichen. Wettbewerbsverzerrend können sich insbesondere jene Regelungen auswirken, die dem Ursprungslandprinzip folgen. Dies sind insbesondere Lieferungen im privaten Reiseverkehr sowie Versandungslieferungen an private Abnehmer, wenn die Lieferschwellen nicht überstiegen wird. Daneben ergeben sich aber Gestaltungsmöglichkeiten bei Dienstleistungen, bei denen umsatzsteuerlich an den Unternehmenssitz des Leistungserbringers angeknüpft wird. Auch in diesen Fällen wird es möglich sein, durch organisatorische Maßnahmen Unterschiede bei den Steuersätzen sowie Steuerbefreiungsbestimmungen zu nutzen. Selbst im Unternehmensbereich zeigt das Beispiel des Leasing von Personenkraftfahrzeugen, daß aufgrund unterschiedlicher Bestimmungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges zwischen den Mitgliedstaaten Wettbewerbsvorteile durch entsprechende Gestaltungen genutzt werden können⁹⁰.

Die Beispiele machen deutlich, daß trotz einheitlicher europarechtlicher Besteuerungsmaßstäbe und der im Bereich des Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuerrechts weitgehend harmonisierten steuerrechtlichen Vorschriften Wettbewerbsverzerrungen nicht auszuschließen sind, solange keine weitergehende Angleichung der Besteuerungsregelungen geschaffen wird. Mangelnde Wettbewerbsneutralität gibt jedenfalls beim derzeitigen Stand der Harmonisierung Anlaß zu steuerinduzierten Gestaltungen im Hinblick auf Organisation (z. B. Standortwahl, Wahl des Transportweges etc.) und Finanzierung (z. B. PKW-Leasing).

2. Grenzüberschreitende Direktinvestitionen

Die wirtschaftliche Bindung zu einem anderen Mitgliedstaat erhöht sich bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten innerhalb der Europäischen Union, wenn Direktinvestitionen getätigt werden. Wegen der unterschiedlichen zivil- und steuerrechtlichen Konsequenzen wird allgemein eine weitere Untergliederung der Direktinvestitionen in Betriebsstätten und Beteiligungen an Gesellschaften vorgenommen⁹¹. Bei der folgenden Betrachtung des Einflusses von europarechtlichen Besteuerungsmaßstäben auf die Organisation und Finanzierung sollen Direktinvestitionen in Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften im Mittelpunkt stehen. Auf die Konsequenzen für Tochterpersonengesellschaften wird hier nicht gesondert eingegangen.

⁹⁰ EuGH v. 17. 7. 1997 Rs. C-190/95, *ARO Lease*, Slg. 1997, I-4383; v. 7. 5. 1998 Rs. C-390/96, *Lease Plan*, Slg. 1998, I-2553; v. 18. 6. 1998 C-43/96, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1998, I-3903.

⁹¹ *Scheffler*, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit (1994), S. 2 ff.; *Fischer/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁴ (1998), S. 231; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung¹ (1999), S. 279.

a) Betriebsstätten

(1) Besteuerung im Wohnsitzstaat

Direktinvestitionen in anderen Mitgliedstaaten stehen unter dem Schutz der Grundfreiheiten des EGV. Die Niederlassungsfreiheit schützt auch vor steuerlichen Diskriminierungen und Beschränkungen durch den Wohnsitzstaat des Investors, wenn sich dieser zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat durch die Errichtung von Betriebsstätten niederläßt. Ferner können Investitionen in anderen Mitgliedstaaten auch unter die Regelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit fallen. Ausgehend von einer Konvergenz der Grundfreiheiten sind steuerliche Beschränkungen von Investitionen in Betriebsstätten ohne gerechtfertigte zwingende Gründe des Allgemeininteresses unzulässig.

Gewinne aus Direktinvestitionen in anderen Mitgliedstaaten können vom Wohnsitzstaat in die steuerliche Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses muß aber prinzipiell nach denselben Grundsätzen wie im Inland erfolgen⁹². Sofern spezielle Anforderungen an die Gewinnermittlung gestellt werden und erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen, müssen diese besonders begründbar und verhältnismäßig sein⁹³. Als Beschränkung können ausschließlich für Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern zur Ausstattung von ausländischen Betriebsstätten anwendbare Steuerentstrickungstatbestände angesehen werden⁹⁴. Solche werden mit der Notwendigkeit der Erfassung von im Inland angesammelten stillen Reserven bei Entzug des inländischen Besteuerungsrechtes durch ein DBA gerechtfertigt. Verhältnismäßig dürfte eine solche Maßnahme zumindest bei unbeschränkter Steuerpflicht jedoch nur dann sein, wenn die Realisierung der stillen Reserven bis zum Zeitpunkt einer späteren Veräußerung oder Entnahme hinausgeschoben wird⁹⁵. Dagegen erscheint die sofortige Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte unverhältnismäßig⁹⁶.

92 EuGH v. 26. 10. 1999 Rs. C-294/97, *Eurowings*, FR 1999, 1327.

93 EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471.

94 Zur Bedeutung der Neuregelung gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG in bezug auf die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte vgl. *Kroppen/Schreiber*, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB 1999, 577 (581 ff.), Fach 3 Deutschland Gruppe 3, 1227 (1231 f.).

95 Wie nach BStBl. 1990 I, 72; vgl. *L. Schmidt*, EStG¹⁸ (1999), § 6 Rz. 425 „Entstrickung“; vgl. dagegen *Cattelaens*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083.

96 Vgl. die Regelung des § 6 Z. 6 öEStG.

Eine Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Gewinne ausländischer Betriebsstätten wird dann bestehen, wenn diese gegenüber anderen Staaten durch innerstaatliche oder zwischenstaatliche Maßnahmen herbeigeführt wird⁹⁷. Welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist, läßt sich aus den europarechtlichen Besteuerungsmaßstäben nicht eindeutig ableiten⁹⁸. Der Steuerpflichtige kann jedenfalls nicht wahlweise die Gleichbehandlung mit Investitionen im Inland oder im Ausland verlangen, weil es für die Beseitigung der Ungleichbehandlung ausreicht, wenn die Gleichstellung mit den Steuerpflichtigen entweder im Heimat- oder im Investitionsstaat erfolgt⁹⁹. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit könnte indes darin erblickt werden, daß je nach DBA für Betriebsstättengewinne unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewandt werden. Abgesehen vom Verlustfall wird die Freistellungsmethode meist günstiger sein als die Anrechnungsmethode. Denn sie bewahrt dem Investor jedenfalls einen etwaigen Vorteil einer niedrigeren Besteuerung im Ausland¹⁰⁰. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die geeignet sind, die Beschränkung durch die Anwendung der Anrechnungsmethode zu rechtfertigen, sind nicht ersichtlich, wenn der Mitgliedstaat durch die Anwendung der Befreiungsmethode diese Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in vergleichbaren Fällen selbst zugelassen hat. Gegenseitigkeitsargumente oder die Kompensation mit anderen Vorteilen, die der Steuerpflichtige im anderen Staat realisieren kann, dürften auch hier als Rechtfertigungsgrund nicht geeignet sein¹⁰¹.

Verluste einer ausländischen Betriebsstätte werden bei der Anrechnungsmethode in die Bemessungsgrundlage im Wohnsitzstaat einbezogen. Dagegen sind Betriebsstättenverluste bei der Befreiungsmethode ebenso wie Gewinne aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden und wirken sich daher lediglich im Wege des negativen Progressionsvorbehalts aus. In Österreich hatte sich schon bisher die Frage gestellt, ob eine Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Besteuerungsmaßstäbe geboten wäre. Nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wird diese Frage durch die Abschaffung des § 2a Abs. 3 und 4 EStG ab 1999 auch für Deutschland relevant. Die Nichtberücksichtigung von Verlusten im Wohnsitzstaat wirkt sich beschränkend auf die grenzüberschreitende Tätigkeit durch die Errichtung einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat aus, wenn

97 Vgl. oben III.1.a), S. 342.

98 J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa (1996), S. 152.

99 Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 762; vgl. EuGH v. 14. 9. 1999 Rs. C-391/97, *Gschwind*, FR 1999, 1076.

100 Ritter, Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden, BB 1994, 509.

101 Vgl. oben III.1.a), S. 344.

inländische Betriebsstättenverluste ausgleichs- und vortragsfähig sind. Als zwingender Grund des Allgemeininteresses, welcher die Beschränkung rechtfertigt, könnte jedoch eingewandt werden, daß durch das DBA dem anderen Mitgliedstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Betriebsstätteinkünfte zugeteilt wird, sodaß zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems des Wohnsitzstaates eine Berücksichtigung von Verlusten nicht möglich ist. Wie die Regelung des § 2a Abs. 3 und 4 EStG allerdings gezeigt hat, gäbe es ein verhältnismäßiges Mittel, welches das angestrebte Ziel ebenfalls verwirklicht¹⁰².

Ein Verstoß gegen das Prinzip der Niederlassungsfreiheit wurde für den Fall erwogen, daß die Betriebsstättenmindestdauer für Bauausführungen in Abhängigkeit vom jeweils anwendbaren DBA differieren¹⁰³. Das Vorliegen einer Betriebsstätte i. S. d. des DBA bewirkt, daß von der Betriebsstätte erzielte Unternehmensgewinne auch vom Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen. Sofern das DBA die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht, werden Betriebsstättengewinne von der Besteuerung im Wohnsitzstaat unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Liegt das Besteuerungsniveau im Betriebsstättenstaat unter jenem des Wohnsitzstaates des Unternehmers, so könnte eine geringere Betriebsstättenmindestdauer für Bauausführungen in bestimmten Staaten einen Vorteil darstellen. In diesem Fall ergibt sich die Vorteilhaftigkeit oder Nachteiligkeit der steuerlichen Behandlung der betroffenen Steuerpflichtigen aber nicht so sehr aus der Wahl des Anknüpfungsfaktors im DBA sondern aus dem Niveau der Besteuerung in den betreffenden Mitgliedstaaten. Die Ungleichbehandlung resultiert somit aus der mangelnden gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierung der Steuersätze für die direkten Steuern. Eine solche Ungleichbehandlung könnte im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Gilly*¹⁰⁴ jedoch zulässig sein. Aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen beschränkt der Wohnsitzstaat hingegen die Ausübung der Niederlassungsfreiheit, indem die Freistellung von Betriebsstättengewinnen durch die Differenzierung hinsichtlich der Betriebsstättenmindestdauer vom Ort der Betriebsstätte abhängig macht. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die für eine unterschiedliche Betriebsstättendauer sprechen, sind abgesehen von Argumenten, die auch ansonsten als Rechtferti-

102 Vgl. *Lechner*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die „Befreiung“ von Verlusten nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), S. 85 (96 f.); *M. Lang*, Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (1999), S. 137 (144 ff.).

103 *Wassermeyer*, DB 1998, 31; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 224.

104 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793.

gungsgründe für differenzierte Regelungen in DBA angeführt werden, nicht ersichtlich. Letztlich stellt sich somit auch in diesem Fall die Frage nach der Meistbegünstigung.

(2) Besteuerung im Betriebsstättenstaat

Inländische Betriebsstätten von Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedstaaten sind steuerlich grundsätzlich gleich zu behandeln. Eine steuerliche Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedstaaten kann als (versteckte) Diskriminierung i. S. d. EGV angesehen werden, wenn kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen besteht, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte¹⁰⁵. Die Vergleichbarkeit hinsichtlich der Besteuerung ist insbesondere gegeben, wenn sich das Verfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage sowie sonstige Modalitäten und Voraussetzungen für die Besteuerung nicht unterscheiden¹⁰⁶. Der Umstand, daß Gebietsansässige mit ihren weltweit erzielten Einkommen unbeschränkt steuerpflichtig sind, hingegen Nichtgebietsansässige nur auf der Grundlage der Gewinne besteuert werden, die die Betriebsstätte dort erzielt, hindert nicht daran, die Situation beider Gruppen von Gesellschaften bei Gleichartigkeit sämtlicher übriger Faktoren in bezug auf das Verfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage als vergleichbar anzusehen¹⁰⁷.

Unter diesen Voraussetzungen stellen Steuersatzdifferenzierungen¹⁰⁸, Ungleichbehandlungen im Hinblick auf die Gewährung von steuerlichen Entlastungen¹⁰⁹, Verlustabzugsregelungen¹¹⁰ und Abzugsbeträgen im Rahmen der Gewinnermittlung¹¹¹ Beschränkungen dar, die einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bewirken können, falls dafür eine Rechtfertigung fehlt¹¹². Vorschriften, die nicht unterschiedslos von der Staatsangehörigkeit anwendbar und somit diskriminierend sind, lassen sich mit dem Gemeinschaftsrecht nur dann vereinbaren, wenn sie unter eine ausdrücklich abweichende Bestimmung

105 EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 36 bis 38; v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rn. 42.

106 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 20; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 28.

107 EuGH v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 29.

108 EuGH v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651.

109 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273.

110 EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471.

111 EuGH v. 11. 8. 1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493.

112 Vgl. auch die Vorlage des FG Köln, Beschl. v. 30. 6. 1997, 13 K 4342/91, beim EuGH Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*, IStR 1997, 557.

wie Art. 46 EG fallen¹¹³. Als diskriminierend sind steuerliche Vorschriften anzusehen, die an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Diskriminierend können daher Differenzierungen bei der Besteuerung von Betriebsstätten nach dem Sitz der Gesellschaft sein, welcher gem Art. 48 EG als Kriterium für die Staatsangehörigkeit herangezogen wird¹¹⁴. Sofern die Maßnahmen unabhängig von der Staatsangehörigkeit wirken, müssen diese durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses rechtfertigbar sein. Mögliche Rechtfertigungsgründe sind die Wirksamkeit der Steueraufsicht¹¹⁵, die Sicherung eines bestehenden Besteuerungsanspruches¹¹⁶, der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Besteuerung von Einkünften und der Berücksichtigung von Verlusten¹¹⁷ sowie die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen¹¹⁸, sofern die Maßnahmen geeignet und verhältnismäßig sind, was für den Einzelfall zu prüfen ist und nicht in einer generell abstrakten Norm für bestimmte Sachverhalte pauschal unterstellt werden darf. Insbesondere ist es unverhältnismäßig, wenn ein Mitgliedstaat die Inanspruchnahme von Verlustvorträgen davon abhängig macht, daß der Steuerpflichtige während des Geschäftsjahres, in dessen Verlauf die Verluste entstanden sind, in diesem Staat entsprechend dem einschlägigen nationalen Recht Bücher über seine dortigen Tätigkeiten geführt und aufbewahrt hat¹¹⁹.

Sofern kein objektiver Unterschied zwischen der Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Gebietsansässigen anderer Mitgliedstaaten und Inländern besteht, müssen die Vorteile, die Gebietsansässige aufgrund eines DBA genießen, doch auch bei der Besteuerung der inländischen Betriebsstätte des Nichtgebietsansässigen vom betreffenden Mitgliedstaat in gleicher Weise gewährt werden¹²⁰. Die persönliche Abkommensberechtigung hängt nach den Rege-

113 EuGH v. 26. 4. 1988 Rs. 352/85, *Bond van Adverteerders u. a.*, Slg. 1988, 2085, Rn. 32 und 33; v. 25. 7. 1991 Rs. C-288/89, *Collectieve Antennevoorziening Gouda u. a.*, Slg. 1991, I-4007, Rn. 11; v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 32.

114 EuGH v. 29. 4. 1999 Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 32; vgl. auch EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273.

115 EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 31; v. 8. 7. 1999 Rs. C-254/97, *Baxter u. a.*, IStR 1999, 563.

116 Vgl. EuGH v. 27. 9. 1988 Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 5483; v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695.

117 EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471.

118 EuGH v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695.

119 EuGH v. 15. 5. 1997 Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471.

120 EuGH v. 21. 9. 1999 Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*, FR 1999, 1138; vgl. auch *Herzig/Dautzenberg*, Der EWG-Vertrag und die Doppelbesteuerungsabkommen, DB

lungen der DBA aber meist von der unbeschränkten Steuerpflicht im betreffenden Vertragsstaat ab. Die Begünstigungen der DBA finden auf inländische Betriebsstätten von Nichtgebietsansässigen, die diese Voraussetzung nicht erfüllen, unter diesen Umständen keine Anwendung. Falls das nationale Recht für die daraus resultierenden Nachteile keinen Ausgleich vorsieht, liegt eine versteckte Diskriminierung vor, da bei inländischen Betriebsstätten Gebietsansässige unter sonst gleichen steuerlichen Bedingungen die Vorteile in Anspruch nehmen können. Mögliche Rechtfertigungsargumente wie die Störung der durch ein DBA vorgenommenen Steuerverteilung¹²¹ sowie mangelnde Gegenseitigkeit¹²² hat der EuGH in anderen Fälle bereits als unmaßgeblich verworfen. Aus diesen Gründen müssen Vorteile aufgrund eines aus DBA-Bestimmungen resultierenden Besteuerungsverzichts vom Betriebsstättenstaat Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaates in gleicher Weise zuzugestehen sein, wie sie Gebietsansässigen aufgrund des DBA gewährt werden¹²³.

b) Tochterkapitalgesellschaften

(1) Besteuerung der Gesellschaft

Die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit erfordern die steuerliche Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften eines Mitgliedstaates, die Tochtergesellschaften eines Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaates sind. Sofern keine Unterschiede hinsichtlich der Modalitäten und Voraussetzungen für die Besteuerung bestehen, dürfen Tochterkapitalgesellschaften, an denen Gebietsansässige anderer Mitgliedstaaten beteiligt sind, hinsichtlich der Gewinnermittlung, der steuerlichen Abzugsbeträge und sonstiger Begünstigungen, der Entlastungen von der Doppelbesteuerung und des Verlustvortrags grundsätzlich nicht schlechter gestellt werden als Tochtergesellschaften von Gebietsansässigen. Ungleichbehandlungen sind nur dann zulässig, wenn dafür Rechtfertigungsgründe vorliegen.

Das Gebot der Gleichbehandlung erstreckt sich grundsätzlich auch auf die Regelungen bezüglich Einlagen und Einkommensverwendung. Unterschiedliche Regelungen hinsichtlich der Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen in Abhängigkeit von der Ansässigkeit des Gesellschafters stellen daher steuerliche Beschränkungen dar. Sofern diese

1992, 2519 (2522); Jann, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), S. 43 ff.; Wassermeyer, DB 1998, 32 f.

121 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 25.

122 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 25.

123 EuGH v. 21. 9. 1999 Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*, FR 1999, 1138.

nicht diskriminierend sind, können sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Mögliche Rechtfertigungsgründe sind die Sicherung des Besteuerungsanspruches sowie die Wirksamkeit der Steuerkontrolle. Besteht die Gefahr von unzulässigen Gewinnverlagerungen ins Ausland, so mag dies ein zwingender Grund des Allgemeininteresses sein, geeignete Maßnahmen zur Verhinderung zu ergreifen. Diese Maßnahmen müssen jedoch den Einzelfall erfassen und im Hinblick auf das Ziel angemessen sein¹²⁴.

Die DBA eines Mitgliedstaates finden regelmäßig auf dort ansässige Tochterkapitalgesellschaften von Gesellschaftern anderer Mitgliedstaaten Anwendung. Dadurch können diese Tochterkapitalgesellschaften grundsätzlich dieselben Abkommensvorteile erzielen, wie Tochterkapitalgesellschaften mit inländischen Gesellschaftern. Allerdings sehen DBA mit Drittstaaten (insbesondere mit den USA)¹²⁵ unter Umständen Regelungen vor (z. B. limitation on benefits-Klausel), die Tochterkapitalgesellschaften von den Abkommensvergünstigungen (vor allem den Quellensteuerreduktionen) ausschließen, wenn der überwiegende Anteil an der Gesellschaft nicht von in den Vertragsstaaten ansässigen Gesellschaftern gehalten wird. Eine solche Regelung diskriminiert in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit sowie der Kapitalverkehrsfreiheit¹²⁶.

Die Diskriminierung könnte mit der Notwendigkeit der Verhinderung des – wegen unterschiedlicher DBA mit dem Drittstaat möglichen – treaty shopping begründet werden. Allerdings schließen solche Regelungen generell alle Kapitalgesellschaften mit mehrheitlich in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaftern aus. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind jedoch nur solche Rechtsvorschriften gerechtfertigt, die speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen¹²⁷. Pauschale Regelungen zur Verhinderung von Steuerumgehung sind daher unzulässig.

Ein Drittstaat außerhalb der Europäischen Union kann jedoch nicht gezwungen werden, sich dem Gemeinschaftsrecht konform zu verhalten. Wie können

124 Vgl. unten III.5, S. 370.

125 Vgl. Art. 28 DBA Deutschland – USA; Art. 16 DBA Österreich – USA.

126 Vgl. *Becker/Thömmes*, Treaty Shopping und EG-Recht – Kritische Anmerkungen zu Art. 28 des neuen deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens, DB 1991, 566 ff.; *Portner*, Vereinbarkeit der Mißbrauchsklausel im DBA-USA 1989 mit EG-Recht, IWB 1991, Fach 8 USA Gruppe 2, 663 ff.; *Doyle*, Is Article 26 of the Netherlands-United States Tax Treaty Compatible with EC Law?, ET 1995, 14 ff.; *Farmer*, EC Law and Direct Taxation – Some Thoughts on Recent Issues, EC Tax Journal 1995/96, 91 (104 ff.); *Terra/Wattel*, European Tax Law² (1997), S. 68 f.

127 EuGH v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 26.

Verstöße gegen die Grundfreiheiten dessenungeachtet geltend gemacht werden? Vor dem Inkrafttreten des EGV oder dem Beitritt eines Mitgliedstaates zur EG abgeschlossene Abkommen mit Drittstaaten sind zwar gem. Art. 307 EG vom EGV grundsätzlich nicht berührt. Soweit diese Übereinkünfte mit dem EGV jedoch nicht vereinbar sind, wenden der oder die betreffenden Mitgliedstaaten alle geeigneten Mittel an, um die festgestellten Unvereinbarkeiten zu beheben. Bei neuen Abkommen mit Drittstaaten sind die Mitgliedstaaten jedenfalls verpflichtet, diese im Einklang mit den Regelungen des EGV abzuschließen. Sofern ein von einem Mitgliedstaat abgeschlossenes DBA nicht mit dem EGV vereinbar ist, wird sich der betreffende Mitgliedstaat deshalb die Konsequenzen wohl zurechnen lassen müssen¹²⁸.

(2) Besteuerung des Gesellschafters im Quellenstaat

Der im Ausland ansässige Gesellschafter einer Tochterkapitalgesellschaft eines Mitgliedstaates unterliegt im Quellenstaat mit den Beteiligungserträgen der Besteuerung. Für Gewinnausschüttungen an beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter wird die Steuer meist durch Steuerabzug an der Quelle erhoben. Die Höhe des Steuersatzes wird durch DBA üblicherweise gegenüber dem ohne DBA anwendbaren Steuersatz reduziert. Aufgrund der unterschiedlichen in den DBA vorgesehenen Steuersätze stellt sich auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht in diesem Fall die Meistbegünstigungsfrage¹²⁹. Die unterschiedlichen Quellensteuersätze in Abhängigkeit von der Ansässigkeit des Empfängers werden als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit anzusehen sein, wenn der Dividendenempfänger im Ansässigkeitsstaat nicht zumindest die Anrechnung der den DBA-Quellensteuersatz übersteigenden Quellensteuer erhält, sodaß sich ein höherer Quellensteuersatz auf die Höhe der Steuerbelastung auswirkt. Ob Rechtfertigungsargumente wie die Wahrung der Gegenseitigkeit, der Interessenausgleich zwischen den DBA-Partnerstaaten oder allgemeine Kompensationserwägungen den EuGH überzeugen werden, bleibt abzuwarten¹³⁰.

Das Problem verschärft sich in jenen Mitgliedstaaten, die das Anrechnungsverfahren anwenden. Im Gegensatz zum klassischen Körperschaftsteuersystem wird beim Anrechnungsverfahren die Doppelbelastung der Dividendenempfänger durch volle oder teilweise Anrechnung der auf die ausgeschütteten Gewinne von der Kapitalgesellschaft gezahlten Steuer zumindest vermindert oder gänzlich beseitigt. Dem ausländischen Gesellschafter wird im Regelfall keine Körperschaftsteuergutschrift erteilt, die Dividende im Wohnsitzstaat

128 Vgl. *Terra/Wattel*, European Tax Law² (1997), S. 69.

129 Vgl. oben III.1.a), S. 344.

130 Vgl. oben III.1.a), S. 344.

aber dennoch voll besteuert. In der dadurch ausgelösten Behinderung der Kapitalanlage könnte nicht nur eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, sondern auch ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit erblickt werden, da Tochterkapitalgesellschaften gegenüber Betriebsstätten, die aufgrund der DBA im Regelfall nur einmal besteuert werden, benachteiligt sind¹³¹. Zwar kann sich die Versagung der Körperschaftsteuergutschrift gegenüber ausländischen Gesellschaftern mittelbar auch zum Nachteil der Kapitalgesellschaft auswirken, doch wird hinsichtlich der Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaft nicht differenziert. Die Begrenzung der Entlastungssysteme setzt vielmehr erst auf der Ebene der Gesellschafter an¹³². Im Quellenstaat unterliegen die Gesellschafter aber bloß der beschränkten Steuerpflicht, die i. d. R. mit dem Steuerabzug abgegolten ist. Eine Vergleichbarkeit mit einem inländischen Gesellschafter, der mit den Beteiligungserträgen im vollen Umfang steuerpflichtig ist, besteht daher im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft nicht. Aus diesem Grund könnte eine Differenzierung aus Sicht der Grundfreiheiten gerechtfertigt sein¹³³.

Allerdings gilt es die Gesamtsituation des Steuerpflichtigen zu betrachten¹³⁴. Sofern der Wohnsitzstaat keine Körperschaftsteuergutschrift für ausländische Dividenden gewährt, ergibt sich für den Gesellschafter aufgrund des Zusammenspiels von in- und ausländischer Besteuerung eine Beschränkung¹³⁵. Aus Sicht des Quellenstaates könnte als zwingender Grund des Allgemeininteresses vorgebracht werden, daß bei Gewährung einer vollen Körperschaftsteuergutschrift an den ausländischen Gesellschafter ohne Fiskalausgleich mit dem Wohnsitzstaat kein finanzieller Zugriff auf die Gewinne der Kapitalgesellschaft besteht¹³⁶. Die Maßnahme der Versagung der Körperschaftsteuergutschrift erscheint im Hinblick auf die Sicherung des Steueranspruches im Sitzstaat der Körperschaft grundsätzlich geeignet, das verfolgte Ziel zu erreichen. Insoweit der Quellenstaat allerdings den Gesellschafter besteuert, dürfte hingegen der steuerliche Zugriff auf die Gewinne der Gesellschaft die Verweigerung der Anrechnung nicht rechtfertigen. Überdies kann die Sicherung des Steueranspruches als zwingender Grund des Allgemeininteresses nicht eingewandt werden, sofern der betreffende Mitgliedstaat aufgrund anderer DBA die Steuergutschrift ganz oder zumindest teilweise grenzüberschreitend ge-

131 Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 774.

132 J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa (1996), S. 150.

133 De Bont, Taxation and the Free Movement of Capital and Payments, EC Tax Review 1995, 136 (141); Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 775; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 208.

134 Vgl. EuGH v. 14. 2. 1995 Rs. C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225.

135 Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 775.

136 Schön, in GS Knobbe-Keuk (1997), S. 775 f.

währt¹³⁷. Wiederum liegt hier ein Fall vor, in dem sich die Frage der Meistbegünstigung stellt.

In jenen Fällen, in denen die Mutter/Tochter-Richtlinie anwendbar ist, sind die Beschränkungen von grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen beseitigt. Der Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft ist gem. Art. 5 Abs. 1 verpflichtet, Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften eines anderen Mitgliedstaates von der Quellenbesteuerung zu befreien. Die Befreiung von der Besteuerung der Dividenden im Quellenstaat geht über das hinaus, was aufgrund von Art. 43 und 56 EG geboten wäre¹³⁸.

Aufgrund des Trennungsprinzips erfolgt im Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft über die Quellensteuer für Gewinnausschüttungen hinaus im Regelfall keine Besteuerung des Gesellschafters. Verluste finden beim Gesellschafter aufgrund des Trennungsprinzips ebenfalls keine Berücksichtigung. Sofern ein Gewinn- und Verlustausgleich zwischen inländischen Gesellschaften möglich ist, stellt sich die Frage, ob dieser von den Mitgliedstaaten auch grenzüberschreitend gewährt werden muß. Beschränkungen der Verlustverrechnung zwischen inländischen Kapitalgesellschaften dürfen nach dem Urteil des EuGH in der Rs C-264/96, *ICI*¹³⁹, jedenfalls nicht dadurch verhindert werden, daß sich auch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften innerhalb der Unternehmensgruppe befinden. Für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung kann dieses Urteil aber nicht unmittelbar herangezogen werden¹⁴⁰. Gleichwohl muß erwogen werden, ob die Versagung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung innerhalb einer Unternehmensgruppe einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellen kann. Die Verweigerung des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs stellt ein Hindernis für die Errichtung einer Tochterkapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat und damit eine Beschränkung der Niederlassung dar¹⁴¹. Der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft könnte jedoch als zwingenden Grund des Allgemeininteresses für die Versagung der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung die Sicherung

137 Vgl. *Thömmes*, JbFStR 1996/97, S. 127; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 210; vgl. auch die schwebenden Verfahren in den Rs. C-397/98, *Metallgesellschaft*, und Rs. C-410/98, *Höchst*, dazu *Saß*, Einfluß des Europarechts auf die deutschen Ertragsteuern in der Währungsunion, *StuW* 1999, 164 (172).

138 *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994), 316.

139 EuGH v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695; vgl. dazu *Daniels*, The freedom of establishment: some comments on the ICI decision, EC Tax Review 1999, 39 ff.

140 *Saß*, Zur Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft in der EU, BB 1999, 447 (450); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, News aus der EU, SWI 1998, 490 ff.; anders dagegen nur *Toifl*, Organschaft über die Grenze, SWI 1998, 591.

141 *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung in EG-Binnenmarkt (1997), S. 309.

des Territorialitätsprinzips anführen. Die Erfassung von Verlusten ausländischer Kapitalgesellschaften wäre demnach nur insoweit systemgerecht, als Gewinne ausländische Kapitalgesellschaften nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Inland erfaßt werden. Dementsprechend muß zwar die Verlustverrechnung mit Verlusten, die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, etwa durch eine inländische Betriebsstätte erzielt werden, Berücksichtigung finden, eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung mit im Ausland erzielten Verlusten der Mutterkapitalgesellschaft allerdings nicht vorgenommen werden. Diese Maßnahme erscheint zumindest dann verhältnismäßig, wenn die Verluste im Ausland verrechnet werden können¹⁴².

(3) Besteuerung des Gesellschafters im (Wohn-)Sitzstaat

Der Gesellschafter unterliegt im Wohnsitzstaat mit sämtlichen von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochterkapitalgesellschaft bezogenen offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen sowie den Entgelten aufgrund des Leistungsaustausches mit der Tochtergesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht. Aus dem Leistungsaustausch mit der Tochterkapitalgesellschaft resultierende Entgelte sind bei dieser i. d. R. abzugsfähig, sodaß die Besteuerung im Wohnsitzstaat des Gesellschafters keine Doppelbesteuerung verursacht, zumal im Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft allenfalls erhobene Quellensteuern regelmäßig nach dem DBA im Sitzstaat des Gesellschafters auf die Steuerschuld angerechnet werden.

Gewinnausschüttungen der Tochterkapitalgesellschaft sind in deren Sitzstaat normalerweise nicht abzugsfähig und unterliegen ungemildert der Besteuerung. Überdies kann durch die Quellenbesteuerung von Dividenden im Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft eine Doppelbesteuerung verursacht werden. Sofern die Gewinnausschüttungen auch im Wohnsitzstaat des Gesellschafters besteuert werden, kommt es zu einer mehrfachen Besteuerung derselben Erträge. Zur Verhinderung der internationalen Mehrfachbesteuerung gibt es unterschiedliche Methoden. Das Gemeinschaftsrecht enthält grundsätzlich keine Vorgaben dahingehend, welche Methoden anzuwenden sind¹⁴³.

Die Mutter/Tochter-Richtlinie stellt den Mitgliedstaaten innerhalb ihres Anwendungsbereiches für Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft eines Mitgliedstaates an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gem Art. 4 als Entlastungssysteme für den Sitzstaat der Muttergesellschaft sowohl die Befreiungs- als auch die Anrechnungsmethode zur Wahl. Bei der Befreiungsmethode bleiben die erzielten Beteiligungserträge bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage außer Ansatz. Die Mitgliedstaaten haben das Recht,

142 Vgl. dazu nachfolgend III.2.b)(3), S. 361.

143 Vgl. oben III.1.a), S. 345.

die Abzugsfähigkeit der Kosten der Beteiligung zu versagen. Soweit es sich um Verwaltungskosten handelt, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, können die Mitgliedstaaten diese mit einem Pauschalbetrag von höchstens 5% festsetzen. Die übrigen nichtabzugsfähigen Kosten der Beteiligung (insbesondere Zinsen) können jedoch nicht im Wege der Pauschalierung berücksichtigt werden¹⁴⁴. Sofern die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt, besteuert der Sitzstaat der Muttergesellschaft die Gewinnausschüttung einschließlich der von der Tochtergesellschaft im anderen Mitgliedstaat darauf entrichteten Steuer und rechnet den Teilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat, auf die Steuerschuld der Muttergesellschaft an.

Auch die Grundfreiheiten des EGV verpflichten die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht, eine bestimmte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden¹⁴⁵. Allerdings kann es zur (versteckten) Diskriminierung kommen, wenn Steuerpflichtige in vergleichbaren Situationen, aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher oder zwischenstaatlicher Regelungen unterschiedlich behandelt werden. Eine solche Beschränkung kann sowohl im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit als auch die Kapitalverkehrsfreiheit relevant sein. Ob sich Steuerpflichtige in bezug auf Gewinnausschüttungen von Tochterkapitalgesellschaften eines anderen Mitgliedstaates in einer vergleichbaren Situation befinden, ist auch von der Besteuerung im Quellenstaat abhängig¹⁴⁶.

Sofern – wie dies in Österreich in bezug auf Körperschaften als Muttergesellschaften der Fall ist – Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften bedingungslos steuerfrei bleiben, liegt eine Beschränkung vor, wenn Gewinnausschüttungen von Tochterkapitalgesellschaften anderer Mitgliedstaaten nicht oder nur bei Erfüllung bestimmter Kriterien (wie Mindestbeteiligungsausmaß und Mindestbeteiligungsdauer) steuerbefreit sind. Voraussetzung ist, daß eine objektiv vergleichbare Situation vorliegt. Eine mit inländischen Gewinnausschüttungen vergleichbare Situation liegt aber nur dann vor, wenn im anderen Mitgliedstaat die ausgeschütteten Gewinne einer zumindest annähernd vergleichbaren Besteuerung unterlegen sind¹⁴⁷. Ist die Vergleichbarkeit

144 Vgl. *Seip/Krause*, Unerwartete Verbesserung bei refinanzierten Erwerb von Auslandsgesellschaften durch § 8b Abs. 7 KStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BB 1999, 713 ff.; *Thömmes*, Unvereinbarkeit des neuen § 8b Abs. 7 KStG mit der EG-Mutter/Tochterrichtlinie, DB 1999, 500 ff.; *Kroppen/Schreiber*, IWB 1999, 590, Fach 3 Deutschland Gruppe 3, 1240; *Kröner/Köhler*, Änderungen in § 8b KStG: Standortsicherung im Rückwärtsgang, IStR 1999, 268 (270).

145 EuGH v. 12. 5. 1998 Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 54.

146 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 210.

147 Der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer liegt gem. § 3 Z. 3 der VO BGBl. 1995/57 zu § 10 Abs. 3 KStG 1988 vor, wenn die ausländische Durchschnittssteuerbelastung i. S. d. Z. 2 mehr als 15% beträgt.

gegeben, so muß die Beschränkung, vorausgesetzt, sie ist nicht ohnedies als diskriminierend anzusehen, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Eine der Mutter/Tochter-Richtlinie konforme Regelung erscheint nicht ausreichend, da die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, auch bei der Umsetzung von Richtlinien den Grundsätzen des EGV entsprechende Lösungen zu finden¹⁴⁸. Eine Begrenzung der Steuerfreistellung von Gewinnausschüttungen angepaßt an die Regelungen der Mutter/Tochter-Richtlinie wäre zwar grundsätzlich ausreichend, um den Vorgaben des sekundären Gemeinschaftsrechts genüge zu tun. Werden aber Ausschüttungen inländischer Tochterkapitalgesellschaften ohne die Erfüllung dieser Kriterien steuerfrei gestellt, so kann die Anpassung an die Mutter/Tochter-Richtlinie nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses die Beschränkung rechtfertigen. Weitere Rechtfertigungsgründe wie die Gefahr der Steuerumgehung oder die Kohärenz des Steuersystems hat der EuGH nicht anerkannt, wenn der Anspruch auf eine Steuerermäßigung an die Voraussetzung geknüpft wird, daß die Tätigkeit der Holdinggesellschaft ganz oder hauptsächlich im Halten der Anteile von in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften besteht¹⁴⁹.

Das österreichische Körperschaftsteuersystem beruht auf dem Shareholder Relief-Konzept¹⁵⁰, wonach Dividenden an natürliche Personen zu einem ermäßigten Steuersatz besteuert werden, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden, die sich aufgrund der Körperschaftsbesteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft ergibt. Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften werden dagegen generell zum allgemeinen Tarif besteuert, sodaß keine Entlastung eintritt. Die Beschränkung könnte mit dem Umstand gerechtfertigt werden, daß im Ausland die Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht sichergestellt ist. Mag dies als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden, so erscheint die Konsequenz unangemessen. Im Regelfall werden nämlich Kapitalgesellschaften insbesondere in anderen Mitgliedstaaten mit einer der österreichischen Körperschaftsteuer der Höhe nach vergleichbaren Steuer belastet. Zudem könnten als verhältnismäßigere Maßnahmen die Ermäßigung des Steuersatzes entweder unter die Bedingung einer vergleichbaren Besteuerung der Gewinne im Ausland gestellt werden oder anstelle der Gewährung des ermäßigten Steuersatzes zumindest die ausländische Steuer auf die inländische Steuer angerechnet werden. Der österreichische Gesetzgeber selbst hat das Anrechnungsverfahren als Alternative zur Befrei-

148 EuGH v. 17. 6. 1999 Rs. C-166/98, *Socridis*, Slg. 1999, I-1719.

149 EuGH v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 30.

150 Vgl. dazu *Rädler*, Vorstellungen des EG-Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Ruding-Ausschuß), in Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten (1994), S. 1 (14 ff.).

ung von Dividenden von der Körperschaftsteuer für grenzüberschreitende Gewinnausschüttung als geeignetes Mittel anerkannt¹⁵¹, sodaß etwaige Einwände hinsichtlich der Wahrung der Steuerkontrolle insbesondere im Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen aus Drittländern außerhalb der Europäischen Union nicht zählen. Sofern entsprechend der hier vertretenen Auffassung von einer konvergenten Anwendung der Grundfreiheiten auszugehen ist und daher Art. 58 EG keinen über die allgemeinen Rechtfertigungsgründe hinausgehende Bedeutung hat, kann die unterschiedliche Behandlung auch nicht mit Aufkommenserwägungen gerechtfertigt werden¹⁵².

Wenn der Wohnsitzstaat des Gesellschafters hingegen das Anrechnungsverfahren anwendet, kann die Versagung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, sofern diese nicht vom Quellenstaat erstattet wird, ebenfalls eine Beschränkung der freien Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat und des Kapitalverkehrs darstellen. In der Literatur wird die Nichtgewährung der grenzüberschreitenden Anrechnung teilweise mit Hinweis auf Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a i. V. m. Abs. 3 EG als im Hinblick auf die damit verbundenen finanziellen Belastungen, welche ohne Fiskalausgleich zwischen betroffenen Staaten für einen Staat resultieren, als nicht willkürlich betrachtet und daher, zumindest wenn schon vor Beginn der Stillstandsklausel Ende 1993¹⁵³ so geregelt, nicht beanstandet¹⁵⁴. Andere Autoren sehen hingegen darin einen nicht rechtfertigbaren Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit¹⁵⁵. Ausgehend von der Prämisse, daß Art. 58 EG keinen über die allgemeinen Gründe hinausgehenden Rechtfertigungsmaßstab eröffnet, erhebt sich die Frage, ob die mit der Verweigerung der grenzüberschreitenden Anrechnung einhergehende Beschränkung allein durch Aufkommenserwägungen gerechtfertigt werden kann. Der EuGH hat die Sicherung des nationalen Steueraufkommens bereits

151 Vgl. § 10 Abs. 3 öKStG.

152 Vgl. dagegen *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 212.

153 In den Schlußakten zum EUV enthaltene Erklärung zu Art. 73d EGV hält im Hinblick auf diese Bestimmungen folgendes fest: „Die Konferenz bekräftigt, daß das in Artikel 73d Abs. 1 Buchstabe a (. . .) erwähnte Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, nur für die einschlägigen Vorschriften gilt, die Ende 1993 bestehen. Diese Erklärung betrifft jedoch nur den Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten“.

154 Vgl. z. B. *Thiel*, Die Besteuerung der Gesellschafter – eine Crux des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens, *StbJb* 1996/97, S. 79 (94); *Schön*, in *GS Knobbe-Keuk* (1997), S. 776; *Herzig/Dötsch*, Körperschaftsteuer 2000, *DB* 1998, 15 (17 ff.); *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997), S. 508 f.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 211 f.

155 *Rädler*, Eine Europareform für den Steuerstandort Deutschland, *StuW* 1996, 252 (254); *Merkert*, Das deutsche Körperschaftsteuersystem muß seine nationalen Fesseln sprengen!, in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), *Unternehmen Steuern*, *FS Flick* (1997), S. 57 (61 f.).

in mehreren Urteilen nicht als hinreichende Rechtfertigung für eine Beschränkung angesehen¹⁵⁶. Sofern keine weiteren Rechtfertigungsgründe ersichtlich sind, erscheint die Versagung der grenzüberschreitenden Anrechnung wegen des Verstoßes gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit daher kaum haltbar¹⁵⁷.

Verluste ausländischer Tochterkapitalgesellschaften können aufgrund des Trennungsprinzips vom Gesellschafter grundsätzlich nur im Rahmen der Teilwertabschreibung der Beteiligung berücksichtigt werden¹⁵⁸. Sofern dies unter denselben Voraussetzungen für Beteiligungen an in- und ausländischen Tochterkapitalgesellschaften gilt, liegt keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Sofern aber die interpersonale Gewinn- oder Verlustverrechnung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft im Inland unter bestimmten Voraussetzungen (wie jene der Organschaft in Deutschland und Österreich) möglich ist, aber im grenzüberschreitenden Fall nicht unter denselben Voraussetzungen gewährt wird, liegt eine Beschränkung der freien Niederlassung durch den Wohnsitzstaat vor. Als Rechtfertigung könnte die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip dienen. Die Versagung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung wäre demnach gerechtfertigt, da Gewinne ausländischer Tochterkapitalgesellschaften im Sitzstaat des Gesellschafters allenfalls im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Berücksichtigung finden. Dieses Argument zieht allerdings für Gewinne inländischer Betriebsstätten von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften nicht, weil diese Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Inland erfaßt werden können¹⁵⁹. In bezug auf nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte könnte hingegen darin ein zwingender Grund des Allgemeininteresses gesehen werden. Allerdings stellt sich die Frage, ob auch der Wohnsitzstaat die verschiedenen Formen der sekundären Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat gleichbehandeln muß¹⁶⁰. Bejahendenfalls dürfte die Wahrung des Territo-

156 EuGH v. 14. 11. 1995 Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955; v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 28.

157 So offenbar auch die Kommission: vgl. *BMF* (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999), S. 45.

158 Zur verlustbedingten Teilwertabschreibung für ausländische Beteiligungen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vgl. *Dötsch/Pung*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des KStG, DB 1999, 867; *Kröner/Köhler*, IStR 1999, 269; *Kroppen/Schreiber*, IWB 1999, 590, Fach 3 Deutschland Gruppe 3, 1236.

159 Vgl. auch *Dautzenberg*, Anmerkung zu Schlußantrag GA *Saggio* v. 3. 6. 1999 C-200/98, IStR 1999, 534 (535).

160 EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Rn. 28. Vgl. zur durch Art. 43 EG gewährleisteten Freiheit der Betätigungsform *Thömmes*, DStJG 19 (1996), S. 86 f.

rialitätsprinzips jedenfalls dann kein zwingender Grund sein, der die Versagung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zwischen Gesellschafter und Tochtergesellschaft rechtfertigt, wenn für ausländische Betriebsstätten eine Verlustverrechnung (insbesondere bei Anwendung des Anrechnungsverfahrens) möglich ist¹⁶¹.

Als weiterer Rechtfertigungsgrund könnte die Kohärenz des Steuersystems dahingehend, daß ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Besteuerung von Einnahmen und dem Abzug von der Bemessungsgrundlage hergestellt werden muß, angeführt werden. Selbst wenn das Kohärenzargument in diesem Fall anzuerkennen wäre, dürfte die gänzliche Versagung der Verlustverrechnung unverhältnismäßig sein, da das Beispiel des früheren § 3 AIG oder der Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften¹⁶² beweisen, daß eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung unter Wahrung der Kohärenz auch zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern durchführbar ist. Die Steuerkontrolle könnte unter Einsatz der Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie sichergestellt werden. Die Verhinderung der Steuerumgehung darf nur durch für den Einzelfall geeignete Maßnahmen verhindert werden. Vorschriften der Mitgliedstaaten, mit denen versucht wird, Mißbräuche undifferenziert zu bekämpfen, hat der EuGH nicht als geeignet angesehen¹⁶³. Sofern daher keine zulässigen Rechtfertigungsgründe ersichtlich sind, dürfte die Einschränkung der Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen auf das Inland als Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu werten sein.

3. Grenzüberschreitende Finanzierung

Neben der Auswahl des Unternehmensstandortes und der rechtlichen Organisationsform entscheidet die optimale Finanzierung wesentlich über den Erfolg von Auslandsinvestitionen. Grenzüberschreitende Finanzierungsentscheidungen in der Europäischen Union bleiben von der Besteuerung nicht unbeeinflusst, da die Besteuerungsgleichheit innerhalb der Europäischen Union weder durch den EGV noch durch die Harmonisierung der Ertragsteuern gewährleistet wird. Wengleich das Gemeinschaftsrecht nicht die Finanzierungsneutralität der Besteuerung herstellt, bewirken die gemeinschaftsrechtlichen Besteuerungsmaßstäbe dennoch tendenziell eine Angleichung der Besteuerungsregeln.

161 Vgl. *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997), S. 310; *Saß*, BB 1999, 450.

162 KOM (90) 595 endg. ABl. 1991 C 53/30. Vgl. dazu *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994), S. 326 ff.

163 Vgl. z. B. EuGH v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 25.

Wesentlich beeinflußt werden die Steuerwirkungen von der Finanzierungsform. Die Finanzierung der ausländische Unternehmenseinheit kann, soweit eigenerwirtschaftete Mittel vorhanden sind, durch Selbstfinanzierung erfolgen. Ferner können von der ausländischen Unternehmenseinheit eigenständig Fremdmittel zur Finanzierung ihrer Aktivitäten im In- oder Ausland aufgenommen werden. Die Finanzierung durch andere Unternehmenseinheiten innerhalb des Konzernverbundes kann entweder mittels Bereitstellung von Eigen- oder Fremdkapital erfolgen. Welche Bedeutung den gemeinschaftsrechtlichen Besteuerungsmaßstäben für die grenzüberschreitende Finanzierung zukommt, soll in Folge für Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften untersucht werden.

a) Betriebsstätten

Insoweit für die Finanzierung von Betriebsstätten von Gebietsansässigen anderer Mitgliedstaaten Dotationsmittel verwendet werden, dürfen bei der Berechnung der Betriebsätteneinkünfte Zinsen regelmäßig nicht abgezogen werden. Dagegen können Zinsen für Fremdkapital abgezogen werden, das unmittelbar für die Betriebsstätte von Dritten aufgenommen oder das mittelbar vom Stammhaus aufgenommen und an die Betriebsstätte weitergeleitet wurde. Kernfrage ist die Höhe des Mindestdotationskapitals. Zur Feststellung des erforderlichen Umfangs des Dotationskapitals werden von den Finanzverwaltungen mehr oder minder sachgerechte Methoden angewandt¹⁶⁴. Eine Beschränkung der durch Art. 43 EG garantierten Niederlassungsfreiheit im Betriebsstättenstaat könnte bestehen, wenn die Abgrenzungsregelungen nur für grenzüberschreitend errichtete Betriebsstätten angewandt werden. Begründet könnte diese Beschränkung allerdings mit dem Argument werden, daß eine sachgerechte Abgrenzung gegenüber dem Ausland zur Sicherung des innerstaatlichen Besteuerungsanspruches notwendig, im Inland hingegen bei einheitlicher Besteuerung derselben Person eine Festlegung des Umfangs von Eigen- und Fremdkapitalausstattung ihrer Betriebsstätten nicht erforderlich ist. Führt dies jedoch wegen unterschiedlichen Auffassung der Mitgliedstaaten über die Angemessenheit der Ausstattung der Betriebsstätte mit Dotationska-

¹⁶⁴ Vgl. dazu grundlegend *Mutscher*, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im internationalen Steuerrecht: Methoden zur Bestimmung der Kapitalausstattung im Rahmen der internationalen Einkunftsabgrenzung unter Berücksichtigung der Regelungen in der Bundesrepublik Deutschland und in den USA (1997); *Becker*, Die Gewinnermittlung bei Betriebsstätten, in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS *Debatin* (1997), S. 25 (26 ff.); *Lechner*, Das Dotationskapital von Betriebsstätten, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), S. 179 (181 ff.).

pital zur Doppelbesteuerung, wird die sich daraus ergebende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kaum rechtfertigbar sein.

Zinsen für Darlehen, die innerhalb des Konzernverbundes einer in diesem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats gezahlt werden, und ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats die Zahlungen empfängt, sollen entsprechend dem Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren¹⁶⁵ vom Quellenstaat steuerbefreit werden. Sollte diese Maßnahme verwirklicht werden, wäre dies ein Beitrag zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Finanzierungen auch von Betriebsstätten.

b) Kapitalgesellschaften

Die Eigenfinanzierung von Kapitalgesellschaften kann entweder mittels Zuführung durch die Gesellschafter erfolgen oder durch Selbstfinanzierung mittels Gewinnthesaurierung. Die durch die Eigenfinanzierung erzielten Erträgen werden auf Ebene der Kapitalgesellschaft als Gewinne besteuert. Die Kapitalgesellschaft unterliegt mit ihren im Sitzstaat erzielten Gewinnen der Besteuerung. Zudem werden Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter meist sowohl im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft als auch im Wohnsitzstaat der Gesellschafter steuerlich erfaßt werden. Hinsichtlich der Wirkungen gemeinschaftsrechtlicher Besteuerungsprinzipien auf die erzielten und ausgeschütteten Gewinne gelten die oben angestellten Überlegungen¹⁶⁶.

Die Zuführung von Eigenkapital an Kapitalgesellschaften unterliegt in manchen Mitgliedstaaten (z. B. Österreich) der Gemeinschaft einer Gesellschaftsteuer. Diese wurde durch die Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital¹⁶⁷ innerhalb der Gemeinschaft harmonisiert und der maximale Steuersatz mit 1% begrenzt. Grenzüberschreitende Wettbewerbsneutralität wurde dadurch nicht erreicht, da nicht alle Mitgliedstaaten eine solche Steuer erheben.

Für die Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften werden verschiedene Formen abgestuft nach der „Distanz“ des Gläubigers zum Schuldner unterschieden. Die Beschaffung von Fremdkapital kann durch unmittelbare Darlehensaufnahme bei einer außenstehenden Bank oder durch Finanzierung am

165 KOM (1998) 67 endg, ABl. 1998 C 123/9.

166 Vgl. III.2.b), S. 354.

167 Richtlinie 69/335/EWG des Rates v. 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. 1969 L 249/25.

Kapitalmarkt erfolgen. Eine Beziehung zu den Gesellschaftern oder zu anderen Unternehmen des Konzernverbundes würde hergestellt, wenn diese Garantien oder Bürgschaften abgeben. In einem „Näheverhältnis“ zum Gläubiger steht die Kapitalgesellschaft, sofern das Fremdkapital unmittelbar von den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen (z. B. anderen Konzernunternehmen) aufgenommen wird.

Die Zinsen und anderen Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital sind im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft grundsätzlich abzugsfähig, im Sitzstaat des Gläubigers hingegen steuerpflichtig. Die Besteuerung grenzüberschreitender Fremdfinanzierungen unterscheidet sich im Regelfall nicht von der für im Inland aufgenommenes Fremdkapital. Zu Differenzierungen kommt es jedoch in jenen Fällen, in denen nahestehende Personen, wie die Gesellschafter oder andere Unternehmen des Konzernverbundes Fremdkapital zur Verfügung stellen. Aufgrund der Abzugsfähigkeit der Vergütungen für Fremdkapital im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft kommt es dort zu einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage. Im Wohnsitzstaat des Empfängers führt dies hingegen zu einer Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage. Das internationale Steuergeschehen kann auf diese Weise ausgenutzt werden.

Mangels des Gebots grenzüberschreitender Wettbewerbsgleichheit oder Harmonisierung der direkten Besteuerung kann nicht einmal innerhalb der Europäischen Union ein Steuergefälle verhindert werden. Anstelle der Harmonisierung der direkten Besteuerung innerhalb der Europäischen Union soll mit Hilfe des Verhaltenskodex gegen den schädlichen Steuerwettbewerb eine zu geringe Steuerbelastung verhindert werden. Die Effektivität solcher Maßnahmen muß insbesondere im Hinblick auf die Besteuerung im Zusammenhang mit der Finanzierung bezweifelt werden. Zum einen bezieht sich der Verhaltenskodex nur auf die Mitgliedstaaten der EU. Eine Initiative der OECD-Staaten¹⁶⁸ soll zwar ebenfalls dem schädlichen Steuerwettbewerb entgegenwirken, doch sind die Möglichkeiten, andere Staaten zu entsprechenden Maßnahmen zu veranlassen, gering. Luxemburg und die Schweiz haben zudem Vorbehalte gegen die Empfehlungen der OECD geäußert. Zum anderen untersagt der Verhaltenskodex bloß steuerliche Maßnahmen, die verglichen mit den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung bewirken. Sofern ein Mitgliedstaat hingegen generell ein weit unter dem Durchschnitt liegendes Steuerniveau aufweist, gehen die Regelungen des Verhaltenskodex ins Leere: Das Steuergefälle bleibt bestehen.

Die Mitgliedstaaten versuchen sich gegen die Steuerflucht mittels Fremdfinanzierung durch entsprechende Maßnahmen zu schützen. Zu diesen Maßnahmen

168 Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (1998).

zählen feste Regelungen zur Begrenzung der Gesellschafterfremdfinanzierung, die bei der Gewährung von Fremdkapital durch im Ausland ansässige Gesellschafter, diesen nahestehenden Personen oder Dritte, wenn ein Rückgriffsanspruch gegenüber Gesellschaftern oder nahestehenden Personen besteht, zur Anwendung kommen¹⁶⁹. Bei diesen als Unterkapitalisierungsregelungen bezeichneten Bestimmungen handelt es sich um Zinsabzugsbeschränkungen, die ihre Ursache in der unterschiedlichen Behandlung von Gewinnausschüttungen und Zinsen haben. Sofern die Zinsen an im Ausland ansässige Gesellschafter gezahlt werden, sind die Zinsen bei der Kapitalgesellschaft nur dann im vollen Umfang abzugsfähig, wenn sie ausreichend mit Eigenkapital ausgestattet ist. Dabei werden häufig feste Eigenkapital-Fremdkapital-Relationen vorgegeben, innerhalb derer eine Fremdfinanzierung durch nicht im Inland ansässige Gesellschafter nicht beanstandet wird¹⁷⁰. Übersteigt der Verschuldungsgrad die festgelegten Relationen, so sind Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital durch die im Ausland ansässigen Gesellschafter, diesen nahestehende Personen oder Dritte, wenn ein Rückgriffsanspruch gegenüber Gesellschaftern oder nahestehende Personen besteht, im Gegensatz zur Fremdfinanzierung durch im Inland Ansässige bei der Kapitalgesellschaft im Sitzstaat nicht abzugsfähig und daher mit Ertragsteuern belastet. Sofern die Erträge auch im Sitzstaat des Gesellschafters der Besteuerung unterliegen, kommt es zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Die Beschränkung der grenzüberschreitenden Finanzierung steht im Widerspruch zur Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, falls hierfür keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gefunden werden können, die sie rechtfertigen¹⁷¹.

Als Rechtfertigung für die Beschränkung könnte eingewandt werden, daß dadurch die Einmalbesteuerung von Zinszahlungen gesichert werden soll, die bei einem ausländischen Empfänger nicht sichergestellt werden kann. Kohärenzargumenten wie diesem steht der EuGH wegen des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs in der neueren Rechtsprechung allerdings zunehmend

169 Vgl. Überblick über die Regelung bezüglich Unterkapitalisierung in *IFA-Bericht*, Internationale Aspekte der Unterkapitalisierung, CDFI LXXXIb (1996).

170 Vgl. *Piltz*, Internationale Aspekte der Unterkapitalisierung – Generalbericht, CDFI LXXXIb (1996), 19 (37 ff.).

171 Vgl. dazu *Knobbe-Keuk*, Wieder einmal ein Entwurf zu § 8a KStG – Wiederauflage einer Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung im Standortsicherungs-gesetz, DB 1993, 60 (62 f.); *F. Hey*, Gesellschafterfremdfinanzierung – Einige Zweifelsfragen zur Anwendung von § 8a KStG, RIW 1994, 221 (224 f.); *Herzig*, Standortsicherungsgesetz: Gesetzliche Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in § 8a KStG (I), DB 1994, 110 (114); *Bachmann*, Diskriminierungsverbote bei direkten Steuern im Regelungsbereich des EG-Vertrages, RIW 1994, 849 (853 ff.); *ders.*, Prohibitions of Discrimination: EC-Treaty Rules and Direct Taxation in Germany, EC Tax Review 1995, 237 (241 f.).

skeptisch gegenüber. Geeignet ist diese Maßnahme zudem nur dann, wenn die inländische Besteuerung der Zinsen unter allen Umständen sichergestellt werden kann, was oftmals nicht der Fall ist¹⁷². Überdies erscheint eine solche Maßnahme im Hinblick auf ihr Ziel unverhältnismäßig, wenn nicht danach differenziert wird, ob im Ausland tatsächlich eine angemessene Besteuerung erfolgt oder nicht. Als Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerumgehung sind pauschale Unterkapitalisierungsregelungen nicht gerechtfertigt, da diese nicht die Verhinderung von Mißbräuchen im Einzelfall bezwecken, sondern undifferenziert die potentielle Steuerflucht zu verhindern suchen.

Quellensteuer auf Zinsen für Darlehen, die innerhalb des Konzernverbundes von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft gezahlt werden und ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaats die Zahlungen empfängt, sollen nach dem Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren¹⁷³ vom Quellenstaat steuerbefreit werden. Diese Maßnahme könnte Wettbewerbsverzerrungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Finanzierungen vermeiden.

4. Grenzüberschreitende Umstrukturierung

Im Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie wird die Steuerneutralität grenzüberschreitender Umstrukturierungen innerhalb der Europäischen Union gesichert. Dazu gewähren die Mitgliedstaaten einen Steueraufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung des durch die Umstrukturierung betroffenen Vermögens. Überdies verpflichtet die Fusionsrichtlinie die Mitgliedstaaten zur Gleichbehandlung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgängen in bezug auf den Übergang des Verlustvortrags. Die Fusionsrichtlinie sichert dadurch die Wettbewerbsneutralität in bezug auf grenzüberschreitende Umstrukturierungen innerhalb der Europäischen Union.

Bestehen nationale Regelungen in den Mitgliedstaaten, die in bezug auf Umstrukturierungen von Gesellschaften im Inland die Steuerneutralität sicherstellen, so erhebt sich die Frage, ob diese – ungeachtet der Fusionsrichtlinie oder außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie – nicht auch auf vergleichbare grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen angewandt werden müßten, um Beschränkungen der Niederlassung zu vermeiden. *Knobbe-*

172 Vgl. *Meilicke*, Finanzierungsfreiheit und Europarecht, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht (1995), S. 145 (155 f.).

173 KOM (1998) 67 endg. ABl. 1998 C 123/9.

Keuk hat nachgewiesen, daß es sich bei den Regelungen der Fusionsrichtlinie letztlich um nichts anderes als die Konkretisierung der Vorgaben der Niederlassungsfreiheit gem Art. 43 und 48 EG handelt¹⁷⁴. Die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Übertragung von Vermögen behindert die Umstrukturierung und stellt damit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar¹⁷⁵. Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit durch einen Mitgliedstaat können jedoch durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Als ein zwingender Grund des Allgemeininteresses kommt die Verhinderung des Verlusts eines bestehenden Besteuerungsanspruches hinsichtlich der im übertragenen Vermögen angesammelten stillen Reserven in Betracht. Die Fusionsrichtlinie trägt diesem Anliegen der Mitgliedstaaten durch die Steuerverhaftung des eingebrachten Vermögens Rechnung¹⁷⁶. Gleichwohl zeigt sie auch eine dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechende Lösung auf, indem der Steueraufschub als Maßnahme zur Wahrung des Besteuerungsrechts der Mitgliedstaaten angeordnet wird. Sofern also die Steuerverhaftung gesichert ist, weil etwa eine Betriebsstätte im selben Mitgliedstaat bestehen bleibt, erscheint die sofortige Aufdeckung der stillen Reserven im Vergleich zum Steueraufschub unverhältnismäßig und daher als möglicher Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.

Selbst wenn die Besteuerung der stillen Reserven im übertragenen Vermögen sichergestellt ist, wären bei der Einbringung von Vermögen durch nicht im Inland ansässige Personen die stillen Reserven in den erworbenen Anteilen nicht steuerverhaftet. Das Fehlen des Steuerzugriffs könnte eine Rechtfertigung für die sofortige Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Umstrukturierung abgeben. Allerdings gilt die Verdoppelung der stillen Reserven bloß als Mittel zur Verhinderung von Mißbräuchen. Im Hinblick darauf stellt jedoch die sofortige Gewinnrealisierung in allen Fällen eine unverhältnismäßige Maßnahme dar¹⁷⁷.

Anders ist die Situation beim Anteilstausch. Der Ansässigkeitsstaat des Übertragenden verliert dabei das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in den

174 *Knobbe-Keuk*, Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298 ff.; *dies.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993), S. 341; *dies.*, Restrictions on the Fundamental Freedom Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Justification – EC Tax Review 1994, 74 (84); vgl. auch *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994), S. 316; *Schön*, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, ISiR 1996 Beihefter zu Heft 2, 7; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt (1997), S. 218, dort Fn. 13; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), S. 224.

175 Vgl. EuGH v. 27. 9. 1988 Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 5483.

176 *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298.

177 *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 305.

übertragenen Anteilen. Nach der Fusionsrichtlinie ist der Ansässigkeitsstaat des Übertragenden verpflichtet, zugunsten des Sitzstaates der übernehmenden Gesellschaft auf die Besteuerung der stillen Reserven zu verzichten. Gegen einen solchen Verzicht auf das Besteuerungsrecht in jenen Fällen, die nicht von der Fusionsrichtlinie erfaßt sind, können allerdings zwingende Gründe des Allgemeininteresses eingewandt werden. Zwar erhält der Ansässigkeitsstaat des Übertragenden das Besteuerungsrecht an wertmäßig entsprechenden einbringungsgeborenen Anteilen, allerdings ändert dies nichts daran, daß die stillen Reserven aufgrund des Anteilstausches aus der Besteuerungshoheit des Ansässigkeitsstaates des Übertragenden ausgeschieden sind¹⁷⁸. Im Falle der späteren Veräußerung der Beteiligung durch die übernehmende Gesellschaft hat der Ansässigkeitsstaat des Übertragenden grundsätzlich keinen Steuerzugriff mehr. Diese Folgen könnten allenfalls durch einen Nachversteuerungstatbestand verhindert werden¹⁷⁹. Ob diese Lösung ebenso wirksam ist wie der sofortige Besteuerungszugriff, könnte zumindest fraglich sein.

Eine ähnliche Problematik ergibt sich für den Fall des Wegzugs natürlicher Personen und der Sitzverlegung von Gesellschaften. Obwohl der Wegzug mit grenzüberschreitenden Umstrukturierungen vergleichbar ist, werden diese Vorgänge von der Fusionsrichtlinie nicht erfaßt. Die sofortige Realisierung von stillen Reserven im Wegzugsstaat stellt insbesondere eine Beschränkung des Personenverkehrs dar. Untersagt sind nach der Rechtsprechung des EuGH nämlich auch steuerliche Beschränkungen der Ausübung der Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat durch den Heimatstaat, sofern diese nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind¹⁸⁰. Als zwingender Grund des Allgemeininteresses, der für die sofortige Besteuerung spricht, wird die Sicherung des Besteuerungsanspruches für die stillen Reserven anzusprechen sein¹⁸¹. Um eine Beschränkung zu rechtfertigen, müssen die steuerlichen Maßnahmen jedoch dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen. Sofern also ein Steueraufschub für die Sicherung des Besteuerungsrechts ausreichend ist, dürfte dieser das durch die gemeinschaftsrechtlichen Besteuerungsmaßstäbe gebotene Mittel zur Wahrung des Allgemeininteresses darstellen¹⁸².

178 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), S. 226 f. m. w. N. in Fn. 337.

179 Vgl. z. B. § 26 Abs. 2 UmwStG.

180 EuGH v. 27. 9. 1988 Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 5483, Rn. 16; v. 16. 7. 1998 Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 21.

181 *Knobbe-Keuk*, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot – Zur Dogmatik des Art. 52 EWG-Vertrag – am Beispiel einiger gesellschaftsrechtlicher Beschränkungen, DB 1990, 2573 (2579).

182 Vgl. z. B. *Tumpel*, Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG, SWI 1992, 67 (73); *Thömmes*, Sitzverlegung, JbFfSt 1993/94, S. 48; *Dautzenberg*, Die Wegzugssteuer des § 6 AStG im Lichte des EG-Rechts, BB 1997, 180 (183);

5. Grenzen der Gestaltungsfreiheit

Die Gestaltungsfreiheit hinsichtlich grenzüberschreitender Organisation und Finanzierung innerhalb Europäischen Union kann zulässigerweise von den Mitgliedstaaten eingeschränkt werden. Allerdings müssen auch die nationalen Regelungen zur Verhinderung von Steuerumgehung und Mißbräuchen an den europarechtlichen Besteuerungsmaßstäben gemessen werden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist ein Mitgliedstaat grundsätzlich berechtigt, Maßnahmen zu treffen, die verhindern sollen, daß sich Staatsangehörige der Mitgliedstaaten unter Mißbrauch der durch den EGV geschaffenen Möglichkeiten der Anwendung des nationalen Rechts entziehen. Die mißbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht ist nicht gestattet¹⁸³. Die Mitgliedstaaten und die mitgliedstaatlichen Gerichte und Behörden können unter solchen Umständen im Einzelfall das mißbräuchliche oder betrügerische Verhalten der Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien in Rechnung stellen, um ihnen gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren. Dabei sind bei der Würdigung eines solchen Verhaltens die Ziele der fraglichen Bestimmungen zu beachten¹⁸⁴.

Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die zur Verhinderung von Steuerumgehungen durch die Grundfreiheiten des EGV gewährleistete Rechte einschränken, sind nur dann zulässig, wenn sie in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entsprechen, zur Erreichung des verfolgten Zieles geeignet sind und nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist¹⁸⁵. Die Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit sind nicht nur die grundlegenden Maßstäbe für die Verein-

Toifl, Steuerliche Folgen der Verlegung des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft ins Ausland, SWI 1997, 248 (255); *Saß*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1 (8); *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), S. 221; *Lechner*, Private Wohnsitznahme und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000), S. 161 (165 ff.). A. A. BFH v. 17. 12. 1997, I B 108/97, BFH/NV 1998, 903.

183 Vgl. u. a. im Bereich des freien Dienstleistungsverkehrs EuGH v. 3. 12. 1974 Rs. 33/74, *van Binsbergen*, Slg. 1974, 1299, Rn. 13; v. 3. 2. 1993 Rs. C-148/91, *Veronica Omroep Organisatie*, Slg. 1993, I-487, Rn. 12; v. 5. 10. 1994 Rs. C-23/93, *TV10*, Slg. 1994, I-4795, Rn. 21; auf dem Gebiet der Niederlassungsfreiheit EuGH v. 7. 2. 1979 Rs. 115/78, *Knoors*, Slg. 1979, 399, Rn. 25; v. 3. 10. 1990 Rs. C-61/89, *Bouchoucha*, Slg. 1990, I-3551, Rn. 14; v. 9. 3. 1999 Rs. C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1459, Rn. 24; auf dem Gebiet des freien Warenverkehrs EuGH v. 10. 1. 1985 Rs. 229/83, *Leclerc u. a.*, Slg. 1985, 1, Rn. 27.

184 EuGH v. 9. 3. 1999 Rs. C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1459, Rn. 25.

185 Vgl. oben II.1, S. 323 m. w. N. in Fn. 11; vgl. EuGH v. 9. 3. 1999 Rs. C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1459, Rn. 34 ff.

barkeit nationaler Regelungen zur Verhinderung der Steuerumgehung mit den Grundfreiheiten, sondern müssen auch für die Beurteilung typisierender Mißbrauchsregelungen aufgrund von sekundären Rechtsakten der Gemeinschaft herangezogen werden¹⁸⁶. In seinem Urteil in der Rs. *Leur-Bloem*¹⁸⁷ hat der EuGH eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen auf der Grundlage von bestimmten Kriterien automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, als über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche hinausgehend und das mit der Richtlinie verfolgte Ziel beeinträchtigend betrachtet¹⁸⁸.

Die Mitgliedstaaten setzen sich vermehrt gegen Gestaltungen zur Wehr, durch welche versucht wird, das Steuergefälle innerhalb und außerhalb der Europäischen Union zu nutzen. Ausfluß dieser Bemühungen sind die Maßnahmen zur Ausführung des Verhaltenskodex gegen den unfairen Steuerwettbewerb. Die Nichtbefolgung der darin aufgestellten Forderungen zur Beseitigung des als schädlich angesehenen Steuerwettbewerbs innerhalb der Europäischen Union bleibt grundsätzlich sanktionslos. Die Kommission und andere Mitgliedstaaten könnten jedoch gegen Steuervergünstigungen von Mitgliedstaaten, die als Beihilfen i. S. d. Art. 87 Abs. 1 EGV angesehen werden, vorgehen¹⁸⁹. Beschränkend wirkende einseitige steuerliche Abwehrmaßnahmen der Mitgliedstaaten dürften kaum rechtfertigbar sein, wenn die Bekämpfung der Beihilfe mittels der dafür vorgesehenen gemeinschaftsrechtlichen Verfahren möglich und das verhältnismäßigere Mittel zur Verhinderung von Steuerumgehungen und Mißbräuchen wäre¹⁹⁰.

IV. Ausblick

Die Untersuchung der Auswirkungen gemeinschaftsrechtlicher Besteuerungsmaßstäbe auf die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen zeigt, daß durch Vorgaben der EG zwar in Teilbereichen die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung hergestellt wird, mangels vollständi-

186 Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 15 f.

187 EuGH v. 17. 7. 1997 Rs. C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1977, I-4161, Rn. 44.

188 EuGH v. 17. 7. 1997 Rs. C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1977, I-4161, Rn. 44.

189 Vgl. den Beitrag von *Vanistendael*, in diesem Band, S. 299 ff.

190 *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, Steuerlicher Mißbrauch und EG-Recht, DB 1996, Beilage zu Heft 6, 8; *Herzig/Dautzenberg*, Die Einwirkung des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmensteuerrecht, DB 1997, 8 (12); *Seer*, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG (Teil II), IStR 1997, 520 (522 ff.); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999), S. 222.

ger Harmonisierung der Besteuerung innerhalb der Europäischen Union Besteuerungsunterschiede aber weiterhin Anlaß für steuerplanerische Maßnahmen geben. Gemeinschaftsrechtliche Besteuerungsmaßstäbe sollen die Mitgliedstaaten davon abhalten, diskriminierende steuerliche Maßnahmen zu erlassen. Die Rechtfertigung beschränkender steuerlicher Regelungen wird durch die Rechtsprechung des EuGH auf einen sehr engen Bereich begrenzt. Defizite im Hinblick auf die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung bleiben allerdings bestehen. Sofern die grenzüberschreitende Angleichung der Besteuerungsregelungen von den Mitgliedstaaten gewollt wird, kann dies nur durch eine gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung verwirklicht werden. Der EuGH kann im Rahmen des EGV bloß eine beschränkte Besteuerungsgleichheit schaffen.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Frans Vanistendael* und
Prof. Dr. *Michael Tumpel*

Leitung
Dr. *Jürgen Pelka*

Dr. Pelka:

Ich danke Herrn Prof. Dr. *Tumpel* für seinen Beitrag. Sie haben uns in sehr anschaulicher Weise nicht nur theoretische Grundlagen aus dem Europarecht vermittelt, sondern eine Fülle von praktischen Konsequenzen aufgezeigt. Sie haben erwartungsgemäß zu manchen Punkten und Fragen keine Lösungen anbieten können.

Ich möchte in der Diskussion die beiden Beiträge von Herrn Prof. *Vanistendael* und von Herrn Prof. *Tumpel* getrennt behandeln. Trotz einiger Berührungspunkte ist das Problem der Beihilfe doch etwas anderes, als die Frage der grenzüberschreitenden Finanzierung. Zunächst möchte ich die Frage stellen, ob es Anregungen oder Fragen zum Beitrag von Herrn Prof. *Vanistendael* gibt.

Prof. Dr. Tanzer:

Ich hätte folgende Anmerkung und Frage zu dem Beitrag von Herrn Prof. *Vanistendael*: Wir haben in Österreich seit dem Jahre 1996 Energieverbrauchsabgaben. Sie belasten den Verbrauch von Elektrizität und von Erdgas. Sie

haben in Deutschland jetzt eine vergleichbare Stromabgabe. Ebenfalls im grundsätzlichen Vergleich mit Deutschland existiert ein Vergütungsregime und zwar werden Energieverbrauchsabgaben insofern vergütet, als ein bestimmtes Quantum in der Belastung des Brutto-Produktionsmehrwertes überschritten wird. Da gibt's ein eigenes Vergütungsgesetz, welches verfügt, daß diese Vergütung nur für produzierende Unternehmer und nicht für sonstige Energieverbraucher erlangbar ist. Unser Verfassungsgerichtshof hat darin die Möglichkeit einer wettbewerbsverzerrenden und sonst auch nicht erlaubten Beihilfe gesehen und ein entsprechendes Vorabentscheidungsverfahren beim Europäischen Gerichtshof eingeleitet. Jetzt dürfte die Frage interessieren, wie europarechtlich vorzugehen wäre, wenn man statt dieser relativ offenkundigen Rückvergütung einen anderen, aber wirtschaftlich durchaus vergleichbaren, Weg gewählt hätte, nämlich den, der von vornherein die produzierende Wirtschaft entweder gar nicht oder nur ermäßigt belasten würde. Mit anderen Worten: Sind Steuergesetze unter dem Gesichtspunkt dieses so weit verstandenen Beihilfebegriffes daraufhin zu untersuchen, ob Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen sachgerecht, d. h. nicht wettbewerbsverzerrend, wirksam werden? Das ist die eine Frage; ich würde sie dem Grunde nach einmal vorläufig bejahen wollen.

Die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer direkten Beihilfe ist für mich in diesem System evident und wird auch vom EuGH so gesehen. Dann dürfte man aber nicht stehenbleiben bei Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen, sondern dann müßte man sich auch gegebenenfalls die Umschreibung der Grundtatbestände ansehen. Also das, was altertümlich als nicht ganz zutreffende und befriedigende Unterscheidung zwischen Steuerbarkeit einerseits und Steuerpflichtigkeit andererseits bezeichnet wird. Wenn man soweit gehen möchte, woran es – glaube ich – bei einem sachlich inhaltlich verstandenen Beihilfenbegriff kein Vorbeikommen gibt, dann würden sich nur äußere Grenzen derart ergeben, daß über den Umweg des Beihilfenverbotes nicht die Harmonisierung in Bereichen vorangetrieben werden darf, die primär gar nicht von einem Harmonisierungsgebot umfaßt sind, wie z. B. generell die direkten Steuern. Aus England glaube ich, war in den letzten Monaten zu vernehmen, daß der Beihilfenbegriff so jedenfalls nicht zu verstehen sein soll, daß in einer wirklich allzu exzessiven Handhabung die Harmonisierung in Bereiche ausufert, die gar nicht von ihr erfaßt sein sollen. Das wären meine Anmerkungen und Fragen zu Ihrem Referat gewesen. Danke.

Prof. Dr. Lehner:

Gerade im Bereich der Beihilfenproblematik stellt sich als Grundfrage die nach dem Unterschied zwischen Rechtsanwendung und politischer Entscheidung.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich habe eine ganze Reihe von Fragen an Herrn Prof. *Tumpel*: Sie haben gesagt, unterschiedliche Quellensteuersätze verletzen die Kapitalverkehrsfreiheit. Dann haben Sie diese These insoweit wieder eingeschränkt, als Sie die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit davon abhängig machen wollen, ob nicht der Wohnsitzstaat die Quellensteuer voll anrechnet. Ich darf dazu sagen, daß ich selbst diese Auffassungen auf der Kölner Tagung dieser Gesellschaft vertreten habe, daß aber der EUGH sich im Fall Schumacker dieser Auffassung nicht angeschlossen hat. Wäre Herr Schumacker in Belgien nach Wohnsitzgesichtspunkten veranlagt worden, dann hätte er wohl eine höhere Steuer als die zahlen müssen, die in Deutschland auf der Grundlage der beschränkten Steuerpflicht erhoben wurde. Dennoch hat den EuGH nur die Besteuerung in Deutschland interessiert. Auf die Besteuerung in Belgien hat er nicht geschaut. Ich war dagegen der Auffassung, daß die beiden Vertragsstaaten die Steuer, die bei einer Wohnsitzbesteuerung in Belgien anfallen würde, unter sich aufteilen können, ohne daß von einer Diskriminierung die Rede sein könne. Der EuGH ist dem nicht gefolgt. Ist das nicht ein Argument gegen Ihre These?

Prof. Dr. Tumpel:

Das räume ich durchaus ein. Ich denke aber, daß es im Hinblick auf eine Gesamtbetrachtung um die Frage geht, ob sich eine Maßnahme tatsächlich behindernd auswirkt, wenn eine vollständige Anrechnung der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat möglich ist. Aus meiner Sicht macht es dann keinen Unterschied, ob die Quellensteuer 10% oder 15% beträgt, wenn das Besteuerungsniveau im Ansässigkeitsstaat ohnedies höher ist.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Aus prozessualer Sicht gesehen, d. h. für den Fall, daß der Quellensteuerpflichtige beim BFH einen Prozeß um die Quellensteuererstattung führt, könnten wir die Klage nur als unzulässig abweisen, weil es an einer Beschwerde fehlt. Die deutsche Steuer ist nun mal da und sie müßte im Wohnsitzstaat erstattet werden. Darf ich vielleicht eine zweite Frage anschließen? Sie haben bei der Überführung von Wirtschaftsgütern, ich denke insoweit an eine solche vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte, von einer Gewinnrealisierung gesprochen. Ich räume ein, daß dies einer alten Rechtsprechung des BFH entspricht. Ich sehe dies persönlich jedoch heute anders. Ich meine, es fehle am Tatbestand der Entnahme. Schon nach innerstaatlichem Recht kommt es zu keiner Gewinnrealisierung. Für den umgekehrten Fall, daß ein Wirtschaftsgut von einer inländischen Betriebsstätte ins ausländische Stammhaus überführt oder daß die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens aufgelöst wird, sehe ich die Rechtslage allerdings anders,

weil in diesem Fall die inländische Betriebsstätte den Betrieb im Sinne des deutschen Steuerrechts bildet. So gesehen wird das Wirtschaftsgut betriebsfremden Zwecken zugeführt, wenn es nicht mehr der inländischen Betriebsstätte, sondern z. B. dem ausländischen Stammhaus dient. Entsprechend löst die Überführung eine Entnahme bzw. die Aufgabe der Betriebsstätte eine Betriebsausgabe aus. Das bedeutet zugleich Gewinnrealisierung. Hier kümmern wir uns weder darum, ob die Besteuerung der Gewinnrealisierung verhältnismäßig ist bzw. ob die spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Beides haben Sie für den Fall der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ins Feld geführt. Wollten wir diese Gesichtspunkte auch gegenüber der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigen, dann müssten wir zunächst einmal unser innerstaatliches Recht ändern. Dann müssten wir die beschränkte Steuerpflicht tatbestandsmäßig erweitern. De lege lata können wir denjenigen, der seine Beteiligung während der Dauer seiner beschränkten Steuerpflicht vom Ausland aus verkauft, regelmäßig nicht mehr besteuern.

Damit geht es um die Frage, ob das Europarecht Deutschland zwingen kann, sein innerstaatliches Recht an das anzupassen, was der EuGH als verhältnismäßig ansieht. Bedenkt man, daß die beschränkte Steuerpflicht auf einem zwischen den Einkunftsarten abgestimmten System inländischer Anknüpfungspunkte aufbaut, so ist eine Gesetzesänderung gar nicht so einfach. Man darf sie nicht isoliert sehen. Das zweite ist ein eher praktischer Gesichtspunkt. Selbst wenn der Steuerpflichtige nur nach Mallorca verzogen ist, ist es ungewein schwierig, ihn jedes Jahr anzuschreiben und um Mitteilung bitten, ob er die Beteiligung noch hält, ob er sie veräußert oder verschenkt hat. In der Regel antwortet er gar nicht. Dann kann man natürlich Amtshilfe in Spanien beantragen. Jedoch zieht der Steuerpflichtige dann nach Madeira oder wohin auch immer. Außerdem müßte der deutsche Gesetzgeber Vorsorge gegen Umweggestaltungen treffen, die darauf abzielen, die Steuerpflicht in Deutschland nicht eingreifen zu lassen. Letztlich kriegt der deutsche Fiskus sein Geld nicht. Ich frage mich, ob wir nicht letztlich die Kirche im Dorf lassen müssen und ob es nicht doch vernünftig ist, wenn man den Wegziehenden im letzten Augenblick seiner unbeschränkten Steuerpflicht besteuert. Ich vergleiche das auch mit einem anderen Sachverhalt. Stellen Sie sich vor, daß ein Metzger, der inzwischen 65 Jahre alt geworden ist und der bisher eine Metzgerei im Inland betrieben hat, nach Mallorca zieht. Er verkauft seine Metzgerei im Inland bzw. er gibt dieselbe auf. Beide Tatbestände führen zu einer Besteuerung im Inland. Gelten Ihre Bedenken auch für diesen Fall? Wie müßte ich den Metzger europarechtlich behandeln, wenn er seine Metzgerei in Mallorca wieder mit der Einrichtung aus Deutschland fortführen wollte? Mir kommen Ihre Bedenken, die ja auch im übrigen Schrifttum geteilt werden, sehr theoretisch vor. Ich meine, wir müssen schon aus praktischen Gründen spätestens im letzten Au-

genblick der unbeschränkten Steuerpflicht besteuern. Wir kommen sonst an das Geld nie heran.

Prof. Dr. Tumpel:

Herr *Wassermeyer*, ich stimme grundsätzlich mit Ihnen überein. Nur haben Sie mein Beispiel verdreht. Ich ging von folgendem Sachverhalt aus: Wir haben einen unbeschränkt Steuerpflichtigen, der eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat etablieren möchte und dazu Wirtschaftsgüter ins Ausland überführt. Nach meiner Kenntnis des deutschen Steuerrechts geht der BFH für diesen Fall davon aus, daß es zu einer Entstrickung kommen muß. Die Realisierung der stillen Reserven kann aber entsprechend einem BMF-Schreiben (vgl. BStBl. 1990 I, 72) durch die Bildung eines Ausgleichspostens hinausgeschoben werden. In Österreich haben wir eine Bestimmung in § 6 Ziffer 6 EStG, die zwingend zu einer Aufdeckung und sofortigen Realisierung stiller Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte führt. In diesem Fall denke ich, gibt es im Vergleich zur sofortigen Gewinnrealisierung ein verhältnismäßigeres Mittel. Aber in anderen Bereichen stimme ich Ihnen durchaus zu. Bei der Frage der Wegzugsbesteuerung entsprechend § 6 AStG glaube ich, muß man sich die Frage stellen, ob es nicht irgendwelche Sicherungsmöglichkeiten gibt, die im Vergleich zur sofortigen Gewinnrealisierung ein verhältnismäßigeres Mittel darstellen können.

Prof. Dr. Vanistendael:

Ich möchte auf die Frage des Herrn Kollegen *Lehner* zurückkommen. Der „Code of Conduct“ stellt natürlich ein politisches Dokument dar. Es stellt sich die Frage, wie soll dieses politische Dokument juristisch ausgelegt werden. Ich habe dargelegt, daß dieses politische Dokument nicht viele Hinweise für die Interpretation und die Lösung der Fragen zu Art. 87 EGV enthält. Die einzigen Kriterien, vielleicht, die einen Hinweis auf eine Verzerrung des Wettbewerbs geben könnten, sind das „Ring-fencing“ und die Konzernpreise. Alle anderen Kriterien, wie die der Substanz und der Transparenz, sind für die Interpretation des Art. 87 EGV nicht besonders hilfreich. Das andere, was ich versucht habe aufzuzeigen, ist, daß die Anwendung des Art. 87 auch ein Problem der Steuerpolitik darstellt, wenn nur die Hälfte der Steuermaßnahmen vom Vertrag bestraft wird und die andere Hälfte, die allgemeinen Steuermaßnahmen, jeder Bestrafungsmaßnahme entgeht.

Aus politischen und wirtschaftlichen Gründen dürfen wir das allgemeine Gleichgewicht der steuerpolitischen Maßnahmen nicht aus dem Blickfeld verlieren.

Dr. Lausterer:

Ich habe zwei kurze Anmerkungen zur Diskussion über die Verbringung von Wirtschaftsgütern. Nachdem die deutsche Finanzverwaltung durch Schreiben des BMF das Verbringen aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte unter weiteren Voraussetzungen steuerlich nicht unmittelbar erfaßt, ist natürlich die andere Behandlung im umgekehrten Fall, d. h. das Verbringen eines Wirtschaftsgutes aus der inländischen Betriebsstätte in die ausländische Stammhausbetriebsstätte ohne die Möglichkeit des Steueraufschubs, eine unmittelbare Diskriminierung im Sinne von Herrn Prof. *Lehner*, wie er es heute Morgen angesprochen hat. Wir brauchen hier überhaupt nicht auf mögliche Beschränkungen einzugehen, sondern das ist einfach eine Ausländer-Ungleichbehandlung. Auf die Frage der Wegzugsbesteuerung möchte ich nicht näher eingehen, da wir uns an anderer Stelle ausführlich darüber unterhalten haben. Ich möchte aber nochmals darauf hinweisen, – das ist ja schließlich auch das *Petitum* –, daß die Europäische Gemeinschaft für die Bürger gemacht ist und deshalb Schwierigkeiten in der Verwaltung den Bürgern kaum im weiteren Maße entgegen gehalten werden können, zumal der EuGH wiederholt betont hat, daß die Amtshilferichtlinie die gleichen Möglichkeiten eines Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedstaaten gibt, wie sie innerhalb eines Mitgliedstaates nach nationalen Vorschriften bestehen.

Ein weiterer Punkt auch hier: Es ist ein Vorschlag auf dem Tisch des Rates, daß diese Amtshilfe ausgedehnt wird auch auf die Beitreibung von direkten Steuern. Es kann letztendlich somit auch insoweit keinen Unterschied machen, ob ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz von Leipzig nach Halle verlegt oder von Leipzig nach Barcelona. Ich möchte aber noch zurückkommen zur Frage der Beihilfe. Sie, Herr Prof. *Tumpel*, haben angesprochen, daß die Mitgliedstaaten vermehrt gegen die Ausnutzung des Steuergefälles durch Steuerpflichtige vorgehen. Wir wissen, daß dies die deutsche Finanzverwaltung auch tut. Da ist nun meine Frage: Wenn ein Steuerpflichtiger Gebrauch macht von einer steuerlichen Beihilfe, die ein anderer Mitgliedstaat bietet und die Beihilfe ist von der EG-Kommission genehmigt, d. h. gemeinschaftlich nicht beanstandet worden ist, so verstößt doch der Wohnsitzmitgliedstaat gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn er dem Steuerpflichtigen nicht erlaubt, diese Beihilfe zu nutzen. Denn der Mitgliedstaat ist an das Gemeinschaftsrecht gebunden.

Prof. Dr. Lehner:

Ich möchte noch einmal auf die Entstrickungs- bzw. Wegzugsproblematik zurückkommen. Die Beispiele, Herr *Wassermeyer*, die Sie gebracht haben, verdeutlichen ja sehr schön folgendes: Wir haben hier keinen Fall der Inländergleichbehandlung, sondern den eines Beschränkungsverbotes und wir haben genau einen Fall, in dem das System des innerstaatlichen Steuerrechts durch-

brochen werden muß, wenn wir eine brauchbare Lösung finden wollen. Alle anderen Lösungen sind Hilfskonstruktionen, deswegen fand ich sehr interessant, was Sie zum Thema „Einfrieren“ gesagt haben. Das ist keine mit dem System des innerstaatlichen Rechts zu vereinbarende Lösung. Ich denke, daß ist genau der Punkt. Darauf wollte ich heute Vormittag auch hinaus. Herr *Tumpel*, Sie haben gesagt und man liest es immer wieder, fehlende Harmonisierung rechtfertigt keine Diskriminierung. Ich möchte darauf aufmerksam machen, daß der EuGH diese Formel in der „avoir-fiscal-Entscheidung“ geprägt hat. Damals ging es nur und ausschließlich um eine Entfaltung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote, d. h. als Gebote der Inländergleichbehandlung. Inländergleichbehandlung aber gebietet Gleichbehandlung nach Maßgabe des jeweiligen innerstaatlichen Rechts. Wenn aber das innerstaatliche Recht den Vergleichsmaßstab bildet, dann macht es in der Tat keinen Sinn, eine nach den Maßstäben des innerstaatlichen Rechts zu beurteilende Gleich- bzw. Ungleichbehandlung vom Stand der Harmonisierung abhängig zu machen. Etwas anderes gilt aber, wenn die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote entfaltet werden sollen.

Rust:

Ich habe eine Frage an Herrn Prof. *Tumpel*: Sie hatten ausgeführt, daß die Nichtberücksichtigung EU-ausländischer Betriebsstätten durch den Wohnsitzstaat des Unternehmers einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt. Durch die Nichtberücksichtigung wird der Unternehmer, der mittels einer Betriebsstätte im Ausland tätig wird, gegenüber dem Unternehmer, der einen weiteren Betrieb im Inland unterhält, benachteiligt.

Zwar hatten Sie als Rechtfertigungsgrund anerkannt, daß ein Staat dann Verluste eines Unternehmens nicht berücksichtigen müsse, wenn er keinen Zugriff auf die entsprechenden Gewinne habe. Vorschriften, die den Unternehmer in der Ausübung der Niederlassungsfreiheit beschränken, müssen jedoch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen. Unter mehreren gleich geeigneten Mitteln habe der Staat dasjenige auszuwählen, das den Bürger am wenigsten in der Ausübung der Grundfreiheiten beeinträchtigt. Sie sagen, daß die vollständige Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten unverhältnismäßig sei, ein milderer Mittel stelle die mittlerweile aufgehobene Regelung des § 2a Abs. 3 EStG dar.

Ich frage mich aber, ob diese Regelung genauso geeignet ist, keine ausländische Verluste berücksichtigen zu müssen, wenn der Wohnsitzstaat auf die entsprechenden ausländischen Gewinne Zugriff hat. § 2a Abs. 3 EStG ermöglicht ja keinen Zugriff auf die im Ausland entstandenen Gewinne. Es kommt nur zu einer Nachversteuerung inländischer Gewinne, die im Vorjahr aufgrund ausländischer Verluste nicht besteuert wurden, wenn im folgenden Jahr ausländi-

sche Gewinne erzielt werden. Kommt es im Ausland in den Folgejahren jedoch nicht mehr zu Gewinnen, führt dies aufgrund der Pflicht zur Berücksichtigung ausländischer Verluste für den Wohnsitzstaat zu Steuermindereinnahmen. Erzielt der Unternehmer in den Folgejahren im Ausland Gewinne, so werden die Steuermindereinnahmen des Vorjahres durch die Nachversteuerung ausgeglichen. Da der Wohnsitzstaat aber nicht auf die ausländischen Gewinne zugreifen darf, können Steuernehmereinnahmen nicht entstehen. In vielen Fällen werden die Auslandsverluste aber nicht durch Auslandsgewinne in den Folgejahren ausgeglichen. Insgesamt gesehen, führt die Regelung des § 2a Abs. 3 EStG somit zu einer Minderung des Steueraufkommens. Ich sehe diese Vorschrift als ein zwar milderer, aber nicht genauso geeignetes Mittel an.

Ich möchte Sie daher fragen, ob man dem Wohnsitzstaat – ganz abgesehen von den Zinsnachteilen, die durch die Vorschrift des § 2a Abs. 3 EStG entstehen – tatsächlich zumuten kann, Verluste, die im Ausland erzielt wurden, zu berücksichtigen, obwohl dieser nicht auf ausländische Gewinne zugreifen darf.

Prof. Dr. Tumpel:

Es geht bei der Frage der Verlustberücksichtigung und der Anwendung der Befreiungsmethode darum, daß jemand durch die Anwendung der Befreiungsmethode im Verlustjahr schlechtergestellt wird, als würde keine Freistellung erfolgen, da die Verluste in der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt werden. Das läßt sich aber damit rechtfertigen, daß der Ansässigkeitsstaat keine Berechtigung hat, bei Anwendung der Befreiungsmethode auf die Gewinne zuzugreifen. Allerdings bestünde mit der Regelung des § 2a Abs 3 EStG ein verhältnismäßigeres Mittel, indem Verluste zunächst berücksichtigt werden, bei späteren Gewinnen es aber zu einer Nachversteuerung kommt.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Sie haben im Zusammenhang mit der Betriebsstättenfinanzierung und im Zusammenhang mit Tochterkapitalgesellschaften Ausführungen zum Dotationskapital gemacht. Dabei haben Sie den Grundsatz aufgestellt, daß – sagen wir Deutschland – eine Tochtergesellschaft eines ausländischen EU-Mutterunternehmens nicht höher besteuern darf, als die Tochtergesellschaft eines inländischen Mutterunternehmens. Dann haben Sie offengelassen, ob nicht unter Mißbrauchsgesichtspunkten etwas anderes gelten kann. Ich darf darauf hinweisen, daß wir gerade bei Kapitalgesellschaften das Problem des Gesellschafterfremdkapitals lange Zeit diskutiert haben. Der BFH hat letztlich am 5. 2. 1992¹ entschieden, daß es keine Rechtsgrundlage dafür gibt, Gesellschafterfremdkapital in Eigenkapital umzudeuten. Er hat damit die Freiheit des Ge-

¹ Anm. des Herausgebers: BStBl. 1992 II, 532.

sellschafters betont, seine Tochtergesellschaft mit Eigenkapital oder Fremdkapital auszustatten. Ich kann also einer Kapitalgesellschaft nicht vorschreiben, ob sie mit einem Stammkapital von DM 50 000,00 oder von 1 Mio. DM ausgestattet sein muß. Wir haben dann in Deutschland den § 8a KStG bekommen. Demnächst wird die Finanzverwaltung in Deutschland Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze erlassen. Das wird ein etwa 100 Seiten ausmachendes BMF-Schreiben sein². Dort wird sinngemäß drinstehen, daß jede Betriebsstätte mit einem angemessenen Dotationskapital ausgestattet sein muß. Keiner weiß, was angemessen ist. Ich meine, daß das, was der Bundesfinanzhof im Jahre 1992 für die Kapitalgesellschaft entschieden hat, im Prinzip auch für die Betriebsstätte gelten muß. Das hat im übrigen der Große Senat des BFH beim Zwei-Konten-Modell³ ausdrücklich bestätigt. Dort wurde klipp und klar gesagt, daß jeder Steuerpflichtige, der eine Million auf seinem Bankkonto liegen hat, die Freiheit besitzt, ein Grundstück oder einen Pkw oder was sonst auch immer mit Darlehen zu finanzieren. Wenn man diesen Grundsatz anerkennt, dann gibt es natürlich auch bei der Betriebsstätte eigentlich kein Dotationskapital. Wenn ich aber jetzt noch einmal auf Ihre These zurückkommen darf, daß wir die Tochterkapitalgesellschaft eines ausländischen Unternehmens nicht anders als die eines inländischen Unternehmens besteuern dürfen, verstößt dann der § 8a KStG gegen EG-Recht?

Prof. Dr. Tumpel:

Das sind, glaube ich, zwei verschiedene Punkte: Das eine betrifft das Dotationskapital von Betriebsstätten. Da stimme ich Ihrer Einschätzung zu, daß grundsätzlich Freiheit bestehen sollte, in welchem Umfang die Betriebsstätte mit Dotationskapital ausgestattet wird. Das war aber nicht der Punkt, den ich in meinem Referat angesprochen habe. Ich halte es für durchaus zulässig, daß die Mitgliedsstaaten ausdrückliche gesetzliche Regelungen für eine sachgerechte Kapitalausstattung vorsehen. Diese dürfen aber nicht beschränkend wirken. Sie müssen zumindest eine Gleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten bewirken. Was die angemessene Kapitalausstattung von Tochterkapitalgesellschaften betrifft, war die Regelung des § 8a KStG sicherlich der Hintergrund für meine Überlegungen. Gleichwohl wollte ich die Problematik solcher Bestimmungen nicht allein anhand der deutschen Regelungen festmachen, sondern allgemein formulieren.

2 Anm. des Herausgebers: Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze wurden am 24. 12. 1999 erlassen, internet: bundesfinanzministerium.de.

3 Anm. des Herausgebers: BStBl. 1998 II, 193.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Jetzt noch mal nachgefragt: Bedarf das, was Sie als angemessenes Dotationskapital einer Betriebsstätte ansehen, de lege ferenda einer gesetzlichen Regelung oder folgt das schon de lege lata aus allgemeinen Grundsätzen? Wenn letzteres richtig sein sollte: welche Grundsätze des innerstaatlichen Rechts wollen Sie anwenden?

Prof. Dr. Tumpel:

Ich habe gesagt, daß es in den Mitgliedstaaten mehr oder minder sachgerechte Regelungen geben kann oder Regelungen, die man als sachgerecht oder nicht sachgerecht einschätzen kann. Es muß sich dabei nicht um gesetzliche Regelungen handeln.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Dann reicht ein BMF-Schreiben aus?

Prof. Dr. Tumpel:

Das kommt auf die verfassungsrechtliche Situation in den betreffenden Mitgliedsstaaten an und auf die gesetzlichen Regelungen, auf denen das BMF-Schreiben beruht.

Dr. Pelka:

Ich glaube nicht, daß wir das diskutieren können. Ich meine, daß wir jetzt zum Ende kommen sollten, wenn nicht noch jemand eine ganz wichtige Bemerkung machen möchte. Dies ist nicht der Fall. Dann meine Damen und Herren, bleibt nur noch meine Aufgabe, Ihnen allen herzlich zu danken, Ihnen, den Referenten und den Diskussionsteilnehmern des heutigen Tages für die fruchtbare, erfolgreiche und interessante Arbeit und die Vorträge, die wir gehört und erlebt haben. Ich denke, daß man die Tagung wiederum als eine große und erfolgreiche Veranstaltung qualifizieren und bewerten darf. Sie haben gestern und heute sehr interessante Vorträge und Beiträge gehört. Uns wurden natürlich wie immer auch die Grenzen unserer Möglichkeiten aufgezeigt. Bei wissenschaftlichen Diskussionen tauschen wir Argumente aus und nicht immer – und das ist auch gar nicht das Ziel – erreicht man Übereinstimmung. Zu den Fragen, die wir uns gestellt haben, sind viele Ansätze und Erwägungen vorgetragen worden.

Wir bewegen uns bei der Unternehmensbesteuerung in einer ganz spannenden Zeit. Wir befinden uns, um einen Begriff aus früherer Zeit aufzugreifen, in einer Zeit der Gesetzgebung zur Unternehmensbesteuerung. Wenn man die Bundestag- und Bundesratmehrheiten ansieht, müßte man eigentlich meinen,

gegenwärtig sei dies nicht möglich. Aber die Sachzwänge, unter denen der Gesetzgeber und unter denen wir alle stehen, machen es unabweislich, daß wir uns um die Frage der Unternehmensbesteuerung kümmern. Die Politiker werden auch nicht umhin können, sich zusammen zu schließen, um praktische Lösungen zu erarbeiten. Die vielfältigen Kommissionen, die dazu ganz unterschiedliche Meinungsbilder geliefert haben, zeigen dies erneut. Wir leben in einer Zeit eines Umbruchs der Unternehmensbesteuerung und unsere gestrige und heutige Tagung hat sicher Anstöße für Lösungsansätze gegeben. Ich finde, wir haben eine sehr erfolgreiche Veranstaltung durchgeführt. Ich freue mich darüber und danke Ihnen noch einmal. Ich danke auch ganz besonders Herrn Prof. *Stadie* und seinen Mitarbeitern, die die organisatorischen Voraussetzungen für eine erfolgreiche Tagung hier in der Universität Leipzig geschaffen haben.

Ich darf ebenfalls meinen Dank an Herrn *Winters* und Herrn *Luksch* aussprechen, die mit ihren Mitarbeitern dafür gesorgt haben, daß die Tagung pannenfrei und organisatorisch gut verlaufen ist.

Damit meine Damen und Herren, darf ich die Veranstaltung schließen. Ich wünsche Ihnen allen eine angenehme Heimreise.

Resümee

Dr. Jürgen Pelka

Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Überblick | IV. Europarechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung |
| II. Verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung | V. Fazit |
| III. Verhältnis des Verfassungsrechts zum Europarecht | |

I. Überblick

Die 24. Jahrestagung der DStJG befaßte sich zum wiederholten Male mit einem auch steuerrechtspolitisch aktuellen Thema. Die europa- und verfassungsrechtlichen Grenzen der Unternehmensbesteuerung entfalten nicht nur vor dem Hintergrund der von der Regierungskoalition beschlossenen Unternehmenssteuerreform tagespolitische Bedeutung.

Die Vorgaben, die aus der Verfassung der Bundesrepublik Deutschland für eine rechtmäßige Unternehmensbesteuerung abzuleiten sind, bildeten den ersten Themenkreis. Anschließend richtete sich der Blick auf den immer stärker werdenden Einfluß des Rechts der Europäischen Union auf die Steuerpolitik der Bundesrepublik im Allgemeinen und die Unternehmensbesteuerung im Besonderen.

II. Verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung

Nach einer Einführung in das Thema durch *Lang* eröffnete *Jachmann* die Vortragsveranstaltung mit einem Beitrag zur Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem. Dabei zeigte sie zunächst den verfassungsrechtlichen Rahmen auf, aus dem sich das grundsätzliche Gebot der Besteuerungsgleichheit ergebe. Grundlegender, verfassungsrechtlicher Maßstab für eine Besteuerungsgleichheit der Unternehmen sei der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. *Jachmann* legte dar, daß eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwei Komponenten umfasse: Eine objektive und eine daran anknüpfende subjektive. Dabei definierte sie objektive Leistungsfähigkeit als Ergebnis einer

gegenüber persönlichen Lebensumständen neutralen Mehrung von Zahlungsfähigkeit, insbesondere das Ergebnis wirtschaftlicher Ertragserzielung. Dem gegenüber sei unter subjektiver Leistungsfähigkeit die auf objektiver Leistungsfähigkeit beruhende, darüber hinaus durch individuelle Merkmale bestimmte Zahlungsfähigkeit einer natürlichen Person zu verstehen. Die Besteuerungsgleichheit knüpfe sowohl an die subjektive als auch an die objektive Leistungsfähigkeit an.

Nach Darlegung der verfassungsrechtlichen Vorgaben untersuchte *Jachmann* die Unterschiede, die sich aus der Behandlung von Steuersubjekten und Rechtsformen im Ertragsteuerrecht ergeben. Eine auf die Rechtsform bezogene Ungleichbehandlung bewege sich im Rahmen der gleichmäßigen Besteuerung, sofern sie an einen für die Rechtsform typischen wirtschaftlichen Sachverhalt anknüpfe, der Ausdruck einer gesteigerten oder verminderten Leistungsfähigkeit sei.

Jachmann vertrat die These, daß im Fall der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer die Belastung der ausgeschütteten Gewinne bei der Körperschaft und beim Anteilseigner gesenkt werden müsse, da die Summe aus beiden die gleichheitsrechtlich relevante Belastung der ausgeschütteten Gewinne ergebe.

Sie stellte fest, daß der derzeitige Zustand der Besteuerung von Kapitalgesellschaften rechtmäßig sei, da eine Doppelbesteuerung durch die Anrechnung der Körperschaftsteuer vermieden werde. Auch die geltende Rechtslage hinsichtlich der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften sei verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Die Besteuerung sämtlicher Gewinne unmittelbar beim Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei aufgrund der durch die Rechtsform der Gesamthand geprägten mitunternehmerischen Ertragserzielung gerechtfertigt.

Jachmann vertrat die Auffassung, daß bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften die steuerliche Belastung der ausgeschütteten Gewinne grundsätzlich gleich hoch sein müsse. Eine Tarifspreizung führe jedenfalls für die vom Spitzensteuersatz erfaßten Fälle zu einer Gleichheitswidrigkeit.

Im Folgenden setzte *Jachmann* sich mit dem Vorschlag eines einheitlichen optionalen Sondertarifs für thesaurierte bzw. einbehaltene Gewinne zur Angleichung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz auseinander. Da auf der Grundlage des geltenden Ertragsteuerrechts nicht davon ausgegangen werden könne, daß durch thesaurierte Gewinne die Leistungsfähigkeit weniger stark steige, seien einheitliche Sondertarife für thesaurierte Gewinne grundsätzlich abzulehnen. Die Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns sei jedoch als Sozialzwecknorm für eine Übergangszeit zu rechtfertigen.

Als Beispiel für einen derzeit vorhandenen wesentlichen rechtsformbezogenen Unterschied verwies *Jachmann* auf den Einzelunternehmer, der seinen Unternehmerlohn nicht als Betriebsausgabe abziehen kann. Dies entspreche der Besteuerungsgleichheit, weil die zivilrechtlichen Vorgaben insoweit den maßgeblichen wirtschaftlichen Sachverhalt prägen.

Die Referentin behandelte sodann den Verlustabzug des Kommanditisten gemäß § 15a EStG, den sie grundsätzlich als nicht gleichheitswidrig wertete. Im Folgenden befaßte sich *Jachmann* mit Ungleichbehandlungen von Personen- und Kapitalgesellschaften im Gewerbesteuerrecht. Sie stellte eine gleichheitswidrige Doppelbelastung mit Gewerbesteuer fest, soweit der Anteilseigner eine Beteiligung am Betriebsvermögen halte.

Im nächsten Teil ihrer Ausführungen befaßte sich *Jachmann* mit der unterschiedlichen Behandlung der verschiedenen Einkunftsarten. Die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung werde durch § 32c EStG nicht ausreichend kompensiert. Die Gewerbesteuer könne weder durch die erhöhte wirtschaftliche Wertschöpfung der gewerblichen Tätigkeit, noch durch die Äquivalenztheorie gerechtfertigt werden. Auch aus der Erwähnung der Gewerbesteuer im Grundgesetz erfolge keine Rechtfertigung.

Anschließend widmete *Jachmann* sich in ihrem Referat der unterschiedlichen Einkünfteermittlung als Grund für die unterschiedlichen Belastungen der Personen- und Kapitalgesellschaften. Hierzu vertrat sie die These, daß eine gleichmäßige Besteuerung aller Veräußerungseinkünfte – jenseits der privaten Konsumsphäre – für eine gleichmäßige Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unerläßlich sei. Der derzeit geltende Einkünfte dualismus sei auch durch einen besonderen Sozialkonflikt nicht zu rechtfertigen.

Nach Auffassung von *Jachmann* entspricht dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwar eigentlich ein Nichtrealisationsprinzip, doch sei die derzeitige Regelung im Hinblick auf die freiheitsgrundrechtlichen Grenzen der Ertragsbesteuerung geboten. Auch das Nominalwertprinzip führe aus gleichheitsrechtlicher Sicht nicht zu einer Ungleichbehandlung.

Abschließend untersuchte *Jachmann* die Unterschiede hinsichtlich der Bewertung von Kapital- und Personengesellschaften im Erbschaftsteuerrecht. Sie gelangte zu dem Ergebnis, daß die Belastungsgleichheit grundsätzlich eine Erstreckung der Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Erbschaftsteuer auf jegliches Betriebsvermögen und auch steuerverstricktes Privatvermögen gebiete. Dies müsse auch für Steuerpflichtige gelten, die ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 Nr. 5 EStG, sondern nach § 4 Abs. 2 EStG ermittelten. *Jachmann* stellte fest, daß ihrer Auffassung nach die Unternehmensnachfolge erbschaftsteuerlich begünstigt werden müsse, da der mit der erbschaftsteuerlichen

Regelbelastung einhergehende Substanzsteuereffekt bei Unternehmen größer als bei anderen Vermögensgegenständen sei. Eine solche erbschaftsteuerrechtliche Schonung der Unternehmensnachfolge sei durch den Ansatz der Steuerbilanzwerte jedoch bereits gewährleistet. Würden diese gleichheitskonform auf das gesamte Betriebsvermögen ausgedehnt, stelle sich die Frage, ob eine ergänzende Begünstigung durch § 13a ErbStG noch erforderlich sei. Auch die Notwendigkeit des Schutzes der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie entsprechend Art. 6 Abs. 1 GG sei durch das geltende Steuerrecht gewährleistet.

In seinem Referat über die verfassungsrechtlichen Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung überprüfte *Schulze-Osterloh* die Regeln über die Gewinnermittlung nach zwei Gesichtspunkten, dem objektiven Nettoprinzip und dem Gleichheitssatz. *Schulze-Osterloh* vertrat die Auffassung, das Prinzip der Nettobesteuerung habe Verfassungsrang, da der Grundgesetzgeber an die im Jahre 1949 vorgefundenen Erscheinungsformen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und damit nicht an Einnahmen oder Erträge, sondern an Einkünfte, die als Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben oder Erträgen und Aufwendungen verstanden werden, angeknüpft habe.

Das objektive Nettoprinzip bedürfe jedoch näherer Konkretisierung, die im allgemeinen durch das Realisations- und das Imparitätsprinzip erreicht werde. *Schulze-Osterloh* prüfte daher, inwieweit diese beiden Prinzipien zum Wesen des verfassungsrechtlich begründeten Tatbestandes der Einkommensteuer gehörten. Dabei gelangte er zu dem Ergebnis, daß das Realisationsprinzip die Versteuerung von Erträgen, die noch nicht erzielt oder durch Aufwendungen geschmälert worden sind, verhindere. Damit komme ihm bezüglich des Leistungsfähigkeitsprinzips herausragende Bedeutung zu. Wie schon *Jachmann* äußerte auch *Schulze-Osterloh* die Auffassung, daß das Imparitätsprinzip nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip garantiert sei. Im Steuerrecht werde die Vorwegnahme negativer Erfolgsbeiträge damit gerechtfertigt, daß der Erwerber eines Unternehmens bei der Bemessung des Kaufpreises solche negativen Umstände durch eine Minderung des Preises berücksichtigen würde. Dieses Argument wurde von *Schulze-Osterloh* jedoch als nicht schlüssig qualifiziert. Der für die Einkunftsermittlung vorgesehene Betriebsvermögensausgleich nehme durchaus nicht in jedem Fall die Veräußerung des Gewerbebetriebs zum Maßstab. Würde das Betriebsvermögen unter Berücksichtigung des Erlöses aus der Veräußerung ermittelt, so müßten auch die stillen Reserven aufgedeckt und der originäre Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen werden. Dies sei jedoch nicht der Fall. Zwar sei die im Imparitätsprinzip enthaltene Regelung zweckmäßig, da sie Gewinnausschüttungen in einer Situation verhindere, in der Minderungen des Gewinns vorhersehbar seien. Auf diese Weise würde die Ausschüttung eines zunächst erzielten Gewinns mit der Folge der

Rückzahlung durch die Gesellschafter im Falle des Eintritts der Gewinnminderung verhindert. Diese Überlegung sei jedoch für den Fiskus irrelevant, da dieser im Gegensatz zu den Gesellschaftern durchaus jederzeit zu einer Rückzahlung zuviel erhobener Steuern in der Lage sei. Letztlich führe das Imparitätsprinzip dazu, daß in dem Jahr, in dem der künftige, negative Erfolgsbeitrag berücksichtigt werde, ein geringerer Gewinn ausgewiesen werde, obwohl eine Vermögensminderung noch nicht eingetreten sei, während in dem Jahr, in dem die Vermögensminderung tatsächlich eintrete, sich diese steuerlich nicht auswirke. Diese Konsequenz widerspreche der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Schulze-Osterloh prüfte die Frage, inwieweit das Nettoprinzip Einschränkungen im Einzelfall zulasse. Er wies darauf hin, daß die zahlreichen Abzugsbeschränkungen des geltenden Rechts erst nach Inkrafttreten des Grundgesetzes eingeführt worden seien, so daß sie – entgegen der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts – nicht als eine vom Grundgesetzgeber vorgefundene Sachgesetzlichkeit qualifiziert werden könnten. Dennoch seien sie durch den in den letzten 50 Jahren eingetretenen Wandel der gesellschaftlichen und ökonomischen Rahmenbedingungen wirtschaftlicher Betätigung zu rechtfertigen. Dem Gesetzgeber sei eine solche Reaktion auf die gesellschaftlichen Veränderungen zuzubilligen.

Im zweiten Teil seiner Ausführungen untersuchte *Schulze-Osterloh* verschiedene Regelungen des EStG auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz. Abzugsbeschränkungen müßten jeweils daraufhin überprüft werden, ob sich der zu regelnde Sachverhalt so sehr von vergleichbaren Fällen, in denen eine Abzugsbeschränkung nicht statfinde, unterscheide, daß eine Ungleichbehandlung zu Lasten der betroffenen Steuerpflichtigen sachlich ausreichend gerechtfertigt sei. Eine solche Rechtfertigung sieht *Schulze-Osterloh* für die Regelungen des EStG bezüglich Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen und für Jubiläumszuwendungen nicht. Durch § 5 Abs. 4a EStG werde dagegen nicht gegen das Gebot der Belastungsgleichheit verstoßen. Ein solcher Verstoß könne allenfalls in der Beibehaltung der Teilwertabschreibung gesehen werden. Die Regelung in § 5 Abs. 4b EStG hinsichtlich Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, hält *Schulze-Osterloh* für überflüssig, da sie nur eine Rechtsfolge ausspreche, die schon vorher anerkannt gewesen sei. § 6 Abs. 4 Nr. 3a lit. d Satz 1 EStG und die Auflösungsverpflichtung gem. § 52 Abs. 16 EStG werden von *Schulze-Osterloh* letztlich als verfassungsgemäß qualifiziert. Zwar bedeute die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG grundsätzlich eine Abkehr vom objektiven Nettoprinzip, da eigentlich Verbindlichkeiten als Vermögensminderung in dem Geschäftsjahr zu berücksichtigen seien, in dem sie rechtlich entstanden seien, doch lasse sich allein aus dieser Feststellung die Verfassungs-

widrigkeit der Vorschrift nicht ableiten. Das Nettoprinzip biete bezüglich der sog. Ansammlungsrückstellungen keinen zweifelsfreien Maßstab zur Beurteilung, so daß es dem Gesetzgeber freistehe, selbst ihm geeignet erscheinende Maßstäbe zu setzen. Von diesem Recht habe der Gesetzgeber im Falle der Ansammlungsrückstellungen Gebrauch gemacht.

Seer begann sein Referat zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der zulässigen steuerlichen Gesamtbelastung von Unternehmen damit, daß er als einschlägige Grundrechte Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG benannte. Diese seien über Art. 19 Abs. 3 GG auch auf inländische juristische Personen sowie auf deutsche Tochterunternehmen ausländischer Konzerne anwendbar. EU-ansässige juristische Personen, die in Deutschland unselbständige Betriebsstätten unterhielten, seien gem. Art. 23 Abs. 1 GG gleichzustellen.

Seer führte aus, daß nach Auffassung des BVerfG eine Steuernorm Art. 12 Abs. 1 GG lediglich beeinträchtigen könne, wenn sie nicht nur Fiskalzwecken, sondern zumindest auch interventionistischen Zwecken diene. Dies werde vor allem für sog. Erdrosselungsabgaben angenommen, bei denen „die Finanzfunktion in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter“ umschlage. Nach *Seer* ist diese Auffassung des BVerfG jedoch nicht haltbar. Er vertrat die Auffassung, Art. 12 Abs. 1 GG schütze, wie alle anderen Freiheitsgrundrechte auch, prinzipiell vor jeder hoheitlichen Einwirkung. Dabei habe sich der Schutz an der materiellen Betroffenheit des Grundrechtsträgers zu orientieren.

Art. 14 GG schütze nicht nur die tatsächliche, sondern auch die rechtliche Zusammenfassung der zum Unternehmensvermögen gehörigen Sachen und Rechte. *Seer* zeigte auf, daß sich aus dieser Definition auch ergebe, daß Eigentumsgarantie und Berufsfreiheit eng miteinander verflochten seien. Für sowohl erwerbs- als auch objektbezogene hoheitsrechtliche Beschränkungen gelten beide Grundrechtsgarantien nebeneinander und garantieren auf diese Weise umfassende Wirtschaftsfreiheit.

Die Besteuerung sei zwar grundsätzlich durch den Gesetzesvorbehalt gedeckt, die Steuergesetzgebung sei jedoch wiederum durch die sog. Schranken-Schranken und damit durch das Prinzip der praktischen Konkordanz eingeschränkt. Dieses werde konkretisiert durch das Übermaßverbot und das Subsidiaritätsprinzip, wobei ersteres nach Meinung von *Seer* versage, weil der Fiskalzweck wegen seiner Konturenlosigkeit als Maßstab unbrauchbar sei. Zur Begrenzung des Steuereingriffs sei daher das Subsidiaritätsprinzip heranzuziehen. Dieses rechtfertige auch den vom 2. Senat des BVerfG entwickelten Halbteilungsgrundsatz. Aufgrund der Tatsache, daß der einzelne zunächst für sich selbst sorgen dürfe und müsse, könne der Staat ihn auf diese Eigenverantwortung auch verweisen. Insoweit sei die von Art. 12 und 14 GG gewährte Wirtschafts-

freiheit unbedingt notwendig, um die lediglich nachrangige Verantwortung des Staates für die Existenzsicherung des einzelnen zu rechtfertigen. Nach *Seer* enthalte Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG durch das Adverb „zugleich“ eine Schranken-Schranke. Es bringe zum Ausdruck, daß der privatnützige Eigentumsgebrauch im Vordergrund stehe. Durch diesen würde das Eigentum auch dem Allgemeinwohl dienen. Würden aber deutlich mehr als 50% des privatwirtschaftlichen Erfolges vom Staat abgeschöpft, so arbeite der Steuerpflichtige nicht mehr primär eigen-, sondern fremdnützig. In diesem Fall jedoch würde er seine vorrangige Verantwortung für sich selbst an den Staat abtreten, so daß der Staat seinerseits die Erstverantwortung übernehmen müsse. Eine solche Umkehr des Subsidiaritätsprinzips entspreche nicht den Regeln der praktischen Konkordanz und führe zur Verfassungswidrigkeit des Steuereingriffs.

Seer wandte sich dann der Frage zu, inwieweit die Gesamtsteuerlast nach Maßgabe des Halbteilungsgrundsatzes quantitativ begrenzt werden könne. Hierzu stellte er zunächst fest, daß die Prüfung der Gesamtsteuerbelastung hinsichtlich der Körperschaftsteuer zweistufig erfolgen müsse. Bezüglich der Kapitalgesellschaft müsse die auf den thesaurierten Unternehmensgewinnen lastende Körperschaftsteuer sowie die anderen Unternehmenssteuern beachtet werden, während auf der Stufe des Anteilseigners die auf den ausgeschütteten Gewinnen lastende Einkommensteuer bezüglich ihres Zusammenwirkens mit den anderen, den Anteilseigner betreffenden Steuern in den Blick genommen werden müsse. Zur Gesamtsteuerbelastung gehöre weiterhin die Einkommensteuer, die Gewerbesteuer, die Vermögensteuer sowie die Grundsteuer. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer seien jedoch nicht zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer vertrat *Seer* die These, daß diese insoweit bei der individuellen Gesamtsteuerlast des einzelnen Unternehmers zu berücksichtigen sei, als sie auf den Verbrauch von existenznotwendigen Gütern durch den Unternehmer falle. Gleiches gelte für die Mineralöl-, Strom- und Versicherungssteuer.

Zur Erbschaftsteuer merkte *Seer* an, daß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG nicht nur das Eigentum, sondern als dessen Fortsetzung auch das Erbrecht schütze, so daß auch die Erbschaftsteuer die Belastungsobergrenze der Halbteilung wahren müsse, wobei die Erbschaftsteuer prinzipiell in Relation zum zugewandten Vermögen zu setzen sei. Außerdem müsse berücksichtigt werden, daß das auf den Erben bzw. Beschenkten übergegangene Vermögen bereits vom Erblasser bzw. Schenker versteuert worden sei, so daß es geboten sei, deutlich unterhalb der 50%-Grenze zu bleiben. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer sei jedoch zu periodisieren. Als Anhaltspunkt biete sich § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG an, der von einer Generationenfolge in Intervallen von 30 Jahre ausgeht. Dieser Zeitraum könne als maßgeblich unterstellt werden. Schließlich sei auch die Grunderwerbsteuer in die Gesamtbetrachtung der Gesamtsteuerbelastung einzube-

ziehen, wobei auch diese entsprechend der geschätzten betrieblichen Nutzungsdauer des erworbenen Grundstücks zu periodisieren sei.

Hinsichtlich der zu berücksichtigenden Steuern sei jedoch ggf. die Überwälzung der Steuerbelastung auf andere zu berücksichtigen. Außerdem sei die Gesamtsteuerlast des Unternehmens um solche Transferleistungen und Subventionen des Staates zu mindern, die dem Steuerpflichtigen individualisierbar zufließen. Dies gelte etwa für die Investitionszulage oder die Eigenheimförderung. Nicht zur Gesamtbelastung gehören laut *Seer* sog. Vorzugslasten (Gebühren, Beiträge), Sonderabgaben und vom Arbeitgeber gezahlte Sozialversicherungsbeiträge, auch wenn diese in nicht unerheblichem Maße der Umverteilung dienen. Eine solche Umverteilung könne jedoch nicht durch den Halbteilungsgrundsatz korrigiert werden.

Die gemäß vorstehender Maßgaben berechnete Gesamtsteuerbelastung sei in Beziehung zu setzen zum Unternehmensgewinn nach Abzug der Betriebsausgaben. Eine Begrenzung des Abzugs der Erwerbсаufwendungen auf die notwendigen Aufwendungen, wie *Jachmann* sie vorschlägt, lehnte *Seer* ab. Dies widerspreche dem objektiven Nettoprinzip. Der Unternehmensgewinn müsse jedoch um indirekt fördernde Sonderabschreibungen erhöht werden. Auch steuerfreie oder gar nicht erst steuerbare Einkünfte seien einzubeziehen.

Abschließend äußerte *Seer* sich zu den Rechtsfolgen, die sich aus der Überschreitung der Halbteilungs Grenze ergeben. Seiner Auffassung nach muß sich die Rechtsprechung auf eine Evidenzkontrolle beschränken. Sobald die 50%-Grenze deutlich überschritten sei, obliege dem Staat die Rechtfertigung dafür, warum er die aus dem Subsidiaritätsprinzip folgende Wertung umkehre. Könne dafür kein außergewöhnlicher Sonderfinanzierungsbedarf angeführt werden, so führe die Gesamtsteuerlast zu einem verfassungswidrigen Belastungsexzeß. Der Gesetzgeber habe jedoch mehrere Möglichkeiten, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen. In Betracht kämen die Abschaffung einer oder mehrerer Steuern, eine Reduktion oder die Einführung einer Kappungsgrenze. Der Rechtsprechung verbleibe daher lediglich die Möglichkeit, die Verfassungswidrigkeit durch Unvereinbarkeitserklärung festzustellen. Zusätzlich zu den dem Gesetzgeber zustehenden Optionen bestehe zwar auch die Möglichkeit eines anteilig-relativen Erlasses aller die Gesamtbelastung begründenden Steuern. Mit Sinn für die Realität prognostizierte *Seer*, daß die Verwaltung von sich aus einen solchen Teilerlaß nicht aussprechen werde. Bei Überschreitung der Belastungsobergrenze bleibe es daher grundsätzlich dem Gesetzgeber überlassen, die konkret eintretenden Rechtsfolgen zu bestimmen.

In seinem Referat zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen nahm *Hüttemann* einen anderen Blickwinkel ein. Er beschäftigte sich mit dem Problem, welche Grenzen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmen gesetzt sind. Hierzu untersuchte er zunächst

aus dem Bereich des geltenden Rechts die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen sowie die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG.

Hinsichtlich der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen von Betriebsvermögen vertrat er die Auffassung, daß die Sozialgebundenheit, die das Bundesverfassungsgericht als Belastung des Erben eines Betriebsvermögens festgestellt habe, bereits bei der Wertermittlung durch einen niedrigeren Verkehrswert berücksichtigt werde. Weitere typisierende Wertabschläge oder Freibeträge beim Betriebsvermögen seien nicht mit der Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu begründen. Die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen verstöße damit nach Meinung von *Hüttemann* gegen den Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit.

Er vertrat ferner die Auffassung, daß die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens auch als wirtschaftslenkende Steuersubvention für unternehmerisches Vermögen nicht aufrechterhalten werden könne. Sie führe zu einer erheblichen Verschiebung der Steuerlast zu Lasten der Erben von Privatvermögen und verstoße damit gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Dieser Verstoß sei auch nicht durch das verfolgte Ziel zu rechtfertigen.

Nachfolgend setzte sich *Hüttemann* mit der Tarifbegünstigung für gewerbliche Einkünfte auseinander. Mit dem BFH geht *Hüttemann* von der Verfassungswidrigkeit des § 32c EStG aus. So entspreche die Entlastung von der Gewerbesteuer bereits nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zulässige Typisierung, da die aus der Regelung folgenden Härten und Ungerechtigkeiten, anders als verfassungsrechtlich geboten, nicht nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen beträfen. Gerade der Ausschluß kleinerer Einkommensbezieher von der Tarifbegrenzung sei nicht zu rechtfertigen, da auch diese durch Doppelbelastungen mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer betroffen seien. Die Regelung sei ferner nicht als wirtschaftslenkende Ausnahmeregelung zu rechtfertigen. Auch das Ziel der Arbeitsplatzsicherung könne die Regelung nicht rechtfertigen, da im Hinblick auf eine zweckgebundene und gleichheitsgerechte Ausgestaltung auch andere Einkunftsarten einbezogen werden müßten, durch deren Investitionen ebenfalls Arbeitsplätze geschaffen würden. Weiter werde der Gleichheitssatz insoweit verletzt, als daß die Tarifbegrenzung nach § 32c EStG nur Gewinnausschüttungen aus Personenunternehmen begünstige. Im geltenden Recht wirke auch die Körperschaftsteuer hinsichtlich der ausgeschütteten Gewinne wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Gesellschafter. Daher sei nicht nachvollziehbar, weshalb die gewerbesteuerliche Vorbelastung nur bei Einkünften aus einzel- und mitunternehmerischer Tätigkeit zu einer Tarifbegrenzung führen solle. Gleiches müsse für ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft gelten. Schließlich lasse sich die Tarifspreizung zwischen gewerb-

lichen und nicht gewerblichen Einkünften auch nicht mit einer wettbewerbsneutralen Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften begründen, da diese allenfalls eine Absenkung der Steuersätze für einbehaltene Gewinne rechtfertigen könne. Schließlich stellte *Hüttemann* fest, daß der Gesetzgeber sich auch durch eine Verlagerung der Begünstigung auf die Ebene der Auswahl des Steuergegenstandes, etwa durch eine Entscheidung, die Erbschaftsteuer nur auf Privatvermögen einzuführen, nicht der Bindung an den Gleichheitssatz entziehen könne.

Im zweiten Teil seiner Ausführungen befaßte *Hüttemann* sich mit dem Vorschlag der vom Bundesfinanzminister eingesetzten Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, nicht entnommene Gewinne von Personenernternehmern im Rahmen der Einkommensteuer einem gegenüber dem Spitzensteuersatz niedrigeren Proportionalsteuersatz zu unterwerfen. *Hüttemann* stellte fest, daß es keinen sachlichen Grund für die Annahme gebe, daß einbehaltene Gewinne eine geringere tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermitteln. Auch eine Unterscheidung zwischen investiertem und konsumfähigem Einkommen sei für die steuerliche Begünstigung von Unternehmen nicht geeignet, da eine solche Differenzierung gleichheitsgerecht für alle Einkommensarten gelten müsse, so daß eine Beschränkung auf gewerbliche oder betriebliche Einkünfte wiederum einer ergänzenden Rechtfertigung durch wirtschaftspolitische Lenkungsansätze bedürfe. Der Steuersatz bezüglich des einbehaltenen Gewinns dürfe – so *Hüttemann* – nicht beliebig unter dem Spitzensteuersatz für das konsumfähige Einkommen liegen. Vielmehr müsse ein angemessenes Verhältnis zwischen der Besteuerung „objektiver“ und „subjektiver“ Leistungsfähigkeit gewahrt bleiben. Schließlich stellte er die These auf, daß der Gesetzgeber von Verfassungs wegen gehalten sei, den Sondersteuersatz für einbehaltene Gewinne am Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne auszurichten. Es sei kein sachlicher Grund dafür erkennbar, den einbehaltenen Gewinn von Kapital- und Personengesellschaften generell unterschiedlich zu behandeln.

Da eine auf Unternehmen begrenzte Privilegierung einbehaltener Gewinne nach Ansicht *Hüttemanns* nicht durch unterschiedliche Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden kann, untersuchte er anschließend die Frage, ob eine solche Regelung aus Gründen der Wirtschaftslenkung möglich sei. Dazu stellte er fest, daß es sich grundsätzlich um ein geeignetes Mittel zur Anregung der Investitionstätigkeit handle. Bei der Förderung von Investitionen und Arbeitsplätzen handle es sich auch um ein „Gemeinwohlziel“ und damit tauglichen Anknüpfungspunkt für steuerliche Lenkungsmaßnahmen. *Hüttemann* vertritt allerdings die Auffassung, daß ein solcher Sondertarif nicht auf gewerbliche Einkünfte beschränkt werden könne. Ein derart vages und weitgefaßtes Interventionsziel wie die Anregung der Investitionstätigkeit und die

Sicherung von Arbeitsplätzen müsse damit auch zu einem entsprechend weitgefaßten Begünstigungstatbestand führen. Dementsprechend seien grundsätzlich alle Investitionen, d. h. auch einbehaltene Gewinne, im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit einzubeziehen.

Im letzten Teil seines Referats befaßte sich *Hüttemann* mit der Einführung einer einheitlichen Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer. Hier unterschied er zwei Fallgestaltungen. Werde die Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer wie eine Einkommensteuer auf das betriebliche Einkommen des Betriebsinhabers ausgestaltet, begegne die Einführung einer solchen Unternehmenssteuer hinsichtlich der Finanzverfassung keinen Bedenken. Etwas anderes gelte jedoch dann, wenn eine Betriebssteuer durch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen wie eine Gewerbeertragssteuer, d. h. eine Objektsteuer, auf die Leistungsfähigkeit des Betriebes ausgestaltet werde. Hierzu bedurfte es nach Auffassung von *Hüttemann* einer Verfassungsänderung, sofern das Aufkommen aus einer solchen Steuer nicht gemäß Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zufallen solle.

Insgesamt gelangte *Hüttemann* damit zu dem Ergebnis, daß steuerliche Begünstigungen von Unternehmen keinesfalls als verfassungsrechtliches Gebot, sondern lediglich als wirtschaftslenkende Ausnahmeregelungen möglich seien.

III. Verhältnis des Verfassungsrechts zum Europarecht

Als Überleitung von den verfassungsrechtlichen Untersuchungen zu den europarechtlichen Fragestellungen setzte sich *Hirsch* in seinem Vortrag mit dem Verhältnis des deutschen Verfassungsrechts zum Europarecht auseinander. Er befaßte sich zunächst mit den Grundlagen des Gemeinschaftsrechts. Hinsichtlich der Vorschriften des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts sei jeweils durch Auslegung zu ermitteln, ob diesen unmittelbare Wirkung zukomme. Dies sei nur dann der Fall, wenn das Gemeinschaftsrecht eine „klare und unbedingte Verpflichtung“ auferlege, die zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit keiner weiteren Maßnahme der europäischen Organe oder der Mitgliedstaaten bedürfe. Verordnungen komme schon nach ihrer Definition in Art. 249 Abs. 2 EG-Vertrag „allgemeine Geltung“ zu. Sie entfalten unmittelbare Wirkung in jedem Mitgliedstaat. Nach der Rechtsprechung des EuGH komme auch Richtlinien, die grundsätzlich zunächst vom Mitgliedstaat umgesetzt werden müssen, unmittelbare Wirkung zugunsten eines Bürgers der Union zu, wenn keine (ausreichende) Umsetzung der Richtlinie innerhalb der dem Mitgliedstaat gesetzten Frist erfolgt ist und die Vorschrift inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist. Das Bundesverfassungsgericht stellte aus-

drücklich fest, daß dem EuGH die Befugnis zu der in dieser Rechtsprechung enthaltenen Rechtsfortbildung zukomme. Der EuGH stellte klar, daß Richtlinien nicht zu Lasten eines Bürgers unmittelbar angewandt werden könnten und es auch keine horizontale Drittwirkung gebe. Damit würden die Richtlinien im Verhältnis der Bürger untereinander nicht unmittelbar wirken. Für den Fall, daß ein Mitgliedstaat die Richtlinie jedoch nicht fristgerecht unmittelbar umsetzt und dem Bürger dadurch Rechte vorenthalten werden, könne der Bürger für den Schaden den Staat in Anspruch nehmen.

Bei Vorliegen einer Kollision zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht unterscheidet *Hirsch* verschiedene Konstellationen: Soweit Gemeinschaftsrecht mit einer nationalen Rechtsnorm ohne Verfassungsqualität kollidiere, gehe das Gemeinschaftsrecht vor. Bezüglich eines Konflikts zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht sei weiter zu differenzieren. Im Verhältnis zum einfachen Verfassungsrecht habe das Gemeinschaftsrecht Vorrang. Bezüglich des Konflikts zwischen Gemeinschaftsrecht und den Grundwerten der nationalen Verfassung gehe das Bundesverfassungsgericht davon aus, daß der EuGH entscheide, ob Unionsakte ungültig sind, ob sie gegen Unionsgrundrechte verstoßen oder nicht mehr von einer Zuständigkeit der Union gedeckt sind. Das Bundesverfassungsgericht behalte sich jedoch die Entscheidung darüber vor, ob Akte der Union gegen deutsche Grundrechte verstoßen oder vom deutschen Zustimmungsgesetz gedeckt seien. In diesem Zusammenhang vertrete das Bundesverfassungsgericht die Auffassung, es könne Gemeinschaftsrecht ggf. zwar nicht für nichtig erklären, aber für nicht anwendbar in Deutschland. Mit der sog. „Solange-II.-Entscheidung“ wurden diese Grundsätze jedoch insofern abgeschwächt, als daß das Bundesverfassungsgericht ab 1986 den erforderlichen gerichtlichen Grundrechtsschutz durch die Rechtsprechung des EuGH als gesichert ansah und seitdem seine Jurisdiktion nicht mehr ausübt. Im sog. Maastricht-Urteil erklärte das Bundesverfassungsgericht jedoch, daß die deutschen Staatsorgane aus verfassungsrechtlichen Gründen gehindert seien, Rechtsakte in Deutschland anzuwenden, die sich nicht mehr in den Grenzen der ihnen eingeräumten Hoheitsrechte hielten.

Hirsch vertrat die Auffassung, ein systematischer Vorbehalt zugunsten nationaler Gerichte liefe dem EG-Vertrag entgegen. Schon Art. 234 EG-Vertrag eröffne dem EuGH die Kompetenz, über die Auslegung des Vertrages sowie über die Gültigkeit der Handlungen der Union zu entscheiden. Bereits nach dem eindeutigen Wortlaut des EG-Vertrages sei damit dem EuGH die Zuständigkeit hinsichtlich der Entscheidung über die Gültigkeit von Gemeinschaftsrecht zugewiesen. Dies gelte auch, soweit es um die Vereinbarkeit des EG-Vertrages mit Grundrechten und die Beachtung der Kompetenzgrenzen gehe. Die darin enthaltene Übertragung der Gerichtsbarkeit auf den EuGH sei durch ein

entsprechendes Zustimmungsgesetz in Deutschland verbindlich geworden. *Hirsch* vertrat jedoch die Meinung, daß tatsächlich keine allzu großen Meinungsverschiedenheiten bestünden. Er schlug vor, die Verfassungsrichter der Mitgliedstaaten sollten erst dann eingreifen, wenn mit einer „gewissen Offenkundigkeit“ schwerwiegend und systematisch das Integrationsprogramm der Verträge überdehnt werde. Dies entspreche Art. 79 Abs. 3 GG, der sog. „Ewigkeitsgarantie“.

Weiter äußerte *Hirsch* sich zur Verteilung der Gesetzgebungskompetenz zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten. Insbesondere befaßte er sich mit der Kompetenz zur Steuergesetzgebung. Er verwies auf normative Regelungen, wie beispielsweise Art. 90 bis 97 EG-Vertrag, sowie auf die Harmonisierungskompetenz bezüglich indirekter Steuern. *Hirsch* stellte die These auf, daß selbst für die Fälle, für die die Regelungsbefugnis ausschließlich bei den Mitgliedstaaten liege, also insbesondere im Hinblick auf die direkten Steuern, die Mitgliedstaaten dennoch bei der Ausübung dieser Kompetenzen an die Grundregeln des Gemeinschaftsrechts gebunden seien. Sie seien verpflichtet, die Grundfreiheiten der Verträge und das Diskriminierungsverbot für EG-Ausländer zu respektieren.

IV. Europarechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung

Um den Begriff des Wettbewerbs der Steuerordnungen zu erläutern, begann *Schön* sein Referat zum Wettbewerb der europäischen Steuerrechtsordnungen als Rechtsproblem mit der Darstellung der entsprechenden wirtschaftstheoretischen Grundlagen. Dabei befaßte er sich zunächst mit dem sog. klassischen Modell der Harmonisierung der steuerlichen Rahmenbedingungen. Diese Theorie gehe davon aus, daß die Erhebung von Steuern notwendigerweise mit Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen verbunden sei. Da jedoch die Existenz der Besteuerung als solcher hingenommen werden müsse, solle die Entscheidung über die Verteilung der Ressourcen nicht durch länderspezifische Differenzen beeinflusst werden. Daraus ergebe sich die Idee einer Neutralität der internationalen Besteuerung.

Im Gegensatz dazu stelle die Theorie der „tax competition“ das Niveau der jeweiligen nationalen Besteuerung sowie die Höhe und Verwendung der Steuereinnahmen in Frage. Wie die klassische Theorie verfolge auch die Theorie des Wettbewerbs der Steuerordnungen das volkswirtschaftliche Ideal einer effizienten Allokation der Ressourcen. Die Vertreter dieser Theorie bezweifelten jedoch, daß dieses Ziel durch die politischen Strukturen innerhalb eines Staates realisiert werden könne. Der Wettbewerb der Steuerordnungen und der damit verbundene internationale Konkurrenzdruck veranlasse den Staat,

seinen Bürgern ein ausgewogenes Gesamtkonzept von steuerlicher Belastung und öffentlichen Gütern zu präsentieren. Man gehe davon aus, daß die tax competition auf Dauer eine spontane Annäherung der nationalen Rechtsordnungen mit sich bringen werde. Diese spontane Angleichung berge den Vorteil, daß zum einen die effektive Steuerbelastung des einzelnen Bürgers sich auf einem niedrigeren Niveau einpendeln werde als bei staatlich gelenkter Koordination und daß andererseits die Qualität der Rechtsordnungen optimiert werde.

Schön stellte klar, daß die Präferenz hinsichtlich der einen oder anderen Theorie letztendlich vom Verständnis des Staates und seiner Funktion bestimmt sei. Wer den Staat als Repräsentant des Gemeinwohls sehe, empfinde den Wettbewerb der Steuerordnungen als massiven Eingriff in die demokratische Willensbildung. Gehe man jedoch davon aus, daß die Steuer- und Haushaltsgesetzgebung vorwiegend der Durchsetzung von Einzelinteressen der jeweils regierenden politischen Partei und ihrer Wählergruppen diene, so erscheine der Wettbewerb der Steuersysteme als willkommenes Korrektiv.

Im zweiten Teil seines Referats setzte *Schön* sich mit der Frage auseinander, inwieweit eine Harmonisierung der steuerlichen Rahmenbedingungen möglich sei. Er stellte fest, daß es dabei in erster Linie um die Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten gehe. Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit der Unternehmer, sowie die Freiheiten des grenzüberschreitenden Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs entfalteten unmittelbare Verbotswirkung auf dem Gebiet des Steuerrechts. Dies ergebe sich für die indirekten Steuern aus Art. 90 ff. EG-Vertrag. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH würden die Grundfreiheiten darüber hinaus als Beschränkungsverbote verstanden, die nationalen Regelungen entgegenstünden, die – ohne zwischen inländischen und ausländischen Rechtssubjekten zu unterscheiden – den Zutritt zu einem nationalen Markt behinderten, ohne einem legitimen Sachziel in angemessener Weise zu dienen. Dementsprechend dürfe der nationale Gesetzgeber auch im Bereich der indirekten Steuern nur unter Beachtung der Grundfreiheiten agieren.

Besteuerungsregelungen, die diesem Leitbild entgegenstünden, seien nicht zu akzeptieren. Hinsichtlich der Ausgestaltung der innerstaatlichen Rahmenbedingungen für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeit ergäben sich jedoch grundlegende Unterschiede. Während die Theorie des Steuerwettbewerbs die Entwicklung der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen dem freien Spiel der Kräfte überließe, fordere die Gegenmeinung weitestgehend gleichartige Arbeitsbedingungen für die Unternehmen. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung zum Steuerrecht betont, daß die bloße Unterschiedlichkeit der innerstaatlichen Steuersysteme, Bemessungsgrundlagen oder Steuertarife allein nicht als Beschränkung oder Diskriminierung des grenzüberschreitenden

Wirtschaftsverkehrs gesehen werden könne. Für das Recht der indirekten Steuern ergebe sich daraus, daß eine vollständige oder weitgehende Angleichung der Steuersysteme rechtlich nicht erzwungen werde. Es bestehe kein Anspruch auf ein gleichartiges Steuerniveau.

Aus dem immer stärker werdenden Steuerwettbewerb ergebe sich jedoch insbesondere für das Steuerrecht das Problem der sog. umgekehrten Diskriminierung. Eine solche liege vor, wenn ein Mitgliedstaat gezielt ausländischen Investoren günstigere steuerliche Bedingungen gewähre, als inländischen Steuerpflichtigen. Gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH sei eine solche gezielte Schlechterstellung inländischer Staatsangehöriger durch einen Mitgliedstaat gerade nicht von den Grundfreiheiten des EG-Vertrages erfaßt. Eine solche Benachteiligung müsse vielmehr am jeweiligen nationalen Recht gemessen werden. Wirksameren Schutz verspreche das Beihilfenverbot des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag, da auch Steuervergünstigungen als verbotene Beihilfen aus staatlichen Mitteln zu qualifizieren seien. Des weiteren müsse eine Steuervorschrift, die vom normalen Maß der Besteuerung abweiche, darauf angelegt sein, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ zu begünstigen, um das Beihilfenverbot zu verletzen. Eine Beihilfe liege nur vor, wenn gezielt ausländischen Investoren steuerliche Vorzugsbedingungen gewährt würden und die Regelung darüber hinaus einen besonderen Bezug zu einzelnen Unternehmen oder jedenfalls spezifischen Branchen oder Regionen aufweise.

Abschließend befaßte *Schön* sich mit den rechtlichen Möglichkeiten hinsichtlich der Rechtsangleichung des Steuerrechts innerhalb der Union. Die Gesetzgebungskompetenz bezüglich indirekter Steuern ergebe sich aus Art. 93 EG-Vertrag, während Art. 94 und 95 EG-Vertrag den europäischen Organen die Möglichkeit zur Angleichung mitgliedstaatlicher Vorschriften im Interesse der Funktionsfähigkeit des gemeinsamen Marktes und damit auch Eingriffe in das Recht der direkten Steuern ermöglichten.

Die Richtlinien, die von der Kommission zum Kampf gegen den „schädlichen“ Steuerwettbewerb vorgeschlagen worden seien, der sog. Code of Conduct, sind nach Meinung von *Schön* von der Kompetenzvorschrift des Art. 94 EG-Vertrag gedeckt.

Hinsichtlich der Bemühungen um eine Harmonisierung des innerstaatlichen Steuerrechts sei zu beachten, daß diese eine weitgehende Festlegung der nationalen Haushalte zur Folge habe. Ein solches Ergebnis sei von den Europäischen Verträgen nicht gedeckt, da den mitgliedstaatlichen Parlamenten ihre Budgethoheit und damit auch ihre demokratisch legitimierte Entscheidung über Art und Umfang der Staatstätigkeit verbleiben müsse. Es seien daher solche Harmonisierungsmaßnahmen ausgeschlossen, die die nationale Haushaltskompetenz in ihrem Kern in Frage stellten. Daraus folge, daß insbesondere die Entscheidung über den Einkommensteuertarif bei den einzelnen Mit-

gliedstaaten verbleiben müsse. Sowohl der Körperschaftsteuertarif als auch die Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage seien jedoch einer Harmonisierung zugänglich.

Eine Gegenposition zu *Schön* bezog *Zorn* in seinem Referat über Rechtsangleichungskompetenzen des Rates bezüglich der Besteuerung von Unternehmen. In den Mittelpunkt seines Referats stellte *Zorn* das durch den Unionsvertrag eingefügte Subsidiaritätsprinzip und die sich daraus ergebenden Konsequenzen. Der Subsidiaritätsgrundsatz erlaube ein Handeln der Gemeinschaft nur dann, wenn sowohl der Nachweis der Erforderlichkeit als auch der Nachweis der Effizienz erbracht worden sei.

Die Kompetenz für die Harmonisierung der direkten Steuern könne grundsätzlich aus der Generalklausel des Art. 94 EG-Vertrag abgeleitet werden. Eine Harmonisierung sei jedoch nur zulässig, soweit die betreffenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften den gemeinsamen Markt spürbar negativ beeinflussen. Aus dem Subsidiaritätsprinzip folge, daß die allmähliche Harmonisierung aller wettbewerbsrelevanten Bestimmungen nicht mehr möglich sei. Vielmehr werde in einem System der Subsidiarität die Unterschiedlichkeit einzelner wettbewerbsrelevanter Vorschriften als konstituierend angesehen.

Des weiteren sei eine Harmonisierung dann erforderlich, wenn durch die entsprechenden Vorschriften eine der Grundfreiheiten beeinträchtigt oder die Wettbewerbsbedingungen verfälscht würden. Hinsichtlich der darüber hinausgehenden Maßnahmen sei die Harmonisierungskompetenz differenziert zu beurteilen. So sei zum einen zu beachten, daß in einem System, das vom Subsidiaritätsgrundsatz geprägt sei, die Entscheidung über die Bereitstellung öffentlicher Güter grundsätzlich von den Mitgliedstaaten getroffen werde. Da sich daraus ein öffentlicher Finanzierungsbedarf ergebe, sei die Eigenständigkeit im Bereich des Abgabenrechts erforderlich, so daß schon aus diesem Grunde eine Vollharmonisierung nicht möglich sei. *Zorn* argumentierte weiter, daß nur der Systemwettbewerb in einem gemeinsamen Markt, der vom Subsidiaritätsgrundsatz geprägt sei, zu allgemein angeglichenen Wettbewerbsbedingungen für die Marktteilnehmer führe. Aufgabe der Union sei es dagegen, die Rahmenbedingungen für das Funktionieren der Systemkonkurrenz zu gewährleisten.

Rechtsgrundlage für die Rechtsangleichung im Bereich des Gesellschaftsrechts sei Art. 44 Abs. 2 lit. a EG-Vertrag. Soweit sich der nationale Gesetzgeber dafür entscheide, das nationale Handelsbilanzrecht, auf das das Steuerrecht verweise, entsprechend der Bilanzrichtlinien der EU auszugestalten, würden damit die entsprechenden Bereiche an das Recht der Union angeknüpft.

Am Beispiel der Umweltsteuern untersuchte *Zorn* anschließend die Frage, ob die Harmonisierungskompetenzen der EU auch die Einführung neuer Steuern

decke. Hierzu vertrat er die Auffassung, daß eine Harmonisierungskompetenz erst dann vorliege, wenn die entsprechende Regelungsmaterie wenigstens in einem, aber nicht notwendig in allen Mitgliedstaaten, bereits geregelt oder aber zumindest absehbar geplant sei. Eine Kompetenz zur objektiven Rechtsangleichung, die darüber hinausgehe, bestehe jedoch nicht.

Zorn führte weiter aus, daß die Union über ihre Gesetzgebungskompetenz hinaus zum Abschluß völkerrechtlicher Verträge befugt sei, soweit ihr der EG-Vertrag Kompetenzen für den Innenbereich zugewiesen habe und derartige Verträge zur Erreichung des entsprechenden Ziels erforderlich seien. Solche von der Union abgeschlossenen Verträge könnten auch unmittelbar anwendbar sein, soweit sie klare und eindeutige Regelungen enthielten, die nicht vom Erlaß eines weiteren Rechtsakts der Union oder der Mitgliedstaaten abhängig seien.

Anschließend beschäftigte *Zorn* sich mit den Auswirkungen des Steuerwettbewerbs, der dazu geführt habe, daß einzelne Mitgliedstaaten besondere Steuerbegünstigungen ausschließlich für Gebietsfremde geschaffen hätten, um mobile Produktionsfaktoren anzuziehen. Ein solcher ungezügelter Wettbewerb erschwere eine ordnungsgemäße und strukturierte Reduzierung der Gesamtsteuerlast. Der Code of Conduct solle solchen Praktiken Einhalt gebieten. Es handele sich dabei um eine politische Vereinbarung, ohne unmittelbare rechtliche Sanktionsmöglichkeit. Kodexwidrige Maßnahmen sollten innerhalb von zwei Jahren ab ihrer Feststellung zurückgenommen werden, spätestens bis zum 31. 12. 2002. *Zorn* vertrat die Auffassung, daß die Union bei nachhaltigem kodexwidrigem Verhalten gegen den betreffenden Mitgliedstaat vorgehen oder ein Verfahren nach Art. 96 EG-Vertrag einleiten könne.

Lehner untersuchte in seinem Referat einen weiteren Aspekt der Harmonisierung der Besteuerungsvorschriften innerhalb der Union. Er ging davon aus, daß es aufgrund der Tendenz der Rechtsprechung des EuGH, die im EG-Vertrag enthaltenen Diskriminierungsverbote zu sog. Beschränkungsverboten auszuweiten, zu erheblichen Auswirkungen auf die Steuergesetzgebung der Mitgliedstaaten kommen werde. *Lehner* stellte die These auf, daß die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote nur insoweit zu einer Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt führen dürften, als sie auf die Verwirklichung von Zielsetzungen gerichtet seien, die mit den Grundwerten des innerstaatlichen Steuerrechts zu vereinbaren seien. Bei der Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote werde jedoch gerade keine Rücksicht auf die Steuersystematik und die Grundlagen des innerstaatlichen Rechts genommen.

Die Entfaltung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote berge jedoch die Gefahr weitreichender Begrenzungen der nationalen Besteuerungsgewalt. Diese werde durch freiheitsspezifische Rechtfertigungstatbestände und das Subsidiaritätsprinzip nicht hinreichend abgewehrt. *Lehner* vertrat daher die

Auffassung, die Auslegung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote müsse in ihrer Anwendung auf ertragssteuerliche Fälle durch das Kriterium der sog. territorialen Radizierung des Steuerrechts begrenzt werden. Diese ergebe sich aus dem Inlandsbezug der Steuerpflicht, der in den Vorschriften über die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht ausgestaltet sei.

Auch zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten der europäischen Union bestünden marktspezifische Unterschiede. Das Steuerstaatsprinzip gebiete eine marktorientierte Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme. Daraus folge, daß Änderungen des Steuerrechts auf die steuersystematischen Grundlagen des innerstaatlichen Rechts abgestimmt werden müßten. Die Grenze für Einwirkungen der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote auf die nationale Besteuerungsgewalt liege daher dort, wo Verstöße gegen die steuersystematischen Grundlagen des nationalen Steuerrechts nicht mehr hingenommen werden könnten.

Lehner konzedierte, daß die von ihm vertretene Auffassung den EuGH bei der Entfaltung von Grundfreiheiten zu Beschränkungsverboten stark einschränke. Diese Einschränkung stehe jedoch in Übereinstimmung mit den entsprechenden Vorschriften des EG-Vertrages, da auch der EuGH dem Subsidiaritätsprinzip verpflichtet sei. Wie *Zorn* geht *Lehner* davon aus, daß sich die Kommission für eine Politik des Wettbewerbs der Steuersysteme entschieden habe, was einer Zurückhaltung auf dem Gebiet der Rechtsangleichung entspreche. Dies dürfe nicht durch eine „stille Harmonisierung“ durch den EuGH vereitelt werden.

Abschließend legte *Lehner* dar, welche Auswirkungen die von ihm entwickelte Theorie auf verschiedene Einzelprobleme habe. Seiner Auffassung nach verlange das Problem des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens nach einer bilateralen bzw. unionsweiten Lösung und dürfe nicht einseitig vom EuGH entschieden werden. Hinsichtlich der Frage der Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung wies *Lehner* darauf hin, daß weder die Freistellungsmethode noch die Anrechnungsmethode durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages gefordert werde. Auch die Problematik der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Verhältnis zwischen rechtlich-selbständigen Unternehmen ist seiner Meinung nach nicht durch das Gebot der Niederlassungsfreiheit zu lösen. Hierzu sei vielmehr der Erlaß einer entsprechenden Richtlinie erforderlich.

Der zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs verabschiedete Code of Conduct und dessen Auswirkungen auf die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten der EU waren Gegenstand des Referats von *Vanistendael*. Der Code of Conduct unterwerfe steuerliche Beihilfen der Kontrolle durch die Kommission und der Bestrafung durch den EuGH, indem die Artikel 87 bis 89 EG-Vertrag für anwendbar erklärt würden. Die wesentlichste im Code of Conduct enthal-

tene Änderung sei die Verbindung der Wettbewerbsklauseln der Art. 87 bis 89 EG-Vertrag mit dem Begriff des schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten. Der Code of Conduct habe ausdrücklich festgelegt, daß bestimmte, für den Steuerwettbewerb zwischen Mitgliedstaaten schädliche Maßnahmen auch unter den Anwendungsbereich der Art. 87 bis 89 EG-Vertrag fallen könnten. Wie *Lehner* hält auch *Vanistendael* fest, daß der EuGH sich in seiner Rechtsprechung mehr und mehr vom Prinzip des Zusammenhangs des Steuersystems verabschiedet habe.

Vanistendael untersuchte die Rechtfertigungsgründe für steuerliche Ungleichbehandlungen. Seiner Auffassung nach könne eine solche Rechtfertigung allenfalls aufgrund des sog. Rule of Reason erfolgen. Dieser Begriff umschreibe die These, nach der eine ungleiche Behandlung die einzige Möglichkeit und die am wenigsten schädliche Methode sei, um ein funktionierendes Steuersystem zu gewährleisten.

Weiter befaßte sich *Vanistendael* mit der Frage, ob die Rechtfertigungsgründe des Art. 87 EG-Vertrag ausreichen, um eine Beihilfe zu rechtfertigen, die auch das Diskriminierungsverbot verletzt. Eine steuerliche Beihilfe, die rechtlich und praktisch auch ausländischen Unternehmen offenstehe, könne nicht gegen die Grundfreiheiten verstoßen. Zwar könne dies zu Wettbewerbsverzerrungen hinsichtlich anderer Unternehmen innerhalb der EU führen, doch handele es sich insoweit jedoch lediglich um einen Verstoß gegen das Verbot der Wettbewerbsstörung. Daraus folge, daß eine Beihilfe, die zwar keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstelle, dennoch gegen Art. 87 EG-Vertrag verstoßen könne.

Ein Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten um die Steuererträge ihrer Angehörigen stehe als solcher nicht in Beziehung zum Begriff des freien und fairen Wettbewerbs gemäß Art. 87 EG-Vertrag. Dieser beziehe sich auf Unternehmen. Die Tatsache allein, daß eine steuerliche Maßnahme eines Mitgliedstaates lediglich die Verminderung des Steueraufkommens in anderen Mitgliedstaaten zur Folge habe, könne nicht als verbotene steuerliche Beihilfe qualifiziert werden. Der EG-Vertrag beziehe sich auf die Verzerrung des freien und fairen Wettbewerbs auf dem europäischen Binnenmarkt und nicht auf die Konkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten bezüglich Steuereinnahmen. Diese Beeinflussung wirtschaftlicher Entscheidungen durch steuerliche Überlegungen werde als Störung der wirtschaftlichen Gegebenheiten und damit als Beeinflussung des freien und fairen Wettbewerbs qualifiziert. Es sei jedoch fraglich, ob insoweit Art. 87 EG-Vertrag anwendbar sei. *Vanistendael* vertrat die Auffassung, daß für die Entscheidung eines Unternehmens, sich in einem bestimmten Staat niederzulassen, auch Faktoren ausschlaggebend seien, die nicht die Steuern betreffen. Dies werfe die Frage auf, womit eine solche Differenzierung zwischen steuerlichen Regelungen, die sich für das Unternehmen

positiv auswirkten und anderen Standortfaktoren gerechtfertigt sei. Die Kommission habe dieses Problem dadurch umgangen, daß sie die strukturellen Elemente der Steuersysteme sowohl bei der Anwendung des Code of Conduct als auch bezüglich der Beschränkung der steuerlichen Beihilfen gem. Art. 87 EG-Vertrag außer Acht gelassen habe.

Anschließend untersuchte *Vanistendael* die Kriterien, die nach dem Code of Conduct auf schädlichen Steuerwettbewerb hinweisen und verglich diese mit den Tatbestandsvoraussetzungen der steuerlichen Beihilfe im Sinne des Art. 87 EG-Vertrag. Dabei stellte er fest, daß bezüglich der schädlichen Auswirkungen auf den freien und fairen Wettbewerb kein Unterschied zwischen allgemeinen, strukturellen steuerlichen Maßnahmen und spezifischen, beschränkten Maßnahmen bestehe, die lediglich einen bestimmten Bereich oder ein bestimmtes geographisches Gebiet betreffen. Beide Kategorien könnten zu einer Verzerrung des freien und fairen Wettbewerbs führen, so daß *Vanistendael* erneut die Frage aufwarf, inwieweit hinsichtlich des freien und fairen Wettbewerbs eine Differenzierung zwischen steuerlichen und anderen Maßnahmen gerechtfertigt sei. Die Kriterien des Code of Conduct müßten als Hilfsmittel verstanden werden, durch das die Beihilfe von anderen Maßnahmen unterschieden werden könne.

Tumpel legte zum Abschluß der Tagung in seinem Referat zu den europarechtlichen Besteuerungsmaßstäben für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen einleitend dar, daß das Gemeinschaftsrecht durch die Anwendung der Grundfreiheiten vor Diskriminierungen durch steuerliche Regelungen innerhalb des Mitgliedstaates schütze. Eine grenzüberschreitende Gleichbehandlung sei jedoch durch den EG-Vertrag nicht gewährleistet. *Tumpel* erläuterte die Gründe, die eine Beschränkung der Grundfreiheiten nach Ansicht des EuGH rechtfertigen können. Unter Anwendung der Grundfreiheiten könne somit als gemeinsamer Besteuerungsmaßstab das Verbot steuerlicher Hindernisse und Hemmnisse im grenzüberschreitenden Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr, die durch nicht rechtfertigbare höhere Belastungen als für vergleichbare inländische Transaktionen entstünden, abgeleitet werden.

Über die allgemeinen Anforderungen der Grundfreiheiten hinaus werde die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung durch weitere Bestimmungen des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts konkretisiert. Unter Wettbewerbsneutralität sei dabei eine steuerliche Gleichbehandlung innerhalb der Mitgliedstaaten zu verstehen. Ein Instrument zur Sicherung der Wettbewerbsneutralität sei das sog. Beihilfenverbot gem. Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag, das auch im Vortrag von *Vanistendael* bereits ausführlich erläutert wurde.

Für den Bereich der Verbrauchssteuern gelte als gemeinsamer europarechtlicher Besteuerungsmaßstab das sog. Bestimmungslandprinzip. Dieses gewähr-

leiste trotz unterschiedlicher Steuersätze und sonstiger verschiedener Steuerregelungen die Wettbewerbsneutralität bezüglich steuerlich einheitlicher Angebotsbedingungen für die Anbieter im jeweiligen Mitgliedstaat. Es sei jedoch zu berücksichtigen, daß im Warenverkehr innerhalb der Union zahlreiche Abweichungen vom Bestimmungslandprinzip gelten.

Dem Ziel der Wettbewerbsneutralität dienen außerdem die sog. Mutter/Tochter-Richtlinie, die Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie sowie das Schlichtungsverfahrenübereinkommen. Hierbei sei zu beachten, daß der Anwendungsbereich der Mutter/Tochter-Richtlinie vielfach eingeschränkt sei und daher nicht sämtliche grenzüberschreitenden Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb der Union erfasse. *Tumpel* vertritt die Auffassung, daß die durch die Richtlinie ergriffenen Maßnahmen nicht ausreichen, um die Besteuerungsneutralität für sämtliche Dividendenflüsse innerhalb der Union sicherzustellen. Die Richtlinie sei daher als europarechtlicher Besteuerungsmaßstab nur eingeschränkt wirksam. Zur Nutzung der sich aus der Richtlinie ergebenden Vorteile, sei eine entsprechende Gestaltung der grenzüberschreitenden Organisation und Finanzierung der Unternehmen erforderlich.

Die noch zu beschließende Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie würde über bereits bestehende Doppelbesteuerungsabkommen hinaus alle Hindernisse hinsichtlich grenzüberschreitender Zinsen- oder Lizenzgebührenflüsse beseitigen, indem sie diese im Quellenstaat von der Besteuerung vollkommen freistelle. Auch diese Richtlinie erfordert nach *Tumpel* jedoch eine entsprechende grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung, um die Voraussetzungen für die Anwendungen der Richtlinie zu erfüllen.

Das Schlichtungsverfahrenübereinkommen, das der Vermeidung der Doppelbesteuerung hinsichtlich grenzüberschreitender Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen zweier Mitgliedstaaten dienen sollte, beziehe sich ebenfalls nur auf einen kleinen, jedoch wesentlichen Bereich von Konfliktfällen bei grenzüberschreitenden Beziehungen. Es könne daher gleichfalls nicht als allgemeiner Maßstab für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte gewertet werden.

Ein weiteres Mittel zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität sei die Fusionsrichtlinie, die die Besteuerung grenzüberschreitender Umstrukturierungsmaßnahmen, die sich durch die Aufdeckung stiller Reserven im Zeitpunkt der Übertragung auf einen anderen Rechtsträger ergebe, sowohl auf der Ebene der übertragenen Gesellschaft, als auch auf der Ebene des Gesellschafters unterbinde. Bei einer späteren Veräußerung des übertragenen Vermögens würden die im Zeitpunkt der Umstrukturierung realisierten stillen Reserven dann besteuert. Die Fusionsrichtlinie bewirke damit nur einen zeitlich befristeten Steueraufschub. Auch die Fusionsrichtlinie bewirkt nach *Tumpel* Steuerneutralität nur in begrenztem Maße, da ihre Anwendung im wesentlichen auf

Kapitalgesellschaften als übertragende und übernehmende Gesellschaften beschränkt sei. Dies führe zu einer wettbewerbsmäßigen Benachteiligung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in Bezug auf grenzüberschreitende Umstrukturierungsvorgänge.

Im zweiten Teil seiner Ausführungen untersuchte *Tumpel* den Einfluß der im ersten Teil entwickelten europarechtlichen Besteuerungsmaßstäbe auf die Organisation und Finanzierung von Unternehmen. Hinsichtlich der grenzüberschreitenden Organisation von Unternehmen innerhalb der Union sei zwischen sog. Direktgeschäften und Direktinvestitionen zu unterscheiden. Der Begriff Direktgeschäft bezeichne dabei den direkten Leistungsaustausch über die Grenze ohne einen eigenen Stützpunkt im anderen Mitgliedstaat, während die Abwicklung der Unternehmensaktivitäten über eine im anderen Mitgliedstaat errichtete Betriebsstätte, mittels Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft, als Direktinvestition bezeichnet werden.

Abschließend stellte *Tumpel* fest, daß durch die bereits getroffenen Maßnahmen der EU zwar teilweise eine Wettbewerbsneutralität der Besteuerung gewährleistet werde, steuerplanerische Maßnahmen aber weiterhin erforderlich seien, solange keine vollständige Harmonisierung der Besteuerung innerhalb der Union erreicht sei.

V. Fazit

Sowohl Referenten als auch Diskutanten waren sich fast einhellig darüber im Klaren, daß angesichts der derzeitigen wirtschaftlichen Lage der Bundesrepublik und des immer härter werdenden internationalen Wettbewerbs eine Reform der Unternehmensbesteuerung erforderlich sind. Wenn die Ziele auch definiert zu sein scheinen, bestehen doch unterschiedliche, jeweils wissenschaftlich fundierte, Lösungsansätze für einen solchen Weg. Den bislang veröffentlichten Vorschlägen der Brühler Kommission zur Unternehmensbesteuerung standen die Referenten größtenteils kritisch gegenüber. Insbesondere wurde ein Sondersteuersatz für thesaurierte Gewinne als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft. Der Vorschlag einer Einführung einer einheitlichen Unternehmenssteuer fand dagegen durchweg die Zustimmung der Referenten und der Diskussionsteilnehmer.

Die Erarbeitung der europarechtlichen Grenzen der Unternehmenssteuerreform machte deutlich, daß eine Reform der Besteuerung der Unternehmen sich letztlich an der EU ausrichten muß. Die Theorie vom Wettbewerb der Steuersysteme ist längst zur Realität geworden, der es sich zu stellen gilt. Angesichts des schwierigen Einigungsprozesses innerhalb der EU kann in

absehbarer Zeit nicht mit einer durch die Union veranlaßten Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung gerechnet werden. Diese Situation erfordert eine Anpassung an die Gegebenheiten in den Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der Vorgaben des Code of Conduct und des Grundgesetzes, um auf Dauer einer Erosion der Besteuerungsbasis entgegenzuwirken.

Hat *Lehmer* im Namen der DStJG im 19. Tagungsband (S. 271) noch resümiert, daß der Wettbewerb der Steuersysteme als gutes Beispiel für eine zukunftsorientierte Steuerpolitik im Europäischen Binnenmarkt gelte, so muß diese Feststellung nunmehr angesichts der Ausführungen von *Schön* relativiert werden. Im Hinblick auf die Binnenmärkte Asien und Amerika ist eine Angleichung der Steuersysteme eine wirtschaftspolitische Notwendigkeit geworden.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*, Berlin; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Oberfinanzpräsident *Klaus Altehoefer*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor a. D. *Paul Gerhard Flockermann*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB; Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Notarin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Ruth Hofmann*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber*; Prof. Dr. *Jens-Peter Meincke*; *Ingrid Matthäus-Maier*, Richterin a. D., Vorstandsmitglied der Kreditanstalt für Wiederaufbau, Frankfurt/Main; *Friedrich Merz*, MdB, Vorsitzender der CDU-Bundestagsfraktion; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Präsident des Finanzgerichts und Verfassungsgerichtshofs Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Ministerialdirektor a. D. *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Wolfgang Schön*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Siegbert Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger *Karl-Peter Winters*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Lothar Woerner*.

Ehrenmitglied

Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Mitglieder

- Achatz*, Markus J., Dr., Universitätsprofessor, Graz
Adamik, Andrea, Dr., Richterin, Cottbus
Ahrens, H. Georg, Rechtsanwalt, Notar, Hannover
Alarcón, Garcia Gloria, Dr., Universitätsprofessorin, Murcia, Spanien
Albert, Uwe, Dipl.-Betriebswirt, Hamburg
Albracht, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal
Aldinger, Helmuth, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Brüssel
Alexander, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen
Althoefner, Klaus, Oberfinanzpräsident, Bonn
Altweiger, Ernst Georg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freising
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Arnim, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wemding
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Richter am Landgericht, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Lüneburg
Bablau, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Dortmund
Balmes, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Balmes, Rudolf, Steuerberater, Koblenz
Bareis, Peter, Dr. rer. pol., Universitätsprofessor, Stuttgart
Barth, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Hildesheim
Bartone, Roberto, Regierungsassessor der saarländischen Finanzverwaltung, Neunkirchen
Baur, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden
Bayer, Otto, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Aalen
Beaucamp, Eugène, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hameln
Becker, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal

- Beckerath*, Hans-Jochem von, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Ratingen
- Beckmann*, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
- Beiser*, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck
- Berdesinski*, Stephan, Rechtsanwalt, Wiesloch
- Bergkemper*, Winfried, Dr., Richter am Finanzgericht, Erwitte
- Bergmann*, Horst, Mag. rer. soc. oec., Steuerberater, Wien
- Bergmann-Weidenbach*, Knud, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg
- Berna*, Pierre, Dr., Rechtsanwalt, Luxemburg
- Berthold*, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin
- Berwanger*, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
- Beul*, Carsten René, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied
- Beul*, Herbert, Steuerberater, Neuwied
- Bicanski*, Vlado, Dr. jur., Professor, Dozent, Münster
- Bibr*, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
- Bilsdorfer*, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
- Binnerger*, Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Konstanz
- Bippus*, Birgit Elsa, Dr., Oberregierungsrätin, Privatdozentin, Konstanz
- Birk*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
- Birkenfeld*, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
- Bister*, Otfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
- Blaurock*, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Freiburg
- Blumers*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Bock*, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld
- Bohnert*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Boldt*, Markus, Dipl.-Finanzwirt, Chemnitz
- Bonow*, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Notar, Jever
- Boom*, Hermann van den, Dr., Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bad Berleburg
- Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
- Borggräfe*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
- Borst*, Guenther, Regierungsrat, Esslingen
- Bowitz*, Hans-Hermann, Dr., Leitender Regierungsdirektor Finanzamt Ludwigshafen, Ludwigshafen
- Bozza-Bodden*, Nadya, Rechtsanwältin, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Köln
- Brandenberg*, Hermann Bernwart, Ministerialrat, Düsseldorf
- Brandenstein*, Pierre, Dipl.-Finanzwirt, Richter, Frankenberg
- Brandis*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss

- Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Starnberg
- Braun*, Rainer, Dr., Richter am Finanzgericht, Hennef
- Braunschweig*, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
- Briem*, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Brinkers*, Carola, Steuerberaterin, Bonn
- Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Hamburg
- Brinkmann*, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Marl
- Buchholz*, Albert, C. H. Beck Verlag, München
- Buciek*, Klaus D., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Büllesbach*, Ruth, Dr., Steuerjuristin der BASF AG, Münster
- Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Heidelberg
- Buhmann*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dresden
- Bund der Steuerzahler*, Wiesbaden
- Bundessteuerberaterkammer*, Schulz, Katrin, Hauptgeschäftsführerin, Bonn
- Burchardi*, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht i. R., Pinneberg
- Burke*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin
- Burmester*, Gabriele, Dr., Universitätsprofessorin, Trier
- Busch*, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
- Buss*, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen
- Callsen*, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
- Campe*, Karin, Rechtsanwältin, Schwalmtal
- Cegiëlka*, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen
- Chrysant-Piltz*, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter
- Claßen*, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld
- Claßen*, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
- Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Clemens*, Martin, Dipl.-Kfm., München
- Clemm*, Hermann, Dr., Wirtschaftsprüfer, München
- Columbus*, Helmut, Steuerberater, Handorf
- Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum
- Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
- Crezelius*, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Richter, Köln
- Dahm*, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach

- Dahm*, Joachim, Rechtsanwalt, Köln
Dahmann, Markus, Rechtsanwalt, Mannheim
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover
Daniels, Ton H. M., Prof. Dr., Caron & Stevens Baker & McKenzie, Amsterdam, Niederlande
Dannecker, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dortmund
Daragan, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen
DATEV eG, Nürnberg
Daumke, Michael, Senatsrat, Berlin
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Pforzheim
Dehler, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Coburg
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
Denzer, Michael, Dozent, Edenkoben
Detsaridis, Christos, Rechtsanwalt, Wissenschaftlicher Assistent, Alexandroupolis
Deutscher Bundestag, Berlin
Deutscher Industrie- und Handelstag, Berlin
Deutscher Steuerberaterverband e. V., Pestke, Axel, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn
Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dietrich, K.-H., Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Dittrich, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Grünwald
Doetschmann, Martin, Regierungsdirektor, Mainz-Kostheim
Dörrfuß, Peter C., Rechtsanwalt, Waiblingen
Dohmen, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dorenkamp, Christian, Dipl.-Vw., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Institut für Steuerrecht der Universität Köln, Köln
Dostmann, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draken, Raimund, Doktorand, Krefeld
Drenseck, Walter, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Droscha, Anatol, Rechtsreferendar, Kelkheim
Drüen, Klaus-Dieter, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Duisburg

- Drüen-Berendes*, Christiane, Dipl.-Finanzwirtin, Regierungsrätin z. A., Dortmund
- Duday*, Ralf, Steuerberater, Düsseldorf
- Düll*, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Nördlingen
- Dumler*, Georg, Dr., Professor, FH der Wirtschaft Paderborn, Marburg
- Durchlaub*, Thomas, Dr., MBA, Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Dziadkowski*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, München
- Ebbert*, Norbert, Assessor, Bad Wildungen
- Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover
- Ebling*, Iris, Dr., Präsidentin des Bundesfinanzhofs, München
- Ebling*, Klaus, Dr., Vizepräsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
- Eckert*, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich
- Eckert*, Ralf, Dr., Rechtsanwalt, Karlsfeld
- Eckhoff*, Rolf, Dr., Professor, Regensburg
- Edeler*, Reinhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Bornheim
- Eger*, Othmar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Oberndorf am Neckar
- Egger*, Josef, Leitender Regierungsdirektor i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster
- Eggesiecker*, Fritz, Dr., Professor, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-Liblar
- Ehmcke*, Torsten, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Münster
- Ehrnsperger*, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Berlin
- Eichhorn*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Kempen
- Eisch*, Klaus, Rechtsanwalt, Fürth
- Eiselsberg*, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Elicker*, Michael, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Saarbrücken
- Engelkamp*, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn
- Engert*, Eckart, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Memmingen
- Erdmann*, Kay Uwe, Student der Rechtswissenschaften, Remscheid
- Erfmeyer*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
- Erhard*, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn
- Erhard*, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
- Esser*, Susanne, Dipl.-Finanzwirtin, Köln
- Esser*, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf
- Eskandavi*, Manzur, Rechtsanwalt, Saarbrücken
- Evers*, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda

- Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen
Falter, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fehn, Bernd Josef, Dr., Regierungsdirektor, Köln
Fester, Hartmut, Ing.-Ökonom, Zeitz
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Fischer, Benno Alexander, Rechtsanwalt, Bruckhaus Westrick Hellerhöber, Düsseldorf
Fischer, Gunter, Dipl.-Volkswirt, Steuerfachassistent, Heidelberg
Fischer, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Fischer-Zernin, Justus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Flämig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor a. D., Bad Honnef
Forst, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
Förster, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Leiterin der Steuerabteilung, Degussa AG, Frankfurt a. M.
Förster, Martin, Ministerialrat, Bornheim
Förster, Wolfgang, DDr., Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Wiesbaden
Fox, Dr. jur., Thomas, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Francksen, Meent W., Dr., Dozent, Düsseldorf
Franke, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Aalen
Franken, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf
Franzen, Sönke, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neumünster
Freitag, Jens, Hofheim-Lorsbach
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bergisch Gladbach
Frick, Gisela, Professor, MdB, Stuttgart
Frick, Jörg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Wien
Fritz, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen
Fromm, Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fromm Vogt Hannes, Koblenz
Frommherz, Lutz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bremen
Frotscher, Gerrit, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Buchholz
Fumi, Horst-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn

- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Beideter Wirtschaftsprüfer, Wien
- Gagić*, Brankica, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Novi Sad, Jugoslawien
- Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beideter Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
- Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg
- Gebert*, Heinrich-Wilhelm, Finanzbeamter, Hagen
- Geeb*, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
- Gehweiler*, Wolfgang, Notariatsassessor, Pfedelbach-Mittelsteinbach
- Geimer*, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem
- Geist*, Günther, Dr., Richter am Bundesfinanzhof i. R., Gauting
- Geppaart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande
- Gerber*, Carl, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Heidelberg
- Gerson*, Josef, Steuerberater, Düsseldorf
- Geserich*, Stephan, Wissenschaftlicher Assistent, Karlsruhe
- Geurts*, Matthias, Syndikus, Berlin
- Gieron*, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Gimmmler*, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
- Glaufügel*, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen
- Glenk*, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Gocke*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Göddecke*, Hartmut, Rechtsanwalt, Siegburg
- Gödden*, Hermann, Regierungsdirektor, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
- Gölz*, Udo, Rechtsanwalt, Stuttgart
- Gosch*, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Gottwald*, Dieter, Rechtsanwalt, Forchheim
- Goutier*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Grabau*, Fritz-René, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
- Gräfe*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
- Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Linz, Österreich
- Gramatke*, Hans-Joachim, Regierungsdirektor, Berlin
- Grieger*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rostock
- Grimme*, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
- Gröpl*, Christoph, Dr., Oberregierungsrat, Regensburg
- Groh*, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Burgdorf
- Groll*, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Großmann*, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart

- Grube*, Georg, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Grundmann, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach
Grüttner, Andreas, Oberregierungsrat, Finanzamt Pasewalk, Rostock
Grüttner, Anne, Regierungsrätin z. A., Finanzamt Neubrandenburg, Rostock
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Haas, Evelyn, Dr., Richterin des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Coburg
Hahn, Gabriele, Ministerialrätin, Bundesministerium der Finanzen, Bonn
Hahn, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
Hahn, Hartmut, Dr., Regierungsdirektor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Erfurt
Hahn, Robert, Dipl.-Kaufmann, MBA, Steuerberater, München
Hahn-Joecks, Gabriele, Regierungsdirektorin, Referatsleiterin, Greifswald
Hamacher, Rolfjosef, Rechtsanwalt, Frechen
Hanikel, Andreas, Rechtsanwalt, Röhrsdorf
Hannes, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Koblenz
Hardtke, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Barsinghausen
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Vorsitzende Richterin am Bundesgerichtshof, Leipzig
Harnischfeger, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Hartig, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus
Hecht, Bettina, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Potsdam
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heger, Heinz-Josef, Rechtsanwalt, Harxheim
Heger, Karin, Vors. Richterin am Finanzgericht, Heidelberg
Heilmaier, Eberhard, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld
Heintzen, Markus, Dr., Professor, Berlin
Heiss, Franz-Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing

- Hendricks*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster
- Henkel*, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
- Henniger*, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
- Hennrichs*, Joachim, Dr., Professor, Münster
- Herbener*, Ralf, Rechtsanwalt, Köln
- Herbert*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
- Herlinghaus*, Andreas, Dr., Richter, Wachtberg-Villiprott
- Hermanns*, Tillmann, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Frechen
- Herrera*, Molina, Pedro Manuel, Dr., Universitätsprofessor, Madrid, Spanien
- Herrmann*, Rolf, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
- Herrnkind*, Hans-Ulrich, Dr., Professor, Hochschule für öffentliche Verwaltung, Bremen
- Hesse*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Essen
- Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
- Heuer*, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
- Hey*, Johanna, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Köln
- Heydt*, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Tervuren b. Brüssel
- Heyll*, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
- Hidien*, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster
- Hieber*, Rudolf, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Pliezhausen
- Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
- Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
- Hirschberger*, Thomas, Regierungsrat, Stuttgart
- Hönig*, Gilbert, Steuerberater, Leipzig
- Hoffmann*, Wolf-Dieter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Freiburg i. Breisgau
- Hoffmann-Fölkersamb*, Peter, Dr., Abteilungsdirektor Finanzabteilung, Kronshagen
- Hofmann*, Gerda, Oberregierungsrätin, Dresden
- Hofmann*, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D., München
- Hofmeister*, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hofner*, Andreas, Dr., Consilia Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München
- Hofstede*, Manfred, Rechtsanwalt, Köln
- Hobaus*, Benedikt, Dr., Rechtsanwalt, Pöllath + Partner, Hallbergmoos
- Hohrman*n, Friedrich A., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hollerbaum*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln

Holzäpfel, Peter, Dipl.-Kfm., Steuerberater
Holzhey, Christian, Finanzbeamter, Leipzig
Hoppen, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
Horlemann, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Huchatz, Wolfgang, Dr., Professor an der Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Hüttemann, Rainer, Dr., Professor, Osnabrück
Hufen-Batzke, Birgit, Regierungsrätin, Krefeld
Hufnagel, Erich, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Eppelheim
Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim

Ismar, Roland, Stade

Jachmann, Monika, Dr., Universitätsprofessorin, Jena
Jacobi, Matthias, Regierungsdirektor, Stuttgart
Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Steuerberater, Aachen
Jessen, Uwe, Dr., Berlin
Joecks, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, Greifswald
Johannemann, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Jonas, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen
Juchum, Gerhard, Ministerialdirektor, Leiter der Steuerabteilung Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Jülicher, Marc, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Jungmann, Dieter, Rechtsanwalt, Köln

Kaan, Jürgen van, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Käferle, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser, Thomas, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, March
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Kalb, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
Kaneko, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio
Kanzler, Hans-Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Katterbe, Burkhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Kaufmann, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, München

- Kaufmann*, Martin, Finanzbeamter (höh. Dienst), Paderborn
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Keller, Georg, Dipl.-Vw., Rechtsanwalt, Steuerberater, Krefeld
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kempf, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg
Keppert, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Keßler, Andreas, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Bad Vilbel
Keßler, Rüdiger, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Keymer, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar
Killius, Jürgen, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Kimura, Konosuke, Dr., Universitätsprofessor, Keio University, Faculty of Law, Tokio
Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Heidelberg
Kirchhoff, Burkhard, Dr. jur., Rechtsanwalt, Weilburg/Lahn
Kirschstein, Friedemann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hemmingen
Klebau, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
Kleeberg, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Gräfelfing
Klein, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch-Gladbach
Klein, Martin, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
Klein-Blenkers, Friedrich, Dr., Professor, FH Hildesheim, Köln
Klenk, Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Klotz, Simone, Richterin am Finanzgericht, Leipzig
Kloubert, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Kloyer, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Knieper, Kunibert E., Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Bottrop
Koberg, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
Koch, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Abteilungsdirektor, Chemnitz
Köntopp, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster
Köstler, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg
Kobler, Richard, Ministerialrat, Meckenheim

- Kohlmann*, Günter, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Korte, Hans-Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Freiburg
Koschmieder, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich
Kotschnigg, Michael, Dr., Steuerberater der KPMG, Wien
Kraft, Gerhard, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bensheim
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat Bundesfinanzakademie, Dozent, Rechtsbeistand, Siegburg
Kramer, Lutz, Stud. jur., München
Kraus, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm
Krauß, Béla, Regierungsrat, Dozent an der Fachhochschule, Berlin
Krauß, Rolf Karl, Ministerialrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Generaldirektor der GEMA, München
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kroppen, Heinz-Klaus, Dr., LL. M., Prokurist, Meerbusch
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor (em.), Hamburg
Küffner, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Landshut
Küntzel, Wolfram, Dr., Rechtsanwalt, Kaarst
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Sindelfingen
Kulmsee, Lothar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
Kulmsee, Verena, Köln
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Kussmann, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen

Lakies, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Lang, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Lange, Hans-Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Langel, Kai, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Bergisch Gladbach
Langensiepen, Jerome, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wuppertal
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Bonn
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim

- Laule*, Gerhard, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel
- Lausterer*, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München
- Lechner*, Eduard, Dr. Dr., Professor, Steuerberater, Dozent, Wien
- Lee*, Dong-Sik, Dr., LL. M., Tae-Gu/Dalou, Südkorea
- Lehner*, Moris M., Dr., Professor, München
- Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
- Leibner*, Wolfgang, Dr., M. R. F., Rechtsanwalt, Langenhagen
- Leisner*, Anna, Dr., München
- Leiss*, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
- Lemaire*, Norbert, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln
- Lemaitre*, Claus, Dipl.-Kfm., München
- Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln
- Lieber*, Bettina, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Düsseldorf
- Lieber*, Burkhard, Dipl.-Finanzwirt, Hilden
- Lieser*, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln
- Lindberg*, Klaus, Professor, Hamburg
- Linde Verlag GmbH*, Wien
- Lingemann*, Wolfgang, Dr., Köln
- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
- Lishaut*, Ingo van, Dr. jur., Ministerialbeamter Finanzministerium NRW, Düsseldorf
- List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
- Löhning*, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin
- Lohaus*, Jochen, Dr., Notar, Köln
- Lohse*, Gabriele, Regierungsdirektorin, Berlin
- Lohse*, W. Christian, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
- Longin*, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Loock*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel
- Loos*, Gerold, Dr. jur., Dr. oec. publ., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch-Gladbach
- Loose*, Matthias, Dr., Richter am Finanzgericht, Bochum
- Lopau*, Mechthild, Köln
- Loritz*, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
- Ludes*, Sylvia, Richterin am Finanzgericht, Düsseldorf
- Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf
- Lüdicke*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

Lyding, Jürgen, Leitender Regierungsdirektor, Vorsteher des Finanzamtes,
Seeheim-Jugenheim

Macher, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf

Malzkorn, Christoph, Rechtsanwalt, Hattingen

Manfreda, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien

Manske, Thorsten, Rechtsanwalt, Berlin

Manteuffel, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf

Martin, Oliver, Rechtsanwalt, Leipzig

Marx, Franz Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Bremen

Maßbaum, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Masset, Elmar, Steuerberater, Lörrach

Matthäus-Maier, Ingrid, Richterin a. D., Vorstandsmitglied der Kreditanstalt
für Wiederaufbau, Frankfurt/Main

Matyssek, Karl-Heinz, Direktor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter
Buchprüfer, Elsdorf

Mauch, Peter, Dr., Dipl.-Kaufmann, Direktor, Hof

Maurer, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart

Mauri, Ezio, Dr., Wirtschaftsprüfer, Revisor, Rom, Italien

Medert, Heiko K., Rechtsanwalt, Leiter der Abt. Steuern der GDV, Berlin

Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.

Meilicke, Wienand, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn

Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bad Godesberg

Mellinghoff, Rudolf, Richter am Bundesfinanzhof, München

Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn

Menze, Heinrich Franz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalm-
bach/Taunus

Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf

Merz, Friedrich, MdB, Berlin

Metzner, Bernd, Regierungsdirektor Bundesministerium der Finanzen, Berlin

Meurer, Ingetraut, Regierungsdirektorin, St. Augustin

Meyding, Dietrich, Dr., Oberfinanzpräsident i. R., Karlsruhe

Meyer-Scharenberg, Dirk E., Universitätsprofessor, Gräfenberg

Michalek-Riehl, Dietmar, Richter am Finanzgericht, Zwingenberg

Misera, Hans-Ulrich, Referent im Bundesfinanzministerium, Meckenheim

Möhrle, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg

Möllney, Stephan, Rechtsanwalt, Schwelm

Mönius, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim

Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Wallenhorst

Mohr, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg

Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frank-
furt/Main

- Montag*, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Abteilungsdirektor der VEBA AG, Erftstadt
- Monz*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin
- Morgenthaler*, Gerd, Dr., Privatdozent, Aglasterhausen
- Müffelmann*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
- Müller*, Andrea, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Herford
- Müller*, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf
- Müller*, Hansjörg, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Gelsenkirchen
- Müller*, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Müller*, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
- Müller*, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren
- Müller*, Uwe Renald, Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau
- Müller*, Wolf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
- Müller*, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop
- Müller*, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
- Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Direktor im Corporate-Center der Hoechst AG, Frankfurt/Main
- Müller-Eiselt*, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Müller-Franken*, Sebastian, Dr., Passau
- Müller-Machens*, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
- Müller-Peddinghaus*, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Duisburg
- Müller-Seils*, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln
C. F. Müller Verlag, Heidelberg
- Müller-Winners*, Markus, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
- Münch*, Christof, Dr., Notar, Dettelbach
- Munde*, Karl H., Rechtsanwalt, Notar, Soest
- Mußgnug*, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Naerger*, Günther, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
- Neuhof*, Manfred, Notar, Düsseldorf
- Neumann*, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
- Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle
- Neumann*, Steffen, Dr., Ministerialrat, Essen
- Neymaier*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt f. Steuerrecht, München
- Nickel*, Jörg Rainer, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Rechtsanwalt, Köln
- Niehus*, Ulrich, Prof. Dr., Stralsund
- Nottelmann*, Edgar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Siegburg
- Novacek*, Erich, Dr., Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich

- Oberloskamp*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Schwerin
- Odenthal*, Reiner, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
- Oehler*, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim
- Oertel*, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, Bad Kissingen
- Offerhaus*, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
- Oppermann*, Robert, Ministerialrat Ministerium der Finanzen, Stahnsdorf
- Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
- Orth*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt
- Osterloh*, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Richterin des Bundesverfassungsgerichts, Frankfurt/Main
- Oswald*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen
- Otto*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Nürnberg
- Pache*, Sven, Dr., Regierungsrat, Erlensee
- Pahlke*, Armin, Dr., Richter am Finanzgericht, Gehrden
- Papenheim*, Marc-Oliver, München
- Peetz*, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Perske*, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Frankfurt/Main
- Peter*, Alexander F., Dr., Rechtsanwalt, Berlin
- Peter*, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen
- Peusquens*, Herbert, Dr. jur., Professor, Steuerberater, Rösrath
- Pezzer*, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Pfeiffer*, Thomas, Dr., Präsident des Verfassungsgerichtshofs, Leipzig
- Pfitzenmayer*, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Pfitzner*, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven
- Pfluger*, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
- Pfluger*, Katja, jur. Assistentin, Karlsruhe
- Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-Oedekoven
- Pich*, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten
- Pickelmann*, Peter, Dipl.-Finanzwirt, Erlangen
- Piltz*, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köngswinter
- Pilz*, Katja, Rechtsanwältin, Offenburg

Plate, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg
Plehwé, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Pohl, Dirk, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, München
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Pommerin, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Pott, Hans-Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Preißer, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal
Prell, jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Fürth
Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden
Publ, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg
Pump, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster

Quabeck, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
Quecke, Ludwig, Rechtsanwalt, Duisburg

Rabback, Dieter, Rechtsanwalt, Bonn
Raber, Hans Georg, Dr., Rechtsanwalt, Referent für Steuerpolitik, Dormagen
Radusch, Jenny, Dr., Steuerberaterin, Berlin
Ränsch, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Rätke, Bernd, Dipl.-Finanzwirt, Richter am Finanzgericht, Berlin
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Rand, Thomas, Rechtsanwalt, Dillingen/Saar
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Rathert, Wilfried, Ludwigshafen
Raufer, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach im Breisgau
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Rausser, Karl Theodor, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Germering
Rautenberg, Hans Günter, Prof. Dr., Hochschullehrer, Steuerberater, Leipzig
Rechenberg, Wolf-Georg, Freiherr von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Reiche, Klaus, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedberg
Reif, Arne, Rechtsanwalt, München
Reim, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Reiß, Wolfram, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
Remuss, Dirk, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Rendels, Heinz J., Ministerialdirektor a. D., Bundesministerium der Finanzen, Hennef
Renner, Georg, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Echzell

- Reschke*, Uwe-Karsten, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Eppelheim
- Resing*, Klaus, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Reuß*, Joachim, Dipl.-Kaufmann, Richter am Finanzgericht, Solingen
- Reuter*, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn
- Rey*, Wolfgang, Dipl.-Ökonom, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Tönisvorst
- Richner*, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Bubikon, Schweiz
- Richter*, Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Mainz
- Riechmann*, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
- Rief*, Roland, Dr., Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Wien
- Riegen*, Tilo von, Regierungsrat z. A., Berlin
- Riemenschneider*, Sven, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg
- Rijks Universiteit Leiden*, Vakgroep Belastingrechtelijke Vakken, *Derkes*, Reginald A., mr., Leiden
- Ritter*, Wolfgang, Professor, iur., Frankenthal/Pfalz
- Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH*, Mannheim
- Rodi*, Michael, Dr., M. A., Professor, Greifswald
- Roeder*, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen
- Röhl*, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Rohrmann*, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Roller*, Alfred, Dr. rer. pol., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Roth*, A., Dr., Direktor der Deere Company, European Office, Mannheim
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudolph*, Günther, Ministerialrat, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein
- Rudolph*, Udo, Assessor jur., Potsdam
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rücker*, Peter, Richter am Finanzgericht, Burgwedel
- Ruegenberg*, Guido, Rechtsanwalt, Düsseldorf
- Rüßmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans Georg, DDR., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., Dr. rer. pol., Steuerberater, Basel
- Sagasser*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf

- Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
Sanden, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Sander, Theo, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Castrop-Rauxel
Sander-Hellwig, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin
Sarrazin, Viktor, Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Bonn
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Sauerwald, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach
Schäfer, Jürgen, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Düsseldorf
Schäfer, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München
Schaetze, Roderich, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Schätzlein, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen
Schaubhoff, Stephan, Dr. jur., Rechtsanwalt, Bonn
Schaumburg, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Schaumburg, Heide, Dr., Vizepräsidentin des Finanzgerichts, Bonn
Scheel, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Dortmund
Scheffler, Wolfram, Dr., Dipl.-Kaufmann, Universitätsprofessor, Nürnberg
Schidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Mag., Steuerberater, Mödling, Österreich
Schiffer, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schilli-Frank, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
Schitag Ernst & Joung, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart
Schlagheck, Bernhard Stephan, Beeck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Dannenfels
Schmidt, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Baldham
Schmidt-Troje, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln
Schmitt, Hans Günther, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Lautertal-Gandernheim
Schmitz, Christoph, Regierungsdirektor, Mönchengladbach
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schmitz, Ralf, Dr., Rechtsanwalt, Brühl
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim

- Schobert*, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn
- Schöck*, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth
- Schön*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Bonn
- Schönberg*, Rüdiger, Freiherr von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen
- Schönwandt*, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
- Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin
- Scholz*, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
- Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
- Schreven*, Bernhard, Dr. jur., Steuerberater, Aachen
- Schröder*, Detlef, Präsident des Finanzgerichts, Brambach
- Schuch*, Josef, Dr., MMag., Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschafts-Universität Wien
- Schüller*, Alfred, Regierungsdirektor, FH für Verwaltung, Berlin
- Schuppen*, Matthias, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
- Schürer-Waldheim*, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beideter Buchprüfer, Wien
- Schütz*, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
- Schulteis*, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen
- Schultz*, Florian, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Schultze*, Stephan Karl, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dortmund
- Schulz*, Katrin, Bundessteuerberaterkammer, Bonn
- Schulz-Kühne*, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar
- Schulze*, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
- Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
- Schumacher*, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
- Schumacher*, Hans-Jürgen, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
- Schumacher*, Jörg G., Rechtsanwalt, Berlin
- Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
- Schwakenberg*, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Schwarz*, Bernhard, Dr., Oberfinanzpräsident, Rostock
- Schwarz*, Hansjürgen, Präsident des Finanzgerichts, Illingen
- Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thyssengas GmbH, Duisburg
- Schweiss*, Karel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
- Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Sedlacek*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Bruckhaus Westrick Heller Löber, Wien

- Seeger*, Siegbert, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Hannover
Seer, Roman, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
Seibel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel
Seidel, Jens Peter, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Seidenfus, Valentin R., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Seifert, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Troisdorf
Seitz, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien
Seßinghaus, Carsten, Richter am Finanzgericht, Köln
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siegel, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Sieker, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin
Sieling, Arndt Eugen, Rechtsanwalt, Frankfurt
Sigloch, Jochen, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
Simon, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Sommer, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Sindelfingen
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Sorgenfrei, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Soz. Hengeler, Müller, Weitzel, Wirtz, Frankfurt/Main
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen
Spiegelberger, Sebastian, Dr., Notar, Rosenheim
Spies, Stephan, Regierungsrat z. A., Sassenberg
Spindler, Wolfgang, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München
Stadie, Holger, Dr., Universitätsprofessor, Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Köln
Stahl, Rudolf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Stabschmidt, Michael, Dipl.-Betriebswirt, Referendar, Medebach
Stakemann, Hartwig, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Burgwedel
Stalpers, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Hattersheim
Stapperfend, Thomas, Dr., Richter, Cottbus
Staringer, Claus, Dr., Steuerberater, Universitätsdozent, Bruckhaus Westrick
Heller Löber, Wien
Starke, Wolfram, Lektor, Siegen
Stecher, Norman, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fürth

- Steinborn*, Manfred, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Steinert, Maria, Rechtsanwältin, Köln
Steinbauff, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Steuck, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Stockmann, Frank, Dr., Rechtsanwalt, München
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Streit, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim
Strohner, Klaus, Rechtsanwalt, Köln
Strunk, Roy, Oberregierungsrat, Denzlingen
Studt, Stefan, Oberregierungsrat, Kiel
Stümpel, Horst, Leitender Regierungsdirektor, Dortmund
Stuhldreier, Annette, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Essen
Stuhldreier, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Sturm, Wolfgang, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bad Salzuflen
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident a. D., Kiel
Subrbier-Hahn, Ute, Dipl.-Finanzwirtin, Arnstadt
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Takacs*, Peter, Mag. Dr., Wien
Take, Michael, Dr., Dipl.-Vw., Rechtsanwalt, Heikendorf
Tanski, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Professor, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Graz
Temming, Johannes, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hagen
Teske, André, Dipl.-Finanzwirt, Assessor, Breckerfeld
Thebrath, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Schalksmühle
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
Theisen, Manuel René, Dr. Dr., Universitätsprofessor, München
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst

- Thiele*, Stefan, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster
- Thumfart*, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
- Tiedchen*, Susanne, Dr., Berlin
- Tilp*, Claudia, Regierungsrätin z. A., Würzburg
- Tittelbach*, Hans-Arno, Beamter, Hamburg
- Torggler*, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Traxel*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Leipzig
- Treiber*, Andreas, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Leipzig
- Trommler*, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
- Trzaskalik*, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
- Ufer*, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
- Ullmann*, Lothar, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Schwäbisch Hall
- Urtz*, Christoph, MMag., Wien
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
- Vater*, Sylvia, Rechtsanwältin, Berlin
- Venzmer*, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, München
- Versin*, Volker, Dipl.-Fw., Rechtsreferendar, Gießen
- Viskorf*, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Völker*, Dietmar, Rechtsanwalt, Hamburg
- Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Lund, Schweden
- Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Starnberg
- Vogelgesang*, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
- Volb*, Helmut, Lehrbeauftragter der FH für Verwaltung, Berlin
- Vorwold*, Gerhard, Dr., Professor, Münster
- Voss*, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
- Vosseberg*, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Wachter*, Thomas, Notarassessor, Planegg
- Wacker*, Roland, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wagner*, Klaus Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld
- Wagner*, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart
- Wallenstätter*, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Höchberg
- Wallmeyer*, Johannes, Rechtsreferendar, Dortmund
- Walter*, Otto L., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Senior Consul, New York
- Walz*, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
- Walzer*, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin

- Warm*, Martin J., Rechtsanwalt, Schlangen
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Waterkamp-Faupel, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Magdeburg
Watermeyer, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen
Weber, Gero, Präsident der Oberfinanzdirektion, Chemnitz
Weber, Günther, Dipl.-Ingenieur, Düsseldorf
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wedelstädt, Alexander von, Abteilungsdirektor, Mülheim/Ruhr
Weerth, Jan de, Rechtsanwalt, Oberursel/Ts.
Wefers, Ulrike, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Wehner, Jürgen, Düsseldorf
Weide, Kurt, Mag., Dr., Hofrat, Innsbruck
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
Weingarten, Erwin, Richter am Finanzgericht, Köln
Weinreich, Volker, Dr., Rechtsanwalt, Bochum
Weirich, Dorothea, Rechtsanwältin, Neustadt
Weise, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf
Wellmann, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken
Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Werning, Ulrich, Richter am Finanzgericht, Münster
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal
Wichmann, Michael, Regierungsdirektor, BMF, Berlin
Widmann, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Widmann, Werner, Leitender Ministerialrat, Mainz-Kastel
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Grünwald
Wieland, Joachim, Dr., LL. M., Universitätsprofessor, Bielefeld
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn
Wiese, Götz Tobias, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
Wiesmeth, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl

- Wilke*, Kay-Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Reutlingen
Winkler, Josef, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Dr. Besche und Kollegen, Herford
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/ Ruhr
Winter, Hans, Mag., Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftstreu-
händer, Graz
Winters, Karl-Peter, Verleger, Köln
Wirtz, Otto, Bornheim
Wittmann, Alfred, München
Wittmann, Rolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
Wölfinger, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v. d.
Höhe
Woerner, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Mün-
chen
Wolff, Eberhard, Dr. jur., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolffgang, Hans-Michael, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Wollschläger, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Abteilungsdirektor, Köln
Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Wosnitza, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Magdeburg
Wüst, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater,
Köln
Wurm, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Olden-
burg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
Zapf, Dr., Karl-Friedrich, Regierungsdirektor, Finanzamt, Heidelberg
Zei, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand
Zeifang, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
ZVEI Zentralverband der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V.,
Thumbs, Werner, Dipl.-Kaufmann, Frankfurt/Main
Zeuschwitz, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Ziegenhagen, Andreas, Rechtsanwalt, Berlin
Ziegler, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Zimmermann, Thomas, Steuerberater, Koblenz
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg, Österreich
Zitzelsberger, Herbert, Dr., Professor, Leverkusen
Zorn, Nikolaus, Dr., Universitätsdozent, Hofrat, Mieders, Österreich
Zugmaier, Oliver, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Lechbruck am See

Sachregister

- Abschreibungen
 - Sonder- s. dort
- Äquivalenzprinzip 13
- Allgemeine Handlungsfreiheit 90
- Amsterdamer Vertrag 229
- Angemessenheit s. Verhältnis-
mäßigkeit
- Anrechnungsverfahren 22, 28,
197, 275, 358 f.
 - abkommensrechtliches 282
 - ausländischer Steuern 197
 - körperschaftssteuerliches 281
- Anteilseigner 21
- Anteilstausch 368
- „avoir fiscal“ s. EuGH

- Beihilfen s. Subventionen
- Belastungsunterschiede 20
- Bemessungsgrundlage 13, 20,
33 ff., 306, 315, 317, 365
- Berufsfreiheit 20, 92 ff.
- Beschränkte Steuerpflicht 268,
270, 281, 355
- Besteuerungsgewalt 265
- Bestimmungslandprinzip 331, 345
- Beteiligungen
 - Veräußerungsgewinne 38
- Betriebsausgaben 75, 120 ff.
- Betriebsstätte 197, 215, 256, 261,
282, 339, 347, 363
- Betriebssteuer s. Unternehmens-
steuer
- Bewertung 55 ff., 248
- Bilanzen 67 ff., 247
- Bilanzrichtlinie 248
- Binnenmarkt 183, 193, 230 ff.,
244, 309
- Buchführungspflicht 273 ff.
- Bundesverfassungsgericht 13
 - Einheitswertbeschuß 88, 129
 - Grundfreibetragsbeschuß 180
 - Maastricht 181
 - Solange II 94

- Code of Conduct 257, 299 f., 304,
308, 311, 313 ff., 365, 371
- Coordination Centres 207, 216

- Dienstleistungsfreiheit 211, 265,
324
- Diskriminierung 183, 213, 305
 - Verbot 209, 265 ff., 323
- Dividende s. Anrechnungsverfah-
ren
- Doppelbesteuerung 197, 215, 334
- Doppelbesteuerungsabkommen
197, 256, 274, 341, 343, 353
- Dotation 363
- Dualismus 19, 48
- Durchgriffsprinzip(-besteuerung)
21

- ECOFIN 258
- Eigenkapital 364
- Eigentumsgrundrecht 20, 88,
94 ff.
 - Subsidiaritätsprinzip 104
- Einkommensteuer 325
 - Ertragsteuerrecht 15
- Einkünfte
 - Dividendeneinkünfte 23
 - Einkunftsarten 42 ff.
 - freiberufliche 147
 - gewerbliche 21, 24, 147
 - Kapitaleinkünfte 149
 - Land- und Forstwirtschaft
147 f.
 - Mitunternehmen s. gewerbliche

- unselbständiger Arbeit 274
- Vermietung und Verpachtung 149
- Einkünfteermittlung 48 ff.
- Einstimmigkeitsprinzip 241, 245, 248
- Energiebesteuerung 251, 253
- Erbschaft- und Schenkungsteuer 15, 114
 - Betriebsvermögen 130 ff.
 - Steuerbilanzwerte 58 ff.
- Erträge 17
- EuGH 181, 184, 236, 268, 280, 302, 308, 322
 - Alpine Investments 211
 - Asscher 270
 - „avoir fiscal“ 269, 280, 305
 - Bachmann 270, 326
 - Baxter 269
 - Biehl 268
 - Bosman 211, 271
 - Centros-Entscheidung 91
 - Commerzbank 269
 - Daily-Mail 271
 - Eurowings 275
 - Futura Singer 273, 283
 - Gilly 212, 274, 282, 349
 - Haliburton 269
 - Hünermund 211
 - Imperial Chemical Industries 272, 279, 283, 356
 - Jessica Safir 275
 - Keck 211
 - Leur-Bloem 371
 - Mithouard 211
 - Ratti 177
 - Saint-Gobain 256, 271
 - Schumacker 183, 270, 274, 279
 - Semeraro Casa Uno 211
 - Van Gend/Loos 176
 - Wielockx 270
- Europäische Organe 194
 - Kommission 242, 302, 308, 311, 316
 - Rat 242
- EWIV 247
- „Fencing“ 313 f.
- Finanzierung 362
- Finanzierungsgesellschaften 207, 216
- Finanzverfassung 151 ff.
- Freistellungsmethode 197, 240, 282, 349
- Freizügigkeit in der EU 208, 279, 282
- Fremdkapital 363, 365
- Fundustheorie 141
- Fusionsrichtlinie 241, 261, 338, 367
- Gemeinsamer Markt 193 ff., 230 ff., 246
- Gemeinschaftsrecht
 - Fiskalhoheit 183
 - primäres 177
 - sekundäres 177, 208
 - unmittelbare Wirkung 177
 - Vorrang 179
- Gesellschafter 142, 354, 357, 366
- Gesellschafterfremdfinanzierung 366
- Gesellschaftsrecht 248
- Gewerbsteuer 40 f., 42 ff., 111
 - Sollertragsteuer 44
 - Tarifbegrenzung 134
- Gewinn
 - Abschaffung 150
 - Ausschüttung 21, 136, 241, 335, 356, 359, 366
 - einbehaltener 140 ff., 145, 147, 151, 364
 - entnommener 134
 - Ermittlung 241, 342

- thesaurierter s. einbehaltener
- Zurechnung 21 ff., 26
- Gewinnthesaurierung s. Gewinn Gleichheit
- Besteuerungsgleichheit 10 ff., 213, 329
- Gestaltungsgleichheit 13
- Gleichbehandlung 278, 325
- Gleichheitssatz 12, 78, 323
- Gleichstellung 278
- Grenzpendler 183, 268
- Grenzüberschreitender Warenverkehr 333
- Grunderwerbssteuer 115
- Grundfreiheiten 208, 236, 265, 328

- Halbeinkünfteverfahren 22, 30
- Halbteilungsgrundsatz 6, 88, 107, 121 ff.
- Handelsbilanzrecht 247
- Hochsteuerland 213, 220
- Holdingsgesellschaft 359

- Imparitätsprinzip 72
- Indirekte Steuer s. Umsatzsteuer
- Inländergleichbehandlungsgebot 272, 280, 283
- „inter-country-equity“ 201
- Investitionen 147 ff., 212
- Irland 310, 312

- Juristische Person 16

- Kapitalgesellschaft 136, 145, 339, 355, 364
- Kapitalimportneutralität 210, 336
- Kapitalverkehrsfreiheit 281, 283, 307, 324, 327 f., 352, 360
- Kfz-Steuer/Versicherungssteuer 114
- Kirchensteuer 110
- Körperschaftsteuergutschrift 355

- Kohärenz der Steuersysteme 269 f., 326, 342, 349, 359, 362, 366
- Kompetenzgrundlage 245
- Konsumorientierte Besteuerung 29 f., 129, 143
- Konzernverbund 367

- Leistungsfähigkeitsprinzip 11 ff.
- objektive Leistungsfähigkeit 12, 144
- subjektive Leistungsfähigkeit 12
- wirtschaftliche Leistungsfähigkeit 11 ff.
- Lenkungsmaßnahmen s. Subventionen
- limitation on benefits-Klausel 353
- Liquidation 39, 272

- Maastrichter Vertrag 192, 221
- Markteinkommen 121
- Markteinkommenstheorie 276
- Maßgeblichkeit 247, 249
- Mehrwertsteuer-Richtlinie 183, 331, 333, 346
- Mehrwertsteuersystem 331
- Mineralöl-/Energiesteuer 114
- Mitunternehmer 24
- Muttergesellschaft 283
- Mutter-Tochter-Richtlinie 241, 261, 334, 356, 359

- Nettoprinzip
- objektives 69
- subjektives 122
- Neumark-Bericht 204, 219
- Nicht rechtsfähige Personengesamtheit 16
- Niederlassungsfreiheit 208, 248, 265, 272, 279, 282, 305, 307, 324, 349
- Niedrigsteuerland 213, 220
- Non-Affektation 220

- OECD 195, 200, 206, 212, 259
 – Musterabkommen 270, 343
 Ökosteuer 252
 Organschaft 283, 361
- Parlamentsvorbehalt 224
 per-country-limitation 345
 Personengesellschaft 24 ff., 142,
 145, 339
 Progressionstarif 144
 Progressionsvorbehalt 270
 Proportionalsteuersatz 140, 144
 „public choice“-Schule 198
- Quellenstaat 197, 201, 240, 341, 354
- Realisationsprinzip 71
 Rechtsangleichung 216 ff., 233
 Rechtsform 18, 19
 Rechtsformneutralität 41 ff.
 – Unternehmenssteuer 10, 151
 Rechtsschutzverfahren 322
 Rechtsstaatsprinzip 14
 Richtlinien 177
 – Drittwirkung 178
 Römischen Verträge 176, 316
 Ruding-Bericht 200, 205, 222, 241,
 299, 318
 Rückstellungen
 – Ansammlungsrückstellungen 82
 – Aufwendungen 81
 – Drohverluste 80
 – für Jubiläumszuwendungen 79
 – wegen Schutzrechtsverletzungen
 79
 „Rule of Reason“ 306
- Schachteldividenden 217
 Schlichtungsverfahrensberein-
 kommen 335, 337
 Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren
 29
- Shareholder-Relief-Konzept 359
 Sitzstaat 272, 282
 Sitzverlegung 271, 339, 369
 Societas Europaea, S. E. 245
 Solidaritätszuschlag 110
 Sonderabgaben 119
 Sonderabschreibung 122
 Sonderbetriebsvermögen 35
 Sondertarifierung 29 ff.
 Sondervergütungen 35
 Souveränität 264
 Sozialstaatsprinzip 11, 144
 Sozialversicherungsbeitrag 120
 Spaak-Bericht 194, 242
 Steuererlaß 126
 Steuerharmonisierung 205 ff.
 Steuerneutralität 196, 283
 Steuersatz 27 ff., 123, 137, 144
 – Durchschnittssteuersatz 124
 – Eingangs- 144
 – Körperschaft- 151
 – Spitzensteuer- 144, 146
 Steuertarif s. Steuersatz
 Steuerüberwälzung 116
 – Gewerbesteuer 117
 – Grundsteuer 118
 – Umsatzsteuer 117
 Steuerumgehung 370
 Stille Reserven 368
 Subsidiaritätsprinzip 205, 221, 228,
 246, 262, 280
 Substanzsteuer 15
 Subventionen 119
 – in der EU 208, 214 ff., 299, 301,
 313, 329 ff.
 – Lenkungsmaßnahmen 147
 – Sozialzweck- bzw. Lenkungs-
 normen 122
- Tarifbegrenzung 47, 133 ff., 147
 Tarifspreizung 27, 137, 150
 Teilwertabschreibung 361

- Territorialitätsprinzip 361
- Thesaurierte Gewinne 24, 29, 31, 109
- Tochtergesellschaft 197, 215, 261, 279, 283, 335, 339
- Tochterkapitalgesellschaften 352
- Transparenzprinzip 21
- treaty shopping 353
- Trennungsprinzip 21
- true and fair view 249

- Übermaßverbot 102
- Umsatzsteuer 112 ff., 145
- Umstrukturierung 338, 367
- Umweltsteuern 251
- Unternehmen 16, 142
 - Besteuerung 256, 260
 - Theorie des Unternehmens an sich 16
 - Unternehmenseigner 16
 - Unternehmerlohn 33
- Unternehmenssteuermodelle 151 ff.
- Ursprungslandprinzip 332, 345

- Verbrauchsbesteuerung 113, 252
- Verdeckte Einlage 352
- Verdeckte Gewinnausschüttung 352
- Verhältnismäßigkeit
 - im engeren Sinne 150
 - in der EU 229, 369
- Verlust 36, 217, 241, 273
 - ausländischer 279, 283
 - einer Betriebsstätte 261, 348, 350
 - negatives Kapitalkonto 36 f.
 - Verrechnung 272, 342, 356, 361
- Verordnungen 177
- Verrechnungspreise 240, 313 f.
- Versicherungsprämien 305
- Vertragsverletzungsverfahren 244
- Völkerrechtssubjekt 255
- Vorsichtsprinzip 248

- Warenverkehrsfreiheit 324
- Welteinkommensbesteuerung 197, 240
- Wettbewerb 242, 304, 307, 317
 - der EU-Mitgliedstaaten 311
 - der Rechtsordnungen in der EU 195
 - der Steuerordnungen und -niveaus in der EU 195 ff., 243, 304
 - Freiheit 231
 - Verzerrung 242
- Wettbewerbsneutralität 239, 329 ff., 339
 - der Besteuerung 145, 219
- Wirtschafts- und Währungsunion 192 ff., 219
- Wohnsitzstaat 184, 197, 201, 282, 341, 357

- Zinsen 223, 260, 299, 335, 336, 363
- Zollabkommen 255

Aus den Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt:

Band 11: Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 366 Seiten DIN A 5, 1988, gbd. 95,- DM; für Mitglieder 81,- DM.
ISBN 3 504 62011 0

Band 12: Steuerrecht und Verfassungsrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf. 255 Seiten DIN A 5, 1989, gbd. 62,- DM; für Mitglieder 52,- DM.
ISBN 3 504 62012 9

Band 13: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Dr. Lothar Woerner. 303 Seiten DIN A 5, 1990, gbd. 72,- DM. ISBN 3 504 62013 7

Band 14: Probleme des Steuerbilanzrechts
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Werner Doralt. 285 Seiten DIN A 5, 1991, gbd. 72,- DM. ISBN 3 504 62014 5

Band 15: Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BVerfG Dr. Paul Kirchhof. 260 Seiten DIN A 5, 1993, gbd. 74,- DM. ISBN 3 504 62016 1

Band 16: Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Joachim Lang. 365 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62015 3

Band 17: Grundfragen der Unternehmensbesteuerung
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Franz Wassermeyer. 397 Seiten DIN A 5, 1994, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62017 X

Band 18: Der Rechtsschutz in Steuersachen
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Christoph Trzaskalik. 241 Seiten DIN A 5, 1995, gbd. 88,- DM. ISBN 3 504 62018 8

Band 19: Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt
Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen. Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Moris Lehner. 314 Seiten DIN A 5, 1996, gbd. 95,- DM. ISBN 3 504 62019 6

Band 20: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter
Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts. Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Vors. Richter am BFH Dr. Siegfried Widmann. 380 Seiten DIN A 5, 1997, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62020 X

Band 21: Steuervereinfachung
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Richter am BFH Dr. Peter Fischer. 325 Seiten DIN A 5, 1998, gbd. 96,- DM. ISBN 3 504 62021 8

Band 22: Steuern auf Erbschaft und Vermögen
Herausgegeben im Auftrag der Gesellschaft von Prof. Dr. Dieter Birk. 362 Seiten DIN A 5, 1999, gbd. 98,- DM. ISBN 3 504 62022 6
